

Juridisch up to Date

ID JutD 2018-0116

Datum 20181005

Rubriek Vastgoed

Overgang algemeenheid van goederen bij onroerende zaken

Auteur(s)

mw. mr. R.H. Brandriet, als kandidaat-notaris commercieel vastgoed verbonden aan Van Benthem & Keulen, advocaten & notariaat

mr. M.E. Odink, als kandidaat-notaris commercieel vastgoed verbonden aan Van Benthem & Keulen, advocaten & notariaat

Inleiding

In dit artikel zullen twee recente uitspraken, inzake de overgang van een algemeenheid van goederen bij onroerende zaken, worden besproken. De Rechtbank Den Haag en het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden hebben zich, elk voor zich, dit jaar uitgesproken over twee geschillen, waarbij centraal stond of er sprake was van een overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968 bij de overdracht van onroerende zaken (Rechtbank Den Haag, 5 juli 2018, [ECLI:NL:RBDHA:2018:8124](#) en Hof Arnhem-Leeuwarden, 4 april 2018, [ECLI:NL:GHARL:2018:3015](#)).

Wet op de omzetbelasting 1968

Een korte schets van de relevante wetgeving voor deze twee uitspraken.

Omzetbelasting

Omzetbelasting (ofwel BTW) wordt geheven ter zake van leveringen van goederen (en diensten, maar in dit geval niet van belang), welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Als een levering van een goed wordt op grond van artikel 3 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) aangemerkt de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken, alsmede de oplevering van een onroerende zaak door degene die de zaak heeft vervaardigd. Een ondernemer is krachtens artikel 7 Wet OB ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent. Waar wordt gesproken van "bedrijf", wordt mede verstaan: exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

Onroerende zaken

De levering van onroerende zaken zijn in beginsel vrijgesteld van BTW, met uitzondering van de levering van (een gedeelte van) een gebouw vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming of de levering van een bouwterrein, artikel 11 lid 1 sub a onder 1 jo. lid 4 Wet OB. Bij de overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen, wordt geacht dat geen levering plaatsvindt en treedt degene op wie deze goederen overgaan in de plaats van de overdrager; artikel 37d Wet OB. Anders gezegd: wanneer een onroerende zaak wordt overgedragen in het kader van de overdracht van een onderneming, wordt geacht ter zake deze overdracht geen levering plaats vindt.

Aftrek voorbelasting

Ondernemers kunnen omzetbelasting in aftrek brengen die drukt op goederen en diensten die zij gebruiken voor BTW belaste prestaties. De ondernemer die zijn recht op aftrek wil effectueren, moet aannemelijk maken dat hij de door hem aangeschafte goederen en diensten bestemt voor belaste handelingen. De omvang van het recht op aftrek wordt opnieuw beoordeeld op het tijdstip waarop de ondernemer de goederen en diensten gaat gebruiken en aan het eind van dat boekjaar. Met betrekking tot de aanschaf van onroerende zaken geldt een correctie (de hierna te bespreken herrekening en herziening).

Vrijstelling

Niet iedere ondernemer verricht BTW belaste prestaties; zoals bijvoorbeeld medici en banken. Eén en ander houdt in dat een dergelijke ondernemer geen omzetbelasting in rekening brengt en hij ook de hem in rekening gebrachte omzetbelasting niet in vooraftek kan brengen.

Herrekening en herziening

De Belastingdienst staat het recht op aftrek van de in rekening gebrachte omzetbelasting direct toe. Ten aanzien van een onroerende zaak is aangegeven dat dat een investeringsgoed met een lange levensduur en vele gebruiksmogelijkheden betreft. Een onroerende zaak kan derhalve in de loop van de tijd zowel belast als vrijgesteld worden gebruikt. Het is onwenselijk dat de aftrek van BTW direct in het eerste jaar, waarin de onroerende zaak wordt gebruikt, definitief is en daarom wordt de in rekening gebrachte BTW gedurende een bepaalde tijd gevolgd en onder bepaalde voorwaarden herrekend of herzien. De herrekeningstermijn voor onroerende zaken bedraagt maximaal één boekjaar; te weten het boekjaar van ingebruikneming. De herzieningstermijn voor onroerende zaken bedraagt negen boekjaren; te weten de negen boekjaren volgend op het boekjaar van eerste ingebruikneming conform bestemming.

Tussenconclusie

Indien de overdracht van een onroerende zaak wordt aangemerkt als de overdracht van een algemeenheid van goederen in het kader van artikel 37d Wet OB, treedt de koper in de fiscale voetprint ten aanzien van deze onroerende zaak van diens verkoper; de herzieningsperiode loopt door en er vindt ter zake de transactie dan geen herziening plaats ten aanzien van de in vooraftek genomen BTW.

In het geval artikel 37d Wet OB niet van toepassing is en de overdracht van de onroerende zaak plaatsvindt na twee jaar na eerste ingebruikneming conform bestemming, kwalificeert de transactie als een vrijgestelde prestatie in de Wet OB en is alleen (eventuele) overdrachtsbelasting verschuldigd. Dit houdt in dat er gedurende de resterende herzieningsperiode is overgedragen zonder dat deze overdracht kwalificeerde als een met omzetbelasting belaste levering (deze is immers vrijgesteld). Gevolg hiervan is dat niet voldaan is aan de voorwaarden die gelden voor de vooraftek van de BTW, waardoor er een herziening plaatsvindt van de in vooraftek genomen omzetbelasting en de verkoper omzetbelasting (gedeeltelijk) dient terug te betalen.

Rechtbank Den Haag

Feiten

Eiseres - een woningcorporatie - heeft een complex laten realiseren, bestaande uit woningen, parkeerplaatsen en bedrijfsunits (het **Complex**). De woningcorporatie heeft vervolgens een *sale and lease back* koopovereenkomst gesloten met B.V. X. Voor wat betreft de omzetbelasting is in de koopovereenkomst opgenomen dat er geen omzetbelasting in rekening wordt gebracht en dat er ook niet voor een met omzetbelasting belaste levering zal worden geopteerd. In 2011 is het Complex geleverd aan persoon Y (de mogelijkheid hiertoe was geboden in de koopovereenkomst). In de akte van levering wordt, onder verwijzing naar artikel 37d Wet OB, vermeld dat ter zake van de levering geen omzetbelasting verschuldigd is. Verweerder - de inspecteur van de Belastingdienst - heeft eiseres een naheffingsaanslag en een verzuimboete opgelegd. In geschil is of de naheffingsaanslag terecht en tot een juist bedrag is opgelegd.

De woningcorporatie stelt dat de overgang van het Complex aan persoon Y is aan te merken als een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d Wet OB. De inspecteur van de Belastingdienst stelt daarentegen dat niet aan het voortzettingsvereiste is voldaan, omdat de woningcorporatie de verhuur van het Complex aan derden heeft voortgezet en persoon Y met de verhuur aan de woningcorporatie in feite een nieuwe economische activiteit is gestart.

Beoordeling

De rechtbank verwijst in haar beoordeling naar twee arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: Hof van Justitie):

1. het Zita Modes arrest (HvJ EU, 27 november 2003, Zita Modes Sàrl, C-497/01, ECLI:EU:C:2003:644); en
2. het Cristel Schriever arrest (HvJ EU, 10 november 2011, Christel Schriever, C-444/10, ECLI:EU:C:2011:724).

In het Zita Modes arrest heeft het Hof van Justitie beslist dat artikel 5 lid 8 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG), thans artikel 19 van de Richtlijn (2006/112/EG), moet worden uitgelegd als volgt: het niet leveringsbeginsel - artikel 37d Wet OB naar Nederlandse wetgeving - "geldt voor elke overdracht van een handelszaak of van een autonoom gedeelte van een onderneming met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een bedrijfsonderdeel vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Bij een dergelijke overdracht moet de verkrijger evenwel de bedoeling hebben om de aldus overgedragen handelszaak of bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen."

Vervolgens heeft in 2007 het Hof van Justitie geantwoord op prejudiciële vragen omtrent hetzelfde artikel 5 lid 8 van de Zesde richtlijn. In dit arrest besliste het Hof van Justitie dat het artikel aldus moet worden uitgelegd *"dat als een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van deze bepaling moet worden aangemerkt de eigendomsoverdracht van de goederenvoorraad en de winkeluitrusting van een detailhandelszaak tegelijk met de verhuur voor onbepaalde tijd van de winkelruimte aan de verkrijger, maar waarbij de huurovereenkomst door beide partijen op korte termijn kan worden opgezegd, op voorwaarde dat de overgedragen goederen volstaan opdat deze verkrijger een autonome economische activiteit duurzaam kan voortzetten."*

De Rechtbank Den Haag haalt in haar beoordeling deze beide arresten verkort aan. Blijkens deze arresten is aan het voortzettingsvereiste voldaan indien het bedrijfsonderdeel dat wordt overgedragen ook na de overdracht wordt aangewend voor de uitoefening van een economische activiteit. Het voortzettingsvereiste strekt echter niet zover dat persoon Y na de overdracht *dezelfde* economische activiteit moet uitoefenen als de woningcorporatie voor de overdracht. Het is dus slechts van belang of het Complex "blijvend voorwerp is van een als autonoom gedeelte van een onderneming aan te merken exploitatie". De rechtbank oordeelt dat dit het geval is voor wat betreft de verhuur van het Complex door persoon Y aan de woningcorporatie. Dat persoon Y het Complex aan de woningcorporatie verhuurt - in tegenstelling tot de woningcorporatie, die zowel voor als na de overdracht onderdelen van het Complex aan de eindgebruikers verhuurt - staat niet aan toepassing van artikel 37d Wet OB in de weg. Het Complex kan volgens de rechtbank tegelijkertijd door meerdere partijen in het kader van hun individuele onderneming worden geëxploiteerd;

1. enerzijds door persoon Y als (i) eigenaar en (ii) verhuurder;
2. anderzijds door de woningcorporatie als (iii) huurder en (iv) onderverhuurder.

Conclusie

De rechtbank concludeert dan ook dat ter zake de overdracht van het Complex aan persoon Y sprake is van een overgang van een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d Wet OB en derhalve is de naheffingsaanslag onterecht opgelegd.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

Feiten

Belanghebbende - een projectontwikkelaar - heeft een kantoorcomplex (het Kantoorcomplex) ontwikkeld, bestaande uit vijf torens met kantoorruimte, archiefkamer, een parkeergarage en een fietsenstalling. In 2007 is door P B.V. - welke onderdeel is van de projectontwikkelaar - een huurovereenkomst gesloten, welke per 1 maart 2010 ingaat voor vijftien jaar. Na het sluiten van de huurovereenkomst is met de bouw van het Kantoorcomplex begonnen. In 2010 heeft P B.V. het Kantoorcomplex - inclusief de huurovereenkomst - verkocht, waarna het Kantoorcomplex is opgeleverd op 1 oktober 2010.

P B.V. heeft in verband met de aanstaande levering (15 oktober 2010) overleg gevoerd met de inspecteur van de Belastingdienst inzake de toepasselijkheid van artikel 37d Wet OB. In afwachting op de reactie van de inspecteur, heeft de projectontwikkelaar een BTW-factuur uitgereikt aan de koper ter zake de levering van het Kantoorcomplex. In de leveringsakte is vervolgens opgenomen dat de BTW door P B.V. zal worden betaald aan de Belastingdienst. Na de overdracht heeft de inspecteur medegedeeld dat volgens hem artikel 37d Wet OB niet van toepassing is op de onderhavige levering. P B.V. heeft de BTW vervolgens aangegeven bij de aangifte omzetbelasting.

De rechtbank heeft in eerste aanleg geoordeeld dat de levering van het Kantoorcomplex aan de koper geen overdracht van een algemeenheid van goederen vormt als bedoeld in artikel 37d Wet OB. De projectontwikkelaar heeft volgens de rechtbank niet aannemelijk gemaakt dat P B.V. het Kantoorcomplex daadwerkelijk als autonome economische activiteit heeft gebruikt voordat zij het verkocht. In geschil is of sprake is van een overdracht van een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d Wet OB.

Beoordeling

Het Hof verwijst allereerst naar de doelstelling van artikel 19 van de eerder genoemde BTW-richtlijn (2006/112/EG). Dit artikel strekt ertoe lidstaten in staat te stellen de overdrachten van (delen van) ondernemingen te vergemakkelijken, door ze (i) te vereenvoudigen en (ii) te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, nu de verkrijger deze belasting later hoe dan ook zou hebben gerecupereerd via een aftrek van de als voorbelasting betaalde BTW. De verkrijger moet de bedoeling hebben de aldus overgedragen handelszaak of bedrijfsonderdeel te exploiteren.

Het Hof verwijst in haar beoordeling naar:

- het hierboven aangehaalde Zita Modes arrest voor wat betreft de uitlegging van het begrip "overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap";
- het hierboven aangehaalde Christel Schriever arrest voor wat betreft het voortzettingsvereiste.

Daarnaast verwijst het Hof naar een drietal arresten van de Hoge Raad. Uit het eerste arrest (Hoge Raad 13 maart 2015, [ECLI:NL:HR:2015:552](#)) volgt - verwijzend naar het Christel Schriever arrest - dat een globale beoordeling moet worden uitgevoerd van de feitelijke omstandigheden die de transactie kenmerken en dat in dit verband bijzonder belang moet worden gehecht aan de aard van de economische activiteit waarvan de voortzetting wordt overwogen. Uit het tweede arrest (Hoge Raad 6 juni 2008, [ECLI:NL:HR:2008:AY8546](#)) volgt dat artikel 37d Wet OB van toepassing kan zijn op de overdracht van een verhuurd pand, maar dat het in dit verband van belang is of hetgeen wordt overgedragen in de onderneming van de overdrager is gebezigd (HR 26 februari 2010, [ECLI:NL:HR:2010:BH0527](#)).

Het Hof leidt uit de gedingstukken af dat het Kantoorcomplex niet is gebezigd in de onderneming van belanghebbende op een wijze die past binnen doel en strekking van artikel 37d Wet OB, aangezien de projectontwikkelaar het Kantoorcomplex niet heeft ontwikkeld met het oog op de eigen *exploitatie*, maar met het oog op de *verkoop*. Voor de projectontwikkelaar is de overdracht van het Kantoorcomplex de verkoop van een goed zonder meer. Het is volgens het Hof slechts de verkoop van *een goed uit een voorraad*, welke voorraad bestaat uit door de projectontwikkelaar ontwikkelde panden.

De projectontwikkelaar heeft slechts gedurende twee weken als verhuurder opgetreden en de daaraan verbonden risico's gedragen, maar dat doet niet aan bovenstaande af. De projectontwikkelaar wilde het Kantoorcomplex niet duurzaam zelf exploiteren en heeft vanaf het begin van de ontwikkeling de bedoeling gehad een koper te vinden die hiervoor wel interesse had. De huurovereenkomst heeft het Kantoorcomplex aantrekkelijker gemaakt en de voor dit goed gerealiseerde prijs verhoogd. De rechtbank oordeelt dat de ontwikkeling met het oog op verkoop van een kantoorpand weliswaar ook een economische activiteit is, maar dat - gelet op het doel en de strekking van artikel 19 van de Richtlijn - deze

economische activiteit er niet een is die noopt tot een speciale regeling in afwijking van de hoofdregels van de Richtlijn.

Conclusie

Het Hof concludeert dan ook dat er terecht omzetbelasting in rekening is gebracht en op aangifte is voldaan over de levering van het Kantoorcomplex. Artikel 37d Wet OB is niet van toepassing doordat het gezien werd als de verkoop van een goed uit een voorraad.