

### Levering verhuurd vastgoed zonder btw mogelijk

**BTW - Onlangs heeft het Hof Arnhem-Leeuwarden uitspraak gedaan in twee interessante zaken inzake btw voor de vastgoedpraktijk. Centraal daarin staat het concept 'algemeenheid van goederen' in de btw-wetgeving, specifiek in relatie tot de levering van kortstondig verhuurd vastgoed.**

Op grond van eerdere jurisprudentie werd in de praktijk vaak aangenomen dat het oogmerk of de bedoeling van de leverancier cruciaal is om vast te stellen of de levering van verhuurd vastgoed kwalificeert als de overdracht van een algemeenheid van goederen (conform artikel 37d Wet op de omzetbelasting). Het vastgoed werd vrijgesteld verhuurd. Door deze uitspraak kan de belastingdruk worden beperkt tot de niet-afrekbare btw op de verbouwkosten en grondkosten (en dus niet over de koopprijs).

Eerst een stukje algemene kennis over de levering van onroerende zaken.

- Levering van vastgoed dat langer dan twee jaar is gebruikt, is in beginsel vrijgesteld van btw, tenzij sprake is van een zogenaamde artikel-37d-transactie. Een vrijgestelde levering zal ertoe leiden dat de verkoper de btw op de kosten – toerekenbaar aan de transactie – niet in aftrek kan brengen. De btw is dan dus een kostenpost.
- Voor investeringen in vastgoed waarvoor nog een herzieningstermijn loopt, zal een vrijgestelde levering ervoor zorgen dat een deel van de btw op deze investering moet worden terugbetaald.
- Gelukkig zijn er ook oplossingen. Voor vastgoed dat met btw wordt verhuurd, kunnen koper en verkoper ervoor kiezen om de levering met btw te laten plaatsvinden. Voor de verkoper zijn hiermee de btw-problemen opgelost. Voor de koper ligt dit anders, want hij is de volledige btw verschuldigd. Deze btw krijgt de koper terug, maar het vastgoed moet dan wel gedurende tien jaar met btw worden verhuurd of btw-belast worden gebruikt.
- Bij een overdracht van een algemeenheid van goederen volgens artikel 37d begint de tien-jaarstermijn niet opnieuw te lopen; de termijn gaat gewoon over van de verkoper naar de koper (en loopt dus door).

#### Communautair begrip

De overdracht van een algemeenheid van goederen is een communautair begrip dat daarmee in de gehele EU autonoom en op eenvormige wijze uitgelegd moet worden. Van de overdracht van een algemeenheid van goederen is, in lijn met jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie, sprake wanneer het gaat om *a)* de overdracht van een handelszaak of autonoom bedrijfsonderdeel, *b)* met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, *c)* welke tezamen een onderneming of gedeelte van een onderneming vormen, *d)* waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en *e)* de verkrijger de bedoeling heeft om het geheel of het deel van de algemeenheid te exploiteren. Wanneer een overdracht op grond van het voorgaande kwalificeert als algemeenheid van goederen, vindt deze buiten de reikwijdte van btw plaats en dient er geen btw in rekening te worden gebracht.

In 2020 heeft de Hoge Raad een uitspraak van het Gerechtshof uit 2018 bevestigd. Hieruit werd de conclusie getrokken dat het oogmerk (of de intentie/bedoeling) waarmee een project wordt ontwikkeld essentieel is bij de vaststelling of er sprake is van een algemeenheid van goederen op grond van artikel 37d. Bij een korte verhuurperiode (dus verhuur kort voor overdracht) is er sprake van verkoop van een pand uit voorraad.

Uit de genoemde uitspraak leek juist opgemaakt te kunnen worden dat het oogmerk of de bedoeling waarmee een project wordt ontwikkeld cruciaal is bij de vaststelling of er sprake is van de overdracht van een algemeenheid van goederen op grond van artikel 37d. Volgens het Hof had de verhuur van twee weken slechts plaatsgevonden met het doel het kantoorcomplex tegen een hogere prijs te kunnen verkopen en wilde de belanghebbende het kantoorcomplex niet duurzaam zelf exploiteren. Om die reden vormde de overdracht van het kantoorcomplex volgens het Hof de verkoop van een goed uit een voorraad, bestaande uit ontwikkelde panden, wat binnen de reikwijdte van de btw valt. Daaruit leek te kunnen worden opgemaakt dat een overdracht van een algemeenheid van goederen niet kon worden bereikt met slechts een korte verhuurperiode voorafgaand aan de overdracht.

#### Andere weg

Het Hof Arnhem-Leeuwarden lijkt met zijn twee uitspraken van 2022 een andere weg in te slaan, met het uitgangspunt dat intenties geen criterium vormen bij de vaststelling of er sprake is van de overdracht van een

algemeenheid van goederen. Daarmee komen discussies op dit punt in een ander daglicht te staan. Draag je als projectontwikkelaar bijvoorbeeld een vastgoedcomplex over aan een belegger die het vervolgens vrijgesteld van btw gaat verhuren, dan kan er sprake van zijn dat het vastgoed zonder btw kan worden geleverd. Men spreekt dan in btw-termen van een algemeenheid van goederen op grond van artikel 37d.

De rechtbank was het nog met de Belastingdienst eens en in 2018 was het Gerechtshof minder creatief in zijn uitspraak. De discussie bij dit soort vastgoedtransacties is vaak of er sprake is van *a)* levering van een nieuw vervaardigd onroerend goed, *b)* algemeenheid van goederen, of *c)* vastgoed uit voorraad. Bij de eerste uitspraak was er sprake van de transformatie van een oud kantoorgebouw naar 77 appartementen. De tweede zaak ging over een perceel grond waarop een woon-zorgcomplex werd gebouwd.

- In beide gevallen is reeds door de projectontwikkelaars in een vroeg stadium gezocht naar mogelijkheden om de vastgoedcomplexen te verhuren.
- De projectontwikkelaar heeft met de bewoners van de appartementen, en in de tweede zaak met een zorginstelling, huurovereenkomsten gesloten.
- Bij oplevering van de vastgoedcomplexen zijn deze dan ook vrijgesteld van btw verhuurd door de projectontwikkelaar.
- In beide casus vond de projectontwikkelaar snel een koper voor de complexen en zijn deze relatief kort na de oplevering geleverd aan deze nieuwe kopers.
- In beide gevallen is de verhuur met de bestaande huurders voortgezet.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft zich gebogen over de situatie van twee projectontwikkelaars die (kort) verhuurd vastgoed leverden. In de eerste zaak ging het om de levering van woonappartementen die, tot het moment van de juridische levering, pas drieëneenhalve maand verhuurd werden. In de tweede zaak betrof het de juridische levering van een complex dat pas elf dagen werd verhuurd. In geschil was of deze leveringen kwalificeren als overdracht van een algemeenheid van goederen en aldus zonder btw-heffing konden plaatsvinden.

### **Autonome economische activiteit**

Het Hof oordeelde in beide zaken dat met het (verhuurde) complex een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, te weten het exploiteren (verhuren) van het complex. De verkoop valt daardoor niet aan

te merken als de verkoop van een goed zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten, maar als de overdracht van een algemeenheid van goederen. Daarbij geeft het Hof aan dat de intenties van de projectontwikkelaars om de complexen op enig moment te verkopen, hierin geen verschil maken. Immers, uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de EU is volgens het Hof niet op te maken dat de intenties van belanghebbende een criterium vormen bij de vaststelling of er sprake is van een overdracht van een algemeenheid van goederen.

In beide zaken was in geschil het antwoord op de vraag of de overdracht van het (kort) verhuurde vastgoed voor de btw kwalificeert als een overdracht van een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d. Het belang hiervan is dat belanghebbende weliswaar geen recht heeft op aftrek van btw op alle stichtingskosten, omdat het gebouw btw-vrijgesteld aan de huurders wordt verhuurd, maar dat over de (hogere) verkoopprijs die de koper betaalt geen (niet-aftrekbare) btw is verschuldigd.

### **Nieuw vervaardigd vastgoed**

De inspecteur oordeelde in beide gevallen dat er sprake is van een btw-belaste levering van nieuw vervaardigd vastgoed. De projectontwikkelaar was van mening dat ter zake van de levering aan de belegger geen btw verschuldigd is, omdat het geleverde complex kwalificeert als algemeenheid van goederen. Op grond van artikel 37d is er dan geen btw verschuldigd ter zake van de levering.

De rechtbank was het in beide gevallen met de inspecteur eens: btw-heffing ter zake van de levering, maar wel aftrekrecht ter zake van (ver)bouw. Deze uitspraak was in lijn met de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 4 april 2018, welk oordeel door de Hoge Raad op 15 mei 2020 zonder verdere motivering in stand is gelaten. In deze procedure was er naar het oordeel van het Hof sprake van de verkoop van een goed uit de voorraad waarmee niet-zelfstandig een autonome onderneming gedreven kon worden. De projectontwikkelaar had het gebouw niet ontwikkeld met het oog op de eigen exploitatie, maar voor de verkoop ervan. Naar de mening van het Hof was er daarom in de betreffende zaak geen sprake van een overdracht van een algemeenheid van goederen.

Tot aan de uitspraken van 17 mei 2022 werd het standpunt ingenomen dat de verkoop van (her)ontwikkeld vastgoed door een ontwikkelaar na een korte periode

van verhuur moet worden beschouwd als de verkoop van 'voorraad'.

### Duidelijke uiteenzetting

In de zaak Zita Modes wordt een duidelijke uiteenzetting gegeven over toepassing van artikel 19 van de Btw-richtlijn. In Nederland is dit artikel omgezet in artikel 37d. Het Hof van Justitie omschreef in deze zaak de toepassing van artikel 19 als volgt:

- De reikwijdte van artikel 19 Btw-richtlijn is lidstaten in staat te stellen de overdrachten van ondernemingen of delen daarvan te vergemakkelijken, door ze te vereenvoudigen en te vermijden dat de financiële toestand van de verkrijger onder een buitensporige fiscale druk komt te staan, nu hij deze belasting later hoe dan ook zou hebben terug kunnen vorderen via een aftrek van de als voorbelasting betaalde btw.
- De verkrijger moet de bedoeling hebben de aldus overgedragen handelszaak of bedrijfsonderdeel te exploiteren. Gelet op deze doelstelling moet 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' aldus worden uitgelegd dat daaronder valt de overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een gedeelte van een onderneming vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, en dat daaronder niet valt de verkoop van goederen zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten.

Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden denkt er in 2022 anders over dan in 2018, ondanks het feit dat beide zaken veel overeenkomsten vertonen. Het Hof is van mening dat in beide huidige gevallen de onderhavige complexen wel als algemeenheid van goederen zijn aan te merken. Artikel 37d is dus van toepassing op de leveringen van de onderhavige complexen, ondanks het feit dat de verhuur door de projectontwikkelaars slechts van korte duur was. Het Hof achtte het van belang dat de huur werd voortgezet en dat niet is gebleken dat de huurovereenkomsten met de oorspronkelijke huurders of de serviceovereenkomsten na de leveringen zijn opgezegd.

Hof Arnhem-Leeuwarden is in beide zaken van mening dat met de onroerende zaken een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend, te weten het ex-

ploiteren (verhuren) van het gebouw. De verkoop van het gebouw valt niet aan te merken als de verkoop van een goed zonder meer, zoals de verkoop van een voorraad producten, maar als de overgang van een algemeenheid van goederen als bedoeld in artikel 37d.

### Tot besluit

Voor de vastgoedpraktijk is dit een gunstige uitspraak. Als er sprake is van een overdracht van een algemeenheid van goederen of een gedeelte daarvan, mag geen btw in rekening worden gebracht. Toepassing van de faciliteit op grond van artikel 37d is van rechtswege van toepassing en daarom verplicht. Denk bij een overdracht daarom altijd aan artikel 37d.

Bij vastgoedtransacties zijn de feiten telkens weer anders. In voorkomende gevallen – en mede door EU-wetgeving en jurisprudentie – kan het verstandig zijn om via vooroverleg met de Belastingdienst (of akkoord op 37d transactie), de risico's te beperken. Het is en blijft echter van het grootste belang om in een zo vroeg mogelijk stadium rekening te houden met de fiscale gevolgen ervan en uiteraard ook de fiscale mogelijkheden.

*Mr. C.W. (Carola) van Vilsteren*

- Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 4 april 2018, zaaknummer ECLI:NL:GHARL:2018:3015
- Hof van Justitie, 27 november 2003, zaaknummer ECLI:EU:C:2003:644
- Hoge Raad, 15 mei 2020, zaaknummer ECLI:NL:HR:2020:863
- Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 17 mei 2022, zaaknummer ECLI:NL:GHARL:2022:4044
- Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 17 mei 2022, zaaknummer ECLI:NL:GHARL:2022:4042