

# NTFR 2022/3494 - Geen ondernemerschap dga bij transformatie kantoorruimte tot woningen en levering twee-onder-een-kap

## Gegevens

### Publicatie

NTFR 2022/3494

### Instantie

Rechtbank Gelderland

### Datum uitspraak

29 augustus 2022

### Datum publicatie

19 oktober 2022

### Annotator

mr. N.P. Arzini

verbonden aan de praktijkgroep Indirect Tax van EY te Arnhem en als wetenschappelijk docent aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. J.P.W.H.T. Becks werkzaam bij de Belastingdienst. Deze bijdrage is op persoonlijke titel geschreven

### ECLI

[ECLI:NL:RBGEL:2022:5070](#)

### Belastingjaar

2018

### Zaaknummer

AWB - 20 \_ 5271

### Relevante informatie

[Art. 7 lid 1 Wet OB 1968](#), [Art. 7 lid 2 Wet OB 1968](#), [Art. 11 lid 4 Wet OB 1968](#)

## Inhoudsindicatie

transformatie, dga, ondernemingsvermogen, naheffing, woning, ondernemerschap, projectontwikkelaar, vertrouwensbeginsel, belaste levering, bouwgrond, boekenonderzoek, kantoorruimte

## Samenvatting

Belanghebbende bezit vanaf 1997 twee panden, die zijn samengevoegd en zakelijk worden gebruikt als kantoor door de bv waarvan belanghebbende dga is. Van 2004 tot en met september 2012 heeft belanghebbende het samengevoegde pand verhuurd aan een stichting. Deze verhuur is vrijgesteld van omzetbelasting. Belanghebbende heeft de intentie om het bestaande pand te transformeren van kantoorruimte tot twee woningen. Voorts is het plan om op het achterste deel van de percelen twee woningen onder één kap te laten bouwen. Het voorheen aan de stichting verhuurde pand is vervolgens verbouwd tot twee woningen en in 2017 verkocht aan particulieren. Bovendien heeft belanghebbende de twee-onder-één-kapwoning laten realiseren. Eén woning is begin 2019 verkocht aan een particulier. De andere woning is sinds eind 2019 vrijgesteld van btw verhuurd aan particulieren. De inspecteur heeft vervolgens in het controlerapport van het boekenonderzoek geconcludeerd dat belanghebbende voor de levering van de woning belastingplichtig is voor de omzetbelasting, omdat hij bij deze levering heeft gehandeld als ondernemer, hetgeen onderwerp van het geschil is. Ten eerste de vraag of belanghebbende ondernemer is gebleven nadat de verhuur aan de stichting is beëindigd. De rechtbank is van oordeel dat het ondernemerschap is geëindigd door opzegging van de huur door de huurder en de beslissing om geen nieuwe huurder meer te gaan zoeken in de toen lastige markt. De inspecteur heeft bovendien zijn standpunt, dat sprake is van verplicht ondernemingsvermogen, onvoldoende onderbouwd. Dit had de inspecteur wel moeten doen, omdat het een ondernemer vrij staat om een goed in privé te houden, ook al wordt het goed zakelijk gebruikt. In dat licht bezien kan het primaire standpunt van de inspecteur dat sprake is van levering van (verplicht) zakelijk ondernemingsvermogen (en daarmee van een btw-belaste levering) niet slagen. Voorts rijst de vraag of belanghebbende met betrekking tot de transformatie en nieuwbouw kwalificeert als ondernemer. Van actieve stappen als bedoeld in het arrest Slaby/Kuč (HvJ 15-09-2011, ECLI:EU:C:2011:589, [NTFR 2011/2518](#)), die maken dat belanghebbende kwalificeert als projectontwikkelaar en daarmee als ondernemer voor de omzetbelasting, is naar het oordeel van de rechtbank geen sprake. De initiatieven voor de transformatie en nieuwbouw waren namelijk afkomstig van een bouwbedrijf. Deze kwam met de plannen voor het bestaande pand, heeft een haalbaarheidstoets uitgevoerd, verzocht om de bestemmingswijziging bij de gemeente, vroeg de vergunningen aan en verzocht om fiscale afstemming met de Belastingdienst. Belanghebbende is daarom voor de levering geen ondernemer en is derhalve geen omzetbelasting verschuldigd. De naheffingsaanslag is daarom ten onrechte opgelegd.

(Beroep gegrond.)

## Noot

Het blijft complex om bij vastgoedtransacties door (semi-)particulieren vast te stellen of sprake is van btw-ondernemerschap. Zie onder andere rb. Zeeland-West-Brabant 27 juni 2022, nrs. 19/1382 en 19/1383, [NTFR 2022/3124](#), met noot van Verweij; HvJ EU 20 januari 2021, zaak C-655/19, [NTFR 2021/506](#), met noot van Bijl en Hof Arnhem-Leeuwarden 15 september 2020, nr. 19/01184, [NTFR 2020/2808](#). In dit geval betrof het ook nog eens een voormalig btw-ondernemer, waardoor de rechtbank niet alleen heeft onderzocht of de dga (wederom) ondernemer is geworden door de vastgoedtransactie. Eerst heeft de rechtbank namelijk moeten onderzoeken of de dga btw-ondernemer is gebleven nadat de verhuur van de kantoorruimte was geëindigd.

De discussie over het mogelijke einde van het (voormalige) btw-ondernemerschap verzandt in een bewijskwestie. De dga heeft gesteld dat hij het kantoorpand altijd tot zijn privévermogen heeft gerekend, daarbij ongetwijfeld ondersteund door het feit dat hij nimmer btw in aftrek zal hebben gebracht in relatie tot het pand. Verweerder stelt daarentegen dat een kantoorpand verplicht ondernemingsvermogen is. Deze stelling is volgens de rechter onvoldoende door verweerder

onderbouwd. Wij gaan hierna eerst in op de stelling van verweerder dat een kantoorpand verplicht ondernemingsvermogen is. Daarna gaan wij in op de bewijslast ingeval het mogelijk zou zijn een kantoorpand als privévermogen te etiketteren.

Naar onze mening stelt verweerder terecht dat een uitsluitend voor btw-ondernemingsdoeleinden gebruikt pand niet anderszins kan worden geëtiketteerd. Enkel als sprake is van gemengd gebruik, dat wil zeggen zowel voor btw-ondernemingsdoeleinden als voor privédoeleinden, is sprake van een keuze met betrekking tot de etikettering. Het is merkwaardig dat de rechtbank oordeelt dat verweerder dit niet voldoende heeft kunnen onderbouwen, aangezien dit in onze optiek rechtstreeks volgt uit jurisprudentie van het Hof van Justitie EU. Een verwijzing naar de arresten Charles & Charles-Tijmens en Bakcsi zou hiervoor voldoende moeten zijn. Wel denken wij dat het standpunt van verweerder uiteindelijk niet had geleid tot een andere uitkomst in deze zaak. Dit komt omdat de rechtbank op basis van de feiten ook heeft geoordeeld dat belanghebbende niet langer ondernemer was. Stel dat het kantoorpand btw-ondernemingsvermogen is. Bij beëindiging van de onderneming van belanghebbende in 2012, vindt dan hooguit een fictieve levering plaats ingevolge art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB 1968. Daarvoor is dan wel vereist dat de dga aftrek heeft genoten ten aanzien van het kantoorpand. Het blijkt niet duidelijk uit de feiten of dat het geval is geweest. Stel dat de dga wel aftrek genoten heeft, dan valt het heffingsmoment van art. 3 lid 3 onderdeel c Wet OB 1968 in de onderhavige zaak in een ander tijdvak dan het tijdvak waarover is nageheven.

Stel dat het - in theorie - wel mogelijk zou zijn het kantoorpand te etiketteren. Wij vinden dit dan een behoorlijk lastige kwestie. Immers omdat de verhuur btw-vrijgesteld was, zijn er relatief weinig mogelijke omstandigheden te bedenken waaruit de keuze van de dga voor kwalificatie als privévermogen dan wel als ondernemingsvermogen zou kunnen blijken. De enige omstandigheid die wij kunnen bedenken, is de aanvraag van een btw-identificatienummer. Maar zelfs het niet-aanvragen van een dergelijk nummer toont naar onze mening nog niet aan dat sprake is van privévermogen. Omdat de verhuur door de dga was vrijgesteld van btw had de aanvraag van een btw-identificatienummer voor hem immers weinig zin. Dat de rechtbank dan het voordeel van de twijfel aan de dga geeft, begrijpen wij wel. In Nederland hebben we een zeer beperkt en overzichtelijk btw-aangifteformulier, zonder de mogelijkheid aan te geven of bepaalde zaken als ondernemingsvermogen dan wel als privévermogen worden bestemd. Dat het voor ondernemers niet mogelijk is deze bestemming kenbaar te maken aan de Belastingdienst, dient in dat geval voor rekening van de Belastingdienst te blijven. De ondernemer geniet in dit soort kwesties dan ook het voordeel van de twijfel.

De rechtbank stelt ten slotte vast dat de dga niet wederom ondernemer is geworden door de vastgoedtransactie. Wij kunnen dit oordeel goed volgen, aangezien alle projectontwikkelingswerkzaamheden zijn uitgevoerd op initiatief, op naam en voor rekening van een derde. In feite heeft de dga niet veel anders gedaan dan de gemiddelde particulier die een woning verkoopt.