

HOOFDSTUK 1

Inleiding

Deze brochure beoogt een overzicht te geven van de gevolgen van transacties in onroerende zaken en de exploitatie van onroerende zaken voor de omzetbelasting, zoals die zich naar de huidige stand van de wetgeving en de rechtspraak voordoen. In dat kader wordt niet ingegaan op alle details van de verschillende regelingen en zijn heel specifieke problemen, bijvoorbeeld ten aanzien van handelingen van publiekrechtelijke lichamen, buiten beschouwing gelaten.

1.1 Een korte wetsgeschiedenis

Bij de invoering van de omzetbelasting naar het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde op 1 januari 1969 zijn in de Wet OB 1968 voor onroerende zaken enkele bijzondere regelingen getroffen. Deze regelingen hebben betrekking op:

- de levering van onroerende zaken;
- de vestiging en overdracht van beperkte rechten op onroerende zaken;
- de verhuur van onroerende zaken.

Op 1 januari 1979 is de Wet OB 1968 grondig gewijzigd door de aanpassing van de wetgeving aan de bepalingen van de toenmalige Zesde EG-richtlijn inzake omzetbelasting. Bij die gelegenheid is ook de regeling van onroerende zaken ingrijpend aangepast. De regeling voor onroerende zaken is verder ingrijpend gewijzigd op 29 december 1995 en 11 juli 1997. De eerste wijziging houdt verband met de bestrijding van zogenoemde verhuurconstructies en andere constructies gericht op het besparen van omzetbelasting voor gebruikers met een niet-volledig recht op aftrek. De tweede wijziging heeft betrekking op de heffing van omzetbelasting ten aanzien van grond. Bij die gelegenheid is ook de opzet van de wettelijke bepaling voor de levering van onroerende zaken gewijzigd en is de terminologie van de wettelijke bepalingen meer in overeenstemming met die van de Zesde richtlijn (thans: Btw-richtlijn) gebracht.

Naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Charles en Charles-Tijmens¹ is per 1 januari 2007 het privégebruik van (onder meer) als bedrijfsvermogen aangemerkte onroerende zaken belast. Dit hield verband met de mogelijkheid investeringsgoederen volledig tot het bedrijfsvermogen te rekenen, zoals volgde uit het arrest Armbrecht² terwijl uit het Charles en Charles-Tijmens-arrest volgde dat voor het privégebruik van het investeringsgoed niet een generieke uitsluiting van de vooraf trek kon plaatsvinden, zoals in Nederland gebeurde. Er ontstond dus een lek. De aftrek van voorbelasting voor onroerende zaken die tot het bedrijfsvermogen worden gerekend, is per 1 januari 2011 beperkt tot het daadwerkelijke gebruik voor bedrijfsdoeleinden. Per 1 januari 2014, ten slotte, is de interne levering als belastbaar feit vervallen.

Het thans geldende stelsel voor onroerende zaken houdt in dat de levering van een gebouw en het erbij behorend terrein alleen belast wordt in de bouwfase en de daaropvolgende handelsfase van twee jaar. Wanneer het betreffende object meer dan twee jaar geleden in gebruik is genomen, geldt in beginsel een vrijstelling van omzetbelasting. De levering van bouwterreinen, daarentegen, is steeds belast. De levering van onbebouwde, niet voor bebouwing bestemde terreinen, ten slotte, is in beginsel vrijgesteld.

Partijen kunnen kiezen voor een belaste levering. Deze komt alleen tot stand bij gebruik voor aftrekgerechtigde activiteiten (ten minste 90%) door de koper.

Overigens zal de overdracht van verhuurde onroerende zaken gewoonlijk als een overdracht van een algemeenheid van goederen kwalificeren. Een dergelijke transactie wordt voor de omzetbelasting genegeerd; er is dan geen sprake van een belaste of een vrijgestelde transactie. Ook onroerende zaken die als deel van een andere onderneming overgaan, vallen in beginsel onder dit regime.

1.2 Een korte inhoudsopgave

De gevolgen van een levering van onroerende zaken voor de omzetbelasting – vrijstelling of belastingheffing – zijn beschreven in hoofdstuk 3. Aan de vraag of een levering belast of vrijgesteld is gaat evenwel nog een vraag vooraf, namelijk of de levering een belastbaar feit vormt voor de omzetbelasting. Ik behandel deze vraag tezamen met enige andere relevante concepten uit onze omzetbelasting in hoofdstuk 2.

1. HvJ 14 juli 2005, nr. C-434/03, ECLI:EU:C:2005:463 (Charles en Charles-Tijmens).

2. HvJ 4 oktober 1995, nr. C-291/92, ECLI:EU:C:1995:304 (Armbrecht).

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van omzetbelasting. Ook hier gelden enkele uitzonderingen. Zo kunnen huurder en verhuurder gezamenlijk opteren voor een met omzetbelasting belaste verhuur. Deze mogelijkheid bestaat enkel bij een belast gebruik van het gehuurde. In hoofdstuk 4 zijn de regels voor de verhuur van onroerende zaken beschreven.

In hoofdstuk 5 behandel ik de maatstaf van heffing, in hoofdstuk 6 het toepasselijke tarief.

De aftrek van voorbelasting is een grondbeginsel van het Europese btw-stelsel en daarom mede van onze omzetbelasting. Ten aanzien van onroerende zaken doen zich daarbij bijzondere problemen voor omdat een onroerende zaak zowel voor belaste als vrijgestelde prestaties kan worden gebruikt, hetzij op hetzelfde moment, hetzij opvolgend in tijd. Voorts geldt voor onroerende zaken een herzieningsperiode van circa tien jaren, waarin de aanvankelijke aftrek van voorbelasting kan worden herzien. De regeling van de aftrek van voorbelasting is opgenomen in hoofdstuk 7.

In een aantal gevallen is de heffing van de omzetbelasting verlegd naar de afnemer. Een dergelijke verleggingsregeling geldt voor onder meer onderaanneming bij het uitvoeren van werkzaamheden van stoffelijke aard ten aanzien van onroerende zaken of schepen en uitlenen van personeel. In deze gevallen wordt de omzetbelasting voor de onderaanneming en het uitlenen van personeel niet geheven van de onderaannemer of uitlener, maar van de aannemer of inlener. Een verlegging geldt ook bij een optie voor belaste levering, executieverkopen of prestaties door een niet in Nederland gevestigde ondernemer aan een ondernemer die wel in Nederland gevestigd is. Deze regelingen zijn beschreven in hoofdstuk 8.

De levering van onroerende zaken leidt gewoonlijk tot een voor de heffing van overdrachtsbelasting relevante verkrijging ter zake waarvan overdrachtsbelasting is verschuldigd. In sommige gevallen (nieuwbouw of bouwterrein) geldt een vrijstelling van overdrachtsbelasting als tevens van rechtswege omzetbelasting is verschuldigd. Deze samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting is behandeld in hoofdstuk 9.

1.3 **Het begrip 'onroerende zaken'**

Omzetbelasting wordt geheven ter zake van onder meer de levering van 'goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelend ondernemer onder bezwarende titel worden verricht' (art. 1, letter a, Wet OB 1968). In dit verband worden goederen omschreven als alle voor menselijke beheersing vatbare objecten, alsmede gas, warmte of koude

en dergelijke (art. 3, lid 7, Wet OB 1968). Hieronder worden zowel roerende als onroerende zaken begrepen. De wettekst van de Wet OB 1968 verwijst verder in een aantal artikelen expliciet naar 'onroerende zaken'.³

De Btw-richtlijn hanteert niet het begrip 'onroerende zaak' maar spreekt van 'onroerend goed'.⁴ 'Onroerend goed' is een autonoom begrip van Unierecht, zo heeft het Hof van Justitie overwogen in onder meer het arrest Maierhofer.⁵ Het begrip 'onroerende zaak' uit de Wet OB 1968 moet daarom richtlijnconform worden uitgelegd. De door het Hof van Justitie in diverse arresten aangegeven reikwijdte van 'onroerend goed' is aldus van belang voor de uitleg van het wettelijke begrip 'onroerende zaak' in de Wet OB 1968.

Volgens het Hof van Justitie is grond als zodanig een onroerend goed.⁶ Een object dat vast verbonden is aan een welbepaald deel van het aardoppervlak is eveneens onroerend.⁷ Een goed is 'vast verbonden' als het niet eenvoudig is te demonteren of te verplaatsen, dat wil zeggen niet zonder inspanningen of aanzienlijke kosten.⁸ Objecten die relatief gemakkelijk zijn te verplaatsen, zijn roerend. In het vastgoedbesluit uit 2013 worden als voorbeelden van dergelijke eenvoudig te verplaatsen en dus roerende objecten genoemd: portocabins, woonboten, stacaravans en sommige warmtekrachtkoppelinginstallaties.⁹

Per 1 januari 2017 zal in een nieuw art. 13 ter Btw-verordening¹⁰ een dwingende definitie worden opgenomen van wat voor toepassing van de Btw-richtlijn onder 'onroerend goed' wordt verstaan: 'a) ieder welbepaald boven- of ondergronds gedeelte van de aarde waaraan eigendoms- en bezitsrechten kunnen worden verbonden; b) ieder gebouw of iedere constructie dat of die vast met de grond verbonden is onder of boven zeeniveau en dat niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen is; c) ieder element dat is geïnstalleerd en een integrerend deel uitmaakt van een gebouw of constructie zonder welk het gebouw of de constructie

3. Zie bijvoorbeeld: art. 3, lid 1, letter c, art. 3, lid 2 en art. 11 Wet OB 1968.

4. Art. 135, lid 1, letter j en k, Btw-richtlijn.

5. HvJ 16 januari 2003, nr. C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23 (Maierhofer).

6. HvJ 3 maart, nr. C-428/02, ECLI:EU:C:2005:126 (Fonden Marselisborg Lystebådéhavn).

7. HvJ 7 september 2006, nr. C-166/05, ECLI:EU:C:2006:533 (Heger).

8. HvJ 15 november 2012, nr. C-532/11, ECLI:EU:C:2012:720 (Leichenich).

9. Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken. Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M, *Stcr.* 2013, 26851.

10. Uitvoeringsverordening van de Raad van 15 maart 2011 (EU) nr. 282/2011, *PbEU* 2011, L 77, zoals gewijzigd Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013. Zie hierover ook de via de site van de Europese Commissie beschikbare 'Explanatory notes on EU VAT place of supply rules on services connected with immovable property that enter into force in 2017'.

onvolledig is, zoals deuren, ramen, daken, trappen en liften; d) ieder element of werktuig dat of iedere machine die blijvend geïnstalleerd is en niet zonder vernietiging of wijziging van het gebouw of de constructie kan worden verplaatst.'

Het Nederlandse civielrechtelijke begrip 'onroerende zaak' valt niet noodzakelijk samen met de 'onroerende zaak' (of beter: 'onroerend goed') voor de omzetbelasting dat, zoals hiervoor reeds benadrukt, een begrip van Unierecht is. De overdrachtsbelasting (geregeld in de Wet belastingen van rechtsverkeer) knoopt wel aan bij het civiele recht.

In het Nederlandse civiele recht wordt als 'onroerende zaak' aangemerkt (art. 3:3 Burgerlijk Wetboek):

- de grond;
- de nog niet gewonnen delfstoffen;
- de met de grond verenigde beplantingen;
- gebouwen en werken die duurzaam met de grond verenigd zijn. Voor de vraag of de vereniging van een gebouw of werk met de grond een duurzaam karakter draagt, moet worden gelet op de bedoeling van de bouwer voor zover deze naar buiten kenbaar is.

Inmiddels is de nodige civielrechtelijke jurisprudentie verschenen over de vraag of bepaalde objecten al dan niet onroerend zijn. Niet onroerend zijn:

- een directiekeet, een tuinhuisje en een kampeerhuisje, uit genormaliseerde onderdelen samengesteld en op de plaats van bestemming in elkaar gezet;
- een met keilbouten bevestigde neonlichtinstallatie;
- in de bestrating aangebrachte reclametegels en aan palen aangebrachte reclameborden;
- een op het strand opgestelde badinrichting, die na elk seizoen wordt opgeborgen;
- verplaatsbare tribunes;
- afneembare rolschermen;
- tijdelijke tentoonstellingshallen;
- zgn. romneyhutten, die op eenvoudige wijze kunnen worden gedemonteerd;
- demontabele strandhuisjes;
- woonarken;
- drijvende steigers van een jachthavencomplex;
- houten prefab bungalows, op een fundering van betontegels;
- een zogenoemde mobilhome;
- bovenloopkranen in een fabriekshal.

Daarentegen zijn als onroerend aangemerkt:

- een zogenoemde Finse bungalow;
- een beregeningsinstallatie;
- een ondergronds kabelnetwerk;
- een zogenoemde portocabin.

Deze uitspraken zijn enkel voor de heffing van de overdrachtsbelasting van belang, voor de heffing van de omzetbelasting moet getoetst worden aan het criterium 'niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen'. De naar buiten toe kenbare bedoeling van de bouwer is voor de omzetbelasting niet relevant.

1.4 Misbruik

Bij misbruik wordt 'iets' gebruikt voor een ander doel dan waarvoor het is bestemd. Dit kan ook spelen bij wettelijke regelingen. Reeds onder het Romeinse recht drong het besef door dat het doel van een wettelijke regeling, de *sententia legis*, veelal niet te vinden was in de letterlijke tekst van de betreffende regeling. Een wet kon hierdoor worden misbruikt zonder deze naar de letter te overtreden. De gedachte vatte post dat bij een dergelijk handelen in *fraudem legis* men zich niet kon verschuilen achter de woorden van de wet.

Vele eeuwen later zouden deze gedachten opduiken in de arresten waarin het Hof van Justitie een uitleg geeft van EU-recht. Volgens het Hof van Justitie kunnen justitiabelen in geval van misbruik of fraude geen beroep doen op het Unierecht.

Volgens het Hof van Justitie is sprake van 'misbruik' bij het verkrijgen van een voordeel in strijd met het doel van de betrokken regeling terwijl dit voordeel opzettelijk en op kunstmatige wijze wordt verkregen.

De constatering van misbruik leidt tot de vaststelling dat het Unierecht onder de gegeven omstandigheden niet leidt tot het met de handelingen beoogde voordeel. Een recht blijkt niet te zijn verkregen omdat de verkrijging ervan een misbruik inhoudt. Toepassing van misbruik beperkt aldus de (Unie)rechten van justitiabelen die in een specifieke omstandigheid verkeren.

Voor de betrokken nationale rechterlijke instanties houdt dat in dat deze 'op basis van objectieve gegevens rekening kunnen houden met misbruik of bedrog door de belanghebbende en hem in voorkomend geval de toepassing ontzeggen van de bepalingen van gemeenschapsrecht waarop hij een beroep heeft gedaan (...)', zo overwoog het Hof van Justitie in 1996.

Het samenstel van rechtshandelingen dat misbruik oplevert, moet zo worden gedefinieerd dat de justitiabele in de positie wordt gebracht alsof het misbruik niet heeft plaatsgevonden. Transacties worden weggedacht wanneer deze misbruik inhouden.

Misbruik kan ook aan de orde zijn op btw-gebied. De btw is geharmoniseerd op EU-niveau om het handelsverkeer tussen de lidstaten te faciliteren. Hiernaast wordt de regelgeving gebruikt voor het vaststellen van een evenredige bijdrage van de lidstaten aan Brussel: de btw-middelen.

Centraal in het btw-stelsel staat het recht op aftrek; een ondernemer die belaste prestaties verricht kan de btw op kosten (dus op de facturen die hij van andere ondernemers ontvangt) in aftrek nemen. Btw is dan geen kostenpost. Ondernemers met vrijgestelde activiteiten (bijvoorbeeld een universiteit, verzekeringsmaatschappij of ziekenhuis) ontberen dit recht op aftrek. Voor hen is de btw derhalve een kostenpost. Dit gegeven heeft in de loop der jaren bij deze groep geleid tot de nodige opzetjes om een (gedeeltelijk) recht op aftrek te verwerven.

In het arrest in de zaak Halifax¹¹ uit 2006 bevestigt het Hof van Justitie dat het verbod van misbruik van recht ook voor de btw geldt. Ondernemers mogen weliswaar hun activiteiten zo structureren dat hun belastingschuld beperkt blijft, dit omvat niet transacties die misbruik inhouden. Van misbruik is volgens het Hof van Justitie sprake indien het wezenlijke doel van de betreffende transacties het verkrijgen van een belastingvoordeel is en dit belastingvoordeel bovendien in strijd komt met het doel van de (btw-)richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van de richtlijn. Het Hof van Justitie laat het aan de nationale rechters om in voorkomend geval misbruik vast te stellen, uiteraard met inachtneming van de door het Hof van Justitie versterkte uitleg van het EU-recht. In dat kader heeft het Hof van Justitie na Halifax nog de nodige btw-arresten gewezen waarin misbruik een rol speelt.

In Nederland leidt Halifax tot de nodige beroering. Tot dat moment werd veelal aangenomen dat het stelsel van de btw als zodanig niet vatbaar was voor misbruik. De Hoge Raad had in ieder geval nog nooit *fraus legis* (het nationale equivalent van misbruik) toegepast bij omzetbelastingconstructies. In navolging van het Hof van Justitie oordeelt de Hoge Raad echter in 2012 dat misbruik ook in de omzetbelasting aan de orde kan zijn. De reikwijdte van dit nationale beginsel wordt dan wel aangepast aan het corresponderende EU-beginsel:

11. HvJ 21 februari 2006, nr. C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121 (Halifax).

‘Het Nederlandse fiscale recht voorziet in het ontnemen van gevolg aan misbruik van recht. Dit dient in voorkomende gevallen in overeenstemming met het recht van de Unie plaats te vinden.’

Met toepassing van dit leerstuk haalt de Hoge Raad een streep door een aantal belastingbesparende constructies bij ziekenhuizen.¹² Ook bijvoorbeeld constructies die gemeenten toepassen bij investeringen in schoolgebouwen¹³ worden door de Hoge Raad getoetst.¹⁴ Misbruik wordt hierbij in lang niet alle gevallen geconstateerd. Transacties met een ander doel dan het enkele behalen van belastingvoordeel, leveren geen misbruik op. Procedures gaan dan dikwijls over de aanwezigheid van deze niet-fiscale (neven)doelen. De Hoge Raad neemt bij het toetsen van belastingbesparende structuren de arresten van het Hof van Justitie¹⁵ als uitgangspunt.

1.5 Anti-misbruikwetgeving

Zoals hiervoor reeds opgemerkt, werd vóór het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Halifax aangenomen dat misbruik (fraus legis) van het stelsel van de btw/omzetbelasting niet mogelijk was. Deze constatering gaf aanleiding tot een veelheid aan belastingbesparende constructies met name ten aanzien van onroerende zaken. Met deze constructies werd de omzetbelastingdruk verminderd voor gebruikers van onroerende zaken zonder (of met slechts een gedeeltelijk) recht op aftrek. De fiscus bleek niet bij machte deze ongewenst geachte structuren te bestrijden. Uiteindelijk besloot de Staatssecretaris van Financiën tot reparatiewetgeving. Het betreffende wetsvoorstel ‘Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (wetsvoorstel 24 172)’ werd op 31 maart 1995 per persbericht aangekondigd en op 24 mei 1995 ingediend. Het wetsvoorstel trad grotendeels vanaf 31 maart 1995 in werking.

12. Zie hierover bijvoorbeeld: J.G.M. van de Wakker, Ziekenhuisconstructies, misbruik van recht in de btw, *WFR* 2012/789.
13. Zie hierover bijvoorbeeld: K. Verburg, Het schoolmodel in de BTW; waardering van de feiten, *WFR* 2015/1219.
14. Zie hierover: C. Hummel, Fraus legis in de btw: wisselend beeld, *NIFR Beschouwingen* 2012/44 en bijvoorbeeld: HR 29 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BR4525, *BNB* 2013/35 (Gemeente Albrandswaard), HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1353, *BNB* 2015/148 (Gemeente Nijkerk) en HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1355 (Gemeente Woerden).
15. Bijvoorbeeld, naast Halifax: HvJ 21 februari 2008, nr. C-425/06, ECLI:EU:C:2008:108 (Part Service), HvJ 22 december 2010, nr. C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804 (Weald Leasing), HvJ 22 december 2010, nr. C-277/09, ECLI:EU:C:2010:810 (RBS Deutschland) en HvJ 20 juni 2013, ECLI:EU:C:2013:409 (Newey).

De betreffende wetwijzigingen behelsden onder meer het beperken van de optieregeling belaste verhuur en belaste levering tot gebruikers met een aftrekrecht van 90% of meer, het onder omstandigheden gelijkstellen van beperkte rechten met verhuur en het uitbreiden van de fiscale eenheid met ondernemers die onroerende zaken niet bedrijfsmatig verhuren (de zogenoemde 7-2-b-ondernemer). Bij deze gelegenheid werd tevens de heffing van overdrachtsbelasting bij verkrijging van economische eigendom geïntroduceerd en de strafheffing van overdrachtsbelasting (art. 15, lid 4, Wet BRV) en inperking van art. 3, lid 1, onderdeel c, Wet BRV.

Deze uitgebreide anti-misbruikwetgeving was klaarblijkelijk nog niet toereikend om al het ongewenste gebruik te bestrijden. In 2004 werd althans een nieuw wetsvoorstel¹⁶ ingediend waarmee onder meer in 'verdachte situaties' werd teruggevallen op het berekenen van omzetbelasting over een 'normale waarde'. Dit wetsvoorstel is tot op heden aangehouden.¹⁷

16. Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 in verband met de aanpak van constructies met betrekking tot (on)roerende zaken alsmede in verband met een aanpassing op enkele onderdelen, *Kamerstukken II 2004/05*, 30 061, nr. 2.

17. Zie over de inhoud van dit voorstel: R.A. Wolf, Hoe hoort het eigenlijk als btw-betaler?, *WFR 2005/676*.

