

DE RUITERBTWADVIES

Memo

Van:

Toon de Ruiter

Aan:

Ministerie van Financiën
(Online ingezonden)

Betreft:

Reactie Internetconsultatie Wetsvoor-
stel vastgoedaandelentransacties

Datum:

26 maart 2023

Ref:

TDR/23.005

Cc:

De strekking van dit betoog

In het hiernavolgende zal ik betogen dat en waarom het voorstel tot wijziging van artikel 15.1.a Wet op belastingen van rechtsverkeer (de samenloopvrijstelling) zijn doel – het creëren van een gelijk speelveld tussen marktpartijen –volkomen voorbij schiet.

Sterker nog ik zal laten zien dat het wetsvoorstel een veel groter ongelijk speelveld tussen marktpartijen creëert. Marktpartijen die gebruik kunnen maken van de levering van de onroerende zaak zelf – de stenen - kunnen namelijk altijd gebruik maken van de samenloop vrijstelling. Marktpartijen die een overdracht realiseren door middel van een overdracht van de aandelen daarentegen kunnen nooit gebruik maken van de samenloopvrijstelling.

Zoals ik zal laten zien heeft Financiën de door haar gevoelde ongelijkheid zelf gecreëerd door de afschaffing van de integratieheffing van artikel 3.3.b van de Wet op de omzetbelasting 1968. De in de toelichting bij het concept van de voorgestelde wetswijziging aangevoerde argumenten tegen de herintroductie van genoemde integratieheffing klinken dan ook hol.

Daarmee laadt Financiën de verdenking op zich dat men de overdracht van onroerende zaken door middel van een aandelen transactie zonder meer ongewenst vindt. Die verdenking wordt verder onderbouwt door de grote overkill die het huidige concept in zich heeft. Een overkill die Financiën zich blijkens de toelichting wel degelijk realiseert, maar die overkill zonder meer aanvaardt. Kennelijk realiseert Financiën zich niet, althans onvoldoende, dat die overkill niet beperkt blijft tot bepaalde gevallen, maar zich voordoet in alle gevallen. Bovendien geeft Financiën zich naar het mij voorkomt, onvoldoende rekenschap van de enorme omvang van die overkill!

Ik ben dan ook van mening dat het concept van het wetsvoorstel niet tot een wetsvoorstel in deze vorm zou moeten en mogen leiden. Temeer daar een betere oplossing – de herintroductie van de integratieheffing – voorhanden is. Deze oplossing heeft sowieso mijn voorkeur omdat het door Financiën gevoelde probleem – een “lek” in de heffing van omzetbelasting – wordt opgelost daar waar het thuishoort, namelijk binnen de heffing van omzetbelasting zelf.

Inleiding

Dit concept van een wetsvoorstel betekent een zeer ingrijpende inbreuk op het systeem van artikel 15.1.a Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wbr) – de samenloopvrijstelling - en de daarbij door de wetgever in het verleden gemaakte keuzes.

Natuurlijk is het zo dat dat diezelfde wetgever nu andere keuzes kan maken, maar daar moeten naar het mij voorkomt dan wel gegronde redenen voor zijn. Vooralsnog zijn die redenen mij niet duidelijk geworden. Laat staan dat de bedenkers van deze voorgenomen maatregelen deze hebben onderbouwd. Het in de toelichting genoemde bedrag - € 155 miljoen - lijkt in dit verband uit de lucht gegrepen. Dat zou immers overeenkomen met een omzetbelasting lekkage van een kleine € 1,5 miljard. Oftewel een bedrag van ruim € 7 miljard aan stichtings- of voortbrengingskosten dat buiten de heffing van omzetbelasting zou blijven. Dat zou Financiën dan toch moeten kunnen onderbouwen.

In het hiernavolgende schets ik eerst het systeem van heffing en de daarbij door de wetgever in het verleden gemaakte keuzes. Ik beperk mij daarbij tot de regels rond de samenloop van de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting.

De gevolgen voor de nieuwbouw markt en dan met name het mogelijke effect voor de bouw van nieuwe woningen, laat ik uitdrukkelijk onbesproken.

Het huidige systeem

In het systeem van de samenloopvrijstelling blijft, zolang een onroerende zaak zich in de bouw en handelsfase bevindt en terzake van de levering van die onroerende zaak omzetbelasting wordt geheven, heffing van overdrachtsbelasting over de verkrijging welke volgt op die levering met omzetbelasting achterwege.

De bouw en handelsfase wordt enerzijds gedefinieerd door de heffing van omzetbelasting op grond van artikel 11.1.a van de Wet en anderzijds door het feit dat de onroerende zaak nog niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Daarbij geldt dat een gebruik als bedrijfsmiddel van maximaal 6 maanden, wordt genegeerd.

In de gevallen dat de terzake van de levering in rekening gebrachte omzetbelasting bij de verkrijger in het geheel niet voor aftrek in aanmerking komt, geldt dat gebruik als bedrijfsmiddel van maximaal twee jaar, wordt genegeerd.

Met andere woorden, als er ter zake van de levering van rechtsweg omzetbelasting verschuldigd is en deze ook daadwerkelijk “drukt” vanwege het ontbreken van aftrekrecht, dan wordt volstaan met heffing van omzetbelasting. Drukt de omzetbelasting niet omdat de verkrijger volledig recht op aftrek heeft, dan wordt alleen voor onroerende zaken die nog geen zes maanden in gebruik zijn, volstaan met heffing van omzetbelasting.

Sinds de doorkijkarresten van de Hoge Raad geldt dezelfde benadering ook voor de verkrijging van aandelen in een onroerend goed vennootschap zoals gedefinieerd in artikel 4 Wbr. Volgens de Hoge Raad is artikel 4 Wbr namelijk alleen bedoeld om heffing van overdrachtsbelasting mogelijk te maken in de gevallen dat een verkrijging van de stenen ook tot heffing van overdrachtsbelasting zou leiden. Want, zo oordeelt de Hoge Raad, artikel 4 Wbr creëert geen nieuw belastbaar feit, doch voorkomt uitsluitend niet-heffing in de gevallen dat een levering van de stenen wordt geëffectueerd door een levering van de aandelen van de vennootschap die eigenaar is van de stenen.

Bij het eerste doorkijk arrest ging het om de vraag of een vrijstelling – de monumentenvrijstelling - welke gold voor de verkrijging van de stenen, ook van toepassing moest zijn op de verkrijging van de aandelen in het monumenten lichaam. Met andere woorden, een vrijstelling welke niets van doen had met de heffing van omzetbelasting.

Bij het tweede doorkijkarrest, ging het vervolgens om de samenloop vrijstelling. De Hoge Raad hanteert ook met betrekking tot deze vrijstelling dezelfde redenering. Geen heffing van overdrachtsbelasting ter zake van de verkrijging van de aandelen in de gevallen dat ter zake van de verkrijging van de stenen geen overdrachtsbelasting geheven zou worden. Dus ook al wordt er ter zake van de verkrijging van de aandelen zelf geen omzetbelasting geheven, desondanks moet worden gehandeld alsof de stenen met omzetbelasting verkregen zouden zijn. Hoewel conceptueel juist, voelde dat voor velen toch wat vreemd.

Zolang ter zake van de onroerende zaak van de vennootschap volledig - wel of niet aftrekbare – omzetbelasting is geheven, is er materieel geen verschil in heffing tussen de verkrijging van de onroerende zaak zelf of de verkrijging van de aandelen.

Zodra echter ter zake van (bestanddelen van) die onroerende zaak niet, dan wel niet volledig omzetbelasting is geheven en de verkrijger geen volledig recht op aftrek heeft, is er wel een materieel verschil. Namelijk een “besparing” van de over dat deel van de stichtings- of voortbrengingskosten van de onroerende zaak ter zake waarvan geen omzetbelasting in rekening is gebracht. De belangrijkste daarvan zijn de kosten van de grond, legeskosten, kosten van verzekering en financiering en de kosten van de eigen arbeid.

De afschaffing van de integratieheffing per 1 januari 2014

Zoals bekend kenden wij tot 1 januari 2014 de integratieheffing van artikel 3.3.b van de Wet.

Deze integratieheffing had tot effect dat bij de eerste ingebruikneming van een (onroerende) zaak door een ondernemer die geen volledig recht op aftrek had, omzetbelasting werd geheven over de volledige stichtings- of voortbrengingskosten van de nieuwe (onroerende) zaak onder aftrek van de ter zake daarvan in rekening gebrachte omzetbelasting.

Het materiële effect van de integratieheffing was dat alsnog omzetbelasting werd geheven over die componenten van de stichtings- of voortbrengingskosten ter zake waarvan geen omzetbelasting in rekening was gebracht. Met andere woorden, alsnog heffing over de kosten van de grond, legeskosten, kosten van verzekering en financiering en de kosten van de eigen arbeid, met als eindresultaat dat over de volledige stichtings- of voortbrengingskosten omzetbelasting werd geheven.

Door de integratieheffing werd ook bij de toepassing van de doorkijkarresten vrijwel steeds een materieel gelijke heffing – geen heffing van overdrachtsbelasting in de gevallen dat ter zake van de onroerende zaak omzetbelasting was geheven - bereikt ongeacht of de onroerende zaak rechtstreeks werd verkregen of door middel van de verkrijging van de aandelen in de vennootschap die eigenaar was van de onroerende zaak.

Met ingang van 1 januari 2014 is de integratieheffing afgeschaft. Art. 3, lid 3, onderdeel b, en art. 3, lid 9 zijn per die datum vervallen. In de memorie van toelichting (Kamerstukken 33 752, nr. 3, p. 34) is dit als volgt toegelicht:

“Met het vervallen van de integratielevering vervalt ook de daarmee gemoeide administratieve last van het apart registreren van op de levering betrekking hebbende voorbelasting en het bepalen van de waarde van de integratielevering en het doen van aangifte ervan. Dit geldt sterker bij die ondernemers die doorgaans van btw vrijgestelde prestaties verrichten zoals verhuurders van woningen, ziekenhuizen, banken en verzekeraars en waarbij de btw normaliter niet apart wordt geadministreerd. Een en ander leidt tot een afname van de administratieve lasten voor bedrijven van circa € 1,5 miljoen.”

Kennelijk heeft de wetgever zich toen in het geheel niet gerealiseerd dat deze wetswijziging ook materiele gevolgen zou kunnen hebben. Dit ondanks het feit dat het tweede doorkijk arrest - ECLI:NL:HR:2011:BQ7580 - dateert van 10 juni 2011. Dus ruim voor de datum van afschaffing van de integratieheffing!

Deze “misslag” van de wetgever kan op eenvoudige wijze worden hersteld door de herintroductie van de integratieheffing. Daarbij heeft het voorstel van CMS gedaan in hun reactie in het kader van deze consultatie – alleen herintroductie van de integratieheffing ten aanzien van onroerende zaken – mijn steun.

De door Financiën aangevoerde argumenten tegen deze herintroductie van de integratieheffing overtuigen niet. De integratieheffing heeft immers van 1 januari 1969 tot 1 januari 2014 prima gefunctioneerd. Vervolgens constateren we thans - 10 jaar na de afschaffing van de integratieheffing - dat door die afschaffing een “lek” is ontstaan. Dan lijkt het mij uiterst doelmatig om dat lek ook te repareren door de herintroductie van de integratieheffing.

De thans voorgestelde maatregel schiet in ieder geval zijn doel volkomen voorbij en berokkent marktpartijen veel grotere schade dan de in de toelichting genoemde besparing van de administratieve lasten ooit kan compenseren.

De niet te rechtvaardigen overkill van het concept wetsvoorstel

Volgens het concept wetsvoorstel is toepassing van de samenloopvrijstelling uitgesloten in alle gevallen waarin het gaat om de belaste verkrijging van aandelen in een artikel 4 Wet op belastingen van rechtsverkeer rechtspersoon (hierna: ozrp).

Door deze voorgestelde maatregel worden de rechtspersonen getroffen waarvan de bezittingen bestaan uit nieuw vervaardigde onroerende zaken die nog geen 24 maanden als bedrijfsmiddel zijn gebruikt, in de gevallen waarin de terzake geheven omzetbelasting niet volledig voor aftrek in aanmerking komt. Met andere woorden, de rechtspersonen waar zich het “lek” daadwerkelijk zou kunnen manifesteren.

Echter, door deze maatregel worden ook alle rechtspersonen getroffen waarvan de bezittingen bestaan uit nieuw vervaardigde onroerende zaken die nog geen zes maanden als bedrijfsmiddel zijn gebruikt, in de gevallen waarin de terzake geheven omzetbelasting volledig voor aftrek in aanmerking komt.

Gevallen dus waarin het door Financiën gevoelde “lek” zich dus niet voor kan doen en dus ook gevallen waarin in het geval van een directe verkrijging van de onroerende zaak zelf heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft. Dit verschil in heffing tussen twee gelijke situaties is naar mijn mening op geen enkele manier te rechtvaardigen. De in de toelichting genoemde argumenten van doelmatigheid en doeltreffendheid kunne dat zeker niet!

Maar ook in de gevallen van de rechtspersonen waarvan de bezittingen bestaan uit nieuw vervaardigde onroerende zaken die nog geen 24 maanden als bedrijfsmiddel zijn gebruikt en die geen volledig recht op aftrek hebben van de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting is sprake van overkill. Zij worden immers niet alleen geconfronteerd met de niet volledig voor aftrek in aanmerking komende omzetbelasting, maar ook met een heffing van 10,4% overdrachtsbelasting over de volledige stichtings- of voortbrengingskosten inclusief omzetbelasting.

De conclusie kan dan ook geen andere zijn dan dat er in alle gevallen sprake is van een niet te rechtvaardigen overkill van ongekeerde omvang. Het in de toelichting gestelde dat er slechts in bepaalde gevallen sprake zou zijn van een bovenmatige heffing is dus pertinent onjuist. Bovendien is die bewering onvolledig omdat het geen enkele indicatie geeft van de omvang van die overkill.

Er van uitgaande dat het door Financiën zelf genoemde bedrag van € 155 miljoen de compensatie vormt voor de door het lek misgelopen omzetbelasting, gaat het wetsvoorstel - bij een aandeel van 10% van de stichtings- of voortbrengingskosten aan niet met omzetbelasting belaste bestanddelen, leiden tot een aanvullende heffing van overdrachtsbelasting van bijna € 7.4 miljard!

Een dergelijke omvangrijke overkill kan op geen enkele wijze worden gerechtvaardigd.

Conclusie

In het vorenstaande heb ik betoogd dat en waarom het voorstel tot wijziging van artikel 15.1.a Wet op belastingen van rechtsverkeer (de samenloopvrijstelling) zijn doel – het creëren van een gelijk speelveld tussen marktpartijen – zijn doel volkomen voorbij schiet.

Sterker nog ik heb laten zien dat het wetsvoorstel een veel groter ongelijk speelveld tussen marktpartijen creëert. Marktpartijen die gebruik kunnen maken van de levering van de onroerende zaak zelf – de stenen - kunnen namelijk altijd gebruik maken van de samenloop vrijstelling. Marktpartijen die een overdracht realiseren door middel van een overdracht van de aandelen daarentegen kunnen nooit gebruik maken van de samenloopvrijstelling.

Zoals ik heb laten zien heeft Financiën de door haar gevoelde ongelijkheid zelf gecreëerd door de afschaffing van de integratieheffing van artikel 3.3.b van de Wet op de omzetbelasting 1968. De in de toelichting bij het concept van de voorgestelde wetswijziging aangevoerde argumenten tegen de herintroductie van genoemde integratieheffing klinken dan ook hol.

Daarmee laadt Financiën de verdenking op zich dat men de overdracht van onroerende zaken door middel van een aandelen transactie zonder meer ongewenst vindt. Die verdenking wordt verder onderbouwt door de grote overkill die het huidige concept in zich heeft. Een overkill die Financiën zich blijkens de toelichting wel degelijk realiseert, maar die overkill zonder meer aanvaardt. Kennelijk realiseert Financiën zich niet, althans onvoldoende, dat die overkill niet beperkt blijft tot bepaalde gevallen, maar zich voordoet in alle gevallen. Bovendien geeft Financiën zich naar het mij voorkomt, onvoldoende rekenschap van de enorme omvang van die overkill!

DE RUITER **BTW** ADVIES

Ik ben dan ook van mening dat het concept van het wetsvoorstel niet tot een wetsvoorstel in deze vorm zou moeten en mogen leiden. Temeer daar een betere oplossing – de herintroductie van de integratieheffing – voorhanden is. Deze oplossing heeft sowieso mijn voorkeur omdat het door Financiën gevoelde probleem – een “lek” in de heffing van omzetbelasting – wordt opgelost daar waar het thuishoort, namelijk binnen de heffing van omzetbelasting zelf.

Met vriendelijke groeten,

De Ruiters **BTW** Advies



Toon de Ruiter