

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Verhandeling Master Course Vastgoed Fiscaal

Wordt het zakelijk recht recht aangedaan?

Een evaluatie van artikel 3, lid 2 van de Wet op de Omzetbelasting

**Erasmus
University
Rotterdam**



Door: J.R.M. Kindt

Inhoudsopgave

1	Aanleiding en probleemstelling	4
1.1	Aanleiding	4
1.2	Probleemstelling en deelvragen	4
1.3	Werkwijze	5
2	Achtergrond van artikel 3, lid 2 Wet OB 1968	6
2.1	Btw als algemene verbruiksbelasting	6
2.2	Europese wet- en regelgeving	6
2.2.1	Levering van een onroerende zaak	6
2.2.2	Diensten met betrekking tot onroerende zaak	7
2.3	Nederlandse wet- en regelgeving	7
2.3.1	Leveringen van onroerende zaken	7
2.3.2	Diensten met betrekking tot onroerende zaken	8
2.3.3	De positie van zakelijke rechten in het Nederlandse btw-systeem	8
3	Toepassing artikel 3, lid 2 Wet OB 1968 in de huidige tijdsgeest	10
3.1	Het zakelijk recht als onroerende zaak	10
3.1.1	Algemeen	10
3.1.2	Erfpachtrecht	10
3.1.3	Opstalrecht	11
3.1.4	Vruchtgebruik	11
3.2	De 'vergoedingsvoorwaarde'	12
3.2.1	Algemeen	12
3.2.2	Vergoedingsvoorwaarde geschikt om misbruik te voorkomen?	14
3.3	De belastbare feiten	15
3.3.1	Algemeen	15
3.3.2	Overdracht van een zakelijk recht	16
3.3.3	Afstand en opzegging van een zakelijk recht	17
3.3.4	Wijziging van een zakelijk recht	17
3.4	Knelpunten in de huidige regeling van artikel 3, lid 2 Wet OB 1968	18
3.5	Reparatie genoemde bezwaren	19
4	Conclusie	21
	Literatuurlijst	23
5	Overzicht van de te gebruiken literatuur	23
5.1	Naslagwerken	23
5.2	Artikelen	23
5.3	Rechtspraak	23
5.3.1	Europese rechtspraak	23
5.3.2	Nationale rechtspraak	23

5.4	Parlementaire stukken	23
5.5	Overige stukken	24

1 Aanleiding en probleemstelling

1.1 Aanleiding

Tot 1995 kenden we in Nederland een ogenschijnlijk makkelijk btw-vraagstuk wanneer een zakelijk recht werd gevestigd. Tot en met 1978 werd een looptijd van tien jaar als onderscheidend aangemerkt: korter dan tien jaar is een dienst en langer een levering.¹ In de periode tussen 1978 en 1995 was het vraagstuk nog eenvoudiger, omdat enkel ‘levering’ het antwoord kon zijn op de vraag hoe de vestiging van een zakelijk recht moest worden aangemerkt.² De regeling zoals die tussen 1978 en 1995 bestond, bleek een walhalla voor btw-structurering bij nieuwbouw. Bij een dergelijke structuur werd een kortlopend zakelijk recht gevestigd tegen een onzakelijk lage canon of retributie, waarbij deze vestiging als btw-belaste levering van een nieuwe onroerende zaak werd aangemerkt. Bij verkoper was dan meteen alle btw op investerings- en exploitatielasten aftrekbaar, terwijl door de lage canon slechts een fractie aan (vaak niet-aftrekbare) btw bij koper neersloeg. Na afloop van de herzieningstermijn leverde verkoper btw-vrijgesteld de bloot eigendom aan koper, waardoor een niet-aftrekgerechtigde slechts beperkt met kostprijsverhogende btw werd geconfronteerd.³

Om voornoemde btw-constructies met zakelijke rechten te bestrijden en te voorkomen, heeft de wetgever in 1995 bij transacties met zakelijke rechten het onderscheid tussen levering en dienst ingevoerd. Constructies worden daarmee voorkomen, omdat bij een kwalificatie als dienst, zijnde de verhuur van een onroerende zaak, opteren voor btw-belaste verhuur niet mogelijk is en zo dus geen aftrekrecht ontstaat aan de kant van de verkoper van de nieuwe onroerende zaak. Sinds die tijd wordt de vestiging van een recht als levering aangemerkt wanneer de vergoeding (inclusief btw) hoger is dan de waarde in het economische verkeer van het recht. Daarbij wordt deze waarde in het economische verkeer van het recht gesteld op ten minste de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.

Doordat de regeling, op een kleine wijziging in 2015 na, alweer 26 jaar in deze vorm bestaat, is het tijd voor een evaluatie. In deze paper wordt nagegaan of de regeling in zijn huidige vorm aansluit bij het doel dat bestond bij de inwerkingtreding, zijnde het voorkomen van btw-constructies met zakelijke rechten. Daarbij wordt ook onderzocht of de regeling op punten niet verder gaat dan destijds bij invoering was bedoeld.

1.2 Probleemstelling en deelvragen

Gelet op vorenstaande luidt de probleemstelling van deze paper als volgt:

“In hoeverre voorkomt het onderscheid tussen een levering en een dienst als bedoeld in artikel 3, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 constructies waarbij een kunstmatig btw-aftrekrecht wordt gecreëerd en welke impact heeft de regeling op situaties waarbij van een kunstmatige situatie geen sprake is?”

Om de voornoemde probleemstelling te kunnen beantwoorden, wordt in ieder hoofdstuk een separate deelvraag uitgewerkt. Dit betreft de volgende deelvragen:

1. Wat is de achtergrond van artikel 3, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968, wat is de Unierechtelijke basis en is de Nederlandse implementatie conform het Unierecht?

¹ Kamerstukken II, 1967/'68, 9324, p. 31.

² Kamerstukken II, 1977/'78, 14 887, p. 17.

³ Kamerstukken II, 1994/'95, 24 172, p. 16/17.

2. Hoe werkt artikel 3, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in de huidige tijdsgeest uit (o.a. gelet op de hoogte van de rentestanden)?
3. In hoeverre is de werking van artikel 3, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 conform het de ratio achter deze regeling?
4. In hoeverre dient de huidige wetgeving te worden aangepast aan de tijd anno nu?

Deze deelvragen worden hierna in de volgende paragrafen uitgewerkt, waarbij in paragraaf 2 de achtergrond van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 wordt geschetst. In paragraaf 3 wordt nader ingegaan op de knelpunten van de huidige regeling en wordt een onderzoek gedaan naar alternatieven voor de huidige regeling. De paper wordt afgesloten met een conclusie in paragraaf 4.

1.3 Werkwijze

De primaire onderzoeksmethode die in deze paper wordt gehanteerd, is literatuuronderzoek. Daarbij worden de probleemstelling en deelvragen in eerste instantie uitgewerkt aan de hand van (fiscale) literatuur en overige (fiscale) naslagwerken. Hetgeen in de literatuur is uitgewerkt, wordt in deze paper gestaafd aan dagelijkse praktijkervaringen van de auteur en wordt waar nodig ondersteund of onderbouwd door wiskundige voorbeelden. Daarbij staat de btw-heffing centraal, maar wordt waar nodig in het belang van de beantwoording van de probleemstelling een uitstap gemaakt naar de heffing van overdrachtsbelasting. Aan de hand van de uitwerking van de eerste drie deelvragen, wordt in het vierde hoofdstuk onderzocht en geanalyseerd of en in hoeverre de regeling moet worden aangepast aan de tijd anno nu. In dit hoofdstuk worden waar nodig concrete suggesties gedaan om te bepalen op welke punt de wetgeving aanpassing behoeft.

2 Achtergrond van artikel 3, lid 2 Wet OB 1968

2.1 Btw als algemene verbruiksbelasting

De btw is een algemene verbruiksbelasting.⁴ Bij een algemene verbruiksbelasting is het doel consumptief verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Hiermee wordt beoogd iedere besteding van de consument in de heffing van de btw te betrekken ongeacht het oogmerk van de consumptieve besteding.⁵ Daarbij wordt door het HvJ nader aangegeven dat het doel van de btw is gelegen in het belasten van handelingen die de waarde van een bepaald goed beogen te verhogen.⁶

Onroerende zaken binnen dit uitgangspunt een specifieke plaats in. Bij de voorbereiding voor de zesde richtlijn is voor het eerst een onderscheid aangebracht tussen de levering van nieuwe onroerende zaken en oud (anders: gebruikt) onroerende zaken.⁷ Na onderhandeling door de lidstaten is op hoofdlijnen besloten dat de levering van een nieuwe onroerende zaak btw-belast is en de levering van gebruikt vastgoed btw-vrijgesteld is (uitzonderingen daargelaten). Door het HvJ is deze ratio vertaald naar de ratio dat levering van een oud gebouw nauwelijks tot geen toegevoegde waarde creëert. Een gebouw verlaat het productieproces en wordt 'verbruikt' nadat het de eerste keer aan een eindverbruiker wordt geleverd.⁸ Bij een oud gebouw heeft dit verbruik reeds eerder plaatsgevonden en dient een (opvolgende) levering niet langer in de heffing te worden betrokken conform het karakter van een algemene verbruiksbelasting.

2.2 Europese wet- en regelgeving

2.2.1 Levering van een onroerende zaak

In artikel 2, lid 1, onderdelen a juncto artikel 14 van de Btw-richtlijn is opgenomen wanneer sprake is van een levering van een (onroerende) zaak. Hiervoor is vereist dat de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, wordt overgedragen. In artikel 15 van de Btw-richtlijn is vervolgens opgenomen dat lidstaten de mogelijkheid hebben (1) bepaalde rechten op onroerende zaken en (2) zakelijke rechten die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een onroerende zaak te gebruiken als lichamelijke zaken aan te merken. Ratio van deze mogelijkheid is dat men lidstaten de mogelijkheid wil bieden om handelingen die in economisch opzicht gelijkwaardig zijn aan de levering van een onroerende zaak, ook als levering aan de btw-heffing te onderwerpen.⁹

Daarbij is relevant vast te stellen wanneer sprake is van een levering, waarbij het leveringsbegrip een Unierechtelijk begrip is. Op basis van jurisprudentie van het HvJ is daarbij het nationale civiele recht niet relevant, maar gaat het om een overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van de zaak.¹⁰ Uit het arrest *Herst* blijkt dat met name relevant is of de afnemer het goed kan verkopen.¹¹ Uit onder andere het arrest *Auto Lease Holland* kan worden afgeleid dat het HvJ de vraag of

⁴ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 133), Deventer: Kluwer 2009, p. 28

⁵ M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (veertiende druk), Deventer: Kluwer 2014, par. 1.6. en par. 1.6.3.

⁶ HvJ 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 65.

⁷ M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021, p. 288

⁸ HvJ 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba Premium Selection), r.o. 31.

⁹ Toelichting op art. 5 lid 1 Voorstel voor een zesde Richtlijn, V-N 1973/18A, p. 753.

¹⁰ Zie o.a. HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE), en HvJ 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan).

¹¹ HvJ 23 april 2020, nr. C-401/18 (Herst).

beschikkingsmacht is overgegaan zeer feitelijk benadert.¹² Een lessee van een leaseauto tankt aan de pomp en de lessee heeft niet de mogelijkheid gehad om te beslissen hoe en of de benzine wordt gebruikt. Daaruit kun je afleiden dat de 'macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken' van belang is hoe en waarvoor een goed wordt gebruikt, ook wel het 'besliscriterium' genoemd.¹³ Van Norden geeft in dit kader aan dat het besliscriterium niet beslissend is voor de vaststelling of sprake is van een levering. Onder verwijzing naar het arrest Goed Wonen I geeft hij aan dat een wezenlijk kenmerk van verhuur is gelegen in het feit dat je tegen vergoeding het recht krijgt een onroerende zaak te gebruiken als ware je eigenaar ('gebruikscriterium'). Dit maakt evenwel niet dat sprake is van een levering, dus is naast het gebruikselement ook bepaald 'beschikkingscriterium' van toepassing op basis waarvan je bijv. het goed kunt overdragen.¹⁴ Bij de beoordeling of sprake is van een levering, moet dus een weging worden gemaakt tussen het gebruikscriterium, het besliscriterium en het beschikkingscriterium.

Wanneer een vastgoedtransactie als levering kwalificeert, is de vraag of een dergelijke levering ook daadwerkelijk tot btw-heffing leidt. In artikel 135, lid 1, onderdelen j en k van de Btw-richtlijn is nader geduid dat een levering van een onroerende zaak pas btw-belast is, als:

1. sprake is van een nieuw gebouw met bijbehorend terrein, waarbij in artikel 12, lid 1, onderdeel a van de Btw-richtlijn is geduid dat enkel sprake is van een nieuw gebouw als het gebouw wordt geleverd voor eerste ingebruikname. Lidstaten hebben op grond van artikel 12, lid 2 van de Btw-richtlijn enige vrijheid om criteria voor bepaling van eerste ingebruikneming te bepalen (o.a. ingeval van verbouwing).
2. sprake is van de levering van een btw-bouwterrein. Daarbij is in artikel 12, lid 3 van de Btw-richtlijn nader geduid dat als bouwterrein wordt beschouwd de door de lidstaten als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen.
3. een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid die artikel 137, lid 1, onderdeel b juncto lid 2 van de Btw-richtlijn biedt om te opteren voor btw-heffing. Lidstaten hebben de ruimte om de omvang van deze optie te bepalen.

Wanneer geen sprake is van de onder 1 t/m 3 genoemde opties, is de levering van een onroerende zaak van btw-heffing vrijgesteld.

2.2.2 Diensten met betrekking tot onroerende zaak

Op grond van artikel 24 van de Btw-richtlijn is iedere handeling die geen levering van een goed is, een dienst. Voorbeelden van dergelijke diensten met betrekking tot onroerende zaken zijn opgesomd in artikel 31bis, lid 2 van de Btw-uitvoeringsverordening. Daarbij komt een specifieke plaats toe aan de verhuur van een onroerende zaak, welke op grond van artikel 135, lid 1, onderdeel l van de Btw-richtlijn is vastgesteld. Uitzonderingen op deze vrijstelling zijn opgenomen in artikel 135, lid 2 (van rechtswege btw-belaste verhuur) en artikel 137, lid 1, onderdeel d van de Btw-richtlijn (optie tot btw-belaste verhuur). Evenals bij de optie tot btw-belaste levering hebben lidstaten de ruimte om de omvang van de optie tot btw-belaste verhuur te bepalen.

2.3 Nederlandse wet- en regelgeving

2.3.1 Leveringen van onroerende zaken

In de Nederlandse wetgeving is op grond van artikel 3, lid 1, onder a de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken als levering aangemerkt. Daarbij wordt het leveringsbegrip conform Unierecht

¹² HvJ 6 februari 2006, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland).

¹³ Zie hiervoor A-G Ettema 30 april 2020, nr. 19/00699.

¹⁴ G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss. Tilburg University, Fiscale Monografieën nr. 122), Deventer: Kluwer 2007, p.

uitgelegd, waarbij dus tevens met name van belang is om als afnemer het verkregen goed te kunnen verkopen. Daarnaast geldt ingevolge artikel 3, lid 1, onder c de oplevering van onroerend goed als levering. Een levering van een onroerende zaak leidt in Nederland tot btw-heffing wanneer:

1. sprake is van een gebouw en bijbehorend terrein voor, op of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikname (artikel 11, lid 1, onder a, sub 1 van de Wet OB 1968);
2. sprake is van de levering van een btw-bouwterrein (artikel 11, lid 1, onder a, sub 1 van de Wet OB 1968)
3. sprake is van een levering van een oud gebouw waarbij verkoper en koper opteren voor een btw-belaste levering. Om te kunnen opteren voor een btw-belaste levering, is vereist dat koper het geleverde voor 90% of meer voor doeleinden gebruikt waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat (artikel 11, lid 1, onder a, sub 2 van de Wet OB 1968).

2.3.2 Diensten met betrekking tot onroerende zaken

Op grond van artikel 4 van de Wet OB 1968 is iedere handeling die geen levering van een goed is, een dienst. Daarbij zijn diensten met betrekking tot onroerende zaken van rechtswege met btw-belast. Een uitzondering hierop is de verhuur van onroerende zaken, welke btw-vrijgesteld is. Verhuur van onroerende zaken is btw-belast als sprake is van één van de uitzonderingen als genoemd in artikel 11, lid 1, onder b, sub 1 tot en met sub 5 van de Wet OB 1968. De voor deze verhandeling meest belangrijke uitzondering is de optie tot btw-belaste verhuur als bedoeld in artikel 11, lid 1, onder b, sub 5 van de Wet OB 1968. Met deze bepaling is geregeld dat partijen kunnen opteren voor btw-belaste verhuur wanneer de huurder het gehuurde voor 90% of meer voor doeleinden gebruikt waarvoor een recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

2.3.3 De positie van zakelijke rechten in het Nederlandse btw-systeem

Zoals reeds in de aanleiding van deze verhandeling is opgenomen, heeft Nederland gebruik gemaakt van de mogelijkheid die artikel 15 van de Btw-richtlijn biedt om handelingen met betrekking tot zakelijke rechten als levering aan te merken. In de periode tussen 1978 en 1995 werd op basis van deze richtlijn bepaling iedere vestiging van een recht als levering aan te merken. Deze regeling bleek evenwel te worden gebruikt voor btw-structurering bij nieuwbouw. Met deze regeling kan een kortlopend zakelijk recht worden gevestigd tegen een onzakelijk lage canon of retributie, welke vestiging kwalificeert als btw-belaste levering van een nieuw gebouw. Verkoper had dan recht op aftrek van btw op alle investerings- en exploitatielasten, terwijl koper door de lage canon met een substantieel lager bedrag aan niet-aftrekbare btw wordt geconfronteerd. Na afloop van de herzieningstermijn leverde verkoper btw-vrijgesteld de bloot eigendom aan koper, waardoor een niet-aftrekgerechtigde slechts beperkt met kostprijsverhogende btw werd geconfronteerd.

Deze structuur is in 1995 door de wetgever met de invoering van het vernieuwde artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 verholpen. Als gevolg van deze wijziging wordt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van zakelijke rechten slechts onder voorwaarden als een levering aangemerkt. Van een levering is sprake als de vergoeding, vermeerderd met de omzetbelasting, minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer van dat recht. De waarde in het economische verkeer van een recht wordt gesteld op ten minste de kostprijs, met inbegrip van de btw, van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. De vergoeding als bedoeld in artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 wordt bepaald op basis van rekenregels die zijn opgenomen in bijlage A van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Ten aanzien van de bepaling van de waarde van het recht zelf zijn geen rekenregels of voorschriften in de Wet OB 1968 opgenomen. De ratio hierachter is dat slechts aan een levering wordt toegekomen wanneer de canon of retributie zakelijk is. Immers, de levering van een gebouw dat korter dan twee jaar geleden in gebruik is genomen, is van rechtswege met btw belast, terwijl de verhuur van datzelfde nieuwe gebouw van btw-heffing is vrijgesteld, tenzij wordt geopteerd voor een met btw belaste verhuur.

3 Toepassing artikel 3, lid 2 Wet OB 1968 in de huidige tijdsgeest

3.1 Het zakelijk recht als onroerende zaak

3.1.1 Algemeen

Artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 is van toepassing op rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van de *zekerheidsrechten* van hypotheek en grondrente. Dat zekerheidsrechten niet als levering kunnen worden behandeld, is wat mij betreft logisch. Immers, met bijvoorbeeld het vestigen van een hypotheek wordt op geen enkele manier beschikkingsmacht overgedragen aan de verkrijger van de hypotheek. Resterend zijn dan de beperkte *gebruiksrechten*, zijnde het recht van erfpacht, recht van opstal, recht van vruchtgebruik en het recht van erfdiensbaarheid. In het hiernavolgende ga ik, gelet op de omvang van de scriptie in op de meest voorkomende zakelijke rechten, zijnde het erfpachtrecht, het opstalrecht en het vruchtgebruik.

Bij de analyse van zowel het erfpacht- als het opstalrecht is het bepaalde in het arrest Goed Wonen II van belang.¹⁵ In dit arrest heeft het HvJ geoordeeld dat lidstaten zelf kunnen bepalen in welke mate zij beperkte gebruiksrechten gelijkstellen met onroerende zaken. Dit betekent dat een beperking tot bijv. enkel erfpacht-, opstalrecht en vruchtgebruik niet in strijd is met het Unierecht. Daarbij mogen lidstaten ook beperkingen in welke beperkte gebruiksrechten stellen aan de hand van vastgestelde nauwkeurige criteria. Welke vastgestelde nauwkeurige criteria het betreft en hoeveel ruimte een lidstaat heeft bij het vaststellen van deze criteria, is door het HvJ niet verder verduidelijkt. Ik sluit mij aan bij Van der Wulp, die aangeeft dat de beoordelingsruimte wordt begrensd aan de hand van het doel van artikel 15, lid 2, onderdeel a van de Btw-richtlijn. Dit betekent dat een beperkt gebruiksrecht alleen gelijk mag worden gesteld met de onderliggende onroerende zaak als het recht economisch gezien kan worden vergeleken met eigendom.¹⁶

3.1.2 Erfpachtrecht

Op grond van artikel 5:85 van het Burgerlijk Wetboek is het erfpachtrecht een recht op basis waarvan men het genot en de vruchten van een onroerende zaak in iemand anders eigendom verkrijgt. De looptijd van het recht kan vrij worden bepaald, waarbij de mogelijkheid bestaat een eeuwigdurend erfpachtrecht te vestigen.¹⁷ Op grond van artikel 5:89 van het Burgerlijk Wetboek geeft het erfpachtrecht hetzelfde genot van de zaak als een eigenaar, waaronder dus de vruchten. Het erfpachtrecht kan zowel om niet als tegen een bepaalde canon worden gevestigd.¹⁸ Juridisch gezien doorbreekt een erfpachtrecht de natrekking niet, maar heeft een erfpachter bij het einde van het erfpachtrecht recht op een vergoeding voor opstallen die door hem zijn aangebracht.¹⁹

Zoals par. 2.2.1 is opgemerkt, biedt artikel 15 van de Btw-richtlijn de mogelijkheid om bepaalde beperkte rechten met onroerende zaken gelijk te stellen, waarbij de ratio is dat wanneer de handeling in economisch opzicht vergelijkbaar is met de levering van een onroerende zaak, deze ook dienovereenkomstig wordt behandeld. Echter, artikel 15 van de Btw-richtlijn stelt de beperkte rechten gelijk met onroerende zaken, waarna op grond van artikel 14 van de Btw-richtlijn moet worden bepaald of ook daadwerkelijk de beschikkingsmacht wordt overgedragen.

¹⁵ HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Stichting Goed Wonen II).

¹⁶ M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021, par. 4.2.6.4.2.

¹⁷ W.H.M. Reehuis en A.H.T. Heisterkamp, 'Pitlo 3 – Goederenrecht', Wolters Kluwer, 14^e druk, par. 641.

¹⁸ Artikel 5:85, lid 2 van het Burgerlijk Wetboek.

¹⁹ Artikel 5:96, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.

Daarbij zal aan het gebruikscriterium vaak zijn voldaan, maar is geen gegeven dat ook aan het beslis- en beschikkingscriterium is voldaan. Zoals ook Van der Wulp en Albers terecht aangeven, is volledig van de inrichting van de erfpachtvoorwaarden afhankelijk of de beschikkingsmacht daadwerkelijk wordt overgedragen en of daarmee tevens is voldaan aan de vastgestelde nauwkeurige criteria als bedoeld in het arrest Goed Wonen.²⁰ Indien bijvoorbeeld een beperking in de overdraagbaarheid van het recht is overeengekomen, hoeft geen sprake te zijn van een overdracht van de beschikkingsmacht en is dan ook niet voldaan aan het beschikkingscriterium en het beslis-criterium.²¹ De toets zoals deze in artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 wordt aangelegd, sluit niet aan bij of beschikkingsmacht wordt overgedragen, maar focust volledig op de hoogte van de vergoeding. Hiermee lijkt door de wetgever reeds de aanname te zijn gedaan dat bij een handeling met betrekking tot een erfpachtrecht de beschikkingsmacht per definitie overgaat, terwijl dat niet zo hoeft te zijn. Artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 is daarom op dit punt wat mij betreft niet richtlijnconform.

3.1.3 Opstalrecht

Op grond van artikel 5:101 van het Burgerlijk Wetboek is het opstalrecht het zakelijk recht om in, op of boven een anders onroerende zaken gebouwen, werken of beplantingen in eigendom te verkrijgen. Met een opstalrecht verkrijgt men dus de eigendom van het huis, de werken of de bepalingen waarop het opstalrecht betrekking heeft.²² Wanneer een opstalrecht teniet gaat, dan keert de eigendom van de gebouwen, werken of beplantingen terug bij de blooteigenaar.²³ Ook bij het opstalrecht kunnen beperkingen aan overdraagbaarheid worden gesteld.

Evenals bij het erfpachtrecht is opgemerkt, kan het opstalrecht op grond van artikel 15 van de Btw-richtlijn gelijk worden gesteld met een onroerende zaak. Ondanks dat uit de aard van het opstalrecht (verkrijgen eigendom) kan worden afgeleid dat daarmee per definitie sprake is van een levering omdat beschikkingsmacht van een gebouw, werk of beplanting wordt verkregen, hoeft de beschikkingsmacht niet over te gaan.²⁴ Door bijvoorbeeld beperkingen te stellen aan de overdraagbaarheid van het recht, hoeft de beschikkingsmacht als bedoeld in het leveringsbegrip van artikel 3, lid 1 van de Wet OB 1968 niet in alle gevallen over te gaan. Artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 is daarmee, evenals bij het erfpachtrecht, op dit punt niet richtlijnconform.

3.1.4 Vruchtgebruik

Het vruchtgebruik is het recht waarbij de gerechtigde voor ten hoogste het leven het absoluut recht heeft om gebruik te hebben en vruchten te genieten van goederen van een ander.²⁵ Het bijzondere aan het vruchtgebruik is dat het sowieso afhankelijk is van het leven. Als bijvoorbeeld een vruchtgebruik wordt gevestigd voor een periode van 25 jaar, maar de gerechtigde sterft eerder, dan eindigt daarmee ook het vruchtgebruik.²⁶ Daarnaast eindigt een recht van vruchtgebruik bij een rechtspersoon als vruchtgebruiker na 30 jaar van rechtswege.²⁷ Het recht van

²⁰ M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021, par. 4.2.6.4.3.2.1 en M.A. Albers, *Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen* (diss. Groningen; Rijksuniversiteit Groningen 2016), p. 58.

²¹ Zie o.a. M.A. Albers, *Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen* (diss. Groningen; Rijksuniversiteit Groningen 2016), p. 59 en HR 29 januari 2021, nr. 19/00699, r.o. 3.2.2.

²² W.H.M. Reehuis en A.H.T. Heisterkamp, 'Pitlo 3 – Goederenrecht', Wolters Kluwer, 14^e druk, par. 666.

²³ Artikel 5:105, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.

²⁴ M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021, par. 4.2.6.4.3.2.2.

²⁵ W.H.M. Reehuis en A.H.T. Heisterkamp, 'Pitlo 3 – Goederenrecht', Wolters Kluwer, 14^e druk, par. 678.

²⁶ Artikel 3:203, leden 2 en 3 van het Burgerlijk Wetboek.

²⁷ Artikel 3:203, lid 3 van het Burgerlijk Wetboek.

vruchtgebruik is beperkt, maar heeft een absoluut karakter. Het recht kan zowel op roerende als op onroerende zaken worden gevestigd. Ten aanzien van onroerende zaken geldt daarbij dat het recht ook kan worden gevestigd op een gedeelte van een onroerende zaak dat naar verkeersopvatting afzonderlijk overdraagbaar is.²⁸

Het vruchtgebruik kent, anders dan het erfpacht- en het opstalrecht, een aantal bijzondere kenmerken. Zo is het uitgangspunt dat de vruchtgebruiker de onderliggende onroerende zaken niet mag verhuren of verpachten.²⁹ Daarbij moet de vruchtgebruiker de onroerende zaak verzekeren en moet hij, als het een gebouw betreft, een brandverzekering afsluiten.³⁰ Daarnaast is relevant dat gewone reparaties aan een onroerende zaak voor rekening van de vruchtgebruiker komen, maar is de bloot eigenaar verantwoordelijk voor buitengewone reparaties.³¹

Zoals ook reeds bij het erfpacht- en het opstalrecht is getoetst, biedt artikel 15, lid 2 van de Btw-richtlijn de mogelijkheid om het vruchtgebruik gelijk te stellen met een onroerende zaak. Om tot een levering van een dergelijke fictieve onroerende zaak te komen, is vereist dat de beschikkingsmacht van deze zaak overgaat. De Hoge Raad heeft in een inkomstenbelastingcasus aangegeven dat een tijdelijk vruchtgebruik zowel feitelijk als maatschappelijk gezien kan worden vergeleken met verhuur. De Hoge Raad ziet dit pas anders als tegen een vergoeding ineens een vruchtgebruik is gevestigd aan een rechtspersoon voor de maximale looptijd van 30 jaar.³² Hieruit kan men afleiden dat gebruikelijk is dat de vruchtgebruiker als huurder en niet als economisch eigenaar wordt aangemerkt.³³ Gelet hierop, gelet op het feit dat overdraagbaarheid beperkt kan zijn en dat de bevoegdheid te verhuren of verpachten beperkt kan zijn, lijkt het ook bij het vruchtgebruik onjuist om bij voldoen aan de vergoedingsvoorwaarde per definitie gelijk te stellen aan een levering. Artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 is daarom op dit punt wat mij betreft niet richtlijnconform.

3.2 De ‘vergoedingsvoorwaarde’

3.2.1 Algemeen

Om toe te komen aan een levering als bedoeld in artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 moet de vergoeding ten minste gelijk zijn aan de waarde in het economische verkeer van het recht die ten minste de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Om de bepaling van zowel de waarde van het recht als de bepaling van de vergoeding te begrijpen, moet worden teruggegrepen op de beginselen uit de financieringsleer. Over het algemeen is een euro nu meer waard dan een euro over een jaar, omdat bijv. in een periode van een jaar rente kan worden verdiend. Wanneer de waarde van geldstromen in de toekomst naar de waarde anno nu wordt bepaald, wordt de waarde contant gemaakt met een bepaalde discontovoet als bijv. de verwachte rentevoet en/of de verwachte inflatie.³⁴ Op basis van dit algemene financieringsprincipe is in Bijlage A bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 een aantal rekenregels opgenomen aan de hand waarvan een canon of retributie moet worden gekapitaliseerd.

²⁸ Artikel 3:201 van het Burgerlijk Wetboek.

²⁹ Artikel 3:217, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.

³⁰ Artikel 3:209, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.

³¹ Artikel 3:220, lid 1 van het Burgerlijk Wetboek.

³² Zie Hof den Haag 25 november 1987, nr. 165/87, V-N 1988/1293, Hof Arnhem 11 maart 1999, nr. 97/0405, V-N 1999/28.2.2 en Hof Amsterdam 24 maart 2005, nr. 04/2518, V-N 2005/33.18.

³³ M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021, par. 4.2.6.4.3.2.3.

³⁴ J. Berk en P. DeMarzo, *‘Corporate Finance’*, Pearson 2015, 3^e editie, par. 3.2.

Zoals zojuist in paragraaf 2.3.3 is uiteengezet, moet bij iedere vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van een beperkt recht worden getoetst hoe de waarde van het recht en de vergoeding zich tot elkaar verhouden. In dat kader is het volgende van belang:

- De hoogte van de vergoeding wordt bepaald op basis van in Bijlage A bij het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 opgenomen rekenregels, waarbij een bepaalde kapitalisatietabel is opgenomen. Deze rekenregels kennen enkele bijzonderheden:
 - o Allereerst dienen op grond van onderdeel f van Bijlage A ingeval van een canon, retributie of huur tot een onzeker jaarlijks bedrag, de rekenregels te worden toegepast met een geschat gemiddeld jaarlijks bedrag. Indien de canon of retributie bijvoorbeeld wordt geïndexeerd, moet in de tabel de gemiddelde geïndexeerde canon worden gehanteerd.
 - o Vervolgens moet aan de hand van de kapitalisatiefactoren als opgenomen in onderdeel b van Bijlage A de gemiddelde geïndexeerde canon worden gekapitaliseerd. Hiermee wordt feitelijk de waarde van het canon of retributie in de toekomst naar de waarde anno nu bepaald als in de inleiding toegelicht.
 - o Indien sprake is van een recht dat niet van leven afhankelijk is en een onbepaalde looptijd heeft, wordt de vergoeding gesteld op de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft.
- Vervolgens moet de uitkomst van de toepassing van de rekenregels uit Bijlage A worden vergeleken met de hoogste van of (1) de waarde in het economische verkeer van het recht of (2) de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. Slechts wanneer de vergoeding hoger is dan de hoogste van de twee, is volgens artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 sprake van een levering.
- De Wet OB 1968 geeft geen voorschriften of rekenregels voor de bepaling van de waarde in het economische verkeer van het recht of voor de bepaling van de kostprijs van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.

Wanneer men de tabel uit Bijlage A analyseert, valt daarbij een aantal zaken op:

- De kapitalisatiefactoren worden per periodes van vijf jaar bepaald. Dit betekent dat voor elke vijf jaar een gemiddelde wordt gehanteerd van de kapitalisatiefactor die voor ieder jaar afzonderlijk moet worden toegepast.
- Als men de kapitalisatiefactoren terugreken naar een concrete discontovoet, blijkt dat de tabel is gebaseerd op een discontovoet van 5,88%, afgerond naar 6%.³⁵
- Doordat met een gemiddelde geïndexeerde canon wordt gerekend (anders dan een 'regulier' geïndexeerde canon waarbij geen gemiddelde wordt genomen), komt de vergoeding berekend op basis van de tabel altijd relatief hoog uit ten opzichte van een de waarde van het recht in het economische verkeer (zie verderop).
- Bij een recht van onbepaalde tijd wordt per definitie de waarde van de onderliggende onroerende zaak gehanteerd om tot de vergoeding te komen.

Daarbij is tevens relevant dat in artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 wordt aangegeven dat voor de vergoedingsvoorwaarde de gekapitaliseerde vergoeding wordt vergeleken met de commerciële waarde van dat recht dan wel de actuele kostprijs van de onderliggende onroerende zaak. Het is daarom de vraag of je überhaupt kunt toekomen aan een vergelijking met de commerciële waarde van het recht, omdat de waarde van een beperkt zakelijk recht altijd lager is dan de waarde van de actuele kostprijs van de volle eigendom van de onderliggende

³⁵ Zie ook Bijlage 3 bij de 'Voorjaarsbrief TK Fiscale moties en toezeggingen 2021' van 23 april 2021.

onroerende zaak.³⁶ Dit verschil neemt ook toe naarmate bijv. de looptijd van het recht afneemt. De vergelijking van de vergoeding met de actuele kostprijs is daarmee in mijn visie onredelijk en onnodig hard. De toegang tot de levering wordt hiermee onnodig lastig gemaakt en in veel gevallen zelfs onmogelijk (bijv. bij kortlopende zakelijk rechten).

In het arrest Goed Wonen is reeds de vraag aan de orde geweest of de vergoedingsvoorwaarde in strijd is met het Unierecht. Het HvJ EG heeft destijds geoordeeld dat van dergelijke strijd geen sprake is, omdat de vergoedingsvoorwaarde bijdraagt aan het doel van de Btw-richtlijn, zijnde het verzekeren van een reële en juiste btw-heffing. Het feit dat in de praktijk zelden tot nooit aan de vergoedingsvoorwaarde wordt voldaan, is daarbij volgens het HvJ niet relevant. Wat mij betreft is dit oordeel, zeker gegeven de huidige rentestanden, niet juist. Volgens Van der Wulp is het zelfde de vraag of de zaak anno nu nog steeds tot dezelfde uitkomst zou leiden.³⁷ Ik licht dit toe.

3.2.2 Vergoedingsvoorwaarde geschikt om misbruik te voorkomen?

Zoals reeds in hoofdstuk 2 is toegelicht, is de vergoedingsvoorwaarde in de Nederlandse omzetbelastingwetgeving opgenomen om misbruik te voorkomen. Daarbij wordt misbruik aanwezig geacht in bepaalde lageprijsstructuren, waarbij een recht tegen een te lage prijs wordt gevestigd om btw-belaste output en daarmee btw-aftrekrecht te creëren. Zoals eerder is aangegeven, zijn er geen rekenregels in de Wet OB 1968 opgenomen om de waarde in het economische verkeer van het recht zelf te bepalen. Daarbij worden in de praktijk vaak de waarderingsmethoden toegepast zoals deze ook voor commerciële doeleinden worden gebruikt. Dit betekent dat de canon of retributie contant wordt gemaakt aan de hand van een rentepercentage en een indexering zoals die op dat moment in de markt gebruikelijk zijn. Dit betekent o.a. het volgende:

- Op dit moment zijn de rentestanden relatief laag. Als men bijv. de wettelijke rente voor niet-handelstransacties uit het Burgerlijk Wetboek³⁸ neemt, bedraagt deze rente op dit moment 2%.
- Op dit moment wordt voor de indexatie vaak gerekend met een percentage van 2% (regio Rotterdam) of met een percentage van 2,1% (regio Amsterdam).³⁹

Een rekenvoorbeeld⁴⁰: als men een erfpachtrecht neemt met een looptijd van 30 jaar met een canon van EUR 10.000 per jaar, kan de waarde van het recht worden bepaald op basis van een discounted cash flow methode waarbij disconteert op basis van de wettelijke rente voor niet-handelstransacties van 2% en een indexatiepercentage van 2%, is de waarde in het economische verkeer van dat recht gelijk aan EUR 300.000. Als men de berekeningswijze van de vergoeding van de tabel toepast, bedraagt deze gekapitaliseerde canon EUR 186.613, welke vermeerderd moet worden met 21%, resulterend in een bedrag van EUR 225.802. Hierbij is dan volgens artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 sprake van een dienst, omdat de vergoeding lager ligt dan de waarde in het economische verkeer van het recht.

³⁶ Zie o.a. B.G. van Zadelhoff, 'Verhuur van onroerend goed en BTW', *WFR* 2002/333 en R.A. Wolf, *Omzetbelasting en onroerend goed (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Kluwer 2015, p. 90.

³⁷ M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021, par. 4.2.6.4.3.3.1.

³⁸ Zie artikel 6:119 van het Burgerlijk Wetboek.

³⁹ Brief van de Belastingdienst van 17 november 2015 aan de Amsterdamse Ring van de KNB (referentie: 'WBR algemeen / artikel 11').

⁴⁰ In dit rekenvoorbeeld wordt de aanname gedaan dat de kostprijs van het onderliggende onroerend goed lager ligt dan de waarde in het economische verkeer van het recht zelf, waardoor deze kostprijs voor het rekenvoorbeeld niet van belang is.

In bovenstaande berekening ontstaat het verschil tussen de vergoeding en de waarde in het economische verkeer van het recht met name doordat (1) de tabel in het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 uitgaat van een rentepercentage van 6% en (2) doordat de gemiddelde geïndexeerde canon over de looptijd van het recht wordt gekapitaliseerd in plaats van enkel de geïndexeerde canon in het desbetreffende jaar.

Doel van de regeling was het voorkomen van lageprijsstructuren waarmee met een onzakelijk lage canon of retributie btw-belaste output en btw-aftrekrecht te genereren. Met de huidige vergoedingsvoorwaarde wordt naar mijn mening een onrealistisch en onhaalbaar hoge drempel opgeworpen om in een niet-misbruiksituatie de vestiging van een recht gelijk te stellen met een levering. Als daarin wordt voortgeborduurd op het gegeven voorbeeld, is sprake van een zakelijk bepaalde canon en is van misbruik geen sprake. Indien de afnemer in deze casus de onroerende zaak niet meer dan 90% voor btw-belaste doeleinden gaat gebruiken, is per definitie sprake van vrijgestelde verhuur. De bloot eigenaar heeft dan geen recht op aftrek van btw op kosten, terwijl van misbruik geen sprake is. Doordat de uitgangspunten van de tabel zeer achterhaald zijn, worden met de regeling meer gevallen getroffen dan bij invoering werd beoogd en de bedoeling was.

Echter, zoals de Staatssecretaris ook eerder heeft aangegeven, is het zijn bedoeling om een redelijke toepassing van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 voor te staan waarbij de bepaling wordt toegepast conform het doel van de wetgever.⁴¹ Het lijkt evenwel contra legem om bijv. wel een levering toe te staan in gevallen waarin geen sprake is van misbruik van recht, maar niet wordt voldaan aan de vergoedingsvoorwaarde. Zonder nadere aanpassingen van de Wet OB 1968 of het Uitvoeringsbesluit lijkt het niet mogelijk om de vestiging van een zakelijk recht als levering aan te merken wanneer geen sprake is van fraude. Belastingplichtigen kunnen daarmee in de praktijk weinig met deze uitlating van de Staatssecretaris, omdat een eventuele gunstige ruling van de Belastingdienst wat mij betreft gelet op het contra legem-karakter sowieso niet kan worden toegepast.⁴²

3.3 De belastbare feiten

3.3.1 Algemeen

Op grond van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 wordt (indien aan de vergoedingsvoorwaarde is voldaan) de vestiging, overdracht, afstand, opzegging en wijziging van beperkte zakelijk rechten aangemerkt als levering. Wordt aan de vergoedingsvoorwaarde voldaan, dan is sprake van de levering van een onroerende zaak. Wordt niet aan de vergoedingsvoorwaarde voldaan, dan is sprake van een dienst die wordt aangemerkt als verhuur van een onroerende zaak. Ten aanzien van de vestiging kan ik mij voorstellen dat, afhankelijk van de voorwaarden die aan het recht worden toegekend, dat deze zowel het karakter van levering van een goed (overdracht van de beschikkingsmacht) als het karakter als verhuur kan hebben. Dit ligt wat mij betreft anders bij de overdracht, wijziging, afstand en opzegging.

Hierbij is van belang op te merken dat wanneer niet aan de vergoedingsvoorwaarde wordt voldaan, per definitie sprake is van verhuur van een onroerende zaak (o.a. gelet op de bedoeling en achtergrond van deze reparatiewetgeving).⁴³ In dat kader is in de laatste volzin van artikel 11, lid 1, onder a, sub 5 van de Wet OB 1968 aangegeven dat onder verhuur van onroerende zaken iedere andere vorm van gebruik, anders dan als levering,

⁴¹ Nadere MvA, Kamerstukken I 1995/96, 24 172, nr. 20d, p. 5.

⁴² HR 9 januari 1957, *BNB* 1957/53.

⁴³ Kamerstukken II, 1994/'95, 24 172, p. 16/17.

wordt geschaard. Hierbij is relevant dat het verhuurbegrip een unierechtelijk begrip is.⁴⁴ Daarbij is in het arrest Goed Wonen aangegeven dat van verhuur sprake is wanneer door de eigenaar aan de houder voor een overeengekomen tijdsduur tegen vergoeding het recht wordt verleend een onroerende zaak te gebruiken als ware hij eigenaar.⁴⁵ De relevante elementen daarbij zijn (1) een exclusief gebruiksrecht op een onroerende zaak, (2) een overeengekomen tijdsduur en (3) een vergoeding.⁴⁶ De verhuuranalogie uit de laatste volzin lijkt hiermee verder te gaan dan de Unierechtelijke definitie en brengt ook diensten onder de verhuurvrijstelling die niet voldoen aan de Unierechtelijke definitie van verhuur. Let wel; dit ligt ook voor beperkt zakelijke rechten die op grond van de vergoedingsvoorwaarde als dienst kwalificeren. Het HvJ heeft in het arrest Goed Wonen weliswaar goedgekeurd dat de vestiging van beperkt zakelijke rechten met verhuur wordt gelijk gesteld, maar dit geldt alleen wanneer ook aan de Unierechtelijke definitie voor verhuur is voldaan.

3.3.2 Overdracht van een zakelijk recht

Ten aanzien van de overdracht van een zakelijk recht lijkt het mij logisch dat wanneer ten tijde van de vestiging van dit recht de beschikkingsmacht is overgegaan naar de zakelijk gerechtigde, de overdracht van het recht ook kwalificeert als levering omdat dan wederom de beschikkingsmacht aan een opvolgende zakelijk gerechtigde wordt overgedragen.

Het kan evenwel in de praktijk voorkomen dat (1) de vestiging van het recht niet als levering wordt aangemerkt, omdat niet aan de vergoedingsvoorwaarde wordt voldaan, maar (2) bij overdracht *wel* sprake is van een levering omdat dan wel aan de vergoedingsvoorwaarde wordt voldaan. Dit kan bijv. het geval zijn doordat naast de periodieke canon ook een eenmalige vergoeding wordt betaald, waardoor aan de vergoedingsvoorwaarde wel is voldaan. Dit kan tot bijzondere gevolgen leiden, omdat de zakelijk gerechtigde die ten tijde van de vestiging geen beschikkingsmacht heeft verkregen, bij overdracht wel deze beschikkingsmacht overdraagt.

Vervolgens is de vraag of bij overdracht van een zakelijk recht kan worden voldaan aan de Unierechtelijke definitie voor verhuur. Zoals Albers aangeeft, kan met enige fantasie de overdragende partij worden gezien als soort van onderverhuurder.⁴⁷ Deze vergelijking is evenwel niet zuiver, omdat anders dan bij onderverhuur in casu de overdragende partij geen enkel belang meer heeft ten aanzien van het vastgoed en daarmee een kwalificatie als verhuur niet voor de hand ligt. De kwalificatie tussen overdragende en verkrijgende partij als verhuur van een onroerende zaak is daarom geen logische.

Wat mij betreft kan – als de relatie tussen bloot eigenaar en overdragende partij als verhuur kan worden aangemerkt – wel logisch zijn dat de relatie tussen de bloot eigenaar en de nieuwe zakelijk gerechtigde als verhuur wordt aangemerkt. De bestaande huurrelatie wordt dan in feite voortgezet. Echter, de Wet OB 1968 kent deze mogelijkheid niet.

Bovenstaande in ogenschouw nemend kan de overdracht van een zakelijk recht niet worden aangemerkt als verhuur van een onroerende zaak, omdat niet aan de Unierechtelijke definitie van verhuur kan worden voldaan. Wanneer niet aan de vergoedingsvoorwaarde wordt voldaan en sprake is van een dienst, is deze daarmee van rechtswege met btw belast.

⁴⁴ HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97 (Commissie/Ierland) en HvJ 12 september 2000, nr. C-359/97 (Commissie/Verenigd Koninkrijk).

⁴⁵ HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Goed Wonen).

⁴⁶ B.G. van Zadelhoff, 'Verhuur van onroerend goed en BTW', *WFR* 2002/333.

⁴⁷ M.A. Albers, *Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen* (diss. Groningen; Rijksuniversiteit Groningen 2016), p. 84.

3.3.3 Afstand en opzegging van een zakelijk recht

Bij de afstand of opzegging van een zakelijk recht is ook de vraag of sprake kan zijn van een levering of een dienst. Ook hiervoor is de vergoedingsvoorwaarde relevant. Vanuit de logica bezien is het wat mij betreft logisch dat als een recht als levering is gevestigd, slechts dan afstand en opzegging van een recht ook als levering kan worden aangemerkt. Wanneer een zakelijk recht als dienst is uitgegeven, kan een levering wat mij betreft alleen voor de hand liggen wanneer voor de opzegging van het recht een hoge vergoeding wordt betaald (naast de vrijval van de canon- of retributieverplichting).

Wanneer niet aan de vergoedingsvoorwaarde is voldaan, is de vraag of afstand en opzegging van een zakelijk recht kunnen worden aangemerkt als verhuur van een onroerende zaak. Hiervoor is het door het HvJ in het arrest Lubbock Fine bepaalde relevant.⁴⁸ Bij afstand of opzegging krijgt wordt de eigendom van de bloot eigenaar verlost van het zakelijk recht dat op zijn onroerende zaak rust. Hij kan daarna zelf de onroerende zaak terug gaan gebruiken of het gebruik opnieuw afstaan aan een andere partij. Dit is vergelijkbaar met de opzegging van een huurovereenkomst, hetgeen onderwerp van prejudiciële vragen was in het arrest Lubbock Fine. In dit arrest oordeelt het HvJ, in eigen woorden vertaald, dat een verandering in een huurcontract, de btw-behandeling van de verhuur zelf volgt. Is de verhuur vrijgesteld, dan is sprake van een vrijgestelde beëindiging, is de verhuur belast, dan is sprake van een belaste beëindiging.

Deze analogie kan ook worden toegepast indien sprake is van een zakelijk recht en de vestiging hiervan als dienst is aangemerkt. Als men bij de vestiging heeft geopteerd voor een btw-belaste verhuur, is ook de afstand aan btw-heffing onderworpen. Heeft men bij de vestiging niet geopteerd, is ook de afstand of opzegging van btw-heffing vrijgesteld. Dit wordt anders wanneer de vestiging van het recht is aangemerkt als levering. Dan is op basis van de vergoedingsvoorwaarde de vraag of de afstand of opzegging kwalificeert als levering of dienst. Wanneer sprake is van een dienst, kan deze wat mij betreft per definitie niet kwalificeren als verhuur van een onroerende zaak, omdat niet aan de unierechtelijke definitie van verhuur van een onroerende zaak voldoet. Als dan niet aan de vergoedingsvoorwaarde is voldaan en de vestiging van het recht als levering was aangemerkt, is de afstand of opzegging naar mijn mening een van rechtswege met btw belaste dienst.

3.3.4 Wijziging van een zakelijk recht

Ten aanzien van de wijziging van een zakelijk recht is nader in artikel 8, lid 5 van de Wet OB 1968 juncto artikel 5, lid 3 van het Uitvoeringsbesluit 1968 aangegeven dat voor de vergoedingsvoorwaarde niet alleen de gekapitaliseerde canon relevant is, maar ook het verschil in waarde tussen de canon of retributie voor en na de wijziging van het recht. Voor de wijziging van een zakelijk recht geldt dus een aangepaste vergoedingsvoorwaarde om te bepalen of sprake is van een levering of van een dienst.

Als eerste is de vraag of het logisch is of een wijziging van een zakelijk recht als levering kan worden aangemerkt. Immers, het kan zijn dat de vestiging van een recht reeds als levering is aangemerkt, waarbij de wijziging wederom tot een levering leidt. Dit lijkt te impliceren dat ten aanzien van één recht de beschikkingsmacht twee keer kan worden overgedragen. Daarbij is in de praktijk niet snel sprake van een levering bij een wijziging, omdat dit slechts het geval is wanneer er in economische zin praktisch bezien een nieuw recht ontstaat, waarbij de waarde van dit recht overeenkomt met de actuele kostprijs van de onroerende zaak waarop dit recht betrekking heeft.⁴⁹ Als dan al sprake is van een levering ligt, zoals Albers terecht aangeeft, een overdracht van de beschikkingsmacht alleen voor de hand als bijv. sprake is van een verlenging van de duur van een recht net voordat het recht afloopt of wanneer de

⁴⁸ HvJ 15 december 1993, nr. C-63/92 (Lubbock Fine).

⁴⁹ M.A. Albers, *Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen* (diss. Groningen; Rijksuniversiteit Groningen 2016), p. 69.

duur van een recht dusdanig wordt verkocht dat feitelijk afstand van het recht wordt gedaan. In andere gevallen, bijv. bij een wijziging van de voorwaarden van het zakelijk recht, ligt een overdracht van de beschikkingsmacht en daarmee een levering niet voor de hand. Op dit punt is artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 dan mijns inziens ook niet richtlijnconform.

Vervolgens komt de vraag op of, als sprake is van een dienst, deze kan worden aangemerkt als verhuur van een onroerende zaak. Daarbij geldt wat mij betreft, evenals bij afstand en opzegging, dat wanneer de vestiging als dienst is aangemerkt, de wijziging op grond van het genoemde arrest Lubbock Fine de btw-behandeling van de verhuur volgt. Indien de vestiging van het recht als levering kwalificeerde en ten aanzien van de wijziging niet aan de vergoedingsvoorwaarde is voldaan, is de vraag of de vrijstelling voor verhuur van een onroerende zaak kan worden aangemerkt. Dat de wijziging zelf niet als verhuur van een onroerende zaak kan worden aangemerkt, volgt wat mij betreft uit de Unierechtelijke definitie van verhuur. De wijziging an sich leidt er namelijk niet toe dat een bepaalde onroerende zaak ter beschikking wordt gesteld, dat volgde reeds uit de initiële vestiging van het recht waarbij de beschikkingsmacht is overgedragen. In een dergelijk geval is dus sprake van een btw-belaste dienst.

3.4 Knelpunten in de huidige regeling van artikel 3, lid 2 Wet OB 1968

In deze paragraaf is een aantal knelpunten van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 nader uiteengezet. Kort samengevat gaat het hierbij om de volgende punten:

- Artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 voorziet in een gelijkstelling van vestiging, overdracht, afstand en wijziging van beperkte zakelijke rechten met een levering of een dienst. Dit terwijl artikel 15 van de Btw-richtlijn de mogelijkheid biedt om beperkte zakelijke rechten gelijk te stellen met *onroerende zaken*. De Nederlandse Wet OB 1968 gaat hiermee verder dan het Unierecht voorschrijft, omdat het vestigen, overdragen, afstand doen of wijzigen van een zakelijk recht niet noodzakelijkerwijs een overgang van de beschikkingsmacht behelst. Daarbij is het dus goed denkbaar dat de vestiging van een zakelijk recht op grond van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 als een levering wordt aangemerkt, terwijl van een overgang van de beschikkingsmacht geen sprake is.
- De vergoedingsvoorwaarde zoals deze volgt uit artikel 3, lid 2 Wet OB 1968 werkt onnodig beperkend en gaat verder dan het initiële doel van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968, namelijk het voorkomen van lageprijsstructuren en misbruiksituaties. Dit zit hem met name in het feit dat (1) de kapitalisatiefactoren zijn gebaseerd op een rentepercentage van 6% terwijl de actuele marktrentes significant lager liggen, (2) men rekent met een gemiddelde geïndexeerde canon en (3) bij een recht van onbepaalde tijd per definitie de waarde van de onderliggende onroerende zaak wordt gehanteerd om tot de vergoeding te komen.
- Ten tijde van de invoering van het gewijzigde artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 was de bedoeling dat als niet aan de vergoedingsvoorwaarde werd voldaan, sprake was van een dienst die wordt aangemerkt als verhuur van een onroerende zaak, waarbij voor btw-heffing kan worden geopteerd als aan de vereisten wordt voldaan. Zoals in de voorgaande paragrafen is toegelicht, kan op basis van het Unierecht alleen sprake zijn van verhuur van een onroerende zaak als ook aan de unierechtelijke definitie van verhuur is voldaan. Wat mij betreft is dat bij overdracht, afstand en opzegging en wijziging in veel gevallen niet het geval, waardoor dan sprake is van een van rechtswege met btw belaste dienst. Dit druist in tegen de bedoeling van de wetgever, die juist bij situaties waarin niet aan de vergoedingsvoorwaarde is voldaan, de drempel van het opteren voor een btw-belaste dienst wilde opwerpen.

De regeling gaat dus op punten verder dan was bedoeld (te hoge vergoedingsvoorwaarde) en op punten minder ver dan bedoeld (wijziging, afstand, opzegging en overdracht worden in sommige gevallen aangemerkt als een van

rechtswege met btw belaste dienst). In de hiernavolgende paragraaf ga ik nader in op of voor de hier genoemde bezwaren in mijn ogen een mogelijkheid tot reparatie in de Nederlandse Wet OB 1968 bestaat.

3.5 Reparatie genoemde bezwaren

In paragraaf 3.4 is samengevat dat de regeling van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 op 3 punten knelt. Daarbij is de vraag of er reparaties denkbaar zijn voor de genoemde bezwaren. Zoals Van der Wulp aangeeft, zagen de structuren die men destijds wilde bestrijden met name zagen op rechten met een looptijd van maximaal tien jaren, een looptijd die gelijk is aan de herzieningstermijn voor btw-doeleinden.⁵⁰ Van der Wulp stelt in dit kader voor om een vaste looptijd in te stellen voor het omslagpunt van dienst naar levering en volgt daarin het eerdere standpunt van Van Zadelhoff.⁵¹ Onderbouwing is hiervoor dat beperkte zakelijke rechten pas het eigendomsrecht dicht benaderen wanneer sprake is van een recht voor onbepaalde tijd of voor een lange duur. Wat mij betreft gaat dit standpunt voorbij aan het feit dat (1) ook bij een recht voor korte termijn beschikkingsmacht kan worden overgedragen en (2) het niet noodzakelijkerwijs zo is dat bij een recht voor langere termijn per definitie de beschikkingsmacht wordt overgedragen. Wat mij betreft blijft daarmee met dit voorstel hetzelfde bezwaar bestaan als met de huidige regeling bestaat.

In mijn visie is er voor de geschetste strijd met het Unierecht maar één oplossing denkbaar die alle drie de knelpunten wegneemt, en dat is dat artikel 3, lid 2 Wet OB 1968 niet langer vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging gelijkstelt met een levering of met een dienst, maar dat de genoemde beperkt zakelijke rechten voor btw-doeleinden worden gelijkgesteld met onroerende zaken. Dit is wat mij betreft de enige wijze om artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 in lijn te kunnen brengen met het bepaalde in artikel 15 van de Btw-richtlijn, die voorschrijft dat door lidstaten bepaalde zakelijk rechten gelijkgesteld kunnen worden met onroerende zaken. Dit betekent het volgende:

- bij de vestiging van een recht moet worden getoetst of met de vestiging de beschikkingsmacht wordt overgedragen aan degene die het recht verkrijgt. Of de beschikkingsmacht wordt overgedragen, moet worden getoetst aan de criteria die reeds uit het Unierecht en de bestaande nationale jurisprudentie voortvloeien. Hierbij kan men voor de vestiging van een recht denken aan bijv. de bevoegdheid de grond in te richten, de bevoegdheid een gebouw te stichten, de bevoegdheid het recht te vervreemden en de bevoegdheid om de gestichte onroerende zaak te verhuren of te verpachten. Dit betekent dus dat er een verschuiving plaatsvindt naar een meer open norm, waarbij wat mij betreft in rechtspraak moet worden uitgewerkt wanneer de voorwaarden van een recht dusdanig zijn dat met de vestiging wordt bewerkstelligd dat beschikkingsmacht wordt overgedragen.
- wanneer een recht is gevestigd als een levering, moet bij wijziging, afstand of overdracht het volgende gelden:
 - o bij een wijziging van het recht is wat mij betreft een fictiebepaling nodig die een ‘heen-en-weer’ van het recht bewerkstelligt. Dit betekent dat bij een wijziging bij fictie een levering wordt geacht vanuit de rechthebbende naar de blooteigenaar. Bij de opvolgende fictieve vestiging van het recht moet dan wederom worden getoetst of met de nieuwe voorwaarden die aan het recht ten grondslag liggen, sprake is van een levering of van een dienst.

⁵⁰ M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021, par. 4.2.6.4.3.3.2.

⁵¹ Zie M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021, par. 4.2.6.4.3.3.2. en B.G. van Zadelhoff, ‘Verhuur van onroerend goed en BTW’, *WFR* 2002/333.

- bij een overdracht van het recht is wat mij betreft per definitie sprake van een levering, omdat ook de vestiging als levering kwalificeerde en bij een overdracht daarmee de beschikkingsmacht op een ander overgaat.
- bij een afstand of opzegging van het recht is, als de vestiging als levering kwalificeerde, de afstand of opzegging ook een levering omdat de beschikkingsmacht terugkeert bij de blooteigenaar.
- wanneer geen sprake is van een overdracht van beschikkingsmacht, moet de vestiging van het recht worden aangemerkt als een dienst. Zoals eerder is toegelicht, kan een recht dan de kenmerken van verhuur vertonen en is sprake van verhuur van een onroerende zaak, waarbij men voor btw-heffing moet opteren indien aan de daarvoor gestelde voorwaarden wordt voldaan.
- wanneer de vestiging van een recht als dienst is aangemerkt, geldt ten aanzien van de wijziging, afstand en opzegging en overdracht het volgende:
 - bij een wijziging van een recht kan wat mij betreft de Lubbock Fine-doctrine worden toegepast. Dit betekent dat een eventuele vergoeding die wordt betaald voor de wijziging van het recht het btw-regime van de verhuur volgt.
 - bij afstand en opzegging van een recht geldt hetzelfde als is opgemerkt bij de wijzigingen van het recht. Dat betekent dat een vergoeding voor afstand of opzegging het btw-regime van de verhuur volgt.
 - bij overdracht van het recht geldt dat een nieuwe 'huurrelatie' tot stand komt tussen de blooteigenaar en de nieuwe rechthebbende. Dit betekent dat voor deze relatie opnieuw moet worden getoetst of aan de voorwaarden voor btw-belaste verhuur wordt voldaan en, indien partijen wensen te opteren voor btw-belaste verhuur, een dergelijk optieverzoek wordt gedaan. Daarbij volgt een eventuele vergoeding die voor de overdracht wordt betaald wat mij betreft ook het regime van die de initiële vestiging van het recht kende (dus de relatie tussen de blooteigenaar en de voormalige rechthebbende).

Vorenstaande oplossing brengt wat mij betreft de basis terug naar een regeling die (1) conform het Unierecht is en (2) btw-constructies bestrijdt. Ratio van de oorspronkelijke regeling was voorkomen dat lageprijsstructuren worden opgezet. Met het door mij geopperde voorstel is een overdracht van de beschikkingsmacht noodzakelijk om tot de kwalificatie levering te komen. In de genoemde btw-constructies was nimmer de bedoeling om de beschikkingsmacht over te dragen. Deze gevallen worden met mijn voorstel dus nog steeds als dienst behandeld, omdat de beschikkingsmacht bij dergelijke rechten bij de blooteigenaar achterblijft.

Daarbij worden wat mij betreft de drie knelpunten weggenomen, omdat:

1. Door de gelijkstelling met een onroerende zaak alleen aan een levering wordt toegekomen wanneer ook daadwerkelijk de beschikkingsmacht overgaat en de wettelijke bepaling op dat punt in overeenstemming komt met artikel 15, lid 2 van de Btw-richtlijn.
2. De vergoedingsvoorwaarde geen rol meer speelt en deze daarmee ook haar relevantie verliest.
3. Wanneer sprake is van een dienst, niet langer de fictie nodig is om wijziging, afstand, opzegging en overdracht in de btw-belaste sfeer te trekken. De btw-behandeling van deze belastbare feiten volgt de btw-behandeling van de verhuur. Het verhuurbegrip wordt daarmee in de Nederlandse btw-wetgeving niet langer onnodig opgerekt.

Voor de volledigheid merk ik op dat deze aanpassing ook zijn weerslag gaat hebben in de overdrachtsbelasting, met name gelet op de reikwijdte van de samenloopvrijstelling. Het gaat evenwel het onderwerp en de omvang van deze paper te boven om hierop nog in te gaan. Dit dient in een nader onderzoek te worden meegenomen.

4 Conclusie

In deze verhandeling stond de regeling van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 centraal. Deze regeling, die destijds is ingevoerd om btw-constructies te bestrijden, bestaat inmiddels ruim 26 jaar in zijn huidige vorm, waardoor het tijd is voor een evaluatie. In deze paper staat dan ook de volgende onderzoeksvraag centraal:

“In hoeverre voorkomt het onderscheid tussen een levering en een dienst als bedoeld in artikel 3, lid 2 van de Wet op de omzetbelasting 1968 constructies waarbij een kunstmatig btw-aftrekrecht wordt gecreëerd en welke impact heeft de regeling op situaties waarbij van een kunstmatige situatie geen sprake is? Indien sprake is van impact op situaties waarbij van een kunstmatige situatie geen sprake is, hoe kan de regeling in lijn worden gebracht met haar oorspronkelijke ratio?”

In deze paper is allereerst het Unierechtelijke en nationale wettelijke kader uiteengezet en is de plaats van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 in dit wettelijke kader verduidelijkt. Daarbij is aangegeven dat artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 zijn grondslag vindt in artikel 15, lid 2 van de Btw-richtlijn. Artikel 15, lid 2 van de Btw-richtlijn biedt aan lidstaten de mogelijkheid om bepaalde zakelijke rechten gelijk te stellen met onroerende zaken. Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruik gemaakt en stelt de vestiging, wijziging, overdracht, afstand en opzegging van bepaalde zakelijke rechten gelijk met een levering indien aan de zogenoemde vergoedingsvoorwaarde is voldaan en gelijk met een dienst indien niet aan de zogenoemde vergoedingsvoorwaarde is voldaan. Indien sprake is van een dienst, wordt deze gelijkgesteld aan artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968. Achtergrond van de regeling in zijn huidige vorm is dat met de voorgaande regeling btw-constructies in de hand werden geholpen, waarbij beperkte zakelijke rechten werden gevestigd tegen een te lage canon of retributie om zo tot een btw-belaste levering en daarmee tot btw-aftrekrecht te komen.

In dit onderzoek zijn drie knelpunten van de huidige regeling van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 aan het licht gekomen:

- Wanneer aan de vergoedingsvoorwaarde wordt voldaan, wordt de vestiging van een recht per definitie als levering aangemerkt. Hierbij wordt in de Nederlandse Wet OB 1968 voorbijgegaan aan het feit dat pas sprake kan zijn van een levering als de *beschikkingsmacht* wordt overgedragen, terwijl niet per definitie sprake is van een overgang van de beschikkingsmacht. De Wet OB 1968 miskent deze tussenstap en is daarmee op dat punt wat mij betreft niet richtlijnconform.
- De vergoedingsvoorwaarde werpt een onrealistisch hoge drempel op om daadwerkelijk tot een levering te komen. Dit zit hem met name in het feit dat (1) de kapitalisatiefactoren zijn gebaseerd op een rentepercentage van 6% terwijl de actuele marktrentes significant lager liggen, (2) men rekent met een gemiddelde geïndexeerde canon en (3) bij een recht van onbepaalde tijd per definitie de waarde van het onderliggende onroerend goed wordt gehanteerd om tot de vergoeding te komen. De vergoedingsvoorwaarde schiet daarmee zijn doel voorbij.
- Bij wijziging, overdracht, afstand of opzegging van een recht wordt deze in bepaalde situaties gelijkgesteld met verhuur van een onroerende zaak. In de in deze paper genoemde situaties kan dat wat mij betreft niet het geval zijn, omdat niet aan de unierechtelijke definitie van verhuur van een onroerende zaak wordt voldaan. De diensten zijn daarmee per definitie van rechtswege met btw belast, hetgeen niet de bedoeling is geweest van de wetgever.

Uit mijn analyse blijkt dat de regeling op punten verder gaat dan noodzakelijk is om btw-constructies te voorkomen, met name gelet op de onrealistisch hoge vergoedingsvoorwaarden, en op punten niet ver genoeg gaat, met name

gelet op de wijziging, overdracht, afstand of opzegging die kunnen worden aangemerkt als van rechtswege met btw belaste dienst.

In deze verhandeling is daarom een voorstel gedaan tot een alternatief voor de huidige regeling van artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 waarmee deze genoemde knelpunten kunnen worden weggenomen. Daarbij is mijn voorstel artikel 3, lid 2 van de Wet OB 1968 dusdanig te wijzigen dat niet langer de vestiging, wijziging, afstand, opzegging en overdracht van bepaalde zakelijke rechten gelijk worden gesteld met een levering of een dienst, maar deze zakelijke rechten gelijk worden gesteld met een onroerende zaak. Met deze aanpassingen worden de knelpunten weggenomen, omdat (1) de fictieve onroerende zaak pas kan worden geleverd wanneer de beschikkingsmacht overgaat, (2) de vergoedingsvoorwaarde niet langer relevant is en (3) het verhuurbegrip niet langer onnodig wordt opgerekt.

Literatuurlijst

5 Overzicht van de te gebruiken literatuur

5.1 Naslagwerken

- M. Albers, *Het beperkt zakelijk recht en enkele belastingen*, proefschrift Rijksuniversiteit Groningen.
- J. Berk en P. DeMarzo, *'Corporate Finance'*, Pearson 2015, 3^e editie, par. 3.2.
- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 133), Deventer: Kluwer 2009.
- M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (veertiende druk), Deventer: Kluwer 2014.
- W.H.M. Reehuis en A.H.T. Heisterkamp, *'Pitlo 3 – Goederenrecht'*, Wolters Kluwer, 14^e druk.
- R.A. Wolf, *Onroerende zaken, btw en overdrachtsbelasting*, SDU 2008 (derde druk).
- M.D.J. van der Wulp, *Vastgoedtransacties in de Europese btw* (diss. Tilburg; Fiscale Monografieën – nr. 169), Deventer: Kluwer 2021.

5.2 Artikelen

- B.G. van Zadelhoff, 'Verhuur van onroerend goed en BTW', WFR 2002/333.

5.3 Rechtspraak

5.3.1 Europese rechtspraak

- HvJ 8 februari 1990, nr. C-320/88 (SAFE).
- HvJ 4 december 1990, nr. C-186/89 (van Tiem).
- HvJ 12 september 2000, nr. C-358/97 (Commissie/Ierland).
- HvJ 12 september 2000, nr. C-359/97 (Commissie/Verenigd Koninkrijk).
- HvJ 4 oktober 2001, nr. C-326/99 (Goed Wonen).
- HvJ 15 december 2005, nr. C-63/04 (Centralan).
- HvJ 6 februari 2006, nr. C-185/01 (Auto Lease Holland).
- HvJ 16 november 2017, nr. C-308/16 (Kozuba Premium Selection).
- HvJ 23 april 2020, nr. C-401/18 (Herst).

5.3.2 Nationale rechtspraak

- HR 9 januari 1957, *BNB* 1957/53.
- Hof den Haag 25 november 1987, nr. 165/87, *V-N* 1988/1293.
- Hof Arnhem 11 maart 1999, nr. 97/0405, *V-N* 1999/28.2.2.
- Hof Amsterdam 24 maart 2005, nr. 04/2518, *V-N* 2005/33.18.
- A-G Ettema 30 april 2020, nr. 19/00699.

5.4 Parlementaire stukken

- Kamerstukken II, 1967/'68, 9324.
- Kamerstukken II, 1977/'78, 14 887.
- Kamerstukken II, 1994/'95, 24 172.
- Nadere MvA, Kamerstukken I 1995/96, 24 172, nr. 20d.
- Toelichting op art. 5 lid 1 Voorstel voor een zesde Richtlijn, *V-N* 1973/18A.
- Bijlage 3 bij de 'Voorjaarsbrief TK Fiscale moties en toezeggingen 2021' van 23 april 2021.

5.5 Overige stukken

- Brief van de Belastingdienst van 17 november 2015 aan de Amsterdamse Ring van de KNB (referentie: 'WBR algemeen / artikel 11').