

WFR 2018/26

Verlag 44e Fiscale Conferentie "Vastgoed"

VERSLAG VAN DE 44E FISCALE CONFERENTIE, INZAKE "VASTGOED", GEHOUDEN OP 16 EN 17 NOVEMBER 2017 IN ZEIST

J. ROUS MSc¹ EN MR. DRS. K.F.H. VAN LIEROP²

1 Inleiding

Tweemaal per jaar organiseert de NOB in samenwerking met de Belastingdienst een Fiscale Conferentie, steeds met een bepaald thema. Aan de Fiscale Conferenties nemen 20 personen deel: tien van de Belastingdienst/Ministerie van Financiën en tien uit de fiscale adviespraktijk, elk met zeer ruime ervaring met het specifieke thema.

Op 16 en 17 november 2017 vond in Zeist de 44e Fiscale Conferentie plaats. Het thema van deze conferentie was vastgoed in de omzetbelasting. Prof. dr. B.G. van Zadelhoff³ leidde de conferentie. Na een korte inleiding per onderwerp gingen de deelnemers – bijvoorbeeld aan de hand van stellingen of casus – met elkaar over dat onderwerp in discussie. Hierna is een beknopt verslag opgenomen.

2 Ondernemerschap, deeleconomie, vermogensbeheer

Inleider: mr. Y. van der Tempel⁴

In de deeleconomie staan gezamenlijke creatie en gedeeld gebruik centraal. Bijvoorbeeld door tegen betaling de auto, gereedschap of maaltijden ter beschikking te stellen of te delen. En specifiek voor vastgoed: de terbeschikkingstelling van de woning (Airbnb). Door de opkomst van digitale (online) platforms neemt dit in de laatste jaren een grote vlucht. Ook het aantal on-

dernemers neemt hierdoor snel toe. Van der Tempel werpt de vraag op hoe we hier voor de BTW mee om moeten gaan.

Daarbij wordt eerst stilgestaan bij de afbakeningsproblematiek. Een particulier die bij gelegenheid zijn woning één week in een jaar aanbiedt op Airbnb zal niet als BTW-ondernemer kwalificeren. Maar wat nu als dat ieder jaar een week gebeurt, of in alle schoolvakanties (structureel incidenteel)? Waar de grens ligt is niet eenvoudig aan te geven. Ook effectief toezicht lijkt in deze gevallen gecompliceerd.

En andere besproken vraag is hoe de omvang van het aftrekrecht moet worden berekend. Is dat naar evenredigheid, op basis van het aantal dagen dat de woning wordt verhuurd? Of telt ook mee de tijd dat de woning op het platform wordt aangeboden (en dus voor verhuur ter beschikking staat)?

De gedeelde verwachting is dat het aantal BTW-ondernemers enorm zal toenemen. Vrijwel al deze ondernemers vragen om een case-by-case beoordeling. De huidige BTW-wetgeving voorziet hier op zich wel in, maar het beoordelen van zoveel verschillende situaties leidt tot grote uitvoeringsproblemen. Aanpassing van het ondernemersbegrip is door de Europeesrechtelijke basis echter niet eenvoudig en zeker op korte termijn niet waarschijnlijk. Gesproken wordt daarom over een aanpassing van de kleineondernemersregeling. Deze zou bijvoorbeeld gestoeld kunnen worden op een omzetgrens. Dit in combinatie met een herziening (afrekenen) als een kleine ondernemer de zogenoemde onthefing ingaat. Bij het opstellen van nieuwe wetgeving zal de wetgever ook zo veel mogelijk rekening moeten houden met toekomstige technologische ontwikkelingen en de gevolgen daarvan voor de BTW-heffing.

¹ Werkzaam bij de Belastingdienst Rotterdam, ontwikkelplek landelijke vaktechnische coördinatie omzetbelasting.

² Werkzaam bij Deloitte.

³ Emeritus hoogleraar belastingrecht Rijksuniversiteit Groningen en verbonden aan Meijburg & Co.

⁴ Werkzaam bij Loyens & Loeff.

3 Beleggingsfondsen en andere samenwerkingsverbanden (incl. overdrachtsbelasting)

Inleider: mr. Y. van der Tempel

Van der Tempel geeft aan dat er in de praktijk onduidelijkheid heerst over wie in de structuur van een beleggingsfonds (bijvoorbeeld een CV of fonds voor gemene rekening) als BTW-ondernemer kwalificeert. Dit zou de CV of het fonds kunnen zijn, maar ook de bewaarder. Er wordt aangegeven dat de bewaarder formeel aansprakelijk is voor het handelen van het fonds en dat de bewaarder op eigen naam naar buiten toe optreedt. Als deze redenering wordt doorgetrokken, dan zou dit als gevolg hebben dat het fondsvehikel (bij een fonds voor gemene rekening) nooit BTW-ondernemer kan zijn. Er wordt vastgesteld dat bij een CV eerder aan BTW-ondernemerschap van de CV wordt toegekomen, maar dat ook de behorend vennoot als ondernemer kan kwalificeren. In dat geval kan ook de bewaarder ondernemer zijn.

Als oplossing wordt geopperd om de CV, de behorend vennoot en een eventuele bewaarder tezamen als één BTW-ondernemer aan te merken. Dit zou tot problemen kunnen leiden als de bewaarder voor meerdere fondsen optreedt. Als de bewaarder echter slechts voor één fonds optreedt, zou dit wel een oplossing kunnen zijn.

Vervolgens wordt de werking van art. 4 Wet belastingen van rechtsverkeer 1971 (Wet BRV) aan de orde gesteld. Van der Tempel geeft een voorbeeld waarin een vastgoed-BV met zowel in Nederland als in het buitenland gelegen vastgoed, haar buitenlands vastgoed verkoopt. Door deze verkoop wordt de BV een rechtspersoon als bedoeld in art. 4 Wet BRV. Er is consensus dat dit niet tot een verkrijging in de zin van art. 4 Wet BRV kan leiden, omdat de aandeelhouder stil zit. Van der Tempel trekt de vergelijking met art. 2 Wet BRV. Bij een verkrijging van vastgoed door een CV, verkrijgen de beleggers de economische eigendom terwijl de beleggers in principe ook stil zitten. De vraag wordt opgeworpen of dit verschil terecht is en of het niet beter zou zijn om in de situaties van aankoop van vastgoed door een CV-structuur geen verkrijging van economische eigendomsverrijking bij de beleggers te constateren. Vanuit de zaal komt hierop de reactie dat deze situaties niet vergelijkbaar zijn, omdat in het laatste voorbeeld vastgoed wordt aangekocht.

Een lastigheid die aan de orde komt bij een verkrijging in de zin van art. 2 lid 2 Wet BRV is de melding die de vreemder op grond van art. 54 lid 1 Wet BRV moet doen. De vraag komt op of de verkoper of de bewaarder moet melden en of ook alle beleggers moeten melden. Hoewel het onduidelijk is wie er zou moeten melden, wordt aangegeven dat één gezamenlijke melding voor alle participanten voldoende zou moeten zijn. Van der Tempel pleit

er voor om bij de verkrijging van vastgoed door een CV (zonder dat sprake is van een overdracht van CV-belangen) geen verkrijging van economische eigendom te onderkennen bij de beleggers. De beleggers krijgen dan wel economische eigendom, maar verkrijgen niets. Heffing van overdrachtsbelasting zou in die gevallen moeten aansluiten bij de juridische verkrijgen. Alleen bij een overdracht van CV-belangen zou een economische eigendomsverrijking moeten worden onderkend.

4 Overdracht algemeenheid van goederen

Inleider: mr. Y. van der Tempel

Ter inleiding van dit onderwerp start Van der Tempel met een overzicht van de relevante regelgeving in de Btw-richtlijn (art. 19 en 29), de Wet op de omzetbelasting 1968 (art. 37d Wet OB 1968) en de jurisprudentie, zowel van het Hof van Justitie als van de nationale rechters. Vervolgens wordt aan de hand van vier casussen de reikwijdte van art. 37d Wet OB 1968 verkend. In de casussen staat steeds de overdracht van onroerend goed centraal: van een multi tenant pand met meerdere verdiepingen tot een single tenant pand waarbij alleen de begane grond wordt verhuurd. Eén en ander al dan niet in combinatie met (gedeeltelijke) leegstand. Uit de reacties van de deelnemers op deze casussen kan worden afgeleid dat de reikwijdte van art. 37d Wet OB 1968 geacht wordt erg breed te zijn.

Tijdens de discussie tussen de deelnemers aan de conferentie wordt een (voor)vraag naar voren gebracht die voor elke casus van belang is: is art. 37d Wet OB 1968 wel bedoeld voor de overdracht van onroerend goed? Het doel van deze faciliteit is onder andere om de overdracht van ondernemingen (of delen daarvan) te vereenvoudigen.⁵ Is deze problematiek bij de overdracht van één enkel onroerend goed wel aan de orde? Bovendien spreekt art. 19 van de Btw-richtlijn over goederen. Als voldoende is dat met een goed een economische activiteit kan worden uitgeoefend, heeft art. 37d Wet OB 1968 wel een héél ruim toepassingsbereik, vooral in de deeleconomie waarin het delen van een auto al kan leiden tot BTW-ondernemerschap.

5 Herziening ineens van investeringsgoederen

Inleider: dr. R.A. Wolf⁶

Wolf vergelijkt de Nederlandse herzieningsregeling met de systematiek van de herziening in de Btw-richtlijn. Wolf merkt op dat art. 15 lid 4 Wet OB 1968 geen directe implementatie van een richtlijn bepaling is. Hij stelt

⁵ HvJ EG 27 november 2003, nr. C-497/01 (*Zita Modes Sàrl*), V-N 2003/61.18, punt 39.

⁶ *Werkzaam bij Baker & McKenzie en docent Rijksuniversiteit Groningen*

dat sprake is van een lacune in het Unierecht. Als sprake is van een lacune in het Unierecht, is een lidstaat gerechtigd om die lacune op te vullen.

Wolf werpt de vraag op wat het referentiekader is om te bepalen of herzien moet worden. Moet worden vergeleken met de aftrek ten tijde van de bestemming (vermoedelijk gebruik) of ten tijde van de eerste ingebruikneming? Volgens Wolf moet op basis van art. 187 lid 2 van de Btw-richtlijn worden aangesloten bij het eerste gebruik. Vervolgens stelt Wolf dat de Nederlandse systematiek zonder de "15-4 correctie" tot ongerechtvaardigde voordelen zou kunnen leiden. Hij leidt daaruit af dat art. 15 lid 4 Wet OB 1968 richtlijnconform is.

Vanuit de zaal wordt gesteld dat geen sprake is van een lacune in de Btw-richtlijn. De zinsnede "in voorkomend geval", zoals opgenomen in de slotzin van art. 187 lid 2 van de Btw-richtlijn, dient te worden gelezen als "in het geval dat een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die art. 187 lid 1, tweede volzin van de Btw-richtlijn biedt door aan te sluiten bij het gebruik". Tevens wordt aangegeven dat enkel bij ingebruikneming wordt aangesloten indien de ingebruikneming het belastbaar feit vormt waarvoor de aftrek plaatsvindt (zoals dat bijvoorbeeld bij de integratieheffing het geval is).

Door de deelnemers wordt vastgesteld dat de Hoge Raad prejudiciële vragen zou moeten stellen zodat het Hof van Justitie kan bepalen of art. 15 lid 4 Wet OB 1968 in strijd is met de Btw-richtlijn.

6 Bouwterrein

*Inleider: mr. P. Berkhuisen*⁷

Per 1 januari 2017 is de definitie van het begrip bouwterrein in de Wet OB 1968 aangepast. Voortaan moet (kortgezegd) sprake zijn van onbebouwde grond die kennelijk is bestemd om te worden bebouwd. De betekenis van het woord "kennelijk" wordt besproken. Er bestaat vooral verschil van inzicht over hoe concreet het voornemen tot bebouwing moet zijn: sommige deelnemers vinden dat een voornemen tot bebouwing voldoende is, anderen vinden dat er concrete bouwplannen moeten zijn, of zelfs dat de afnemer met het oog op de bebouwing al bepaalde investeringen moet hebben gedaan.

Van een bouwterrein kan pas sprake zijn als het betreffende onroerend goed onbebouwd is. Aan de hand van een aantal voorbeelden (afbeeldingen) wordt bediscussi-

eerd of sprake is van bebouwde of onbebouwde grond. De deelnemers benoemen verschillende factoren die bij deze beoordeling een rol kunnen spelen. Uit deze discussie wordt duidelijk dat er niet één of twee doorslaggevende criteria zijn aan te wijzen. Uit het arrest-Vlaardingen kan bovendien worden afgeleid dat het Hof van Justitie er niet zeker van lijkt dat een kunstgrasveld als bebouwde grond kwalificeert.⁸ Is de Nederlandse definitie van gebouw c.q. bebouwde grond dan wellicht ruimer dan Europeesrechtelijk is bedoeld?

Vervolgens wordt gesproken over onroerend goed dat zijn functie als gebouw heeft verloren. Uit de wettekst blijkt niet dat bebouwing nog de functie van een gebouw moet vervullen. Aansluiten bij de functie maakt de beoordeling bovendien subjectief: er zijn kopers die graag de fundering van een gesloopt gebouw verkrijgen, als deze fundering voor een nieuw gebouw gebruikt kan worden. De (verloren) functie an sich lijkt daarom onvoldoende om grond als onbebouwd aan te merken.

Aan de hand van een voorbeeld wordt daarna de reikwijdte van het begrip "erbij behorend terrein" onderzocht. Een vraag die daarbij opkomt, is of bebouwing kan opgaan in een terrein. Bijvoorbeeld de levering van een terrein waarop nog een transformatorhuisje staat. De meeste deelnemers vinden dat in dat geval een onbebouwd terrein wordt geleverd. Het transformatorhuisje is dan slechts een onderdeel dat in de hoofdprestatie (de levering van een onbebouwd terrein) opgaat. Enkele deelnemers nemen het standpunt in dat de levering gesplitst moet worden: er is dan een levering van een transformatorhuisje met ondergrond en een levering van onbebouwde grond.

Tot slot wordt stilgestaan bij de bewijslast en een uitspraak van Gerechtshof Amsterdam.⁹ In deze uitspraak legt het hof de bewijslast voor toepassing van de vrijstelling bij de levering van onroerend goed bij de belastingplichtige. Opgemerkt wordt dat de levering van onroerend goed in beginsel van BTW is vrijgesteld. Wie van dit uitgangspunt wil afwijken, zou ter zake de bewijslast moeten hebben.

7 Meervoudig grondgebruik (inclusief beperkte rechten)

Inleider: mr. P. Berkhuisen

Met diverse voorbeelden waarin sprake is van meervoudig grondgebruik wordt vastgesteld dat de uitwerking van de regeling voor beperkte rechten in de Wet OB 1968 in sommige gevallen qua consistentie te wensen

⁷ Lid Vastgoed Kenniscentrum van de Belastingdienst, lid kennisgroep overdrachtsbelasting en inspecteur omzetbelasting en overdrachtsbelasting.

⁸ HvJ EU 8 november 2012, nr. C-299/11 (Gemeente Vlaardingen), BNB 2013/9.

⁹ Hof Amsterdam 7 maart 2017, nr. 16/00235.

overlaat. Zo is in het arrest-Goed Wonen¹⁰ geoordeeld dat het recht van vruchtgebruik voor de BTW kwalificeert als verhuur. Dit is echter mogelijk niet voor alle beperkte rechten het geval.

Als de vestiging van een recht van opstal kwalificeert als verhuur voor de BTW, komt de vraag op of op de verkrijging ervan de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting toegepast kan worden indien het opstalrecht betrekking heeft op een ondergrondse parkeergarage terwijl op het maaiveld een oude opstal staat. Het opstal is een ongebruikt bedrijfsmiddel voor de verkrijger. Daardoor zou een beroep op de samenloopvrijstelling gedaan kunnen worden. De deelnemers ervaren dat als een redelijke uitkomst.

Er is consensus in de zaal dat art. 3 lid 2 Wet OB 1968 dient te worden aangepast, omdat de antimisbruikbepaling gebrekkig/moeilijk werkt en vanwege de misbruik van recht jurisprudentie overbodig lijkt. Ook sluit de tabel die is opgenomen in de Uitvoeringsbeschikking al een tijd niet meer aan bij de huidige omstandigheden op de vastgoedmarkt (als gevolg van de lage marktrente). Wanneer bijvoorbeeld meerdere beperkte rechten worden gevestigd, kan het voorkomen dat er meerdere keren over de grondwaarde wordt geheven.

8 Gesplitste koop-aanneming en vernieuwbouw

Inleider: mr. P. Berkhuizen

In zijn arrest van 22 maart 2013 oordeelt de Hoge Raad dat de handelingen van een aannemer met betrekking tot de overdracht van de grond en de bouw van een appartement tezamen als één prestatie moeten worden beschouwd.¹¹ Deze ene prestatie is een levering van een nieuw onroerend goed op het moment van oplevering van dat onroerend goed.

De vraag komt op hoe de belastingheffing verloopt als de aannemer vóór de oplevering van het appartement failliet gaat. In die situatie vindt er geen belaste (op) levering plaats. Er is dan (alleen) sprake van een BTW-vrijgestelde levering van de grond. Over de verkrijging van de grond moet de koper dan alsnog overdrachtsbelasting voldoen. De koper kan de BTW die de aannemer in rekening heeft gebracht niet aftrekken. De koper zal de BTW echter ook niet van de aannemer terug kunnen vragen (de aannemer is immers failliet). Op grond van het arrest-Reemtsma¹² zal de Belastingdienst in dat ge-

val aan de koper wellicht alsnog een mogelijkheid tot terugvordering van de BTW moeten bieden.

Vervolgens wordt een casus besproken waarin oudbouw wordt geleverd en de leverancier ook de sloopverplichting op zich neemt. Na de levering – maar vóór de sloop – verhuurt de koper het pand aan de leverancier of een derde. De vraag wordt opgeworpen of hierdoor de samengestelde prestatie wordt doorbroken. Hierop wordt het standpunt ingenomen dat de duur van de huur een rol kan spelen bij het vaststellen van het economische doel van de koper. Als het moment van levering en sloop jaren uit elkaar liggen wordt betwijfeld of er nog wel een samengestelde prestatie kan zijn.

In het tweede deel van de presentatie wordt ingegaan op vernieuwbouw en het begrip vervaardiging na het orthopedische schoen-arrest.¹³ Uit dit arrest blijkt dat er geen verschil bestaat tussen het vervaardigingscriterium bij roerende en onroerende goederen. Sinds de introductie van het begrip “in wezen nieuwbouw” werd vaak gekeken naar bouwkundige veranderingen. Na het orthopedisch schoen-arrest is het maar de vraag of dat nog wel juist is. Maar welke criteria nu wél van belang zijn voor de beoordeling of sprake is van een nieuw vervaardigd onroerend goed, is niet duidelijk.

De Btw-richtlijn biedt de mogelijkheid om een grote verbouwing aan te merken als vervaardiging. Het is dan niet vereist dat een goed ontstaat dat van tevoren niet bestond. Met deze bepaling is het bovendien mogelijk de verbouwing die leidt tot terugkeer van het gebouw naar de fase vóór eerste ingebruikneming afhankelijk te stellen van een meetbaar criterium, zoals een percentage van de bouwkosten. Daarmee wordt de huidige onduidelijkheid mogelijk weggenomen. Overigens is vóór de dag van deze vergadering het Kozuba-arrest¹⁴ geweest. De inhoud van dit arrest kon vanwege het korte tijdsbestek echter slechts zeer beperkt in de discussie worden betrokken.

9 Trend naar mobiele gebouwen en unit/complexbenadering

Inleider: mr. dr. S.T.M. Beelen¹⁵

Beelen stelt vast dat het onderscheid tussen de unit- en complextheorie op drie punten van belang is, namelijk (i) bij de eerste ingebruikneming, (ii) bij de beoordeling in hoeverre een onroerend goed als bedrijfsmiddel is gebruikt bij een verkrijging en (iii) voor het vaststellen van de aftrek (inclusief eventuele herziening). Door de verga-

¹⁰ HvJ EG 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Goed Wonen I), BNB 2002/396.

¹¹ HR 22 maart 2013, nr. 12/02180, BNB 2013/133.

¹² HvJ EG 15 maart 2007, nr. C-35/05 (Reemtsma Cigarettenfabrieken), V-N 2007/15.10.

¹³ Hoge Raad 23 september 2016, nr. 15/017322, BNB 2016/226.

¹⁴ HvJ EU 16 november 2017, zaak C-308/16 (Kozuba Premium Selection).

¹⁵ Werkzaam bij Deloitte en tevens verbonden aan de Radboud Universiteit en raadsheer plv. Hof Den Haag

dering wordt vastgesteld dat de unit- en complextheorie in de praktijk naast elkaar worden toegepast, maar dat belastingplichtigen in principe altijd een beroep op de unit-theorie kunnen doen. Dit inspecteur is immers gebonden de unit-theorie toe te passen, zoals vastgelegd in het vastgoedbesluit.¹⁶ Gesteld wordt echter dat de formulering in het besluit ruimte laat voor de inspecteur om in bepaalde gevallen de complextheorie toe te passen. De vergadering is van mening dat onduidelijk is of de keuze van de Hoge Raad voor de complextheorie niet louter heeft te gelden voor kantoorpanden. In geval van een woontoren is men van mening dat de unittheorie van toepassing zou kunnen zijn. De vergadering is het niet eens over de onderscheidende criteria die gehanteerd zouden moeten worden (bijvoorbeeld gebruikspereceptie) om vast te stellen of de unit- of complextheorie van toepassing is.

De vraag komt op of een koper in geval van een fiscale indeplaatstreding, zoals aan de orde bij de overdracht van een algemeenheid van goederen, gebonden is aan standpunten die de verkoper heeft ingenomen dan wel afspraken die de verkoper heeft gemaakt met de Belastingdienst inzake het vastgoed. Men is van mening dat het verschil zou kunnen uitmaken door een belastingplichtige en de Belastingdienst louter een standpunt wordt uitgewisseld, of dat sprake is van een vaststellingsovereenkomst. In het eerste geval is koper niet gebonden, omdat het ook de verkoper vrij staat om van een ingenomen standpunt af te wijken.

10 Herziening op investeringsdiensten

Inleider: mevr. mr. B. Bijl¹⁷

Bijl begint met een korte toelichting op de achtergrond van het voor consultatie uitgezette voorstel herziening op kostbare diensten. Al in het wetsvoorstel inzake constructiebestrijding uit 2005 werd gesproken over de introductie van een herzieningsregeling voor kostbare diensten.¹⁸ Uiteindelijk is er echter voor gekozen om af te wachten hoe het leerstuk misbruik van recht zich in de BTW zou ontwikkelen.

Inmiddels bestaat ook in de BTW het leerstuk misbruik van recht, maar lijkt het erop dat dit leerstuk geen soelaas biedt in de bestrijding van herzieningsconstructies. Ombouw van (kantoor)panden naar woningen, gepaard gaand met BTW-gestuurd gedrag komt steeds vaker voor. Het financiële belang wordt zeer groot geschat. De deelnemers zijn het erover eens dat échte constructies aangepakt moeten worden. Daaruit komt de vraag op hoe een eventuele herzieningsregeling er

uit moet zien. De vormgeving en de datum van inwerkingtreding van het voor consultatie uitgezette voorstel staat nog niet vast.

Eerst wordt ingegaan op de vraag wat investeringsdiensten zijn en hoe deze gedefinieerd moeten worden. Hierop wordt opgemerkt dat kostbare diensten boekhoudtechnisch al geactiveerd worden. Mogelijk kan de BTW hierbij aansluiten. Een ander voorstel is om aan te sluiten bij een percentage van de WOZ-waarde, al geldt dit dan wel alleen voor vastgoed. Sommige lidstaten passen al een herziening op diensten toe, zodat de regelgever ideeën uit de daar geldende regelgeving kan opdoen. Eerder is gesproken over de implementatie van wetgeving om verbouwingen aan te merken als een vervaardiging (zie onderdeel 8). Bevestigd wordt dat een dergelijke regeling hier mogelijk ook uitkomst biedt.

Daarna komt de herziening bij doorlevering van kostbare diensten ter sprake. Faciliteiten die worden besproken zijn (het creëren van) de mogelijkheid om te opteren voor belaste levering, toepassing van art. 37d Wet OB 1968 en herziening bij de verkrijger.

Tot slot wordt ingegaan op een eventuele overgangsregeling. Hiervoor lijkt geen juridische noodzaak te zijn. Uit de reacties van de deelnemers blijkt wel dat een overgangsregeling gewenst is, onder meer om administratieve redenen. Sommige deelnemers stellen voor om de herziening alleen toe te passen op investeringen die worden verricht na aanpassing van de regelgeving. Voorts wordt erop aangedrongen de praktijk op korte termijn duidelijkheid over de overgangsregeling te verschaffen.

11 Verhuur(-plus) en verhuur parkeergarage (inclusief beperkte rechten)

Inleider: mr. J. Verbaan¹⁹

Verbaan geeft een aantal praktijkvoorbeelden waarin de vraag speelt of sprake is van verhuur of een sui generis prestatie.

Een ander punt dat in de markt tot onzekerheid leidt is de vraag of de verhuur van parkeerruimte aan een exploitant (die vervolgens verhuurt aan particuliere gebruikers) als BTW-belaste verhuur van parkeerruimte kwalificeert. Ook komt de situatie aan de orde waarin een parkeergarage-exploitant parkeerplaatsen verhuurt aan een partij die deze tezamen met nabij gelegen woon-/kantoorruimte verhuurt. De vraag wordt opgeworpen of de doorverhuur het fiscale lot van de verhuur van de woon-/kantoorruimte deelt. De deelnemers doen een beroep op de regelgever

¹⁶ Besluit van 19 september 2013, nr. BLKB2013/1686M.

¹⁷ Werkzaam bij het Ministerie van Financiën.

¹⁸ Kamerstukken II 2004/05, 30.061 (Wetsvoorstel tot bestrijding van bepaalde BTW-constructies).

¹⁹ Werkzaam bij Deloitte.

om dit in het vastgoedbesluit te verduidelijken.

In de zaal ontstaat discussie of de verhuur van parkeerplaatsen via een derde partij – om absorptie als aan de orde in het arrest-Morten Henriksen (C-173/88) te voorkomen – tot misbruik van recht kan leiden. Doorslaggevend is daarbij of het separaat verhuren van de parkeerplaats als kunstmatig aangemerkt dient te worden, wat door sommigen niet ondenkbaar wordt gevonden. Verbaan geeft een aantal voorbeelden waarmee hij tracht te verduidelijken dat de BTW-behandeling van beperkte rechten tot onjuiste uitwerkingen kan leiden. Zo kan een wijziging van een recht van erfpacht als levering voor de BTW kwalificeren. Conceptueel wordt dit door de aanwezigen vreemd gevonden. Een ander aangehaald voorbeeld is de overdracht van een tijdelijk erfpachtrecht dat ten tijde van de vestiging kwalificeerde als verhuur. De overdracht kwalificeert ook als verhuur waardoor de overdrager na de overdracht nog als verhuurder voor de BTW kwalificeert, terwijl de overdrager civiel geen partij meer is.

12 Aftrek (inclusief leegstand en vooraftrek voor niet-herzienings-BTW)

Inleider: *mr. R.J. van der Zwan*²⁰

Na een kort overzicht van de materiële voorwaarden van het recht op aftrek van voorbelasting, gaat Van der Zwan in op het recht op aftrek bij leegstand. Daarbij wordt eerst ingegaan op het onderscheid tussen instandhoudingskosten en kosten voor verbetering en uitbreiding. Voor de laatstgenoemde kosten zijn de meeste deelnemers het erover eens dat daarvoor bij ingebruikneming (van het leegstaande pand) een herziening plaatsvindt. Bij instandhoudingskosten zal dat niet het geval zijn omdat deze direct worden verbruikt. Daardoor komt de vraag op wat bepalend is voor de omvang van het recht op aftrek op deze kosten: is dat het verwachte gebruik van het leegstaande pand of geldt het pro rata van de ondernemer als uitgangspunt? De meningen hierover blijven verdeeld.

De discussie gaat daarna over het pand pro rata. Opgemerkt wordt dat hantering van een pand pro rata kan leiden tot een ongelijke uitkomst. Bijvoorbeeld in de situatie waarin 50/50 belast-vrijgesteld wordt verhuurd. De vrijgestelde omzet zal dan vaak hoger zijn doordat de "BTW-schade" in de huurprijs is verdisconteerd. Het pand pro rata wijkt dan af van het werkelijke gebruik van het pand. Als het werkelijke gebruik per pand nauwkeurig kan worden bepaald, moet het ook mogelijk zijn om per pand het recht op aftrek te bepalen. Deze verdeelsleutel geldt dan overigens alleen voor de pand-

kosten. Voor echte algemene kosten geldt het algemene pro rata van de ondernemer.

13 Aparte verhuur van in een onroerende zaak aangebrachte bestanddelen

Inleider: *mr. R.J. van der Zwan*

Het komt steeds vaker voor dat bepaalde onderdelen van een pand (servers, racks, WKO's, WKK's, cv-ketels) economisch geen eigendom zijn van de eigenaar van het onroerend goed. Van der Zwan geeft aan dat niet altijd duidelijk is wie op welk moment de macht heeft om als eigenaar te beschikken. Dit leidt tot nieuwe vraagstukken op BTW-gebied. Hierbij speelt ook de vraag bestanddeel versus zelfstandigheid een rol. Daarnaast is er onduidelijkheid over de reikwijdte van de arresten van het Hof van Justitie in de zaken Fischer/Brandenstein (C-322/99) en X (C-334/10). Vraag is bijvoorbeeld of en hoe kan worden herzien op een bestanddeel van een onroerend goed. Interessant is ook hoe dit (praktisch) te volgen is; hier is ook een link met het wetsvoorstel kostbare diensten. Tevens wordt stilgestaan bij bestanddelen en hoe deze in andere belastingen worden behandeld (bijvoorbeeld in de overdrachtsbelasting).

Daarnaast wordt verschillend gedacht over de vraag of kan worden geopteerd voor BTW-belaste levering van een bestanddeel van een onroerend goed of dat dit moet voor de gehele onroerende zaak. Er wordt bepleit om de reikwijdte van art. 37d Wet OB 1968 te verduidelijken en te verbreden, zodat er geen herzieningsproblemen kunnen ontstaan bij de levering van onroerend goed in verhuurde staat. Dit wordt door de aanwezigen als wenselijk ervaren.

14 Afsluiting

Van Zadelhoff sluit de conferentie af met een korte evaluatie. Hij bedankt daarbij alle deelnemers voor hun inbreng tijdens de conferentie. Dankzij de open instelling van de deelnemers zijn veel interessante discussies gevoerd. Bovendien werd duidelijk dat de meningen van de deelnemers vaak uiteenlopen. Bij de meeste onderwerpen leidden deze discussies dan ook niet tot één gemeenschappelijk standpunt. Wel hebben de discussies bijgedragen aan een verdere verkenning van het recht, gedachtevorming en het creëren van begrip voor elkaars standpunten. Passend is dan ook de tekst waarmee de laatste presentatie van deze conferentie werd afgesloten: "We are still puzzled but on a much higher level".

Deelname aan de fiscale conferentie was op persoonlijke titel.

²⁰ Werkzaam bij EY.