

Bestrijding van belastingbesparende structuren in de sfeer van de BTW en overdrachtsbelasting

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken

Mr A.J. Oostenrijk, Amsterdam, augustus 1995

De Postdoctorale Opleiding Vastgoedkunde
Stichting voor Beleggings- en Vastgoedkunde

Scriptiebegeleiders:

Prof. dr. J.W. Zwemmer
Drs. ing. L.B. Uittenbogaard

Bestrijding van belastingbesparende structuren in de sfeer van de BTW en overdrachtsbelasting

Door

Mr A.J. Oostenrijk

1995

Voorwoord

Een geschenk uit de hemel, zo zou je het moment van aankondiging en openbaarmaking van de wettelijke maatregelen ter bestrijding van oneigenlijk en ongewenst gebruik van BTW- en overdrachtsbelastingwetgeving met betrekking tot onroerende zaken kunnen noemen. Het onderwerp voor een scriptie ter afronding van de postdoctorale opleiding vastgoedkunde wordt je als het ware in de schoot geworpen. Zeker als je een fiscale achtergrond hebt.

Nadere kennisneming van de voorgestelde maatregelen en enige momenten van bezinning leiden er echter toe dat een zekere vorm van schaamte de overhand krijgt. Wellicht misplaatst, maar toch. De maatregelen hebben meer het karakter van broddelwerk dan dat een weloverwogen pakket van (anti-misbruik) maatregelen wordt geïntroduceerd. Dit gevoel wordt versterkt door de wijze waarop een en ander door het ministerie van Financiën naar buiten is gebracht. Is dit de wijze waarop in Nederland (het) wetgeving(sproces) plaatsvindt? Voor maatregelen ter bestrijding van de zogenoemde BTW-constructies is begrip op te brengen, maar voor zover deze maatregelen verder gaan dan de bestrijding daarvan zijn de consequenties moeilijk te aanvaarden.

Gelet op de ingrijpende gevolgen die de wetswijzigingen hebben op de heffing van BTW en overdrachtsbelasting ter zake van transacties met onroerende zaken, is het voor diegenen die op enigerlei wijze met vastgoed in aanraking komen van belang kennis te nemen van de wijzigingen van de relevante regelgeving. In deze scriptie wordt uitgebreid ingegaan op de achtergronden die hebben geleid tot de wetswijzigingen, op de wetswijzigingen zelf en de gevolgen die deze hebben voor de vastgoedmarkt. De scriptie beoogt niet een uitputtend overzicht te geven van alle BTW- en overdrachtsbelastingaspecten welke aan transacties met onroerende zaken zijn verbonden. Echter, om de scriptie ook van waarde te doen zijn voor diegenen die niet dagelijks met de fiscaliteit in aanraking komen is op veel plaatsen de problematiek relatief uitgebreid beschreven. De terugwerkende kracht van het wetsvoorstel wordt in de scriptie als gegeven aanvaard.

De bewerking van de scriptie werd voltooid op 29 augustus 1995. Met ontwikkelingen na die datum is in beginsel geen rekening meer gehouden.

Aan een aantal mensen ben ik veel dank verschuldigd; mr. Luc A. van Dijk, zonder zijn onvermoeibare bijdrage was deze scriptie niet tot stand gekomen, de secretaressen die de concepten hebben verwerkt en met het mij ontberende geduld de correcties en wijzigingen aanbrachten, diegenen die de concepten van commentaar voorzagen en tot slot Yolanda Kalkman, zonder haar niet aflatende steun was het niet mogelijk geweest de opleiding succesvol af te ronden.

Het spreekt voor zich dat mijn dank ook uitgaat naar de beide scriptie-begeleiders, de heren prof. dr. J.W. Zwemmer en drs. ing. L.B. Uittenbogaard.

Amsterdam, 31 augustus 1995

Inhoudsopgave

VOORWOORD	III
INHOUDSOPGAVE	IV
LIJST VAN AFKORTINGEN	VII
1. INLEIDING	IX
1.1 Algemeen	IX
1.2 Historie	X
2. OMZETBELASTING (BTW)	1
2.1 Algemeen	1
2.2 Levering van onroerende zaken	2
2.2.1 Algemeen	2
2.2.2 Levering van goederen	3
2.2.3 De herziening vooraftek	4
2.2.3.1 De werking van de herzieningsperiode	4
2.2.3.2 Voorbeeld van de werking van de herzieningsperiode	5
2.2.3.3 Verlenging van de herzieningstermijn tot 20 jaar	6
2.2.4 Belaste levering van onroerende zaken	7
2.2.4.1 Vervaardigde onroerende zaken	7
2.2.4.2 Het moment van “eerste ingebruikneming”	9
2.2.5 Op verzoek belaste levering van onroerende zaken	10
2.2.6 Ongewenst gebruik van de optieregeling voor belaste levering	11
2.2.7 De wijziging van de optieregeling voor belaste levering	12
2.2.8 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	13
2.3 Verhuur van onroerende zaken	14
2.3.1 Algemeen	14
2.3.2 De optieregeling voor belaste verhuur	14
2.3.2.1 Algemeen	14
2.3.2.2 Voorwaarden met betrekking tot de optieregeling	15
2.3.3 Ongewenst gebruik van de optieregeling voor belaste verhuur	15
2.3.3.1 Stadhuisconstructie	16
2.3.3.2 Kunstgrasconstructie	16
2.3.3.3 Woningconstructie	17
2.3.4 Maatregelen tegen ongewenst gebruik van de optieregeling voor belaste verhuur	18
2.3.4.1 Oorspronkelijk overwogen maatregelen	18
2.3.5 Wijziging van de optieregeling voor belaste verhuur	20
2.3.5.1 Het 90%-criterium	20
2.3.6 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	24
2.3.6.1 Knelpunten in verband met de overgangsregeling	26
2.3.6.2 Overkill en mogelijke gevolgen	28
2.4 Beperkte rechten	29
2.4.1 Algemeen	29
2.4.2 Oneigenlijk gebruik van beperkte rechten	30
2.4.3 Wijzigingen met betrekking tot beperkte rechten	31
	IV

2.4.4 Knelpunten bij de toepassen van de verhuuranalogie	31
2.4.5 Onderscheid kortlopende en langlopende beperkte rechten	32
2.4.6 Wetsvoorstel in relatie tot de Zesde richtlijn	33
2.4.6.1 Levering of dienst	33
2.4.6.2 Vrijgesteld of niet	34
2.4.7 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	35
2.5 Fiscale eenheid	35
2.5.1 Algemeen	35
2.5.2 Voorwaarden voor een fiscale eenheid	36
2.5.2.1 Financiële, organisatorische en economische verwevenheid	36
2.5.2.2 Ondernemer, natuurlijke personen en lichamen	37
2.5.3 BTW-constructies met behulp van een artikel 7-2-b-ondernemer	38
2.5.4 Wijziging regime van de fiscale eenheid	38
2.5.5 Aansprakelijkheid voor BTW	39
2.5.6 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	40
3. OVERDRACHTSBELASTING	41
3.1 Algemeen	41
3.2 Belastbaar feit, verkrijging	41
3.2.1 Economisch eigendomsoverdracht van onroerende zaken	43
3.2.1.1 Algemeen	43
3.2.1.2 Definitie	46
3.2.1.3 Werkingsbereik definitie economische eigendom	50
3.2.2 Uitgezonderde verkrijgingen	56
3.2.2.1 Verrijking door natrekking	57
3.2.3 Beperkte rechten	60
3.2.3.1 Algemeen	60
3.2.3.2 Het recht van bezit	60
3.2.4 Met onroerende zaken gelijkgestelde goederen	61
3.2.4.1 Algemeen	61
3.2.5 Aandelen in onroerend zaaklichamen	62
3.2.5.1 Lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal	62
3.2.5.2 Doel van het lichaam	62
3.2.5.3 De bezittingen van het lichaam	63
3.2.5.4 De verkrijger	63
3.2.6 Certificatrechten	65
3.2.7 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	65
3.3 Maatstaf van heffing	67
3.3.1 Algemeen	67
3.3.2 Waarde en tegenprestatie	68
3.3.2.1 Waarde	68
3.3.2.2 De waarde van de verkrijging van economische eigendom	68
3.3.2.3 Verrijking van een gedeelte van de economische eigendom	70
3.3.3 Opeenvolgende verkrijgingen door dezelfde persoon	70
3.3.3.1 A-B-C-contracten	72
3.3.4 Waarde van quasi onroerende zaken	72
3.3.5 Kort op elkaar volgende verkrijgingen van dezelfde goederen door een ander	72
3.3.6 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	73
3.4 Tarief en vrijstellingen	74
3.4.1 Tarief	74
3.4.2 Vrijstellingen	74
3.4.2.1 Algemeen	74
3.4.2.2 Samenloop van omzet- en overdrachtsbelasting	75
3.4.2.3 Verdeling van gezamenlijke verkrijging	79

3.4.2.4 Verkrijgingen als gevolg van (interne) reorganisaties	81
3.4.2.5 De landbouww vrijstelling	81
3.4.2.6 Verkrijgingen van monumentenpanden	81
3.4.3 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	82
3.5 Wijze van heffing en aansprakelijkheid	83
3.5.1 Algemeen	83
3.5.2 Belastingplichtige	84
3.5.3 Aangifte	84
3.5.4 Verkrijgingen, neergelegd in notariële akten	84
3.5.5 Verkrijgingen, niet blijken uit notariële akten	85
3.5.6 Naheffing	86
3.5.7 Heffingsrente	88
3.5.8 Bezwaar en beroep	89
3.5.9 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	89
3.6 Bijzondere bepalingen	90
3.6.1 Meldingsplicht	90
3.6.2 Strafbepaling	91
3.6.3 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen	92
4. TOT BESLUIT	93
5. AANBEVELINGEN	94
BIJLAGE 1, Persbericht nr. 95/62, d.d. 31 maart 1995	101
BIJLAGE 2, Persbericht nr. 95/62a, d.d. 3 april 1995	103
BIJLAGE 3, Persbericht nr. 95/73, d.d. 20 april 1995	104
BIJLAGE 4, Relevante wetsartikelen	107
BIJLAGE 5, Schema verhuur onroerende zaken	114
JURISPRUDENTIEREGISTER	115
REGISTER VAN GERAADPLEEGDE LITERATUUR	117

Lijst van afkortingen*

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBSH	Besluit Beheer Sociale Huursector
BNB	Beslissingen in belastingzaken Nederlandse belastingrechtspraak
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
BV	Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid
BW	Burgerlijk Wetboek
BUA	Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968
CV	Commanditaire Vennootschap
EG	Europese Gemeenschappen
EK	Eerste Kamer der Staten-Generaal
EU	Europese Unie
Hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
KS	Kamerstukken
m.n.	met annotatie van
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MK	Meervoudige Kamer
MvA (EK)	Memorie van Antwoord Eerste Kamer
MvA (TK)	Memorie van Antwoord Tweede Kamer
MvT	Memorie van Toelichting
NJ	Nederlandse Jurisprudentie, uitspraken in burgerlijke en strafzaken
NMvA (EK)	Nadere Memorie van Antwoord Eerste Kamer
NnavEV (TK)	Nota naar aanleiding van het Eindverslag Tweede Kamer
NnavV (EK)	Nota naar aanleiding van het Verslag Eerste Kamer
NnavV (TK)	Nota naar aanleiding van het Verslag Tweede Kamer
NV	Naamloze vennootschap
NVV (EK)	Nader Voorlopig Verslag Eerste Kamer
NvW	Nota van wijziging
OB	Omzetbelasting
OVb	Overdrachtsbelasting
PbEG	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen
Rb.	Rechtbank
Res.	Resolutie
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
Stc.	Staatscourant
T.a.p.	Ter aangehaalde plaatse
TC	Tariefcommissie
TK	Tweede Kamer der Staten-Generaal
Uitv.besch. OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
VINEX	Vierde Nota ruimtelijke ordening Extra
V-N	Vakstudie Nieuws
VRom	Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer
VV (TK)	Voorlopig verslag
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Wet bestrijding constructies onroerende zaken	Wet inzake de wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere wetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad voor fiscaal recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie
WvSr	Wetboek van strafrecht

Zesde richtlijn

Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting; Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde: uniforme grondslag

- * De verwijzingen naar Kamerstukken hebben steeds betrekking op wetsontwerp 24 172, tenzij anders is vermeld.

1. Inleiding

1.1 Algemeen

De heffing van overdrachtsbelasting en BTW¹ ter zake van onroerende zaken vormen het brede kader van deze scriptie. De kern van deze scriptie is gelegen in de veranderingen die bij de heffing van deze belastingen optreden als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet inzake de wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere wetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (hierna genoemd: "Wet bestrijding constructies onroerende zaken").

Een geëigende en eenvoudige manier om de heffing van overdrachtsbelasting uit te stellen of te vermijden was de zogenoemde economische eigendomsoverdracht² van een onroerende zaak. De heffing van overdrachtsbelasting knoopte aan bij de civielrechtelijke verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak of van rechten waaraan een onroerende zaak is onderworpen. Door de juridische eigendom niet te leveren werd de heffing van overdrachtsbelasting voorkomen dan wel uitgesteld.

Gebruikers van onroerende zaken die geen, of slechts in beperkte mate, recht op aftrek van de aan hen in rekening gebrachte BTW (voorbelasting) kennen, zoals sportverenigingen, gemeenten, woningcorporaties, banken en ziekenhuizen, reduceerden de aan de onroerende zaken relaterende BTW-druk door het opzetten van constructies waardoor dat recht op vooraftek van BTW ontstond. In essentie kwamen deze constructies er op neer dat er een huur/verhuur verhouding werd gecreëerd met gebruikmaking van het optierecht voor met BTW belaste verhuur, danwel dat het recht tot gebruik van een onroerende zaak werd gebaseerd op een beperkt recht (bijvoorbeeld een recht van vruchtgebruik of een recht van erfpacht). Bij een aantal van deze constructies werd bovendien na afloop van de periode waarbinnen de afgetrokken voorbelasting kon worden herzien de onroerende zaak (economisch terug-) overgedragen aan de gebruiker.

De snelle toename van het aantal belastingbesparende constructies heeft de staatssecretaris van Financiën doen besluiten constructies met onroerende zaken die tot doel hebben (1) op ongewenste en/of oneigenlijke wijze BTW te besparen - door ondernemers die geen of slechts in beperkte mate recht hebben - op aftrek van BTW en door niet-ondernemers (publiekrechtelijke lichamen) die in beginsel geen recht op aftrek van BTW hebben en/of (2) overdrachtsbelasting te besparen door middel van een economische eigendomsoverdracht, aan te pakken. Hiertoe heeft het ministerie van Financiën op 31 maart 1995 om 16.15 uur bij persbericht³ een aantal maatregelen aangekondigd, die volgens het persbericht met onmiddellijke ingang in werking treden⁴. Het voorstel van wet⁵ werd op 24 mei 1995 bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal ingediend. Dit wetsvoorstel omvatte voor de heffing van BTW de volgende maatregelen:

- het beperken van de optieregeling voor belaste verhuur en belaste levering tot situaties waarin afnemers de desbetreffende onroerende zaak voor 90% of meer gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties;
- handelingen ter zake van beperkte rechten op onroerende zaken gelijkstellen met verhuur;
- het uitbreiden van de fiscale eenheid in de BTW met ondernemers die onroerende zaken niet bedrijfsmatig verhuren.

¹ Met de afkorting BTW wordt bedoeld de belasting over de toegevoegde waarde die op grond van de Zesde richtlijn betreffende de BTW wordt geheven. In Nederland wordt deze belasting geheven ingevolge de Wet op de omzetbelasting 1968, afgekort Wet OB.

² In feite een onjuiste benaming, het wezenlijke kenmerk is immers dat er geen eigendomsovergang plaatsvindt. Ik sluit mij echter aan bij deze in de jurisprudentie en literatuur gegroeide terminologie.

³ Persbericht ministerie van Financiën, nr. 95/62, d.d. 31 maart 1995.

⁴ Volgens het persbericht ministerie van Financiën, nr. 95/62a, d.d. 3 april 1995, wordt voor de feitelijke inwerkingtreding het tijdstip van bekendmaking gehanteerd, te weten vrijdag 31 maart 1995, 18.00 uur.

⁵ Nr. 24 172.

Voor de heffing van overdrachtsbelasting omvat het initiële wetsvoorstel onder meer de volgende maatregelen:

- de overdrachtsbelasting uitbreiden met heffing over de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken en beperkte rechten daarop;
- geen vrijstelling van overdrachtsbelasting meer te verlenen ter zake van verkrijgingen waarvoor BTW is verschuldigd over een bedrag lager dan de economische waarde, indien de verkrijger de BTW voor minder dan 90% kan aftrekken;
- de vrijstelling bij de verdeling van een gezamenlijk verkregen onroerende zaak vervalt;
- de invoering van een meldingsplicht voor degene die de economische eigendom overdraagt;
- de invoering van een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de vervreemder van een economische eigendom;
- de overdrachtsbelasting wordt onder het regime van de heffingsrente gebracht;
- de naheffingstermijn ter zake van economische eigendomsoverdrachten wordt gesteld op 12 jaar.

In het navolgende worden eerst in vogelvlucht, aan de hand van een historisch overzicht van politieke uitlatingen en mededelingen, de achtergronden geschetst die hebben geleid tot de Wet bestrijding constructies onroerende zaken. In hoofdstuk 2 wordt aandacht besteed aan de gevolgen van de wetwijzigingen voor de BTW. In hoofdstuk 3 komt vervolgens de overdrachtsbelasting aan bod. De beschrijving is voornamelijk theoretisch van aard. In de tekst zijn relevante wettelijke en administratieve bepalingen en jurisprudentie verwerkt. In de bijlagen zijn een aantal persberichten van het ministerie van Financiën en, volledigheidshalve, de doorlopende tekst van de wetsartikelen waarin de Wet bestrijding constructies onroerende zaken wijzigingen in aanbrengt, opgenomen.

1.2 Historie

Aan de totstandkoming van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken gaat een lange periode vooraf. In de media en in de politiek zijn de situaties die voornoemde wet tracht te bestrijden regelmatig aan de orde geweest. In het volgende chronologisch overzicht zijn een aantal politieke uitlatingen en mededelingen ter zake van de onderwerpen van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken opgenomen.

- Naar aanleiding van het rapport van de commissie Rijnvos worden in 1983 door leden van de Tweede Kamer vragen gesteld ter zake de in dit rapport gesignaleerde besparing van overdrachtsbelasting door middel van economische eigendomsoverdrachten. De minister van Financiën antwoordde dat *"(...) naar aanleiding van de ontwikkelingen die zich op het gebied van de economische eigendomsoverdrachten voordoen de staatssecretaris van Financiën in 1983 de opdracht heeft gegeven om op de inspecties der registratie en successie te onderzoeken wat de aard en omvang van het verschijnsel is. Daarbij wordt ook nagegaan welke vormen van niet-civielrechtelijke "eigendomsverkrijgingen" zich voordoen. Aan de hand van de resultaten van dit onderzoek, dat naar verwachting medio 1984 gereed zal zijn, zal worden gezien of het gewenst is al dan niet binnen het kader van de bestaande wetgeving economische vormen van eigendomsverkrijging in de overdrachtsbelasting te betrekken."*⁶
- Op 3 november 1986 heeft de staatssecretaris van Financiën aan de vaste commissie van Financiën een programma voor de fiscale wetgeving gestuurd. Dit programma geeft een overzicht van wetgeving op belastinggebied dat naar verwachting in de onderhavige kabinetsperiode aan de orde zal komen. Eén van de wetsvoorstellen waarbij de intentie bestaat in deze kabinetsperiode zo veel mogelijk voortgang te bereiken c.q. bij de ministerraad aanhangig te maken is een wetsvoorstel ter zake van de economische eigendom (*"Onderdeel II, Indirecte belastingen"*).⁷

⁶ Persbericht Ministerie van Financiën, d.d. 5 december 1983, nr. X 368, gepubliceerd in WPNR 5678 (1983).

⁷ Persbericht Ministerie van Financiën, d.d. 3 november 1986, nr. 86/329. Brief van de staatssecretaris van Financiën, 3 november 1986, nr. 086-3079 (IX B, nr. 10), gepubliceerd in V-N 1986, bladzijde 2421.

- Het wetgevendprogramma wordt door de staatssecretaris van Financiën in 1988 geactualiseerd.⁸ Het hierboven genoemde onderdeel II wordt omgezet in een voorlopig programma 1989 zonder kwartaalindeling en wordt genoemd "II Programma 1989". Onder het kopje "Indirecte belastingen" wordt nu vermeld "Eventuele wetgeving inzake overdrachtsbelasting en economische eigendom".
- In de aanbiedingsbrief aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal bij het programma fiscale wetgeving 1989 wordt met betrekking tot eventuele wetgeving inzake overdrachtsbelasting en economische eigendom medegedeeld: "(...)dat ik (de staatssecretaris van Financiën, AJO) hierover inmiddels contact heb opgenomen met de Minister van Justitie, aangezien de problematiek van de economische eigendom van onroerend goed primair ligt op het terrein van Justitie. In verband hiermee is vooralsnog geen wetgeving ter zake opgenomen in het programma voor 1989."⁹
- Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel tot bestrijding van de zogenoemde IJslandroute in de Tweede Kamer der Staten-Generaal wordt het gebruik van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken, die eigenlijk is bedoeld voor belaste ondernemers ter voorkoming van cumulatie van BTW in de bedrijfskolom, aan de orde gesteld.¹⁰
- Uit het Decemberverslag 1991 van de Algemene Rekenkamer blijkt dat onderzoek is verricht naar de heffing van BTW bij verhuur van onroerende zaken. Aanleiding voor dit onderzoek was de aandacht vanuit de Tweede Kamer der Staten-Generaal¹¹ hiervoor. Het doel van dit onderzoek was het oneigenlijk gebruik van de optieregeling voor belaste verhuur in kaart te brengen en aanbevelingen te doen om dit oneigenlijk gebruik te voorkomen danwel te bestrijden. Op verzoek van de Rekenkamer is door de staatssecretaris van Financiën geïnventariseerd wat de problemen zijn met de optieregeling voor belaste verhuur. Drie vormen van constructies worden genoemd: (1) die vormen waar een te lage huur wordt berekend, (2) constructies waarbij de financiering van de onroerende zaak wordt gepresenteerd als huur en (3) constructies waarbij een financier en een publiekrechtelijk lichaam een commanditaire vennootschap aangaan. De drie genoemde constructies leidden volgens de Rekenkamer tot "(...)een onbedoelde (lage) heffing van omzetbelasting op courant en incourant onroerend goed". Naar aanleiding van dit onderzoek zijn door de Commissie voor Rijksuitgaven vragen gesteld aan de minister van Financiën.¹²
- Met het oog op de bestrijding van oneigenlijk gebruik van regelgeving met daaraan verbonden een lagere opbrengst van BTW heeft de staatssecretaris van Financiën bij brief van 11 december 1992 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal ter zake van de actualisering van het fiscale wetgevende programma bekend gemaakt wettelijke maatregelen dienaangaande te willen treffen.¹³
- Bij brief van 13 augustus 1993 wordt door Nederland om een machtiging verzocht om in afwijking van de Zesde richtlijn de herzieningsperiode voor investeringsgoederen van 10 naar 20 jaar te verlengen alsmede om de invoering van een minimummaatstaf van heffing mogelijk te maken.
- In zijn brief van 13 juli 1994 deelt de staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal mede: "(...) met betrekking tot het wetsvoorstel inzake economische eigendomsoverdracht in de overdrachtsbelasting merk ik op dat ik dit vooralsnog afvoer van het wetgevend programma. Het is het voornemen de Kamer in de eerste helft van 1995 een notitie te zenden met een analyse van de problematiek alsmede beleidsvoorstellen."¹⁴
- In de miljoenennota 1995 staat vermeld: "Bestuderen of oneigenlijk gebruik, ontgaan van BTW bij transacties met onroerend goed door vrijgestelde ondernemers, met andere middelen kan worden tegengegaan, zolang met wetgeving. Machtigingsverzoek aan de Europese Commissie over wetgeving is verzonden. Commissie wenst behandeling in Raad. Nadere wetgeving wordt overwogen."

⁸ KS II, vergaderjaar 1988-1989, 20 200 IX B, nr. 22, gepubliceerd in V-N 1988, bladzijde 3.

⁹ KS II, vergaderjaar 1988-1989, ..., nr. ..., gepubliceerd in V-N 1988, bladzijde 3206.

¹⁰ KS II, vergaderjaar 1989-1990, 21 463, nr. 4, bladzijde 2, nr. 4, bladzijde 4. nr. 5, bladzijden 4-6 en nr. 7, bladzijde 8.

¹¹ KS II, vergaderjaar 1989-1990, 21 463, nr. 4 en nr. 5, bladzijde 5.

¹² KS II, vergaderjaar 1991-1992, 22 455, nr. 1-2, bladzijden 56 tot en met 64 en KS II, vergaderjaar 1991-1992, 22 455, nr. 5.

¹³ KS II, vergaderjaar 1992-1993, 22 800 IXB, nr. 27.

¹⁴ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 13 juli 1994, nr. AFP 94-212/I (KS 23 400, nr. 22).

- Tijdens het plenaire debat in de Eerste Kamer der Staten-Generaal over diverse fiscale wetsvoorstellen op 21 december 1994 heeft de staatssecretaris van Financiën toegezegd BTW-constructies met onroerende zaken op de kortst mogelijke termijn aan te pakken.¹⁵ Op dezelfde dag heeft de staatssecretaris van Financiën in een brief aan de belastingdienst de instructie gegeven zo goed mogelijk elke BTW-besparende constructie op het gebied van de verhuur van woningen te bestrijden.¹⁶
- Op 23 december 1994 heeft de staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (VROM) zich uitgelaten over het gebruik van BTW-constructies door woningcorporaties. Volgens de staatssecretaris van VROM: *"Het beheren en verhuren van woningen is een centrale activiteit van woningcorporaties. Het Besluit Beheer Sociale Huursector (BBSH) bindt hen daarbij aan een aantal regels, bijvoorbeeld op het gebied van toezicht door gemeenten en Rijk en de invloed van huurders op het beleid. Wanneer deze taak aan andere rechtspersonen wordt overgedragen, onttrekt men zich aan deze regels. De verhurende derde is immers geen toegelaten instelling. BTW-constructies verdragen zich daarom niet met Woningwet en BBSH. Verder wijst de staatssecretaris op de bijzondere positie van woningcorporaties - ze werken met maatschappelijk kapitaal - en de bijbehorende verplichtingen. Daarin past geen oneigenlijk gebruik van fiscale wetgeving."* De gemeenten zijn op dezelfde datum door de staatssecretaris van VROM op de hoogte gesteld van zijn opvattingen dienaangaande.¹⁷
- In de week van 30 januari 1995 heeft de staatssecretaris van VROM bij twee woningcorporaties het opzetten van BTW-constructies verboden. In het kader van preventief toezicht waren de voornemens van de woningcorporaties aan het ministerie van VROM voorgelegd. Het betrof de eerste concrete gevallen waarover de staatssecretaris van VROM moest beslissen. In beide gevallen vond de staatssecretaris van VROM het voornemen van de woningcorporatie in strijd met de Woningwet en het BBSH.¹⁸
- Vanuit de Tweede Kamer der Staten-Generaal worden op 1 maart 1995 vragen gesteld over het verbod van BTW-constructies van woningbedrijven en BTW-afdrachten over grondexploitatie subsidies met betrekking tot VINEX-locaties. Op 16 maart 1995 wordt nog een aantal aanvullende vragen gesteld. De staatssecretaris van Financiën beantwoordt de vragen op 21 maart 1995 en zegt onder andere *"(...) dat reparatiewetgeving terzake in voorbereiding is."*¹⁹ De antwoorden van de staatssecretaris van VROM op de aanvullende vragen worden ontvangen op 4 april 1995. In de antwoorden wordt naar voren gebracht: *"(...) de toepassing van bedoelde constructies wordt dan ook door de Belastingdienst bestreden. Inmiddels bereidt de staatssecretaris van Financiën tevens aanvullende wettelijke maatregelen voor ter bestrijding. Het ontgaan van de belastingheffing op dergelijke wijze wordt ongewenst geacht."*²⁰
- In het algemeen overleg tussen de staatssecretaris van Financiën met de Vaste Commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal op 15 maart 1995 wordt door verschillende kamerleden aangedrongen het oneigenlijk en ongewenst gebruik op het terrein van de heffing van overdrachtsbelasting, van de verkrijging van economische eigendom, te bestrijden.²¹
- In het persbericht van 23 maart 1995 deelt het ministerie van Financiën mee, *"(...) dat op de vergadering van de Ecofin-raad van 20 maart jl. tussen de Lidstaten politieke overeenstemming is bereikt over een omzetbelastingrichtlijn. Deze richtlijn biedt onder andere de mogelijkheid voor een verlenging van de zogenoemde herzieningstermijn voor onroerend goed van 10 naar 20 jaar."*²²

¹⁵ KS II, vergaderjaar 1994-1995, nrs. 12446 en 12447, handelingen.

¹⁶ Brief van de staatssecretaris van Financiën aan de hoofden van de eenheden, d.d. 21 december 1994, nr. VB94/4650, gepubliceerd in V-N 1995, bladzijde 75.

¹⁷ Zie MvT, bladzijde 2 en Stc. 248 van 23 december 1994. Circulaire 94-46.

¹⁸ Persbericht Ministerie van VROM, d.d. 3 februari 1995, nr. V 3.

¹⁹ Brief aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, d.d. 21 maart 1995, nr. VB95/815. KS II, vergaderjaar 1994-1995, aanhangsel handelingen, nr. 573, bladzijde 1169.

²⁰ Brief van de staatssecretaris van VROM aan de voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal, KS II, vergaderjaar 1994-1995, aanhangsel handelingen, bladzijden 1275 en 1276.

²¹ KS II, vergaderjaar 1994-1995, 23 900 IXB, nr. 16.

²² Persbericht Ministerie van Financiën, d.d. 23 maart 1995, nr. 95/60. De Commissie achtte een verlenging van de herzieningstermijn zo essentieel dat daarvoor niet met een machtiging kon worden volstaan, maar dat de richtlijn op dit punt moest worden aangepast.

- Bij persbericht van 31 maart 1995 wordt aangekondigd dat de ministerraad akkoord is gegaan met een wetsvoorstel in verband met de bestrijding van BTW-constructies en het belasten van economische eigendomsoverdrachten. Indien het wetsontwerp wordt aangenomen treden de nieuwe regelingen met onmiddellijke ingang in werking.²³ Wat onder “*met onmiddellijke ingang*” en “*een economische eigendomsoverdracht*” moet worden verstaan is niet in het persbericht opgenomen.
- Wat onder “*met onmiddellijke ingang*” moet worden begrepen wordt op 3 april 1995 in een persbericht door het ministerie van Financiën medegedeeld. Het tijdstip van bekendmaking wordt gehanteerd, te weten vrijdag 31 maart 1995, 18.00 uur.²⁴
- In antwoord op vragen uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal heeft de staatssecretaris van Financiën op 19 april 1995 getracht iets van de onduidelijkheid met betrekking tot de voorgestelde heffing van overdrachtsbelasting over economische eigendomsoverdrachten weg te nemen. Onder andere wordt de definitie van economische eigendom vrijgegeven.²⁵
- Vragen over het aangekondigde wetsvoorstel ter zake van belastingheffing van economische eigendomsverkrijgingen worden door een Tweede Kamerlid ingezonden op 28 april 1995. De antwoorden van de staatssecretaris van Financiën zijn opgenomen in een persbericht van 23 mei 1995. In de antwoorden gaat de staatssecretaris van Financiën onder andere in op de procedure voor de openbaarmaking van het advies van de Raad van State en de tekst van het wetsvoorstel. De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat hij niet voornemens is van de voorgeschreven procedure af te wijken en zal de openbaarmaking tegelijk met de indiening van het wetsvoorstel door de Koningin bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal laten plaatsvinden.²⁶
- Op 24 mei 1995 heeft de staatssecretaris van Financiën het wetsvoorstel ter bestrijding van belastingbesparende constructies met onroerende zaken in de BTW- en overdrachtsbelastingsfeer bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal ingediend. Deze constructies worden met terugwerkende kracht vanaf 31 maart 1995 18.00 uur, bestreden met wettelijke maatregelen.²⁷

De parlementaire behandeling van het voorstel van wet kan een aanvang nemen. In zijn brief van 27 juni 1995 doet de staatssecretaris van Financiën de vaste commissie voor Financiën uit de Tweede Kamer der Staten-Generaal zijn eerste reactie toekomen op de binnengekomen brieven naar aanleiding van het wetsvoorstel. Op 5 juli 1995 brengt de vaste commissie van Financiën verslag uit van haar bevindingen. De staatssecretaris van Financiën stuurt op 22 augustus 1995 de nota naar aanleiding van het verslag betreffende het wetsvoorstel naar de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

Het machtingsverzoek met betrekking tot een minimummaatstaf van heffing zal worden opgenomen in een speciale tot Nederland gerichte beschikking van de Raad van de Europese Unie. Zie MvT, bladzijde 13.

²³ Persbericht Ministerie van Financiën nr. 95/62 is opgenomen onder bijlage 1 bij deze scriptie.

²⁴ Persbericht Ministerie van Financiën nr. 95/62a is opgenomen onder bijlage 2 bij deze scriptie.

²⁵ Persbericht Ministerie van Financiën nr. 95/73 is opgenomen onder bijlage 3 bij deze scriptie.

²⁶ Persbericht Ministerie van Financiën, d.d. 23 mei 1995, nr. 95/87, gepubliceerd in V-N 1995, bladzijde 1920.

²⁷ Persbericht Ministerie van Financiën, d.d. 24 mei 1995, nr. 95/91, gepubliceerd in V-N 1995, bladzijde 2011.

2. Omzetbelasting (BTW)

2.1 Algemeen

BTW wordt geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht.²⁸ BTW wordt geheven van de ondernemer die de levering of de dienst verricht.²⁹

Ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent, waarbij onder een bedrijf tevens wordt verstaan het uitoefenen van een beroep alsmede de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.³⁰ De verhuur van onroerende zaken door bijvoorbeeld een particulier wordt als zodanig aangemerkt. Publiekrechtelijke lichamen worden niet als ondernemer beschouwd voor zover zij handelingen verrichten in het kader van hun overheidstaak.³¹ De minister van Financiën heeft bepaald dat publiekrechtelijke lichamen in ieder geval als ondernemer worden aangemerkt ingeval van levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen en het bouwrijp maken van grond.³² In overige gevallen zal het publiekrechtelijke lichaam, om als ondernemer te worden aangemerkt, moeten voldoen aan de hiervoor gestelde algemene criteria.

De plaats van levering van een onroerende zaak³³ en van diensten welke betrekking hebben op een onroerende zaak³⁴ is de plaats waar de desbetreffende onroerende zaak is gelegen. De plaats van de levering of de dienst is van belang voor de vaststelling wie de heffingsbevoegde autoriteit is.

De hoofdregel is dat de levering van onroerende zaken is vrijgesteld³⁵ van BTW, terwijl bij diensten met betrekking tot onroerende zaken, uitgezonderd verhuur, dit de belastbaarheid is. De verhuur van onroerende zaken is dus in beginsel vrijgesteld van de heffing van BTW. Uitzondering op de hoofdregel is dat leveringen door ondernemers van nieuw vervaardigde onroerende zaken tot twee jaar na eerste ingebruikname van de onroerende zaak van rechtswege in de heffing van BTW worden betrokken.

Indien een onroerende zaak met BTW belast wordt geleverd aan een ondernemer wordt de onroerende zaak gedurende een zogenoemde herzieningsperiode gevolgd, waarbij de bij de levering van de onroerende zaak in aftrek gebrachte BTW in beginsel jaarlijks wordt herzien, afhankelijk van de aard van het gebruik (BTW belaste en/of BTW vrijgestelde prestaties) van de onroerende zaak. Geen herzieningsperiode is van toepassing als de onroerende zaak wordt geleverd aan een niet-ondernemer. In dat geval verlaat de onroerende zaak vooralsnog de BTW-sfeer.

In bepaalde gevallen bestaat de mogelijkheid dat wordt geopteerd voor een met BTW belaste levering of met BTW belaste verhuur van een onroerende zaak. De mogelijkheid om onder zekere voorwaarden bij levering of verhuur van onroerende zaken te opteren voor een met BTW belaste transactie is bedoeld om cumulatie van BTW in de bedrijfskolom te voorkomen. De optieregeling werd in de praktijk mede gebruikt voor het opzetten van belastingbesparende constructies.

Ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten (zoals banken, verzekeringsmaatschappijen en ziekenhuizen) en publiekrechtelijke lichamen (zoals gemeenten) kunnen met behulp van BTW-constructies oneigenlijk gebruik maken van voorzieningen in de Wet OB, die in het leven zijn geroepen

²⁸ Verder noemt artikel 1 Wet OB de intracommunautaire verwervingen van goederen in Nederland door ondernemers in het kader van hun onderneming en door rechtspersonen, andere dan ondernemers, de niet onder deze omschrijving vallende intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen in Nederland en de invoer van goederen.

²⁹ Artikel 12, lid 1 Wet OB.

³⁰ Artikel 7, lid 1 Wet OB.

³¹ HR 19 december 1979 (nr. 18 537), BNB 1987/45.

³² Artikel 7, lid 3 Wet OB jo. artikel 3 Uitv.besch. OB. Ook met betrekking tot het onderhouden of aanleggen van tuinen ten behoeve van derden en het geven van gelegenheid tot kamperen in het kader van het kamp- en vakantiebedrijfsaanbod aan personen die daar slechts voor korte duur verblijven worden publiekrechtelijke lichamen als ondernemer aangemerkt.

³³ Artikel 5, lid 1, letter b Wet OB.

³⁴ Artikel 6, lid 2, letter a Wet OB.

³⁵ Artikel 11, lid 1, letter a Wet OB.

om cumulatie van BTW bij ondernemers, die belaste prestaties verrichten, te voorkomen.³⁶ Ter bestrijding van dergelijke constructies met onroerende zaken zijn voor wat betreft de heffing van BTW, in de Wet bestrijding constructies onroerende zaken, de volgende maatregelen opgenomen:

- beperking van de optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken tot afnemers die de onroerende zaak volledig of nagenoeg volledig gebruiken (voor 90% of meer) voor aftrekgerechtigde prestaties (hoofdstuk 2.2);
- beperking van de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken tot huurders die de onroerende zaak volledig of nagenoeg volledig gebruiken (voor 90% of meer) voor aftrekgerechtigde prestaties (hoofdstuk 2.3);
- gelijkstelling van bepaalde vormen van ingebruikgeving van onroerende zaken (onder andere vruchtgebruik en erfpacht) met verhuur van onroerende zaken (hoofdstuk 2.4).
- de fiscale eenheid voor de BTW wordt uitgebreid met de quasi-ondernemer, zijnde een ondernemer die enkel een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen (hoofdstuk 2.5).

In dit hoofdstuk worden de wijzigingen voor wat betreft de heffing van BTW besproken. Voor elk van de wetswijzigingen wordt in hoofdlijnen de bestaande regelgeving en relevante jurisprudentie behandeld. Dit betreft, uiteraard, in het bijzonder de optieregeling voor belaste levering en verhuur van onroerende zaken, de heffing van BTW ter zake van beperkte rechten en de fiscale eenheid voor de BTW. Voorts worden de gevolgen van de verlenging van de herzieningstermijn van tien jaar naar twintig jaar besproken.

2.2 Levering van onroerende zaken

2.2.1 Algemeen

Voor de heffing van BTW zijn de levering van goederen en diensten belastbare feiten. Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, welke tegen een vergoeding worden verricht.³⁷ Als levering in de zin van de BTW worden aangemerkt:³⁸

- de overdracht van goederen ingevolge een overeenkomst;
- de afgifte van goederen ingevolge een overeenkomst van huurkoop;
- de oplevering van goederen door de vervaardiger daarvan;
- eigendomsovergang van goederen ingevolge een vordering door of namens de overheid;
- eigendomsoverdracht en -overgang van goederen uit het bedrijfsvermogen van een ondernemer;
- eigendomsovergang van goederen welke onderwerp zijn van een overeenkomst tot het aanbrengen van die goederen aan andere goederen;
- het beschikken over bedrijfsgoederen voor privé-doeleinden;
- het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken de BTW niet of niet geheel in aftrek kan worden gebracht.

Voor de heffing van BTW ter zake van leveringen van onroerende zaken is het van belang dat twee perioden worden onderscheiden.

- De eerste periode ziet op leveringen van - vervaardigde - onroerende zaken tijdens de bouw- en handelsfase, alsmede een korte periode na het moment dat de onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen. Deze periode eindigt twee jaar na eerste ingebruikneming. Tijdens deze periode is elke levering van de onroerende zaak van rechtswege³⁹ belast met BTW, onafhankelijk van de aard van de prestaties (belast met en/of vrijgesteld van BTW) van de ondernemer die de on-

³⁶ Persbericht Ministerie van Financiën d.d. 24 mei 1995, nr. 95/91, gepubliceerd in V-N 1995, bladzijde 2011.

³⁷ Artikel 6, lid 1 Zesde richtlijn en artikel 4, lid 1 Wet OB.

³⁸ Artikel 3, lid 1, letters a t/m h Wet OB.

³⁹ Artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, onder 1° Wet OB.

roerende zaak levert. De (BTW-)status van de afnemer van de onroerende zaak is evenmin van belang. De Wet bestrijding constructies onroerende zaken brengt hier verandering in.

- De tweede periode vangt aan twee jaar na eerste ingebruikneming van de onroerende zaak. Tijdens deze periode zijn leveringen van onroerende zaken in principe vrijgesteld⁴⁰ van BTW, waarbij het, tot de Wet bestrijding constructies onroerende zaken van kracht wordt, niet van belang was of de ondernemer die de onroerende zaak leverde respectievelijk degene die de onroerende zaak afnam, belaste of van BTW vrijgestelde prestaties verrichtte. Gedurende deze periode kan verzocht worden de vrijstelling buiten toepassing te laten, tenzij het een onroerende zaak die of het gedeelte daarvan betreft dat als woning wordt gebruikt (de optieregeling voor belaste verhuur).⁴¹

Om de betekenis van de gevolgen van de wijziging van de optieregeling voor belaste levering te doorgronden, worden een aantal begrippen kort toegelicht. In het hiernavolgende komen aan de orde:

- het begrip “*levering van goederen*” (hoofdstuk 2.2.2);
- de werking van de herzieningsperiode (hoofdstuk 2.2.3);
- de verplicht met BTW belaste levering van onroerende zaken (hoofdstuk 2.2.4), waarbij uiteengezet wordt wat onder een “*vervaardigde onroerende zaak*” wordt begrepen (hoofdstuk 2.2.4.1) en wordt gezien wanneer een onroerende zaak geacht wordt voor het eerst in gebruik te zijn genomen (hoofdstuk 2.2.4.2);
- vervolgens wordt de optieregeling voor belaste levering behandeld (hoofdstukken 2.2.5 tot en met 2.2.7), waarbij tevens wordt aangegeven op welke wijze ongewenst gebruik van deze regeling kon worden gemaakt. Tenslotte worden de inwerkingtreding en de overgangsbepalingen uitgewerkt (hoofdstuk 2.2.8).

2.2.2 Levering van goederen

Het begrip “*levering van goederen*” wordt zowel genoemd in de Zesde richtlijn als in de Wet OB. Naar aanleiding van een verzoek van de Hoge Raad⁴² om een prejudiciële beslissing⁴³ heeft het HvJ een arrest gewezen⁴⁴ over de uitleg van artikel 5 van de Zesde richtlijn, waarin het begrip “*levering van goederen*” wordt gedefinieerd. De Hoge Raad was overgegaan tot het stellen van prejudiciële vragen omdat “(...) moet worden aangenomen dat, voor zover niet uit enige bepaling of het stelsel van de Wet [OB, AJO] het tegendeel voortvloeit, de betekenis van het begrip levering in de Wet in overeenstemming is met hetgeen te dier voege in de Richtlijnen is bepaald.” Het HvJ heeft voor recht verklaard:

“1. (...) dat als “*levering van een goed*” wordt beschouwd de overdracht van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van die zaak plaatsvindt.

2. Het staat aan de nationale rechter, van geval tot geval aan de hand van de feitelijke omstandigheden te bepalen, of er sprake is van overdracht van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn.”

⁴⁰ De vrijstelling is neergelegd in artikel 11, lid 1, aanhef en letter a Wet OB.

⁴¹ Artikel 11, lid 1, aanhef en letter a, onder 2° Wet OB.

⁴² Zie HR 19 oktober 1988 (nr. 24 942), BNB 1988/335.

⁴³ HR 19 oktober 1988 (nr. 24 942), BNB 1988/335.

⁴⁴ HvJ 8 februari 1990, C-320/88 (Safe), BNB 1990/271 en V-N 1990, bladzijde 2127.

Naar aanleiding van deze antwoorden van het HvJ overweegt de Hoge Raad⁴⁵ dat “(...) het begrip *“levering van een goed”* in de zin van artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn mede op het oog andere vormen van overdracht of overgang van een onroerend goed dan de overdracht van de juridische eigendom ervan” en vervolgens *“Nu de feiten geen andere gevolgtrekking toelaten dan dat de (...) gesloten overeenkomst strekte tot overdracht van de macht om als eigenaar over het onroerend goed te beschikken, heeft het hof deze overdracht terecht als een levering in de zin van artikel 3, eerste lid, letter e aangemerkt.”*

Sinds dit arrest staat vast dat de overdracht van de economische eigendom moet worden aangemerkt als een levering in de zin van de Wet OB. Voorzover deze overdracht geschiedt door een ondernemer in de zin van die wet is een dergelijke levering binnen de twee jaar na eerste ingebruikneming van rechtswege met BTW belast danwel kan geopteerd worden voor belaste levering.⁴⁶

De levering van de juridische eigendom volgend op een economische eigendomsoverdracht waarbij ter zake van die levering geen afzonderlijke vergoeding in rekening wordt gebracht kan niet als een belastbaar feit in de zin van de Wet OB worden aangemerkt.⁴⁷ De juridische eigendomsoverdracht in dergelijke situaties brengt veelal geen of weinig verandering in de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Dit heeft tot gevolg dat de (opvolgende) juridische eigendomsoverdracht voor de heffing van BTW niet als een levering is aan te merken.⁴⁸ Gelet op de systematiek van de Zesde richtlijn en de Wet OB betekent dit dat de overdracht van de juridische eigendom als een dienst moet worden aangemerkt, mits tegenover deze overdracht een vergoeding staat.

2.2.3 De herziening vooraftek

Een ondernemer kan de bij de (op)levering van een onroerende zaak in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek brengen indien en voor zover de onroerende zaak wordt gebruikt of gebruikt gaat worden voor aftrekgerechtigde prestaties. Bij de (op)levering van een onroerende zaak zal echter niet altijd duidelijk zijn welke prestaties - in de toekomst - met betrekking tot de onroerende zaak worden verricht en bovendien kunnen deze prestaties in de loop van de tijd wijzigen. Een ondernemer dient dan ook voor het bepalen van zijn recht op vooraftek van investerings-BTW een inschatting te maken van de aard en samenstelling (de verhouding tussen met BTW belaste en van BTW vrijgestelde prestaties) van de toekomstige prestaties. De ondernemer heeft recht op aftrek van voorbelasting overeenkomstig deze inschatting. Aangezien de inschatting van het gebruik van een onroerende zaak kan afwijken van het daadwerkelijke gebruik, wordt de onroerende zaak gedurende een bepaalde periode gevolgd. Tijdens deze periode kan telkenjare (een deel van) de in aftrek gebrachte voorbelasting worden herzien. Deze periode wordt de “herzieningsperiode” genoemd.

2.2.3.1 De werking van de herzieningsperiode

Onder “herzieningsperiode” wordt verstaan het tijdvak vanaf het moment dat de ondernemer de onroerende zaak is gaan bezigen tot het einde van het negende boekjaar na het jaar waarin de onroerende zaak in gebruik is genomen. Tijdens de herzieningsperiode wordt de aftrek van de voorbelasting op de onroerende zaak jaarlijks bij de aangifte over het laatste belastingtijdvak herzien op basis van de aard van het gebruik dat in het desbetreffende jaar van de onroerende zaak is gemaakt.⁴⁹

Aan het einde van het (eerste) boekjaar waarin de ondernemer de onroerende zaak in gebruik heeft genomen wordt de aanvankelijk in aftrek gebrachte voorbelasting herzien op basis van het gebruik dat in

⁴⁵ HR 4 juli 1990 (nr. 24 942), BNB 1990/272 en V-N 1990, bladzijde 2540.

⁴⁶ Voor een uitgebreide beschouwing over het begrip *“levering van een goed”* wordt verwezen naar de dissertatie van B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, FED 1992, Fiscale studieresie nr. 28, bladzijde 154 e.v.

⁴⁷ HR 13 oktober 1993 (nr. 28 168), BNB 1994/8^c, r.o 3.3, m.n. J.W. Zwemmer. De HR laat zich niet uit over de vraag of de overdracht van de juridische eigendom als *“levering van een goed”* of als *“dienst”* moet worden aangemerkt indien er wel een vergoeding in rekening wordt gebracht.

⁴⁸ Zie onder andere de conclusie van advocaat-generaal mr J.K. Moltmaker en de noot van J.W. Zwemmer bij het in de voorgaande voetnoot genoemde arrest.

⁴⁹ Artikel 13, lid 2 Uitv.besch. OB.

het desbetreffende boekjaar van de onroerende zaak is gemaakt. Aan het einde van elk van de negen daarop volgende boekjaren wordt telkens een tiende gedeelte van de voorbelasting opnieuw gezien. Indien de aftrekbare belasting in een bepaald boekjaar niet meer dan 10 percent verschilt van de aanvankelijk in aftrek gebrachte belasting vindt geen herziening plaats.⁵⁰

De ondernemer wordt geacht de onroerende zaak tot het einde van de herzieningsperiode te gebruiken voor van BTW-vrijgestelde prestaties ingeval een onroerende zaak binnen deze termijn vrijgesteld van BTW wordt geleverd. Is ter zake van de levering van de onroerende zaak BTW verschuldigd dan wordt de ondernemer geacht de onroerende zaak tot het einde van de herzieningsperiode te bezigen voor BTW-belaste prestaties. De herziening van BTW wordt in aanmerking genomen in de aangifte over het belastingtijdvak waarin de levering van de onroerende zaak plaatsvindt.

Het bovenstaande kan nader worden uitgewerkt voor een ondernemer, die met BTW belaste respectievelijk van BTW vrijgestelde prestaties verricht. Tot de Wet bestrijding constructies onroerende zaken van kracht wordt, is de situatie als volgt.

- Indien een onroerende zaak ten minste twee jaar na eerste ingebruikneming wordt verkocht, dan is de levering in beginsel vrijgesteld van BTW. De ondernemer wordt geacht de onroerende zaak voor de resterende periode van zijn herzieningstermijn te hebben gebruikt voor vrijgestelde prestaties. Indien deze ondernemer (een deel van) de ter zake van de (op)levering in rekening gebrachte BTW aanvankelijk in aftrek heeft gebracht, dient dat deel van de in aftrek gebrachte BTW dat kan worden toegerekend aan de resterende jaren van de herzieningsperiode aan de fiscus te worden gerestitueerd. Dit is zelfs het geval indien de ondernemer de onroerende zaak levert aan een andere ondernemer, die de onroerende zaak eveneens gebruikt voor met BTW belaste prestaties. De hoedanigheid van de afnemer is niet van belang.

Om (mogelijke) cumulatie van BTW tegen te gaan, is in de Wet OB een faciliteit opgenomen (de optieregeling voor belaste levering). Zonder deze faciliteit zal in de verkoopprijs van de onroerende zaak de niet-aftrekbare BTW worden verdisconteerd, waarmee de afnemer bij de prijsstelling van zijn prestaties weer rekening zal houden. Op grond van genoemde faciliteit kan een ondernemer die een langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik genomen onroerende zaak levert, tezamen met de afnemer van de onroerende zaak aan de inspecteur verzoeken om de vrijstelling van BTW buiten toepassing te laten. Voor de resterende periode wordt de onroerende zaak dan geacht te zijn gebruikt voor met BTW belaste prestaties. In dat geval behoeft geen restitutie van BTW plaats te vinden.

- Een ondernemer die geheel of gedeeltelijk vrijgestelde prestaties verricht kan eveneens profijt hebben van de optieregeling, bijvoorbeeld ingeval van levering van een onroerende zaak binnen de herzieningsperiode aan een ondernemer die voornamelijk belaste prestaties verricht. Door te opteren voor een belaste levering kan een deel van de aanvankelijk niet in aftrek gebrachte voorbelasting alsnog in aftrek worden gebracht. De kopende ondernemer zal weinig bezwaar hebben om te opteren voor een met BTW belaste levering, aangezien hij deze BTW in aftrek kan brengen. Per saldo blijft slechts de tot dan toe niet in aftrek gebrachte BTW drukken.
- De levering van een onroerende zaak binnen de tweejaarsperiode is, zoals vermeld, van rechtswege belast met BTW. Aangezien de tweejaarsperiode in feite de eerste twee jaren van de herzieningsperiode uitmaken, behoeft geen BTW te worden terugbetaald c.q. kan nog aanvullende aftrek worden genoten.

2.2.3.2 Voorbeeld van de werking van de herzieningsperiode

Een ondernemer in de zin van de Wet OB verricht in enig boekjaar voor 40% BTW-belaste prestaties en voor 60% van BTW vrijgestelde prestaties. 4½ jaar geleden is een nieuw vervaardigd gebouw aangeschaft voor f 800.000, exclusief f 140.000 BTW (het algemene BTW tarief is 17,5%). De bij de aankoop in rekening gebrachte BTW kon en is op basis van het werkelijk gebruik per ultimo van het

⁵⁰ Artikel 13, lid 4 Uitv.besch. OB.

eerste boekjaar volledig in aftrek gebracht. In het desbetreffende boekjaar dient de ondernemer $1/10 \times 60\%$ van $f\ 140.000 = f\ 8.400$ te restitueren.

In het daarop volgende jaar, precies 5 jaar voor het einde van de herzieningstermijn, wordt het gebouw verkocht voor $f\ 500.000$, exclusief BTW. De koper is voornemens het gebouw volledig te gebruiken voor belaste prestaties. Indien partijen opteren voor een belaste levering van het gebouw, dan wordt verkoper geacht het gebouw voor de resterende duur van de voor hem geldende herzieningsperiode te gebruiken voor belaste prestaties. Verkoper behoeft de voorbelasting niet te herzien, maar dient over de verkoopprijs BTW ad $f\ 87.500$ in rekening te brengen. De koper kan de in rekening gebrachte BTW volledig in aftrek brengen. Voor hem start een nieuwe herzieningsperiode.

Indien niet wordt geopteerd voor een belaste levering, dient verkoper $5 \times 1/10$ deel van de in aftrek gebrachte BTW aan de fiscus te restitueren, ofwel $f\ 70.000$. Over de verkoopprijs wordt geen BTW in rekening gebracht. De koper dient echter bij zijn keuze voor een vrijgestelde levering rekening te houden met een hogere koopprijs. De verkoper zal de niet in aftrek gebrachte BTW immers in de koopsom willen verdisconteren.

2.2.3.3 Verlenging van de herzieningstermijn tot 20 jaar

Een maatregel die oneigenlijk gebruik van BTW-regelgeving moet tegengaan vormt de verlenging van de herzieningsperiode van 10 naar 20 jaar. De verlenging van de herzieningstermijn vormt een afwijking van artikel 20, lid 2 van de Zesde richtlijn. Dientengevolge heeft Nederland bij brief van 13 augustus 1993 om machtiging verzocht in de zin van artikel 27, lid 1 Zesde richtlijn om van de richtlijn afwijkende maatregelen te mogen nemen. De Zesde richtlijn voorziet inmiddels in de mogelijkheid de herzieningsperiode voor onroerende zaken te verlengen van 10 naar 20 jaar.⁵¹ Derhalve kan Nederland haar wetgeving dienovereenkomstig aanpassen.

Deze maatregel is niet opgenomen in het wetsvoorstel maar wordt door de staatssecretaris van Financiën wel in de MvT aangekondigd. De wijziging zal geschieden door middel van een ministeriële beschikking, die de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 zal aanpassen. Deze maatregel zal niet gelden voor bestaande contracten.⁵² In de MvT wordt echter niet toegelicht wat onder bestaande contracten wordt verstaan. Zie hoofdstuk 2.2.8.

Met de verlenging van de herzieningstermijn tot 20 jaar wordt beoogd de heffing van BTW beter te laten aansluiten bij het gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt. Deze maatregel heeft echter ook een aantal keerzijden. De verlenging van de herzieningstermijn betekent bijvoorbeeld een aanzienlijke verzwaring van de administratieve lasten voor de betrokkenen. In dit verband kan als kanttekening worden geplaatst dat de bewaarplicht voor ondernemers met betrekking tot de financiële administratie niet verder reikt dan 10 jaar.

Een termijn van 20 jaar sluit beter aan bij de economische levensduur van een onroerende zaak, zo zegt de MvT⁵³. Dit is echter maar de vraag. Het is een algemeen bekend verschijnsel dat met name op de kantorenmarkt de economische levensduur van gebouwen eerder af dan toeneemt. De herzieningstermijn kan dan in de praktijk overigens ook veel langer blijken te zijn dan de economische levensduur. In dit verband kan worden gedacht aan de situatie waarbij een gebouw door een ondernemer die BTW belaste prestaties verricht wordt verkocht aan een ondernemer die eveneens BTW belaste prestaties verricht. Indien partijen halverwege de herzieningsperiode opteren voor een belaste levering, behoeft de verkoper zijn voorbelasting niet te herzien, maar gaat voor de afnemer een nieuwe

⁵¹ De wijziging is opgenomen in de zogenoemde Tweede vereenvoudigingsrichtlijn-BTW. Richtlijn nr. 95/7/EG van de Raad van de Europese Unie van 10 april 1995 tot wijziging van de Richtlijn 77/338/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belastingen over toegevoegde waarde - werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PbEG L 102, bladzijde 18).

⁵² MvT, bladzijde 5.

⁵³ MvT, bladzijde 12.

herzieningstermijn van 20 jaar lopen (de totale periode dat de onroerende zaak wordt gevolgd bedraagt derhalve 30 jaar!). Dit in ogenschouw nemende, verdient het aanbeveling de herzieningstermijn te beperken tot in totaal 20 jaar, zodat in het geval van doorverkoop de afnemer de herzieningstermijn van zijn rechtsvoorganger voortzet.⁵⁴ In dat geval is het gelet op de lange periode gedurende welke de BTW kan worden herzien te overwegen ook met betrekking tot niet-ondernemers een faciliteit op te nemen.

Belastingplichtigen kunnen ook baat hebben bij een lange herzieningstermijn. Indien een gebouw is bestemd om te worden verhuurd aan een niet-ondernemer of een ondernemer, die voor minder dan 90% recht op aftrek van BTW heeft, kan de voorbelasting op het gebouw niet in aftrek worden gebracht. Door het gebouw direct na oplevering eerst korte tijd te verhuren aan een ondernemer die slechts BTW belaste prestaties verricht (dit kan bijvoorbeeld een aan de uiteindelijke huurder gelieerd lichaam zijn), kan de voorbelasting volledig in aftrek worden gebracht. Vervolgens wordt het gebouw na afloop van het eerste herzieningsjaar (in verband met de algehele herziening van voorbelasting per ultimo van het eerste boekjaar ten aanzien van het gebouw) verhuurd aan de niet-ondernemer of de ondernemer die onvoldoende belaste prestaties verricht voor de optieregeling voor belaste verhuur (zie hoofdstuk 2.3). De in aftrek gebrachte voorbelasting moet voor 19/20 deel worden herzien. Toch levert deze constructie een aanzienlijk financieringsvoordeel op, aangezien de herziening plaatsvindt gedurende een periode van 19 jaren. Elk jaar dient 1/20 deel te worden gerestitueerd. Bij een disconteringsvoet van 7,5% levert dit een besparing op van circa 50%. Ad-interim (ver)huur kan in de praktijk derhalve een lucratieve bezigheid zijn.

2.2.4 Belaste levering van onroerende zaken

Op de hoofdregel dat leveringen van onroerende zaken zijn vrijgesteld van BTW wordt een uitzondering gemaakt voor de levering van vervaardigde onroerende zaken die vóór, op of uiterlijk twee jaar na eerste ingebruikneming plaatsvindt.⁵⁵ In de MvT⁵⁶ wordt als reden hiertoe vermeld: *"Aan een onbeperkte vrijstelling voor leveringen van gebouwen na het tijdstip van eerste ingebruikname is het bezwaar verbonden, dat de bouwer door een te leveren gebouw eerst kortstondig zelf te gebruiken voor belaste doeleinden, belasting zou kunnen ontgaan. In dit geval immers zou door hem op grond van de hierna aan de orde komende regeling voor herziening van aftrek bij investeringsgoederen slechts het bedrag van de op het gebouw drukkende voorbelasting naar tijdsgelang moeten worden terugbetaald. Heffing van omzetbelasting over bijvoorbeeld de loonkosten blijft dan achterwege. Om deze reden is gebruik gemaakt van de mogelijkheid welke de richtlijn biedt, om ook de levering van gebouwen binnen een termijn van twee jaar na eerste ingebruikneming van de vrijstelling uit te zonderen."*

Een niet-ondernemer die een nieuw vervaardigde onroerende zaak heeft aangeschaft wordt derhalve geconfronteerd met niet-aftrekbare BTW. Indien de onroerende zaak wordt (door)geleverd binnen de tweejaarstermijn aan een ondernemer dan kan cumulatie van BTW optreden. De ondernemer zal bij de (door)levering immers (opnieuw) BTW in rekening brengen.⁵⁷ De niet-ondernemer zal bovendien in de prijs voor de onroerende zaak rekening hebben gehouden met de niet-aftrekbare BTW.

2.2.4.1 Vervaardigde onroerende zaken

Voor de heffing van BTW is van belang of een onroerende zaak is *"vervaardigd"*. De levering van een onroerende zaak is immers van rechtswege met BTW belast indien er sprake is van een vervaardigde onroerende zaak en de levering plaatsvindt voor of binnen twee jaar na eerste ingebruikneming van de

⁵⁴ Zie ook B.G. van Zadelhoff, Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting, WFR 1995/6155, bladzijde 847. Van Zadelhoff merkt op, dat de Zesde richtlijn hiertoe ruimte laat. Hij verwijst in dit verband naar artikel 20, lid 4 Zesde richtlijn, die de lidstaten onder meer de mogelijkheid biedt om het bedrag aan belasting dat bij de herziening in aanmerking moet worden genomen nader te bepalen en administratieve vereenvoudiging toe te laten.

⁵⁵ Artikel 11, lid 1, letter a, onder 1° Wet OB.

⁵⁶ KS II, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 3, bladzijde 20.

⁵⁷ Bij resolutie van 28 oktober 1981, nr. 281-15 988, gepubliceerd in V-N 1981, bladzijde 2024, wordt, ingeval het een woning betreft, een tegemoetkoming verleend.

vervaardigde onroerende zaak. Het gebruik van het begrip “vervaardigd” heeft tot gevolg dat de verplichte uitzondering op de vrijstelling van BTW slechts van toepassing is op nieuwe onroerende zaken.

Van vervaardigen zal in het algemeen sprake zijn bij nieuwbouw, maar ook ingrijpende reparatie-, verbouwings- en/of renovatiewerkzaamheden kunnen een nieuw vervaardigde onroerende zaak doen ontstaan.

In de Wet OB is niet omschreven wat onder het begrip “vervaardigen” moet worden verstaan. De invulling van dit begrip moet derhalve in de wetsgeschiedenis en in de jurisprudentie worden gezocht. Voor de betekenis van “vervaardigen” is de uitleg van het begrip “vervaardigen” in de terminologie “het vervaardigen van een werk in roerende staat” door het HvJ van essentieel belang.⁵⁸ Volgens het HvJ dient het begrip “vervaardigen” te worden geïnterpreteerd overeenkomstig het spraakgebruik. Onder “vervaardigen” wordt dan verstaan het voortbrengen van een zaak die tevoren nog niet bestond. Bij de oplevering van een zaak wordt een nieuwe zaak geacht te zijn vervaardigd, indien de functie van die zaak volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen verschilt van de functie van de verstrekte materialen.

De Hoge Raad heeft de uitleg van het begrip “vervaardigen” van een roerende zaak door het HvJ overgenomen voor de betekenis van het begrip “vervaardigen” van een onroerende zaak in de zin van artikel 3, lid 1, letter c Wet OB.⁵⁹ Vervaardigen betekent derhalve het doen ontstaan van een nieuwe onroerende zaak. Deze uitleg van het begrip “vervaardigen” houdt tevens in dat onderhouds- en/of reparatiewerkzaamheden die, hoe ingrijpend ook, aan een zaak uitsluitend de functie teruggeven die het voordien had, niet als het vervaardigen van een nieuwe zaak kunnen worden aangemerkt. In dergelijke gevallen is sprake van een (onderhouds- of reparatie-)dienst. De problematiek inzake het al dan niet (nieuw) vervaardigd zijn van een onroerende zaak speelt met name bij het bouwrijp maken van grond en bij ingrijpende verbouwwerkzaamheden bij onroerende zaken.

De Hoge Raad heeft de door het HvJ gegeven uitleg eveneens maatgevend geacht voor het al dan niet vervaardigen van een goed in het eigen bedrijf in de zin van artikel 3, lid 1, letter h Wet OB⁶⁰ en tevens voor het antwoord op de vraag of van rechtswege BTW is verschuldigd ter zake van een levering van een onroerende zaak op grond van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1° Wet OB.⁶¹

2.2.4.1.1 Bouwrijp maken van grond

Voordat er vervaardigingshandelingen met de grond zijn uitgevoerd, is sprake van maagdelijke grond. Maagdelijke grond is grond welke (nog) niet zodanig van aard is veranderd, dat naar de opvattingen in het maatschappelijk verkeer een nieuwe zaak is ontstaan. Aan maagdelijke grond is nooit een vervaardigingshandeling verricht. De levering van maagdelijke grond is ten alle tijde vrijgesteld van BTW.

Het begrip vervaardigen heeft vooral met betrekking tot het bouwrijp maken van grond aanleiding gegeven tot talrijke discussies. Onder bouwrijp maken wordt verstaan het bewerken van de grond zelf en het treffen van voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan die grond, teneinde de grond (beter) geschikt te maken voor bebouwing. Wanneer grond bouwrijp wordt gemaakt is sprake van een vervaardigingshandeling, zodat de levering van bouwrijpe grond een belaste prestatie is. Terzake van bouwrijp maken van grond is momenteel een wetsvoorstel aanhangig.⁶²

⁵⁸ HvJ 14 mei 1985 (nr. 139/84), BNB 1985/335, terzake van artikel 5, lid 5, letter a Zesde richtlijn, welke bepaling overeenkomt met artikel 3, lid 1, letter c Wet OB (Van Dijk's Boekenhuis).

⁵⁹ HR 2 oktober 1985 (nr. 22 246), BNB 1985/336*, m.n. L.F. Ploeger.

⁶⁰ HR. 2 oktober 1985 (nr. 22 246), BNB 1985/336*, m.n. L.F. Ploeger.

⁶¹ HR 9 december 1987 (nr. 24 963), BNB 1988/74, en HR 26 april 1989 (nr. 25 315), BNB 1989/172.

⁶² KS II, vergaderjaar 1993-1994, 23 638, nrs. 1-2.

Volgens dit wetsvoorstel wordt als “vervaardigd” aangemerkt onbebouwde grond:

- waarvan bewerking plaatsvindt of heeft plaatsgevonden;
- ter zake waarvan voorzieningen zijn of worden getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
- in de omgeving waarvan voorzieningen zijn of worden getroffen;
- ter zake waarvan een bouwvergunning is verleend; één en ander met het oog op de bebouwing van de grond.

In het zogenoemde “Bloembollenarrest” constateerde de Hoge Raad een discrepantie tussen de Wet OB en de Zesde richtlijn. De staatssecretaris van Financiën heeft een novelle opgesteld die deze discrepantie wegneemt. De novelle kent twee regimes voor BTW-heffing: één voor de levering van met nieuwe gebouwen bebouwde grond en één voor de levering van bouwkavels/bouwterreinen, dat wil zeggen voor de levering van onbebouwde grond die bestemd is om gebouwen op te bouwen. Dit betekent dat de levering van andere onbebouwde grond (dus geen bouwterrein) niet langer met BTW is belast. De criteria voor de levering van bouwkavels zoals die zijn opgenomen in het wetsvoorstel veranderen niet.⁶³

2.2.4.1.2 Verbouwing van onroerende zaken

Van het ontstaan van een nieuwe zaak in het maatschappelijk verkeer is niet alleen sprake in gevallen waarin zaken voor het eerst in het maatschappelijk verkeer worden gebracht, maar ook in gevallen waarin zaken die reeds in het maatschappelijk verkeer zijn, door bepaalde handelingen een andere betekenis in dat verkeer krijgen. Het voorgaande kan moeilijkheden opleveren bij de bepaling of bij een ingrijpende verbouwing van een bestaande onroerende zaak al dan niet een nieuwe onroerende zaak is ontstaan.

De jurisprudentie is door het feitelijke karakter van het begrip “vervaardigen” sterk casuïstisch van aard. Onder andere aan de hand van de volgende criteria kan worden getoetst of een verbouwing tevens de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak betekent:⁶⁴

- de omvang van de werkzaamheden;
- de kosten van de verbouwing op zichzelf bezien en ten opzichte van de waarde van de onroerende zaak voor de verbouwing;
- een verandering van het exterieur;
- een verandering in de locatiewaarde;
- de vraag of de maatschappelijke (economische) functie van de zaak is gewijzigd.⁶⁵

2.2.4.2 Het moment van “eerste ingebruikneming”

Zoals hierboven vermeld, wordt voor de heffing van BTW onderscheid gemaakt tussen de levering van vervaardigde onroerende zaken die niet of niet langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen (een van rechtswege met BTW belaste levering) en de levering van onroerende zaken twee jaar na het moment van eerste ingebruikneming (in beginsel van BTW vrijgesteld).

Het is dus van belang vast te stellen op welk moment een onroerende zaak voor het eerst in gebruik is genomen. Blijkens de parlementaire behandeling van de onderhavige regeling dient de jurisprudentie inzake het begrip “goederen die bij de ondernemer reeds als bedrijfsmiddel in gebruik zijn geweest”, gewezen voor de in de jaren 1969 tot en met 1972 geldende overgangsregeling voor bedrijfsmiddelen als richt-

⁶³ Persbericht Ministerie van Financiën d.d. 13 juli 1995

⁶⁴ J.M.F. Finkensieper, Compendium van de omzetbelasting, bladzijde 78.

⁶⁵ Voor een overzicht van een reeks arresten en uitspraken met betrekking tot de vraag onder welke omstandigheden een verbouwing van een onroerende zaak tot de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak kan leiden wordt verwezen naar D.B. Bijl, De heffing van omzetbelasting ten aanzien van onroerend goed, bladzijde 210 e.v.

snoer⁶⁶. Op grond van deze jurisprudentie dient bij het bepalen van het moment van ingebruikneming in zekere mate rekening te worden gehouden met de bestemming en het feitelijk gebruik van de onroerende zaak. Een min of meer incidenteel gebruik, dat niet overeenkomt met de bestemming van de onroerende zaak, wordt niet beschouwd als ingebruikneming van die onroerende zaak. Ingeval een gedeelte van de onroerende zaak in gebruik wordt genomen, dan is er van eerste ingebruikneming sprake indien het essentiële deel van de zaak in gebruik wordt genomen.⁶⁷ Bij een onroerende zaak die in eenheden is verdeeld (bijvoorbeeld een kantoorgebouw) lijkt het aanvaardbaar het tijdstip van eerste ingebruikneming per eenheid vast te stellen. Het in gebruik nemen van een onroerende zaak moet feitelijk worden opgevat, bijvoorbeeld het metterwoon betrekken van een woning.⁶⁸ Bij verhuur van een onroerende zaak zou dit kunnen betekenen dat niet het tijdstip waarop de verhuur ingaat beslissend is, maar het moment waarop de huurder de onroerende zaak voor het eerst daadwerkelijk gaat gebruiken.⁶⁹ In de literatuur werd ook verdedigd dat niet het moment dat feitelijk van de onroerende zaak gebruik wordt gemaakt beslissend is, maar het moment waarop de onroerende zaak feitelijk aan de huurder ter beschikking wordt gesteld.⁷⁰ Deze laatste opvatting lijkt te worden bevestigd door een uitspraak van het Hof Amsterdam: "(...) het oog heeft op de eerste ingebruikneming door de ondernemer die de zaak levert en niet op de eerste ingebruikneming door de huurder."⁷¹ Volledige duidelijkheid over de term "eerste ingebruikneming" bestaat er echter niet.

2.2.5 Op verzoek belaste levering van onroerende zaken

Hoofdregel is dat de levering van een onroerende zaak twee jaar na eerste ingebruikneming is vrijgesteld van BTW. Om te voorkomen dat deze vrijstelling tot cumulatie van BTW leidt, is in de Wet OB de mogelijkheid opgenomen om bij levering van onroerende zaken, die langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen, te opteren voor een BTW belaste levering. Immers een verkoper zal in de prijs van een onroerende zaak rekening wensen te houden met de niet aftrekbare BTW, welke vervolgens weer tot uiting komt in de (hogere) prijsstelling van de prestaties van de koper. In de MvT wordt dit als volgt omschreven: *"Om gedurende de herzieningstermijn binnen de bedrijfskolom het aftrekrecht volledig te laten doorwerken (...). In dat geval kan de ondernemer aan wie het goed wordt geleverd, de ter zake aan hem in rekening gebrachte belasting op voet van de daarvoor geldende bepalingen in aftrek brengen."*⁷²

Het verzoek, dat voor het moment van de levering ⁷³ gezamenlijk door degene die de onroerende zaak levert en door degene aan wie wordt geleverd schriftelijk moet worden ingediend bij de voor de verkoper bevoegde inspecteur, kan in beginsel worden gedaan voor alle onroerende zaken behalve voor gebouwen of gedeelten daarvan die als woning worden gebruikt. De inspecteur beslist op dit verzoek bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

Opteren voor een belaste levering heeft het volgende effect. Indien de levering plaatsvindt tijdens de herzieningsperiode, wordt de verkopende ondernemer geacht de onroerende zaak tot het einde van de herzieningsperiode te gebruiken voor met BTW belaste prestaties. Dientengevolge bestaat er voor dit deel van de herzieningsperiode recht op vooraf trek van BTW. Derhalve wordt voorkomen dat een deel van de in aftrek gebrachte BTW moet worden terugbetaald danwel wordt de mogelijkheid gecreëerd alsnog een deel van de BTW in aftrek te brengen. Voor een ondernemer aan wie de onroerende zaak wordt geleverd, begint een nieuwe herzieningsperiode te lopen.

⁶⁶ KS II, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, MvA, bladzijde 20 en 21.

⁶⁷ Tenminste volgens Hof 's-Hertogenbosch 12 oktober 1988, nr. 3487/1987, FED 1989/268. Anders B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde, FED 1992, Fiscale studieresie nr. 28, bladzijde 253.

⁶⁸ HR 4 oktober 1989 (nr. 25 684), BNB 1989/320.

⁶⁹ Volgens de staatssecretaris van Financiën in Infobulletin 1987/175 en D.B. Bijl en D.C. Smit, Onroerend goed: omzetbelasting en overdrachtsbelasting, bladzijde 41.

⁷⁰ B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde, FED 1992, Fiscale studieresie nr. 28, bladzijde 252.

⁷¹ Hof Amsterdam 4 februari 1991 (nr. 5918/89), V-N 1993, bladzijde 1981. Opgemerkt zij dat deze uitspraak de toepassing van artikel 15, lid 1, letter a WBR betrof.

⁷² KS II, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 3, bladzijde 21.

⁷³ HR 10 oktober 1990 (nr. 26 643), BNB 1990/331.

Bij de beslissing om te opteren voor belaste levering dient dus steeds een afweging te worden gemaakt tussen enerzijds de herziening van de voorbelasting die betrekking heeft op de resterende periode van de herzieningstermijn bij de verkoper en anderzijds, het recht op aftrek van voorbelasting van de afnemer en het risico dat de aard en samenstelling van de prestaties in de toekomst verandert.

2.2.6 Ongewenst gebruik van de optieregeling voor belaste levering

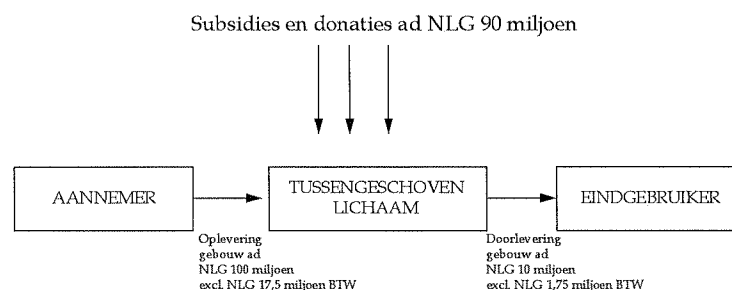
De optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken werd in sterk toenemende mate gebruikt op een wijze die door de wetgever niet was beoogd. De optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken kan door niet-ondernemers, zoals gemeenten, of door ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten, zoals verzekeringsmaatschappijen en banken, worden gebruikt om een aanzienlijke besparing van BTW te realiseren bij de aankoop van een onroerende zaak.⁷⁴

Bij rechtstreekse (op)levering van een onroerende zaak door de bouwer aan een niet-ondernemer of een ondernemer die slechts een beperkt recht op aftrek van voorbelasting heeft, is de ter zake van de levering van de onroerende zaak verschuldigde BTW bij de koper niet of slechts beperkt aftrekbaar. De koper kan er voor kiezen om de onroerende zaak niet rechtstreeks te verwerven, maar via een speciaal daartoe opgericht lichaam. Dit lichaam levert de onroerende zaak vervolgens door aan de (niet-) ondernemer/eindgebruiker tegen een aanzienlijk lagere prijs, waarbij wordt geopteerd voor een BTW belaste levering. Het tussengeschoven lichaam kan de aan haar in rekening gebrachte BTW direct en volledig in aftrek brengen en draagt BTW af over een aanzienlijk lagere verkoopprijs. De uiteindelijke BTW-druk ter zake van de levering van de onroerende zaak wordt per saldo beperkt tot de BTW die het tussengeschoven lichaam in rekening brengt aan de eindgebruiker.⁷⁵

Het tussengeschoven lichaam dient - om een niet-kostendekkende prijs in rekening te kunnen brengen - te worden gefinancierd. Dit kan op de volgende wijzen worden gerealiseerd:⁷⁶

- Door giften, donaties en subsidies van derden. Een sociaal-culturele (vrijgestelde) instelling kan bijvoorbeeld de bijdragen van haar achterban voor de bouw van een nieuw pand laten voldoen aan een daartoe opgerichte Stichting Vrienden van de Instelling, welke stichting het pand koopt of laat bouwen. De doorlevering aan de sociaal-culturele instelling vindt dan, uiteraard met BTW belast, plaats voor de kostprijs minus de van derden ontvangen gelden.
- Het verstrekken van aandelenkapitaal en/of leningen aan het tussengeschoven lichaam door het lichaam dat de onroerende zaak uiteindelijk verwerft. Met behulp van deze gelden wordt de onroerende zaak (mede) gefinancierd en wordt vervolgens met BTW belast doorgeleverd aan de (niet-)ondernemer/eindgebruiker tegen een bedrag dat aanzienlijk lager is dan de kostprijs. Het tussengeschoven lichaam blijft dan vooralsnog achter met een sterk verminderd kapitaal c.q. schulden.

Schematisch kan de constructie als volgt worden weergegeven:



⁷⁴ Aldus de staatssecretaris van Financiën, MvT, bladzijden 3 en 18.

⁷⁵ Afgezien van eventuele BTW op eventuele kosten.

⁷⁶ MvT, bladzijde 18.

Als gevolg van bovenstaande constructie kan de bij de (op)levering in rekening gebrachte BTW ad *f* 17,5 miljoen door het tussengeschoven lichaam direct en volledig in aftrek worden gebracht. Er dient BTW ter zake van de doorlevering ad *f* 1,75 miljoen te worden afgedragen. Per saldo wordt een besparing gerealiseerd van 90% (!) van de BTW-druk bij (op)levering.

Door inperking van de mogelijkheden tot gebruik van de optieregeling voor belaste levering worden BTW-besparende constructies die op deze regeling zijn gebaseerd vrijwel onmogelijk gemaakt.

2.2.7 De wijziging van de optieregeling voor belaste levering

Een aantal belastingbesparende constructies ter zake van onroerende zaken werd opgezet met behulp van de optieregeling voor belaste levering. De Wet bestrijding constructies onroerende zaken voorziet in een inperking van de mogelijkheden tot gebruik van de optieregeling voor belaste levering. Wellicht konden de gewraakte constructies ook op andere wijze worden bestreden, maar daarvan verwachtte de staatssecretaris van Financiën kennelijk weinig heil. In dat verband zou door hem gesteld kunnen worden dat:

- er sprake is van *fraus legis* of van een schijnhandeling;
- het incidentele karakter van de door het tussengeschoven lichaam verrichte levering er aan in de weg staat dat het tussengeschoven lichaam ondernemer is in de zin van de Wet OB;
- de vergoeding ook bestaat uit de op andere wijze verkregen gelden;
- de aftrek van voorbelasting beperkt (of geheel uitgesloten) is vanwege verkoop beneden de kostprijs door het tussengeschoven lichaam.

De staatssecretaris van Financiën heeft er echter voor gekozen de werking van de optieregeling voor belaste levering voor onroerende zaken te beperken. Door de wijziging van de optieregeling voor belaste levering kan nog slechts tot belaste levering worden verzocht indien degene aan wie wordt geleverd de onroerende zaak gaat gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting bestaat.⁷⁷ Onder "*volledig of nagenoeg*" volledig wordt verstaan "*voor 90% of meer*".⁷⁸ Het 90%-criterium komt in hoofdstuk 2.3.5.1 nader aan de orde. Hieronder worden een aantal korte opmerkingen geplaatst bij het 90%-criterium bij de levering van onroerende zaken.

90%-criterium

Op het moment van (op)levering wordt bezien of de koper volledig of nagenoeg volledig recht heeft op aftrek van BTW. Indien de koper aan dit criterium voldoet, kunnen partijen in aanmerking komen voor een met BTW belaste levering. In dit verband rijst onder andere de vraag bij wie het risico ligt indien achteraf blijkt dat de koper niet aan het 90%-criterium voldoet. Bij de levering is immers ten onrechte geopteerd voor een BTW-belaste levering, met als gevolg dat de optie wordt geredresseerd. Dit betekent dat de verkoper de door hem in aftrek gebrachte voorbelasting zal moeten restitueren.

De koper ondervindt van de redressering in principe geen nadeel. Gesteld dat de koper 80% aftrekgerechtigde prestaties verricht, dan kon de koper bij de levering van de onroerende zaak 20% van de BTW niet in aftrek brengen. Nu de optieregeling wordt geredresseerd, komt dit nadeel te vervallen, aangezien de koper in het geheel geen BTW in rekening gebracht krijgt. Echter, de verkoper heeft bij zijn prijsbepaling rekening gehouden met zijn recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot onroerende zaak. De vraag is dan, of de verkoper dit nadeel op de koper kan verhalen.

Gelet op het bovenstaande doen partijen (en met name verkopers) er goed aan de gevolgen van een eventuele redressering van de optie voor belaste levering contractueel te regelen. In de koopovereenkomst kan bijvoorbeeld een bepaling worden opgenomen, op grond waarvan het risico van

⁷⁷ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2° Wet OB.

⁷⁸ MvT, bladzijde 14.

herziening van de BTW bij de koper komt te liggen.

Het voorstel tot inperking van de optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken heeft alleen gevolgen voor leveringen van onroerende zaken welke reeds langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik zijn genomen. Constructies met onroerende zaken die zich nog in de bouw- en handelsfase bevinden dienen derhalve langs andere weg te worden bestreden.⁷⁹ Ingeval de (op)levering van rechtswege belast is met BTW vindt bestrijding plaats, door:

- de economische eigendomsoverdracht als belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting aan te merken (hoofdstuk 3.2.);
- de werking van de vrijstelling van overdrachtsbelasting die cumulatie van deze belasting en BTW beoogt te voorkomen in te perken (hoofdstuk 3.4.2.2.);
- bepaalde beperkte rechten niet langer als levering van goederen maar als dienst in de zin van de Wet OB te beschouwen (hoofdstuk 2.4).

De gevolgen van de wijziging van de optieregeling belaste levering van onroerende zaken gaan verder dan de bestrijding van BTW-besparende constructies. Van de optieregeling voor belaste levering kan bijvoorbeeld geen gebruik meer worden gemaakt ingeval een kantoorgebouw voor ten minste 10% vrijgesteld van BTW is verhuurd. Indien voor belaste levering geopteerd zou kunnen worden per zelfstandig te gebruiken gedeelte of zelfstandig verhuurd gedeelte zou dit de nadelige gevolgen, cumulatie van BTW, aanzienlijk verzachten. Een andere, maar duurdere, gedachte die opkomt is de splitsing van het gebouw in appartementsrechten en vervolgens elk recht, hetgeen voor elk recht afzonderlijk kan worden vastgesteld, al dan niet belast met BTW over te dragen.

2.2.8 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

Optieregeling voor belaste levering

De wijziging van de optieregeling voor belaste levering van onroerende zaken heeft terugwerkende kracht tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur. Er zijn ter zake van de optieregeling voor belaste levering geen overgangsmaatregelen in de Wet bestrijding constructies onroerende zaken opgenomen.

Herzieningstermijn

Vanaf wanneer de verlengde herzieningstermijn gaat lopen is nog niet bekend gemaakt. Wel heeft de staatssecretaris van Financiën aangekondigd dat de maatregel niet zal gaan gelden voor lopende contracten. Het is echter onduidelijk wat bedoeld wordt met *“de maatregel zal niet gaan gelden voor lopende contracten”*. Op welk moment moeten die contracten dan lopen? Als de ondernemer de onroerende zaak zelf in gebruik heeft is er geen sprake van een lopend contract, geldt dan de verlengde termijn? Dat lijkt erg onwaarschijnlijk. Aangenomen mag worden dat bedoeld is dat de verlengde herzieningstermijn slechts zal gelden voor onroerende zaken die na de datum van wijziging van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968 in gebruik worden genomen. Duidelijkheid op dit punt is gewenst.

⁷⁹ MvT, bladzijden 18 en 19.

2.3 Verhuur van onroerende zaken

2.3.1 Algemeen

Van verhuur van een onroerende zaak is sprake indien de ene partij (verhuurder) het genot van een bepaalde onroerende zaak verschaft aan de andere partij (huurder), die er met uitsluiting van derden het genot van heeft en aan de verhuurder huurpenningen betaalt.⁸⁰ De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van BTW.⁸¹ Op deze vrijstelling bestaan de hierna genoemde uitzonderingen.⁸²

- De verhuur van machines en bedrijfsinstallaties;
- De verhuur in het kader van een hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor korte duur verblijven;
- De verhuur van parkeerruimte voor voertuigen en de verhuur van lig- en bergplaatsen voor vaartuigen;
- De verhuur van safeloketten;
- De vrijwillige belaste verhuur van onroerende zaken, mits verhuurder en huurder gezamenlijk een verzoek daartoe hebben gedaan (de optieregeling voor belaste verhuur).

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken heeft verregaande gevolgen voor wellicht de belangrijkste uitzondering, de optieregeling voor belaste verhuur van onroerende zaken. In het onderstaande wordt de optieregeling voor belaste verhuur besproken (hoofdstuk 2.3.2). Vervolgens worden een aantal mogelijkheden uitgewerkt om met behulp van de optieregeling voor belaste verhuur BTW te besparen. Dit zijn in het bijzonder de zogenaamde stadhuisconstructie (hoofdstuk 2.3.3.1), de kunstgrasconstructie (hoofdstuk 2.3.3.2) en de woningconstructie (hoofdstuk 2.3.3.3). Daarna worden de oorspronkelijk overwogen maatregelen om belastingbesparende constructies te bestrijden besproken (hoofdstuk 2.3.4.1), waarna de door de staatssecretaris van Financiën voorgestelde methode wordt uitgewerkt (hoofdstuk 2.3.5). In hoofdstuk 2.3.6. komen de inwerkingtreding en de overgangsbepalingen aan de orde.

2.3.2 De optieregeling voor belaste verhuur

2.3.2.1 Algemeen

De verhuur van onroerende zaken is in beginsel vrijgesteld van BTW. Deze vrijstelling kan tot cumulatie van BTW leiden bij verhuur aan ondernemers die belaste prestaties verrichten. De verhuurder kan vanwege deze vrijstelling de ter zake van de (op)levering van de onroerende zaak in rekening gebrachte BTW niet in aftrek brengen. Op de onroerende zaak blijft derhalve BTW drukken, die de verhuurder verdisconteert in zijn huurprijs. De huurder heeft weliswaar recht op aftrek van BTW, maar krijgt geen BTW in rekening gebracht en kan derhalve niets in vooraftrek brengen. Dit terwijl over zijn uitgaande prestaties wel BTW wordt geheven. Ondernemers, die belaste prestaties verrichten, kunnen de BTW ter zake van de aankoop van een onroerende zaak echter wel in aftrek kunnen brengen. Er is dus sprake van een ongelijke behandeling van huur en aankoop van een onroerende zaak. De vrijstelling bij verhuur leidt niet tot cumulatie van BTW indien een onroerende zaak wordt verhuurd aan een niet-ondernemer of een ondernemer die slechts vrijgestelde prestaties verricht.

Het bovenstaande werd door de wetgever ongewenst geacht. Om cumulatie van BTW en de daarmee samenhangende verstoring van concurrentieverhoudingen te voorkomen is de optieregeling voor belaste

⁸⁰ Artikel 7A: 1584 BW.

⁸¹ Artikel 11, lid 1, letter b Wet OB.

⁸² Artikel 11, lid 1, letter b onder 1 t/m 5 Wet OB.

verhuur van onroerende zaken, op verzoek van de Tweede Kamer, bij NvW, in 1968 ingevoerd.⁸³ De optieregeling voor belaste verhuur houdt in, dat verhuurder en huurder gezamenlijk kunnen verzoeken de vrijstelling van BTW buiten toepassing te laten. Dit heeft de volgende gevolgen:

- de verhuurder kan de in rekening gebrachte BTW op aanschaf- of stichtingskosten, onderhoudskosten en andere kosten die met de onroerende zaak samenhangen onmiddellijk en volledig in aftrek brengen;
- de verhuurder moet over de huurprijs BTW in rekening brengen en deze aan de fiscus afdragen;
- de verhuurder moet (een deel van) de afgetrokken voorbelasting op de aanschaf- of stichtingskosten terugbetalen wanneer binnen de herzieningsperiode de huur wordt beëindigd en de onroerende zaak vervolgens wordt gebruikt, of geacht te worden gebruikt, voor vrijgestelde prestaties.

2.3.2.2 Voorwaarden met betrekking tot de optieregeling

De verhuur van onroerende zaken is belast nadat het gezamenlijk verzoek daartoe door partijen is ingediend. Het verzoek dient uiterlijk 3 maanden na ingang van de huur te worden gedaan. In beginsel kan met betrekking tot elke onroerende zaak of voor elk te onderscheiden gedeelte van een onroerende zaak om belaste verhuur worden verzocht.⁸⁴ Een uitzondering vormt de verhuur van gebouwen, of gedeelten daarvan, die als woningen worden gebruikt. De aard van de prestaties van de huurder was voor toepassing van de optieregeling niet van belang. Ook bij verhuur aan niet-ondernemers of aan ondernemers die geheel of gedeeltelijk vrijgestelde prestaties verrichten kan worden geopteerd voor belastingheffing. In artikel 6a Uitv.besch. OB zijn nadere voorschriften opgenomen.

2.3.3 Ongewenst gebruik van de optieregeling voor belaste verhuur

De optieregeling voor belaste verhuur is de laatste jaren in toenemende mate gebruikt voor andere doeleinden dan waarvoor de regeling in het leven is geroepen. Niet-ondernemers en ondernemers die slechts in beperkte mate of geen recht op aftrek van BTW hadden, gebruikten de optieregeling als middel om de belastingdruk bij transacties met onroerende zaken te verlagen. Hiertoe werden een aantal constructies opgezet, die in beginsel op hetzelfde principe waren gebaseerd. Bij deze constructies staat een niet-ondernemer of een ondernemer die geen of slechts beperkt recht heeft op aftrek van BTW centraal. De bij aankoop van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in rekening gebrachte BTW kan door voornoemde personen niet of slechts gedeeltelijk in aftrek worden gebracht. Door de onroerende zaak te laten aankopen door een speciaal daartoe opgericht lichaam, dat de onroerende zaak vervolgens aan de gebruiker belast ter beschikking stelt (verhuur), kan de BTW over de initiële investering direct en volledig in aftrek worden gebracht. De belastingdruk over de investering wordt zodoende omgezet in een belastingdruk over de vergoeding (huur) ter zake van de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak door het tussengeschoven lichaam. Het voordeel van de constructie is afhankelijk van de duur van de belaste prestaties (herzieningstermijn) en de hoogte van de vergoeding voor die prestaties. Overigens is in de jurisprudentie bevestigd dat de toepassing van de optieregeling bij het opzetten van belastingbesparende constructies niet in strijd is met doel en strekking van de Wet OB.⁸⁵ In de volksmond worden deze constructies wel genoemd: stadhuis-, kunstgras- en woningconstructies. Deze constructies worden in het onderstaande nader uitgewerkt.

⁸³ Nederland heeft van de bevoegdheid van artikel 13 C sub a van de Zesde richtlijn gebruik gemaakt. Op grond van genoemd artikel kunnen lidstaten bij de verhuur van onroerende zaken aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen.

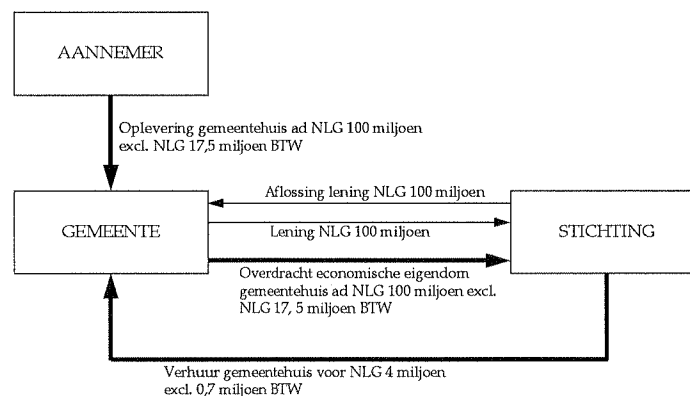
⁸⁴ In § 23, lid 4 van de Toelichting onroerend goed, V-N 1968, bladzijde 895, wordt goedgekeurd: "(...) dat de keus bij in gedeelten verhuurde onroerende goederen wordt uitgeoefend per gedeelte dat onderwerp is van een overeenkomst van huur en verhuur."

⁸⁵ HR 16 september 1992, (nr. 27 162), V-N 1992, bladzijde 3215 en HR 22 december 1993, (nr. 29 317), BNB 1994/71. Zie ook G.G.M. Kortenaar, De ware koningin der belastingen.

2.3.3.1 Stadhuisconstructie

Een stadhuisconstructie kan er als volgt uitzien.⁸⁶ Een gemeente, die geen ondernemer is in de zin van de Wet OB en derhalve geen recht heeft op aftrek van voorbelasting, wenst een nieuw stadhuis in gebruik te nemen. De gemeente laat het stadhuis door een aannemer bouwen en draagt na (op)levering de economische eigendom van het stadhuis, BTW-belast, over aan een speciaal daartoe opgerichte stichting danwel verleent aan deze stichting een (zakelijk) gebruiksrecht voor een periode van tien jaar. De koopsom die de gemeente aan de stichting in rekening brengt, behoeft in het algemeen niet direct te worden voldaan, maar wordt schuldigerkend middels - een veelal laagrentende - lening.

Door het tussenschuiven van een stichting kan de gemeente de door de aannemer in rekening gebrachte voorbelasting direct en volledig in aftrek brengen. Bovendien is over de overdracht van de economische eigendom van het gemeentehuis aan de stichting geen overdrachtsbelasting verschuldigd. De stichting verhuurt het gemeentehuis aan de gemeente voor een periode van ten minste tien jaar (de duur van de herzieningsperiode). Hierbij wordt geopteerd voor BTW-belaste verhuur, opdat de stichting de haar in rekening gebrachte voorbelasting in aftrek kan brengen. Het sluitstuk van de constructie bestaat in de belastingvrije (terug)overdracht van de economische eigendom van het stadhuis naar de gemeente na afloop van de herzieningsperiode.



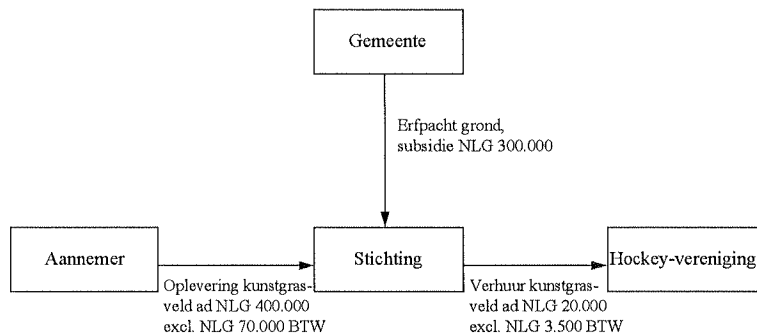
Bovenstaande constructie, waarbij een onroerende zaak (economisch) wordt overgedragen en vervolgens wordt (terug)gehuurd, staat in de praktijk ook wel bekend onder de benaming sale-and-lease-back-constructie of optie-lease-constructie. Bij dergelijke constructies wordt de eenmalige BTW-betaling, die bij de (op)levering van de onroerende zaak in rekening wordt gebracht aan een niet-ondernemer of een ondernemer die geen of in beperkte mate BTW-belaste prestaties verricht, vervangen door in de tijd (doorgaans ten minste 10 jaar) gespreide BTW-betalingen, waarvan de contante waarde lager is dan de directe eenmalige BTW-betaling over de aankoopssom.

2.3.3.2 Kunstgrasconstructie

Een kunstgrasconstructie werd bijvoorbeeld toegepast door een hockeyvereniging, die een nieuw kunstgrasveld in gebruik wil nemen. De aanleg van het kunstgrasveld vergt een aanzienlijke investering van de hockeyvereniging, die niet is gerechtigd tot aftrek van BTW. De gemeente verleent vaak een subsidie voor de aanleg van het kunstgrasveld. De BTW-druk op het kunstgrasveld kon als volgt worden gereduceerd. Een speciaal voor de gelegenheid opgerichte stichting krijgt van de gemeente een stuk grond in erfpacht, waarop het kunstgrasveld wordt aangelegd. Vervolgens verhuurt de stichting het

⁸⁶ MvT, bladzijden 8 en 9. Zie ook K.M. Braun, Gedachten over de terugwerkende kracht van de wet bestrijding BTW-constructies en belastingen van economische eigendomsoverdrachten met overdrachtsbelasting, WFR 1995/6154, bladzijde 819.

kunstgrasveld tegen een (te) lage huurprijs aan de hockeyvereniging, waarbij wordt geopteerd voor belaste verhuur. De in verband met de aanleg van het kunstgrasveld in rekening gebrachte BTW kan de stichting in aftrek brengen, terwijl slechts BTW wordt afgedragen over de huurtermijnen.⁸⁷ Een schematisch voorbeeld ter verduidelijking:



2.3.3.3 Woningconstructie

De verhuur van woningen is ten alle tijde vrijgesteld van BTW. Met behulp van een woningconstructie kan ondanks de vrijgestelde verhuur van woningen toch aftrek worden gerealiseerd van de in de bouwsom van de woningen begrepen BTW. Dit kon onder meer als volgt worden gerealiseerd.⁸⁸

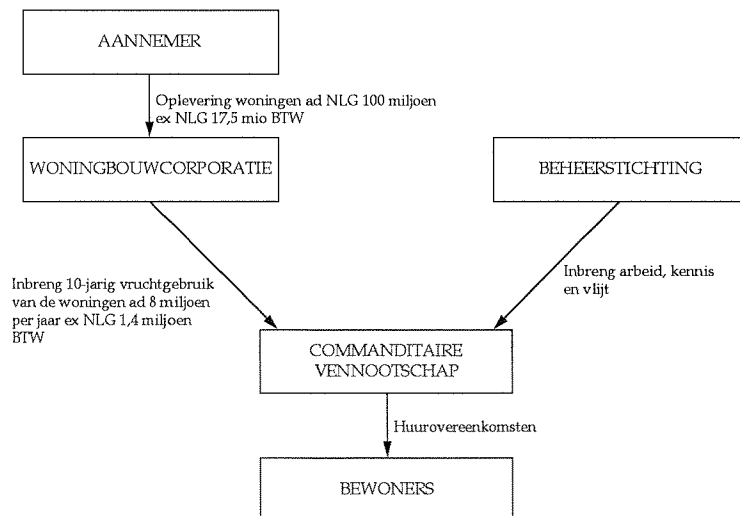
Een woningbouwcorporatie gaat als commandiet een commanditaire vennootschap (CV) aan met een speciaal daartoe opgerichte beheerstichting (de beherende vennoot). De woningbouwcorporatie brengt het vruchtgebruik van de woningen in voor een periode van ten minste 10 jaar. De beheerstichting brengt in arbeid, kennis en vleit. De CV verhuurt de woningen.

Over de inbreng van het vruchtgebruik van de woningen door de woningbouwcorporatie in de CV is BTW verschuldigd, die de CV niet in aftrek kan brengen. De woningbouwcorporatie kan de over de bouwsom van de woningen in rekening gebrachte BTW volledig in aftrek brengen, aangezien de inbreng van het vruchtgebruik een BTW-belaste prestatie is. De BTW-druk op de bouwsom van de woningen wordt aanzienlijk gereduceerd aangezien het tienjarige vruchtgebruik van de woningen in de CV wordt ingebracht, tegen een vergoeding die aanzienlijk lager is dan de bouwsom van de woningen.

⁸⁷ In het arrest HR 14 september 1988 (nr. 25 061), BNB 1988/320, weigerde de inspecteur de aftrek over de bij de aanschaf van een kunstgrasveld in rekening gebrachte BTW met (onder meer) beroep op artikel 1, lid 1, letter b BUA, aangezien de tussengeschoven stichting het kunstgrasveld aan de hockeyvereniging had verhuurd voor éénderde van de minimale economische huurwaarde. De Hoge Raad besliste echter dat de verhuur kon worden aangemerkt als een normale bedrijfshandeling van de stichting. In HR 25 augustus 1993 (nr. 28 893), V-N 1993, bladzijde 2838, en HR 25 augustus 1993 (nr. 28 994), V-N 1993, bladzijde 2841, beslist de Hoge Raad dat de subsidie van gemeentewege niet als een vergoeding voor een dienst kan worden aangemerkt. In eerst genoemd arrest ging daar nog de vraag aan vooraf, of de stichting en de voornaamste gebruikster van het kunstgrasveld niet met elkaar moesten worden vereenzelvigd, quod non.

⁸⁸ MvT, bladzijden 9 en 10.

Grafisch kan de constructie als volgt worden afgebeeld:



2.3.4 Maatregelen tegen ongewenst gebruik van de optieregeling voor belaste verhuur

2.3.4.1 Oorspronkelijk overwogen maatregelen

De overheid heeft in de uitvoeringssfeer diverse malen pogingen ondernomen om het ongewenste gebruik van de optieregeling te bestrijden. Genoemd kunnen worden: het ontkennen van het ondernemerschap van de verhuurder, het aanvechten van de te lage huurvergoeding, stellen dat sprake is van het verrichten van prestaties in de eigen kring, *fraus legis* stellen en het invoeren van het BUA. Met deze pogingen is door de fiscus tot nu toe nauwelijks succes geboekt.⁸⁹ De staatssecretaris van Financiën trekt hieruit tot de conclusie dat voor een effectieve bestrijding van het, in zijn ogen, oneigenlijke gebruik van de optieregeling een wetswijziging noodzakelijk is. In eerste instantie gingen de gedachten uit naar de volgende (reparatie)maatregelen:

- verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van in rekening gebrachte BTW van 10 jaar naar 20 jaar;
- invoering van een minimummaatstaf van heffing bij een met BTW belaste verhuur van een onroerende zaak;
- invoering van een minimummaatstaf van heffing bij een met BTW belaste vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak.

De kern van deze maatregelen bestaat in de verlenging van de herzieningstermijn van tien naar twintig jaar. Deze maatregel ligt voor de hand omdat het BTW-voordeel bij de te bestrijden constructies een gevolg is van de relatief korte herzieningsperiode bij onroerende zaken in verhouding tot de economische levensduur.⁹⁰ Het BTW-voordeel bij belastingbesparende constructies bestaat doorgaans uit het verschil tussen de eenmalige BTW-druk bij de (op)levering van een onroerende zaak en de contante waarde van de BTW-druk over de periodieke vergoeding voor de ter beschikking stelling van deze onroerende zaak voor de duur van de herzieningstermijn. Dit kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden gedemonstreerd.

⁸⁹ Zie R.N.G. van der Paardt, Optie voor belaste verhuur; van ondernemerschap tot *fraus legis*, MBB 1994, bladzijde 243.

⁹⁰ Overigens is met ingang van 1979 de herzieningstermijn om dezelfde reden reeds verlengd van 5 naar 10 jaar.

De BTW bij (op)levering van een stadhuis ad f 100.000 bedraagt f 17.500. Bij een verhuurconstructie kan de BTW ter zake van de (op)levering in aftrek worden gebracht en wordt BTW over de huurtermijnen afgedragen. Bij een bruto aanvangsrendement van 8%, bedraagt de BTW over de huurtermijnen f 1.400 per jaar. De contante waarde van de BTW-druk over 10 jaar bedraagt dan bij een rekenrente van 6% afgerond f 10.300. Het BTW-voordeel als gevolg van de verhuurconstructie bedraagt per saldo f 7.200.

Verlenging van de herzieningsperiode tot twintig jaar sluit beter aan bij de economische levensduur van een onroerende zaak. Met een langere herzieningsperiode kan een grondbeginsel van de BTW worden gediend, te weten een zo goed mogelijke koppeling van de aftrek van de voorbelasting aan het werkelijke gebruik van een onroerende zaak. Bij een herzieningsperiode van twintig jaar bedraagt de contante waarde van de BTW-druk over de huurtermijnen in bovenstaand voorbeeld afgerond f 16.000, zodat het BTW-voordeel per saldo nog slechts f 1.750 bedraagt.

Het invoeren van een minimummaatstaf van heffing bij belaste verhuur van een onroerende zaak en een minimum heffingsmaatstaf bij belaste vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak waren bedoeld als flankerende maatregelen naast de verlenging van de herzieningsperiode. De minimummaatstaf van heffing bij belaste verhuur zou moeten voorkomen dat het effect van de verlenging van de herzieningsperiode wordt tenietgedaan door verlaging van de huurprijs. Verder zouden de maatregelen inzake de optieregeling voor belaste verhuur kunnen worden omzeild door toevlucht te zoeken in de vestiging van beperkte rechten en daarbij te manipuleren met de hoogte van de vergoeding. Het BTW-voordeel van belastingbesparende constructies wordt immers naast de duur van de herzieningstermijn bepaald door de hoogte van de vergoeding voor het gebruik van de betreffende onroerende zaak. Indien in bovenstaand voorbeeld de huurtermijnen worden gesteld op 1% van de waarde van de onroerende zaak, ofwel f 1.000, heeft de verlenging van de herzieningstermijn nauwelijks effect. De contante waarde van de BTW-druk over de huurtermijnen over een periode van twintig jaar bedraagt afgerond f 1.900, zodat het BTW-voordeel f 15.600 bedraagt. De noodzaak om bovenstaande maatregelen gecombineerd in te voeren is evident.

Met behulp van de oorspronkelijk overwogen maatregelen was het mogelijk om stadhuis-, sale-and-lease-back- en optie-lease-constructies adequaat te bestrijden. Deze maatregelen hebben echter niet of nauwelijks effect bij constructies met "diensten" ten behoeve van bestaande onroerende zaken en bij constructies met "nieuwe" onroerende zaken.⁹¹ Ingrijpende verbouwingen en renovatie van onroerende zaken (die niet leiden tot de vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak) worden aangemerkt als diensten. Hierdoor bleek het lucratief om een ingrijpende verbouwing van een onroerende zaak onder te brengen bij een gelieerde vennootschap, die de onroerende zaak na de verbouwing belast met BTW (door)verhuurde aan de uiteindelijke gebruiker (niet-ondernemer of ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht). De in verband met de verbouwing in rekening gebrachte BTW kon door de gelieerde vennootschap direct en volledig in aftrek worden gebracht, terwijl BTW werd afgedragen over de (lage) huurtermijnen.⁹² Een constructie met "diensten" heeft voor de contracterende partijen bovendien als voordeel, dat de BTW op de verbouwingswerkzaamheden niet behoeft te worden herzien, zoals dat wel het geval is bij de aankoop van een onroerende zaak. De Zesde richtlijn, en dus ook de Wet OB, kennen immers geen herzieningsregeling voor diensten.

Zoals gezegd, de invoering van een minimummaatstaf van heffing tezamen met een verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting hebben voor dergelijke constructies vrijwel geen effect.⁹³ Het recht op aftrek van de rekening gebrachte BTW wordt bij het ontbreken van een herzieningstermijn uitsluitend bepaald door het gebruik in het boekjaar waarin de diensten worden afgenomen. Dit heeft de staatssecretaris van Financiën ertoe gebracht de problematiek met betrekking tot de optieregeling voor belaste verhuur te heroverwegen.

De oorspronkelijk overwogen maatregelen wijken af van de Zesde richtlijn, die de herzieningsperiode voor onroerende investeringsgoederen stelt op maximaal 10 jaar en bepaalt dat de vergoeding is de waarde van de tegenprestatie voor de belaste handeling.⁹⁴ In dit verband heeft Nederland bij brief van 13 augustus 1993 om machtiging ex artikel 27, lid 1 van de Zesde richtlijn verzocht, om afwijkende

⁹¹ MvT, bladzijden 18 en 19.

⁹² MvT, bladzijden 13 en 14.

⁹³ MvT, bladzijde 14. De verlenging van de herzieningsperiode en het invoeren van een minimummaatstaf van heffing is eveneens besproken in de brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 27 juni 1995, onder a.

⁹⁴ Brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 27 juni 1995, onder a en b.

maatregelen te mogen nemen. Nederland heeft deze echter niet verkregen. In de literatuur is reeds eerder bepleit een machtiging aan de Raad van de Europese Unie te vragen om in gelieerde verhoudingen de BTW-heffing te mogen toepassen op een genormaliseerde prijs.⁹⁵ De Nederlandse regering heeft zich volgens Van Zadelhoff echter overvraagd door voor alle transacties met onroerende zaken een minimummaatstaf van heffing te willen hanteren.⁹⁶ Het machtigingsverzoek inzake het invoeren van een minimummaatstaf van heffing verliest als gevolg van de nu ingevoerde maatregelen voor een groot deel haar betekenis. De staatssecretaris van Financiën zal het machtigingsverzoek met het oog op mogelijke ontwikkelingen in de toekomst toch doorzetten.⁹⁷

2.3.5 Wijziging van de optieregeling voor belaste verhuur

De mogelijkheid om te opteren voor belaste verhuur wordt door de Wet bestrijding constructies onroerende zaken beperkt tot die gevallen waarin de huurder van een onroerende zaak prestaties verricht waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van BTW bestaat. Onder "*volledig of nagenoeg volledig*" wordt verstaan "voor 90% of meer". Dit betekent dat de verhuurder afhankelijk wordt van de aard en samenstelling van de activiteiten van zijn huurder(s). Indien de activiteiten van een huurder voor meer dan 10% uit niet-aftrekbare prestaties bestaan, kan niet worden geopteerd voor belaste verhuur. De verhuur van een onroerende zaak is in dat geval verplicht vrijgesteld van BTW.

In het onderstaande wordt het 90%-criterium uiteengezet (hoofdstuk 2.3.5.1). Aan de orde komen ook redressering van de optie voor belaste verhuur en de toepassing van de zogenoemde referentieperiode. Afzonderlijk wordt ingegaan op de voorgestelde overgangsmaatregel met betrekking tot lopende huurcontracten (hoofdstuk 2.3.6.1.1). Onder andere, de rechtspositie van de verhuurder en de huurder worden belicht.

2.3.5.1 Het 90%-criterium

Onder de nieuwe regeling is opteren voor belaste verhuur mogelijk indien een onroerende zaak wordt verhuurd aan huurders met een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van BTW. Onder "*volledig of nagenoeg volledig*" wordt verstaan voor 90% of meer. Toepassing van dit criterium betekent dat huurders die naast belaste prestaties zo nu en dan van BTW vrijgestelde prestaties verrichten of die een gehuurde onroerende zaak deels gebruiken voor doeleinden waarvoor de aftrek van BTW op grond van het BUA is uitgesloten mogelijk niet langer van de optieregeling voor belaste verhuur gebruik kunnen maken. Als gevolg van de wetwijziging moet derhalve worden nagegaan of een (potentiële) huurder van een onroerende zaak voor ten minste 90% belaste prestaties verricht. Het is voor de optieregeling niet van belang of de verhuurde onroerende zaak in haar totaliteit aan de 90%-norm voldoet, maar of hiervan sprake is bij het desbetreffende gedeelte van die onroerende zaak.⁹⁸

In zijn brief van 27 juni 1995 heeft de staatssecretaris van Financiën aangegeven op welk moment en over welke periode de huurder aan het 90%-criterium moet voldoen.⁹⁹ Huurder en verhuurder dienen de toepassing van de optieregeling voor belaste verhuur te beoordelen aan de hand van het vermoedelijke gebruik van de onroerende zaak op het moment dat de huurder de onroerende zaak gaat gebruiken.¹⁰⁰ Partijen kunnen verzoeken om toepassing van de optieregeling voor belaste verhuur indien dit (vermoedelijke) gebruik voor ten minste 90% bestaat uit met BTW belaste prestaties. Na afloop van het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak is gaan gebruiken vindt echter opnieuw een beoordeling plaats. Aanvankelijk was voorgesteld beoordeling te doen plaatsvinden na afloop van het boekjaar volgende op het boekjaar van ingebruikneming. Volgens de staatssecretaris van Financiën komt deze wijzi-

⁹⁵ B.G. van Zadelhoff, Wel en wee bij optie voor verhuur met BTW, WFR 1993/6043.

⁹⁶ B.G. van Zadelhoff, Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting, WFR 1995/6155, bladzijde 843.

⁹⁷ NnavV(TK), bladzijde 14 (concept), vermeldt: " (...) de beide maatregelen betreffende de minimummaatstaf van heffing nog "boven de markt" worden gehouden, beantwoord ik bevestigend. Hetzelfde geldt voor de verlenging van de herzieningsperiode voor de aftrek van voorbelasting bij onroerende investeringszaken."

⁹⁸ NnavV(TK), bladzijde 16 (concept).

⁹⁹ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, pt. 2.

¹⁰⁰ Ook NnavV(TK), bladzijde 16 (concept).

ging van het beoordelingsmoment partijen echter ten goede. Partijen hebben aldus een jaar eerder zekerheid over de juistheid van het vermoede gebruik.¹⁰¹ Indien op dat moment blijkt, dat de huurder gedurende de verstreken periode niet heeft voldaan aan het 90%-criterium, vindt redressering plaats van de optieregeling. Als het percentage belaste prestaties in enig jaar zakt onder de 90% behoeft dit geen gevolgen te hebben voor de huuroptie, indien deze daling niet redelijkerwijs te voorzien was. Indien echter in het daarop volgende jaar blijkt dat het percentage van 90% opnieuw niet wordt gehaald wordt de optie beëindigd. Wederom als dat weer redelijkerwijs niet voorzienbaar was. In dat geval heeft het beëindigen van de huuroptie uitsluitend gevolgen voor de nog resterende jaren van de herzieningsperiode, en hoeft op het verleden niet te worden teruggekomen. In gevallen waarin het redelijkerwijs te voorzien dat niet langer zou worden voldaan aan het 90%-criterium geldt het desbetreffende kalenderjaar als maatgevend. In voorkomend geval zal derhalve voor de toekomst correctie moeten plaatsvinden.¹⁰²

De staatssecretaris van Financiën heeft uitdrukkelijk gekozen voor het criterium “*volledig of nagenoeg volledig*” recht op aftrek. Er is slechts een marge van 10% ingebouwd, uit vrees dat een bredere marge aanleiding zal geven tot nieuwe vormen van oneigenlijk gebruik van de BTW-regelgeving.¹⁰³ De BTW-positie van de verhuurder wordt in feite afhankelijk van de aard en samenstelling van de prestaties van zijn huurder(s). Volgens de staatssecretaris van Financiën zal het 90%-criterium in de praktijk goed te hanteren zijn. In het VV wordt de mogelijkheid genoemd van een gedifferentieerd percentage van bijvoorbeeld 100% voor gelieerde partijen en 50% bij onafhankelijke partijen in te voeren.¹⁰⁴ Voor deze differentiatie valt wat te zeggen, aangezien BTW-constructies voornamelijk worden opgezet door en met behulp van gelieerde lichamen. Op deze manier kan de overkill van de maatregelen aanzienlijk worden beperkt. Nadeel is echter dat differentiatie tot uitvoeringsproblemen zal kunnen leiden. Het is niet altijd eenvoudig gelieerde en niet-gelieerde partijen te onderscheiden.¹⁰⁵ Daarnaast zijn BTW-constructies ook mogelijk tussen onafhankelijke partijen, die het BTW-voordeel onderling kunnen verdelen. Derhalve wordt niet overgegaan tot de invoering van een gedifferentieerd percentage.

Het 90%-criterium roept veel vragen op. Hoe moet worden beoordeeld of de huurder voldoet aan het 90%-criterium, indien een onroerende zaak voor zowel belaste als vrijgestelde prestaties wordt gebruikt (hoofdstuk 2.3.5.1.1)? Wat zijn de gevolgen van een (mogelijke) redressering van de optieregeling (hoofdstuk 2.3.5.1.2)? Gedurende welke termijn dient het gemiddeld gebruik tenminste aan het 90%-criterium te worden voldoen (hoofdstuk 2.3.5.1.3)? Tenslotte wordt stilgestaan bij verhuurders met doorlopende opties voor belaste verhuur, zoals gebruikelijk is bij verhuur van zalen (hoofdstuk 2.3.5.1.4).

2.3.5.1.1 Een combinatie van belaste en vrijgestelde prestaties

De staatssecretaris van Financiën geeft in de MvT niet aan hoe het 90%-criterium moet worden beoordeeld indien een huurder zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht. In dit verband zou gedacht kunnen worden aan de verhouding van de oppervlakten die ten behoeve van te onderscheiden prestaties worden gebruikt of aan de omzetverhouding tussen belaste en vrijgestelde prestaties. Een vergelijkbaar probleem doet zich voor bij het bepalen van het recht op aftrek van BTW bij gemengde prestaties. Het lijkt voor de hand te liggen dat de staatssecretaris van Financiën voor de toepassing van het 90%-criterium hierbij aansluiting zou zoeken. Bij gemengde prestaties kan bij het bepalen van het recht op aftrek van voorbelastingonderscheid worden gemaakt naar splitsbaar of onsplitbaar gemengd gebruik.

¹⁰¹ NnavV(TK), bladzijde 17 (concept).

¹⁰² NnavV(TK), bladzijden 12 en 13 (concept).

¹⁰³ MvT, bladzijden 14 en 15.

¹⁰⁴ VV (TK), bladzijde 8.

¹⁰⁵ NnavV(TK), bladzijde 19 (concept).

- *Splitsbaar gemengd gebruik*

Indien een bepaald gedeelte van een gebouw uitsluitend wordt gebruikt voor met BTW belaste prestaties en voor het overige deel ten behoeve van niet aftrekgerechtigde prestaties, dan vindt de BTW-aftrek plaats op basis van het werkelijke gebruik van het gebouw. Als verdeelsleutel bij splitsbaar gemengd gebruik wordt in het algemeen aangesloten bij de in gebruik zijnde vloeroppervlakte(n).

- *Onsplitsbaar gemengd gebruik*

Indien een gebouw als geheel wordt gebruikt voor zowel met BTW belaste als voor niet aftrekgerechtigde prestaties, dan wordt het aftrekbare deel van de BTW in principe bepaald door de verhouding van de belaste omzet en de totale omzet. Indien de splitsing van de voorbelasting naar belaste omzet en vrijgestelde omzet niet overeenstemt met het werkelijke gebruik dat van het gebouw wordt gemaakt, dan dient het werkelijke gebruik echter als maatstaf.¹⁰⁶

Kennelijk wenst de staatssecretaris van Financiën niet bij bovenstaande methodiek aan te sluiten. In de NnavV(TK) zegt hij "(...) *het gemiddeld gebruik - de omzet - over een jaar* (...). De omzetverhouding van met BTW belaste en van BTW vrijgestelde prestaties is beslissend, het werkelijke gebruik van de onroerende zaak doet er dus niet toe.¹⁰⁷

2.3.5.1.2 Redressering van de optie voor belaste verhuur

Op het moment dat de huurder de onroerende zaak in gebruik neemt moet worden beoordeeld of de huurder voldoet aan het 90%-criterium. Aan het eind van het boekjaar waarin de huurder de onroerende zaak in gebruik heeft genomen, wordt vervolgens getoetst of de huurder in de verstreken periode daadwerkelijk heeft voldaan aan het 90%-criterium. De optie voor belaste verhuur komt met terugwerkende kracht te vervallen indien blijkt dat ten onrechte is geopteerd voor belaste verhuur (redressering).¹⁰⁸ Dit is bijvoorbeeld mogelijk indien de samenstelling van de prestaties van de huurder niet goed is ingeschat. Het is echter ook mogelijk dat de aard van de activiteiten van de huurder zijn gewijzigd ten gunste van niet-aftrekgerechtigde prestaties. Ook kan worden gedacht aan een wetwijziging als gevolg waarvan prestaties die eerst met BTW waren belast worden vrijgesteld.

Redressering van de optie voor belaste verhuur houdt in dat de verhuur van een onroerende zaak een vrijgestelde prestatie is (geweest), waardoor de verhuurder geen recht heeft op aftrek van de ter zake van de onroerende zaak in rekening gebrachte BTW. De verhuurder zal dit nadeel wensen te verhalen op de huurder middels het eisen van nabetaling van het BTW-nadeel over de verstreken periode en eventueel een hogere huurprijs voor de toekomst. Problemen kunnen echter ontstaan, indien de huurder inmiddels is vertrokken, een slechte vermogenspositie heeft of zelfs failliet is gegaan.

Gelet op het bovenstaande is het voor de verhuurder zaak om zeer zorgvuldig na te gaan of een potentiële huurder voldoet aan het 90%-criterium. Indien vervolgens wordt geopteerd voor belaste verhuur zal de verhuurder bij het sluiten van het huurcontract een garantie van de huurder verlangen dat deze de onroerende zaak tijdens de volledige huurperiode voor 90% of meer gebruikt voor met BTW belaste prestaties. Daarnaast dient de verhuurder afspraken te maken over bijvoorbeeld de BTW-aspecten van onderverhuur. Voorts zouden huurder en verhuurder twee huurprijzen kunnen overeenkomen.

¹⁰⁶ Artikel 11 Uitv.besch. OB

¹⁰⁷ NnavV(TK), bladzijde 17 (concept).

¹⁰⁸ Y.J. Geradts en J.J. Vetter, Advocatenblad nr. 14, 21 juli 1995, bladzijde 61, werpen de vraag op, of de beëindiging van de optie voor belaste verhuur ex tunc of ex nunc werkt. Bij beëindiging van de optie voor belaste verhuur ex tunc kan huurder of verhuurder een naheffingsaanslag omzetbelasting verwachten, eventueel verhoogd met heffingsrente en boete. Volgens J.W.A. Hockx, Wetsvoorstel ter bestrijding van BTW- en overdrachtsbelastingconstructies met betrekking tot onroerende zaken, WPNR 1995/6187, bladzijde 462, wordt de optie geacht niet te hebben plaatsgevonden, indien blijkt dat ten onrechte is geopteerd voor belaste verhuur.

De verhuurder kan overigens niet slechts volstaan met het vragen van een garantie van zijn huurders, dat de onroerende zaak voor 90% of meer wordt gebruikt voor aftrekgerechtigde prestaties. Immers, de staatssecretaris van Financiën verlangt dat huurder *en* verhuurder de toepassing van de optieregeling beoordelen. Dit betekent dat op de verhuurder een onderzoeksplicht rust. Het redelijkerwijs verkeerd inschatten van het vermoedelijke gebruik heeft in beginsel geen gevolgen, tenzij partijen redelijkerwijs hadden kunnen weten dat niet aan het 90%-criterium wordt voldaan. Indien bewust onjuiste gegevens worden verstrekt, dan volgt een naheffingsaanslag met verhoging. Ook van de belastingdienst mag worden verwacht dat zij actief optreedt bij de beoordeling van het optieverzoek voor belaste verhuur. Van de belastingdienst mag immers worden verwacht dat bij de beoordeling van het optieverzoek het BTW-dossier van de huurder wordt bekeken.

2.3.5.1.3 Referentieperiode 90%-criterium

Verhuurder en huurder kunnen opteren voor belaste verhuur, indien de huurder (vermoedelijk) voor 90% of meer recht op aftrek van BTW heeft. Uit de toelichting van de staatssecretaris van Financiën op het 90%-criterium valt op te maken, dat volledige redressering van de optie voor belaste verhuur plaatsvindt, indien de huurder in de periode vanaf ingebruikname tot aan het einde van het boekjaar van ingebruikneming van de onroerende zaak, gemiddeld minder dan 90% belaste prestaties heeft verricht. Dit heeft tot gevolg dat indien bijvoorbeeld in het eerste jaar niet voldoet aan het 90%-criterium, maar in de daaropvolgende jaren wel, geen met BTW belaste verhuur kan plaatsvinden!

Indien de huurder op enig moment niet voldoet aan het 90%-criterium, betekent dit niet direct dat de optieregeling komt te vervallen. De staatssecretaris van Financiën heeft toegezegd dat de optie voor belaste verhuur in stand kan blijven, indien blijkt dat de huurder gedurende een bepaalde periode gemiddeld 90% belaste prestaties heeft verricht.¹⁰⁹ De staatssecretaris van Financiën is echter niet geheel duidelijk wat hij in gedachten heeft. Volgens de NnavV(TK) is in beginsel is één jaar maatgevend. Indien echter in enig jaar het percentage belaste prestaties daalt tot onder 90% heeft dit alleen gevolgen als in het daarop volgende jaar eveneens niet wordt voldaan aan het 90%-criterium en dit in beide jaren redelijkerwijs niet te voorzien was. De staatssecretaris van Financiën spreekt in de NnavV(TK) niet meer expliciet over een gemiddelde gedurende een bepaalde periode. Uit hetgeen door hem is opgemerkt in zijn brief van 27 juni 1995 in samenhang met de NnavV(TK) kan worden afgeleid dat ingeval in twee opeenvolgende jaren niet wordt voldaan aan het 90%-criterium (en derhalve het gemiddelde over deze twee jaren lager is dan 90%) dit leidt tot de beëindiging van de huuroptie. Naar het zich laat aanzien geldt voornoemde niet als in het jaar van ingebruikneming van de onroerende zaak niet voldaan is aan het 90%-criterium. In dat geval kan immers niet geopteerd worden voor belaste verhuur danwel wordt de afgegeven optie voor belaste verhuur geredresseerd.

Het lijkt redelijk te veronderstellen dat de optieregeling zou herleven als de huurder in een later jaar (of twee jaren) het moyenne van 90% haalt. De bewoordingen van de staatssecretaris van Financiën in de NnavV (TK) laten echter geen andere conclusie toe dan dat als de huuroptie eenmaal is geëindigd deze niet meer herleeft. Dit heeft dus als resultaat dat als een huurder wederom aan het 90%-criterium voldoet geen sprake meer kan zijn van (voorzetting van) een met BTW-belaste verhuur.

2.3.5.1.4 Doorlopende optie voor belaste verhuur

Verhuurders met veel wisselende huurders, zoals congres-, vergader- en tentoonstellingscentra maken in

¹⁰⁹ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, pt. 2.

verband met het steeds wisselende gebruik van de te verhuren ruimten gebruik van een doorlopend verzoek voor belaste verhuur.¹¹⁰ Op grond van een doorlopend optieverzoek voor belaste verhuur wordt elke huurovereenkomst geacht te zijn onderworpen aan de heffing van BTW. Aangezien onder de nieuwe regeling slechts een optieverzoek kan worden ingediend indien ingeschat wordt dat een huurder voor 90% of meer belaste prestaties verricht, zou een doorlopend optieverzoek tot belaste verhuur niet meer kunnen worden toegepast. De verhuurder dient dan voor elke huurder afzonderlijk na te gaan of deze huurder voldoet aan het 90%-criterium. De staatssecretaris van Financiën heeft ingezien dat dit van verhuurders met veel wisselende huurders niet kan worden verlangd en zal in de administratieve sfeer een oplossing zoeken.¹¹¹

2.3.6 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

Overeenkomstig het oorspronkelijke wetsvoorstel zullen lopende huurcontracten met huurders die een onroerende zaak voor minder dan 90% gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties in principe zijn vrijgesteld van BTW. Volgens de oorspronkelijke redactie van het wetsvoorstel vindt de omslag van belaste verhuur naar vrijgestelde verhuur plaats met ingang van het moment van de inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken doch uiterlijk op 1 januari 1996. Voor lopende huurcontracten is een uitzondering gemaakt op de hoofdregel, terugwerkende kracht tot 31 maart 1995, 18.00 uur, om te voorkomen dat over de periode waarin op grond van de huidige wet BTW over de huurtermijnen was verschuldigd na inwerkingtreding van de wetswijziging zou blijken dat deze verhuur was vrijgesteld. Door het ontbreken van terugwerkende kracht wordt aan partijen de gelegenheid gegeven in overleg te treden om de financiële gevolgen van de gewijzigde omstandigheden te regelen.¹¹²

De omslag van belaste naar vrijgestelde verhuur betekent, dat de BTW die de verhuurder bij de aankoop van de onroerende zaak in aftrek heeft gebracht alsnog wordt verschuldigd voor zover de herzieningsperiode nog niet is verstreken. De Wet bestrijding constructies onroerende zaken zou daarmee materieel terugwerkende kracht hebben.¹¹³ Indien een belastingmaatregel, die een verzwarende van de belastingheffing voor de belastingplichtigen betekent, materieel terugwerkende kracht heeft, dient een belangenafweging te worden gemaakt tussen de eerbiediging van lopende contracten ten tijde van de invoering van de nieuwe maatregel en het belang van de schatkist. Bij deze belangenafweging speelt onder meer de omstandigheid een rol in hoeverre de belastingplichtige erop mocht vertrouwen dat de in geding zijnde transacties binnen doel en strekking van de wet vallen en ook overigens niet als oneigenlijk behoeven te worden aangemerkt. In dit verband dient naar het oordeel van de Raad van State in ieder geval een overgangsmaatregel met betrekking tot lopende contracten, waarbij een marktconforme huur is overeengekomen, te worden opgenomen. Volgens de staatssecretaris van Financiën kent het wetsvoorstel echter geen materiële terugwerkende kracht tot vóór het moment van aankondiging van de wetswijziging op 31 maart 1995.¹¹⁴ De staatssecretaris van Financiën verklaart dit als volgt. In de systematiek van de BTW kan bij het ontstaan van recht op aftrek, deze aftrek ineens en volledig worden gerealiseerd (investerings-BTW). Deze aftrek heeft met betrekking tot investeringsgoederen, in casu onroerende zaken, niet meer dan een voorlopig karakter. Gedurende de herzieningsperiode wordt elk jaar getoetst of de onroerende zaak gedurende dat jaar geheel of gedeeltelijk is gebruikt voor prestaties die aftrek rechtvaardigen. Is de feitelijke situatie ten opzichte van de situatie waarop de aftrek van de investerings-BTW is gebaseerd niet veranderd, dan vindt geen herziening van de gepleegde aftrek plaats. Is daarentegen een verandering opgetreden in de verhouding belaste en vrijgestelde prestaties, dan is herziening geboden. De aard en omvang van de prestaties in enig jaar is derhalve essentieel, omdat daaraan het recht op vooraftrek is verbonden en ook dan pas in definitieve zin kan worden genoten. Dat ook een regime-wijziging dit effect kan bewerkstelligen, is niet nieuw. Zo heeft het Hof Leeuwarden reeds in 1979 beslist dat de aftrek van voorbelasting op investeringsgoederen een voorwaardelijke aftrek is. Die aftrek wordt eerst definitief na het verstrijken van het boekjaar waarin het investeringsgoed is aange-schaft en vervolgens na het verstrijken van elk van de daarop volgende boekjaren. De Hoge Raad heeft

¹¹⁰ J.W.A. Hockx, wetsvoorstel ter bestrijding van BTW- en overdrachtsbelastingconstructies met betrekking tot onroerende zaken, WPNR 1995/6187, bladzijde 462 spreekt in dit verband van het jo-jo-effect.

¹¹¹ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, pt. 2.

¹¹² MvT, bladzijde 30.

¹¹³ Advies Raad van State en nader rapport, bladzijde 5.

¹¹⁴ Advies Raad van State en nader rapport, bladzijden 5 en 7.

de beslissing van het Hof bevestigd.¹¹⁵ Het geschil waarover het Hof en de Hoge Raad oordeelden betrof de aftrek op de bouw van een ijsstadion. Dit stadion werd tot 1 januari 1973 gebruikt voor belaste activiteiten. Nadat het geven van gelegenheid tot sportbeoefening als gevolg van een wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968¹¹⁶ met ingang van 1 januari 1973 onder een vrijstelling was gebracht, diende de exploitant van het ijsstadion de eerder in aftrek gebrachte omzetbelasting gedeeltelijk en gefaseerd terug te betalen.

In het systeem van de heffing van BTW van onroerende zaken ligt derhalve besloten dat weliswaar aanvankelijk aftrek kan worden genoten, doch dat van jaar op jaar correctie van de aftrek kan plaatsvinden. Aldus wordt bewerkstelligd dat recht wordt gedaan aan het uitgangspunt dat op vrijgestelde prestaties toch BTW drukt en wel via uitsluiting van de daarop betrekking hebbende voorbelasting.

Ondanks dat de staatssecretaris van Financiën van mening is dat er geen terugwerkende kracht is tot een moment gelegen vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, heeft hij toegezegd dat de overgangsregeling voor bestaande huurcontracten verder zal worden aangepast in die zin dat partijen ook na inwerkingtreding van de wetswijziging op verzoek bestaande, op grond van uitoefening van de optieregeling voor belaste verhuur, belaste huurcontracten blijft onderwerpen aan BTW-heffing. De staatssecretaris van Financiën zal hieraan twee voorwaarden verbinden:¹¹⁷

- partijen dienen een reële huurprijs te zijn overeengekomen (dan wel alsnog overeen te komen) die op bedrijfseconomisch verantwoorde wijze verband houdt met de kostprijs van de onroerende zaak; en
- de huurprijs moet ten minste voor een vaste (nog nader te bepalen) termijn worden betaald.

In de NnavV(TK) wordt deze regeling nader uitgewerkt.¹¹⁸ De vaste termijn wordt gesteld op vier jaren, onder voorwaarde dat een reële huur wordt betaald. Tot 1 januari 2000 kan dus van de overgangsmaatregel gebruik worden gemaakt, mits tot die datum een reële huurprijs is overeengekomen. Eindigt de herzieningsperiode voor 1 januari 2000, dan geldt de regeling voor het resterende aantal jaren van de herzieningsperiode. Onder reële huurprijs wordt verstaan een bij ministeriële regeling vast te stellen percentage van de stichtingskosten. Indien gebruik wordt gemaakt van de overgangsmaatregel dan vindt de omslag van met BTW belaste naar van BTW vrijgestelde huur uiterlijk met ingang van 1 januari 2000 plaats. In de periode tot de inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken, maar uiterlijk tot 1 januari 1996, hebben partijen de mogelijkheid, eventueel door tussenkomst van de rechter op grond van artikel 6:258 BW, een reële huurprijs overeen te komen.

Indien de huurders de onroerende zaak voor minder dan 90% gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties en niet kwalificeren voor de toepassing van de overgangsmaatregel, kan de met BTW belaste verhuur in principe worden voortgezet tot het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende goederen, doch uiterlijk tot 1 januari 1996. De verhuurder hoeft hierbij de terzake in aftrek gebrachte BTW niet ineens terug te betalen, maar in het aantal termijnen van de (resterende) herzieningsperiode. De huurovereenkomst moet om in aanmerking te komen voor deze maatregel binnen vier weken na inwerkingtreding van de wet te worden gemeld bij de inspecteur. Deze is in het bijzonder van belang in situaties waarin vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, een huurovereenkomst is gesloten maar de onroerende zaak na die datum, maar vóór inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken doch uiterlijk 1 januari 1996 wordt opgeleverd. Zonder deze maatregel zou de BTW ter zake van de (op)levering van de onroerende zaak aan het einde van het jaar van ingebruikneming volledig moeten worden herzien.

Indien de onroerende zaak op het tijdstip van inwerkingtreding van de wetswijziging, doch in ieder geval op 31 december 1995, niet door de huurder in gebruik is genomen, dan wordt de verhuur geacht te zijn vrijgesteld van BTW.

¹¹⁵ HR 7 mei 1980, (nr. 19 841), BNB 1980/185.

¹¹⁶ Besluit van 23 november 1972, Stb. 647.

¹¹⁷ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, pt. 4.

¹¹⁸ NnavV (TK), bladzijden 3 en 17 (concept).

Overigens kan de betrokken inspecteur ondanks dat de huurder voldoet aan de vereisten om in aanmerking te komen voor de overgangsmaatregel, op grond waarvan bestaande huurcontracten zonder gevolgen kunnen worden uitgediend, ook op andere wijze BTW-constructies bestrijden. De inspecteur kan immers de betrokken lichamen bij de BTW-constructie bij beschikking aanmerken als fiscale eenheid met als gevolg dat interne prestaties buiten beschouwing blijven. De voorbelasting corresponderend met de nog openstaande herzieningsperiode dient dan alsnog te worden betaald. In dit verband blijven BTW-constructies met stichtingen wellicht buiten schot aangezien de financiële verwevenheid met stichtingen vooralsnog moeilijk aantoonbaar is. Wanneer in situaties een fiscale eenheid gesteld kan worden, met als gevolg van het buiten de heffing blijven van onderlinge prestaties, houdt dit voor de heffing van de BTW een zelfstandig instrument voor constructiebestrijding in. Overigens zou het aanmerken van de betrokken lichamen bij een BTW-constructie als fiscale eenheid - terwijl de lichamen wel in aanmerking komen voor de overgangsmaatregel ter zake van de optie voor belaste verhuur - in strijd zijn met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

2.3.6.1 Knelpunten in verband met de overgangsregeling

De overgangsmaatregel heeft betrekking op bestaande huurovereenkomsten, waarbij de huurder de onroerende zaak voor het moment van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken, doch in ieder geval voor 1 januari 1996 in gebruik heeft genomen. De vraag is wat in dit verband wordt verstaan onder bestaande huurovereenkomsten (hoofdstuk 2.3.6.1.1). Verder kunnen problemen ontstaan bij bestaande huurovereenkomsten, waarbij het moment van ingebruikneming niet kan plaatsvinden vóór 1 januari 1996 (hoofdstuk 2.3.6.1.2).

2.3.6.1.1 Bestaande huurovereenkomsten

Op dit moment is nog onduidelijk wat wordt verstaan onder "*bestaande*" overeenkomsten. "*Bestaande*" overeenkomsten dienen in ieder geval te zijn afgesloten voor 31 maart 1995, 18.00 uur en moeten bovendien schriftelijk zijn vastgelegd. Hoewel dit laatste doorgaans het geval zal zijn, kunnen op dit gebied toch problemen ontstaan. Zo is het denkbaar dat in concernverhoudingen is nagelaten een huurovereenkomst schriftelijk vast te leggen. De huurovereenkomst is immers een vormvrije overeenkomst. Verder kunnen partijen op een moment gelegen voor 31 maart 1995, 18.00 uur, mondeling volledige overeenstemming hebben bereikt, maar de overeenkomst om welke reden dan ook pas na dit tijdstip schriftelijk hebben vastgelegd.¹¹⁹ Indien partijen in een dergelijke situatie kunnen aantonen dat de huurovereenkomst voor genoemde datum bestond, lijkt de eis van de staatssecretaris van Financiën onhoudbaar. Wel kan van partijen verlangd worden het bestaan van de overeenkomst aan te tonen.

Ook dient de vraag te worden beantwoord wanneer nog sprake is van een bestaande huurovereenkomst. Brengt de uitoefening van de optie tot verlenging van een huurovereenkomst met zich dat een nieuwe huurovereenkomst ontstaat?¹²⁰ Dit lijkt niet waarschijnlijk, aangezien een dergelijke optie doorgaans inhoudt dat een bestaande huurovereenkomst wordt gecontinueerd. Voor de BTW ontstaat geen nieuwe rechtsverhouding.

¹¹⁹ B.G. van Zadelhoff, WFR 1995/6155, bladzijde 855 noemt bijvoorbeeld een situatie waarin partijen reeds een optieverzoek voor belaste verhuur bij de inspecteur hebben ingediend.

¹²⁰ Y.E.J. Geradts en J.J. Vetter, Omzetbelasting, onroerende zaak, huurcontract en het wetsvoorstel Vermeend, Advocatenblad nr. 14, 21 juli 1995, bladzijde 612.

2.3.6.1.2 Moment van ingebruikneming na 1 januari 1996

De overgangsmaatregel voor bestaande huurcontracten is onder meer opgenomen om financiële problemen te voorkomen indien een huurovereenkomst ter zake van een nieuw vervaardigde onroerende zaak vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, schriftelijk is overeengekomen, maar waarbij de onroerende zaak nog door de huurder in gebruik moet worden genomen. Zonder overgangsmaatregel zou aan het einde van het eerste boekjaar van ingebruikneming de volledige voorbelasting moeten worden herzien. Partijen zullen met een dergelijke herziening veelal geen rekening hebben gehouden. Op grond van de overgangsmaatregel mag de belaste verhuur doorlopen tot 1 januari 2000 en wordt daarna jaarlijks de BTW herzien.

De overgangsmaatregel geldt alleen indien de onroerende zaak voor het moment van inwerkingtreding van de wetswijziging, doch uiterlijk vóór 1 januari 1996, door de huurder in gebruik is genomen. Hierbij wordt echter geen rekening gehouden met de bestaande praktijk, dat voor de bouw van een onroerende zaak reeds een huurovereenkomst is gesloten. In dergelijke gevallen is de nieuwe regeling onverkort van toepassing. Ook in deze situatie zullen partijen naar alle waarschijnlijkheid geen regeling hebben getroffen die hierin voorziet. De situatie waarin een huurovereenkomst is gesloten vóór 31 maart 1995, 18.00 uur, waarbij de ingebruikneming na genoemde datum maar vóór 1 januari 1996 plaatsvindt is niet wezenlijk verschillend van een eveneens op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestaande huurovereenkomst, waarbij de ingebruikneming door de huurder plaatsvindt na 1 januari 1996.¹²¹ Derhalve zouden deze situaties gelijk dienen te worden behandeld.

Bovenvermelde problematiek speelt met name bij situaties waarin een nieuw vervaardigde onroerende zaak voor het eerst in gebruik wordt genomen, omdat dan de volledige voorbelasting per einde boekjaar moet worden gerestitueerd. Partijen dienen, indien mogelijk, het moment van eerste ingebruikneming te doen plaatsvinden vóór inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken doch uiterlijk vóór 1 januari 1996.

2.3.6.1.3 Rechtspositie huurder en verhuurder

De voorgestelde wetswijziging kan grote financiële gevolgen hebben indien een onroerende zaak wordt verhuurd aan een huurder die voor minder dan 90% met BTW belaste prestaties verricht. In veel huurcontracten is tussen partijen een huurprijs exclusief BTW afgesproken. Over de huurtermijnen zal dan BTW in rekening worden gebracht. In huurcontracten is doorgaans niet opgenomen hoe te handelen bij wetswijziging op het gebied van de BTW. Nu als gevolg van de wetswijziging geen BTW verschuldigd is over de huurtermijnen, zou een huurder zich op het standpunt kunnen stellen, dat hij met het betalen van de huurtermijnen aan zijn verplichtingen die voortvloeien uit het huurcontract heeft voldaan. Om deze reden wordt artikel 53 Wet OB expliciet niet van toepassing verklaard op onroerende zaken die worden verhuurd op grond van een op 31 maart 1995, 18.00 uur bestaande schriftelijke huurovereenkomst. Op grond van dit artikel zou de huurder de als gevolg van de wetswijziging niet langer verschuldigde BTW van de verhuurder kunnen terugvorderen. Verder wordt bepaald dat artikel 6:258 BW van toepassing is op dergelijke huurcontracten en derhalve kan huurprijsaanpassing via de rechter worden afgedwongen.¹²² Indien partijen contractueel niet hebben voorzien in een mogelijke wetswijziging als de onderhavige en er niet in slagen tot overeenstemming te komen, kunnen partijen op grond van genoemd artikel (onvoorziene omstandigheden) zich tot de rechter wenden en de rechter verzoeken de gevolgen van de huurovereenkomst te wijzigen of deze geheel of gedeeltelijk te ontbinden op grond van onvoorziene omstandigheden. Het lijkt op het eerste gezicht redelijk dat de huurtermijnen worden verhoogd met de voor de wetswijziging daarover verschuldigde BTW. Toch zal een huurder met 50% recht op aftrek van voorbelasting het hier niet mee eens zijn. Voor deze huurder betekent een

¹²¹ B.G. van Zadelhoff, WFR 1995/6155, bladzijde 855, merkt in dit verband op, dat geen enkele rechtvaardiging bestaat voor een beperking van de overgangsmaatregel tot voor 1 januari, doch uiterlijk op het moment van inwerkingtreding van de wetswijziging, in gebruik genomen onroerende zaken. De overgangsmaatregel dient voor alle op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestaande huurovereenkomsten te gelden.

¹²² De staatssecretaris van Financiën verwijst hierbij naar een artikel in het Financieel Dagblad van 15 juni 1995. Ook NnavV(TK), bladzijde 17 (concept).

dergelijke aanpassing van de huur immers een financieel nadeel van 50% van de huurverhoging.

Een verhuurder die nog niet uit zijn herzieningstermijn is gelopen, zal overigens onvoldoende worden gecompenseerd door een verhoging van de huurtermijnen ter grootte van de voordien verschuldigde BTW. Immers, de aan de (op)levering van een onroerende zaak relaterende BTW is veelal aanzienlijk hoger dan de contante waarde van de BTW over de huurtermijnen gedurende de resterende periode van de herzieningstermijn (extra financieringslast). De voorbelasting betreffende algemene kosten en klein onderhoud zijn hierin overigens nog niet meegenomen, alhoewel de staatssecretaris van Financiën hierover opmerkt dat deze kosten doorgaans voor rekening van de huurder komen, waardoor op dit punt voor de huurder geen wijziging optreedt. De verhuurder zal indien hij van de nieuwe wetgeving op de hoogte was, bij het bepalen van de huursom hier normaliter rekening mee hebben gehouden.

Gelet op het bovenstaande kunnen de onderhandelingen tussen partijen over de aanpassing van de huurtermijnen wel eens moeizaam kunnen verlopen. In dit verband merkt de staatssecretaris van Financiën op, dat onderscheid kan worden gemaakt tussen huurrelaties in gelieerde verhoudingen en tussen onafhankelijke partijen. In de eerstgenoemde situatie voorziet de staatssecretaris van Financiën weinig problemen, maar bij onafhankelijke partijen kan dit anders liggen

Het risico van een onjuiste vaststelling van het percentage aftrek ligt in beginsel bij de verhuurder. Hij is immers degene die al of niet BTW over de huurtermijnen aan de fiscus moet afdragen en afhankelijk daarvan al of niet recht heeft op aftrek van aan hem in rekening gebrachte BTW. Tegen een mogelijke herziening zal hij zich, naar mag worden aangenomen, contractueel indekken. Anderzijds is de toepassing van het 90%-criterium afhankelijk van het gebruik door de huurder. Huurder en verhuurder zouden in voorkomende gevallen twee huurprijzen kunnen overeenkomen. Daarmee komen de gevolgen en dus ook het risico van een aanvankelijk onjuiste vaststelling, ook bij de huurder te liggen.¹²³ Het is echter de vraag of het zo eenvoudig is twee huurprijzen overeen te komen. Zie hiervoor.

2.3.6.2 Overkill en mogelijke gevolgen

Bij overkill kan in de eerste plaats worden gedacht aan niet-geconstrueerde huursituaties tussen onafhankelijke partijen, waarbij wordt geopteerd voor belaste verhuur en waarbij de huurder gedeeltelijk belaste prestaties verricht, maar niet voldoet aan het 90%-criterium. De nieuwe regels leiden in een dergelijke situatie onmiskenbaar tot cumulatie van BTW. De huurder brengt BTW in rekening over (een deel van) zijn uitgaande prestaties, maar heeft geen recht op vooraftrek ondanks de aard en samenstelling van zijn prestaties. De BTW-druk wordt immers verdisconteerd in de huurprijs. Bovendien kan de verhuurder niet meer alle BTW in aftrek brengen die bij de (op)levering van de onroerende zaak in rekening is gebracht.

De cumulatie van BTW leidt tot verstoring van de marktverhoudingen, aangezien een verhuurder ofwel gedifferentieerde huurprijzen moet gaan berekenen, afhankelijk van de aard van de prestaties van iedere huurder afzonderlijk, ofwel het financiële nadeel over alle huurders moet uitsmeren (hetgeen niet zal gaan, aangezien de huurprijs van een onroerende zaak dan in feite gaat afhangen van het aantal vrijgestelde huurders in de onroerende zaak), dan wel de BTW-druk voor eigen rekening moet nemen. De meest voor de hand liggende conclusie is, dat een verhuurder van een nieuw (op)geleverde onroerende zaak voorkeur heeft voor geheel of nagenoeg geheel belaste huurders gedurende de herzieningstermijn van de onroerende zaak. Vrijgestelde huurders zullen in de toekomst zijn aangewezen op uit de herzieningsperiode gelopen gebouwen, tenzij zij bereid zijn de hogere lasten volledig voor hun rekening te nemen.

Als bijkomend effect zal een verhuurder van een nieuw (op)geleverde onroerende zaak, die is voorbestemd te worden verhuurd aan een vrijgestelde huurder, indien mogelijk, gedurende een korte periode (tot na het einde van het eerste boekjaar van ingebruikneming) te verhuren aan een volledig of nagenoeg

¹²³ NnavV(TK), bladzijde 19 (concept).

volledig aftrekgerechtigde ondernemer. De bij de (op)levering in rekening gebrachte BTW kan dan als gevolg van de lange duur van de herzieningsperiode over deze gehele periode worden uitgesmeerd. Het kan lucratief zijn in de beginperiode de onroerende zaak korte tijd met BTW belast te verhuren.

Een projectontwikkelaar, die een onroerend goed-complex tot ontwikkeling heeft gebracht, zal dit complex gedurende zijn herzieningstermijn belast willen verhuren om te voorkomen dat de in aftrek gebrachte BTW geheel of gedeeltelijke wordt herzien. Blijkens de Wet bestrijding constructies onroerende zaken is een met BTW belaste verhuur nog slechts mogelijk indien een huurder een onroerende zaak gebruikt voor prestaties waarvoor volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van BTW bestaat. Nu het recht op aftrek van voorbelasting afhankelijk is van de activiteiten van zijn huurders, zal de projectontwikkelaar gedurende zijn herzieningsperiode alleen geïnteresseerd zijn in huurders die ten minste 90% met BTW belaste activiteiten verrichten. Gezien de leegstand op de kantorenmarkt is het niet reëel te veronderstellen dat eventuele niet-aftrekbare BTW kan worden afgewenteld op de huurders van het complex. Bovendien is het de vraag of de verhuurder het zich kan veroorloven kieskeurig te zijn met betrekking tot potentiële huurders. De BTW-problemen worden groter indien een projectontwikkelaar het complex in verhuurde staat wenst te verkopen aan bijvoorbeeld een belegger. Tijdens de herzieningsperiode zal men BTW-belast willen leveren, om te voorkomen dat (een deel van) de in aftrek gebrachte BTW alsnog moet worden afgedragen aan de fiscus. De levering van een onroerende zaak die langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, is in beginsel vrijgesteld van BTW. Tot 31 maart 1995, 18.00 uur, kon op gezamenlijk verzoek van koper en verkoper worden geopteerd voor een met BTW-belaste levering. Blijkens de Wet bestrijding constructies onroerende zaken worden nu eisen aan de koper gesteld om voor een optie tot belaste levering in aanmerking te komen: de koper van de onroerende zaak dient deze voor volledige of nagenoeg volledige aftrekgerechtigde prestaties te gebruiken. Indien het pand voor meer dan 10% vrijgesteld van BTW wordt verhuurd, kan de projectontwikkelaar bij verkoop twee jaar na eerste ingebruikname niet meer opteren voor een met BTW belaste levering (daarvoor is de levering van rechtswege met BTW belast). Dientengevolge blijft maximaal 18/20 van de voorbelasting bij de projectontwikkelaar hangen. In extremis gesteld, indien een huurder van 11% van het vloeroppervlak van een gebouw gebruikt die huurder voor 11% vrijgestelde prestaties verricht, (per saldo wordt 11% van 11%, ofwel 1,21% aan vrijgestelde prestaties verricht) betekent dit, dat het gebouw gedurende 18 jaar als gevolg van de herzieningstermijn aanzienlijk duurder zal zijn bij verkoop.

Voor de projectontwikkelaar kunnen de gevolgen catastrofaal zijn, indien pas na overdracht van het gebouw bij een boekenonderzoek bij één van de (voormalige) huurders blijkt dat deze voor meer dan 10% vrijgestelde prestaties heeft verricht. Bij de verkoop is dan ten onrechte BTW in rekening gebracht. Bij de projectontwikkelaar zal een correctie van zijn voorbelasting plaatsvinden naar rato van de op het moment van verkoop nog openstaande herzieningsperiode. De projectontwikkelaar doet er derhalve goed aan (hoofdelijke) garanties van zijn huurders te verlangen met betrekking tot de aftrekgerechtigdheid van voorbelasting. Het is maar de vraag of een huurder bereid is een dergelijke garantie af te geven. In dit verband wordt opgemerkt, dat bij gemengde prestaties het percentage van de vrijgestelde prestaties daarin begrepen veelal pas achteraf kan worden vastgesteld. Een wat groot uitgevallen bedrijfskantine of autopark (auto's van de zaak), door uitsluiting van de daaraan relaterende BTW op grond van het BUA, zou de huurder al kunnen beletten te opteren voor belaste huur.

2.4 Beperkte rechten

2.4.1 Algemeen

Tot 1979 werd voor de heffing van BTW onderscheid gemaakt naar beperkte rechten met een looptijd van tien jaar of langer (levering) en beperkte rechten met een looptijd korter dan tien jaar (dienst). Met ingang van 1 januari 1979 werden het vestigen, overdragen, wijzigen, afstand doen of opzeggen van beperkte rechten (met uitzondering van hypotheek en grondrente) waaraan onroerende zaken zijn

onderworpen, als levering van onroerende zaken beschouwd,¹²⁴ ongeacht de looptijd van de onderhavige beperkte rechten.¹²⁵ Het bovenstaande had betrekking op de volgende beperkte rechten:

- vruchtgebruik (artikel 3:201 BW);
- recht van gebruik en bewoning (artikel 3:226 BW);
- erfdienstbaarheid (artikel 5:70 BW);
- erfpacht (artikel 5:85 BW);
- opstal (artikel 5:101 BW);
- appartementsrecht (artikel 5:106 BW).

Tevens kwam in aanmerking het recht van beklemming, waarop krachtens artikel 150 Overgangswet BW de regels van het BW van voor 1 januari 1992 van toepassing blijven. Buiten de in het Burgerlijk Wetboek geregelde beperkte rechten kunnen geen andere beperkte rechten worden gecreëerd. Wel bestaan nog een aantal van voor de invoering van het Burgerlijk Wetboek (1838) daterende beperkte rechten, zoals visrechten, grafrechten, veerrechten en het recht van weidegeving. Deze zeer oude beperkte rechten kunnen weliswaar niet meer worden gevestigd, maar de overdracht van deze beperkte rechten is bijvoorbeeld nog mogelijk. Deze rechtshandelingen worden aangemerkt als een dienst.

In het onderstaande wordt kort uiteengezet waarom het aanpassen van de optieregelingen voor belaste verhuur en levering van onroerende zaken zonder flankerende maatregelen ter zake van handelingen met beperkte rechten op onroerende zaken een lacune in de wetgeving laat, op grond waarvan belastingplichtigen met behulp van constructies de BTW-druk aanzienlijk kunnen verlagen (hoofdstuk 2.4.2). Vervolgens wordt aangegeven welke maatregelen de staatssecretaris van Financiën in dit verband heeft voorgesteld (hoofdstuk 2.4.3), alsmede welke knelpunten deze maatregelen bij onverkort invoeren zouden opleveren (hoofdstuk 2.4.4). Daarna wordt besproken welke tegemoetkomende maatregelen de staatssecretaris van Financiën heeft voorgesteld om de gesignaleerde knelpunten weg te nemen (hoofdstuk 2.4.5). Tenslotte wordt aandacht besteed aan mogelijke incongruentie tussen de voorgestelde maatregelen en de Zesde richtlijn (hoofdstuk 2.4.6).

2.4.2 Oneigenlijk gebruik van beperkte rechten

Als gevolg van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken kan slechts worden geopteerd voor BTW-belaste verhuur, indien de huurder de betreffende onroerende zaak gebruikt voor ten minste 90% recht op aftrek van BTW heeft. De inperking van de optieregeling voor belaste verhuur is niet in alle gevallen toereikend om belastingontwijkend gedrag bij investeringen in onroerende zaken te kunnen bestrijden. Partijen zouden immers aan de gevolgen van de voorgestelde maatregelen kunnen ontkomen door een onroerende zaak niet te verhuren, maar een kortlopend beperkt recht op de onroerende zaak te vestigen.¹²⁶ Het vestigen van een kortlopend beperkt recht was aan BTW onderworpen, ofwel omdat de onroerende zaak minder dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, ofwel omdat partijen opteerden voor belaste levering. Als gevolg van de met BTW belaste levering van een beperkt recht kon degene, die een beperkt recht vestigde of overdroeg, de bij aanschaf van een onroerende zaak, waarop het beperkte recht rust, in rekening gebrachte BTW in aftrek brengen. Met betrekking tot het bestrijden van BTW-constructies met beperkte rechten dienen derhalve andere maatregelen te worden getroffen.

Een mogelijke oplossing zou kunnen zijn de leveringsfictie met betrekking tot beperkte rechten op onroerende zaken gelijk te stellen met verhuur. Als gevolg van deze gelijkstelling zijn de meergenoemde rechtshandelingen met betrekking tot beperkte rechten op onroerende zaken in beginsel vrijgesteld van

¹²⁴ Artikel 3, lid 2 Wet OB.

¹²⁵ De termijn van tien jaar was ingevoerd om de vestiging van kortlopende zakelijke rechten gelijk te stellen met verhuur. Deze gelijkstelling hield verband met de (verplichte) vrijstelling van verhuur van onroerende zaken. Zonder deze gelijkstelling zou men de vrijstelling bij verhuur kunnen ontgaan middels het vestigen van een beperkt recht. Met ingang van 1 januari 1979 is echter de optiemogelijkheid voor belaste verhuur ingevoerd, waardoor de rechtsgrond van het bestaan van de tienjaarstermijn is komen te vervallen. KS II, vergaderjaar 1991-1992, 22 442, MvT, bladzijde 4.

¹²⁶ MvT, bladzijden 15 tot en met 17.

BTW, met de mogelijkheid te opteren voor een met BTW belaste transactie, indien wordt voldaan aan de voorwaarden daartoe. Een andere mogelijkheid vormt de terugkeer naar de situatie van voor 1 januari 1979, toen de vestiging van kortlopende beperkte rechten was gelijkgesteld met verhuur van onroerende zaken en de vestiging van langlopende beperkte rechten met levering van onroerende zaken. Zoals vermeld, werd onder kortlopende zakelijke rechten verstaan rechten met een looptijd korter dan tien jaar.

2.4.3 Wijzigingen met betrekking tot beperkte rechten

De staatssecretaris van Financiën heeft in het licht van het bovenstaande voorgesteld om handelingen met betrekking tot beperkte rechten op onroerende zaken (de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van deze rechten) niet meer aan te merken als levering van onroerende zaken, maar als diensten bestaande in de verhuur van onroerende zaken (verhuuranalogie). De staatssecretaris van Financiën motiveert de terugkeer naar de verhuuranalogie als volgt:

- langs deze weg is het mogelijk om de maatregelen voor de bestrijding van constructies met beperkte rechten te isoleren tot de rechtsfiguren die deze constructies mogelijk maken, te weten de beperkte rechten zelf;
- bij beperkte rechten gaat het doorgaans om verhoudingen die in economische zin niet afwijken van de verhuur van een onroerende zaak;
- aldus kan gebruik worden gemaakt van de voor de verhuur van onroerende zaken voorgestelde maatregelen.

De staatssecretaris van Financiën is dus van mening dat rechtshandelingen met betrekking tot beperkte rechten op onroerende zaken kunnen worden aangemerkt als het verrichten van diensten. Bovendien stelt hij deze diensten met betrekking tot onroerende zaken bij wetsfictie gelijk aan de verhuur van onroerende zaken. Dit wordt gerealiseerd door het laten vervallen van artikel 3, lid 2 Wet OB (fictieve levering), en het toevoegen aan artikel 11, lid 1, letter b Wet OB van een volzin, die inhoudt dat onder verhuur van onroerende zaken mede wordt verstaan iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter beschikking worden gesteld. Derhalve zijn rechtshandelingen met betrekking tot beperkte rechten op onroerende zaken in beginsel vrijgesteld van BTW. Opteren voor BTW belaste transacties met beperkte rechten is slechts mogelijk, indien de afnemer volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van voorbelasting heeft.

Na vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak kunnen met betrekking tot die onroerende zaak twee (of meer) gerechtigden worden onderscheiden: de bloot eigenaar en de beperkt gerechtigde(n). De BTW-positie van beide gerechtigden wordt bepaald door de onderliggende onroerende zaak. Dit houdt in, dat zowel de levering van de blote eigendom van een onroerende zaak, als de overdracht (dan wel wijziging, opzegging of afstand) van een beperkt recht op een onroerende zaak in beginsel is vrijgesteld na verloop van twee jaar na eerste ingebruikneming van de onderliggende onroerende zaak.

2.4.4 Knelpunten bij de toepassen van de verhuuranalogie

Voor gemeenten die bouwgrond in erfpacht uitgeven vormt het onverkort vasthouden aan de verhuuranalogie een probleem. Een gemeente kan immers bij de uitgifte van grond in erfpacht aan niet-ondernemers of ondernemers die minder dan 90% aftrekrecht van BTW hebben, niet (meer) opteren voor een met BTW belaste uitgifte. Dientengevolge is de gemeente bij de uitgifte van grond in erfpacht BTW verschuldigd over de zogenoemde interne levering op grond van de integratieheffing ex artikel 3, lid 1, letter h Wet OB.¹²⁷ De interne levering wordt belast naar het bedrag dat voor de onroerende zaak zou moeten worden betaald, indien deze op het moment van levering zouden worden aangeschaft of voortgebracht

¹²⁷ Het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, de op die goederen drukkende belasting niet of niet geheel voor aftrek in aanmerking zou komen, worden als levering van goederen aangemerkt. Met in eigen bedrijf vervaardigde goederen worden gelijkgesteld goederen welke in opdracht zijn vervaardigd onder ter beschikking stelling van stoffen, waaronder grond is begrepen.

in de toestand waarin de onroerende zaak zich op dat moment bevindt.¹²⁸ De gemeente kan de aan haar in rekening gebrachte BTW weliswaar in aftrek brengen, maar de BTW ter zake van de integratieheffing is niet aftrekbaar.

De gemeente zal de niet-aftrekbare BTW in principe doorberekenen aan de erfpachter middels een verhoogde canon. Aangezien bij de uitgifte van de grond in erfpacht geen BTW in rekening wordt gebracht, bestaat het gevaar dat cumulatie met overdrachtsbelasting optreedt¹²⁹. Indien terzake overdrachtsbelasting verschuldigd is, treedt cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting tijdens de bouwfase van onroerende zaken op en ontstaat daarmee een verschil tussen gemeenten die bouwrijpe grond in erfpacht uitgeven en gemeenten die bouwrijpe grond in eigendom overdragen.¹³⁰ Cumulatie van BTW met overdrachtsbelasting wordt niet voorkomen door het bepaalde in artikel 15, lid 1, letter a WBR, aangezien bij de uitgifte van grond in erfpacht geen BTW in rekening wordt gebracht aan de erfpachter. Artikel 13 WBR lijkt echter voldoende ruimte te bieden voor (gedeeltelijke) vermindering van overdrachtsbelasting, aangezien de interne levering aan de gemeente gelijktijdig plaatsvindt met de uitgifte van de grond in erfpacht (verkrijging) aan de erfpachter. In dit verband kan beroep worden gedaan op § 23 van de Toelichting op de WBR om heffing van overdrachtsbelasting gedeeltelijk te voorkomen. Dientengevolge is sprake van (beperkte) cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting bij de uitgifte in erfpacht van bouwrijpe grond in de bouwfase aan niet-ondernemers en ondernemers die niet voldoen aan het 90%-criterium.

De integratieheffing is verschuldigd over de voortbrengingskosten van bouwgrond. In dit verband is de vraag opgeworpen of kosten van gemeenschapsvoorzieningen tot de voortbrengingskosten moeten worden gerekend.¹³¹ Momenteel treedt een gemeente bij de aanleg van gemeenschapsvoorzieningen niet op als ondernemer, waardoor de kosten daarvan niet kunnen worden gerekend tot de voortbrengingskosten van bouwrijpe grond. Echter, krachtens resolutie BTW 28¹³² heeft een gemeente recht op aftrek van BTW over de kosten van gemeenschapsvoorzieningen voor zover deze kosten worden doorberekend in de grondprijs. Het wetsvoorstel inzake bouwkvavels rekent overigens de activiteiten terzake van het aanleggen van gemeenschapsvoorzieningen tot het bouwrijp maken van grond. (Zie hoofdstuk 2.2.4.1.1.). Indien de voortbrengingskosten hoger zijn dan de uitgifteprijs van de grond dient desondanks de BTW ter zake van de integratieheffing te worden berekend over de voortbrengingskosten.

2.4.5 Onderscheid kortlopende en langlopende beperkte rechten

De staatssecretaris van Financiën wenste geen onderscheid te maken tussen kortlopende en langlopende beperkte rechten, aangezien dit ruimte zou laten voor nieuwe constructies. De staatssecretaris van Financiën heeft echter aangekondigd, dat de vestiging van een beperkt recht als een levering zal worden beschouwd, indien het recht van gebruik van de grond wordt gegund door middel van de vestiging van een beperkt recht, op een wijze die economisch gezien gelijkwaardig is aan de overdracht van de juridische eigendom van de grond. Als gevolg hiervan kan worden uitgaan van het leveringsregime voor de BTW en hiervan de vrijstelling bij samenloop voor de overdrachtsbelasting bij de uitgifte van grond in erfpacht. De staatssecretaris van Financiën heeft zich in dit verband niet beperkt tot de uitgifte van grond in erfpacht, zodat deze tegemoetkoming op alle beperkte rechten betrekking heeft.¹³³ Het is in dit verband merkwaardig dat de staatssecretaris van Financiën de andere rechtshandelingen met betrekking tot beperkte rechten, zoals overdracht en opzegging, niet heeft genoemd. Het lijkt voor de hand liggend dat bij de invulling van de aangekondigde regeling hiermee rekening wordt gehouden.

¹²⁸ Artikel 8, lid 3 Wet OB.

¹²⁹ Overdrachtsbelasting wordt bij de uitgifte van de grond in erfpacht geheven over de gekapitaliseerde waarde van de canon.

¹³⁰ Aldus J.K. Molmaker, WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijden 933 en 934, onder verwijzing naar Fiscaal up to date d.d. 6 april 1995, nr. 7, bladzijde 4; B.G. van Zadelhoff, WFR 1995/6155, bladzijde 856. In dit verband worden nadere vragen gesteld door de leden van de fracties van de PvdA, D66, VVD en CDA, VV (TK), bladzijden 9 tot en met 12.

¹³¹ Vraag van de leden van de fractie van D66, VV (TK), bladzijde 16.

¹³² Resolutie van 6 augustus 1980, nr. 280-10178.

¹³³ Dit naar aanleiding van vragen van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten. VV (TK), bladzijde 16.

2.4.6 Wetsvoorstel in relatie tot de Zesde richtlijn

De vestiging van beperkte rechten op onroerende zaken werd voor 31 maart 1995, 18.00 uur voor de heffing van BTW gelijkgesteld met de leveringen van een onroerende zaak. De wetswijziging moet bewerkstelligen dat handelingen met beperkte rechten op onroerende zaken niet meer als levering zijn aan te merken, maar als dienst bestaande uit de verhuur van onroerende zaken. Het is de vraag of dit in overeenstemming is met de Zesde richtlijn. Twee vragen dienen in dit verband te worden beantwoord. De eerste vraag is of rechtshandelingen met betrekking tot beperkte rechten op onroerende zaken kunnen worden aangemerkt als *“levering van een goed”* dan wel als *“dienst”*. Indien de overdracht kwalificeert als dienst, dient zich de tweede vraag aan, namelijk of deze dienst gelijk kan worden gesteld aan verhuur.¹³⁴

2.4.6.1 Levering of dienst

Als *“levering van een goed”* in de zin van de Zesde richtlijn wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Zie ook hoofdstuk 2.2.2. Hiernaast kunnen de lidstaten (ook) als lichamelijke zaken beschouwen:¹³⁵

- bepaalde rechten op onroerende goederen;
- zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed te gebruiken;
- deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerend goed of een deel daarvan.

Nederland maakt na invoering van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken geen gebruik van de mogelijkheid om bepaalde beperkte rechten op onroerende zaken als lichamelijke zaken te beschouwen. Bij handelingen met beperkte rechten dient eerst te worden gezien of deze handelingen de overdracht of overgang inhouden van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Is dit het geval, dan kan de betreffende handeling worden aangemerkt als een *“levering”*.¹³⁶ Van levering is sprake, indien uit de feiten blijkt dat er ten gevolge van de vestiging van een recht sprake is van de overdracht of overgang om als eigenaar over een onroerend goed te beschikken, ook indien de overdracht van de juridische eigendom van die zaak niet plaatsvindt.¹³⁷ Bij elke transactie/handeling dient eerst te worden onderzocht of de verkrijger de macht krijgt om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Slechts wanneer geen sprake is van een levering op grond van artikel 5, lid 1 respectievelijk lid 3, Zesde richtlijn, komt men toe aan artikel 6 van de Zesde richtlijn (dienst). Overeenkomstig laatstgenoemd artikel wordt als *“dienst”* beschouwd elke handeling die geen *“levering is van een goed”*.¹³⁸

De vestiging van de rechten van erfpacht, opstal en appartementsrecht kan de overgang van de macht om als eigenaar over de onroerende zaak te beschikken inhouden.¹³⁹ In dit verband zij verwezen naar Pitlo:¹⁴⁰ *“Opstal, erfpacht, vruchtgebruik, gebruik en bewoning (...) kunnen aan de beperkt zakelijk gerechtigde feitelijk het gehele beheer en genot van een onroerende zaak verschaffen, bij opstal en erfpacht zelfs voor eeuwig, zodat de eigenaar economisch niets anders heeft dan een periodieke geldsom, die de beperkt zakelijk gerechtigde als*

¹³⁴ W.A. Rouwenhorst en R. Brouwer, Reparatiewetgeving en beperkte rechten, Weekblad 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 945; eveneens H. van Brenk en T. Braakman, Reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting in strijd met Zesde richtlijn WFR 1995/6161, 10 augustus 1995, bladzijde 1116.

¹³⁵ Artikel 5, lid 3 letters a en b van de Zesde richtlijn.

¹³⁶ H. van Brenk en T. Braakman, Reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting in strijd met Zesde BTW-richtlijn, WFR 1995/6161, 10 augustus 1995, bladzijde 1119, stellen in dit verband: *“(...) artikel 5, eerste lid, Zesde richtlijn geeft de hoofdregel. Artikel 5, tweede tot en met achtste lid, bevat ficties of gelijkstellingen waar men alleen aan toekomt voor zover de handeling niet reeds gedekt wordt door artikel 5, eerste lid.”*

¹³⁷ HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88 (Safe), BNB 1990/271.

¹³⁸ Zie in dit verband H. van Brenk en Braakman, reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting in strijd met Zesde BTW-richtlijn, WFR 1995/6161, 10 augustus 1995, bladzijde 1120.

¹³⁹ H. van Brenk en T. Braakman, Reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting in strijd met Zesde BTW-richtlijn, WFR 1995/6161, 10 augustus 1995, bladzijde 1119, verwijzen in dit verband naar de beslissing van het HvJ in de zaak Safe, HvJ EG 8 februari 1990, C-320/88, Jur. 1990, I-285, waarin in het onderhavige geval is beslist, dat voor de BTW sprake is van de overdracht van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, hoewel naar nationaal recht een complex van rechten en plichten wordt overgedragen.

¹⁴⁰ Pitlo/Brahn, Zakenrecht, 9e druk, bladzijde 313.

vergoeding en erkenning betaalt." Van een levering in de zin van artikel 5, lid 1 Zesde richtlijn is dus sprake, indien de beperktgerechtigde zoveel beschikkingsmacht over de zaak heeft gekregen dat sprake is van het kunnen beschikken daarover als eigenaar. Met name bij langlopende beperkte rechten, waarbij de periodieke vergoeding is afgekocht, zou sprake kunnen zijn van een levering in de zin van artikel 5, lid 1 van de Zesde richtlijn (artikel 3, lid 1, letter e Wet OB) in plaats van een dienst. De Zesde richtlijn geeft lidstaten daarnaast de mogelijkheid bepaalde rechten aan te merken als lichamelijke zaken, opdat de fiscale behandeling van deze rechten voor wat betreft de BTW overeenkomt met de levering van de onderliggende onroerende zaken.¹⁴¹

2.4.6.2 Vrijgesteld of niet

Indien een handeling door een ondernemer met beperkte rechten kan worden aangemerkt als een dienst, is over deze dienst BTW verschuldigd, tenzij een vrijstelling van toepassing is. De vrijstelling die in dit verband in aanmerking komt is de vrijstelling bij verhuur of verpachting van onroerende zaken. Dit betekent dat bedoelde rechten wel als verhuur of verpachting moeten kunnen worden aangemerkt. Het is echter de vraag of dit onder de Zesde richtlijn mogelijk is.

In het voorgaande is de vraag opgeworpen, of handelingen met betrekking tot beperkte rechten op onroerende zaken na het vervallen van artikel 3, lid 2 Wet OB, kunnen worden aangemerkt als levering of dienst. Gesteld dat van het laatstgenoemde kan worden uitgegaan, dan betekent dit echter niet, dat die handelingen per definitie als verhuur moeten worden aangemerkt. Vrijstellingen van BTW vormen immers uitzonderingen op de hoofdregel dat diensten aan BTW zijn onderworpen. Vrijstellingen dienen volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie¹⁴² restrictief te worden toegepast, waardoor het Nederland niet vrijstaat aan de begrippen verhuur en verpachting een ruimere betekenis te geven.¹⁴³ Het ter beschikking stellen krachtens erfpacht kan mogelijk onder het begrip pacht worden begrepen, maar vruchtgebruik lijkt niet te kwalificeren als huur of pacht. Dit betekent dat dergelijke handelingen van rechtswege aan de heffing van BTW zijn onderworpen, zodat de voorgestelde wetswijziging terzake geen effect zal sorteren. In dit verband kan wellicht ook nog onderscheid tussen kortlopende en langlopende beperkte rechten worden gemaakt. Ten aanzien van kortlopende beperkte rechten merken zij opgemerkt, dat deze maatschappelijk gezien nog wel zouden kunnen worden vergeleken met huur.

Het begrip "*verpachting en verhuur*" in de Zesde richtlijn niet is gedefinieerd. Hoewel in de verschillende lidstaten een verschil in opvatting te dien aanzien mag worden verwacht - en de lidstaten overigens een zekere vrijheid wordt gelaten bij de afbakening van de vrijstelling - lijkt het verdedigbaar dat de lidstaten een zekere vrijheid hebben bij de omschrijving van genoemd begrip. Ook de staatssecretaris van Financiën merkt terzake op dat verhuur en verpachting geen communautair vastomlijnde begrippen zijn.¹⁴⁴ Overeenkomstig de Zesde richtlijn¹⁴⁵ bestaat een vrijstelling terzake van "*verpachting en verhuur*", zonder dat daarbij een verband wordt gelegd met de civielrechtelijke begrippen in de lidstaten. Aangezien de betreffende beperkte rechten in essentie sterke gelijkenis vertonen met verpachting en verhuur, past de verhuuranalogie in de systematiek van de richtlijn.¹⁴⁶ De lidstaten hebben derhalve de vrijheid bij de omschrijving van het richtlijnbegrip "*verhuur*" en kunnen afwijken van het nationale civielrechtelijke begrip "*verhuur*", aangezien de richtlijn daar niet naar verwijst. Verder zegt de staatssecretaris van Financiën, dat indien de Zesde richtlijn voor wat betreft onroerende zaken voor zowel leveringen als verhuur uitgaat van een vrijstellingsregime, het merkwaardig zou zijn indien handelingen met beperkte rechten een aparte categorie prestaties vormen die zich altijd in de belaste sfeer zouden afspelen.

¹⁴¹ B.G. van Zadelhoff, Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting, Weekblad 1995/6155, 15 juni 1995.

¹⁴² HvJ EG 15 juni 1989, zaak 348/87, Jur. HvJ EG 1989, blz. I-1737 e.v. (SUFA-arrest); HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-185/89, Jur. HvJ EG 1990, bladzijde I-2561 (Velker).

¹⁴³ H. van Brenk en T. Braakman, WFR 1995/6161, 10 augustus 1995, bladzijde 1120, merken op: "Het ontbreken van een verwijzing naar nationale civielrechtelijke begrippen betekent echter niet dat de lidstaten het begrip zelfs ruimer kunnen uitleggen dan volgens de nationale civielrechtelijke bepalingen mogelijk zou zijn. De richtlijn biedt daartoe geen mogelijkheid. Wanneer een verwijzing naar nationale civielrechtelijke begrippen ontbreekt moet op grond van de VNO-zaak worden aangenomen dat de begrippen verhuur en verpachting communautaire begrippen zijn."

¹⁴⁴ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, sub 5b.

¹⁴⁵ Artikel 13 letter B sub b Zesde richtlijn.

¹⁴⁶ W.A. Rouwenhorst en R. Brouwer, Reparatiewetgeving en beperkte rechten, Weekblad 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 945.

De staatssecretaris van Financiën heeft echter aangekondigd de vestiging van langlopende beperkte rechten gelijk te stellen aan levering.¹⁴⁷ Hiermee komt de staatssecretaris van Financiën tegemoet aan de in de literatuur gesignaleerde overkill. Wellicht heeft het besef dat de vestiging van langlopende beperkte rechten onder omstandigheden kunnen worden aangemerkt als leveringen in de zin van artikel 5, lid 1 Zesde richtlijn, hierbij een rol gespeeld. Als gevolg van genoemde tegemoetkoming, is een deel van het bovenstaande verworpen tot een theoretische discussie.

Overigens dient in verband met de gelijkstelling van beperkte rechten met verhuur onderscheid te worden gemaakt tussen de vestiging, en de overdracht van beperkte rechten. Bij de vestiging van een beperkt recht is de gelijkenis met het sluiten van een huurcontract aannemelijk. De eigenaar (verhuurder) vestigt een kortlopend beperkt recht (huurcontract) met de beperkt gerechtigde (huurder), die als tegenprestatie een vergoeding (huursom) betaalt. Echter, de overdracht van een beperkt recht door de gerechtigde aan een derde partij is een op zichzelf staande transactie, die volledig buiten de bloot eigenaar omgaat. De consequenties van de vestiging van een beperkt recht zijn door de gelijkschakeling van dit recht met een dienst (verhuur) onduidelijk indien de onroerende zaak nog in de herzieningstermijn zit. Dient de (bloot) eigenaar bij de vestiging voor een beperkt recht in één keer alle voorbelasting te herzien (zoals bij levering), of gedurende de looptijd van het contract (dienst)? Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor een ondernemer die in het boekjaar, waarin te zijner behoefte tegen betaling van een lump sum een beperkt recht is gevestigd, slechts met BTW belaste prestaties verricht. Aangezien de vestiging wordt aangemerkt als een dienst kan de BTW direct en volledig door de ondernemer in aftrek worden gebracht. De vraag is wat de gevolgen zijn als deze ondernemer in de jaren daarna van BTW vrijgestelde prestaties gaat verrichten danwel het recht zonder BTW heffing overdraagt. Het spreekt voor zich dat de in het vorenstaande voorbeeld geschetste problematiek zich in velerlei vormen kan voordoen.

2.4.7 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

De vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van een recht waaraan een onroerende zaak zijn onderworpen worden met ingang van 31 maart 1995, 18.00 uur voor de toepassing van de Wet OB als dienst, verhuur, aangemerkt. Op dit punt kent de Wet bestrijding constructies onroerende zaken terugwerkende kracht. Er zijn geen overgangsmaatregelen opgenomen.

2.5 Fiscale eenheid

2.5.1 Algemeen

In beginsel wordt elke ondernemer geacht als zelfstandig subject aan het rechtsverkeer deel te nemen. Combinaties van personen, zoals maatschappen, vennootschappen onder firma en commanditaire vennootschappen, kunnen als entiteit worden beschouwd en als zodanig als ondernemer in de zin van de Wet OB worden aangemerkt, in plaats van ieder van de samenstellende delen afzonderlijk (objectief ondernemersbegrip). Om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de economische realiteit kunnen ook juridisch zelfstandige (rechts)personen die met elkaar verweven zijn tezamen als één ondernemer, dus als één belastingplichtige, worden beschouwd: zij vormen dan een fiscale eenheid voor de omzetbelasting.

De mogelijkheid om een fiscale eenheid te vormen is in de jurisprudentie ontstaan bij invulling van het ondernemersbegrip voor de BTW ten tijde van de gelding van de Wet OB '54. Het ondernemersbegrip

¹⁴⁷ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, sub 5a

omvatte toentertijd *"ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent"*. De Tariefcommissie¹⁴⁸ heeft vervolgens de term *"ieder"* extensief geïnterpreteerd, waardoor onder deze term niet alleen elke ondernemer afzonderlijk werd begrepen, maar ook een groep van ondernemers. Bij de invoering van de Wet OB is de fiscale eenheid in eerste instantie als jurisprudentie-recht gehandhaafd. De wetgever heeft echter bij de aanpassing van de Wet OB aan de Zesde richtlijn, ingaande 1 januari 1979, besloten om de fiscale eenheid in de wet vast te leggen

Het gevolg van een fiscale eenheid is dat de eenheid de belastingplichtige is en niet de onderscheiden personen en/of lichamen. Dit heeft als voordeel dat:

- binnen de fiscale eenheid plaatsvindende transacties niet in de heffing van BTW worden betrokken;
- administratieve vereenvoudiging wordt bereikt.¹⁴⁹ Dit wordt bewerkstelligd doordat de eenheid kan volstaan met het doen van een gecombineerde aangifte.

Een ander financieel voordeel kan liggen in de combinatie van ondernemingen die vrijgestelde prestaties verrichten met ondernemingen die belaste prestaties verrichten. De aftrek van voorbelasting wordt dan bepaald door de prestaties van de eenheid. Een op zichzelf vrijgesteld lid van een fiscale eenheid heeft recht op aftrek van voorbelasting indien de eenheid belaste prestaties verricht. Er bestaat daarentegen geen aanspraak op aftrek van voorbelasting indien de eenheid vrijgestelde prestaties verricht, ook al wordt BTW in rekening gebracht aan een lid van de fiscale eenheid die zelf belaste prestaties verricht.

2.5.2 Voorwaarden voor een fiscale eenheid

Een groep ondernemers vormt een fiscale eenheid voor de BTW indien wordt voldaan aan de vereisten, die zijn opgenomen in artikel 7, lid 4 Wet OB. Dit artikel bepaalt dat:

- *"natuurlijke personen en lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen,*
- *die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben,*
- *die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen,*
- *worden al dan niet op verzoek van één of meer van deze natuurlijke personen of lichamen, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur¹⁵⁰ als één ondernemer aangemerkt, en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur de beschikking heeft afgegeven."*

2.5.2.1 Financiële, organisatorische en economische verwevenheid

De kern van de voorwaarden is dat er sprake is van natuurlijke personen en/of lichamen die in *financieel, organisatorisch en economisch opzicht* een eenheid vormen. Deze begrippen zijn in de jurisprudentie nader ingevuld. De Hoge Raad omschrijft deze, kort samengevat, als volgt:¹⁵¹

- *Verwevenheid in financieel opzicht*
In aandeelhoudersrelaties: tenminste de meerderheid van de aandelen (> 50%) - daaronder begrepen de zeggenschap - is middellijk of onmiddellijk in dezelfde handen. Het ontbreken van aandelenkapitaal is geen beletsel voor financiële verwevenheid. Een nauwe onderlinge financiële samenwerking kan eveneens voldoende zijn.

¹⁴⁸ TC 23 september 1946, B 8215: *"(...) dat twee commanditaire vennootschappen, tussen welke een personele unie van kapitaalverschaffers en bestuurders bestaat, alsmede een gemeenschap van bedrijfsoutillage, terwijl het beleid uniform gevoerd wordt en de bedrijfsresultaten worden gedeeld, een eenheid van financiering, bestuur en beleid vormen, welke eenheid ondernemer is."*

¹⁴⁹ J.M.F. Finkensieper, Fiscale eenheid vennootschapsbelasting en omzetbelasting, Van divergentie naar synthese, WFR 1989/5860, bladzijde 348.

¹⁵⁰ Met ingang van 1 januari 1989 is de beschikking van de inspecteur een constitutief vereiste. Zie ook hoofdstuk 2.4.5.

¹⁵¹ HR 22 februari 1989 (nr. 25 068), BNB 1989/112.

- *Verwevenheid in organisatorisch opzicht*
De onderscheiden personen/lichamen staan onder een gezamenlijke, althans als een eenheid functionerende leiding, dan wel de leiding van het ene lichaam is feitelijk ondergeschikt ten opzichte van die van het andere lichaam.
- *Verwevenheid in economisch opzicht*
De activiteiten van de onderscheiden personen/lichamen strekken in hoofdzaak tot verwezenlijking van hetzelfde economische doel. Dit is het geval indien de personen/lichamen een gemeenschappelijke klantenkring bedienen, of indien de activiteiten van het ene lichaam in hoofdzaak ten behoeve van de andere(n) worden uitgeoefend (complementaire activiteiten).

2.5.2.2 Ondernemer, natuurlijke personen en lichamen

Natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR kunnen deel uit maken van een fiscale eenheid voor de BTW. Het is van belang vast te stellen welke natuurlijke personen en lichamen tot een fiscale eenheid kunnen behoren.¹⁵² De Hoge Raad heeft het begrip *“natuurlijke personen en lichamen”* in een arrest van 1 april 1987 als volgt afgebakend:¹⁵³

“In de jurisprudentie - op grond waarvan de fiscale eenheid in de wet is gebaseerd - heeft het leerstuk van de fiscale eenheid slechts toepassing gevonden met betrekking tot natuurlijke personen en lichamen, die indien zij niet tot een fiscale eenheid zouden behoren, zelf als ondernemer zijn aan te merken.”

Met de zinsnede *“zelf als ondernemer zijn aan te merken”* doelt de Hoge Raad op natuurlijke personen en lichamen die zelf als ondernemer zijn aan te merken volgens het recht dat gold vóór 1979. Het begrip *“ondernemer”* in de omzetbelasting is eerst met ingang van 1979, als gevolg van de aanpassing van de Nederlandse BTW-wetgeving aan de Zesde richtlijn, uitgebreid met *“degene die zelfstandig een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen”* (vermogensbeheer); de zogenoemde quasi-ondernemers.¹⁵⁴ De Hoge Raad beslist vervolgens in het hierboven genoemde arrest dat het niet mogelijk is *“(…) om te zamen met andere personen of lichamen als een ondernemer aan te merken degene die enkel bij wijze van vermogensbeheer een zaak verhuurt en mitsdien uitsluitend ingevolge artikel 7, lid 2 aanhef en letter b, van de Wet [OB, AJO] als ondernemer heeft te gelden.”*

Op grond van bovenstaand arrest kunnen quasi-ondernemers geen deel uitmaken van een fiscale eenheid. In verband met het vormen van een fiscale eenheid voor de BTW dient derhalve onderscheid te worden gemaakt tussen (quasi-)ondernemerschap op basis van vermogensbeheer en ondernemerschap in de zin van artikel 7, lid 1 Wet OB (de hoofdregel). Dit kan bijvoorbeeld van belang zijn voor de directeur/groot-aandeelhouder die een tot zijn privé-vermogen behorend nieuw vervaardigd gebouw verhuurt aan zijn BV, indien die BV van BTW vrijgestelde prestaties verricht. Ingeval de directeur/groot-aandeelhouder slechts dit gebouw exploiteert dan kan hij geen deel uitmaken van een fiscale eenheid met zijn BV. Hierdoor is het mogelijk dat wordt geopteerd voor belaste verhuur en derhalve een belastingvoordeel wordt behaald. Zie hiervoor hoofdstuk 2.3. Een ander voordeel is dat de directeur/groot-aandeelhouder niet aansprakelijk is voor de BTW-schulden van zijn B.V.

De Zesde richtlijn biedt de lidstaten de mogelijkheid tot het opnemen van een fiscale eenheid in hun wetgeving, maar maakt daarbij geen onderscheid tussen ondernemers en quasi-ondernemers. De Zesde richtlijn geeft daarom geen aanleiding te veronderstellen dat quasi-ondernemers geen deel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid.¹⁵⁵ Op basis van deze veronderstelling is de Nederlandse regeling voor een fiscale eenheid niet in overeenstemming met de Zesde richtlijn.

¹⁵² Een combinatie van natuurlijke personen vormt overigens reeds op grond van artikel 7, lid 1 Wet OB een entiteit (van personen die gezamenlijk een bedrijf uitoefenen). Zie hoofdstuk 2.4.1.

¹⁵³ HR 1 april 1987 (nr. 23 644), BNB 1987/203.

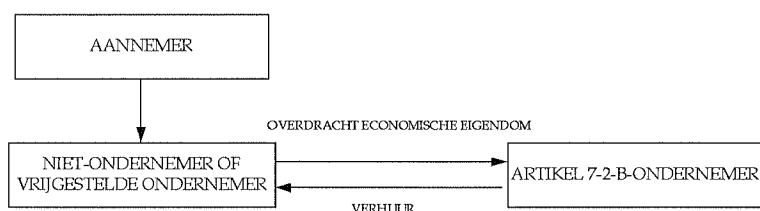
¹⁵⁴ Quasi-ondernemers zijn ondernemers in de zin van artikel 7, lid 2, letter b Wet OB (ook wel genoemd *“artikel 7-2-b-ondernemer”*). Het verschil met een ondernemer in de zin van artikel 7, lid 1 Wet OB is, dat de hier bedoelde belastingplichtige geen bedrijf uitoefent. Hij heeft geen organisatie van kapitaal en arbeid en neemt niet geregeld deel aan het maatschappelijk verkeer, aldus Reugebrink, bladzijde 86.

¹⁵⁵ MvT, bladzijde 27. Dit is ook de opvatting van B.G. Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde*, FED 1992, fiscale studiereserie nr. 28, bladzijde 144.

2.5.3 BTW-constructies met behulp van een artikel 7-2-b-ondernemer

Niet-ondernemers en ondernemers die vrijgestelde prestaties verrichten kunnen gebruik maken van het gegeven dat een artikel 7-2-b-ondernemer niet kan behoren tot een fiscale eenheid voor de BTW. Een voorbeeld ter illustratie.

De BTW-druk bij de aanschaf van een bedrijfspand kan worden verlaagd door het pand economisch te leveren aan een speciaal daartoe opgericht lichaam, waarbij wordt geopteerd voor een met BTW belaste levering. Vervolgens wordt het bedrijfspand voor ten minste de duur van de herzieningstermijn van dit lichaam teruggehuurd, waarbij wordt geopteerd voor met BTW belaste verhuur. Na afloop van de herzieningsperiode wordt het pand veelal teruggeleverd. Aangezien de verhuurder doorgaans niet meer activiteiten ontplooit dan het verhuren van het bedrijfspand, kan de verhuurder in het algemeen worden aangemerkt als een artikel 7-2-b-ondernemer. Schematisch ziet het voorbeeld er als volgt uit:



Dergelijke constructies kunnen worden bestreden door het toepassingsveld van de fiscale eenheid uit te bereiden tot 7-2-b-ondernemers. Dientengevolge kan de ondernemer, die al dan niet vrijgestelde prestaties verricht tezamen met de artikel 7-2-b-ondernemer, bij beschikking, worden aangemerkt als een fiscale eenheid. Onderlinge prestaties, de levering en verhuur van de onroerende zaak, blijven dan buiten de heffing van BTW.

2.5.4 Wijziging regime van de fiscale eenheid

Onder meer om bovenvermeld oneigenlijk gebruik van constructies tussen gelieerde ondernemingen met behulp van een fiscale eenheid te bestrijden, voorziet de Wet bestrijding constructies onroerende zaken in de mogelijkheid een artikel 7-2-b-ondernemer deel te kunnen laten uitmaken van een fiscale eenheid. Dit gebeurt door in de bepaling ter zake van de fiscale eenheid de term *"natuurlijke personen en lichamen in de zin van de AWR"* te vervangen door het begrip *"ondernemers"*.

Het onderscheid tussen de artikel 7-2-b-ondernemer en de overige ondernemers dat wordt gemaakt voor de toelating als lid van een fiscale eenheid, op basis van het arrest van de Hoge Raad van 1 april 1987¹⁵⁶, komt hiermee te vervallen. Dit is volgens de MvT ook de bedoeling. De staatssecretaris van Financiën stelt dat er geen reden is om voor het toepassingsbereik van de fiscale eenheid in de BTW onderscheid te

¹⁵⁶ HR 1 april 1987 (nr. 23 644), BNB 1987/203. In dezelfde zin HR 23 oktober 1991 (nr. 27 307), BNB 1991/357 en V-N 1991, bladzijde 3571.

In de NnavEV (TK) ter zake van de wet die de Wet OB met ingang van 1979 aanpaste aan de Zesde richtlijn staat vermeld: *"Dat het hier niet gaat om een verandering in de huidige praktijk. Misverstanden over de gevolgen van de voorgestelde wetswijziging lijken ons hiermede uitgesloten"* (KS II, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 8, bladzijde 7). Op grond van de hier voor vermelde bedoeling van de wetgever sluit de Hoge Raad 7-2-b-ondernemers uit van een fiscale eenheid. Volgens B.G. Zadelhoff een onnodig enge uitleg. Zie Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde, FED 1992, fiscale studieresie nr. 28, bladzijde 142. Volgens de MvT op bladzijde 27 brengt de wijziging de regeling voor de fiscale eenheid in de BTW in overeenstemming met hetgeen de wetgever indertijd voor ogen heeft gestaan. De staatssecretaris van Financiën suggereert hier impliciet dat de quasi-ondernemer al vanaf de ingangsdatum van de regeling ter zake van de fiscale eenheid daarvan deel had kunnen uitmaken en dat de uitleg van de Hoge Raad (ook) naar zijn mening te beperkt is.

maken naar gelang het type ondernemer, in die zin dat het ene type ondernemer wel, en het andere type ondernemer niet deel kan uitmaken van een fiscale eenheid.¹⁵⁷ Ook de Zesde richtlijn gaat volgens de staatssecretaris van Financiën niet uit van een dergelijk onderscheid (zie ook hierboven). Zadelhoff¹⁵⁸ merkt in dit verband op, dat slechts onder voorbehoud van raadpleging van het zogenoemde Raadgevend Comité, de Zesde richtlijn de mogelijkheid biedt om voor de heffing van BTW een fiscale eenheid aan te nemen. Naar zijn mening dient ook bij wijziging van het regime voor fiscale eenheid raadpleging plaats te vinden. Dit ligt mijns inziens echter niet voor de hand, aangezien vanuit het gezichtspunt van de Zesde richtlijn, welke geen onderscheid kent tussen ondernemers en quasi-ondernemers, de Hoge Raad in het eerder genoemde arrest een te enge (onjuiste) uitleg heeft gegeven aan de fiscale eenheid. De wetswijziging betreft in feite slechts een verduidelijking en brengt geen verandering van het in de Wet OB opgenomen regime.

Toetreding van een artikel 7-2-b-ondernemer tot een fiscale eenheid heeft bijvoorbeeld tot gevolg dat bijvoorbeeld de verhuur van een onroerende zaak aan een ander lid van de fiscale eenheid als interne prestatie buiten de heffing van BTW blijft. Voor de toepassing van de herzieningsregels bij de toetredende ondernemer zijn de prestaties van de fiscale eenheid bepalend. Dit heeft tot gevolg dat een fiscale eenheid, onder de nieuwe regels, cumulatie van BTW kan verminderen. Indien bijvoorbeeld in concernverband een gebouw wordt verhuurd aan een onderdeel dat slechts voor 50% recht op aftrek van voorbelasting heeft kan niet geopteerd worden voor belaste verhuur. Nadat verhuurder en huurder deel uitmaken van een fiscale eenheid kan bij de berekening van het recht op vooraf trek met de belaste prestaties rekening worden gehouden.

2.5.5 Aansprakelijkheid voor BTW

Op grond van de jurisprudentie was het niet mogelijk om de samenstellende delen van een fiscale eenheid aan te spreken voor BTW-schulden van de groep indien deze schulden bij een ander onderdeel waren ontstaan.¹⁵⁹ Om aan misbruik een einde te maken is per 1 januari 1989 een hoofdelijke aansprakelijkheid ingevoerd voor de BTW-schulden van een fiscale eenheid, ongeacht de herkomst van deze schulden.¹⁶⁰

Tegenover de introductie van de hoofdelijke aansprakelijkheid bestond geen duidelijkheid omtrent de aanwezigheid van een fiscale eenheid. De fiscus kon een fiscale eenheid zelfs met terugwerkende kracht inroepen. Dit laatste werd beschouwd als een te grote aanslag op de rechtszekerheid van de belastingplichtigen, die immers konden worden geconfronteerd met een aansprakelijkheid waarvan zij het bestaan niet kenden.¹⁶¹ Dit probleem is ondervangen door de invoering van een constitutieve, voor bezwaar vatbare, beschikking voor het bestaan van een fiscale eenheid.¹⁶²

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken leidt ertoe dat de hoofdelijke aansprakelijkheid zich eveneens uitstrekt tot de artikel 7-2-b-ondernemer die deel uitmaakt van een fiscale eenheid. De uitbreiding van het toepassingsveld van de fiscale eenheid voor de BTW kan grote consequenties hebben, als gevolg van de uitbreiding van de hoofdelijke aansprakelijkheid tot onderdelen van een groep van personen en/of ondernemingen die voor die tijd buiten schot bleven. Als voorbeeld kan genoemd worden de directeur/groot-aandeelhouder (voor meer dan 50%), die een privé-pand verhuurt aan de eigen BV. De inspecteur kan als gevolg van de verhuuractiviteiten van de directeur/groot-aandeelhouder deze tezamen met de vennootschap aanmerken als een fiscale eenheid. Dientengevolge wordt de directeur/groot-aandeelhouder in privé aansprakelijk voor de BTW-schulden van de BV, anders dan op

¹⁵⁷ MvT, bladzijde 27.

¹⁵⁸ B.G. van Zadelhoff, Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting, WFR 1995/6155, bladzijde 846.

¹⁵⁹ "Noch de wettekst, noch de wetsgeschiedenis bieden een aanknopingspunt voor hoofdelijke aansprakelijkheid van de concernonderdelen voor de omzetbelastingsschulden van de fiscale eenheid.", Rb. Arnhem, 5 januari 1984 (nr. 1982/4544). Ook Rb. Zwolle, 28 maart 1984, NJ 1987.

¹⁶⁰ Artikel 43 Invorderingswet 1990.

¹⁶¹ Ook in de Tweede Kamer kwam dit aan de orde: "Voorts menen [de leden van de fracties van het CDA en de SGP], dat de rechtszekerheid in gevaar kan komen indien niet alleen pas achteraf het bestaan van een fiscale eenheid wordt geconstateerd, maar bovendien daaraan een aansprakelijkheid wordt gekoppeld." KS II, vergaderjaar 1987-1988, 20 030, MvA, nr. 6.

¹⁶² KS I, vergaderjaar 1988-1989, 20 030, nr. 23. Als toelichting geeft Vreugdenhil: "In verband met de rechtszekerheid voor belastingplichtigen en derden, is het gewenst om de totstandkoming van de fiscale eenheid in een beschikking vast te leggen."

grond van bestuurdersaansprakelijkheid.¹⁶³ In dit kader is het ook van belang te realiseren dat de aansprakelijkheid niet eindigt als op grond van gewijzigde omstandigheden geen fiscale eenheid meer bestaat, tenzij de inspecteur hiervan schriftelijk in kennis is gesteld. Ter beperking van de aansprakelijkheid is het raadzaam de inspecteur direct schriftelijk op de hoogte te brengen van gewijzigde omstandigheden.

2.5.6 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

Een fiscale eenheid bestaat vanaf de eerste dag van de maand volgende op die waarin de fiscale eenheidsbeschikking is afgegeven. Dientengevolge gaat ook de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de BTW-schulden in op het moment dat de fiscale eenheid van kracht wordt. De hier bedoelde beschikkingen zullen niet worden afgegeven voor de inwerkingtreding van het wetsvoorstel.¹⁶⁴ Op dit punt kent de Wet bestrijding constructies onroerende zaken derhalve geen terugwerkende kracht.

¹⁶³ Artikel 36 Invorderingswet 1990.

¹⁶⁴ Artikel V, lid 1 Wet bestrijding constructies onroerende zaken en MvT, bladzijde 18.

3. Overdrachtsbelasting

3.1 Algemeen

Krachtens de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) wordt, naast de heffing van kapitaals- en assurantiebelaasting, overdrachtsbelasting geheven. De in deze wet geregelde belastingen hebben slechts met elkaar gemeen dat zij bepaalde transacties van het *rechtsverkeer* belasten, die in beginsel niet onder de BTW vallen.¹⁶⁵ De belastingen van rechtsverkeer vormen in zekere zin een aanvulling op de heffing van BTW. Voor de overdrachtsbelasting is het aanknopingspunt de (eigendoms)overgang van onroerende zaken of de vestiging van bepaalde rechten op een onroerende zaak. Op een eventuele rechtvaardigingsgrond voor de overdrachtsbelasting wordt niet nader ingegaan. Het bestaan van de overdrachtsbelasting wordt in het kader van deze scriptie beschouwd als een voldongen feit.¹⁶⁶

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken wijzigt op een aantal plaatsen de WBR. Deze op het eerste gezicht eenvoudige wijzigingen van de WBR, als gevolg van het in de heffing van overdrachtsbelasting betrekken van economische eigendomsoverdrachten, blijkt van invloed te zijn op vrijwel de gehele WBR. Derhalve komen in het navolgende achtereenvolgens aan de orde het belastbare feit (hoofdstuk 3.2), de heffingsmaatstaf (hoofdstuk 3.3), het tarief en de vrijstellingen (hoofdstuk 3.4), en tot slot, de wijze van heffing en de aansprakelijkheid voor de overdrachtsbelasting (hoofdstuk 3.5).

3.2 Belastbaar feit, verkrijging

Het belastbare feit voor de overdrachtsbelasting is de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.¹⁶⁷ Derhalve moet sprake zijn van:

- een verkrijging van,
- een in Nederland gelegen,
- onroerende zaak of een recht dat op een onroerende zaak betrekking heeft.

In het navolgende worden genoemde punten nader uitgewerkt.

Verkrijging

In de WBR is geen definitie van het begrip “verkrijging” opgenomen. Bij de totstandkoming van de WBR is de vraag wat onder dit begrip moet worden verstaan wel aan de orde geweest. In de MvT¹⁶⁸ wordt vermeld dat bij het begrip verkrijging “(...) in de eerste plaats moet worden gedacht aan de *civielrechtelijke eigendomsverkrijging*”.¹⁶⁹ De vraag die zich in dit verband opdringt is, of onder hieronder ook de economische eigendomsverkrijging wordt verstaan. Deze vraag is door de staatssecretaris van Financiën ontkennend beantwoord.¹⁷⁰ Ook in het spraakgebruik denkt men bij het woord verkrijging in eerste plaats aan de civieljuridische eigendomsverkrijging, aldus de MvA.¹⁷¹ In de Toelichting op

¹⁶⁵ KS II, vergaderjaar 1969-1970, 10 560, nr. 3, Algemeen, hoofdstuk I, § 4.

¹⁶⁶ Niettegenstaande de met enige regelmaat oploeiende discussie over de rechtsgrond van deze belasting en ondanks de roep (*in de duisternis*?, AJO) om deze belasting af te schaffen. Zie bijvoorbeeld W.J.M. Vennix, De toekomst van de overdrachtsbelasting, WFR 1995/6158, 6 juli 1995, bladzijden 994 en 996 e.v. en met name de in voetnoot 2 bij dit artikel genoemde literatuur. In haar advies van 17 mei 1995, onderdelen 9 en 10, geeft de Raad van State aan dat in het kader van de uitbreiding van het heffingsobject (*met economische eigendomsoverdrachten*, AJO) de rechtsgrond van de overdrachtsbelasting nader bezien en afgebakend dient te worden.

¹⁶⁷ Artikel 2 WBR.

¹⁶⁸ KS II, vergaderjaar 1969-1970, 10 560, bladzijde 16 rk.

¹⁶⁹ J.K. Moltmaker, Belastingen van rechtsverkeer, bladzijde 23, is op grond van de gekozen bewoordingen in de MvT en MvA, van mening dat niet zoals de MvT en MvA het formuleren ‘in de eerste plaats’ maar *uitsluitend* aan een civielrechtelijke verkrijging wordt gedacht.

¹⁷⁰ KS II, vergaderjaar 1969-1970, 10 560, nr. 5, bladzijde 5.

¹⁷¹ KS II, vergaderjaar 1969-1970, 10 560, nr. 5, bladzijde 5.

belastingen van rechtsverkeer¹⁷² geeft de staatssecretaris van Financiën verder aan dat het niet opportuun wordt geacht dat andere soorten van verkrijgingen dan de civielrechtelijke eigendomsverkrijging (en die van beperkte zakelijke genotsrechten) in de belasting worden betrokken. In 1981 heeft de Hoge Raad bevestigd dat onder “verkrijging” slechts de civielrechtelijke eigendomsverkrijging wordt verstaan.¹⁷³ De Hoge Raad besliste in 1992 in gelijke zin met betrekking tot de verkrijging van de economische eigendom van aandelen in een onroerende zaaklichaam.¹⁷⁴

In de WBR zijn in een aantal bepalingen uitbreidingen van het begrip verkrijging opgenomen. Als verkrijging van onroerende zaken worden mede aangemerkt:

- certificaatrechten en dergelijke ter zake van onroerende zaken, aandelen in onroerende zaaklichamen alsmede lidmaatschapsrechten van verenigingen en coöperaties indien deze lidmaatschapsrechten het recht geven op het uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gebruik van een (gedeelte van) een onroerende zaak.¹⁷⁵ Zie hoofdstuk 3.2.4;
- de opzegging en wijziging van een beperkt recht en de overgang van opstallen e.d. bij het einde van een beperkt recht tot gebruik van een onroerende zaak.¹⁷⁶

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken geeft op twee plaatsen een uitbreiding aan het verkrijgingsbegrip. Aan artikel 2 WBR wordt een tweede lid toegevoegd, dat de verkrijging van de economische eigendom onder het begrip verkrijging brengt. Artikel 3 wordt zodanig gewijzigd dat een verkrijging krachtens natrekking wordt aangemerkt als een belastbaar feit indien het gaat om een levering waarover BTW verschuldigd is, de vergoeding lager is dan de grondslag voor de overdrachtsbelasting en de verkrijger de BTW voor minder dan 90% in aftrek kan brengen. Op de economische eigendom wordt in hoofdstuk 3.2.1 nader ingegaan. In de hoofdstukken 3.2.2 “Uitgezonderde verkrijgingen” en 3.2.2.1 “Verkrijging door natrekking” komt natrekking aan de orde.

Door onder verkrijging mede te begrijpen de verkrijging van economische eigendom wordt bewerkstelligd dat op dit nieuwe belastbare feit ook de overige bepalingen van de WBR van toepassing zijn. Dit is onder meer van belang voor de verkrijging van de economische eigendom van aandelen in een onroerende zaaklichaam ex artikel 4 WBR en de toepassing van de vrijstellingen.

In Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan een onroerende zaak is onderworpen

Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt met “Nederland” bedoeld Nederland, hieronder begrepen de territoriale zee.¹⁷⁷ In de WBR is geen omschrijving opgenomen van wat onder “onroerende zaken” moet worden verstaan. Het civiele recht is in beginsel bepalend voor wat als een onroerende zaak wordt aangemerkt. Zaken zijn voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten.¹⁷⁸ Onroerend zijn grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.¹⁷⁹ Alles wat volgens de verkeeropvatting deel uit maakt van een zaak danwel met de hoofdzaak zodanig verbonden is dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder beschadiging van betekenis, is bestanddeel van die zaak.¹⁸⁰ In artikel 4 WBR wordt het begrip “onroerende zaken” uitgebreid met certificaatrechten, lidmaatschapsrechten en aandelen in onroerende zaaklichamen.

¹⁷² Resolutie van 16 december 1971, nr. B71/23 037, RBR-6 (§ 2).

¹⁷³ HR 1 oktober 1980 (nr. 20 066), BNB 1981/15.

¹⁷⁴ HR 22 juli 1992 (nr. 28 211), BNB 1992/308, m.n. Van Dijk.

¹⁷⁵ Artikel 4 WBR.

¹⁷⁶ Artikel 6 WBR.

¹⁷⁷ Artikel 2, lid 3 AWR.

¹⁷⁸ Artikel 3:2 BW.

¹⁷⁹ Artikel 3:3 BW.

¹⁸⁰ Artikel 3:4 BW.

De WBR bevat ook geen definitie van wat “*rechten waaraan zaken zijn onderworpen*” zijn. Het civiele recht is wederom beslissend. Onder deze omschrijving vallen naast eigendom, beperkte rechten op een onroerende zaak, een beperkt recht op een beperkt recht en een aandeel in een zodanige zaak en rechten op een dergelijk aandeel. Het civiele recht kent een gesloten systeem van beperkte rechten. In het algemeen wordt een beperkt recht omschreven als een recht dat is afgeleid uit een meer omvattend recht, hetwelk met dat beperkte recht is bezwaard.¹⁸¹ Onroerende zaken kunnen onderworpen zijn aan onder meer de volgende rechten:

- Vruchtgebruik (artikelen 3:201 e.v. BW);
- Gebruik en bewoning (artikelen 3:226 e.v. BW);
- Hypotheek (artikelen 3:227 e.v. BW);
- Erfdienstbaarheid (artikelen 5:70 e.v. BW);
- Erfpacht (artikelen 5:85 e.v. BW);
- Opstal (artikelen 5:101 e.v. BW);
- Grondrente;
- Recht van beklemming;
- Appartementsrechten;
- Pandrecht (certificaten en aandelen in onroerende zaaklichamen).

Voor overdrachtsbelastingdoeleinden worden de rechten van bezit, grondrente, pand en hypotheek geëlimineerd. Verwezen wordt naar hoofdstuk 3.2.3.3.

3.2.1 Economisch eigendomsoverdracht van onroerende zaken

3.2.1.1 Algemeen

Het begrip economische eigendom is ontwikkeld in het fiscale recht en is, naar wordt aangenomen, van Duitse origine.¹⁸² De Hoge Raad¹⁸³ gebruikt in 1955 voor de eerste maal de uitdrukking “*economische eigendom*”. In dit arrest komt de volgende passage voor: “*De economische eigendom wordt geacht hij te hebben, aan wie het volledig belang bij het goed toekomt, hetgeen insluit dat het volledig risico van waardeveranderingen en het eventuele tenietgaan van de zaak ten volle door hem wordt gedragen.*”

In de praktijk komen allerlei vormen van economische eigendom voor. Genoemd kunnen worden: huurkoop, certificaatrechten, alsmede diverse trustfiguren.

Naast deze vormen van economische eigendom kwam veelvuldig de economische eigendomsoverdracht van onroerende zaken voor op grond van een “overeenkomst van economische eigendomsoverdracht”. Bij een dergelijke overeenkomst neemt de koper, veelal onder gelijktijdige betaling van de gehele koop-som, het volledig risico van de verkochte onroerende zaak voor zijn rekening. De juridische levering van de onroerende zaak wordt naar de toekomst verschoven.¹⁸⁴ Een belangrijke reden om gebruik te maken van een economische eigendomsoverdracht was de heffing van overdrachtsbelasting tot het moment van de juridische levering uit te stellen. Bovendien is het voor een economische eigendomsoverdracht niet noodzakelijk een notaris in te schakelen. In de criminele-sfeer, de familie-sfeer en in concern-verhoudingen konden hierdoor op eenvoudige en goedkope¹⁸⁵ wijze onroerende zaken worden overgedragen.

¹⁸¹ Artikel 3:8 BW.

¹⁸² W.C.L. van der Grinten noemt in zijn pre-advies “Certificering van onroerend goed”, op bladzijde 31, voetnoot 25 het arrest van de R.G.E. 45, bladzijde 80 (1899): “Die Sache gehört dem Fiduciair zwar formell und juristisch aber nicht materiell und wirtschaftlich”.

¹⁸³ HR 19 oktober 1955 (nr. 12 407), BNB 1955/377.

¹⁸⁴ Voor de levering van een onroerende zaak is vereist een tussen partijen opgemaakte notariële akte en inschrijving in de daartoe bestemde openbare registers. Zie artikel 3:89 BW. De eigendom gaat pas over op het moment van inschrijving, daar eerst dan volledig aan de vereiste formaliteiten is voldaan.

¹⁸⁵ Aan de overdracht van de juridische eigendom zijn de kosten van de notaris en kadastrale kosten verbonden. Bij een overeenkomst tot economische eigendomsoverdracht wordt veelal een hypotheaire (zekerheids)inschrijving overeengekomen, waaraan uiteraard ook kosten zijn verbonden.

Vooropgesteld dient te worden, dat de ingeburgerde uitdrukking economisch eigendom een misleidende benaming is. Het betreft een aanduiding van een complex van obligatoire rechten en verplichtingen, ontstaan als gevolg van een obligatoire overeenkomst en niet een vorm van het recht van eigendom. Uit artikel 5:1 BW blijken twee kenmerken van het (juridische) eigendomsrecht: (1) eigendom is per definitie een volledig recht en (2) eigendom kan slechts bestaan op zaken, nooit op vermogensrechten (zoals beperkte rechten). Het eigendomsrecht (de eigendom) wordt veelal met de onderliggende zaak vereenzelvigd.¹⁸⁶

Zoals vermeld is de overeenkomst van economische eigendomsoverdracht een koopovereenkomst met een aantal bijzondere regelingen. De bijzondere regelingen maken in hun onderlinge samenhang een dermate belangrijk deel uit van de overeenkomst, dat gesteld kan worden dat de overeenkomst van economische eigendomsoverdracht een overeenkomst "sui generis" is, die gelegen is tussen de koopovereenkomst enerzijds en de leveringsakte anderzijds.¹⁸⁷ Voor de duiding van een (koop)overeenkomst als een overeenkomst van economische eigendomsoverdracht zijn naar mijn mening essentieel:

- De bepaling dat het risico van waardeveranderingen en tenietgaan van de zaak voortaan berust bij de economische eigenaar (koper) en niet langer bij de gerechtigde in goederenrechtelijke zin (i.e. de juridisch eigenaar);
- De bepaling dat alle lasten en baten van de zaak (het genot) voortaan voor rekening komen van, danwel ten gunste komen aan, de economisch eigenaar en niet langer voor rekening komen van respectievelijk ten goede komen aan de juridisch eigenaar;
- De bevoegdheid van de economisch eigenaar om voortaan alle feitelijke handelingen en rechtshandelingen met betrekking tot de zaak te verrichten, gepaard gaande met het verbod voor de juridisch eigenaar nog langer handelingen te verrichten, anders dan op verzoek van de economisch eigenaar, onder de verplichting om onverwijld aan een dergelijk verzoek van de economisch eigenaar mee te werken.

Ingevolge deze bepaling is de economisch eigenaar onder andere bevoegd de juridisch eigenaar te verplichten de gekochte zaak juridisch te doen leveren aan zichzelf danwel aan een derde, de gekochte zaak met hypotheek te (laten) bezwaren en het gekochte te verhuren. De juridische eigenaar heeft er belang bij in de overeenkomst op te nemen dat de economische eigendom niet zonder zijn uitdrukkelijke toestemming kan worden overgedragen, teneinde te voorkomen dat de juridische eigenaar met een andere, door hem niet gewenste, partij te maken krijgt.

Veelal zijn in een overeenkomst van economische eigendomsoverdracht ook de volgende regelingen opgenomen:

- Een hypothecaire zekerheidsinschrijving op de verkochte onroerende zaak ten behoeve van de economische eigenaar;
- Aan de economische eigenaar wordt door de juridische eigenaar een onherroepelijke volmacht verstrekt tot het verrichten van rechtshandelingen met betrekking tot de zaak en in het algemeen tot het nakomen van al hetgeen waartoe de juridische eigenaar op grond van de overeenkomst van economische eigendomsoverdracht verplicht is;
- De bepaling dat een boete is verschuldigd indien één van beide partijen niet voldoet aan de verplichting om op het eerste verzoek van de economische eigenaar respectievelijk juridisch eigenaar de juridische eigendom te leveren respectievelijk af te nemen.

¹⁸⁶ Jac. Hijma en M.M. Olthof, Compendium van het Nederlands vermogensrecht, bladzijde 136.

¹⁸⁷ Zie bijvoorbeeld A.A. van Velten en M.P. Bongard, Economische eigendom van onroerend goed, MBB no. 5, 1984, bladzijde 128.

De economische eigendomsoverdracht brengt tal van risico's met zich mee voor de juridisch eigenaar. Al naar gelang de bron waaruit zij voortvloeien kunnen deze risico's worden onderscheiden in civielrechtelijke, fiscaalrechtelijke en administratief rechtelijke risico's. De civielrechtelijke risico's liggen in de sfeer van de (risico)aansprakelijkheid voor schade veroorzaakt door de onroerende zaak, het burennrecht, de kwalitatieve rechten en verplichtingen (erfdienstbaarheden en erfpacht), in overeenkomsten opgenomen kettingbedingen en de huur- en pachtovereenkomsten. Als administratiefrechtelijke risico's kunnen worden genoemd: de aanschrijving ex artikel 25, lid 1, sub b Woningwet tot het treffen van voorzieningen of het aanbrengen van verbeteringen aan een onroerende zaak en de verplichtingen voortvloeiende uit de Monumentenwet 1988. De fiscaalrechtelijke risico's zijn met name risico's op het gebied van de lokale heffingen. De Gemeentewet¹⁸⁸ bepaalt dat het, zogenoemde, zakelijk gerechtigde gedeelte van de onroerende zaakbelasting wordt geheven van degene(n), die krachtens een zakelijk recht het genot van een onroerende zaak heeft. Het is niet van belang of men als eigenaar ook het feitelijk genot heeft, zolang een ander dat genot maar niet heeft krachtens een beperkt recht, zoals bijvoorbeeld de vruchtgebruiker of de erfpachter. Hof Leeuwarden besliste op 24 april 1981¹⁸⁹ dat onder eigendom in dit verband de juridische eigendom moet worden verstaan. De juridische eigenaar blijft derhalve belastingplichtig voor de onroerende zaakbelasting. Ook voor andere gemeentelijke belastingen en heffingen, als baatbelasting, bouwgrondbelasting en rioolrecht is doorgaans de juridische eigenaar belastingplichtige. Dit geldt in beginsel ook voor de waterschapslasten.

Ondanks de gesignaleerde risico's kwam de economische eigendomsoverdracht van onroerende zaken veelvuldig voor. De besparing van overdrachtsbelasting was veelal doorslaggevend. De praktijk vond oplossingen die de risico's verbonden aan economische eigendomsoverdrachten beperkten danwel geheel voorkwamen. Als voorbeelden kunnen worden genoemd: een boetebeding, een onherroepelijke volmacht, zekerheidstellingen, verzekeringen en vestiging van hypotheek.

Het in de heffing van de overdrachtsbelasting betrekken van de economische eigendomsoverdracht is één van de doelen van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken, immers datgene wat economisch gezien gelijk is, dient fiscaal gelijk te worden behandeld.¹⁹⁰ De Wet bestrijding constructies onroerende zaken heeft wellicht als gevolg dat een einde wordt gemaakt aan de economische eigendomsoverdracht. De uitbreiding van het heffingsobject voor de overdrachtsbelasting tot de economische eigendomsoverdracht neemt immers het, veelal doorslaggevend, motief - besparing van overdrachtsbelasting - voor de economische eigendomsoverdracht weg. Om deze reden en mede gelet op de hierboven vermelde risico's ligt het voor de hand dat in vrijwel alle gevallen de juridische eigendom van onroerende zaken zal worden overgedragen.¹⁹¹ Het hoofddoel van de wetswijziging is volgens de staatssecretaris van Financiën overigens niet het belasten van economische eigendomsoverdrachten maar er toe bijdragen dat de reparatiemaatregelen in de sfeer van de omzetbelasting het gewenste effect sorteren.¹⁹² Verder kan de maatregel een rol spelen bij de bestrijding van het witwassen van met criminele activiteiten verkregen gelden, zo meldt de MvT.

Met het in de overdrachtsbelasting betrekken van de economische eigendomsoverdracht zijn nu voor - vrijwel - alle belastingen gevolgen verbonden aan de overdracht van economische eigendom. Slechts voor de heffing van het recht van overgang en de heffing van vermogensbelasting van niet in Nederland wonende natuurlijke personen wordt de (overgang van) economische eigendom niet in aanmerking genomen.¹⁹³

¹⁸⁸ Artikel 220 Gemeentewet.

¹⁸⁹ Hof Leeuwarden 24 april 1981, V-N 1982, bladzijde 45.

¹⁹⁰ MvT, bladzijde 22 en brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 27 juni 1997, pt. 7.

¹⁹¹ Hetgeen overeenkomt met de wens van de Kamer. Brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 27 juni 1995, pt. 7.

¹⁹² MvT, bladzijde 21. Op bladzijde 23 van de MvT wordt de maatregel ook van belang geacht voor de heffing van vennootschapsbelasting. Deze opmerking ontgaat mij.

¹⁹³ In tegenstelling tot wat in de MvT, bladzijde 23, wordt verondersteld.

3.2.1.2 Definitie

3.2.1.2.1 Algemeen

In artikel 2, lid 2, 2e volzin WBR wordt de definitie van economische eigendom opgenomen. Deze definitie luidt volgend het initiële wetsvoorstel als volgt:

“Onder economische eigendom wordt verstaan elk belang bij de in het eerste lid bedoelde onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat als gevolg van een overeenkomst waarbij rechten en verplichtingen - waaronder het risico van waardeverandering en tenietgaan - worden overgedragen, toekomt aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde.”

Volgens deze definitie is derhalve vereist dat sprake van:

- een belang bij (...) onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen dat toekomt aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde;
- dat het gevolg is van een overeenkomst waarbij rechten en verplichtingen worden overgedragen en;
- dat mede omvat het risico van waardeverandering en tenietgaan.

De omschrijving van de term economische eigendom is volgens de staatssecretaris van Financiën zodanig ruim gekozen dat alle bekende vormen van economische eigendom eronder vallen, terwijl rechtsverhoudingen die daar niet toe worden gerekend er buiten vallen.¹⁹⁴ De ruime formulering beoogt te voorkomen dat kleine afwijkingen van de definitie - opgenomen in de overeenkomst tot economische eigendomsoverdracht - tot gevolg hebben dat aan de heffing van overdrachtsbelasting alsnog wordt ontkomen. Het voorstaande betekent mijns inziens de introductie van het leerstuk van de *fraus legis* ter zake van (de uitleg van) het begrip “verkrijging” in de overdrachtsbelasting.¹⁹⁵

Moltmaker¹⁹⁶ wijst op het onzorgvuldige taalgebruik dat bij de formulering van de definitie is gehanteerd. Rechten worden “gevestigd” en verplichtingen worden “aangegaan”, maar deze worden niet “overgedragen”. Het gehanteerde taalgebruik suggereert m.i. dat bij de opstelling van de definitie verondersteld is dat er sprake is van de “afsplitsing” van de economische eigendom door de juridisch eigenaar.¹⁹⁷ Het taalgebruik is naar mijn mening correct daar waar het gaat om de overdracht van de economische eigendom door een niet-juridisch eigenaar. In dat geval zijn de rechten reeds gevestigd en de verplichtingen aangegaan en kan de term “overdracht” worden gehanteerd. Voor het geval dat economische eigendom wordt “overgedragen” door de juridisch eigenaar zijn de opmerkingen van Moltmaker terecht. Moltmaker geeft verder aan dat het maar in beperkte mate uit het zinsverband voortvloeit dat “het risico van waardeverandering en tenietgaan” betrekking moeten hebben op de daar bedoelde onroerende zaken of rechten. De risico-overgang is overigens het gevolg van de in de overeenkomst opgenomen rechten en verplichtingen en kunnen, hetgeen de definitie veronderstelt, niet als zodanig worden overgedragen.

¹⁹⁴ MvT, bladzijde 24.

¹⁹⁵ De MvT lijkt dit op de bladzijden 22 (onderaan) en 35 (bovenaan) ook te suggereren. Wel werd *fraus legis* al toegepast met betrekking tot de vrijdeling van belastingheffing ex. artikel 4 WBR. Zie bijvoorbeeld HR 29 maart 1995 (nr. 29 142), BNB 1995/160*, m.n. van J.W. Zwemmer. Het wijzigen van het huwelijksgoederenregime in het kader van de verdeling van de huwelijksgemeenschap kan niet met *fraus legis* worden bestreden. Zie HR 14 april 1993 (nr. 27 789), BNB 1993/201* en 202*, m.n. J.P. Scheltens. Verwezen wordt ook naar het artikel van K.L.H. van Mens, *Fraus Legis en overdrachtsbelasting*, WFR 1994, bladzijde 471.

¹⁹⁶ J.K. Moltmaker, *De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting* (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 926.

¹⁹⁷ Waaraan blijktens bladzijde 35 van de MvT (“Bij de verkrijging van de economische eigendom wordt in de eerste plaats gedacht aan de verkrijging door een ander dan de eigenaar of de beperkt gerechtigde.”) inderdaad kennelijk gedacht is.

De onzorgvuldige formulering van de definitie wordt voor een groot deel veroorzaakt doordat aan een statisch begrip, "*economische eigendom*", een dynamisch element, "*een overeenkomst (...) worden overgedragen*", wordt toegevoegd. Het dynamische element ligt naar mijn mening reeds besloten in de term "*verkrijging*" en behoeft niet (nogmaals) in de definitie van economische eigendom te worden opgenomen. Onder andere om deze reden voel ik veel voor de door Moltmaker¹⁹⁸ voorgestelde definitie:¹⁹⁹

"Onder economische eigendom wordt verstaan een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot de in het eerste lid bedoelde onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat een belang bij die zaken of rechten vertegenwoordigt, dat tenminste het risico van waardeverandering en tenietgaan inhoudt en toekomt aan een ander dan de eigenaar of de beperkt gerechtigde."

In deze definitie wordt een statische situatie statisch beschreven. Waarmee ik overigens niet bedoel te zeggen dat (de omvang van) de economische eigendom niet kan veranderen. Ik vraag mij af of het noodzakelijk is de zinsnede "*en toekomt aan een ander dan de eigenaar of de beperkt gerechtigde*" in de definitie op te nemen. Deze zinsnede wekt de indruk dat indien de eigenaar of de beperkt gerechtigde zelf de gehele of gedeeltelijke economische eigendom (terug)verkrijgt er geen sprake is van economische eigendom, hetgeen volgens de MvT niet de bedoeling is.²⁰⁰ De wetssystematiek, waarbij de verkrijging - waaronder begrepen de verkrijging van economische eigendom - van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen het belastbare feit vormt, leidt er mijns inziens al toe dat wanneer de eigenaar of de beperkt gerechtigde de gehele of gedeeltelijke economische eigendom (terug)verkrijgt er sprake is van een belastbaar feit. Als gevolg van de overdracht van het samenstel van rechten en verplichtingen (de economische eigendom) aan de eigenaar of de beperkt gerechtigde geraken de rechten en verplichtingen in één hand en gaan diensgevolge door vermenging teniet.²⁰¹ Het kan echter niet gezegd worden dat de juridisch eigenaar ook niet tevens de economisch eigenaar is.

3.2.1.2.2 Gedeelte van de economische eigendom

Onder de definitie valt ook de verkrijging van een gedeelte van de economische eigendom. Dit leid ik af uit het gebruik van de terminologie "*elk belang bij*" en bovendien wordt dit in de MvT²⁰² expliciet vermeld. Het is dus mogelijk dat ondanks dat niet het gehele economische belang wordt verworven, toch sprake is van economische eigendomsoverdracht in de zin van de WBR.²⁰³ De gebruikte terminologie geeft verder aan dat de wijze waarop een belang wordt verkregen irrelevant is. Een gedeelte van de economische eigendom kan worden verkregen in de zin van een gedeelte (percentage) van de volledige economische eigendom maar ook als een zodanig samenstel van rechten en verplichtingen, inclusief het risico van waardeverandering en tenietgaan, dat het de volledige economische eigendom benadert. Van het laatste geval dient volgens de MvT te worden uitgegaan indien op andere wijze dan een percentage een gedeelte van de economische eigendom wordt verkregen. Gesteld wordt dat er vanwege de uitvoeringspraktijk in dit soort gevallen slechts vastgesteld kan worden of er sprake is van economische eigendom of niet. Het lijkt er overigens wel op dat hier slechts situaties bedoeld zijn waarbij er slechts een marginale afwijking van de essentiële criteria om een economische eigendom te constateren voordoet en er daardoor geen heffing van overdrachtsbelasting zou kunnen plaatsvinden.²⁰⁴

¹⁹⁸ J.K. Moltmaker, De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 927.

¹⁹⁹ Ook de staatssecretaris van Financiën beseft dat de definitie verbetering behoeft: "*(...) met name het doorwrochte artikel van Prof. mr. J.K. Moltmaker in het Weekblad voor fiscaal recht van 27 juni 1995, voor mij aanleiding zijn geweest mij nog eens te bezinnen op de formulering van de definitie. Bij de nota van wijziging wordt deze formulering verduidelijkt.*" NnavV(TK), bladzijde 31 (concept).

²⁰⁰ MvT, bladzijde 35.

²⁰¹ Vgl. artikel 6:161 BW. Hierbij er vanuitgaande dat er geen rechten of verplichtingen blijven 'hangen', maar alle rechten en verplichtingen worden verkregen.

²⁰² MvT, bladzijde 35.

²⁰³ In tegenstelling tot HR 8 mei 1995 (nr. 22 635), BNB 1986/75* m.n. Bartel, met betrekking tot de vraag of recht bestond op een investeringsbijdrage in geval van een lease-overeenkomst.

²⁰⁴ Zie ook J.K. Moltmaker, De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 927.

Bij gedeelte (percentage) moet worden gedacht aan medegerechtigdheid tot een gemeenschap die de economische eigendom omvat.²⁰⁵ Het is naar mijn mening mogelijk een gedeelte (in de zin van een percentage) van een gedeelte (in de zin van een samenstel van rechten en verplichtingen) van de economische eigendom te verkrijgen. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat een percentage van een samenstel van rechten en verplichtingen is overgedragen waarvan later wordt geconstateerd dat dit samenstel van rechten en verplichtingen moet worden aangemerkt als een economische eigendom. Ook de gebruikte terminologie “*elk belang bij*” maakt het mijns inziens noodzakelijk de omvang van de verkrijging vast te stellen. Het verschil in de wijze waarop een gedeelte van de economische eigendom wordt verkregen kan gevolgen hebben voor de hoogte van de heffingsmaatstaf. In hoofdstuk 3.3.2 wordt hier nader op ingegaan.

De MvT²⁰⁶ spreekt over de “(...) *thans in jurisprudentie aangegeven criteria voor economische eigendom*” waar het gaat om de vaststelling of een kleine afwijking van de definitie leidt tot het al dan niet ontkomen aan de heffing van overdrachtsbelasting. Hiermee wordt naar mijn mening de uitleg van het begrip economische eigendom in de tijd gefixeerd. Alleen de op dit moment uit de jurisprudentie bekende criteria mogen bij de interpretatie van dit begrip een rol spelen. Hetgeen bij het al dan niet toepassen van *fraus legis* van belang kan zijn. Kennelijk wordt ook de jurisprudentie ter zake van economische eigendom met betrekking tot belasting- en niet-belastingwetten, niet zijnde WBR, hoofdstuk II (overdrachtsbelasting), van toepassing geacht voor de interpretatie van de definitie van economische eigendom voor de overdrachtsbelasting. Dit is een merkwaardige constatering. Het begrip economische eigendom wordt specifiek voor de overdrachtsbelasting gedefinieerd. Derhalve is er geen jurisprudentie voor de overdrachtsbelasting om op terug te grijpen. Voorzover er jurisprudentie op dit gebied is betreft het slechts de vaststelling dat een economische eigendomsoverdracht geen belastbaar feit oplevert.

3.2.1.2.3 Het risico van waardeverandering en tenietgaan

Het element “*risico van waardeverandering en tenietgaan*” vormt de essentie van de definitie van economische eigendom. Wordt aan één van beide elementen niet voldaan dan kan er niet worden gesproken van economische eigendom.²⁰⁷ Uit het gebruik van het woord “*waaronder*” in de definitie leid ik af dat er kennelijk meer moet overgaan dan alleen het risico van waardeverandering en tenietgaan. Ik veronderstel dat hier is bedoeld het genot (in economische zin; baten en lasten), ofschoon dit noch in de definitie noch in de MvT wordt vermeld. Het feit dat baten en lasten voortaan voor rekening komen van de economische eigenaar (koper) is naar mijn mening een van de constitutieve vereisten voor een overeenkomst van economische eigendom (zie hoofdstuk 3.2.1.1). Met andere woorden, de overgang van het risico van waardeverandering en tenietgaan is een noodzakelijke maar niet voldoende voorwaarde om economische eigendom aan te nemen.

Onder het risico van waardeverandering moet worden verstaan waardeveranderingen in zowel positieve als negatieve zin.²⁰⁸ Dit risico lijkt op het eerste gezicht geen al te grote problemen op te leveren. De vraag is echter hoe een situatie moet worden beoordeeld indien op grond van de overeenkomst van economische eigendomsoverdracht waardedalingen voor rekening komen van de ene partij terwijl waardestijgingen ten gunste komen aan de andere partij. Wordt dan niet voldaan aan de eis dat het risico van waardeverandering overgaat en vindt dan geen economische eigendomsoverdracht plaats? De definitie van economische eigendom vereist volgens de staatssecretaris van Financiën niet dat het risico van waardeverandering volledig voor rekening van de economisch eigenaar komt, *enig risico* is voldoende. De staatssecretaris van Financiën ziet de bepalingen ten aanzien van het meedelen in de winst c.q. meedragen van het verlies onder omstandigheden als een nadere bepaling van de koopprijs. Volgens hem zijn er geen redenen om aan te nemen dat dergelijke situaties zonder meer buiten de definitie vallen.²⁰⁹ Wat moet worden verstaan onder “*enig risico*” wordt door staatssecretaris van Financiën niet nader gepreciseerd.

²⁰⁵ Ik acht het aannemelijk dat ook op andere wijze dan door de expliciete toepassing van een percentage het gedeelte van de economische eigendom kan worden bepaald, zolang maar eenduidig kan worden vastgesteld waar betrokken partijen recht op hebben.

²⁰⁶ MvT, bladzijde 35.

²⁰⁷ MvT, bladzijde 24.

²⁰⁸ MvT, bladzijde 23.

²⁰⁹ NnavV(TK) bladzijde 34 (concept).

Wat exact onder tenietgaan moet worden verstaan wordt noch in de Wet bestrijding constructies onroerende zaken noch in de MvT aangegeven. Moet de term "tenietgaan" worden opgevat als feitelijk teniet kunnen gaan en/of in economische zin teniet kunnen gaan? Met andere woorden, houdt dit risico in dat de onroerende zaak in stoffelijke zin op kan houden te bestaan (zogenoemd absoluut eigendomsverlies) en/of dat de (economische) waarde van het object tot nihil kan dalen? Een derde mogelijkheid is dat er (ook) sprake moet zijn van rechtens (de iure) teniet kunnen gaan. Deze vragen zijn niet zo eenvoudig te beantwoorden. Voor de beantwoording van deze vragen zal een onderscheid moeten worden gemaakt tussen (onroerende) zaken enerzijds en (beperkte) rechten anderzijds. Zaken zijn voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, bijvoorbeeld grond en opstallen.

Grond en opstallen

Een opstal kan als zodanig ophouden te bestaan, bijvoorbeeld door brand. Grond kan echter de facto niet tenietgaan. Dit zou betekenen dat de economische overdracht van grond nooit onder de definitie van economische eigendom valt.

Indien een opstal is gesticht op eigen grond en de opstal teniet gaat speelt in feite de zelfde vraag. De opstal maakt als gevolg van natrekking (bestand)deel uit van de grond. De opstal zou weliswaar teniet kunnen gaan, maar voor de grond is dit onmogelijk. In het spraakgebruik wordt in het laatste geval van tenietgaan gesproken en het lijkt dan ook zeer onwaarschijnlijk dat in dergelijke gevallen niet aan de term tenietgaan in de zin van de definitie van economische eigendom wordt voldaan. Van in economische zin tenietgaan zou wellicht kunnen worden gesproken indien er aan het herstel in de oude toestand dusdanige kosten zijn verbonden dat deze de waarde van voor het intreden van de toestand overtreffen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan zeer ernstige milieuverontreiniging en de overstroming van grond. Degene voor wiens rekening en risico deze kosten komen kan in deze visie geacht worden het risico van tenietgaan te dragen.

Beperkte rechten

In het burgerlijk wetboek wordt in artikel 3:81 vermeld hoe beperkte rechten tenietgaan. Beperkte rechten gaan teniet als gevolg van:

- het tenietgaan van het recht waaruit het beperkte recht is afgeleid;
- verloop van tijd waarvoor, of de vervulling van de ontbindende voorwaarde waaronder het recht is gevestigd;
- afstand;
- opzegging, indien de bevoegdheid daartoe bij de wet of de vestiging van het recht aan de hoofdgerechtigde, aan de beperkt gerechtigde of aan beiden is toegekend;
- vermenging en voorts op de overige in de wet voor iedere soort aangegeven wijzen van tenietgaan.

Aangezien het beperkte recht is afgeleid uit het eigendomsrecht op een onroerende zaak is het niet goed voor te stellen dat het beperkte recht teniet kan gaan. Het eigendomsrecht van een onroerende zaak kan immers niet - in absolute zin - tenietgaan. Het eigendomsrecht kan slechts tenietgaan doordat de onderliggende zaak fysiek ophoudt te bestaan. Het eigendomsrecht en het beperkte recht zouden bijvoorbeeld wel in één hand kunnen geraken en door vermenging teniet gaan. Dit laatste vormt een voorbeeld van

rechtens tenietgaan, immers de onderliggende onroerende zaak blijft in fysieke zin onaangetast. Is het beperkte recht afgeleid uit een ander beperkt recht dan zou dit onderliggende recht teniet kunnen gaan en gaat dus ook het afgeleide recht teniet. Ook in dit geval is er geen sprake van tenietgaan - in stoffelijke zin - van de onroerende zaak. Het is de vraag of dit ook onder "tenietgaan" in de zin van de definitie moet worden begrepen. Het gebruik van het woord "risico" in de definitie van economische eigendom lijkt aan te geven dat de mogelijkheid van tenietgaan het gevolg moet zijn van niet voorziene en in beginsel van de wil onafhankelijke omstandigheden. De term tenietgaan staat in artikel 3:81 BW bovendien in het teken van het einde van het recht. Een regeling voor heffing bij het einde van het recht staat in artikel 6, lid 3 WBR. Het spraakgebruik gaat ook uit van tenietgaan in fysieke zin en derhalve lijkt het niet aannemelijk dat bovenstaande vormen van "tenietgaan" zijn bedoeld.

Het moge duidelijk zijn dat het van belang is wat onder tenietgaan moet worden verstaan. Dit is bijvoorbeeld relevant bij de vaststelling of een eeuwigdurend recht van erfpacht van grond economisch kan worden overgedragen. Zoals hierboven aangegeven kan grond de facto niet tenietgaan. Het is echter mogelijk dat een eeuwigdurend recht van erfpacht teniet zou kunnen gaan, bijvoorbeeld door vermenging.

Aandelen

Voor de vaststelling of de economische eigendom van aandelen in een onroerende zaaklichaam kan worden verkregen is eveneens van belang vast te stellen of aandelen teniet kunnen gaan. Op de volgende wijzen zouden aandelen teniet kunnen gaan:

- in economische zin: de waarde van de aandelen daalt tot nihil als gevolg van een daling van de waarde van de door de aandelen vertegenwoordigde bezittingen (de onroerende zaken);
- in fysieke zin: het is niet goed voor te stellen hoe een aandeel in deze zin teniet zou kunnen gaan. Het aandeel(recht) moet worden onderscheiden van het aandeelbewijs. Ook moet een onderscheidt gemaakt worden tussen het aandeelbewijs op naam en het aandeelbewijs aan toonder. Aandeelhouderschap aan toonder is niet mogelijk zonder aandeelbewijs. Van een aandeelbewijs aan toonder kan gezegd worden dat het aandeelhouderschap door het papier wordt belichaamd. Het aandeelbewijs kan in fysieke zin door verlies tenietgaan. Bij een aandeel(recht) kan dit echter niet. Van verloren gegane of geschonden effecten kunnen duplicaatbewijzen worden verkregen.
- rechtens: door intrekking en vernietiging van aandelen of vermindering (tot vrijwel nihil) van het nominale bedrag van de aandelen.

Een eenduidig antwoord op de vraag of (een van) bovenstaande wijzen van tenietgaan onder tenietgaan in de zin van de definitie van economische eigendom wordt begrepen is niet te geven gelet het ontbreken van een definitie of omschrijving van tenietgaan in de Wet bestrijding constructies onroerende zaken en in de MvT.

Ik ben de mening toegedaan dat relatief eenvoudig kan worden voorkomen dat sprake is van een economische eigendomsovergang door in de overeenkomst van economische eigendomsoverdracht op te nemen dat het risico van waardeverandering danwel tenietgaan niet overgaat op de koper van de onroerende zaak. Het is niet duidelijk in hoeverre een dergelijke afwijking van de definitie voldoende is.

3.2.1.3 Werkingsbereik definitie economische eigendom

Zoals de staatssecretaris van Financiën zelf in de MvT aangeeft is de omschrijving van het begrip economische eigendom geen constante en is het geven van een eensluidende definitie moeilijk te geven. De definitie is volgens de MvT gebaseerd op de algemene overeenstemming in de literatuur dat er bij economi

sche eigendom steeds sprake is van een splitsing tussen macht (in juridische zin) en belang (in economische zin).²¹⁰ De definitie is, volgens de MvT, zodanig ruim gekozen dat alle bekende vormen van economische eigendom onder de definitie vallen, terwijl rechtsverhoudingen die daar niet tot gerekend worden erbuiten vallen. In de afbakening van de definitie zijn de elementen "*risico van tenietgaan*" en "*risico van waardeverandering*" essentieel. Aan beide moet zijn voldaan om economische eigendom aan te nemen. De definitie noch de MvT verstrekken duidelijkheid of bepaalde regelmatig voorkomende transacties een economische eigendomsoverdracht in de zin van de overdrachtsbelasting opleveren. Het ontstaan van eventuele onduidelijkheid met betrekking tot het al dan niet ontstaan van economische eigendom hebben contractspartijen zelf in de hand. Zij stellen immers zelf de bepalingen van hun overeenkomst vast.²¹¹ De staatssecretaris van Financiën beperkt zich tot het noemen van een aantal voorbeelden van situaties die al dan niet als economische eigendom kunnen worden aangemerkt: huur, de voorlopige koopovereenkomst en de koopoptie. In het algemeen valt te denken de volgende situaties:²¹²

- huur;
- de (voorlopige) koopovereenkomst;
- de koopoptie;
- huurkoop;
- groeiend-eigendomsconstructies;
- veiling;
- sleutelverklaring;
- lease;
- inbreng in een vennootschap;
- verblijfsbedingen;
- verrekeningsbedingen in huwelijkse voorwaarden.

De staatssecretaris van Financiën zegt in de MvT, zonder enig voorbehoud, dat een levering van economische eigendom in de zin van de BTW (de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken) onder de definitie valt.²¹³ Echter, een dergelijke verkrijging zal moeten voldoen aan de essentiële criteria van een economische eigendomsoverdracht en zal ten minste de overgang in het risico van waardeverandering of tenietgaan moeten inhouden, anders is er geen sprake van een verkrijging in de zin van de WBR.

De economische eigendom wordt verkregen op het moment dat de risico's - waaronder het risico van waardeverandering en tenietgaan - overgaan. In geval terugwerkende kracht wordt overeengekomen, dan zal het moment in verkrijging zijn het moment van opmaken van de overeenkomst van economisch eigendomsoverdracht.

Huur

De huurder krijgt bij het aangaan van de huurovereenkomst niet de economische eigendom, omdat de risico's van waardeveranderingen en tenietgaan niet op de huurder overgaan.²¹⁴ Indien de huurder echter opstallen sticht op de door hem gehuurde grond en vervolgens de huurrechten overdraagt, is ter zake van de overdracht van de opstallen veelal sprake van een economische eigendomsoverdracht. De voorwaarden van het huurcontract kunnen echter tot een andere conclusie leiden.

²¹⁰ MvT, bladzijde 23.

²¹¹ Zo zegt de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 27 juni 1995, pt. 7.

²¹² Verwezen wordt naar het vraag en antwoordspel tussen enerzijds M.P. Bongard en F.R. Herreveld en anderzijds J.K. Moltmaker in WFR 1995/6152, bladzijde 745 e.v., "*Overdrachtsbelasting bij verkrijging economische eigendom*" respectievelijk WFR 1995/6167, 29 juni 1995, bladzijde 925 e.v., "*De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting (wetsvoorstel nr. 24 172).*"

²¹³ Hetgeen hij in de NnavV(TK), bladzijde 32 (concept) nog eens herhaald: "*Hierbij ben ik van oordeel dat indien de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken is overgegaan, daarmee in ieder geval de economische eigendom van die zaak is overgegaan.*"

²¹⁴ Zie ook MvT, bladzijden 24 en 34.

Koop is de overeenkomst waarbij de ene partij zich verbindt een zaak te geven en de andere partij zich verbindt om daarvoor een prijs in geld te betalen.²¹⁶ Op grond van artikel 7:10 BW gaat het risico op de koper over op het moment van aflevering, zelfs indien de juridische eigendom nog niet is overgedragen. Het sluiten van een voorlopige koopovereenkomst is derhalve niet zonder meer voldoende om de overgang van de economische eigendom aan te nemen. Aflevering van de onroerende zaak vindt veelal op een later tijdstip plaats. De koper draagt dus tot het moment van aflevering niet het risico van tenietgaan.²¹⁷ Dit zou anders kunnen zijn als contractspartijen overeenkomen dat de risico's van waardeveranderingen en tenietgaan overgaan op de koper op bijvoorbeeld het moment van aangaan van de (voorlopige) koopovereenkomst of enig ander moment. Voor de duiding als economische eigendom is het mijns inziens eveneens, kort gezegd, vereist dat de koper alle feitelijke en rechtshandelingen met betrekking tot de onroerende zaak kan verrichten en is er bij een gewone koopovereenkomst geen sprake van de overdracht van economische eigendom (zie hoofdstuk 3.2.11).²¹⁸ Duidelijkheid op dit punt bestaat er echter niet. Zie ook hierna onder "sleutelverklaring".

Sleutelverklaring

Onder "aflevering" in de zin van artikel 7:10 BW wordt verstaan de bezitsverschaffing. Ook de inbezitneming door de koper met uitdrukkelijke of stilzwijgende toestemming van de verkoper en de bezitsverschaffing ex artikel 3:110 BW worden daaronder begrepen.²¹⁹ Ingeval de verkoper aan de koper de feitelijke macht over de onroerende zaak verschaft door overhandiging van de sleutels is civielrechtelijk eveneens sprake van het afleveren van de onroerende zaak en gaat op dat moment het risico over.²²⁰ De levering van de onroerende zaak is pas voltooid op het moment van de inschrijving in de registers.²²¹

Het komt in de praktijk regelmatig voor dat de koper voor de levering en betaling van de koopprijs de sleutel van de onroerende zaak krijgt. Veelal wordt dan een zogenoemde sleutelverklaring opgesteld waarin is bepaald dat de koper afstand doet van zijn recht de koopovereenkomst te ontbinden, alle zakelijke lasten voor rekening van de koper komen vanaf het moment van opstellen van de sleutelverklaring en koper verklaart dat hij de sleutel van het gekochte heeft ontvangen. Civielrechtelijk is er dan sprake van risico-overgang.

Het is volgens de staatssecretaris van Financiën in zijn algemeenheid niet mogelijk aan te geven of een sleutelverklaring kan worden aangemerkt als een economische eigendomsoverdracht of niet. Indien de sleutelverklaring alle elementen bevat van de definitie van economische eigendom wel, maar als de sleutelverklaring alleen een toestemming van de eigenaar is om het huis binnen te treden en alvast met de verbouwingswerkzaamheden te beginnen, niet.²²² Zolang slechts sprake is van bezitsverschaffing is heffing niet aan de orde. Echter, wordt er meer "overgedragen" dan kan een economische eigendomsoverdracht worden geconstateerd.

²¹⁵ De term "voorlopige koopovereenkomst" is verwarrend, er is niets "voorlopigs" aan.

²¹⁶ Artikel 7:1 BW. Onder geven moet worden verstaan "in eigendom over te dragen en te leveren" (artikel 7:9, lid 1 BW).

²¹⁷ MvT, bladzijde 24.

²¹⁸ Ook J.K. Moltmaker, De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 928. Anders Fiscaal up to date, d.d. 6 april 1995, nr. 7, bladzijde 4 en V-N 1995, bladzijde 1573.

²¹⁹ KS II, vergaderjaar 16 979, nrs. 7 en 8 en KS II, vergaderjaar 16 979, Nota, nr. 14 (Het feit dat een pand gekraakt is staat de aflevering niet in de weg). Zie ook V.A.E.M. Meijers, Economische eigendomsoverdracht van onroerende zaken, Vennootschap & Onderneming, bladzijde 47.

²²⁰ Artikelen 7:9 en 7:10 BW.

²²¹ Artikel 3:89 BW.

²²² Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, pt. 7.

De koopoptie

Onder optie wordt verstaan de overeenkomst waarbij de houder van de optie het recht heeft, veelal tegen betaling van een premie, voor of op de overeengekomen aflooptdatum van het optiecontract tegen een van te voren overeengekomen prijs te kopen (call-optie) of te verkopen (put-optie).

Het is niet de bedoeling dat koopopties onder de definitie van economische eigendom vallen. Het is immers bij het aangaan van die overeenkomst lang niet zeker dat deze optie zal worden uitgeoefend. Het is echter onder omstandigheden mogelijk dat er sprake is van een economische eigendom(soverdracht), te weten indien de overeenkomst waarbij de optie wordt verleend in haar totaliteit alle elementen van de definitie omvat.²²³

In de praktijk komt het regelmatig voor dat de huurder van een onroerende zaak het recht heeft de onroerende zaak na afloop van de overeengekomen huurperiode te kopen. Op het moment van aangaan van de (huur)overeenkomst is het niet zeker of de optie zal worden uitgeoefend. Ingeval de onroerende zaak na de huurperiode door uitoefening van een optie tegen een vast symbolisch bedrag (bijvoorbeeld f 1) door de huurder kan worden verkregen neigt dit naar huurkoop. De vraag is of dit als een economische eigendomsoverdracht kan worden aangemerkt. Naar mijn mening is dit om drie redenen niet het geval. Ten eerste, de huurder heeft dan wel het genot van de zaak, maar heeft in feite slechts belang bij eventuele waardestijgingen, terwijl de verhuurder (eigenaar), tot het moment van uitoefening van de optie, het risico van waardedalingen aangaat. Ten tweede, de verhuurder (eigenaar) behoudt de beschikkingsmacht over de onroerende zaak, waarbij deze uiteraard rekening moet houden met de belangen van de huurder. Ten derde, tot het tijdstip waarop de optie wordt uitgeoefend loopt de verhuurder (eigenaar) het risico van tenietgaan van de onroerende zaak.

Hierbij is het overigens opmerkelijk te constateren dat het risico van tenietgaan ook door tijdsverloop in plaats van een specifieke transactie kan verschuiven. Bijvoorbeeld, een pand wordt verhuurd voor een periode van 50 jaar voor een vaste prijs en in de huurovereenkomst is een koopoptie (vaste prijs) opgenomen. Als het object teniet gaat wordt de overeenkomst automatisch ontbonden. Naarmate de waarde van het pand stijgt, krijgt de huurder in feite steeds meer belang bij het pand.

Huurkoop

Huurkoop van onroerende zaken doet zich in verschillende vormen voor. De meest duidelijke vorm is de overeenkomst waarbij de onroerende zaak wordt overgedragen onder opschortende voorwaarde dat de volledige koopprijs is voldaan. Het is van belang te constateren dat een leverings- en afnameverplichting in de huurkoopakte is neergelegd die onafhankelijk is van de (latere) wil van de koper (in tegenstelling tot een koopoptie). Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt voor het moment van de verkrijging van de civielrechtelijke eigendom aangeknoopt bij het tijdstip waarop de koopsom geheel is betaald²²⁴ c.q. het moment waarop de akte van levering ex artikel 5, Tijdelijke wet huurkoop onroerend goed wordt opgemaakt.²²⁵

De huurkoper zal worden geacht op het moment van het aangaan van de overeenkomst van huurkoop de economische eigendom te verkrijgen, zo meldt de MvT.²²⁶ Waarschijnlijk was deze opvatting gebaseerd op artikel 7A:1576m BW: De koper heeft van de zaak, die hij krachtens huurkoop onder zich heeft, het genot, ook voordat hij den eigendom daarvan verkrijgt (lid 1) en de zaak is voor risico van de koper van de aflevering af (lid 4). Moltmaker merkt op dat voor de heffing van overdrachtsbelasting de huurkoop gewoon moet voldoen aan de definitie van economische eigendom om als belastbaar feit te worden aangemerkt en niets anders. Belastingheffing dient immers plaats te vinden op basis van de wet en niet op basis van de MvT!²²⁷ In de NnavV (TK) neemt de staatssecretaris van Financiën het

²²³ MvT, bladzijde 24.

²²⁴ Artikel 8, lid 2 WBR en § 15 van de Toelichting op belastingen van rechtsverkeer, Resolutie van 16 december 1971, nr. B71/23 037.

²²⁵ Stb. 1973, 289.

²²⁶ MvT, bladzijden 24 en 34.

²²⁷ J.K. Moltmaker, De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 929.

voorgaande terug: "De huurkoper wordt als economisch eigenaar belast. Daarvoor is niet (...), de datum van de totstandkoming van de overeenkomst bepalend, maar het moment waarop de huurkoper de beschikking krijgt over de onroerende zaak. Doorgaans is dit ook het moment waarop de termijnen ingaan."²²⁸ Het is overigens mogelijk dat het risico van tenietgaan bij de huurverkoper achterblijft.²²⁹ In een dergelijke situatie is er geen sprake van een economische eigendomsoverdracht. De staatssecretaris van Financiën denkt hier anders over. Hij acht het wenselijk dat huurkoop in alle gevallen onder economische eigendom wordt gerangschikt omdat dan voor de overdrachtsbelasting hetzelfde regime geldt als voor andere belastingen. Zo is in de BTW de levering krachtens huurkoop belast, en geldt in de inkomstenbelasting het huurwaardeforfait ten aanzien van de huurkoper, zo vermeldt de NnavV (TK).²³⁰

Het moment van de belastingheffing kan door de wetswijziging naar voren worden gehaald. Bovendien valt een tweede verkrijging te constateren. De eerste verkrijging is de verkrijging van de economische eigendom. De tweede verkrijging is de civielrechtelijke eigendomsverkrijging. Vorenstaande constatering heeft gevolgen voor de bepaling van de maatstaf van heffing. Zie hoofdstuk 3.3.2.1.

Groeiend- eigendomsconstructies

Groeiend eigendom is ontwikkeld in de sociale huursector om het eigen-woningbezit bij de minder koopkrachtigen te bevorderen. Veelal verkrijgt de bewoner bij de aanvang de economische eigendom van een deel van de woning en huurt het andere deel. In de loop van de tijd kan het economische eigendomsrecht tot volledige eigendom groeien. Doel is dat de huurder/eigenaar uiteindelijk de gehele juridische eigendom verwerft. Over de verkrijging van (elk stukje van) de economische eigendom is in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd. Het betreft in de praktijk echter bijna altijd nieuwbouwwoningen waarover bij de eerste afgifte omzetbelasting verschuldigd is. De samenloopregeling van artikel 15, lid 1, letter a WBR zal de cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting voorkomen.²³¹ Zie verder hoofdstuk 3.4.2.2.

Veiling

In de veilingvoorwaarden wordt nogal eens bepaald dat het risico van de onroerende zaak overgaat op het moment van gunning. De koopprijs wordt doorgaans op een later tijdstip voldaan. Met andere woorden, er wordt een overeenkomst gesloten waarbij de risico's - waaronder het risico van waardeveranderingen en tenietgaan - overgaan op de koper vanaf het moment van gunning. De consequenties voor de heffing van overdrachtsbelasting zijn naar mijn mening niet anders dan bij een "gewone" koopovereenkomst. Zie hiervoor.

Lease

Voor wat betreft lease kan in het algemeen een onderscheid gemaakt worden tussen financial lease en operational lease. Daarnaast komen vele soorten mengvormen voor.

Bij operational lease wordt veelal een (onroerende zaak) voor een korte periode tegen een periodieke vergoeding afgestaan. De gebruiker loopt in het algemeen geen risico van tenietgaan van de zaak. Na afloop van de lease-periode keert het goed terug naar de eigenaar. Voor de heffing van de

²²⁸ NnavV(TK), bladzijde 30 (concept).

²²⁹ HR 17 april 1991 (nr. 27 016), BNB 1991/181. De staatssecretaris van Financiën vindt dat het in het berechte geval toch wel twijfelachtig is of het risico van tenietgaan niet is overgegaan op de huurkoper. In verband met dat risico was i.c. namelijk tevens vastgelegd dat de huurverkoper de onroerende zaak moest verzekeren, dat de koper de verzekeringspremie moest vergoeden, dat eventuele uitkeringen in overleg met de huurkoper moesten worden aangewend voor herstel en dat eventuele overschotten aan de huurkoper moesten worden uitgekeerd.

²³⁰ NnavV(TK), bladzijde 33 (concept).

²³¹ NnavV(TK), bladzijde 10 (concept).

overdrachtsbelasting was geen belastbaar feit te constateren. Ook na invoering van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken zal dit doorgaans niet het geval zijn.²³² Bij het opstellen van de lease-overeenkomst is het zaak de nodige voorzichtigheid te betrachten, teneinde te voorkomen dat de lease-overeenkomst de essentiële kenmerken van een economische eigendomsoverdracht bevat en overdrachtsbelasting verschuldigd wordt.

Bij financial lease wordt een (onroerende) zaak veelal voor langere, niet tussentijds opzegbare, periode, afgestaan voor gebruik, waarbij de contante waarde van de periodieke betalingen nagenoeg gelijk is aan de aanschaffingsprijs van de zaak. Het risico van de zaak ligt bij de gebruiker, voor wiens rekening ook alle onderhouds- en eigenaarslasten komen. Aan het einde van de lease-periode heeft de gebruiker het recht de zaak tegen een lage prijs te huren of te kopen. De gebruiker wordt economische eigenaar van de zaak. Zodoende zal een financial lease doorgaans een economische eigendomsoverdracht zijn.²³³ Door bijvoorbeeld het risico van tenietgaan achter te laten bij de eigenaar, die dit risico wellicht zou kunnen verzekeren,²³⁴ kan wellicht een economische eigendomsoverdracht worden voorkomen.

Met name bij sale-and-lease back constructies die zijn opgezet enkel en alleen om een off-balance financieringssituatie te creëren werkt de wetwijziging onredelijk enodeloos kostenverhogend uit. Is een sale-and-lease back constructie opgezet voor 31 maart 1995, 18.00 uur kan de ondernemer die “zijn” onroerende zaak economisch terugverkrijgt worden geconfronteerd met heffing van overdrachtsbelasting.²³⁵ Is een sale-and-lease back constructie opgezet na voornoemd tijdstip dan wordt zelfs tweemaal overdrachtsbelasting geheven; de eerste maal bij overdracht aan de lessor, de tweede maal bij de terugoverdracht aan de lessee. Het opnemen van een ontbindende voorwaarde kan wellicht een oplossing zijn om heffing van overdrachtsbelasting over de tweede verkrijging te voorkomen. Overigens kan heffing (in beide gevallen) achterwege blijven als dit voor 31 maart 1995, 18.00 uur schriftelijk is overeengekomen en de overeenkomst tijdig bij de inspecteur is gemeld.

De vrijstelling van overdrachtsbelasting die de inbreng van een onroerende zaak in een vennootschap vrijstelt kan als alternatief worden aangewend om zonder overdrachtsbelasting een “off-balance” financiering te bereiken. Deze vrijstelling, opgenomen in artikel 15, lid 1, letter e WBR, wordt door de Wet bestrijding constructies onroerende zaken behouden. Door het onroerend goed (oneigenlijk) in een CV in te brengen waarin tevens een financier participeert kan de gewenste off-balance financieringssituatie worden bereikt. Uiteraard dient dit onder zodanige voorwaarden te geschieden dat de ondernemer de deelneming in de CV niet behoeft te consolideren.

Inbreng in een vennootschap

De inbreng van de economische eigendom van een onroerende zaak in een vennootschap zal in het algemeen met overdrachtsbelasting belast zijn, tenzij een vrijstelling van toepassing is. Zie hoofdstuk 3.4.2 “Vrijstellingen”.

Verblijfsbedingen

In (personen)vennootschaps- en samenlevingsovereenkomsten zijn veelal verblijfsbedingen opgenomen die bepalen dat de goederen verblijven in het geval de overeenkomst wordt ontbonden. In deze situaties is geen economische eigendom(overdracht) aanwezig en wel om de volgende redenen:²³⁶

- het staat niet vast welke goederen bij het einde van de gemeenschap onder het verblijfsbeding vallen;
- het is onduidelijk hoe de waardeontwikkeling van de goederen aanwezig op het moment van overeenkomen van het beding zal zijn;

²³² MvT, bladzijden 24 en 34.

²³³ Zie voorgaande voetnoot.

²³⁴ Hetgeen aan het bestaan van dit risico niets afdoet, HR 12 oktober 1983 (nr. 22 009), BNB 1984/87*.

²³⁵ Ook met de mogelijke heffing van inkomsten- of vennootschapsbelasting dient rekening te worden gehouden.

²³⁶ J.K. Moltmaker, De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 930.

- het staat niet vast aan wie de goederen zullen verblijven;
- partijen hebben bovendien niet de bevoegdheid gedurende de gemeenschap te beschikken over het als gevolg van het verblijfsbeding (voorwaardelijk) ontstane belang.

Verrekeningsbedingen in huwelijkse voorwaarden

Echtgenoten die buiten gemeenschap van goederen zijn gehuwd hebben belang bij de waardeveranderingen van de aanwezige goederen, maar zij kunnen over dat belang niet beschikken. Pas nadat er is afgerekend op grond van een in de huwelijksvoorwaarden opgenomen verrekeningsbeding, waarbij de echtgenoten hebben afgesproken te zullen afrekenen alsof zij in algehele gemeenschap van goederen waren gehuwd, kan over de verkregen goederen worden beschikt. Aangezien er tijdens het huwelijk geen bevoegdheid bestaat alle feitelijke en rechtshandelingen ten aanzien van de aanwezige goederen te verrichten (zie hoofdstuk 3.2.1.1.) ontbreekt naar mijn mening één van de essentiële criteria voor een economische eigendomsoverdracht. Bovendien staat pas op het moment van de verrekening vast wat de aard en omvang van bezittingen en schulden is.

3.2.2 Uitgezonderde verkrijgingen

Op het verkrijgingsbegrip van artikel 2 WBR worden een aantal beperkingen aangebracht.²³⁷ Als verkrijging worden niet aangemerkt die krachtens:

- boedelmenging, erfrecht en verjaring;
- verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap waarin de verkrijger was gerechtigd onder algemene titel;
- natrekking van een goed op het tijdstip waarop dat goed wordt aangebracht op, aan of in een onroerende zaak.

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken bewerkstelligt dat een in beginsel uitgezonderde verkrijging door natrekking onder omstandigheden toch als belaste verkrijging wordt aangemerkt namelijk als *“die verkrijging plaatsvindt krachtens een levering in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd en tevens de vergoeding, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van die wet, lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.”*²³⁸

De verkrijging krachtens natrekking wordt in het hiernavolgende behandeld. Op de andere uitgezonderde verkrijgingen wordt niet verder ingegaan.

²³⁷ Artikel 3 WBR.

²³⁸ Artikel 3, letter c WBR.

3.2.2.1 Verkrijging door natrekking

In beginsel wordt een verkrijging door natrekking niet aangemerkt als een verkrijging in de zin van de WBR. Als reden van deze uitzondering op het verkrijgingsbegrip is genoemd de situatie dat iemand een huis bouwt of laat bouwen op zijn eigen grond. In dat geval wordt de eigenaar van de grond door natrekking tevens eigenaar van dat huis. Op grond van de algemene definitie van het belastbare feit opgenomen in artikel 2 WBR zou een dergelijke verkrijging belast zijn. Het is volgens de MvT echter niet de bedoeling dat in dergelijke gevallen overdrachtsbelasting wordt geheven. Dientengevolge is in de WBR opgenomen dat natrekking niet als verkrijging wordt aangemerkt²³⁹. Ondanks dat gebouwd wordt op de grond van een ander is in een aantal gevallen geen sprake van een verkrijging krachtens natrekking. Dit kan zich voordoen in de volgende situaties:

- De verkrijging van de grond door degene in wiens opdracht en voor wiens rekening een opstal is gebouwd. De vrijstelling opgenomen in artikel 15, lid 1, letter i WBR bewerkstelligt dat slechts over de waarde van de verkregen grond overdrachtsbelasting wordt geheven. De eigenaar van de grond verkreeg overigens wel krachtens natrekking.
- Door een huurder of pachter worden zaken aangebracht op, aan of in de gehuurde of gepachte grond. Afhankelijk van de inhoud van het huurcontract wordt de huurder danwel de verhuurder economisch eigenaar van de aangebrachte zaken. Noch op het tijdstip van aanbrengen van de zaken noch op het moment dat het huur- of pachtrecht eindigt kan worden geheven. Indien de huurder de grond verkrijgt is met betrekking tot de waarde van het aangebrachte, een beroep op de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter i WBR mogelijk, tenzij de economische eigendom van de zaken reeds is overgegaan op de verhuurder. Indien de verhuurder aan het einde van de huurperiode de aangebrachte zaken (bijvoorbeeld een opstal) verkrijgt, zou dit een overdracht van de economische eigendom kunnen betekenen.
- Degene die op grond bouwt of laat bouwen heeft een beperkt gebruiksrecht op die grond. Heffing van overdrachtsbelasting over het gebouwde ten laste van de grondeigenaar komt pas aan de orde bij het einde van het beperkte gebruiksrecht.²⁴⁰

Naar de letter van de WBR is de uitzondering dat natrekking niet als verkrijging wordt aangemerkt niet van toepassing als een opstaller bouwt op grond waarop te zijner behoefte een recht van opstal is gevestigd. Er is in een dergelijke situatie geen sprake van natrekking, maar juist van eigendomsverkrijging. Analoge toepassing van de uitzondering dat natrekking geen belaste verkrijging oplevert lijkt hier echter op z'n plaats.²⁴¹

Door het opnemen van een "tenzij-formule" introduceert de Wet bestrijding constructies onroerende zaken een uitzondering op een uitzondering (natrekking is een verkrijging maar wordt niet als zodanig aangemerkt, tenzij de vergoeding lager is dan de waarde en voor minder dan 90% recht op aftrek van BTW bestaat). Door deze wijze van formuleren komt de bewijslast dat er sprake is van een belaste verkrijging door natrekking op de fiscus te rusten.

De wijziging van artikel 3, letter c WBR is een flankerende maatregel omdat de maatregelen in de sfeer van de omzetbelasting anders in een aantal gevallen geen effect hebben.²⁴² De maatregel beoogt te voorkomen dat een niet-ondernemer of ondernemer die de BTW niet volledig of niet nagenoeg volledig, i.e. voor minder dan 90%, in aftrek kan brengen toch een voordeel kan behalen door op in eigendom zijnde

²³⁹ KS II, vergaderjaar 1969-1970, 10 560, nr. 3, bladzijde 25 lk.

²⁴⁰ Artikel 6, lid 3 WBR.

²⁴¹ Ook Van Gils, *Fiscale Encyclopedie de Vakstudie, Belastingen van Rechtsverkeer*, aant. 20 op artikel 3 en H. Schuttevâer/M.P. Bongard *Rechtsverkeer belastingen en registratie*, § 9.1.4 en R.T.G. Verstraaten, *overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting*, bladzijde 28.

²⁴² MvT, bladzijde 19.

grond een opstal te laten bouwen en opleveren.²⁴³ De opstal wordt tegen een (te) lage vergoeding door een tussengeschoven lichaam met BTW belast (door)geleverd tegen een vergoeding die lager is dan de waarde van de onroerende zaak. Het tussengeschoven lichaam heeft recht op volledige vooraf trek van de BTW. Dientengevolge is de uiteindelijke BTW-druk gelijk aan de BTW die is verschuldigd over de lage vergoeding. De heffing van overdrachtsbelasting kon achterwege blijven omdat de natrekking niet als verkrijging werd aangemerkt.

Naar de letter van artikel 3, letter c WBR is deze bepaling echter niet van toepassing indien de natrekking plaatsvindt bij een ondernemer in de zin van de Wet OB. Een ondernemer, ook degene die vrijgestelde prestaties verricht, heeft immers recht op aftrek van de voorbelasting. Pas op het moment van ingebruikname kan, als gevolg van de integratieheffing op grond van artikel 3, eerste lid, letter h Wet OB, de BTW (gedeeltelijk) niet aftrekbaar zijn.

Het gaat bij dit artikel om een verkrijging krachtens natrekking die plaatsvindt krachtens een levering in de zin van de Wet OB ter zake waarvan BTW is verschuldigd. De bepaling veronderstelt dat de verkrijging voor de overdrachtsbelasting, de eigendomsovergang door natrekking, het gevolg is van - en derhalve op hetzelfde moment plaatsvindt - een levering in de zin van de Wet OB. Dit is niet juist. Natrekking vindt - civielrechtelijk - plaats op het moment dat een zaak (bestand)deel gaat uitmaken van een andere (hoofd)zaak.²⁴⁴ Op het tijdstip dat bijvoorbeeld de oplevering van een opstal plaatsvindt is deze veelal reeds in eigendom van de eigenaar van de grond, omdat de opstal op een eerder moment reeds bestanddeel is gaan uitmaken van de hoofdzaak (de grond). Slechts in het geval van eigendomsovergang van goederen welke het onderwerp uitmaken van een overeenkomst tot het aanbrengen van die goederen zou dit moment voor beide belastingen gelijk zijn.²⁴⁵ Dit roept de vraag op, op welk moment de waarde moet worden bepaald en met de vergoeding vergeleken moet worden. Is dit de waarde op het moment van de natrekking of de waarde op het moment van levering in de zin van de Wet OB?

Verhouding tussen de vergoeding in de zin van de BTW en de waarde voor de overdrachtsbelasting

De eis dat de vergoeding tenminste gelijk moet zijn aan de waarde in het economisch verkeer leidt ertoe dat als dit niet het geval is overdrachtsbelasting verschuldigd wordt over de totale waarde in het economische verkeer van de verkrijging. De Raad van State acht deze wijziging, die ook wordt opgenomen in de vrijstelling ter zake van de samenloop van omzet- en overdrachtsbelasting, in strijd met de ratio van de vigerende vrijstelling. Deze ratio is volgens de MvT tweeledig: *"enerzijds voorkomt de vrijstelling cumulatie van omzetbelasting en overdrachtsbelasting, anderzijds wordt het afzien van de heffing van overdrachtsbelastingheffing in de bouw- en handelsfase bereikt"*.²⁴⁶ Het kan volgens de Raad van State niet de bedoeling zijn dat de twee genoemde belastingen gedeeltelijk cumuleren. De Raad van State merkt deze gedeeltelijke cumulatie aan als het inzetten van een soort strafmaatregel, hetgeen zij met klem ontraadt. In het Nader rapport²⁴⁷ wordt de wijziging verdedigd met een verwijzing naar de totaalopbrengst van beide belastingen. Om deze reden wordt de suggestie van de Raad van State afgewezen om slechts over het verschil tussen de vergoeding en de waarde in het economisch verkeer overdrachtsbelasting te heffen. De overdrachts- en omzetbelastingdruk komt volgens de staatssecretaris van Financiën in het Nader rapport dan steeds op een lager bedrag uit. Eenvoudig rekenwerk leert echter dat dit slechts het geval is in situaties waarbij de vergoeding lager is dan 50,82% van de waarde in het economisch verkeer (incl. BTW).²⁴⁸ Er is echter geen enkele reden om slechts een vrijstelling te laten vervallen als er een verschil bestaat tussen de heffingsgrondslag van de overdrachtsbelasting en die van de BTW. Als het totaalresultaat van beide belastingen al een rol zou moeten spelen, dan zou een bepaling dat het bedrag van de verschuldigde overdrachtsbelasting tezamen met de niet-aftrekbare BTW over de (te) lage

²⁴³ Volgens de MvT, op bladzijde 19, betreft het hier in het bijzonder een levering in de zin van artikel 3, lid 1, letter c Wet OB.

²⁴⁴ Een eigendomsvoorbehoud door de verkoper heeft hierop - zakenrechtelijk - geen effect. Zie hiervoor onder andere de uitspraak van de Pres. van de Rb. Dordrecht 22 augustus 1967, NJ 1968, 182.

²⁴⁵ Artikel 3, eerste lid, letter f Wet OB. Echter, artikel 3, eerste lid, letter f Wet OB is niet van toepassing indien het aanbrengen zoveel gaat betekenen als het totstandbrengen van een nieuw goed, dan is artikel 3, eerste lid, letter c Wet OB van toepassing.

²⁴⁶ KS II, vergaderjaar 1969-1970, 10 560, nr. 3. Zie ook Advies Raad van State, 24 172A, sub 12.

²⁴⁷ NR, sub 12.

²⁴⁸ Er vanuitgaande dat er in het geheel geen recht op aftrek van de BTW bestaat.

vergoeding nooit de anders verschuldigde niet-afrekbare BTW overschrijden, op z'n plaats zijn. De invoering van een herzieningsperiode voor de overdrachtsbelasting, vergelijkbaar aan die voor de BTW, zou eveneens tot een acceptabeler resultaat leiden. Onder de vigerende wetgeving kan er geen (gedeeltelijke) teruggave van overdrachtsbelasting worden verkregen.

Aan de eis dat de vergoeding in de zin van de Wet OB ten minste gelijk dient te zijn aan de waarde in de zin van de WBR lijkt per definitie niet te kunnen worden voldaan. De waarde voor de overdrachtsbelasting is immers als gevolg van het feit dat de niet afrekbare BTW in die waarde dient te worden begrepen altijd lager dan de vergoeding (waarin de BTW nimmer is begrepen). Vorenstaande lijkt - dat mag tenminste worden verwacht - niet de bedoeling van de wetgever te zijn. In de MvT wordt over deze eis nog opgemerkt: *"Wel merk ik op dat indien omzetbelasting is voldaan over een marginaal lagere grondslag dan de waarde in het economische verkeer, het redelijkheidsbeginsel meebrengt dat daaraan in de uitvoeringspraktijk niet onmiddellijk de meest verstrekkende gevolgen worden verbonden. Zo zal ook, indien naar achteraf blijkt, door partijen onbewust met betrekking tot de berekening van de omzetbelasting van een te lage grondslag is uitgegaan en men alsnog de "resterende" omzetbelasting vrijwillig voldoet, de vrijstelling in de overdrachtsbelasting alsnog geldend kunnen worden gemaakt".*²⁴⁹ Ondanks dat dit citaat in de laatst aangehaalde zin spreekt over de vrijstelling, waarbij bedoeld wordt op de vrijstellingen van artikel 15 WBR, mag er naar mijn mening vanuit worden gegaan dat deze toezegging ook toepassing zal vinden in bedoelde natrekkingssituaties. Een nadere toelichting wat onder *"een marginaal lagere grondslag"*²⁵⁰ moet worden verstaan wordt in de MvT niet gegeven. Aangezien in de waarde in het economische verkeer de niet-afrekbare BTW is begrepen ligt het voor de hand te veronderstellen dat deze afwijking in ieder geval als marginaal wordt beschouwd. Hoe groot de marge verder mag zijn is niet vermeld. Ook waardestijgingen die optreden tussen het moment waarop de koop- en aanneemsom wordt overeengekomen en het moment van levering van de onroerende zaak mogen er naar mijn mening niet toe leiden dat overdrachtsbelasting wordt verschuldigd. Ingeval onder zakelijke omstandigheden wordt gehandeld, maar desondanks sprake is van een vergoeding die lager is dan de waarde van de onroerende zaak is het onaanvaardbaar dat om deze reden overdrachtsbelasting verschuldigd zou worden.

Geen overdrachtsbelasting zal worden geheven als de *"resterende BTW"* alsnog vrijwillig wordt betaald, zo zegt de MvT.²⁵¹ Hiermee wordt bedoeld op de BTW verschuldigd over het verschil tussen de vergoeding en de (hogere) waarde van de onroerende zaak. Er bestaat echter geen rechtsgrond voor de betaling van de *"resterende BTW"* en bovendien is deze betaling in strijd met EU-recht.²⁵² De BTW wordt verschuldigd over de vergoeding en die BTW is afgedragen aan de fiscus. Het lijkt er meer op dat sprake is van een verzoek tot onverschuldigde betaling. In dit kader wordt overigens in de MvT niet vermeld of en in hoeverre bepaalde - wettelijke - regelingen, denk aan de Wet OB, van overeenkomstige toepassing zullen zijn op de *"resterende BTW"*. Dit is in het kader van bijvoorbeeld de toepassing van de herzieningsregeling niet bepaald irrelevant is.

In gevallen waarbij een gemeente met een projectontwikkelaar is overeengekomen dat de laatste een bestemmingsplan realiseert, worden de ter zake aangelegde gemeenschapsvoorzieningen vaak door de projectontwikkelaar om niet of tegen een symbolisch bedrag overgedragen aan de desbetreffende gemeente. De wetswijziging zou een dergelijke handelwijze²⁵³ inperken. Indien de kosten van de infrastructuur, daaronder begrepen de kosten van de verwerving van de grond zonder aftrek van de ontvangen rijksbijdrage, volledig met BTW zijn doorberekend in de verkoopprijs van de grond(en)

²⁴⁹ MvT, bladzijde 20.

²⁵⁰ Ik neem aan dat is bedoeld "vergoeding" in plaats van "grondslag". Zie ook J.K. Moltmaker, De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en omzetbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 936.

²⁵¹ MvT, bladzijde 20.

²⁵² In strijd met Richtlijn nr. 77/388/EG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting. Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PbEG L 145), ook wel genoemd de Zesde Richtlijn. Op bladzijde 5 van de MvT wordt gezegd dat het nemen van maatregelen ter objectivering van de maatstaf van heffing, onder meer in gevallen van verhuur bewust een te lage vergoeding is overeengekomen, een wezenlijke afwijking vormt van de Zesde richtlijn en Nederland deze maatregel niet autonoom kan treffen. Zie ook B.G. van Zadelhoff, Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting, WFR 1995/6155, 15 juni 1995, bladzijde 849.

²⁵³ Blijkens de wetsgeschiedenis, KS II, vergaderjaar 1967-1968, 9324, nr. 10, bladzijde 28, een gewenste tegemoetkoming.

en/of gebouwen bestaat er geen aanleiding tot heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de overdracht van de gemeenschapsvoorzieningen aan de gemeente over te gaan.²⁵⁴

3.2.3 Beperkte rechten

3.2.3.1 Algemeen

In artikel 5 WBR worden de rechten van grondrente, pand en hypotheek van het begrip "*rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen*" uitgezonderd. De reden hiervoor is dat de overdrachtsbelasting slechts de vestiging en overdracht van genotsrechten bedoelt te belasten. Om deze reden wordt het recht van hypotheek uitgezonderd. Grondrente staat maatschappelijk gelijk met de vordering van een geldsom jegens de eigenaar van het bezwaarde goed en is om deze reden uitgezonderd.²⁵⁵ Met ingang van 1 januari 1992, de datum van aanpassing van de WBR aan de wijziging van het Burgerlijk Wetboek (Nieuw BW), wordt eveneens het recht van pand expliciet uitgezonderd. Het recht van pand kan - als zekerheidsrecht - worden gevestigd op certificaatrechten, aandelen en lidmaatschapsrechten en zou als gevolg van de gelijkstelling van deze rechten met onroerende zaken onderworpen zijn aan overdrachtsbelasting. De uitzondering voorkomt dit.²⁵⁶ De Wet bestrijding constructies onroerende zaken sluit het recht van bezit niet langer uit van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen.

3.2.3.2 Het recht van bezit

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken schrapt - zekerheidshalve - het tot dan toe in artikel 5 opgenomen recht van bezit. In de MvT wordt opgemerkt op dat de wijziging ertoe strekt te voorkomen dat de verkrijging van economische eigendomsoverdrachten die tevens aangemerkt kunnen worden als een bezitsverkrijging niet in de heffing van overdrachtsbelasting zouden kunnen worden betrokken. Het is niet de bedoeling bezitsoverdracht die geen economische eigendomsoverdracht inhoudt te belasten.²⁵⁷ De Raad van State acht het door de staatssecretaris van Financiën aangevoerde argument dat in de literatuur de vraag ter sprake is gebracht of economische eigendom hetzelfde is als bezit - en op grond daarvan zekerheidshalve wordt voorgesteld het recht van bezit te schrappen uit artikel 5 WBR - onvoldoende²⁵⁸ om de argumenten die destijds voor het opnemen²⁵⁹ van de uitzondering van het recht van bezit in de WBR zijn aangevoerd ter zijde te stellen. De Raad van State adviseert de voorgestelde wijziging te heroverwegen. In het Nader rapport²⁶⁰ maakt de staatssecretaris van Financiën kenbaar dat hij bevreesd is dat in de toekomst economische eigendomsoverdrachten in de vorm van een recht van bezit wordt gepresenteerd en er discussie over de belastbaarheid daarvan zou kunnen ontstaan. Verder merkt de staatssecretaris van Financiën op dat als gevolg van het in de heffing betrekken van de economische eigendomsoverdracht het niet meer zo is dat in hoofdzaak wordt aangesloten bij de notariële akte van levering. Deze redenen zijn voor hem aanleiding het recht van bezit niet langer uit te sluiten van de heffing van overdrachtsbelasting.

²⁵⁴ Brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, sub 9.

²⁵⁵ KS II, vergaderjaar 1969-1970, nr. 3, bladzijde 25 lk.

²⁵⁶ Voor 1992 moest een beroep gedaan worden op § 5.2 van de Toelichting op belastingen van rechtsverkeer, Resolutie van 16 december 1971, nr. B71/23 037.

²⁵⁷ MvT, bladzijden 24 en 36.

²⁵⁸ Advies Raad van State, 24 172 A, sub 13, bladzijde 14.

²⁵⁹ KS II, vergaderjaar 1969-1970, 10 560, MvA, bladzijde 8 rk: "(...) het ontstaan of de overdracht van bezit geen akte pleegt te worden opgemaakt, terwijl bovendien bezit (...) een dermate moeilijk hanteerbaar begrip is, dat reeds daarom een in de belasting betrekken daarvan niet wel doeltreffend zou zijn".

²⁶⁰ NR, sub 13, bladzijde 8.

Alhoewel volgens de MvT aan de wijziging geen zelfstandige betekenis toekomt heeft deze wetswijziging wel gevolgen voor de verdeling van de bewijslast. De fiscus zal in het algemeen moeten stellen dat er sprake is van een (belaste) verkrijging. Wanneer iemand onder het oude regime stelde dat er sprake was van een verkrijging van een recht van bezit dan moest de fiscus het tegendeel bewijzen. Met de wetswijziging, het schrappen van het recht van bezit uit artikel 5 WBR, wordt de fiscus in een gunstiger bewijsspositie gebracht. In de nieuwe situatie is er in beginsel sprake van een - belaste - verkrijging van het recht van bezit.²⁶¹ De belastingplichtige zal, met een beroep op de MvT, moeten bewijzen dat er geen sprake is van een belaste verkrijging. Voor de vrije bewijsleer in het belastingrecht zal dit overigens in de praktijk wellicht niet zo strikt uitwerken. Bovendien was de verkrijger niet verplicht om de uitreiking van een aangiftebiljet te verzoeken. Nu de verkrijging van het recht van bezit in beginsel een belaste verkrijging is, en slechts op grond van de MvT niet als zodanig wordt aangemerkt, kan dit weleens anders zijn.

3.2.4 Met onroerende zaken gelijkgestelde goederen

3.2.4.1 Algemeen

Om te voorkomen dat overdrachtsbelasting werd ontgaan door het onderbrengen van een onroerende zaak of rechten waaraan deze zijn onderworpen in een rechtspersoon is in de WBR een bepaling opgenomen die heffing van deze belasting mogelijk maakt bij de verkrijging van:²⁶²

- certificaatrechten e.d. ter zake van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;
- aandelen in lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal, welk lichaam beoogt het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van onroerende zaken waaraan deze zijn onderworpen, waarbij de bezittingen van dat lichaam hoofdzakelijk uit die zaken en rechten bestaan en de verkrijger heeft of verworft een aanmerkelijk belang;
- lidmaatschapsrechten van verenigingen, indien in deze rechten is begrepen het recht op uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gebruik van een gebouw of gedeelte daarvan.

Certificaatrechten, aandelen in onroerende zaaklichamen en lidmaatschapsrechten zijn een vorm van economische eigendom. Het verkrijgingsbegrip in de WBR is door de Wet bestrijding constructies onroerende zaken uitgebreid met de economische eigendom van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen. Ter voorkoming van onduidelijkheid worden certificaatrechten, etc. in artikel 4 WBR gehandhaafd. De uitbreiding van het verkrijgingsbegrip²⁶³ heeft tot gevolg dat de verkrijging van de economische eigendom van certificaatrechten, etc. belast is. In feite wordt dus de economische eigendom van de economische eigendom verkregen. Nu het verkrijgingsbegrip zo ruim wordt gedefinieerd lijkt het niet nodig dat voor certificaatrechten, etc. een aparte bepaling in de WBR opgenomen blijft. Wetssystematisch lijkt het opnemen van een beperking op het verkrijgingsbegrip, in artikel 2 WBR meer voor de hand te liggen. Onroerende zaaklichamen en certificaatrechten komen hieronder nader aan de orde.

²⁶¹ Afgezien van de civielrechtelijke discussie of bezit een feit of een recht is.

²⁶² Artikel 4, lid 1 WBR.

²⁶³ Artikel 2 WBR.

3.2.5 Aandelen in onroerend zaaklichamen

Aandelen in onroerende zaaklichamen worden als onroerende zaak aangemerkt, indien het betreft:

- aandelen in lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal;
- dat beoogt het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van in Nederland gelegen onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen;
- de bezittingen van dat lichaam bestaan hoofdzakelijk uit die zaken en rechten; en
- de verkrijger een aanmerkelijk belang heeft of verwerft.

3.2.5.1 Lichamen met een in aandelen verdeeld kapitaal

Onder lichamen worden verstaan verenigingen, andere rechtspersonen, vennootschappen en doelvermogens. Besloten fondsen voor gemene rekening worden voor de toepassing van de WBR niet als lichaam aangemerkt.²⁶⁴ Deze uitzondering wordt voor de overdrachtsbelasting echter teruggenomen.

Het lichaam dient een in aandelen verdeeld kapitaal te hebben. Bij de BV en NV zijn de aandelen de deelen waarin het maatschappelijk kapitaal is verdeeld. Bij andere lichamen is de vraag of het kapitaal in aandelen is verdeeld niet zo eenvoudig te beantwoorden. Open en besloten fondsen kunnen veelal worden aangemerkt als maatschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal.²⁶⁵ In het kader van deze scriptie wordt hier niet nader op ingegaan.

3.2.5.2 Doel van het lichaam

Het doel van het lichaam moet aan de hand van de statutaire doelstelling en de feitelijke werkzaamheden worden beoordeeld. Met name de feitelijke werkzaamheden zullen bepalend zijn voor de kwalificatie als onroerende zaaklichaam.²⁶⁶

Het lichaam moet als oogmerk hebben het als zodanig verkrijgen, vervreemden of exploiteren van binnen Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. Dit is het geval als ten tijde van de verkrijging ten minste 50% van de onroerende zaken dienstbaar is aan dat oogmerk. Het oogmerk is in het geheel niet aanwezig als de door het lichaam verrichte activiteit niet kan worden aangemerkt als het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van onroerende zaken of beperkte rechten waaraan deze zijn onderworpen.²⁶⁷ De Hoge Raad besliste in 1986 dat dit bijvoorbeeld het geval is als een moedermaatschappij aan haar dochtermaatschappij een onroerende zaak verhuurt ten behoeve van de onderneming van de dochtermaatschappij, niet zijnde de exploitatie, etc. van onroerende zaken.²⁶⁸

²⁶⁴ Artikel 32, lid 3 WBR: "Als lichamen worden niet aangemerkt fondsen ter verkrijging van voordelen door de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden, indien na de instelling van het fonds toekenning van rechten van deelneming aan anderen dan de deelgerechtigden of hun bloed- en aanverwanten in de rechte linie, alsmede vervreemding van rechten van deelneming aan anderen dan het fonds, deelgerechtigden en bedoelde verwanten is uitgesloten, dan wel voor die toekenning en vervreemding de toestemming van alle deelgerechtigden is vereist".

²⁶⁵ HR 10 januari 1968, (nrs 837/840), BNB 1968/81 en HR 4 maart 1970, (nrs. 897/900), BNB 1970/131.*.

²⁶⁶ Zie bijvoorbeeld HR 13 november 1974 (nr. 17 419), BNB 1975/4*.

²⁶⁷ HR 18 december 1991 (nr. 27 260), BNB 1992/100 en V-N 1992, bladzijde 492.

²⁶⁸ HR 6 november 1985 (nr. 22 834), BNB 1986/34.

3.2.5.3 De bezittingen van het lichaam

De bezittingen van het lichaam moeten hoofdzakelijk (dit is voor ten minste 70%) bestaan uit onroerende zaken of rechten - daaronder begrepen de economische eigendom daarvan - waaraan deze zijn onderworpen. De economische eigendom is als kwalificerende bezitting door de Wet bestrijding constructies onroerende zaken toegevoegd.

Tot de inwerkingtreding van de Wet bestrijding onroerende zaken worden alleen meegeteld onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen voor zover deze in eigendom toebehoorden aan het lichaam. Dit brengt met zich mee dat verkochte maar niet geleverde onroerende zaken meetellen, terwijl gekochte maar nog niet geleverde onroerende zaken niet meetellen voor de bepaling of een lichaam al dan niet een onroerende zaaklichaam is. Afhankelijk van de inhoud van de koopovereenkomst kan de Wet bestrijding constructies onroerende zaken hier weleens verandering in aanbrengen. Ingeval een onroerende zaak slechts economisch is geleverd door een lichaam aan een ander lichaam en derhalve de eigendom wordt geplitst, dan heeft dit tot gevolg dat vanaf dat moment de onroerende zaak, belichaamd in zowel de juridische als economische eigendom, bij twee lichamen meeteelt voor de vaststelling of deze lichamen onroerende zaaklichamen zijn.

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken bewerkstelligt dat lichamen die voorheen niet als onroerende zaak lichaam werden aangemerkt, doordat zij slechts de economische eigendom van onroerende zaken bezaten, nu wel als onroerende zaaklichaam kunnen worden aangemerkt.

Bij de vaststelling of een lichaam, dat (economisch) eigenaar is van een ander lichaam, een onroerende zaaklichaam is, zal eerst moeten worden vastgesteld of het andere lichaam zelf een onroerende zaaklichaam is. Is dat het geval dan wordt het belang in het andere lichaam als een onroerende zaak aangemerkt voor de totale vermogenswaarde van de deelneming, zelfs ingeval de bezittingen van de dochtermaatschappij deels uit andere goederen bestaan. Aan constructies waarbij de moedermaatschappij juridisch eigenaar van een onroerende zaak was en de dochtermaatschappij de economisch eigenaar, wordt door de wetswijziging een einde gemaakt. Voor de consequenties van de wetswijziging voor de maatstaf van heffing wordt verwezen naar hoofdstuk 3.3.4.

3.2.5.4 De verkrijger

De verkrijger moet ten tijde van de verkrijging van de aandelen een aanmerkelijk belang hebben of verkrijgen (inclusief de nog te verkrijgen aandelen op grond van een samenhangende overeenkomst). Dit is voor ten minste 1/3 onmiddellijk of middellijk aandeelhouder zijn van het nominale en geplaatste aandelenkapitaal (eventueel met echtgen(o)ot(e) en bloed- en aanverwanten in de rechte lijn en in tweede graad van de zijlijn) en tevens (eventueel met de echtgen(o)ot(e)) voor meer dan 7% onmiddellijk of middellijk aandeelhouder zijn. Als een rechtspersoon aandelen in een onroerende zaaklichaam verkrijgt is sprake van de verkrijging van een aanmerkelijk belang indien de rechtspersoon 1/3 van het aandelenbezit heeft of verkrijgt. Slechts de juridische eigendomsverkrijging van de aandelen was belast met overdrachtsbelasting.

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken heeft hier verandering in gebracht; ook de verkrijging van economische eigendom van aandelen in een onroerende zaaklichaam is belast. Echter, op grond van artikel 4 WBR worden aandelen in onroerende zaaklichamen pas als onroerende zaak als bedoeld in artikel 2 (lid 1) WBR aangemerkt als de verkrijger van het nominaal gestorte kapitaal middellijk of onmiddellijk aandeelhouder is, en ten minste een aanmerkelijk belang heeft of verkrijgt. Op grond van de letterlijke tekst van deze bepaling is er dus geen sprake van een onroerende zaak als de verkrijger niet ten minste *aandeelhouder* is van een aanmerkelijk belang. Indien slechts de economische eigendom van aandelen in een onroerende zaaklichaam wordt verkregen wordt niet aan het vorenstaande voldaan en derhalve kunnen de aandelen niet aangemerkt worden als onroerende zaak. Dit zou betekenen, door de verwijzing in artikel 2, lid 2 WBR naar de in lid 1 van dit artikel bedoelde onroerende zaken, dat de

verkrijging van de economische eigendom van aandelen in een onroerende zaaklichaam naar de letter van de WBR nooit tot de heffing van overdrachtsbelasting leidt, tenzij de verkrijger reeds onmiddellijk of middellijk aanmerkelijk belang aandeelhouder was danwel wordt van het onroerende zaaklichaam.²⁶⁹

Vergelijkbare problematiek speelt als een onroerende zaaklichaam verschillende soorten aandelen heeft. Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt geen onderscheid gemaakt in verschillende soorten aandelen (bijvoorbeeld gewone en preferente aandelen). Het nominaal gestorte kapitaal (eventueel minus een emissiekorting) is de basis voor de vaststelling of een aanmerkelijk belang wordt verkregen. Door plaatsing van aandelen bij een derde die geen recht in de reserves van het lichaam belichamen kan worden voorkomen dat (een) houder(s) van gewone aandelen een aanmerkelijk belang verkrijgen. Op deze wijze kan op betrekkelijk eenvoudige wijze aan de heffing van overdrachtsbelasting worden ontkomen. Het is echter de vraag of dit na de inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken nog het geval is. De gewone aandelen vertegenwoordigen in feite het volledige economisch belang bij de onroerende zaken van het lichaam. De verkrijging van een economisch belang bij een onroerende zaak wordt op grond van artikel 2, lid 2 WBR als een belastbaar feit aangemerkt. Artikel 4 WBR bepaalt dat slechts sprake is van een onroerende zaak als - afgezien van de andere vereisten - een aanmerkelijk belang wordt verkregen. Het is dus bijvoorbeeld mogelijk dat ten minste 1/3 economisch belang bij de onroerende zaken van het lichaam wordt verkregen terwijl de verkrijger geen aanmerkelijk belang-aandeelhouder wordt. Een speelveld voor constructies blijft aanwezig. De staatssecretaris van Financiën zal zich moeten beraden over de toerekening van het economisch belang aan de verschillende soorten aandelen om te voorkomen dat dit veld wordt bespeeld.²⁷⁰

Bij inkoop van eigen aandelen door een onroerende zaaklichaam is door de Hoge Raad beslist dat de overige aandeelhouders geen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn indien, als gevolg van deze inkoop, hun (economisch) belang wordt uitgebreid.²⁷¹ De vergroting van het economische belang kan niet worden aangemerkt als een "*verkrijging*" van aandelen. Als aan de eisen van artikel 4 WBR wordt voldaan is het inkopende lichaam wel overdrachtsbelasting verschuldigd, waarbij het niet van belang is of de aandelen worden ingetrokken.²⁷² De vraag die zich aandient is of de uitbreiding van het verkrijgingsbegrip met de verkrijging van de economische eigendom verandering in vorenstaande situatie brengt en derhalve de andere aandeelhouder(s) als gevolg van de inkoop overdrachtsbelasting verschuldigd worden. Door de inkoop van de aandelen wordt immers hun economische belang bij de onderliggende onroerende zaken vergroot. In de MvT wordt gezegd dat het wetsvoorstel beoogt situaties die in wezen gelijk zijn, gelijk te behandelen. Aangezien dat het geval is, zou er naar mijn mening door de wetswijziging geen verandering in de belastingheffing mogen optreden. De keerzijde is echter dat aan het begrip "*verkrijging*" een andere (ruimere) invulling wordt gegeven en dat elke vergroting van het belang bij een onroerende zaak tot heffing van overdrachtsbelasting leidt. Deze laatste zienswijze zou tot heffing van zowel de overige aandeelhouders als het inkopende lichaam kunnen leiden.²⁷³ Gelet op de hiervoor genoemde reden (gelijke gevallen gelijk behandelen) om de verkrijging van de economische eigendom in de heffing te betrekken is het niet aannemelijk dat dit een bedoeld gevolg is van de wetswijziging.

²⁶⁹ Een vergelijkbare discussie kan gevoerd worden wanneer een vruchtgebruik van aandelen in een onroerende zaaklichaam wordt verkregen. J.K. Moltmaker meent dat een vruchtgebruik niet meetelt voor de bepaling of er sprake is van een aanmerkelijk belang, Belastingen van rechtsverkeer, § 8.4, bladzijde 34. Anders R.T.G. Verstraaten, Overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting, bladzijde 54. Ook anders H.S.A. van Gils, Fiscale Encyclopedie de Vakstudie, Belastingen van Rechtsverkeer, aant. 12 op artikel 4.

²⁷⁰ Zie ook J.S. Rijkels, Economische eigendom en overdrachtsbelasting, fiscaal weekblad FED, 3 augustus 1995, bladzijde 1923.

²⁷¹ HR 12 december 1980 (nr. 19 266), BNB 1980/43

²⁷² HR 1 oktober 1980 (nr 20 066), BNB 1981/15.

²⁷³ § 6, lid 3 van de Toelichting op de Wet op belastingen van rechtsverkeer biedt geen oplossing. Deze paragraaf verleent een tegemoetkoming voor dubbele heffing van overdrachtsbelasting bij certificering van onroerend zaken. Zowel de inbreng in een lichaam als de verkrijging van certificaten door de inbrenger zijn in beginsel belast (zie HR 18 december 1974, (nr. 17 446) BNB 1975/29) Goedgekeurd wordt dat slechts van het lichaam wordt geheven. In de hier beschreven situatie zou wellicht de Resolutie van 27 december 1988, nr. IB 88 - 1084, PW een oplossing kunnen bieden. Overdrachtsbelasting wordt op grond van deze Resolutie kwijtscholden als een onroerende zaaklichaam aandelen inkoopt en tevens intrekt, zodanig dat geen wijziging optreedt in de gerechtigheid van de aandeelhouders tot het vermogen van het lichaam.

3.2.6 Certificaatrechten

De eisen die gelden voor de belastbaarheid van de verkrijging van aandelen in onroerende zaaklichamen zijn niet van toepassing op een verkrijging *“van certificaatrechten en dergelijke ter zake van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen”*. Het onderscheid tussen aandelen en certificaatrechten e.d. is dus van cruciaal belang.

Participaties in onroerend goedbeleggingsfondsen kunnen soms zowel als certificaatrechten en als aandelen worden aangemerkt.²⁷⁴ Ingeval participaties, maar geen aanmerkelijk belang, worden verkregen is er bij certificaatrechten overdrachtsbelasting verschuldigd, terwijl dit bij een verkrijging van aandelen niet het geval zou zijn. Handel in vastgoedcertificaten van welke omvang dan ook, zal derhalve met overdrachtsbelasting belast zijn. Gelet op de reden waarom het vereiste dat een aanmerkelijk belang moet worden verkregen in de WBR is opgenomen kan dit echter niet de bedoeling zijn.²⁷⁵

In de praktijk betekent het vorenstaande dat ook de overdracht van participaties in vastgoedbeleggingsfondsen die economische eigendommen van onroerende zaken bezitten belast worden met overdrachtsbelasting. Ook bij de toetreding van nieuwe participanten zal overdrachtsbelasting worden geheven. Bij voldoende participanten kan wellicht het standpunt worden ingenomen dat er sprake is van een fonds met een in aandelen verdeeld kapitaal.²⁷⁶ Het fonds zou dan aangemerkt kunnen worden als een onroerende zaaklichaam. Is dat het geval, dan zal slechts van heffing van overdrachtsbelasting sprake zijn indien de verkrijger van aandelen een aanmerkelijk belang heeft of verkrijgt. Het spreekt voor zich dat de verhandelbaarheid van de participaties door de wetswijziging niet in gunstige zin wordt beïnvloed.

3.2.7 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

Economische eigendom

De hoofdregel is dat economische eigendomsoverdrachten met terugwerkende kracht zijn belast vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur, het tijdstip waarop het voornemen tot wetswijziging van algemene bekendheid kon zijn. Terugwerkende kracht wordt in de MvT²⁷⁷ aanvaardbaar geacht om de volgende redenen:

- de economische eigendomsoverdracht wint als mogelijkheid om de heffing van overdrachtsbelasting af te stellen snel aan populariteit;
- de economische eigendomsoverdracht een alternatief is in de sfeer van de BTW-constructies indien de verhuurconstructie niet meer mogelijk is;
- het oogmerk van de overeenkomst is het behalen van een door dit wetsvoorstel bestreden BTW-voordeel;
- het bestaan van een periode tussen het voornemen tot het nemen van maatregelen en de inwerkingtreding zal leiden tot aankondigingseffecten.

Het is mogelijk dat op 31 maart 1995, 18.00 uur reeds contracten waren gesloten die voorzien in een levering c.q. verkrijging van de economische eigendom na dat tijdstip. De belastingheffing blijft dan achterwege indien wordt aangetoond dat de verkrijging van de economische eigendom op 31 maart 1995, 18.00 uur het gevolg is van een op dat tijdstip bestaande schriftelijke overeenkomst.

²⁷⁴ Volgens de Toelichting op de Wet op belastingen van rechtsverkeer, § 6, is op verkrijgingen van participaties (aandelen) het aanmerkelijk belangcriterium van toepassing als de bewaarder een in aandelen verdeeld kapitaal heeft.

²⁷⁵ KS II, 10 560, handelingen, bladzijde 166 lk: *“Dit heeft ook het voordeel dat de aankoop door een kleine bezitter vrij blijft.”* Zie ook J.K. Moltmaker, Belastingen van rechtsverkeer, bladzijde 43.

²⁷⁶ HR 10 januari 1968, (nrs 837/840), BNB 1968/81 en HR 4 maart 1970, (nrs. 897/900), BNB 1970/131.*.

²⁷⁷ Bladzijden 28 en 29.

Er is sprake van “aantonen”, een zware bewijslast. Een notariële akte of een andere geregistreerde akte kunnen als afdoende bewijs dienen. De eis dat er sprake moet zijn van een schriftelijke overeenkomst is op z’n zachts gezegd opmerkelijk. Een overeenkomst tot economische eigendomsoverdracht is immers vormvrij en behoeft derhalve niet schriftelijk te zijn vastgelegd; hetgeen ook op verschillende plaatsen in de MvT wordt vermeld. De MvT zegt zelfs dat het schriftelijk vastleggen en registreren van desbetreffende overeenkomsten een te zware administratieve belasting voor betrokkenen vormt.²⁷⁸ De staatssecretaris van Financiën acht het stellen van de eis dat er een schriftelijke overeenkomst moet zijn alleszins gerechtvaardigd, een mondelinge overeenkomst is wel zeer eenvoudig te antedateren.²⁷⁹ De eis dat de economische eigendomsoverdracht aangetoond moet worden blijkt een schriftelijk *overeenkomst* die is opgemaakt voor 31 maart 1995, 18.00 uur is echter onredelijk bezwarend. Ook partijen die een overeenkomst tot economische eigendomsoverdracht op 31 maart 1995, 18.00 uur (nog) niet in een schriftelijke overeenkomst hadden vastgelegd zouden in ieder geval moeten worden toegelaten tot het bewijs dat de desbetreffende overeenkomst op dat tijdstip reeds bestond (denk bijvoorbeeld aan het overleggen de notulen van een vergadering van de raad van bestuur van een vennootschap waarin de verkrijging van de economische eigendom van een onroerende zaak wordt goedgekeurd).

Om te voorkomen dat nog gedurende een niet te voorziene periode contracten opduiken, dienen bedoelde overeenkomsten binnen vier weken na inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken bij de inspecteur te worden gemeld.²⁸⁰ Volgens de MvT²⁸¹ is het ook mogelijk om vóór de inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken melding te doen van een economische eigendomsoverdracht bij de te dezen bevoegde inspecteur. Op grond van de letterlijke tekst van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken kan met een dergelijke melding niet worden volstaan. Er dient immers binnen vier weken *na* inwerkingtreding te worden gemeld en niet eerder! Bovendien dient gemeld te worden bij de bevoegde inspecteur. Voor inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken is er geen bevoegde inspecteur. In de praktijk zal dit, gelet op de goedkeuring in de MvT, naar mag worden aangenomen, niet tot problemen aanleiding geven.

Opgemerkt wordt dat de *overeenkomst* dient te worden gemeld bij de inspecteur en niet de *verkrijging* van de economische eigendom. Veelal zal de vervreemder of de verkrijger van de economische eigendom de overeenkomst melden bij de inspecteur. In tegenstelling tot de meldingsplicht van de vervreemder van artikel 54 WBR kan de vervreemder bij deze melding belang hebben bij een tijdige melding. Is de overeenkomst tijdig gemeld dan is er geen overdrachtsbelasting verschuldigd ter zake van de verkrijging van de economische eigendom. In dat geval kan er dus geen aansprakelijkheidsstelling van vervreemder volgen. In sommige gevallen zal tweemaal moeten worden gemeld. Zie ook hoofdstuk 3.6.1.

De overgangsregeling heeft slechts betrekking op zogenoemde “kale” economische eigendomsoverdrachten, dat wil zeggen overdrachten die uitsluitend betekenis hebben in de overdrachtsbelasting zonder BTW-achtergrond.²⁸² Daar waar de vergoeding, de maatstaf van heffing voor de BTW, beneden de waarde in het economische verkeer wordt vastgesteld en de verkrijger de BTW niet of nagenoeg niet geheel in aftrek kan brengen, geldt de hoofdregel; de economische eigendom is belast vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur.

Natrekking

De maatregel dat natrekking als belastbaar feit wordt aangemerkt indien de verkrijging plaatsvindt krachtens een aan BTW-heffing onderworpen levering, de vergoeding lager is dan de waarde in het economisch verkeer en de verkrijger de BTW niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen werkt terug tot 31 maart 1995, 18.00 uur. Er is geen overgangsmaatregel.

²⁷⁸ MvT, bladzijde 25.

²⁷⁹ NnavV(TK), bladzijde 29 (concept).

²⁸⁰ Zijn dit de naweën van de traumatische ervaringen opgedaan met het “WIR-weekend”?

²⁸¹ MvT, bladzijde 30.

²⁸² MvT, bladzijde 31.

Beperkte rechten

Het recht van bezit is vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur niet langer uitgezonderd als recht waaraan een onroerende zaak onderworpen kan zijn en derhalve vanaf dat tijdstip in beginsel onderworpen aan overdrachtsbelasting. Zoals hierboven is vermeld is het echter niet de bedoeling een bezitsverschaffing, die niet de economische eigendom inhoudt, te belasten.

Certificaatrechten, aandelen in onroerende zaaklichamen en lidmaatschapsrechten

Met ingang van 31 maart 1995, 18.00 uur wordt, voor de bepaling of een lichaam een onroerende zaak lichaam is in de zin van artikel 4 WBR, onder onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen de economische eigendom daarvan begrepen. Dit kan tot gevolg hebben dat lichamen waarvan de bezittingen geheel of gedeeltelijk uit die economische eigendommen van onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen van dat tijdstip af als onroerende zaaklichaam worden aangemerkt.

3.3 Maatstaf van heffing

3.3.1 Algemeen

De grondslag van de heffing van overdrachtsbelasting is de waarde van de verkregen onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen. Onder waarde wordt verstaan de waarde in het economische verkeer.²⁸³ Deze waarde wordt geacht ten minste gelijk te zijn aan de (waarde van de) tegenprestatie.²⁸⁴ Onder tegenprestatie wordt verstaan hetgeen door de verkrijger krachtens obligatoire overeenkomst of overeenkomsten voor de prestatie van zijn wederpartij - de overdracht van de onroerende zaak - is verschuldigd.²⁸⁵

Voor bepaalde verkrijgingen zijn in de WBR bijzondere regels ter zake van de waarde opgenomen:

- Artikel 10: de verkrijging van quasi onroerende zaken;
- Artikel 11, lid 1: de verkrijging van een erfdienstbaarheid, recht van erfpacht, opstal of beklemming;
- Artikel 11, lid 2: de verkrijging van eigendom bezwaard met de in artikel 11, lid 1 genoemde rechten;
- Artikel 12: de verkrijging krachtens verdeling;
- Artikel 13: kort op elkaar volgende verkrijgingen.

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken bepaalt in aanvulling op de voorgaande opsomming dat bij opeenvolgende verkrijgingen van de economische eigendom door de juridische eigendom door dezelfde persoon, of andersom, onder omstandigheden de waarde van de tweede verkrijging wordt verminderd met het bedrag waarover bij de eerste verkrijging overdrachtsbelasting danwel niet aftrekbare BTW was verschuldigd.

²⁸³ Artikel 52 WBR.

²⁸⁴ Artikel 9, lid 1 WBR.

²⁸⁵ HR 26 juni 1974 (nr. 17 381), BNB 1974/206.

3.3.2 Waarde en tegenprestatie

3.3.2.1 Waarde

De eerste volzin van artikel 9 WBR wordt door de Wet bestrijding constructies onroerende zaken gewijzigd. Aan deze volzin, luidende *“De belasting wordt berekend over de waarde”*, wordt toegevoegd *“van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen, waarop de verkrijging betrekking heeft”*.

Ingevolge deze gewijzigde bepaling wordt voor de waarde van de verkrijging van de juridische eigendom als van de economische eigendom aangeknoopt bij de waarde van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen.

Onder waarde wordt verstaan de waarde in het economische verkeer op het moment van de verkrijging.²⁸⁶ In het kader van deze scriptie wordt volstaan met de vermelding van de in de jurisprudentie gegeven invulling van het begrip *“waarde in het economische verkeer”* ter zake van onroerende zaken:²⁸⁷

“Ingeval het gaat om de waardering van zaken waarin geregeld handel wordt gedreven, dient als de waarde welke daaraan in het economische verkeer kan worden toegekend, in het algemeen worden aangenomen de verkoopprijs, waaronder moet worden verstaan de prijs die bij aanbidding van de zaak ten verkoop op de meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meestbiedende gegadigde daarvoor zou zijn besteed”.

De waarde van de onroerende zaak wordt beïnvloed door verschillende factoren. Een aantal van deze factoren wordt voor de waardebepaling voor de overdrachtsbelasting in aanmerking genomen. Onder meer de volgende factoren kunnen worden genoemd:

- op onroerende zaken gevestigde beperkte gebruiks- en genotsrechten, met uitzondering van grondrente;²⁸⁸
- met betrekking tot onroerende zaken aangegane persoonlijke verplichtingen waarvan de nakoming door een kettingbeding is verzekerd;²⁸⁹
- kwalitatieve verplichtingen als bedoeld in artikel 6:252 BW;²⁹⁰
- verkoopregulerendbedingen (anti-speculatiebedingen);²⁹¹
- huur- en pachtovereenkomsten.²⁹²

Niet-waardedrukkend zijn bijvoorbeeld een hypothecaire schuld en een verleende koopoptie. Dat ook een economische eigendomsoverdracht de waarde in het economisch verkeer van de juridische eigendom niet vermindert is in de rechtspraak bevestigd.²⁹³ De economische eigendomsoverdracht betreft immers een complex van persoonlijke rechten en verplichtingen.

²⁸⁶ HR 29 oktober 1975 (nr. 17 696), BNB 1976/195.

²⁸⁷ HR 5 februari 1969 (nr. 16 047), BNB 1969/63 (inzake de vermogensbelasting) en HR 6 maart 1963 (nr. 14 995), BNB 1963/113.

²⁸⁸ Artikel 9, lid 3 WBR.

²⁸⁹ HR 31 oktober 1979 (nr. 19 425), BNB 1980/1 en HR 26 mei 1993 (nr. 28 290), BNB 1993/232. In laatstgenoemd arrest zegt de HR dat in het algemeen bij de waardebepaling geen rekening dient te worden gehouden met persoonlijke verplichtingen met betrekking tot de onroerende zaak. Volgens de HR is dit anders *“in gevallen waarin met zodanige rechten en verplichtingen een resultaat wordt bereikt dat in feitelijk en maatschappelijk opzicht overeenkomt met een toestand dat op een onroerende zaak een beperkt recht is gevestigd, zoals in het geval van artikel 6:252 BW indien het daarbedoelde beding is ingeschreven in de openbare registers. Dit kan ook anders zijn indien een zodanige verplichting een kettingbeding behelst”*.

²⁹⁰ Zie voorgaande voetnoot.

²⁹¹ Artikel 9, lid 5 WBR, een bijzondere vorm van een kettingbeding.

²⁹² Resolutie van 15 september 1970, V-N 1971, bladzijde 611 en Resolutie van 20 oktober 1980, V-N 1981, bladzijde 880.

²⁹³ Hof Amsterdam, 24 augustus 1992, nr 91/4644, V-N 1992, bladzijde 265, en HR 23 december 1992 (nr. 28 536), BNB 1993/78.

3.3.2.2 De waarde van de verkrijging van economische eigendom

Het gewijzigde eerste lid van artikel 9 WBR gaat voor de waarde van de juridische eigendom uit van de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen, zonder rekening te houden met een eventueel economische eigendom dat bij een derde beruiste. Voor de waarde van de economische eigendom is eveneens de volle waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak of recht waaraan deze is onderworpen beslissend. Volgens de MvT²⁹⁴ is dit laatste gerechtvaardigd omdat de economische eigendomsoverdracht in wezen gelijk is aan een juridische eigendomsoverdracht. Uiteraard geldt ook hier dat de waarde ten minste gesteld wordt op de tegenprestatie.

Met betrekking tot een onroerende zaak kunnen zich meerdere belastbare feiten voordoen, bijvoorbeeld de verkrijging van de juridische en de economische eigendom.²⁹⁵ Om deze reden is een goed uitvoerbaar systeem ter vaststelling van de heffingsgrondslag van groot belang, zo stelt de MvT. Het kan de wetgever worden nagegeven dat de gekozen methodiek eenvoudig toepasbaar is, maar of deze methode leidt tot een rechtvaardige belastingheffing is zeer de vraag.

Als voorbeeld kan dienen de situatie waarbij de juridische eigendom en de economische eigendom door twee verschillende personen worden verkregen. In dat geval zou, doordat het aanknopingspunt in beide gevallen de volle economische waarde van de onroerende zaak is, zowel de verkrijger van de juridische eigendom als de verkrijger van de economische eigendom voor de volle waarde van de onroerende zaak worden belast. Dit is niet redelijk. Het is overduidelijk dat hier de uitvoeringspraktijk een helpende hand wordt toegestoken. Een acceptabeler resultaat zou worden bereikt als zou zijn bepaald dat de som van de waarde van de juridische eigendom en de waarde van de economische eigendom niet hoger gesteld wordt dan de waarde van de volle eigendom.²⁹⁶ Een dergelijke methode sluit dubbele heffing uit. Een betere oplossing zou zijn de juridische eigendomsverkrijging niet meer te belasten, maar slechts de verkrijging van de economische eigendom, al dan niet tezamen met de juridische eigendom, in de heffing te betrekken.

Ingeval huurkoop van een onroerende zaak wordt aangemerkt als een verkrijging van de economische eigendom wordt het tijdstip van heffing van overdrachtsbelasting naar voren gehaald. Bovendien kan veelal een tweede verkrijging worden geconstateerd. Vóór de wetswijziging vond het belastbare feit plaats op het moment dat de koper door betaling van de laatste termijn eigenaar van de onroerende zaak werd c.q. het moment dat de akte van levering werd opgemaakt (zie hoofdstuk 3.2.1.3). Na de wetswijziging zijn de belastbare feiten de verkrijging van de economische eigendom en de verkrijging van de juridische eigendom. De wetswijziging heeft derhalve gevolgen voor het (de) tijdstip(pen) waarop de waarde van de onroerende zaak moet worden bepaald. Voor de wetswijziging was dit het moment waarop de juridische eigendom werd verkregen. Als maatstaf van heffing moet, op beide momenten, worden genomen de waarde, tenzij de som van alle termijnen hoger is, waarbij elke termijn dient te worden verminderd met een voor elke termijn verschillend bedrag aan rentegemis.²⁹⁷ De regeling ter zake opeenvolgende verkrijgingen door dezelfde persoon voorkomt dat twee maal over de volle eigendom wordt geheven. Zie hierna hoofdstuk 3.3.3.

Beperkte rechten worden afzonderlijk genoemd in artikel 2 WBR. Deze rechten kunnen ook voorwerp zijn van economische eigendom. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn indien een beperkt recht wordt overeengekomen doch de juridische levering of vestiging daarvan door middel van een notariële akte alsmede inschrijving in de openbare registers achterwege blijft, en partijen voor het overige handelen alsof deze formaliteiten zijn verricht.²⁹⁸ Dit wellicht theoretische voorbeeld, gelet op de rol van de notaris, bergt iets merkwaardigs in zich. Ingeval een erfdiensbaarheid, recht van erfpacht, opstal of

²⁹⁴ Bladzijde 22.

²⁹⁵ MvT, bladzijde 36.

²⁹⁶ Vergelijkbaar met de term "onbezwaarde eigendom".

²⁹⁷ §41 van de Toelichting op belastingen van rechtsverkeer, Resolutie van 16 december 1971, nr. B71/23 307. Het rentegemis wordt gesteld op 6% per jaar, maar een gedeelte van een jaar wordt verwaarloosd.

²⁹⁸ MvT, bladzijde 35. Het voorbeeld is naar mijn mening niet juist. Er is hier geen sprake van beperkte rechten die voorwerp zijn van een economische eigendom. Door de tekortkomingen in de leveringsformaliteiten voor vestiging of overdracht worden de beperkte rechten niet gevestigd respectievelijk overgedragen. Er is sprake van een "gewone" economische eigendomsoverdracht.

beklemming op de juiste wijze wordt gevestigd danwel wordt overgedragen, dan wordt de waarde van deze verkrijgingen vastgesteld op basis van artikel 11 WBR. Dit houdt in dat de waarde van deze rechten wordt verhoogd met de waarde van de canon, retributie of de huur, met dien verstande dat de som van deze waarden niet hoger wordt gesteld dan de waarde van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft. De waarde van de periodieke betalingen wordt vastgesteld op grond van artikel 2 van en de bijlage bij het Uitv.besl. WBR. Naar de letter van artikel 11 WBR is deze regeling niet van toepassing ingeval genoemde beperkte rechten niet als zodanig tot stand komen. De waardebepaling van het in dat geval persoonlijke recht zal naar mijn mening dan conform de hoofdregel dienen te geschieden. De periodieke schuldplichtigheid (als last) vermindert de waarde van het verkregen recht aangezien deze niet tot de tegenprestatie wordt gerekend. Indien de waarde van de periodieke schuldplichtigheid naar economische maatstaven in verhouding staat tot de waarde van het genot van de zaak zal het recht geen waarde hebben, afgezien van een betaling voor bijvoorbeeld opstallen.

3.3.2.3 Verrijking van een gedeelte van de economische eigendom

Bij de verkrijging van een gedeelte (percentage) van de economische eigendom is de maatstaf van heffing een gedeelte (percentage) van de volle eigendom danwel de hogere tegenprestatie. Deze berekeningswijze komt overeen met de bepaling van de waarde van een onverdeeld aandeel in een onroerende zaak. In dat geval wordt de waarde ook bepaald op een evenredig deel (percentage) van de gehele zaak.²⁹⁹

Indien een samenstel van rechten en verplichtingen de economische eigendom benadert wordt de maatstaf van heffing gesteld op de waarde van de volle economische eigendom. In de MvT wordt dit verdeeld met een verwijzing naar de uitvoeringspraktijk. Het is voor de uitvoeringspraktijk niet mogelijk met verkrijgingen van een gedeeltelijk - anders dan een percentage - economische eigendom genuanceerd om te gaan. Volgens de MvT is er economische eigendom of niet. Dit zou tot gevolg kunnen hebben dat bij de verkrijging van een gedeelte van de economische eigendom, anders dan een percentage, waardedrukkende factoren niet in aanmerking worden genomen en er derhalve overdrachtsbelasting is verschuldigd over een (te) hoge waarde.

3.3.3 Opeenvolgende verkrijgingen door dezelfde persoon

Ingeval een verkrijging van de economische eigendom wordt gevolgd door een verkrijging van de juridische eigendom, of andersom, door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht, dan wordt de waarde van de laatste verkrijging verminderd met het bedrag waarvoor ter zake van de eerste verkrijging, hetzij overdrachtsbelasting naar het gewone tarief welke niet in mindering heeft gestrekt van het recht van successie, van schenking of van overgang, hetzij BTW welke in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht, was verschuldigd.

In samenhang met de definitie van de economische eigendomsoverdracht valt er een zekere tweeslachtigheid in de wetgeving te constateren. Enerzijds stoelt de heffing van overdrachtsbelasting over economische eigendomsoverdrachten op de gedachte dat een economische eigendomsoverdracht in wezen gelijk is aan een juridische eigendomsoverdracht, anderzijds wordt de economische eigendom aangemerkt als een persoonlijke verplichting die de waarde van de onroerende zaak als zodanig niet drukt. Dit komt de consistentie in de WBR niet ten goede. In situaties waarin eerst de economische eigendom en enige tijd later de juridische eigendom wordt verkregen kunnen bijvoorbeeld duidelijke "overkill"-effecten worden waargenomen. Een voorbeeld. Op 1 januari van enig jaar wordt de volledige economische eigendom van een kavel maagdelijke grond verworven voor de waarde in het economisch verkeer. Dientengevolge gaat het volledige risico van waardeveranderingen en tenietgaan over op de

²⁹⁹ HR 2 oktober 1985 (nr. 22 656), BNB 1985/317*.

economisch eigenaar. Het juridisch eigendom is in feite niets meer dan de inschrijving in het register. Overeengekomen wordt dat de juridische eigendom wordt overgedragen op 31 december van dat jaar tegen een symbolisch bedrag (f 1,00). Als gevolg van een wijziging van het bestemmingsplan met betrekking tot het belendende perceel stijgt de waarde van de grond aanzienlijk. De maatregel heeft tot gevolg dat de economisch eigenaar van de grond wordt belast voor een waardestijging waar hij ingevolge de overeenkomst tot economische eigendomsoverdracht reeds volledig recht op had. Vorenstaande is niet in overeenstemming met de ratio van de overdrachtsbelasting, namelijk het belasten van een waardeovergang.

Voor zover er sprake is van een verkrijging van een gedeelte van de economische eigendom en de opvolgende verkrijging het belang bij de onroerende zaak vergroot, is het aanvaardbaar dat er over deze uitbe-reiding van het (economisch) belang overdrachtsbelasting wordt verschuldigd. Door de gehanteerde methode voor de berekening van de waarde van de opvolgende verkrijging zal echter ook in deze situatie de waardestijging die relateert aan het reeds verkregen belang worden belast met overdrachtsbelasting.

Bovenstaande gevolgen kunnen eenvoudig worden opgeheven door slechts overdrachtsbelasting te heffen bij economische eigendomsoverdracht danwel als uitgangspunt te nemen de waarde van de volle eigendom op het moment van de verkrijging. Voor de bepaling van de waarde van de verkrijging kan dan eenvoudigweg de waarde van de volle eigendom worden verminderd met de waarde, op het moment van verkrijging, van het gedeelte dat niet verkregen wordt danwel reeds in - juridisch en/of economisch - eigendom was. Op deze manier worden waardestijgingen op de juiste wijze aan de eigenaren toegerekend. Een dergelijke methode sluit aan bij de economische werkelijkheid. Het economisch eigendom(potentieel) is immers het (enige) waarde vertegenwoordigende element van een zaak.³⁰⁰

Bovenstaande gevolgen treden ook op bij huurkoop van een onroerende zaak. Ook bij huurkoop kunnen zich twee belastbare feiten voordoen. Het eerste belastbare feit is het moment van aflevering van de on-roerende zaak aan de koper (economische eigendomsoverdracht). Het tweede belastbare feit doet zich voor op het moment dat de juridische eigendom op de koper overgaat. Op het moment van de juridische eigendomsverkrijging zal de waarde op dat tijdstip worden verminderd met het bedrag waarvoor ter zake van de eerste verkrijging, de economische eigendomsverkrijging, overdrachtsbelasting verschuldigd was. De regeling heeft voor huurkoopovereenkomsten gesloten voor 31 maart 1995, 18.00 uur, en waarvan de economische eigendomsovergang plaatsvond voor of plaatsvindt na dat tijdstip, tot gevolg dat in feite het oude systeem wordt toegepast. Heffing vindt slechts plaats op het moment van de juridische eigendomsverkrijging.

Ingeval na de verkrijging van de economische eigendom maar voor de verkrijging van de juridische ei-gendom, of andersom, zaken worden aangebracht door of in opdracht en voor rekening van de verkrijger of zijn rechtsvoorganger onder algemene titel kunnen deze belastingvrij worden verkregen op grond van de vrijstelling ex artikel 15, lid 1, letter i WBR.

De opvolgende verkrijgingen moeten geschieden door *"dezelfde persoon of zijn rechtsopvolger krachtens (...) erfrecht"*. De gebruikelijke terminologie in de WBR is: rechtsvoorganger c.q. rechtverkrijgende onder al-gemene titel. Onder verkrijging krachtens erfrecht valt ook de verkrijging als legataris.³⁰¹ Hetgeen een uitbreiding vormt van de eerder gehanteerde terminologie.³⁰² Hierdoor ontstaat een vreemde situatie; een erfgenaam kan bijvoorbeeld wel een beroep doen op de hiervoor genoemde vrijstelling terwijl een legataris dit niet kan.

³⁰⁰ Wellicht dat de Hoge Raad hier anders over denkt, gelet op haar uitspraak van 23 december 1992, (nr. 28 536) BNB 1993/78 inzake de vermogensbelasting. In r.o. 3.2 zegt de HR dat *"de stelling dat de waarde in het economische verkeer van een zaak waarvan het economische belang niet de juridisch eigenaar aangaat nihil is, in zijn algemeenheid niet juist is"*, hetgeen in het licht van systematiek van de vermogensbelasting (en overdrachtsbelasting) niet onlogisch is.

³⁰¹ §13 van de Toelichting op de Wet op belastingen van rechtsverkeer, Resolutie van 16 december 1971, nr. B71/23 037.

³⁰² De legataris verkrijgt niet onder algemene titel.

3.3.3.1 A-B-C-contracten

Van een A-B-C-contract is sprake als A een onroerende zaak verkoopt aan B, B de onroerende zaak (door)verkoopt aan C en de juridische levering van de onroerende zaak plaatsvindt door A direct aan C. Tot de Wet bestrijding constructies onroerende zaken van kracht werd, was sprake van één verkrijging, en wel door C. Deze verkrijging is in beginsel met overdrachtsbelasting belast. Als maatstaf van heffing geldt de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak danwel de (hogere) tegenprestatie van C.

Wordt als gevolg van de tussen A en B respectievelijk B en C gesloten overeenkomsten de economische eigendom overgedragen (van A via B naar C) dan is onder de nieuwe wetgeving sprake van twee economische eigendomsverkrijgingen voor de overdrachtsbelasting: door B en door C. Indien de verkrijgingen kort op elkaar volgen (binnen zes maanden) kan artikel 13 WBR de heffing van overdrachtsbelasting reduceren (hoofdstuk 3.3.5). Daarnaast kan een derde verkrijging worden geconstateerd: de verkrijging van de juridische eigendom door C. Hiervoor kan een beroep gedaan worden op artikel 9, lid 4 WBR (zie hoofdstuk 3.3.3).

Ingeval BTW wordt geheven ter zake van één van de economische eigendomsoverdrachten kan de vrijstelling ex artikel 15, lid 1, letter a WBR veelal heffing van overdrachtsbelasting voorkomen.

3.3.4 Waarde van quasi onroerende zaken

De waarde van certificaten, lidmaatschapsrechten en aandelen in onroerende zaak lichamen is gelijk aan de waarde van de onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, welke door die aandelen of rechten middellijk of onmiddellijk worden vertegenwoordigd.³⁰³ De waarde van en de tegenprestatie voor het verkregene zijn niet van belang.³⁰⁴

Zoals de MvT terecht opmerkt zijn certificaatrechten, lidmaatschapsrechten en aandelen in onroerende zaak lichamen een vorm van economische eigendom. Voor deze benoemde vormen van economische eigendom is voor de waardebepaling artikel 10 WBR beslissend, terwijl voor de overige vormen van economische eigendomsverkrijgingen de hoofdregel van artikel 9, lid 1 WBR van toepassing is. Er is in mijn ogen geen reden een verschil te maken tussen de benoemde vormen van economische eigendom en andere vormen van verkrijgingen van economische eigendom. Het had derhalve voor de hand gelegen voor de waardebepaling van economische eigendommen een met artikel 10 WBR vergelijkbare bepaling op te nemen, waarin is bepaald dat de waarde van de economische eigendom gelijk is aan de waarde van de onroerende zaken waarop de economische eigendom betrekking heeft.

3.3.5 Kort op elkaar volgende verkrijgingen van dezelfde goederen door een ander

Indien dezelfde goederen binnen zes maanden (dit was drie maanden) na een verkrijging worden overgedragen aan "een ander" mag de waarde van de laatste verkrijging worden verminderd met het bedrag waarover ter zake van vorige verkrijging(en) hetzij overdrachtsbelasting naar het gewone tarief was verschuldigd, hetzij niet aftrekbare BTW is geheven. De overdrachtsbelasting mag niet in mindering zijn gebracht op het recht van successie, het recht van schenking of het recht van overgang. Deze faciliteit resulteert erin dat bij kort op elkaar volgende verkrijgingen het (positieve) verschil in

³⁰³ Artikel 10 WBR.

³⁰⁴ Aldus H.S.A. van Gils aant. 1 op artikel 10 WBR. Anders R.T.G. Verstraaten, Overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting, bladzijde 54 en H. Schutteâer en M.P. Bongard, Rechtsverkeersbelastingen en registratie, bladzijde 109; deze schrijvers zijn van mening dat artikel 10 WBR geen uitzondering maakt op de tweede volzin van artikel 9, lid 1 WBR, dat de waarde ten minste gelijk is aan de tegenprestatie. De waarde van de onroerende zaak dient vergeleken te worden met de tegenprestatie die aan de onroerende zaak is toe te rekenen.

waarde in de heffing van overdrachtsbelasting wordt betrokken.

Met het oog op de belangen van handelaren in onroerende zaken verlengt de Wet bestrijding constructies onroerende zaken de termijn waarbinnen de doorverkoop moet plaatsvinden van drie naar zes maanden.³⁰⁵ Als aanvullende eis wordt gesteld dat de verkrijging moet plaatsvinden "door een ander". Enerzijds wordt de werking van de faciliteit verruimd door verlenging van de periode waarbinnen moet worden overgedragen, anderzijds lijkt de werking van faciliteit te worden ingeperkt door de eis te stellen dat er sprake moet zijn van (door)verkoop aan een ander. Het gevolg van de laatstgenoemde wijziging zou kunnen zijn dat er geen voorziening meer bestaat voor de situatie dat dezelfde persoon, anders dan als gevolg van vervulling van een ontbindende voorwaarde of de nietigheid of vernietiging van de verkrijging³⁰⁶, de juridische danwel economische eigendom, binnen de gestelde termijn, terugverkrijgt. De MvT lijkt te suggereren dat de terugverkoop en teruglevering niet meer door artikel 13 WBR wordt bestreken. De regeling van artikel 9 WBR ziet alleen op opeenvolgende verkrijgingen van de juridische en economische eigendom door dezelfde persoon en biedt geen soelaas. Naar de letter van artikel 13, lid 1 WBR is er bij teruglevering een verkrijging "door een ander" dan degene die daaraan voorafgaand verkreeg. Derhalve is er naar mijn mening nog ruimte om deze bepaling in dergelijke situaties in te roepen.

De staatssecretaris van Financiën heeft het advies van de Raad van State naast zich neer gelegd om de termijn niet op zes maanden maar op een jaar te stellen. De staatssecretaris van Financiën is de mening toegedaan dat een langere termijn dan zes maanden een stimulans kan vormen voor speculaties.³⁰⁷ Dit is door hem niet gewenst. Het is de vraag of een termijn van een jaar tot een toename van speculaties zal leiden. Hierbij dient in het achterhoofd te worden gehouden dat tot 31 maart 1995, 18.00 uur de economische eigendom van onroerende zaken zonder heffing van overdrachtsbelasting kon worden verkregen en dat dit ook niet heeft geleid tot een toename van speculaties.

Geen duidelijkheid bestaat er over het antwoord op de vraag of de faciliteit ook van toepassing is indien verschillende personen de economische respectievelijk juridische eigendom verkrijgen. De gekozen wetssystematiek, het belasten van de verkrijging van de juridische en economische eigendom doen veronderstellen dat dit wel het geval is.

In het geval dat zowel overdrachtsbelasting als niet aftrekbare BTW verschuldigd is lijkt de faciliteit, naar de letter van de bepaling, in het geheel niet van toepassing. Er wordt immers vereist dat hetzij overdrachtsbelasting, hetzij niet aftrekbare BTW verschuldigd wordt. In het kader van een met overdrachtsbelasting belaste natrekking kan men zich bovendien nog afvragen welke verkrijging beslissend is. De verkrijging voor de overdrachtsbelasting, het tijdstip waarop de zaak wordt aangebracht, of de levering voor de omzetbelasting die voor de overdrachtsbelasting wordt aangemerkt als een fictieve verkrijging.

3.3.6 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

De bepalingen inzake de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting, de artikelen 9 tot en met 13 WBR, treden in werking per 31 maart 1995, 18.00 uur.

³⁰⁵ MvT, bladzijden 26 en 37.

³⁰⁶ Artikel 19 WBR.

³⁰⁷ Nader rapport, sub 15.

3.4 Tarief en vrijstellingen

3.4.1 Tarief

De belasting bedraagt 6 percent en wordt berekend over de waarde.³⁰⁸ Dit proportionele tarief geldt in alle gevallen behalve in het geval van een verkrijging van landerijen. Dan is onder omstandigheden deels een tarief van 1 percent van toepassing.³⁰⁹ In een aantal gevallen waarbij in beginsel sprake is van een belaste verkrijging is er geen overdrachtsbelasting verschuldigd als gevolg van de toepassing van een vrijstelling.

3.4.2 Vrijstellingen

3.4.2.1 Algemeen

In de WBR is een aantal vrijstellingen van overdrachtsbelasting opgenomen³¹⁰. Het is van belang het verschil tussen enerzijds uitgezonderde verkrijgingen³¹¹ en verkrijgingen van uitgezonderde beperkte rechten³¹² en anderzijds de vrijstellingen in het oog te houden. Aanspraak op een vrijstelling kan pas worden gemaakt als tijdig voldaan is aan de aangifteplicht en een beroep op de vrijstelling is gedaan.³¹³ Indien sprake is van een uitgezonderde verkrijging of de verkrijging van een uitgezonderd beperkt recht bestaat er geen aangifteplicht. Er is dan geen sprake van een belastbaar feit in de zin van de WBR. Zie ook hoofdstuk 3.2.3.

Zoals in hoofdstuk 3.2.3 is vermeld, zal de inspecteur moeten bewijzen dat sprake is van een belastbaar feit in de zin van de WBR, indien volgens de belastingplichtige sprake is van een uitgezonderde verkrijging of de verkrijging van een uitgezonderd beperkt recht. Het recht op een vrijstelling zal door de belastingplichtige moeten worden bewezen. De toepassing van de vrije bewijsleer in de belastingrechtspraak zal het belang van dit verschil verminderen.

De in de WBR opgenomen vrijstellingen ter zake van overdrachtsbelasting betreffen:³¹⁴

- de voorkoming van cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting;
- de bedrijfsopvolging door kinderen van de ondernemer;
- de verkrijgingen door bepaalde publiekrechtelijke lichamen;
- de voorkoming van cumulatie van overdrachtsbelasting en schenkingsrecht;
- de inbreng van onroerende zaken in vennootschappen, verenigingen coöperaties of onderlinge waarborgmaatschappijen;
- de verkrijging door de inbrenger bij de verdeling van het vermogen van een rechtspersoon, maatschap en (personen)vennootschap;
- interne reorganisaties;
- het aanbrengen van een zaak op eens anders grond;
- uitbedongen bodembestandsdelen, zoals zand en grind;
- de verkrijgingen door bepaalde aangewezen onderwijsvrijstellingen;
- de verkrijgingen krachtens de ruilverkavelingswet;

³⁰⁸ Artikel 14, eerste lid 1 WBR jo. artikel 9, lid 1 WBR.

³⁰⁹ Artikel 14, lid 2 WBR.

³¹⁰ Artikel 15 WBR.

³¹¹ Artikel 3 WBR.

³¹² Artikel 5 WBR.

³¹³ Artikel 3 Uitv.besl. WBR.

³¹⁴ De vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 15, lid 1, letters a t/m f, letters h t/m m en letters o t/m r WBR.

- de verkrijgingen door het bureau beheer landbouwgronden;
- de verkrijgingen door instellingen die uitsluitend werkzaam zijn in het belang van de volkshuisvesting;
- de verkrijgingen van monumentenpanden;
- de verkrijgingen van landerijen ter verbetering van de landbouwstructuur;
- het herstel van de toestand voor de verkrijging.

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken brengt een aantal wijzigingen aan in het regime van de vrijstellingen, onder andere:

- de vrijstellingen vinden geen toepassing meer indien verkregen wordt krachtens een levering in de zin van de Wet OB, de vergoeding lager is dan de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting en de verkrijger de BTW voor minder dan 90% in aftrek kan brengen;
- de vrijstelling ter zake van cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting wordt als gevolg van de wijziging in het BTW-regime ter zake van de vestiging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen (van levering in dienst) gewijzigd, in diër voege dat ook een verkrijging krachtens een dienst in de zin van de Wet OB kwalificeert voor de vrijstelling;
- de vrijstelling die opgenomen was in artikel 15, lid 1, letter g WBR, de vrijstelling bij verdeling van onroerende zaken die gezamenlijke zijn verkregen, vervalt;
- de vrijstelling ter zake van verkrijgingen van landerijen die in het kader van de verbetering van de landbouwstructuur zijn stelt de eis dat de verkrijger ten minste vijf jaren de naburige erven in eigendom, erfpacht of beklemming heeft. De economische eigendom wordt aan dit rijtje toegevoegd.

De werking van de vrijstellingen wordt door de Wet bestrijding constructies onroerende zaken in algemene zin ingeperkt door te bepalen dat een vrijstelling niet van toepassing is indien de verkrijging plaats vindt krachtens een levering of dienst in de zin van de Wet OB, de vergoeding voor de BTW lager is dan de waarde voor de overdrachtsbelasting en de verkrijger de BTW voor minder dan 90% in aftrek kan brengen. De vrijstelling die de verkrijging door een publiekrechtelijk lichaam vrijstelt en de vrijstelling ten behoeve van instellingen werkzaam in het belang van de volkshuisvesting worden in het bijzonder 'getroffen' door deze inperking.³¹⁵ Hieronder wordt nader ingegaan op (de redenen van) de wijzigingen, de gevolgen en mogelijke knelpunten van de wijzigingen van enkele specifieke vrijstellingen.

3.4.2.2 Samenloop van omzet- en overdrachtsbelasting

3.4.2.2.1 Algemeen

De levering van onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen zijn onder omstandigheden belast met BTW. Voor zover een dergelijke levering tevens een verkrijging in de zin van de WBR inhoudt zal in beginsel ook overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Om te voorkomen dat BTW en overdrachtsbelasting cumuleren zijn in de WBR een aantal voorzieningen opgenomen. De vrijstelling die betrekking heeft op de samenloop van BTW en overdrachtsbelasting, opgenomen in artikel 15, lid 1, letter a, WBR, is er daar één van.³¹⁶ De ratio van de bepaling is tweeledig, enerzijds, zoals gezegd, cumulatie van de bedoelde belastingen voorkomen, anderzijds afzien van de heffing van overdrachtsbelasting wanneer de onroerende zaak zich in de bouw- en handelsfase bevindt.³¹⁷ Op grond van deze bepaling is in beginsel vrijgesteld van overdrachtsbelasting de verkrijging van een nieuw

³¹⁵ MvT, bladzijde 19.

³¹⁶ Ook artikel 13, lid 1 WBR. Artikel 15, lid 1, letter g WBR is vervallen (met ingang van de inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken).

³¹⁷ MvT, bladzijde 19.

vervaardigde onroerende zaak krachtens een *levering* of *dienst* in de zin van de Wet OB:

- vóór of op het tijdstip van eerste ingebruikneming, en
- binnen een termijn van twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming als bedrijfsmiddel, tenzij de verkrijger de in rekening gebrachte BTW geheel of gedeeltelijk in aftrek³¹⁸ kan brengen,
- behalve ingeval de vergoeding in de zin van de Wet OB, ter zake van de levering of dienst, lager is dan de maatstaf van heffing (de waarde) in de zin van de WBR en de verkrijger de BTW niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.

Het is niet duidelijk of de vrijstelling van toepassing is als BTW verschuldigd is op grond van een optie tot belaste levering.³¹⁹ Derhalve als levering na de tweejaarsperiode plaatsvindt. Voor een korte beschouwing over de termen “vervaardigd” en “eerste ingebruikneming” wordt verwezen naar hoofdstuk 2.2.4.1. respectievelijk hoofdstuk 2.2.4.2. Hierna wordt de wijziging van artikel 15, lid 1, letter a WBR behandeld.

3.4.2.2.2 De wijziging van de vrijstelling bij samenloop van BTW en overdrachtsbelasting

De gedachte achter de vrijstelling is cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting te voorkomen en tevens afzien van de heffing van overdrachtsbelasting als de onroerende zaak zich in de bouw- en handelsfase bevindt. Volgens de staatssecretaris van Financiën is er geen reden de vrijstelling achterwege te laten als de vergoeding, de maatstaf van heffing voor de BTW, lager is dan de waarde in het economisch verkeer en de verkrijger de BTW niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.³²⁰ Het wordt door de staatssecretaris van Financiën niet opportuun geacht de vrijstelling te verlenen als slechts over een laag bedrag BTW is verschuldigd en er derhalve een aanzienlijke belastingbesparing wordt bereikt. Of de belastingheffing op de juiste wijze gebeurd hangt volgens de staatssecretaris van Financiën af van het totaalresultaat van beide belastingen. De belastingbesparing werd bereikt door het opzetten van gekunstelde constructies. Voor de wijze waarop dergelijke constructies werden vormgegeven wordt verwezen naar de hoofdstuk 2.3.3. Zoals daar is vermeld zullen de maatregelen in de sfeer van de BTW niet in alle gevallen voldoende zijn om BTW-constructies te bestrijden, met name niet wanneer het een nieuw vervaardigde onroerende zaak betreft. De beperking van het regime van de vrijstellingen in de WBR is dan ook een flankerende maatregel ter ondersteuning van de effectiviteit van de wijzigingen in de Wet OB. Deze inperking is bereikt door het opnemen van artikel 15, lid 4 WBR. Verwezen wordt naar hoofdstuk 3.2.2.1. In dit hoofdstuk komt de eis dat de vergoeding in de zin van de BTW niet lager mag zijn dan de waarde in het economisch verkeer, de heffingsmaatstaf voor de overdrachtsbelasting, aan de orde.

3.4.2.2.3 “het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt”

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken brengt in de tekst van de vrijstelling een wijziging aan; de zinsnede “tenzij de ondernemer die het goed levert, dit als bedrijfsmiddel heeft gebruikt” wordt veranderd in “tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt.” Deze wijziging wordt niet toegelicht in de MvT.

Het Hof Amsterdam bevestigde in 1991 dat voor de eerste ingebruikneming bepalend is of de ondernemer die de zaak levert de onroerende zaak in gebruik heeft genomen.³²¹ De wijziging van de tekst van de vrijstelling heeft tot gevolg dat het niet langer van belang is dat het de ondernemer is die de onroerende zaak in gebruik neemt. Het gaat er om of de onroerende zaak überhaupt in gebruik is

³¹⁸ Zie echter de uitspraak van Hof Amsterdam 28 maart 1993 (nr. 93/2820), V-N 1994, bladzijde 2835. Het Hof stond toepassing van de samenloopregeling toe in de situatie waarin recht op aftrek van BTW bestond voor 0,34% ($\leq 1\%$).

³¹⁹ Zie onder andere HR 19 december 1990, (nr. 26 982), BNB 1991/55, R.T.G. Verstraaten, Overdrachtsbelasting en kapitaalsbelasting, bladzijde 117, J.K. Moltmaker, Belastingen van rechtsverkeer, bladzijde 75.

³²⁰ MvT, bladzijde 19.

³²¹ Hof Amsterdam, 4 februari 1991, nr. 5918/89, V-N, bladzijde 1981. Zie ook hoofdstuk 2.2.5.2.

genomen. Dit heeft bijvoorbeeld gevolgen voor gemeenten die veelal pas vele jaren later na de feitelijke ter beschikkingstelling van de grond, de grond juridisch leveren.³²² Indien de feitelijke ter beschikkingstelling van de grond als economische eigendom kan worden aangemerkt.

Moltmaker³²³ signaleert dat de kwalificatie van de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van beperkte rechten als dienst in de zin van de Wet OB de vraag oproept wat onder de zinsnede "*tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt*" moet worden verstaan. Immers nu de vestiging, etc. van een beperkt recht geen goed meer is, is de betekenis van deze zinsnede niet erg helder. De wijziging van de tekst van artikel 15, lid 1, letter a WBR leidt tot de conclusie dat het van belang is dat de onroerende zaak waaraan het recht is onderworpen niet als bedrijfsmiddel is gebruikt en niet of het recht zelf als zodanig is gebruikt. Het is mijns inziens de vraag of dit inderdaad het gevolg is van de tekstuele wijziging van de bepaling. De vestiging, etc. van een beperkt recht wordt slechts voor de heffing van BTW als dienst aangemerkt. Nergens blijkt dat de betekenis van het woord "*goed*" in het onderhavige artikel voor de overdrachtsbelasting door de wetswijziging verandert. Voor de wijziging werd onder "*goed*" verstaan de onroerende zaak en rechten waaraan deze zijn onderworpen, hetgeen overigens in overeenstemming is met het civielrechtelijke begrippenkader waarvan de WBR uitgaat. De (her)kwalificatie voor de Wet OB van de vestiging, etc. van beperkte rechten brengt hier geen verandering in. Het begrip "*goed*" blijft naar mijn mening betrekking houden op het goed (onroerende zaak of recht) dat verkregen wordt.

De vrijstelling bij afzonderlijke verkrijging van de economische en de juridische eigendom

Indien een onroerende zaak eerst economisch in eigendom wordt overgedragen³²⁴ en later de juridische eigendom wordt geleverd, is goedgekeurd dat de BTW verschuldigd ter zake van de economische verkrijging kan worden aangemerkt als zijnde verschuldigd ter zake van de juridische eigendomsverkrijging en kan de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter a WBR worden toegepast, indien:³²⁵

- de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt, dan wel
- de verkrijger geen BTW in aftrek kan brengen.

Deze goedkeuring is niet van toepassing indien na de economische eigendomsoverdracht vervaardigingshandelingen aan de onroerende zaak zijn verricht, dan wel BTW verschuldigd was als gevolg van een optie voor belaste levering.

Is onder de Wet bestrijding constructies onroerende zaken de overdracht van de economische eigendom van rechtswege met BTW belast dan is geen overdrachtsbelasting verschuldigd ter zake van de verkrijging van de economische eigendom als de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt danwel de verkrijger de BTW in het geheel niet kan aftrekken. De verkrijging van de juridische eigendom kan krachtens een dienst in de zin van de Wet OB zijn verkregen. Artikel 9, lid 4 WBR kan de heffingsmaatstaf reduceren.

Tot slot zij opgemerkt dat de definitie van de economische eigendom voor de BTW en die voor de overdrachtsbelasting niet sluitend zijn. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat in de zin van de Wet OB de economische eigendom niet overgaat (de macht om over een zaak als eigenaar te beschikken gaat niet over) terwijl dit voor de overdrachtsbelasting wel het geval is. Dit verschil zou tot problemen kunnen leiden.

³²² Zie B.G. van Zadelhoff, Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting, WFR 1995/6155, 15 juni 1995, bladzijde 856.

³²³ J.K. Moltmaker, De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijden 931 en 932.

³²⁴ Dit kan wellicht het geval zijn als de gemeente bouwrijpe grond feitelijk ter beschikking stelt maar nog niet juridisch levert.

³²⁵ § 25, lid 11 van de Toelichting op de Wet op belastingen van rechtsverkeer, Resolutie van 16 december 1971, nr. B71/23 037.

De toepassing van de vrijstelling bij groeiend-eigendom

Volgens de staatssecretaris van Financiën kan het zijn dat de opzet van groeiend eigendom voor de Wet OB, voor zover het betreft het gedeelte dat "groeiend" wordt gekocht als huurkoop moet worden betiteld. Ingevolge artikel 3, lid 1, letter b Wet OB wordt dan de eerste afgifte van de onroerende zaak reeds als levering aangemerkt en wordt de latere civielrechtelijke overdracht verder genegeerd. Voor de overdrachtsbelasting betekent dit dat - indien het onroerend goed zich op het moment van afgifte in de bouw- en handelsfase bevindt, waarover bij de eerste afgifte omzetbelasting verschuldigd is - dat de samenloopregeling in ieder geval op het bij aanvang verkregen deel van toepassing is. Over de jaarlijkse aangroei van de economische eigendom zou op grond van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken overdrachtsbelasting verschuldigd zijn. Aangezien de koper een particulier is en geen recht op aftrek van de ter zake van de levering geheven BTW heeft, kan ook voor deze aangroei een beroep worden gedaan op de samenloopregeling. De staatssecretaris van Financiën is kennelijk van mening dat het vierde lid van artikel 15 WBR de werking van artikel 15, lid 1 WBR niet kan inperken, wellicht omdat er vanuitgegaan kan worden dat op zakelijke voorwaarden is gecontracteerd. Het zou immers zo kunnen zijn dat de waarde het aangegroeide deel in enig jaar hoger is dan de in dat jaar voor dat deel betaalde vergoeding. Hier leid ik uit af dat de staatssecretaris van Financiën waardeverstijgingen die optreden nadat de koop-aanneemovereenkomst is aangegaan niet relevant vindt. Op het moment dat de juridische eigendom wordt geleverd aan de economische eigenaar, is op grond van artikel 9, lid 4 WBR, overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde voor zover daarover niet al (niet-aftrekbare) BTW of overdrachtsbelasting is geheven.

De toepassing van de vrijstelling bij A-B-C-contracten

Van een A-B-C-contract is sprake als A een onroerende zaak verkoopt aan B, B de onroerende zaak (door)verkoopt aan C en de juridische levering van de onroerende zaak plaatsvindt door A direct aan C. De economische eigendom kan via B aan C geleverd worden, maar het is ook mogelijk dat de economische eigendom achterblijft bij A en tegelijk met de juridische eigendom aan C geleverd wordt. Voor de heffing van BTW zijn er in het eerste geval meerdere belastbare feiten, namelijk de leveringen van A aan B en van B aan C. In deze gevallen kan cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting optreden. De vrijstelling terzake samenloop van BTW en overdrachtsbelasting, artikel 15, lid 1, letter a WBR, kan deze cumulatie voorkomen. In de Toelichting op de Wet op belastingen van rechtsverkeer is goedgekeurd dat indien ter zake van de economische eigendomsoverdracht (door B aan C) BTW is geheven de vrijstelling toepassing vindt op de verkrijging van de juridische eigendom (door C) als:³²⁶

- het onroerend goed niet als bedrijfsmiddel is gebruikt, danwel
- de uiteindelijke verkrijger de in rekening gebrachte BTW niet in aftrek kan brengen.

B moet een wezenlijke functie vervullen en mag niet zijn tussengevoegd slechts omwille van het fiscale resultaat.

Indien door A aan B de economische eigendom van een onroerende zaak wordt geleverd en vervolgens door C de juridische eigendom van A wordt verkregen, eventueel gelijktijdig met de economische eigendom van B kan de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter a WBR toepassing vinden. De verkrijging van de economische eigendom door C is een verkrijging krachtens een levering in de zin van de Wet OB. Geen overdrachtsbelasting wordt geheven, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de BTW door C geheel of gedeeltelijk in aftrek kan worden gebracht. De verkrijging van de juridische eigendom kan worden aangemerkt als een verkrijging krachtens een dienst indien hier een afzonderlijke vergoeding tegenover staat. Zie hoofdstuk 2.2.2. Ook deze verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en C de BTW geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Het is echter aannemelijk dat de vergoeding in de zin van de BTW in ieder geval met betrekking tot de levering van de juridische eigendom lager is dan de waarde daarvan voor de overdrachtsbelasting. Indien C de BTW niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen kan artikel 15, lid 4 WBR aan de toepassing van de vrijstelling in de weg staan. Indien onder zakelijke condities wordt gehandeld mag naar mijn mening artikel 15, lid 4 WBR er niet toe leiden dat de vrijstelling buiten toepassing blijft. Een andere

³²⁶ § 25, lid 13 van de Toelichting op de Wet op belastingen van rechtsverkeer, Resolutie van 16 december 1971, nr. B71/23 037.

complicerende factor is dat wellicht gezegd zou kunnen worden dat door de vestiging van het economische eigendom de onroerende zaak door de juridische eigenaar in gebruik genomen is. Overigens kan ook een beroep worden gedaan op artikel 9, lid 4 WBR nu sprake is van opvolgende verkrijgingen van de economische en juridische eigendom door dezelfde persoon (zie hoofdstuk 3.3.3).

3.4.2.3 Verdeling van gezamenlijke verkrijging

Het initiële wetsvoorstel schrapt de vrijstelling van artikel 15, lid 1, letter g volledig uit de WBR. Deze bepaling verleende een vrijstelling voor verkrijgingen krachtens toedeling bij verdeling indien:

- de onverdeeldheid was ontstaan door een gezamenlijke verkrijging, en
- de toedeling geschiedt aan:
 - 1°. één van de gezamenlijke verkrijgers of
 - 2°. één rechtverkrijgende onder algemene titel van een gezamenlijke verkrijger, mits die rechtverkrijgende als zodanig in het toegedeelde goed was gerechtigd.

Was de gezamenlijke verkrijging het gevolg van een deelneming in een vennootschap of van een scheiding van een vennootschappelijk vermogen, dan geldt als additionele eis dat ter zake van de gezamenlijke verkrijging overdrachtsbelasting of niet-aftrekbare BTW is geheven. Aan deze laatste eis wordt ook voldaan als de drie-maandenregeling van artikel 13 WBR toepassing heeft gevonden en als geen overdrachtsbelasting verschuldigd was als gevolg van de toepassing van de vrijstelling ex artikel 15, lid 1, letter a WBR.

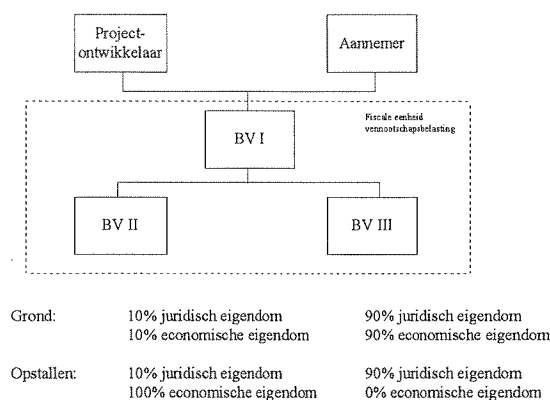
Van een gezamenlijke verkrijging is sprake als de mede-eigenaren tezamen en tegelijkertijd eigendom hebben verworven. Dient voor de verkrijging een akte in de openbare registers te worden ingeschreven, dan dient de verkrijging bij één akte te geschieden. Onder verdeling dient te worden verstaan de civielrechtelijke verdeling: *“Als verdeling wordt aangemerkt iedere rechtshandeling waartoe alle deelgenoten, hetzij in persoon, hetzij vertegenwoordigd, medewerken en krachtens welke een of meer van hen een of meer goederen der gemeenschap met uitsluiting van de overige deelgenoten verkrijgen.”*³²⁷

De vrijstelling voorkomt dat bij de verdeling van een onroerende zaak die gezamenlijk is verkregen, door samenwoners, gehuwden die buiten gemeenschap van goederen zijn gehuwd, vennoten in vennootschappen onder firma en maten in maatschappen, overdrachtsbelasting is verschuldigd. Ingeval een koper voorziet dat hij een onroerende zaak op termijn zal doorverkopen aan een ander, kan hij ervoor kiezen de onroerende zaak alvast tezamen met die ander te verkrijgen, waarbij de koper de zaak voor 99% verwerft en de ander voor 1%. Per saldo blijft de heffing van overdrachtsbelasting van de mede-eigenaar beperkt tot 1% en indien deze van de koop afziet, kan zijn aandeel zonder heffing worden teruggeleverd aan de andere mede-eigenaar. Slechts omwille van het op een later tijdstip inroepen van de vrijstelling wordt in eerste instantie gekozen voor een gezamenlijke verkrijging. Dit is volgens de staatssecretaris van Financiën oneigenlijk gebruik van de vrijstelling. Om deze reden en omdat “de maatstaf van heffing-regeling” tot een redelijk resultaat leidt, terwijl bovendien het in de overdrachtsbelasting betrekken van de economische eigendomsoverdracht zal resulteren in een zoektocht naar nieuwe wegen om belasting te ontgaan, acht de staatssecretaris van Financiën het noodzakelijk de vrijstelling geheel te laten vervallen.³²⁸ In het initiële wetsvoorstel is dan ook bepaald dat de vrijstelling geheel komt te vervallen. Op de vrijstelling kon bijvoorbeeld ook in de volgende situatie een beroep worden gedaan. Een projectontwikkelaar en een aannemer richten een houdstervennootschap (BV I) op. De houdstermaatschappij richt twee dochtervennootschappen (BV II en BV III) op. BV I, BV II en BV III vormen een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. BV I verwerft grond waarover overdrachtsbelasting is verschuldigd. De grond wordt door BV I

³²⁷ Artikel 3:182 BW.

³²⁸ MvT, bladzijden 20 en 21.

bouwwrijp gemaakt en vervolgens wordt de volle eigendom voor 10% overgedragen aan BV II en voor 90% aan BV III. BV II en BV III verkrijgen derhalve de onverdeelde eigendom van de grond. Deze levering is belast met BTW (af te dragen door BV I en vooraftrek bij BV II en BV III), maar vrijgesteld van overdrachtsbelasting. BV III verhuurt haar deel van de grond aan BV II, belast met BTW (opteren). Op de grond wordt vervolgens voor rekening en risico van BV II een kantoorgebouw ontwikkeld. BV II is derhalve economisch eigenaar van het gebouw. Door natrekking wordt BV II voor 10% juridisch eigenaar en BV III voor 90%. Aangenomen wordt dat BV II en BV III aangemerkt kunnen worden als onroerende zaaklichamen. Schematisch is dit als volgt weer te geven:



Bij verkoop van het pand door de projectontwikkelaar aan een derde stonden twee wegen open:

- verkoop van de aandelen in BV II en beëindiging van de onverdeeldheid. De verkrijging van de aandelen, die 10% van de grond en het gebouw representeert, is met overdrachtsbelasting belast. Vervolgens wordt de onverdeelde eigendom tussen BV II en BV III beëindigd. BV II verkrijgt krachtens verdeling 90% van de juridische en economische eigendom van de grond en het gebouw. Op de verdeling is vrijstelling krachtens gezamenlijke verkrijging van toepassing;
- verkoop van het gebouw. De verkoop is van rechtswege onderworpen aan BTW, indien het gebouw voor, op of binnen twee jaar na eerste ingebruikneming wordt geleverd. Overdrachtsbelasting is (eveneens) verschuldigd over de totale waarde van de grond en het gebouw, tenzij (onder bepaalde voorwaarden) het gebouw nog niet of minder dan zes maanden geleden in gebruik is genomen.³²⁹

In zijn brief van 27 juni 1995 verklaart de staatssecretaris van Financiën zich bereid de vrijstelling te handhaven voor situaties waarin bij beëindiging van een samenwoning een door samenwonenden gezamenlijk en voor gelijke delen verkregen onroerend zaak wordt toegedeeld aan een van de samenwonenden. Hiermee wordt voorkomen dat samenwonenden die gezamenlijk en in gelijke delen een onroerende zaak, veelal de woning, hebben verkregen niet anders worden behandeld dan personen die in gemeenschap van goederen zijn gehuwd. De verdeling van een huwelijksgemeenschap wordt immers niet als verkrijging in de zin van de WBR aangemerkt.³³⁰ De staatssecretaris van Financiën vindt situaties waarin echtelieden in gemeenschap van goederen zijn gehuwd en situaties waarin echtelieden dat niet zijn geen gelijke gevallen en derhalve is naar zijn mening een verschillende behandeling aanvaardbaar. In de NnavV (TK) merkt de staatssecretaris van Financiën voor alle duidelijkheid op dat: "(...) de term samenwoners in dit verband zowel ongehuwd als gehuwd samenwonenden omvat. Buiten algehele gemeenschap van goederen gehuwden kunnen dus ook een beroep op de vrijstelling doen, indien zij gezamenlijk en voor gelijke delen verkregen hebben."³³¹ Voor degenen die buiten gemeenschap van goederen zijn gehuwd, heeft de wetswijziging tot gevolg dat bij de toedeling van bijvoorbeeld een gezamenlijk, maar niet voor gelijke delen, verkregen woning overdrachtsbelasting is verschuldigd. Nu de vrijstelling komt te

³²⁹ Op grond van de zogenoemde projectontwikkelaarsresolutie.

³³⁰ Artikel 3, onderdeel b WBR.

³³¹ NnavV(TK), bladzijde 26 (concept).

vervallen blijft er voor deze echtelieden niets anders over dan staande het huwelijk het huwelijksgoederenregime te wijzigen.³³²

3.4.2.4 Verkrijgingen als gevolg van (interne) reorganisaties

Met betrekking tot transacties binnen concerns is door de staatssecretaris van Financiën toegezegd de bestaande faciliteit te verruimen. In de NnavV (TK) zegt de staatssecretaris van Financiën hierover: *“ In het nog in te dienen wetsvoorstel waarin de opbrengst van het onderhavige wetsvoorstel wordt teruggesluisd, wordt de reorganisatiefaciliteit binnen concerns zodanig gewijzigd, dat zowel de juridische als de economische eigendoms-overdrachten binnen het concern worden vrijgesteld. Aan deze faciliteit zal dezelfde datum van feitelijke inwerking-treding worden gegeven als aan het onderhavige wetsvoorstel. De Raad van State heeft over dit aspect nog geen advies uitgebracht.”*³³³ Ook hier is sprake van terugwerkende kracht. De inhoud van de verruimde faciliteit is (nog) niet bekend. Tot op het moment dat de wet die de reorganisatie-faciliteit wijzigt, is het raadzaam een ontbindende voorwaarde in de leveringsovereenkomst op te nemen. In dat geval kan overdrachtsbelasting worden teruggekregen als niet aan de voorwaarden wordt voldaan.

3.4.2.5 De landbouvvrijstelling

Vrijgesteld van overdrachtsbelasting is verkrijging van:³³⁴

- landerijen, indien
- de oppervlakte daarvan niet groter is dan de naburige landerijen, welke de verkrijger reeds gedurende ten minste vijf jaar in eigendom, erfpacht of beklemming heeft, en
- de verkrijging in het belang is van een verbetering van de landbouwstructuur, waarbij
- voor de verlening van de faciliteit verkrijgingen door dezelfde verkrijger binnen een tijdsverloop van vijf jaar als één verkrijging worden beschouwd.

Eén van de eisen voor de toepassing van de vrijstelling is dat de verkrijger ten minste vijf jaren de naburige landerijen in eigendom, erfpacht of beklemming heeft. Aangezien de Wet bestrijding constructies onroerende zaken de verkrijging van de economische eigendom als belastbaar feit invoert, wordt bepaald dat eveneens rekening wordt gehouden met landerijen die in economische eigendom zijn verkregen. Het is daarbij niet van belang of de landerijen voor, op of na 31 maart 1995, 18.00 uur zijn verkregen, maar slechts of de landerijen ten minste vijf jaren in economische eigendom zijn.

3.4.2.6 Verkrijgingen van monumentenpanden

De verkrijging van een monumentenpand door een rechtspersoon die naar het oordeel van de minister van Financiën hoofdzakelijk de instandhouding van dergelijke monumenten ten doel heeft, is vrijgesteld

³³² Deze wijziging kan niet met fraus legis worden bestreden.

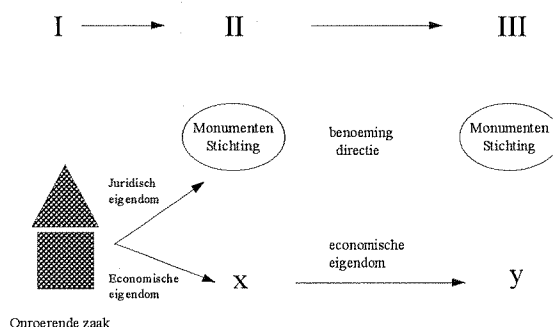
³³³ NnavV(TK), bladzijde 27 (concept).

³³⁴ Artikel 15, lid 1, letter q WBR.

van overdrachtsbelasting indien:

- het monument is ingeschreven in de ingevolge de Monumentenwet 1988 vastgestelde registers van beschermde monumenten, maar wordt alsnog verschuldigd indien:
 - het verkregene binnen een tijdvak van 25 jaren na de verkrijging niet meer voorkomt in het register, of
 - de rechtspersoon, naar het oordeel van de minister van Financiën niet meer hoofdzakelijk de instandhouding van monumenten ten doel heeft.

Regelmatig werd de volle eigendom van een monumentenpand ondergebracht in bijvoorbeeld een stichting met bovengenoemd doel en werd de economische eigendom direct (door)geleverd aan de uiteindelijk gerechtigde. Veelal kan aanspraak worden gemaakt op een hogere subsidiebijdrage als een rechtspersoon de juridische eigendom heeft van het monumentenpand dan in het geval de juridische eigendom in handen is van een natuurlijk persoon. De economische gerechtigde kon bovendien, voor zover als mogelijk, gebruik maken van de faciliteiten in de sfeer van de inkomstenbelasting. Voor wat betreft de overdrachtsbelasting ontstond eveneens een aantrekkelijke situatie. De stichting kon het pand verkrijgen vrij van overdrachtsbelasting. De uiteindelijke gebruiker verkreeg de economische eigendom eveneens vrij van overdrachtsbelasting. Daarop volgende overdrachten van de economische eigendom van het monumentenpand waren uiteraard niet met overdrachtsbelasting belast. De juridisch eigendom (de zeggenschap) werd in feite overgedragen door de benoeming van een nieuw bestuur. Dit kan als volgt worden weergegeven:



De Wet constructies bestrijding onroerende zaken maakt een einde aan de hierboven beschreven constructie, doordat economische eigendomsoverdrachten ook als belastbaar feit worden bestempeld. Opgemerkt wordt dat de constructie ook werd opgezet met "gewone stichtingen". Alleen de eerste verkrijging door de stichting was dan met overdrachtsbelasting belast.

3.4.3 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

Algemene inperking

Indien de vergoeding voor een verkrijging krachtens een levering of dienst in de zin van de BTW lager is vastgesteld dan de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting, de waarde in het economisch verkeer en de verkrijger de BTW niet of niet nagenoeg geheel niet in aftrek kan brengen zijn de vrijstellingen van artikel 15, lid 1 WBR niet van toepassing. Deze maatregel is van kracht vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur.

Samenloop BTW en overdrachtsbelasting

De wijziging van artikel 15, lid 1, letter a WBR (de samenloopregeling) dat ook een verkrijging krachtens een dienst in de zin van de Wet OB als kwalificerende verkrijging voor de WBR wordt aangemerkt geldt vanaf 31 maart 1995, 18.00 uur.

Verdeling gezamenlijke verkrijging

De vrijstelling voor de verkrijging krachtens een verdeling van onroerende zaken die middels een gezamenlijke verkrijging zijn verkregen, artikel 15, eerste lid, onderdeel g, WBR, vervalt met ingang van de dag dat de Wet bestrijding constructies onroerende zaken in werking treedt.

Landbouvvrijstelling

De wijziging van de landbouvvrijstelling werkt terug tot 31 maart 1995, 18.00 uur. Vanaf dat moment wordt eveneens met economische eigendommen rekening gehouden om te bepalen of aanspraak bestaat op deze vrijstelling. Economische eigendommen verkregen voor 31 maart 1995, 18.00 uur tellen gewoon mee.

3.5 Wijze van heffing en aansprakelijkheid

3.5.1 Algemeen

De regeling in de WBR omtrent de wijze van heffing is zeer beperkt. In artikel 16 WBR wordt de belastingplichtige aangewezen en in de artikelen 17 en 18 WBR wordt de wettelijke basis voor de aangifteplicht gelegd. In de laatste bepaling van het hoofdstuk, artikel 19, dat de wijze van heffing regelt, hoofdstuk II, afdeling 4, is een regeling getroffen ter zake van teruggave van overdrachtsbelasting ingeval van de vervulling van een ontbindende voorwaarde, de nietigheid of vernietiging van de verkrijging. De regels van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) vinden op de heffing van overdrachtsbelasting overeenkomstige toepassing.

Het onder de heffing van de overdrachtsbelasting brengen van de economische eigendom leidt er ook toe dat het instrumentarium ter handhaving van het regime inzake overdrachtsbelasting wordt verbreed. Voor zover het betreft de handhaving van het regime inzake de heffing van overdrachtsbelasting over de verkrijging van de economische eigendom worden de volgende maatregelen ingevoerd:

- meldingsplicht voor de vervreemder van de economische eigendom;
- hoofdelijke aansprakelijkheid voor de overdrachtsbelasting voor degene die de economische eigendom vervreemd;
- invoering van een naheffingstermijn bij overdracht van de economische eigendom van 12 jaar;
- invoering van heffingsrente ten aanzien van de overdrachtsbelasting.

In het hiernavolgende komen deze “instrumenten” nader aan de orde.

3.5.2 Belastingplichtige

De belastingplichtige voor de overdrachtsbelasting, zo bepaalt artikel 16 WBR, is de verkrijger van een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen. Contracteren onder de voorwaarde “verkoop vrij op naam” brengt geen verandering in de persoon van de belastingplichtige met zich mee.³³⁵

3.5.3 Aangifte

De belasting moet op aangifte worden voldaan.³³⁶ De wijze waarop aan de aangifteplicht wordt voldaan wordt bepaald door het feit of er al dan niet een notariële akte is opgemaakt en de aard van de verkrijging. Of een verkrijging al dan niet is neergelegd in een notariële akte is onder andere van belang voor de aansprakelijkheid voor de overdrachtsbelasting en een eventuele meldingsplicht.

De inspecteur kan aan een vermoedelijk belastingplichtige een aangiftebiljet uitreiken. Op verzoek wordt in elk geval een aangiftebiljet uitgereikt. Een dergelijk verzoek dient voordat de termijn voor betaling is verstreken te worden ingediend. Deze termijn is in het algemeen een maand na de verkrijging. De aangifte moet worden ingediend bij de ontvanger of inspecteur die op het aangiftebiljet is vermeld.

Betaling van de verschuldigde overdrachtsbelasting dient tegelijk met de inlevering van het ingevulde aangiftebiljet, daaronder begrepen de aanbidding van de akte ter registratie, plaats te vinden.³³⁷

3.5.4 Verkrijgingen, neergelegd in notariële akten

Indien een verkrijging, anders dan certificaatrechten, lidmaatschapsrechten of aandelen in onroerende zaaklichamen, is neergelegd in een notariële akte wordt aan de aangifteplicht voldaan door de aanbidding van die akte ter registratie. Hetzelfde geldt voor akten opgemaakt door zaakwaarnemers-administrateurs.

Het verschuldigde bedrag aan overdrachtsbelasting dient in de voet van de akte te worden vermeld. Voor de toepassing van een vrijstelling is vereist dat in de voet van de akte een beroep op de vrijstelling wordt gedaan, onder opgaaf van de voor de toepassing van de vrijstelling relevante gegevens. Dit kan worden gedaan door de verkrijger of een verklaring van de notaris namens de verkrijger. Ter zake van de inhoud van de akte, voor zover deze van belang is voor de belastingheffing, en de verklaring gelden dezelfde wettelijke regels als voor een door de verkrijger gedane aangifte. De akte dient te worden aangeboden bij de inspecteur binnen wiens ambtsgebied de notaris zijn standplaats heeft. Voor een zaakwaarnemer-administrateur is de plaats waar deze zijn beroep uitoefent bepalend voor de (relatief) competente inspecteur.

Ingeval certificaatrechten, lidmaatschapsrechten of aandelen in een onroerende zaaklichaam ex artikel 4, eerste lid, letter a WBR zijn verkregen zal een aangiftebiljet moeten worden ingediend zelfs indien er een notariële akte is opgemaakt. Het aangiftebiljet dient te worden ingediend bij de inspecteur binnen wiens ambtsgebied het lichaam of de vereniging is gevestigd. Voor niet in Nederland gevestigde lichamen of verenigingen is bevoegd de inspecteur der registratie en successie in Rijswijk.

³³⁵ Zie HR 15 juli 1983 (nr. 21 782), V-N 1984, bladzijde 263.

³³⁶ Artikel 17 WBR.

³³⁷ Artikelen 6,8,10 en 19 AWR.

De notaris (danwel de zaakwaarnemer-administrateur) is hoofdelijk aansprakelijk voor de verschuldigde overdrachtsbelasting wegens een verkrijging waarvan een akte is opgemaakt. Deze aansprakelijkheid is beperkt tot die gevallen waarin de overdrachtsbelasting moet worden voldaan ter gelegenheid van de registratie van de akte, maar slechts tot het bedrag dat ingevolge de inhoud van die akte is verschuldigd. De aansprakelijkheid komt derhalve niet aan de orde bij bijvoorbeeld een verkrijging van aandelen in onroerende zaaklichamen en bij een verkrijging onder opschortende voorwaarde.³³⁸ De aansprakelijkheid strekt zich niet uit tot de belasting welke wordt nageheven op grond van te laag aangegeven prijzen of waarden en ook niet tot in naheffingsaanslagen begrepen verhogingen.³³⁹

Indien van de economische eigendomsoverdracht een notariële akte wordt opgemaakt is de notaris in beginsel hoofdelijk aansprakelijk voor de verschuldigde overdrachtsbelasting. Overeenkomstig hetgeen hiervoor is vermeld, is in het geval dat onder opschortende voorwaarde een economische eigendom van een onroerende zaak wordt verkregen de notaris niet aansprakelijk voor de verschuldigde overdrachtsbelasting. Een verbintenis onder opschortende tijdsbepaling geldt als een verbintenis tot onmiddellijke overdracht aan de verkrijger onder gelijktijdige vestiging van een tijdelijk recht van vruchtgebruik ten behoeve van de vervreemder.³⁴⁰ De verkrijger wordt derhalve belast over de blote eigendom. De notaris is wanneer een verkrijging - van de economische eigendom - onder een dergelijke voorwaarde, in een notariële akte is neergelegd wel aansprakelijk voor de ingevolge de inhoud van akte verschuldigde overdrachtsbelasting.

De notaris is ook niet aansprakelijk voor de overdrachtsbelasting indien hij in een door hem opgemaakte akte een afspraak tussen partijen vastlegt dat zij zijn overeengekomen, mondeling of bij onderhandse akte, dat een economische eigendom is of wordt gevestigd danwel is of wordt overgedragen. In een dergelijk geval wordt de overdrachtsbelasting verschuldigd op grond van deze afspraak/overeenkomst. Er is geen belasting verschuldigd "*ingevolge de inhoud van de akte*". De akte legt een eerder gemaakte afspraak tussen partijen slechts notarieel vast.

De aansprakelijk gestelde notaris kan op grond van artikel 49 Invorderingswet 1990 binnen zes weken na de dagtekening van de beschikking inzake de aansprakelijkheidstelling de aansprakelijkheid betwisten. Zie ook hierna hoofdstuk 3.5.5.

3.5.5 Verkrijgingen, niet blijkende uit notariële akten

Voor de heffing van overdrachtsbelasting sec is het niet van belang of de verkrijging uit een notariële akte blijkt. Ook verkrijgingen die niet uit een notariële akte blijken kunnen een belastbaar feit opleveren. Voor de overdracht van de economische eigendom bestaat niet de verplichting tot het opmaken van een notariële akte. Doordat de vervreemder in dit soort situaties hoofdelijk aansprakelijk is voor de verschuldigde overdrachtsbelasting zal het aantal economische eigendomsverkrijgingen, die niet in notariële akten zijn neergelegd, naar verwachting afnemen. Zie hierna.

Bij de inspecteur der registratie en successie binnen wiens ambtsgebied de onroerende zaken of het belangrijkste deel daarvan zijn gelegen of gevestigd dient aangifte te worden gedaan als de verkrijging niet uit een notariële akte blijkt, tenzij het betreft de verkrijging van aandelen in een onroerende zaaklichaam. In dat geval is de vestigingsplaats van het lichaam of vereniging beslissend voor de competente inspecteur. Zie hiervoor hoofdstuk 3.5.3. De verschuldigde belasting dient te worden betaald aan de ontvanger der directe belastingen op de standplaats van de bevoegde inspecteur. De termijn voor het

³³⁸ Vergelijk artikel 8, tweede lid WBR.

³³⁹ § 41 van de Toelichting op de Wet op belastingen van rechtsverkeer, Resolutie van 16 december 1971, nr. B71/23 037.

³⁴⁰ Artikel 3:85 BW. Ingevolge artikel 3:98 is artikel 3:85 ook van toepassing op de overdracht van beperkte rechten onder tijdsbepaling.

doen van aangifte en betaling van de verschuldigde overdrachtsbelasting is een maand na de verkrijging.

Aansprakelijkheid

Er bestond geen aansprakelijkheid voor de vervreemder voor de verschuldigde overdrachtsbelasting. Ook niet in die gevallen waarin de risico-aansprakelijkheid van de notaris ontbreekt, i.e. die gevallen waarin de overdrachtsbelasting ter zake van een verkrijging niet behoeft te worden voldaan ter gelegenheid van de aanbieding ter registratie van de door de notaris opgemaakte akte. De Wet bestrijding constructies onroerende zaken introduceert een hoofdelijke aansprakelijkheid voor degene die de economische eigendom ingeval de notaris niet (risico-) aansprakelijk is. Er wordt niet voorzien in een disculpatiemogelijkheid voor de vervreemder.

De MvT acht de invoering van een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de vervreemder van de economische eigendom noodzakelijk om de nakoming van de verplichtingen met betrekking tot de heffing van overdrachtsbelasting bij economische eigendomsoverdrachten af te dwingen³⁴¹, aangezien er geen notariële akte voor economische eigendomsoverdrachten is voorgeschreven.³⁴² De verkrijger dient zijn zaakjes zelf maar goed te regelen.³⁴³ Het voorgaande is de summier motivering die de staatssecretaris van Financiën geeft op de toch scherpe kritiek van de Raad van State.³⁴⁴ De Raad van State vindt de maatregel onevenredig bezwarend omdat voor de vervreemder in tegenstelling tot de notaris niet vergelijkbare uitvoeringsvoordelen gelden, i.e. de aanbieding van de verleden akte ter registratie. De Raad van State maakt er verder gewag van dat er geen sprake is van de usance van depotstelling, noch dat er een wettelijk recht daartoe bestaat of dat er op andere wijze zekerheidstelling kan worden geëist en derhalve de vervreemder "onbeschermd" het debiteuren risico van de Staat draagt, ook in gevallen waarin er geen enkele sprake is van samenspanning of andere opzet tot verkorting van de rechten van de staat. Zoals reeds is vermeld legt de staatssecretaris van Financiën, in de MvT en het Nader rapport, zonder al te veel toelichting deze bezwaren naast zich neer.

De vervreemder is niet aansprakelijk voor in de aanslag begrepen verhogingen, renten en kosten, voor zover het belopen daarvan niet aan de vervreemder is te wijten.³⁴⁵ Wellicht dat door tijdig de overdracht van de economische eigendom te melden aan aansprakelijkheidstelling voor verhogingen, renten en kosten kan worden ontkomen.

De aansprakelijk gestelde vervreemder kan op grond van artikel 49 Invorderingswet 1990 binnen zes weken na de dagtekening van de beschikking inzake de aansprakelijkheidstelling de aansprakelijkheid betwisten. De betwisting kan geen betrekking hebben op de hoogte van de belastingaanslag. Wordt de aansprakelijkheid niet of niet tijdig betwist dan is het bedrag waarvoor de vervreemder aansprakelijk is gesteld twee maanden na de dagtekening van de kennisgeving van de aansprakelijkheidstelling invorderbaar.

3.5.6 Naheffing

Door het opleggen van een naheffingsaanslag kan de inspecteur de geheel of gedeeltelijk niet betaalde, of teveel teruggegeven, overdrachtsbelasting naheffen.³⁴⁶ De bevoegdheid daartoe vervalt vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld ontstond.

³⁴¹ Bladzijde 26.

³⁴² Ook brief van de staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 juni 1995, pt. 15.

³⁴³ Zie voorgaande voetnoot.

³⁴⁴ Advies Raad van State, sub 17 b.

³⁴⁵ Artikel 32, lid 2 Invorderingswet 1990.

³⁴⁶ Artikel 20 AWR.

De naheffingsaanslag wordt opgelegd aan de belastingplichtige, de verkrijger, ook ingeval er sprake is van een verkrijging onder de conditie "vrij op naam". De notaris (zaakwaarnemer-administrateur) danwel degene die de economische eigendom heeft gevestigd of overgedragen kunnen echter wel voor het beloop van de naheffingsaanslag aansprakelijk zijn.

Het bedrag van de nageheven belasting wordt verhoogd met 100% of, bij gebreke van opzet of grove schuld, 10 % met een minimum van f 5. Indien de belasting te laat, maar voordat een naheffingsaanslag is opgelegd wordt betaald dan kan ook een verhoging worden opgelegd van 10% met een minimum van f 5.³⁴⁷

Voor een economische eigendomsoverdracht is niet vereist dat daarvan een schriftelijk stuk wordt opgesteld, laat staan dat een notarieel verleden akte of anderszins geregistreerde akte wordt opgemaakt. Om die reden kan in dergelijke situaties, zeker indien het particulieren betreft, op geen enkele wijze aan de inhoud van gegevensdragers het bestaan van transacties op dat terrein worden ontleend. Om nu te voorkomen dat al na een korte periode op een geslaagde constructie kan worden teruggezien wordt de naheffingstermijn verlengd tot twaalf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.³⁴⁸

De lengte van de navorderingstermijn is naar de mening van de Raad van State in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel. De gebruikelijke controlemogelijkheden voor de fiscus ontbreken immers niet.³⁴⁹ De lange naheffingstermijn zal het echter mogelijk maken op enig moment de heffingsmanco's te corrigeren.³⁵⁰ Volgens de MvT is dit in het bijzonder noodzakelijk als er niet in de administratieve vastlegging ten behoeve van andere belastingen melding wordt gemaakt van het overgaan van economisch belang of de gevolgen daarvan.

In de volgende gevallen bestaat er naar mijn mening geen valide reden voor de verlengde naheffingstermijn:

- de akte ter zake van de economische eigendomsoverdracht is aangeboden ter registratie;
- ter zake van de economische eigendomsoverdracht is tijdig aangifte gedaan;
- de economische eigendomsoverdracht is tijdig gemeld aan de inspecteur.

In deze gevallen is de fiscus er immers van op de hoogte dat een economische eigendomsverkrijging heeft plaatsgevonden en kan worden volstaan met de normale termijn van vijf jaar. Het is mij niet duidelijk of de staatssecretaris van Financiën hier ook zo over denkt. In de NnavV (TK) zegt hij: "(...) bedoelde bepalingen zijn sancties op het frustreren door de partijen van de normale procedure bij de heffing van overdrachtsbelasting. Om te voorkomen dat de vervreemder zijn meldingsplicht verzaakt, heb ik een boete voorgesteld. Die boete komt echter pas aan de orde als de vervreemder de overdracht niet heeft gemeld. De hoofdelijke aansprakelijkheid en de navordering moeten in ditzelfde licht worden gezien."³⁵¹ Bedoeld de staatssecretaris van Financiën hier te zeggen dat de hoofdelijke aansprakelijkheid van de vervreemder en de mogelijkheid tot navorderen (en dus aansprakelijkheid van de vervreemder) gedurende een periode van 12 jaar slechts geldt als de vervreemder de transactie niet heeft gemeld? Of, zegt hij niets anders dan dat hoofdelijke aansprakelijkheid en navordering sancties zijn op het frustreren van de heffing van overdrachtsbelasting? Duidelijkheid hieromtrent is gewenst.

³⁴⁷ Artikel 21 AWR.

³⁴⁸ Artikel 20, vierde lid AWR. MvT, bladzijde 25.

³⁴⁹ Advies Raad van State, sub 17 c.

³⁵⁰ MvT, bladzijde 25.

³⁵¹ NnavV (TK), bladzijde 41 (concept).

3.5.7 Heffingsrente

De Wet bestrijding constructies onroerende zaken breidt de regeling van de heffingsrente, opgenomen in de AWR, uit tot de overdrachtsbelasting. Heffingsrente kan worden vergoed of in rekening worden gebracht. De heffingsrente wordt enkelvoudig berekend.

Heffingsrente vergoed

Een teruggave van overdrachtsbelasting kan leiden tot de vergoeding van heffingsrente. Hiervoor is vereist dat de teruggave plaatsvindt vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting minder beloopt dan is aangegeven.³⁵² Dit is bijvoorbeeld het geval indien een opgelegde aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, wordt vernietigd of verminderd, danwel in rechte wordt beslist dat de aanslag ten onrechte of tot een te hoog bedrag was vastgesteld.

De vergoede heffingsrente wordt berekend over het bedrag van de teruggaaf.³⁵³ Heffingsrente wordt vergoed over een tijdvak dat aanvangt drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt op de dag van de dagtekening van het afschrift van de uitspraak of de kennisgeving waaruit de teruggaaf blijkt.³⁵⁴

De WBR bevat een regeling ter zake van de teruggave van overdrachtsbelasting ingeval van de vervulling van een ontbindende voorwaarde, de nietigheid of vernietiging van de verkrijging en de ontbinding wegens niet-nakoming van een verbintenis en als gevolg daarvan de toestand van voor de verkrijging feitelijk als rechtens wordt hersteld.³⁵⁵ Bij deze gevallen gaat het om situaties waarin de overdrachtsbelasting aanvankelijk terecht is geheven³⁵⁶, maar als gevolg van latere gebeurtenissen recht op teruggaaf van de destijds geheven overdrachtsbelasting ontstaat. Het betreft hier dus niet een teruggave die plaatsvindt vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting minder beloopt dan is aangegeven. Er bestaat derhalve geen recht op vergoeding van heffingsrente.

Heffingsrente in rekening gebracht

Heffingsrente wordt berekend ingeval een naheffingsaanslag wordt vastgesteld vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde overdrachtsbelasting meer beloopt dan die welke is aangegeven, tenzij die naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van de aangifte, welke wordt gedaan binnen drie maanden na het einde van het kalenderjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft.³⁵⁷ Van belang is vast te stellen dat het moet gaan om te weinig betaalde belasting en bovendien dat er te weinig is aangegeven. Is er te weinig betaald, maar is wel het correcte bedrag aangegeven, dan dient er geen heffingsrente in rekening te worden gebracht.

Heffingsrente wordt berekend over het bedrag van de naheffingsaanslag, exclusief een eventuele verhoging (boete). Heffingsrente wordt berekend over een periode die begint te lopen de eerste dag na kalen

³⁵² Artikel 30a, tweede lid, letter b AWR.

³⁵³ Artikel 30b, eerste lid AWR.

³⁵⁴ Artikel 30a, derde lid, onderdeel d, onder 2° AWR.

³⁵⁵ Artikel 19 WBR.

³⁵⁶ Volgens artikel 8, derde lid WBR wordt de nietigheid (relatieve en absolute) nietigheid van een verkrijging buiten beschouwing gelaten. De verkrijging is belast alsof er sprake was van een rechtsgeldige situatie. Bij vernietiging is er sprake van een verkrijging van eigendom zolang de vernietigbaarheid niet wordt ingeroepen. De vervulling van een ontbindende voorwaarde doet het verschaft recht eindigen. De vervreemder wordt van rechtswege weer rechthebbende. Dientengevolge heeft de vervulling van de ontbindende voorwaarde toch zakelijke werking en ontstaat er een belastbaar feit (terugoverdracht) voor de overdrachtsbelasting. De ontbinding - wegens niet nakoming van een verbintenis - heeft noch terugwerkende kracht noch zakelijke werking. Er ontstaat slechts een persoonlijke verplichting tot ongedaanmaking. Na de levering zal dus teruglevering moeten plaatsvinden. Artikel 19 WBR verleent in deze situaties teruggaaf van overdrachtsbelasting terwijl de teruglevering vrijgesteld van overdrachtsbelasting kan geschieden ex artikel 15, eerste lid, onderdeel r WBR.

³⁵⁷ Artikel 30a, lid 2, onderdeel a en laatste volzin van het lid 2 AWR.

derjaar waarop de nageheven overdrachtsbelasting betrekking heeft en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet.³⁵⁸ Heffingsrente wordt ook berekend indien de overdrachtsbelasting te laat doch voordat de naheffingsaanslag is vastgesteld wordt betaald, tenzij de belasting is betaald binnen drie maanden na afloop van het kalenderjaar waarop de belasting betrekking heeft. Indien betaling van de belasting geschiedt voordat een naheffingsaanslag is opgelegd, maar na drie maanden na afloop van het kalenderjaar, wordt heffingsrente berekend over het bedrag van de betaalde belasting.

Indien de naheffingsaanslag wordt verminderd indien bijvoorbeeld tegemoet wordt gekomen aan een bezwaar - maar er is geen afzonderlijk bezwaar aangetekend tegen de in rekening gebrachte heffingsrente - dan is de inspecteur gehouden de heffingsrente te verminderen. Rechtsmiddelen staan tegen de handelwijze van de inspecteur niet open.

3.5.8 Bezwaar en beroep

Indien de belastingplichtige, de verkrijger, het niet eens is met de overdrachtsbelasting die door of namens hem is voldaan of het niet eens is met een aan hem opgelegde naheffingsaanslag, inclusief een eventuele verhoging, kan hij daar bezwaar tegen maken bij de inspecteur.³⁵⁹ Ingeval dat bezwaar wordt gemaakt tegen een naheffingsaanslag dan neemt de inspecteur ook een beslissing op het bezwaar tegen het door hem genomen kwijtscheldingsbesluit ter zake van de verhoging.³⁶⁰

De belastingplichtige kan tegen de uitspraak van de inspecteur in beroep gaan bij de belastingkamer van het gerechtshof. De termijn voor het indienen van een bezwaar(schrift) en beroep(schrift) is zes weken na de voldoening van de belasting of dagtekening van het aanslagbiljet respectievelijk zes weken na de dagtekening van het afschrift van de uitspraak van de inspecteur.³⁶¹ Tegen de - schriftelijke - uitspraak van het gerechtshof kan cassatieberoep bij de Hoge Raad worden ingesteld.

Naar aanleiding van het Advies van de Raad van State kent de Wet bestrijding constructies onroerende zaken aan de vervreemder van de economische eigendom het recht toe bezwaar en beroep te maken tegen de naheffingsaanslag, voor zover hij daarvoor aansprakelijk is gesteld.³⁶² Dit bezwaar is niet toegestaan voor zover feiten of omstandigheden in het geding zijn, die van belang zijn geweest bij de vaststelling van de belastingaanslag en ter zake een onherroepelijke rechterlijke uitspraak is gewezen.³⁶³ Het bezwaarschrift moet worden ingediend bij de inspecteur die de naheffingsaanslag heeft opgelegd. Niet goed valt in te zien waarom een dergelijk recht ook niet wordt toegekend aan de notaris.

De aansprakelijk gestelde kan overigens ook de aansprakelijkheidstelling zelf betwisten. De betwisting kan niet betrekking hebben op de hoogte van de belastingaanslag. Zie hiervoor ook de hoofdstukken 3.5.4. en 3.5.5.

3.5.9 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

De maatregelen die door de Wet bestrijding constructies onroerende zaken worden ingevoerd en die betrekking hebben op de wijze van heffing en de aansprakelijkheid voor de overdrachtsbelasting werken in beginsel terug tot 31 maart 1995, 18.00 uur.

³⁵⁸ Artikel 30a, lid 3, onderdeel d, onder 1° AWR.

³⁵⁹ Artikel 24 AWR.

³⁶⁰ Artikelen 21, lid 2 en 25, lid 7 AWR.

³⁶¹ Artikel 22a AWR.

³⁶² Artikel 50, lid 1 Invorderingswet 1990. Advies Raad van State, bladzijden 17 en 18, sub 17b.

³⁶³ Artikel 50, lid 6 Invorderingswet 1990.

De hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris met betrekking tot de overdrachtsbelasting die ingevolge de inhoud van de akte ter zake van een economische eigendomsoverdracht is verschuldigd, is echter niet eerder van toepassing dan met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken.³⁶⁴ Geen aansprakelijkheid ontstaat voor akten ter zake van economische eigendomsoverdrachten verleden tussen 31 maart 1995, 18.00 uur en het moment van inwerkingtreding van de wet, voor zover de notaris zelf geen partij is bij de overeenkomst tot economische eigendomsoverdracht.³⁶⁵ In de NnavV (TK) wordt door de staatssecretaris van Financiën bevestigd dat er geen sprake is van terugwerkende kracht. De aansprakelijkheid geldt pas met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken.³⁶⁶ Vestigt of draagt de notaris zelf de economische eigendom over dan gelden voor hem uiteraard de regels die gelden voor iedere andere vervreemder.

Aansprakelijkheid vervreemder

Voor de hoofdelijke aansprakelijkheid van de vervreemder geldt terugwerkende kracht tot 31 maart 1995, 18.00 uur.³⁶⁷ De vervreemder is dus aansprakelijk voor de overdrachtsbelasting verschuldigd ter zake van na dat tijdstip gevestigde danwel overgedragen economische eigendommen.

3.6 Bijzondere bepalingen

In de WBR wordt een nieuw hoofdstuk (VIA) opgenomen, luidende "*Bijzondere bepalingen*". In dit hoofdstuk wordt een nieuw instrument ter handhaving van het regime inzake de overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging van de economische eigendom opgenomen, namelijk de meldingsplicht. Ook de strafsanctie op het niet nakomen van deze verplichting wordt in dit hoofdstuk ondergebracht.

3.6.1 Meldingsplicht

Doordat voor een economische eigendomsoverdracht niet de verplichting bestaat tot het opmaken van een notariële akte ontbreekt één van de belangrijke elementen die bijdragen aan een eenvoudige heffings- en controlesystematiek van de overdrachtsbelasting. De invoering van een registratieplicht, met als gevolg een schriftelijke vastlegging van economische eigendomsoverdrachten, wordt een te zware administratieve belasting voor betrokkenen bevonden.³⁶⁸ Om deze reden wordt in de WBR vastgelegd dat de degene die de economische eigendom overdraagt verplicht is dit binnen twee weken na deze verkrijging aan de inspecteur te melden.³⁶⁹ Bij ministeriële regeling zal de wijze waarop de melding moet worden gedaan verder worden ingevuld. De staatssecretaris van Financiën denkt hierbij aan een opgave van de kadastrale aanduiding van de onroerende zaak, de namen en adressen van contractanten en de koopprijs.

³⁶⁴ MvT, bladzijde 4, 29 en 39. Zie ook de brief van de staatssecretaris van Financiën d.d. 27 juni 1995, pt. 1.

³⁶⁵ J.K. Moltmaker, De reparatiewetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting en de omzetbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995, bladzijde 944. Anders B.G. van Zadelhoff, Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting, WFR 1995/6155, 15 juni 1995, bladzijde 853. Ook anders laatstgenoemde auteur tezamen met J.P.M. Stubbé, Wetsvoorstel op de terreinen van BTW en overdrachtsbelasting ter bestrijding van belastingbesparende structuren met onroerende zaken, FBN, juni 1995, bladzijde 9.

³⁶⁶ NnavV (TK), bladzijde 34 (concept).

³⁶⁷ Zie MvT bladzijde 39.

³⁶⁸ Waar de VVD-fractie op heeft aangedrongen. Zie kamerstukken II, vergaderjaar 1994-1995, 23 900 IXB, nr. 16.

³⁶⁹ Artikel 54 WBR. MvT, bladzijden 24 en 37.

De meldingsplicht geldt niet indien de verkrijging van de economische eigendom is neergelegd in een notariële akte of andere akte die ter registratie is aangeboden.

Zoals vermeld, is de meldingsplicht een nieuw element in het handavingsinstrumentarium voor de overdrachtsbelasting. De Invorderingswet 1990 kende al wel een meldingsplicht in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid voor bijvoorbeeld de loonbelasting en de BTW.³⁷⁰ Deze regeling kent een belangrijk (bewijsrechtelijk) verschil met de regeling voor de overdrachtsbelasting. De bestuurder is, indien op de juiste wijze voldaan is aan de meldingsplicht, slechts aansprakelijk indien aannemelijk is dat de niet-betaling aan hem te wijten is als gevolg van kennelijk onbehoorlijk bestuur in een periode van drie jaren voorafgaande aan de melding. Degene die de economische eigendom vestigt of overdraagt heeft echter in feite weinig belang bij de melding van deze transactie, behalve dan het voorkomen van een boete van maximaal f 10.000 (welk risico overigens in de verkoopprijs zou kunnen worden verdisconteerd!) en wellicht tevens aansprakelijkheidstelling voor verhogingen, renten en kosten voorkomen. Bovendien bestaat er voor de vervreemder geen mogelijkheid zich te disculperen. Om deze reden pleit ik ervoor om aan het voldoen aan de meldingsplicht het - bevrijdende - gevolg te verbinden, dat de aansprakelijkheid van de vervreemder voor de overdrachtsbelasting vervalt, voor zover het niet aan de vervreemder te wijten is dat de belasting niet is betaald. Bovendien kan de naheffingstermijn tot vijf jaar worden beperkt, aangezien de fiscus nu op de hoogte is van de economische eigendomsoverdracht

Het is opmerkelijk dat de gemeld moet worden *"binnen twee weken na de verkrijging"* en niet *"tot uiterlijk twee weken na de verkrijging"*. Strikt genomen zou niet aan de meldingsplicht worden voldaan als *voor* de verkrijging van de economische eigendom dit reeds aan de inspecteur wordt gemeld. Met name in situaties waarbij onder opschortende voorwaarde de economische eigendom wordt verkregen - die vele jaren later kan plaatsvinden - kan het problematisch zijn om binnen de termijn van twee weken aan de meldingsplicht te voldoen. Een bijzondere situatie doet zich overigens voor als de vervreemder overlijdt tussen het tijdstip van het sluiten van de overeenkomst van economische eigendomsoverdracht en het moment van de verkrijging van de economische eigendom. Meldingsplichtige is *"degene die de economische eigendom overdraagt"*. Dit kan zijn een rechtsopvolger onder algemene of bijzondere titel, namelijk degene die de onroerende aflevert. Een dergelijke situatie kan zich ook voordoen bij de uittreding van een vennoot uit een personenvennootschap, waarbij toedeling aan de andere vennoten plaatsvindt.

De termijn voor het doen van de melding is slechts twee weken. Deze termijn is aanmerkelijk korter dan die voor het doen van aangifte. Die termijn is ten minste een maand.³⁷¹ Het is de vraag waarom de meldingstermijn korter is dan die voor het doen van aangifte. Het antwoord op deze vraag ontbreekt in de MvT. Melding dient ook plaats te vinden indien op de juiste wijze aan de aangifteplicht wordt voldaan. De vervreemder is zelfs strafbaar indien melding achterwege blijft ondanks dat van de verkrijging van een economische eigendom tijdig en op de juiste wijze aangifte is gedaan.

Een meldingstermijn, die eindigt uiterlijk twee weken na de termijn waarbinnen aangifte moet worden gedaan lijkt meer voor de hand te liggen. In dat geval kan, ingeval het de vervreemder blijkt dat er geen aangifte is gedaan, alsnog - bij voorkeur bevrijdend - worden gemeld.

3.6.2 Strafbepaling

De boete op het niet nakomen van de verplichting tot melding van de economische eigendomsoverdracht is opgenomen in artikel 55 WBR. Het betreft een boete van de derde categorie, dit is maximaal f 10.000.³⁷²

Volledigheidshalve zij opgemerkt dat ook de strafrechtelijke bepalingen van de AWR van toepassing zijn.

³⁷⁰ Artikel 36, tweede lid 2 Invorderingswet 1990.

³⁷¹ Artikel 10, lid 2 AWR.

³⁷² Artikel 23, lid 4, WvSr.

3.6.3 Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

Meldingsplicht

De termijn waarbinnen verkrijgingen van economische eigendomsoverdrachten moeten worden gemeld vangt aan op het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken.³⁷³

Voor verkrijgingen van economische eigendommen die hebben plaatsgevonden in de periode tussen 31 maart 1995, 18.00 uur en het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken dient de melding door de vervreemder binnen twee weken na de inwerkingtreding van deze wet plaats te vinden. Wordt na de inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken de economische eigendom verkregen dan vangt naar mijn mening de termijn van de melding aan op het moment van de verkrijging en niet op het moment dat de Wet bestrijding constructies onroerende zaken inwerking treedt. Voor overeenkomsten van economische eigendomsoverdrachten onder de opschortende voorwaarde dat levering plaatsvindt na 31 maart 1995, 18.00 uur behoeven dus niet door de vervreemder binnen twee weken na inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken te worden gemeld. Melding dient plaats te vinden binnen twee weken na de verkrijging van de economische eigendom.

Bij een verkrijging van een economische eigendom na 31 maart 1995, 18.00 uur die het gevolg is van een op dat tijdstip bestaande schriftelijke overeenkomst dienen twee meldingen plaats te vinden:

- de overeenkomst van economische eigendomsoverdracht moet binnen vier weken na inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken worden gemeld bij de inspecteur om op grond van de overgangsregeling³⁷⁴ voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting in aanmerking te komen; en
- op grond van artikel 54 WBR dient de vervreemder binnen twee weken na de verkrijging te melden dat de economische eigendom is overgedragen. Deze termijn vangt niet eerder aan dan op het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken.

De uitzondering dat de verkrijging van de economische eigendom, die het gevolg is van een op 31 maart 1995, 18.00 uur bestaande schriftelijke overeenkomst, niet met overdrachtsbelasting wordt getroffen is niet van toepassing indien de verkrijging (levering of dienst) belast is met BTW en de vergoeding lager is dan de waarde in het economisch verkeer en de verkrijger de BTW niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.³⁷⁵ In dat geval behoeft de overeenkomst niet binnen vier weken na inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken te worden aangemeld.

Strafbepaling

De strafsanctie op het niet naleven van de meldingsplicht treedt in werking op het tijdstip van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken. De sanctie is de facto pas voor het eerst van toepassing nadat is gebleken dat in de periode van twee weken, die aanvangt op het moment van inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken, ten onrechte melding achterwege is gebleven. De sanctie kent dus formeel geen terugwerkende kracht.³⁷⁶ De sanctie kan echter ook betrekking hebben op verkrijgingen van economische eigendommen die voor 31 maart 1995 18.00 uur zijn overeengekomen. Er lijkt dus sprake te zijn van terugwerkende kracht in materiële zin.³⁷⁷

³⁷³ Artikel V, lid 2 Wet bestrijding constructies onroerende zaken.

³⁷⁴ Artikel V, lid 4 Wet bestrijding constructies onroerende zaken.

³⁷⁵ Artikel V, lid 4, tweede volzin, Wet bestrijding constructies onroerende zaken.

³⁷⁶ Artikel 55 WBR. MvT, bladzijden 29 en 39.

³⁷⁷ Ook B.G. van Zadelhoff, WFR 1995/6155, 15 juni 1995, bladzijde 853.

4. Tot besluit

De inwerkingtreding van de Wet bestrijding constructies onroerende zaken heeft verregaande gevolgen voor de heffing van overdrachtsbelasting en BTW ter zake van transacties met onroerende zaken. De precieze consequenties kunnen als gevolg van het nog niet volledig uitgekristalliseerd zijn van de voorstellen op een groot aantal gebieden vooralsnog niet worden gegeven.

Op een aantal terreinen is sprake van (onderkende) overkill. De staatssecretaris van Financiën merkt dienaangaande op dat de maatregelen noodzakelijk zijn om de gewraakte BTW constructies te bestrijden. Voor dit laatste kan begrip worden opgebracht. Het wetsvoorstel schiet zijn doel echter voorbij, voor zover ook reguliere transacties worden getroffen.

De staatssecretaris van Financiën is mede als gevolg van de hevige reacties vanuit de praktijk, met name de vastgoedmarkt, en in de literatuur, op een aantal punten aan de bezwaren tegemoet gekomen. Met betrekking tot een groot aantal discutabele maatregelen blijft de staatssecretaris van Financiën bij zijn eerder ingenomen standpunten, in het bijzonder daar waar ook maar enige speelruimte zou blijven bestaan voor het opzetten van nieuwe constructies. Het ligt niet in de verwachting dat de staatssecretaris van Financiën verder aan de bezwaren tegemoet zal komen. Het wetgevingsproces kan nog lang zijn. Gedurende de parlementaire behandeling zullen wellicht nog wijzigingen in het initiële wetsontwerp worden aangebracht. Het is maar de vraag of van de ingeslagen weg zal worden afgeweken. Ik verwacht dat niet.

Indien het wetsontwerp in grote lijnen ongewijzigd blijft, dan zal de vastgoedmarkt moeten leren leven met een uiterst complex heffingssysteem voor zowel de overdrachtsbelasting als de BTW, welke is omgeven door een dikke mist van vaagheden, waaraan de jurisprudentie in de komende jaren nadere invulling zal geven. Gelet op de stand van het wetgevingsproces is het te vroeg om conclusies te trekken, maar het spreekt voor zich dat onzekerheden omtrent de behandeling voor de overdrachtsbelasting en de BTW zeker geen gunstige bijdrage leveren aan het (fiscale) klimaat op de Nederlandse onroerend goedmarkt. Ondanks de hierboven genoemde verwachtingen omtrent het wetgevingsproces zijn in het volgende hoofdstuk (5) enkele aanbevelingen opgenomen.

5. Aanbevelingen

De staatssecretaris van Financiën wenst:

- **BTW-besparende constructies met onroerende zaken te bestrijden; en**
- **economische eigendomsoverdrachten in de heffing van overdrachtsbelasting te betrekken.**

De staatssecretaris van Financiën kan dit voornemen op twee manieren effectueren:

- **door het systeem van heffing zodanig te wijzigen, dat constructies met onroerende zaken niet meer mogelijk zijn (dan wel zeer onaantrekkelijk worden).**

Deze methode kan nadelige gevolgen hebben voor rechtshandelingen die niet zijn gericht op het ontgaan van belastingheffing (zogenoemde “overkill”).

- **het treffen van maatregelen die specifiek zijn gericht tegen belastingbesparende constructies, zonder dat dit direct gevolgen heeft voor het systeem van heffing.**

Het bestaande heffingssysteem wordt zoveel mogelijk in stand gehouden. Deze methode heeft als nadeel dat het systeem van heffing zeer gecompliceerd kan worden en dat mogelijk ruimte blijft bestaan voor (nieuwe) belastingbesparende constructies.

Uit het bovenstaande volgt dat bij de bestrijding van belastingbesparende constructies een belangenafweging moet plaatsvinden tussen enerzijds de mogelijke ruimte voor nieuwe belastingbesparende constructies en anderzijds overkill bij systeemwijziging. De staatssecretaris van Financiën legt in het wetsvoorstel ter bestrijding van constructies met onroerende zaken het primaat volledig bij de constructiebestrijding. De staatssecretaris van Financiën wenst de constructie-problematiek definitief op te lossen. Eventuele overkill acht hij van ondergeschikte betekenis.

In het navolgende geef ik aan of de keuze van de staatssecretaris van Financiën terecht is, waar sprake is van overkill en - indien mogelijk - wanneer alternatieven naar mijn mening tot een betere oplossing, reductie van overkill, leiden. Hierbij is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de door de staatssecretaris van Financiën voorgestelde maatregelen teneinde de vastgoedmarkt een nieuwe periode van onzekerheid zoveel mogelijk te besparen. Bovendien ontbreekt een politiekdraagvlak voor maatregelen die teveel afwijken van de ingeslagen weg.

A. Belasting over de toegevoegde waarde (BTW)

Algemeen

De kern van de maatregelen van de staatssecretaris van Financiën bij de bestrijding van BTW-constructies met onroerende zaken bestaat uit de inperking van de optieregelingen voor belaste levering en verhuur tot afnemers respectievelijk huurders met ten minste 90% recht op aftrek van voorbelasting. Daarnaast bevat het wetsvoorstel een aantal flankerende maatregelen op het gebied van de BTW en de overdrachtsbelasting.

De beperking van de optieregelingen betekent voor belastingplichtigen die recht hebben op aftrek van voorbelasting, maar niet voldoen aan het 90%-criterium, een verstoring van het heffingssysteem. Deze groep heeft (ten dele) recht op aftrek van BTW, maar kan dit recht niet effectueren (doordat geen BTW in rekening wordt gebracht maar als gevolg hiervan wel een hogere huurprijs wordt berekend), ook in geval geen sprake is van het ontgaan van BTW. De conclusies die hieruit getrokken kunnen worden zijn:

- cumulatie van BTW treedt op in de bedrijfskolom;
- de verhuurder wordt geconfronteerd met een verhoging van de aanvangsinvestering;
- huurders worden geconfronteerd met huurverhoging;
- concurrentievervalsing treedt op doordat sommige ondernemers wel en anderen niet kunnen opteren voor een met BTW belaste verhuur c.q. levering.

Het voordeel van BTW-constructies bestaat in het algemeen uit het verschil tussen de eenmalige BTW-druk bij de (op)levering van een onroerende zaak en de contante waarde van de BTW-druk over de periodieke vergoeding (huur) voor het ter beschikking stellen van onroerende zaken voor de duur van de herzieningstermijn. Het voordeel van BTW-constructies is derhalve recht evenredig met de duur van het BTW-belast ter beschikking stellen van een onroerende zaak (en dus met de duur van de herzieningstermijn) en de hoogte van de vergoeding (huur). In de oorspronkelijk overwogen maatregelen werd om deze reden een combinatie voorgesteld van:

- **een verlenging van de herzieningstermijn;**
- **de invoering van een minimummaatstaf van heffing bij met BTW belaste verhuur van onroerende zaken;**
- **de invoering van een minimummaatstaf van heffing bij met BTW belaste vestiging van een beperkt recht op een onroerende zaak.**

Aan de invoering van deze maatregelen geef ik de voorkeur. Immers, deze maatregelen raken de bestaansreden van veel constructies in de kern, passen goed in het heffingssysteem van de BTW en bevatten geen overkill. De door de staatssecretaris van Financiën voorgestelde flankerende maatregelen zoals de gelijkstelling van handelingen met beperkte rechten op onroerende zaken aan verhuur kunnen dan vervallen. Het effect van deze maatregelen is optimaal als de minimummaatstaf van heffing geldt voor zowel de van rechtswege met BTW belaste levering, als de levering die op grond van een optieverzoek met BTW is belast. Met behulp van bovenvermelde maatregelen is het mogelijk om stadhuis-, sale-and-lease-back- en optie-lease-constructies adequaat te bestrijden.

Deze maatregelen zijn niet in overeenstemming met de Zesde richtlijn en derhalve is aanpassing van de richtlijn noodzakelijk dan wel dient Nederland een machtiging te verkrijgen welke haar toestaat haar wetgeving te wijzigen. Met betrekking tot de verlenging van de herzieningstermijn is de Zesde richtlijn reeds aangepast. De toestemming tot de invoering van een minimummaatstaf van heffing kan nog enige tijd duren. Om toch op korte termijn BTW-constructies te ecarteren zijn, hierboven genoemd, andere maatregelen voorgesteld die, zoals vermeld, een grote dosis overkill bevatten. Hieronder worden alternatieven op het gebied van de BTW voor de door de staatssecretaris van Financiën voorgestelde maatregelen aangedragen.

Specifiek

1. Verlenging van de herzieningstermijn tot maximaal 20 jaar

De staatssecretaris van Financiën wenst om de duur van de herzieningstermijn meer in overeenstemming te brengen met de economische levensduur van onroerende zaken, de herzieningstermijn te verlengen van tien tot twintig jaar. Een herzieningstermijn van twintig jaar sluit in het al

gemeen beter aan bij de economische werkelijkheid. De herzieningstermijn kan overeenkomstig het onderhavige wetsvoorstel echter in de praktijk veel langer duren. Dit is het geval indien onroerende zaken (op grond van de optieregeling) gedurende de herzieningstermijn belast worden doorgeleverd, waardoor een nieuwe herzieningsperiode aanvangt. Ik stel voor de regeling zodanig te wijzigen dat:

- **de herzieningstermijn beperkt blijft tot in totaal twintig jaar vanaf het moment dat de onroerende zaak is vervaardigd.**

In dat geval komt de BTW-druk gedurende de herzieningsperiode overeen met het gebruik (aftrekgerechtigde en niet-aftrekgerechtigde prestaties) en de economische levensduur van de onroerende zaak. Als argument tegen de oorspronkelijk voorgestelde maatregelen kan worden aangevoerd dat deze geen effect hebben bij constructies met diensten ten behoeve van bestaande onroerende zaken (vernieuwbouw). De volgende maatregel zou, in combinatie met hetgeen hiervoor is genoemd, wel het beoogde effect hebben:

- **de herzieningsregeling ook van toepassing te doen zijn op diensten aan onroerende zaken waarop een ondernemer voor de inkomsten- of vennootschapsbelasting afschrijft, of waarop hij zou kunnen afschrijven indien hij aan een zodanige belasting zou zijn onderworpen.**

Met deze maatregel worden constructies tegengegaan met vernieuwbouw (verbouwingen die niet zodanig omvangrijk zijn dat er een nieuwe onroerende zaak ontstaat), waarbij de onroerende zaak eerst een jaar met BTW belast wordt verhuurd en vervolgens de huur wordt omgezet in een van BTW vrijgestelde verhuur. Er ontstaat nu, in combinatie met de invoering van de oorspronkelijk overwogen maatregelen, een sluitend heffingssysteem; BTW constructies behoren definitief tot het verleden.

2. *Optieregeling belaste verhuur*

De staatssecretaris van Financiën kan de gesignaleerde overkill wegnemen door:

- **het 90%-criterium niet toe te passen indien de huurprijs marktconform is vastgesteld.**

Een dergelijke maatregel heeft tot gevolg dat de optieregeling voor belaste verhuur slechts van toepassing is als de huur marktconform is vastgesteld. Reguliere huursituaties worden derhalve niet geraakt door de invoering van het 90%-criterium.

Zoals gezegd, de toepassing van het 90%-criterium kan achterwege blijven als de huur marktconform is vastgesteld, hetgeen bij (ver)huur tussen niet-gelieerde partijen in het algemeen wel het geval zal zijn. In combinatie met de verlenging van de herzieningstermijn tot 20 jaar werpt deze maatregel een voldoende hoge dam op tegen BTW-constructies. Bovendien wordt het neutraliteitsbeginsel van de BTW gewaarborgd. Overigens kan de maatregel door de wetgever getroffen worden aangezien de Zesde richtlijn de lidstaten de vrijheid laat de toepassing van de optieregeling in te perken.

3. *Optieregeling belaste levering van onroerende zaken*

Volgens het wetsvoorstel kunnen partijen bij een onroerend-zaaktransactie opteren voor een BTW-belaste levering indien de koper voor ten minste 90% recht op aftrek van BTW heeft. Partijen dienen gezamenlijk te beoordelen of de koper aan dit criterium voldoet. Na vaststelling dat de koper (naar alle waarschijnlijkheid) voldoet aan het 90%-criterium, wordt de onroerende zaak al dan niet

met BTW belast geleverd. Ik stel voor de optieregeling voor belaste levering van toepassing te laten zijn als:

- **de afnemer de onroerende zaak voor ten minst 90% gebruikt voor aftrekgerechtigde prestaties of de vergoeding (koopsom) ten minste marktconform is vastgesteld.**

Hiermee wordt bereikt dat ook bij levering van een onroerende zaak aan een ondernemer die geheel of gedeeltelijk van BTW vrijgestelde prestaties verricht geopteerd kan worden mits de koopsom ten minste marktconform is. Is koopsom lager dan in het zakelijk verkeer gebruikelijk is dan kan niet worden geopteerd voor een met BTW belaste levering. Dit zal zich met name voordoen in gelieerde situaties. Concurrentievervalsing wordt door deze maatregel voorkomen.

4. Overgangsmaatregelen

De voorgestelde overgangsmaatregel ter zake van de verhuur van onroerende zaken vertoont ernstige tekortkomingen. Het is vooralsnog niet duidelijk of de optieregeling voor belaste verhuur bij lopende contracten waarbij de huurder niet voor ten minste 90% aftrekgerechtigde prestaties verricht gedurende de volledige herzieningstermijn in stand blijft. Op grond van uitspraken van de staatssecretaris van Financiën lijkt de gedachte gerechtvaardigd dat lopende herzieningstermijnen volledig kunnen worden uitgediend. Deze gedachte onderschrijf ik. De overgangsmaatregel dient naar mijn mening te bepalen dat:

- **ondanks dat de huurprijs lager is dan de markthuurlaag en de huurder voor minder dan 90% aftrekgerechtigde prestaties verricht de optieregeling voor belaste verhuur zijn geldigheid behoudt ten minste gedurende de herzieningstermijn, tenzij de op grond van de op 31 maart 1995, 18.00 uur bestaande huurovereenkomst op een eerder tijdstip aanpassing van de huurprijs aan de markthuurlaag mogelijk is. In het laatste geval kan de optie voor belaste verhuur slechts worden voortgezet indien deze aanpassing plaatsvindt.**

Verder dienen *alle* voor 31 maart 1995, 18.00 uur al dan niet schriftelijk aangegane huurcontracten aanspraak te kunnen maken op de overgangsregeling, ook al worden de onroerende zaken eerst na 1 januari 1996 in gebruik genomen. Dit geldt temeer, daar eisen worden gesteld aan de hoogte van de transactieprijzen. Tenslotte dient de huuroptieregeling te kunnen worden voortgezet als de onroerende zaak wordt verkocht. In dat geval wordt de huurovereenkomst in feite ongewijzigd voortgezet, zij het dat een ander als verhuurder optreedt. Zou de optie voor belaste verhuur niet voortgezet kunnen worden dan werkt dit marktverstorend. Immers de huurder kan door huurprijsaanpassing te traineren de verkoop van de onroerende zaak bemoeilijken.

Voor de optieregeling voor belaste levering is in het wetsvoorstel geen overgangsmaatregel opgenomen. Dit heeft tot gevolg dat ter zake van leveringen van een onroerende zaak, die langer dan twee jaar geleden voor het eerst in gebruik is genomen, na 31 maart 1995, 18.00 uur, aan een afnemer die niet voor 90% of meer recht heeft op aftrek van BTW, niet meer geopteerd kan worden voor een met BTW belaste levering. Dit is niet acceptabel als de koop/aanneemovereenkomst is gesloten voor 31 maart 1995, 18.00 uur en de koop- aanneemsom marktconform is vastgesteld. Ingeval de door mij voorgestelde maatregel ter zake van de optieregeling voor belaste levering wordt ingevoerd wordt bereikt dat BTW-constructies worden belemmerd terwijl reguliere (op)leveringen geen hinder van de nieuwe maatregelen ondervinden.

De door de staatssecretaris van Financiën voorgestelde maatregelen zijn niet effectief als de levering van een onroerende zaak van rechtswege met BTW is belast. In dat kader zijn flankerende maatregelen voorgesteld in de sfeer van de overdrachtsbelasting. Op deze plaats merk op dat als de oorspronkelijk voorgestelde maatregelen worden ingevoerd het niet nodig is de vrijstelling die de cumulatie van BTW en overdrachtsbelasting voorkomt te beperken en het evenmin noodzake

lijk is handelingen met beperkte rechten op onroerende zaken gelijk te stellen aan verhuur. Indien de oorspronkelijk overwogen maatregelen worden ingevoerd dan hebben de wijzigingen van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) nog slechts tot doel de economische eigendomsoverdracht van onroerende zaken in de heffing van overdrachtsbelasting te betrekken, hetgeen hierna wordt besproken.

B. Overdrachtsbelasting

Algemeen

De staatssecretaris van Financiën wenst economische eigendomsoverdrachten in de heffing van overdrachtsbelasting te betrekken. Dit streven is niet onredelijk, daar economische eigendomsoverdrachten in de praktijk werden aangewend als substituut voor juridische eigendomsoverdrachten ter vermijding van overdrachtsbelasting. Dit vormt echter geen oneigenlijk gebruik van wetgeving, aangezien de mogelijkheid om de economische eigendom over te dragen in plaats van de juridische eigendom bij de totstandkoming van de WBR is onderkend en geaccepteerd. Het is duidelijk dat deze situatie door de staatssecretaris van Financiën wel als ongewenst wordt ervaren. Met het in de overdrachtsbelasting betrekken van de verkrijging van de economische eigendom kan ik instemmen. De wijze waarop een en ander wordt vormgegeven en wordt ingevoerd stuit op bezwaren.

Specifiek

1. Economische eigendom

De definitie van het begrip economische eigendom verdient geen schoonheidsprijs. Er is onder andere sprake van onzorgvuldig juridisch taalgebruik. Ik stel de volgende formulering van de definitie voor:

- **Onder economische eigendom wordt verstaan een samenstel van rechten en verplichtingen tot de in het eerste lid bedoelde onroerende zaken en rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat een belang bij deze zaken of rechten vertegenwoordigt, dat ten minste het risico van waardeverandering en tenietgaan inhoudt.**

Deze formulering is juridische zuiverder dan de door de staatssecretaris van Financiën voorgestelde definitie en neemt bovendien de indruk weg dat een verkrijging door de eigenaar of beperkt gerechtigde geen belastbaar feit zou opleveren (dit wordt bereikt door achter "inhoudt" niet op te nemen "*en toekomt aan een ander dan de beperkt gerechtigde*").

2. Afzonderlijke verkrijgingen van de economische en juridische eigendom

Bij een opeenvolgende verkrijging van de juridische en de economische eigendom, of andersom, door dezelfde persoon wordt de tweede verkrijging verminderd met het bedrag waarover ter zake van de eerste verkrijging overdrachtsbelasting of niet aftrekbare BTW is geheven. Het gevolg is dat over een tussentijdse waardestijging van het gedeelte dat reeds aan de verkrijger toebehoort overdrachtsbelasting wordt geheven. Dit is onacceptabel; de overdrachtsbelasting behoort slechts waardeovergangen te belasten. Ook is het naar mijn mening niet redelijk overdrachtsbelasting te heffen over de volle waarde van de onroerende zaak als de juridische eigendom en de economische eigendom aan twee verschillende personen worden geleverd. Dit kan zich voordoen in situaties waarin BTW is verschuldigd over (een) dergelijke levering(en) maar de vergoeding voor één van beide leveringen lager is dan de heffingsmaatstaf voor de overdrachtsbelasting. In beide ge-

vallen wordt de heffingsmaatstaf gesteld op de waarde van de onroerende zaak. Het spreekt voor zich dat kopers niet tweemaal deze waarde betalen. Deze problematiek kan worden opgelost door uit te gaan van:

- **de volle waarde van de economische eigendom op het moment van de verkrijging. De waarde van de juridische eigendom en de waarde van de economische eigendom kunnen tezamen nooit deze volle waarde overschrijden.**

Op deze manier wordt bereikt dat op afzonderlijke verkrijgingen van de juridische eigendom en de economische eigendom van een onroerende zaak slechts eenmaal overdrachtsbelasting (in totaal over de volle waarde van de onroerende zaak) wordt geheven. Hierbij kan bovendien aansluiting worden gezocht bij de periode zoals hieronder genoemd. Bovendien wordt voorkomen dat waardeinstijgingen ter zake van het deel dat reeds toekwam aan de verkrijger buiten de heffing van overdrachtsbelasting blijft.

Bij verkrijgingen van dezelfde goederen binnen een termijn van zes maanden kan de waarde van de tweede verkrijging worden verminderd met de waarde waarover ter zake van de eerste verkrijging overdrachtsbelasting dan wel niet aftrekbare BTW is geheven. Gelet op het in de heffing van overdrachtsbelasting betrekken van de economische eigendom en de afschaffing van de vrijstelling ter zake van een gezamenlijke verkrijging is naar mijn mening een termijn van zes maanden tekort en dient deze:

- **ten minste te worden gesteld op 12 maanden.**

De staatssecretaris van Financiën is van mening dat een langere termijn dan zes maanden speculatie in de hand werkt. Dit mag en kan geen argument zijn. Belastingwetgeving is er niet voor om speculatie tegen te gaan, daarvoor zijn andere maatregelen meer geëigend. Het is helemaal ridicul te veronderstellen dat belastingwetgeving speculatie bevordert.

3. De reorganisatievrijstelling

De reeds vele malen door de staatssecretaris van Financiën toegezegde verruiming van de reorganisatievrijstelling in concernverband dient zo snel mogelijk openbaar te worden gemaakt. Deze vrijstelling zal terugwerkende kracht hebben tot het moment dat de Wet bestrijding constructies onroerende zaken in werking treedt. Het is voor het bedrijfsleven van belang zo snel mogelijk op de hoogte te geraken van de wijze waarop zij hun ondernemingsvastgoed zonder heffing van overdrachtsbelasting kunnen reorganiseren.

4. Naheffing, meldingsplicht en aansprakelijkheid

De vervreemder van een economische eigendom dient deze te melden bij de inspecteur binnen twee weken na de overdracht, indien de overdracht niet bij notariële akte heeft plaatsgevonden. Er worden geen gevolgen aan de melding verbonden. De naheffingstermijn ter zake van economische eigendomsoverdrachten wordt gesteld op 12 jaar.

Naar mijn mening dienen aan een tijdige melding van de economische eigendomsoverdracht de volgende gevolgen te worden verbonden:

- **de vervreemder is niet langer aansprakelijk voor de verschuldigde overdrachtsbelasting;**
- **de naheffingstermijn blijft beperkt tot de normale termijn van vijf jaar.**

Ook is er geen reden de naheffingstermijn op 12 jaar te stellen als:

- **de akte ter zake van de economische eigendomsoverdracht is aangeboden ter registratie; of**
- **ter zake van de economische eigendomsoverdracht is tijding aangifte gedaan.**

In deze gevallen is de fiscus immers op de hoogte van de economische eigendomsoverdracht.

5. Overgangsregeling

Terugwerkende kracht tot op zijn vroegst het moment van publiceren van de definitie van economisch eigendom, dat wil zeggen 20 april 1995.

Bijlage 1. Persbericht nr. 95/62, d.d. 31 maart 1995, wetsvoorstel bestrijding BTW-constructies en belasten van economische eigendomsoverdrachten met overdrachtsbelasting.

De ministerraad is akkoord gegaan met een wetsvoorstel van staatssecretaris Vermeend van Financiën tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Dit wetsvoorstel heeft een tweeledig doel.

Enerzijds het bestrijden van BTW-constructies met onroerende zaken, zoals "stadhuisconstructies" en constructies met woningen, en anderzijds het belasten van de overdracht van economische eigendom met overdrachtsbelasting. De laatste maatregel heeft enerzijds betekenis voor het tegengaan van BTW-constructies en voorkomt anderzijds het ontgaan van overdrachtsbelasting bij verkrijging van economische eigendom. De opbrengst van deze reparatiewetgeving zal worden aangewend voor lastenverlichting door middel van fiscale maatregelen in het belang van werkgelegenheid en met het oog op versterking van culturele en economische infrastructuur. De besluitvorming hierover zal worden betrokken bij de begrotingsvoorbereiding 1996 en het dekkingsplan.

Bestrijding BTW-constructies

Met de BTW-constructies wordt door van BTW-vrijgestelde ondernemers (zoals banken, verzekeringsmaatschappijen, onderwijsinstellingen en ziekenhuizen) en publiekrechtelijke lichamen (zoals gemeenten) oneigenlijk gebruik gemaakt van voorzieningen in de BTW die in het leven zijn geroepen om cumulatie van BTW bij ondernemers, belast met BTW, te voorkomen.

Het wetsvoorstel omvat voor de heffing van omzetbelasting de volgende maatregelen:

- (1) de optieregeling voor belaste verhuur en belaste levering beperken tot afnemers die de onroerende zaak voor 90% of meer gebruiken voor aftrekgerechtigde prestaties;
- (2) beperkte rechten aangaande onroerende zaken met verhuur gelijkstellen;
- (3) de fiscale eenheid in de BTW uitbreiden met ondernemers die onroerende zaken niet bedrijfsmatig verhuren.

Overdrachtsbelasting

Heffing van overdrachtsbelasting kan momenteel worden ontlopen door bij de overdracht van onroerende zaken en beperkte rechten (bijvoorbeeld: vruchtgebruik) niet de juridische eigendom maar de economische eigendom daarvan over te dragen. Dit heeft tot gevolg dat financieel-economische (nagenoeg) gelijke gevallen fiscaal ongelijk behandeld worden.

Voor de heffing van overdrachtsbelasting omvat het wetsvoorstel -ter bestrijding van BTW-constructies enerzijds en het ontgaan van overdrachtsbelasting anderzijds- onder meer de volgende maatregelen:

- (1) de overdrachtsbelasting uitbreiden met heffing over de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken en beperkte rechten daarop;
- (2) de vrijstelling van overdrachtsbelasting niet te verlenen ter zake van verkrijgingen waarvoor omzetbelasting verschuldigd is over een bedrag lager dan de economische waarde, indien de verkrijger de BTW deels of geheel niet kan aftrekken;
- (3) een meldplicht voor degene die economische eigendom overdraagt;
- (4) een hoofdelijke aansprakelijkheid voor de vervreemder van de economische eigendom;
- (5) de overdrachtsbelasting wordt onder het regime van de heffingsrente gebracht.

Inwerkingtreding

Gezien het risico dat in de tussentijd op grote schaal nog constructies in het leven worden geroepen en dat gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid van de overdracht van economische eigendom, wordt voorgesteld de maatregelen onmiddellijk feitelijk van kracht te doen zijn. Dit betekent, dat na de inwerkingtreding van de wet uitgangspunt is, dat de Wet op de omzetbelasting 1968 en de Wet op belastingen van rechtsverkeer met onmiddellijke ingang hebben geluid zoals en worden gewijzigd bij deze wet. In verband daarmee zullen nog nadere regels bij ministeriële regeling worden vastgesteld. Deze zullen onder meer zien op de formaliteiten inzake (de correctie van) de heffing van BTW en overdrachtsbelasting vanaf het moment van kracht zijn tot de datum van inwerkingtreding, voor zover in die periode toch handelingen worden verricht die het wetsvoorstel beoogt te treffen. De nadere regels zullen verder betrekking hebben op de ingangsdatum van de fiscale eenheid voor de omzetbelasting, de ingangsdatum van belaste verhuur aangaande beperkte rechten, de berekening van heffingsrente en het achteraf melden van transacties inzake economische overdrachten.

De staatssecretaris is gemachtigd te bevorderen dat het voorstel van wet om advies aan de Raad van State zal worden gezonden (RVD. 31.03.1995).

Bijlage 2. Persbericht nr. 95/62a, d.d. 3 april 1995, mededeling voor de fiscale media over wetsvoorstel belasten economische overdracht en bestrijding BTW- constructies

Naar aanleiding van vragen van de Koninklijke Notariële Broederschap over de ingangsdatum en hoofdelijke aansprakelijkheid van notarissen deelt staatssecretaris Vermeend van Financiën het volgende mee.

Ingangsdatum

Conform het besluit van de Ministerraad van 31 maart jl. is de ingangsdatum van het wetsvoorstel belasten van economische overdracht en bestrijding van BTW-constructies vastgesteld op 31 maart. Voor de feitelijke inwerkingtreding wordt het tijdstip van bekendmaking gehanteerd, te weten vrijdag 31 maart 18.00 uur. Hiertoe is 31 maart 16.15 uur een persbericht verzonden.

De ingangsdatum van het wetsvoorstel wordt derhalve vastgesteld op vrijdag 31 maart 18.00 uur, met dien verstande dat staatssecretaris Vermeend van Financiën nadere regels kan geven over transacties betreffende de economische eigendom die hebben plaatsgevonden op 31 maart na 18.00 uur.

Hoofdelijke aansprakelijkheid van notarissen

Met betrekking tot de hoofdelijke aansprakelijkheid van notarissen voor de overdrachtsbelasting bij transacties met betrekking tot economische eigendom zal in de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel worden aangekondigd dat zal worden gezien in hoeverre op evenwichtige wijze kan worden voorkomen dat een notaris die in deze geen verwijt treft toch hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld.

Bijlage 3. Persbericht nr. 95/73, d.d. 20 april 1995, antwoord van de staatssecretaris van Financiën op vragen van de Tweede Kamer der Staten Generaal, Reitsma over wijzigingen in de overdrachtsbelasting

VRAGEN:

1.
Kent u de berichten over verwarring bij fiscale adviseurs omtrent wijzigingen in de overdrachtsbelasting, en overleg over terugsluizing van extra belastingopbrengsten, die mede door de wijzigingen ontstaan?
2.
Hoe beoordeelt u de klacht, dat nu in bepaalde gevallen overdrachtsbelasting zal moeten worden geheven, zonder dat de exacte criteria hiertoe vaststaan en zonder dat de zekerheid bestaat dat de heffing kracht van wet zal krijgen?
3.
Sluit u uit, dat genoemde onduidelijkheid verstorend werkt op de markt voor overdracht van onroerende goederen?
4.
Welke maatregelen denkt u te nemen om zo snel mogelijk duidelijkheid te verschaffen en verstoring van de markt te vermijden?
5.
Sluit u uit, dat speculaties over de manier van terugsluizing van de extra opbrengst door de aangekondigde BTW/overdrachtsbelasting-maatregelen, verstorend op de markt werken?
6.
Zo neen, kunt u op korte termijn duidelijk maken in hoeverre nadere wijzigingen van de overdrachtsbelasting plaats zullen vinden?
7.
Welke wijzigingen wilt u voorstellen?

ANTWOORDEN:

1.
Ja. In dit verband merk ik op dat tijdens het Algemeen Overleg dat ik op 15 maart 1995 heb gevoerd met de vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer der Staten-Generaal vanuit de Commissie werdesignaleerd dat er vele overdrachtstransacties plaats vinden met alleen overdracht van economische eigendom, met als doel overdrachtsbelasting te ontlopen. In het overleg werd mij verzocht op korte termijn de mogelijkheid te bezien van het heffen van overdrachtsbelasting bij overdracht van economische eigendom. In mijn reactie op dit voorstel vanuit de Commissie heb ik kenbaar gemaakt dat ik reeds bezig was deze mogelijkheid te onderzoeken. Zowel aan het voorstel vanuit de Commissie als aan mijn positieve reactie daarop, is in de media ruime aandacht besteed. Vanwege de directe samenhang met de aanpak van BTW-constructies en ter voorkoming van ongewenste (markt)effecten, heeft het kabinet op 31 maart 1995 besloten om met onmiddellijke ingang het voorstel dat was gedaan vanuit de Commissie uit te voeren, d.w.z. voor de toepassing van de overdrachtsbelasting economische eigendomsoverdrachten op dezelfde wijze te behandelen als juridische eigendomsoverdrachten.

2.

De overdrachtsbelasting die geheven zal worden, wordt uiteraard geheven op grond van de wet. De verschuldigdheid van overdrachtsbelasting ontstaat immers pas op het tijdstip dat het wetsvoorstel kracht van wet heeft gekregen. Volgens het aan de Raad van State voor advies toegezonden wetsvoorstel, zal, bij aanvaarding daarvan door de Staten-Generaal, deze belasting met ingang van 31 maart 1995 worden geheven volgens de voorgestelde regels. De onzekerheid die voortvloeit uit de vraag of dit voorstel al dan niet wordt aanvaard, is onlosmakelijk verbonden aan ieder voorstel waarvan het voorgestelde tijdstip van toepassing ligt voor de plaatsing in het Staatsblad.

3/4.

Met verwijzing naar het antwoord op vraag 1, merk ik op dat de voorgestelde ingangsdatum van 31 maart 1995 ongewenste marktverstoring juist voorkomt. Een latere ingangsdatum zou zeker hebben geleid tot een hausse aan economische eigendomsoverdrachten met als doel - nog voor de inwerkingtreding - overdrachtsbelasting te ontlopen. Nu uit de praktijk de behoefte kenbaar is gemaakt om te kunnen werken met de definitie van het begrip economische eigendom, ben ik, zoals ik ook al eerder aan de Koninklijke Notariële Broederschap had laten weten, bereid daaraan tegemoet te komen (zie de bijlage bij deze nota ter beantwoording).

5/6/7.

Verstoring op de markt acht ik niet aannemelijk. Het kabinet heeft besloten de opbrengst van de voorgestelde maatregelen aan te wenden voor lastenverlichting door fiscale maatregelen in het belang van de werkgelegenheid en met het oog op versterking van de culturele en economische infrastructuur. Over de vormgeving van de fiscale maatregelen zal het kabinet besluiten in het kader van de toezending van het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

BIJLAGE

Definitie economische eigendom

"Onder economische eigendom wordt verstaan elk belang bij onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat als gevolg van een overeenkomst waarbij rechten en verplichtingen - waaronder het risico van waardeverandering en tenietgaan - worden overgedragen, toekomt aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde."

Onder de voorgestelde definitie vallen ook verkrijgingen van een gedeelte van de economische eigendom, zowel in de zin van een gedeelte (percentage) van de volledige economische eigendom als van de verkrijging van een zodanig samenstel van rechten en verplichtingen - inclusief risico van waardeveranderingen - dat de volledige economische eigendom benadert. De voorgestelde definitie dekt tevens de situatie waarin men de macht heeft om als eigenaar over een goed te beschikken in de zin van de omzetbelasting. Voorts kunnen de beperkte rechten op onroerende zaken (waaronder vruchtgebruik en opstal) afzonderlijk onderwerp zijn van economische eigendom. Onder de definitie valt niet de rechtsfiguur van huur; de huurder loopt immers niet het risico van waardeverandering. De huurkoper wordt daarentegen wel geacht economische eigenaar te zijn. Door de voorgestelde aanpassing wordt bewerkstelligd dat de overige bepalingen van de overdrachtsbelasting, zowel wat de heffing betreft als wat betreft de diverse faciliteiten, bij voorbeeld die ter zake van verkrijging van landbouwgronden en die in het kader van fusie en reorganisatie, van toepassing zijn op de economische eigendomsoverdrachten. Voorgesteld wordt voorts met betrekking tot de vrijstellingen voor te schrijven dat zij buiten toepassing worden gelaten indien het daarbij gaat om een levering ter zake waarvan omzetbelasting verschuldigd is en de vergoeding lager is dan de grondslag voor de heffing van de overdrachtsbelasting, indien deze verschuldigd zou zijn. Voorgesteld wordt om zowel bij de verkrijging van de economische als die van de juridische eigendom voor de vaststelling van de heffingsgrondslag aan te knopen bij de waarde van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen.

Er wordt voorzien in een regeling voor de situatie waarin bij dezelfde persoon de economische eigendomsverkrijging wordt gevolgd door de juridische levering. Bij de tweede verkrijging wordt slechts belasting geheven over het verschil in waarde. Dit geldt ook indien eerst alleen de juridische eigendom is

verkregen en pas later de economische. Uiteraard alleen voor zover ter zake van de eerste verkrijging daadwerkelijk overdrachtsbelasting verschuldigd is geweest, of omzetbelasting, die overigens niet aftrekbaar is.

Bijlage 4. Doorlopende tekst relevante wetsartikelen waarin verwerkt de wijzigingen opgenomen in artikel I tot en met V van de wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken.

I. Algemene wet inzake rijksbelastingen

Artikel 20 lid 4

NAHEFFINGS-
TERMIJN

Indien de belastingschuld is ontstaan door de verkrijging van de economische eigendom van onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen, bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, vervalt de bevoegdheid tot naheffing, in afwijking in zoverre van het derde lid, door verloop van twaalf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan.

Artikel 30a lid 2

HEFFINGSRENTE BIJ
VOLDOENINGS- EN
AFDRACHTSBELAS-
TINGEN

Met betrekking tot (...) de omzetbelasting, *de overdrachtsbelasting* (...) wordt heffingsrente berekend in geval:

- a. een naheffingsaanslag wordt vastgesteld vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting meer beloopt dan die welke is aangegeven, tenzij die naheffingsaanslag het gevolg is van een vrijwillige verbetering van de aangifte, welke wordt gedaan binnen drie maanden na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft;
- b. een teruggaaf van belasting plaatsvindt vanwege de omstandigheid dat de verschuldigde belasting minder beloopt dan die welke is aangegeven.

Heffingsrente wordt eveneens berekend indien en voor zover de in onderdeel a bedoelde belasting te laat, doch voordat een naheffingsaanslag is vastgesteld, wordt betaald, behoudens ingeval de betaling plaatsvindt binnen drie maanden na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de te laat betaalde belasting betrekking heeft.

Artikel 30a lid 3 onderdeel d

BEREKENING
HEFFINGSRENTE

Met betrekking tot de omzetbelasting, *de overdrachtsbelasting*, (...) [wordt de heffingsrente enkelvoudig berekend]:

1. indien een naheffingsaanslag wordt opgelegd: over het tijdvak dat aanvangt op de dag na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft en eindigt op de dag van de dagtekening van het aanslagbiljet;
2. indien een teruggaaf wordt verleend: over het tijdvak dat aanvangt drie

maanden na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft en eindigt op de dag van de dagtekening van het afschrift van de uitspraak of van de kennisgeving waaruit van de teruggaaf blijkt;
 [Onderdeel e: ingeval het tweede lid, tweede volzin, van toepassing is, wordt de heffingsrente enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag na het einde van het kalenderjaar of het boekjaar waarop de te laat betaalde belasting betrekking heeft en eindigt op de dag van betaling.]

II. Wet op de omzetbelasting 1968

Artikel 3 lid 2

RECHTEN WAAR-
AAN ONROERENDE
ZAKEN ZIJN
ONDERWORPEN

Vervallen [Als levering van goederen wordt mede aangemerkt de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen, met uitzondering van hypotheek en grondrente.]

Artikel 7 lid 4

FISCALE
EENHEID

Ondernemers, die in Nederland wonen of zijn gevestigd dan wel aldaar een vaste inrichting hebben en die in financieel, organisatorisch en economisch opzicht zodanig zijn verweven, dat zij een eenheid vormen, worden, al dan niet op verzoek van één of meer van *deze ondernemers*, bij voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur als één ondernemer aangemerkt en wel met ingang van de eerste dag van de maand, volgende op die waarin de inspecteur de beschikking heeft afgegeven.

Artikel 11 lid 1 onderdeel a en b

VRIJGESTELDE
PRESTATIES
ONROERENDE
ZAKEN
EN RECHTEN
WAARAAN DEZE
ZIJN
ONDERWORPEN

Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

a. de levering van onroerende zaken, met uitzondering van:

1°. de levering van een vervaardigd goed welke plaatsvindt vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van dat goed;

2°. *leveringen, andere dan die bedoeld onder 1°, aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van belasting op de voet van artikel 15 bestaat*, mits de

ondernemer die de levering verricht en degene aan wie wordt geleverd, gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;

b. de verhuur (de verpachting daaronder begrepen) van onroerende zaken, met uitzondering van:

1°. t/m 4°. (...)

5°. De verhuur van onroerende zaken, andere dan gebouwen en gedeelten daarvan welke als woning worden gebruikt, *aan personen die de onroerende zaak gebruiken voor doeleinden waarvoor een volledig of nagenoeg volledig recht op aftrek van de belasting op de voet van artikel 15 bestaat*, mits de verhuurder en de huurder gezamenlijk een verzoek daartoe aan de inspecteur hebben gedaan en overigens voldoen aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden; *onder verhuur van onroerende zaken wordt mede verstaan iedere andere vorm waarin onroerende zaken voor gebruik, anders dan als levering, ter*

OPTIEREGELING
VERHUUR
ONROERENDE
ZAKEN

beschikking worden gesteld;

III. Wet op belastingen van rechtsverkeer

Artikel 2

ONROERENDE
ZAKEN EN
RECHTEN

DEFINITIE
ECONOMISCHE
EIGENDOMS-
OVERDRACHT

1. Onder de naam "overdrachtsbelasting" wordt een belasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen.

2. *Voor de toepassing van deze wet wordt onder verkrijging mede begrepen de verkrijging van economische eigendom. Onder economische eigendom wordt verstaan elk belang bij de in het eerste lid bedoeld onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, dat als gevolg van een overeenkomst waarbij rechten en verplichtingen - waaronder het risico van waarde verandering en tenietgaan - worden overgedragen, toekomt aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde.*

Artikel 3

UITGEZONDERDE
VERKRIJGINGEN
NATREKKING

Als verkrijging wordt niet aangemerkt die krachtens:

a. (...); b. (...);

c. natrekking van een zaak op het tijdstip waarop die zaak wordt aangebracht op, aan of in een onroerende zaak, *tenzij die verkrijging plaatsvindt krachtens een levering in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd en tevens de vergoeding, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van die wet, lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.*

Artikel 4 lid 1 onderdeel a

BINNEN
NEDERLAND
GELEGEN
ONROERENDE
ZAKEN

1. Als zaken als bedoeld in artikel 2 worden mede aangemerkt:

a. certificaatrechten en dergelijke ter zake van zodanige onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen, alsmede aandelen in lichamen in de zin van artikel 32, tweede lid, met een in aandelen verdeeld kapitaal, welke beogen het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van dergelijke onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen en waarvan de bezittingen hoofdzakelijk bestaan uit die zaken of rechten - *daaronder begrepen de economische eigendom daarvan* -, mits de verkrijger met inbegrip van de reeds aan hem toebehorende aandelen en ingevolge dezelfde of een samenhangende overeenkomst nog te verkrijgen aandelen al dan niet tezamen met zijn echtgenoot en zijn bloed en aanverwanten in de rechte linie en in de tweede graad van de zijlinie voor ten minste een derde gedeelte, en, al dan niet tezamen met zijn echtgenoot, voor meer dan zeven honderdsten van het nominaal gestorte kapitaal onmiddellijk of middellijk aandeelhouder is;

Artikel 5

UITGEZONDERDE
RECHTEN

Als rechten waaraan zaken zijn onderworpen worden niet aangemerkt de rechten van grondrente, pand en hypotheek.

Artikel 9

WAARDE,
TEGENPRESTATIE

1. De belasting wordt berekend over de waarde *van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen, waarop de verkrijging betrekking heeft*. De waarde is ten minste gelijk aan die van de tegenprestatie.

- 2/- 3. (...)

OPEENVOLGENDE
VERKRIJGING DOOR
DEZELFDE PERSOON

4. *Ingeval een verkrijging als bedoeld in artikel 2, tweede lid, wordt gevolgd door een verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid, of andersom, door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht, wordt de waarde verminderd met het bedrag waarvoor ter zake van de eerste verkrijging was verschuldigd hetzij overdrachtsbelasting naar het gewone tarief welke niet in mindering heeft gestrekt van recht van successie, van schenking of van overgang, hetzij, omzetbelasting welke op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht.*

VERKOOPREGULE-
REND BEDING

5. Indien voor een goed als bedoeld in artikel 2 een verkoopregulerend beding geldt dat rechtstreeks of middellijk jegens de verkrijger is gemaakt door een publiekrechtelijk lichaam of een toegelaten instelling in de zin van artikel 70, eerste lid, van de Woningwet (Stb. 1991, 439), is de waarde gelijk aan die van de tegenprestatie en worden voor de bepaling van de tegenprestatie de uit het beding voortvloeiende lasten buiten aanmerking gelaten.

Artikel 13

KORT OP ELKAAR
VOLGENDE
VERKRIJGINGEN
VAN EENZELFDE
GOED

1. In geval van verkrijging binnen *zes maanden* na een vorige verkrijging van dezelfde goederen *door een ander* wordt de waarde verminderd met het bedrag waarover ter zake van de vorige verkrijging was verschuldigd hetzij overdrachtsbelasting naar het gewone tarief welke niet in mindering heeft gestrekt van recht van successie, van schenking of van overgang, hetzij omzetbelasting welke in het geheel niet op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Stb. 329) in aftrek kon worden gebracht.

2. Voor de toepassing van het eerste lid worden aandelen of rechten, als bedoeld in artikel 4, eerste lid, en de daardoor middellijk of onmiddellijk vertegenwoordigde goederen als dezelfde goederen beschouwd.

Artikel 15

VRIJSTELLINGEN

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging:

SAMENLOOP
OMZET- EN
OVERDRACHTS-
BELASTING

a. krachtens een levering *of een dienst* in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, *tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt* en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen;

b. t/m f. (...)

GEZAMENLIJKE
VERKRIJGING

g. vervallen [*krachtens verdeling, voor zover de gemeenschap is ontstaan door een gezamenlijke verkrijging en de toedeling geschiedt aan een of meer van de*

gezamenlijke verkrijgers of iemand die als rechtverkrijgende onder algemene titel van zodanige verkrijger in het toegedeelde goed was gerechtigd; was de gezamenlijke verkrijging het gevolg van deelneming in een vennootschap of van verdeling van een vennootschappelijk vermogen, dan vindt de vrijstelling slechts toepassing voor zover ter zake van die verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd, dan wel omzetbelasting welke in het geheel niet op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 in aftrek kon worden gebracht].

h. t/m p. (...)

LANDBOUWVRIJ-
STELLING

q. van landerijen of van een recht van erfpacht of beklemming daarop tot een oppervlakte niet groter dan de oppervlakte van de naburige landerijen welke de verkrijger reeds gedurende tenminste vijf jaar in eigendom, economische eigendom, erfpacht of beklemming heeft, mits de verkrijging in het belang is van een verbetering van de landbouwstructuur; verkrijgingen binnen een tijdsverloop van vijf jaar door dezelfde verkrijger worden als een verkrijging beschouwd;

r. (...)

- 2./- 3. (...)

WAARDE VAN
OVERDRACHT
WIJKT AF VAN
WAARDE IN HET
ECONOMISCH
VERKEER

4. De in het eerste lid bedoelde vrijstellingen zijn niet van toepassing in gevallen waarin de verkrijging plaatsvindt krachtens een levering of een dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, indien de vergoeding, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van die wet, lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.

Artikel 54

MELDINGSPLICHT
ECONOMISCHE
EIGENDOMS-
OVERDRACHT

1. Indien de verkrijging, bedoeld in artikel 2, tweede lid, niet is neergelegd in een notariële akte of in een andere akte die ter registratie is aangeboden, is degene die de economische eigendom overdraagt, verplicht binnen twee weken na de verkrijging aan de inspecteur te melden dat de economische eigendom is overgedragen.

2. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld omtrent de wijze waarop de melding moet worden gedaan.

Artikel 55

BOETE BIJ NIET
MELDEN

Degene die niet voldoet aan de verplichting, hem opgelegd bij artikel 54, wordt gestraft met geldboete van de derde categorie.

IV. Invorderingswet 1990

Artikel 42

AANSPRAKELIJK-
HEID NOTARIS
OVERDRACHTS-
BELASTING

1. Indien krachtens artikel 18 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer overdrachtsbelasting ter zake van een verkrijging moet worden voldaan ter gelegenheid van de aanbieding ter registratie van de door de notaris ter zake opgemaakte akte, is de notaris hoofdelijk aansprakelijk voor die belasting tot het bedrag dat ingevolge de inhoud van de akte is verschuldigd.

AANSPRAKELIJK-
HEID OVERDRAGER
ECONOMISCHE
EIGENDOM
OVERDRACHTS-
BELASTING

2. *Indien overdrachtsbelasting verschuldigd is ter zake van een verkrijging als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en het eerste lid niet van toepassing is, is degene die de economische eigendom overdraagt hoofdelijk aansprakelijk voor die belasting.*

Artikel 43

HOOFDELIJKE
AANSPRAKELIJK-
HEID FISCALE
EENHEID OB

1. *Ondernemers in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968, die ingevolge artikel 7, vierde lid, van die wet, zijn aangemerkt als één ondernemer, zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting welke verschuldigd is door deze ondernemer, dan wel - indien de inspecteur niet schriftelijk ervan in kennis is gesteld dat op grond van gewijzigde omstandigheden niet langer een eenheid bestaat als is bedoeld in die bepaling - door deze **ondernemers**.*

2. *Indien aan de ondernemer bedoeld in het eerste lid een vermindering of teruggaaf van omzetbelasting wordt verleend, kan de ontvanger deze vermindering of teruggaaf bevrijdend voldoen **aan één van de ondernemers** bedoeld in het eerste lid.*

Artikel 50 lid 1

BEZWAAR EN
BEROEP

Indien de aansprakelijkheid berust op (...) artikel 36 *of artikel 42, tweede lid*, kan de aansprakelijk gestelde tegen de naheffingsaanslag voor zover hij daarvoor aansprakelijk is gesteld een bezwaarschrift indienen bij de inspecteur die de naheffingsaanslag heeft vastgesteld.

V. Wet tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken.

INWERKINGTRE-
DING

1. *Deze wet treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin zij wordt geplaatst, en werkt met uitzondering van artikel II, onderdeel B [d.w.z. de wijziging in artikel 7, lid 4 Wet OB], artikel III, onderdeel G.2 [d.w.z. het vervallen van artikel 15, lid 1, g Wet BRV], het in artikel III, onderdeel H, opgenomen artikel 55 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer [d.w.z. geldboete] en artikel IV, onderdeel B [d.w.z. hoofdelijke aansprakelijkheid bij wijziging in artikel 7, lid 4 Wet OB], terug tot en met 31 maart 1995, 18.00 uur.*

AANVANG TERMIJN
MELDINGSPLICHT

2. *Met betrekking tot verkrijgingen als bedoeld in artikel III, onderdeel A [d.w.z. verkrijgingen van economische eigendom], vangt de in het in artikel III, onderdeel H opgenomen artikel 54, eerste lid [d.w.z. meldingsplicht economische overdracht zonder akte ter registratie], bedoelde termijn niet eerder aan dan op het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet.*

AANVANG
HOOFDELIJKE
AANSPRAKELIJK-
HEID NOTARIS

3. *Met betrekking tot verkrijgingen als bedoeld in artikel III, onderdeel A [d.w.z. verkrijgingen van economische eigendom], is artikel 42, eerste lid, van de invorderingswet 1990 [d.w.z. hoofdelijke aansprakelijkheid van de notaris] niet eerder van toepassing dan met ingang van het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet.*

OVERGANGSMAAT-

4. *Artikel III, onderdeel A [d.w.z. verschuldigdheid van overdrachtsbelasting*

REGEL OP 31 MAART
1995, 18.00 UUR NIET
VOLTOOIDE
ECONOMISCHE
EIGENDOMSOVER-
DRACHTEN

bij verkrijgingen van economische eigendom], *blijft buiten toepassing indien wordt aangetoond dat de in artikel III, onderdeel A bedoelde verkrijging [d.w.z. verkrijging van economische eigendom] het gevolg is van een op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestaande schriftelijk overeenkomst, mits de overeenkomst binnen vier weken na de inwerkingtreding van deze wet is gemeld bij de inspecteur. De eerste volzin geldt niet met betrekking tot de verkrijging krachtens een levering of dienst in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, indien de vergoeding, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van die wet lager is dan de waarde, bedoeld in artikel 9, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15, van de Wet op de omzetbelasting 1968 niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen.*

OVERGANGSMAAT-
REGEL BELASTE
VERHUUR

5. In afwijking van het eerste lid is de in dat lid bedoelde terugwerkende kracht niet van toepassing op de verhuur van onroerende zaken op grond van een op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestaande schriftelijke overeenkomst, mits het tijdstip van ingebruikneming van de onroerende zaak door de huurder is gelegen vóór de datum van inwerkingtreding van deze wet, tenzij deze wet in werking treedt na 31 december 1995, in welk geval de ingebruikneming door de huurder moet hebben plaatsgehad vóór 1 januari 1996.

OVERGANGSMAAT-
REGEL HERZIENING

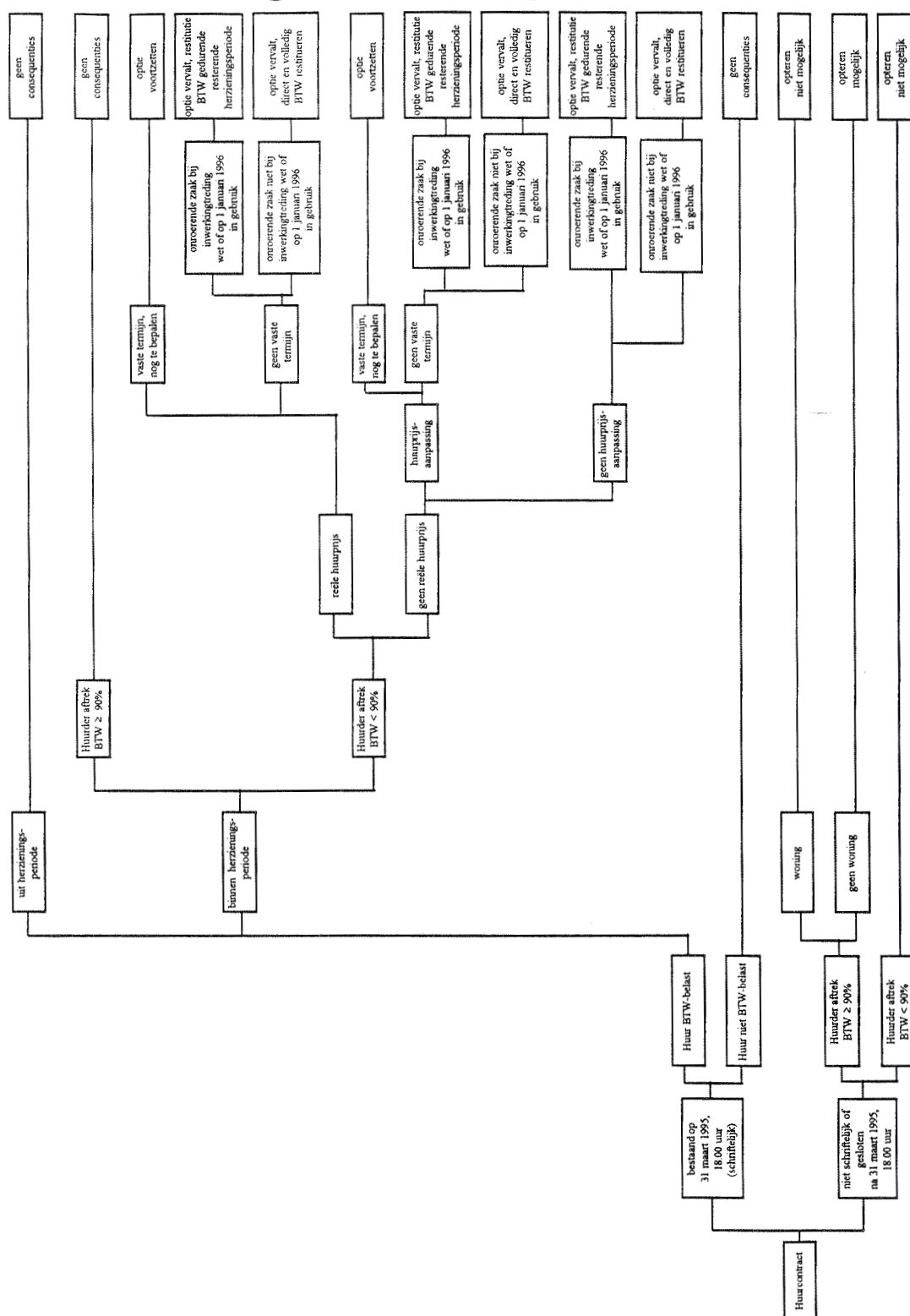
6. In afwijking in zoverre van artikel 15, vierde lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 wordt de omzetbelasting die op grond van dat artikel teveel in aftrek is gebracht telkens voor een tiende gedeelte verschuldigd, voor het eerst in het boekjaar waarin de ondernemer het goed is gaan bezigen en wel volgens in elk van de negen boekjaren, volgend op dat boekjaar. De belasting is verschuldigd in het laatste belastingtijdvak van het boekjaar.

UITZONDERING OP
OVERGANGSMAAT-
REGEL HERZIENING

7. Het bepaalde in het zesde lid is slechts van toepassing op de verhuur van onroerende zaken, mits de ondernemer aantoont dat het in dat lid genoemde artikel 15, vierde lid, op hem van toepassing zou zijn op grond van een op 31 maart 1995, 18.00 uur, bestaande schriftelijke verhuurovereenkomst, het tijdstip van ingebruikneming van de onroerende zaak door de verhuurder is gelegen voor de datum van inwerkingtreding van deze wet, tenzij deze wet in werking treedt na 31 december 1995, in welk geval de ingebruikneming door de huurder moet hebben plaatsgehad voor 1 januari 1996, en de overeenkomst binnen vier weken na de inwerkingtreding van deze wet is gemeld bij de inspecteur.

8. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gegeven inzake de toepassing van dit artikel.

Bijlage 5. Schema verhuur onroerende zaken voor de omzetbelasting na inwerkingtreding van de wet



* voor verwerking van NieuwV (TK)

Jurisprudentieregister

	bladzijde
TC 23 september 1946, B 8215.	36
HR 19 oktober 1955 (nr. 12 407), BNB 1955/377.	43
HR 6 maart 1963 (nr. 14 995), BNB 1963/113.	68
Rb. Dordrecht 22 augustus 1967, NJ 1968, 182.	58
HR 10 januari 1968, (nrs 837/840), BNB 1968/81.	62, 65
HR 5 februari 1969 (nr. 16 047), BNB 1969/63.	68
HR 4 maart 1970, (nrs. 897/900), BNB 1970/131*.	62, 65
HR 26 juni 1974 (nr. 17 381), BNB 1974/206.	67
HR 13 november 1974 (nr. 17 419), BNB 1975/4*.	62
HR 18 december 1974 (nr. 17 446), BNB 1975/29.	64
HR 29 oktober 1975 (nr. 17 696), BNB 1976/195.	68
HR 31 oktober 1979 (nr. 19 425), BNB 1980/1.	68
HR 19 december 1979 (nr. 18 537), BNB 1987/45.	1
HR 1 oktober 1980 (nr. 20 066), BNB 1981/15.	25, 42, 64
HR 12 december 1980 (nr. 19 266), BNB 1980/43.	64
Hof Leeuwarden 24 april 1981, V-N 1982, bladzijde 45.	45
HR 15 juli 1983 (nr. 21 782), V-N 1984, bladzijde 263.	84
HR 12 oktober 1983 (nr. 22 009), BNB 1984/87*.	55
Rb. Arnhem, 5 januari 1984 (nr. 1982/4544), NJ 1987.	39
Rb. Zwolle, 28 maart 1984, NJ 1987.	39
HvJ 14 mei 1985 (nr. 139/84), BNB 1985/335.	8
HR 2 oktober 1985 (nr. 22 246), BNB 1985/336*, m.n. L.F. Ploeger.	70
HR 2 oktober 1985 (nr. 22 656), BNB 1985/317*.	8
HR 6 november 1985 (nr. 22 834), BNB 1986/34.	62
HR 1 april 1987 (nr. 23 644), BNB 1987/203.	37, 38
HR 9 december 1987 (nr. 24 963), BNB 1988/74.	8
HR 14 september 1988 (nr. 25 061), BNB 1988/320.	17
HR 19 oktober 1988 (nr. 24 942), BNB 1988/335.	3
HR 22 februari 1989 (nr. 25 068), BNB 1989/112.	36
HR 26 april 1989 (nr. 25 315), BNB 1989/172.	8
HvJ EG 15 juni 1989, zaak 348/87, Jur. HvJ EG 1989, blz. I-1737 e.v. (SUFA-arrest).	34
HR 4 oktober 1989 (nr. 25 684), BNB 1989/320.	10
HvJ 8 februari 1990, C-320/88 (Safe), BNB 1990/271 en V-N 1990, bladzijde 2127.	3, 33, 34
HvJ EG 26 juni 1990, zaak C-185/89, Jur. HvJ EG 1990, bladzijde I-2561 (Velker).	34
HR 4 juli 1990 (nr. 24 942), BNB 1990/272 en V-N 1990, bladzijde 2540.	3
HR 10 oktober 1990 (nr. 26 643), BNB 1990/331.	10
HR 19 december 1990, (nr. 26 982), BNB 1991/55.	76
Hof Amsterdam 4 februari 1991 (nr. 5918/89), V-N 1993, bladzijde 1981.	10, 76
HR 17 april 1991 (nr. 27 016), BNB 1991/181.	54
HR 23 oktober 1991 (nr. 27 307), BNB 1991/357 en V-N 1991, bladzijde 3571.	38
HR 18 december 1991 (nr. 27 260), BNB 1992/100 en V-N 1992, bladzijde 492.	62
HR 22 juli 1992 (nr. 28 211), BNB 1992/308, m.n. Van Dijk.	42
Hof Amsterdam, 24 augustus 1992, nr 91/4644, V-N 1992, bladzijde 265.	68
HR 16 september 1992, (nr. 27 162), V-N 1992, bladzijde 3215.	15
HR 23 december 1992, (nr. 28 536) BNB 1993/78.	68, 71
Hof Amsterdam 28 maart 1993 (nr. 93/2820), V-N 1994, bladzijde 2835.	76
HR 14 april 1993 (nr. 27 789), BNB 1993/201* en 202*, m.n. J.P. Scheltens.	46
HR 26 mei 1993 (nr. 28 290), BNB 1993/232.	68
HR 25 augustus 1993 (nr. 28 893), V-N 1993, bladzijde 2838.	17
HR 25 augustus 1993 (nr. 28 994), V-N 1993, bladzijde 2841.	17
HR 13 oktober 1993 (nr. 28 168), BNB 1994/8 ^c .	4

HR 22 december 1993, (nr. 29 317), BNB 1994/71.	15
HR 29 maart 1995 (nr. 29 142), BNB 1995/160 ^{c*} , m.n. van J.W. Zwemmer.	46
HR 8 mei 1995 (nr. 22 635), BNB 1986/75* m.n. Bartel.	47

Register van geraadpleegde literatuur

- Bijl, D.B. De overdracht van de economische eigendom van een goed in omzetbelasting, WFR 1990/5929, 13 september 1990.
- Bijl, D.B. en Smit, D.C. Onroerend goed: omzetbelasting en overdrachtsbelasting, Fiscale Monografieën, Kluwer, Deventer, vijfde herziene druk, 1991.
- Bongard, M.P. en Herreveld, F.R. Overdrachtsbelasting bij verkrijging economische eigendom, WFR 1995/6152, 25 mei 1995.
- Bongard, M.P. en Jansen, N.R. Economische eigendomsoverdracht in beginsel levering voor omzetbelasting (arrest Hof van Justitie), WFR 1990/5929, 13 september 1990.
- Bongard, M.P. en Velten, A.A. van Bosse, W. Economische eigendom van onroerend goed, M.B.B. no. 5, mei 1984.
- Braun, K.M. Reactie naar aanleiding van het artikel van mr. W.G. Huijgen "Economische eigendom van aandelen: het vennootschapsrecht opzij gezet" WPNR (1995) 6166, WPNR 6182, 27 mei 1995.
- Brouwer, R. en Rouwenhorst, W.A. Cnossen, S. Eekhout, A.J.M. Gedachten over de terugwerkende kracht van de wet bestrijding BTW-constructies en belasten van economische eigendomsoverdrachten met overdrachtsbelasting, WFR 1995/6154, 8 juni 1995.
- Elsens, E.H. van den, e.a. Reparatiwetgeving en beperkte rechten, WFR 1995/6157, 29 juni 1995.
- Finkensieper, J.M.F. BTW en onroerend goed, WFR 1995/6142, 16 maart 1995.
- Heyman, H.W. Wetsontwerp BTW-constructies blinkt niet uit door eenvoud, Cobouw nr. 113, 14 juni 1995.
- Heyman, H.W. Wetsvoorstel: Beëindiging BTW-constructies, MBB no. 5, mei 1995.
- Hijma, Jac. en Olthof, M.M. Compendium van de omzetbelasting, Kluwer, Deventer, vierde druk, 1986.
- Hockx, J.W.A. De keerzijde van de economische eigendomsoverdracht: De positie van de verkoper/juridisch eigenaar, WPNR 5669, 15 oktober 1983.
- Huijgen, W.G. De keerzijde van de economische eigendomsoverdracht: De positie van de verkoper/juridisch eigenaar, WPNR 5670, 22 oktober 1983.
- Huijgen, W.G. Compendium van het Nederlands vermogensrecht, Kluwer, Deventer, vierde druk, 1990.
- Lenos, P.W. Wetsvoorstel ter bestrijding van btw- en overdrachtsbelastingconstructies met betrekking tot onroerende zaken, WPNR 6187, 22 juli - 29 juli 1995.
- Maeijer, J.M.M. Economische eigendom, Serie studiepockets privaatrecht, nr. 50, W.E.J. Tjeenk Willink B.V., Zwolle, 1995.
- Meijers, V.A.E.M. Economische eigendom van aandelen; het vennootsrecht wijkt niet, WPNR 6166, 4 februari 1995.
- Moltmaker, J.K. Overdracht van economische eigendom van een onroerend goed: onder omstandigheden een levering in de zin van de omzetbelasting, MBB. no. 6, juni 1990.
- Nobel, N., e.a. Reactie naar aanleiding van het artikel van mr. W.G. Huijgen "Economische eigendom van aandelen: het vennootschapsrecht opzij gezet" WPNR (1995) 6166, WPNR 6182, 27 mei 1995.
- Nobel, N., e.a. Vennootschap & Onderneming april 1995/afl. 4.
- Nobel, N., e.a. De reparatiwetgeving op het gebied van de overdrachtsbelasting (wetsvoorstel 24 172), WFR 1995/6157, 29 juni 1995.
- Nobel, N., e.a. Commentaar op wetsvoorstel bestrijding BTW-constructies en belast economische eigendomsoverdrachten met overdrachtsbelasting (95-594), Fiscaal up to Date nr. 7, Euroforum,

Nobel, N., e.a.	Eindhoven, 6 april 1995. Wetsvoorstel economisch eigendom/bestrijding BTW-constructies ingediend (95-986), Fiscaal up to Date nr. 11, Euroforum, Eindhoven, 1 juni 1995.
Oetelaar, M.C. van den	Reparatiewet BTW en overdrachtsbelasting heeft hoog gehalte aan "overkill", Vastgoedmarkt nr. 6, 9 juni 1995.
Rijkels, J.S.	Economische eigendom en overdrachtsbelasting, fiscaal weekblad FED, 3 augustus 1995, bladzijde 1923.
Schuttevâer, H. en Bongard, M.P.	Kort begrip van rechtverkeersbelastingen en registratie, Gouda Quint BV, Arnhem, vijfde druk, 1993.
Simons, A.L.C.	De nieuwe rechtstheorie 'getriggerd' door BTW-constructies, WFR 1995/6144, 30 maart 1995
Tweede Kamer	Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies tot onroerende zaken, vergaderjaar 1994-1995, 24 172 nrs. 1-2, 3, 4 en 5 + 24 172A
Tweede Kamer	Verlenging van de in de Algemene wet inzake rijksbelastingen vervatte termijn van navordering voor vermogens- en inkomensbestanddelen in het buitenland, vergaderjaar 1989-1990, 21 423, nr. 3.
Tweede Kamer	Wetsvoorstel goedkeuring trustverdrag. Uit de nota naar aanleiding van het eindverslag, vergaderjaar 1994-1995, 23 054 (R 1464), nr. 10, V-N 1995, bladzijde 1650.
Velten, A.A. van	Economische eigendom van onroerend goed, WPNR 5513, 15 maart 1980.
Velten, A.A. van	Economisch eigendom van onroerend goed, WPNR 5514, 22 maart 1980.
Velten, A.A. van	Economische eigendom van onroerend goed, WPNR 5515, 29 maart 1980.
Velten, A.A. van	De economische eigendomsoverdracht. Een vervolg, WPNR 5599, 6 maart 1982.
Velten, A.A. van	De economische eigendomsoverdracht. Een vervolg, WPNR 5600, 13 maart 1982.
Velten, A.A. van	Verkopers verplichting tot (vrije en onbezwaarde) levering van onroerende zaken in het NBW, WPNR 5671, 29 oktober 1983.
Velten, A.A. van	Verkopers verplichting tot (vrije en onbezwaarde) levering van onroerende zaken in het NBW, WPNR 5672, 5 november 1983.
Vennix, W.J.M.	De toekomst van de overdrachtsbelasting, WFR 1995/6158, 6 juli 1995.
Verstraaten, R.T.G., m.m.v. Waaijer, B.C.M.	Overdrachtsbelasting en Kapitaalsbelasting, Gouda Quint BV, Arnhem, derde herziene druk, 1995.
Vranken, J.B.M.	Onverenigbaarheid van rechten, WPNR 6118, 18 december 1993.
Wolfsbergen, L.	Reparatiewetgeving in de omzet- en overdrachtsbelasting via persberichten, Vastgoed, NVM, juni 1995.
Wolfsbergen, L.	Reparatievoorstel met overkill aspecten, Vastgoed, NVM, juli 1995
Zadelhoff, B.G. van	Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde, dissertatie, Fed's Fiscale studieserie nr. 28, Deventer, 1992.
Zadelhoff, B.G. van	Placebo erger dan de kwaal; reparatiewetgeving BTW en overdrachtsbelasting, WFR 1995/6155, 15 juni 1995.
Zadelhoff, B.G. van	Wel en Wee bij optie voor verhuur met BTW, WFR 1993/6043, 11 februari 1993.
Zwemmer, J.W.	Het wetsvoorstel tot heffing van overdrachtsbelasting over de verkrijging van economische eigendom, WPNR 6187, 22 juli - 29 juli 1995.