

Een eenvoudig ABC-tje?

WBR / Wet OB 1968

Voor opvolgende verkrijgingen wordt voor de heffing van overdrachtsbelasting een faciliteit geboden. Door een juiste afstemming kan een bovenmatige belastingdruk enigszins worden beperkt. Dit geldt in het bijzonder indien de onroerende zaak bij de transacties gaat kwalificeren als bouwterrein voor de heffing van omzetbelasting.



mr.dr. M. Albers

INLEIDING

Veelvuldig worden onroerende zaken aangekocht, waarbij de koper het voornemen heeft om deze gelijk door te verkopen aan een derde. Gedacht kan worden aan de projectontwikkelaar die een perceel grond koopt, om deze met de eventuele nog te realiseren opstallen door te verkopen aan de uiteindelijke gerechtigde. De projectontwikkelaar (B) zal een koopovereenkomst aangaan met de eigenaar (A) en aansluitend zal hij (B) een koopovereenkomst aangaan met de uiteindelijke gerechtigde (C). Indien A de onroerende zaak op basis van de beide koopovereenkomsten in één notariële akte rechtstreeks levert aan C, is er sprake van een zogenoemde A-B-C-levering. Als de levering eerst aan B plaatsheeft en aansluitend B de onroerende zaak levert aan C, is er sprake van een A-B B-C-levering. Alsdan zullen de beide overdrachten krachtens twee afzonderlijke notariële akten plaatshebben. Deze rechtshandelingen zullen elk leiden tot de heffing van omzetbelasting en/of overdrachtsbelasting.

In deze bijdrage zal ik stilstaan bij de gevolgen voor de heffing van overdrachtsbelasting bij de keuze tussen een A-B-C- en A-B B-C-levering. Tevens zal ik stilstaan bij de wijziging van de fiscale kwalificatie van de onroerende zaak. Meer specifiek de wijziging van de kwalificatie van de onroerende zaak naar bouwterrein voor de heffing van omzetbelasting.

A-B-C OF A-B B-C VOOR DE HEFFING VAN OVERDRACHTSBELASTING

Bij de A-B-C-levering zal er voor de heffing van overdrachtsbelasting sprake zijn van één verkrijging door C. De verkrijging door B van het recht op levering dat hij heeft op A is geen relevante verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting.¹ De verkrijging van de onroerende zaak door C zal, behoudens een vrijstelling, belast zijn. De grondslag van heffing wordt gevormd door de waarde van de onroerende zaak en ten minste de tegenprestatie. Hierbij geldt dat de prestatie zoals deze is overeengekomen tussen B en C maatgevend is, waarbij echter wel ook de andere rechtsverhouding in ogenschouw moet worden genomen. Overigens zal de ondergrens worden gevormd door de waarde van de onroerende zaak. Bij de overdracht zal de notaris de door C verschuldigde overdrachtsbelasting inhouden en afdragen.

Bij A-B B-C-levering zal de eigendom door A bij notariële akte worden overgedragen aan B en vervolgens zal B de eigendom bij notariële akte overdragen aan C. In dat geval zal bij de verkrijging door B overdrachtsbelasting zijn verschuldigd over de waarde van de onroerende zaak, welke waarde ten minste gelijk is aan de overeengekomen tegenprestatie. Voor wat betreft deze waarde zal de tussen B en C overeengekomen vergoeding in beginsel mede de ondergrens van de waarde van de onroerende zaak bepalen. Onder omstandigheden kan dit anders zijn.² Bij de overdracht door B aan C zal de grondslag voor de heffing van overdrachtsbelasting worden verminderd op grond van het bepaalde van art. 13 Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wet BRV). Veelal zal tussen B en C worden overeengekomen dat C (een gedeelte van de) door B bij diens verkrijging betaalde overdrachtsbelasting vergoedt. Deze vergoeding leidt tot een hogere tegenprestatie in de verhouding B-C en levert daardoor een verhoogde grondslag op voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Deze aanvullende heffing van overdrachtsbelasting kan echter worden voorkomen. Zoals ook blijkt uit het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 februari 2017 is dit mogelijk door de beide akten in omgekeerde volgorde te passeren.³ Deze mogelijkheid hebben partijen in beginsel alleen indien de beide akten op dezelfde dag worden getekend. Voor de heffing van overdrachtsbelasting wordt aangesloten bij het passeren van de akten van levering en niet bij de latere inschrijving van een afschrift van de akten bij het kadaster. Op dit latere moment zal civielrechtelijk de eigendom echter pas overgaan. Een en ander brengt met zich mee dat de notaris eerst de akte B-C passeert en direct daarna de akte A-B. Het afschrift van de A-B-akte zal echter wel dienen te worden ingeschreven bij het kadaster voordat de notaris het afschrift van de B-C-akte aanbiedt aan het kadaster. Voor de heffing van overdrachtsbelasting zal bij de akte B-C over de volle waarde (ten minste de tegenprestatie) overdrachtsbelasting verschuldigd zijn die voor rekening van C komt. Alsdan is er geen plaats meer voor een vergoeding door C aan B van door laatstgenoemde betaalde overdrachtsbelasting. Met toepassing van art. 13 Wet BRV zal geen overdrachtsbelasting zijn verschuldigd zijn in verband met de verkrijging door B bij de A-B-akte.

Indien de beide akten echter niet min of meer gelijktijdig worden getekend, zullen partijen de hiervoor besproken mogelijkheid niet hebben en zal er overdrachtsbelasting zijn verschuldigd over de vergoeding van eerder betaalde overdrachtsbelasting. In de inmiddels ingetrokken Toelichting behorende bij de Wet BRV werd goedgekeurd dat wordt afgezien van de heffing van overdrachtsbelasting over de waarde van vergoeding. Het helpt de praktijk niet dat deze goedkeuring is herzien.

BOUWTERREIN EN A-B-C

Onder voorwaarden zal de onroerende zaak voor de heffing van omzetbelasting worden aangemerkt als bouwterrein ten gevolge waarvan omzetbelasting kan zijn verschuldigd bij de levering daarvan. De wet bepaalt dat onder een bouwterrein wordt verstaan: onbebouwde grond die kennelijk is bestemd om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. Indien de leverancier zich echter ertoe heeft verbonden om de bestaande opstallen geheel te slopen en verwijderen teneinde aan de afnemer een bouwterrein op te leveren, zal eveneens sprake zijn van een bouwterrein.⁴ Zo zal voor de heffing van omzetbelasting een perceel dat bebouwd is met 'oude' opstallen als bouwterrein kunnen kwalificeren. De kwalificatie van bouwterrein wordt hiermee afhankelijk van hetgeen is beoogd te leveren, ofwel van hetgeen tussen partijen is overeengekomen.

Bij een A-B-C-levering zullen voor de heffing van omzetbelasting de beide schakels (A-B en B-C) afzonderlijk dienen te worden beoordeeld.⁵ Indien A zich ertoe heeft verbonden om de aanwezige opstallen geheel te slopen en te verwijderen teneinde een bouwterrein op te leveren, zal zowel in de A-B- als de B-C-schakel sprake zijn van de levering van een bouwterrein. Indien zowel A als ook B voor de heffing van omzetbelasting als ondernemer wordt aangemerkt, zal ter zake van beide leveringen omzetbelasting zijn verschuldigd en zal C een beroep kunnen doen op de samenloopregeling voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Indien A echter niet als ondernemer wordt aangemerkt, dan wel indien hij zich niet ertoe heeft verbonden om de aanwezige opstallen geheel te slopen en te verwijderen teneinde een bouwterrein op te leveren, dan zal in de schakel A-B voor de heffing van omzetbelasting geen sprake zijn van een belaste levering van een bouwterrein. Dit zal wel het geval zijn in de schakel B-C indien B wel als ondernemer kan worden aangemerkt voor de heffing van omzetbelasting en zich ertoe heeft verbonden om de bestaande opstallen geheel te slopen en te verwijderen teneinde aan C een bouwterrein op te leveren. In deze laatste schakel zal dan ook omzetbelasting in rekening worden gebracht door B aan C. C zal dan ook een beroep kunnen doen op de samenloopregeling voor de heffing van overdrachtsbelasting. Indien de verkrijger is gerechtigd om de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen, zal de onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel in gebruik genomen mogen zijn. Hierbij ligt het voor de hand om aan te sluiten bij het (latere) moment van de oplevering van het bouwterrein.

BOUWTERREIN BIJ EEN A-B B-C-LEVERING

Indien bij een A-B B-C-levering A zich ertoe heeft verbonden om de bestaande opstallen geheel te slopen en verwijderen teneinde aan de afnemer een bouwterrein op te leveren zal zowel

in de schakel A-B als ook in de schakel B-C omzetbelasting zijn verschuldigd, voor zover de beide leveringen geschieden door ondernemers onder bezwarende titel. Zowel B als C zal, onder voorwaarden, een beroep kunnen doen op de samenloopregeling voor de heffing van overdrachtsbelasting.

Indien echter B zich ertoe heeft verbonden om de bestaande opstallen geheel te slopen en verwijderen teneinde aan de afnemer een bouwterrein op te leveren, zal bij de A-B-levering geen omzetbelasting zijn verschuldigd. B zal dan ook overdrachtsbelasting zijn verschuldigd ter zake van zijn verkrijging over de waarde van de onroerende zaak, die ten minste gelijk is aan de tegenprestatie. Bij de overdracht door B aan C zal voor de heffing van omzetbelasting sprake zijn van een (op)levering van een bouwterrein. B zal omzetbelasting in rekening brengen over de waarde van de vergoeding. Hiermee zal de totale belastingdruk bestaan uit de geheven overdrachtsbelasting (bij de overdracht A-B) en de in rekening gebrachte omzetbelasting (bij de overdracht B-C). Dit klemt in toenemende mate in die gevallen waarin C niet is gerechtigd de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen.

PASSEREN IN OMGEKEERDE VOLGORDE

In dat laatst bedoelde geval waarin de verkrijger niet is gerechtigd de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen kan worden gedacht aan het passeren van de beide akten in omgekeerde volgorde. De akte van levering waarbij B de onroerende zaak levert aan C zal als eerste worden gepasseerd. B heeft zich ertoe verbonden om de opstallen geheel te slopen en te verwijderen teneinde aan C een bouwterrein op te leveren. In verband met deze levering zal omzetbelasting zijn verschuldigd. Naar mijn mening zal deze overdracht, mede gezien het gehele complex aan rechtshandelingen, voor de heffing van omzetbelasting (ook unierechtelijk) wordt aangemerkt als levering van goederen. Bij de levering zal C voor de heffing van overdrachtsbelasting een beroep doen op de samenloopregeling zodat deze verkrijging zal zijn vrijgesteld. Aansluitend zal de akte A-B worden gepasseerd. Hierbij zal A geen omzetbelasting in rekening (kunnen) brengen zodat ook de samenloopregeling geen werking heeft. Echter, bij deze latere verkrijging zou het bepaalde in art. 13 Wet BRV zijn werk kunnen doen. De grondslag bij deze latere verkrijging zal worden verminderd met de grondslag waarover bij de overdracht B-C omzetbelasting was verschuldigd die niet door C in aftrek kon worden gebracht. In die gevallen waarin C wel is gerechtigd de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen zal deze methode geen oplossing bieden.

Niet altijd zal het echter mogelijk zijn om de akten A-B en B-C op dezelfde dag te ondertekenen, waardoor deze in omgekeerde volgorde kunnen worden gepasseerd. Alsdan zullen partijen worden geconfronteerd met de hiervoor aangegeven aanzienlijke belastingdruk, waarbij zowel omzetbelasting als ook overdrachtsbelasting is verschuldigd.

DE SLOOP KOMT VOOR REKENING VAN C

Er is echter ook een eenvoudigere oplossing voor die gevallen waarin C de onroerende zaak voor onbelaste prestaties zal gaan aanwenden. Indien de onroerende zaak, die niet als nieuw vervaardigd dan wel als bouwterrein wordt aangemerkt, wordt

geleverd met een A-B-C- of een A-B B-C-levering zal uitsluitend overdrachtsbelasting zijn verschuldigd. Aansluitend zal C aan een aannemer de opdracht verstrekken om de bestaande opstallen te verwijderen, het perceel bouwrijp te maken en aansluitend de beoogde opstallen te realiseren. Over de aanneemsom zal omzetbelasting in rekening worden gebracht die voor C niet aftrekbaar is. Er zal dan geen omzetbelasting zijn verschuldigd over de vergoeding(en) die verband houden met de overdracht van de grond. Dit zal een aanzienlijke besparing kunnen opleveren. Indien de overdracht van de bestaande bebouwing plaatsheeft met een A-B B-C-levering zal voor de heffing van overdrachtsbelasting art. 13 Wet BRV zijn werking kunnen hebben. Partijen doen er, gezien hetgeen hiervoor is opgemerkt, verstandig aan om de beide akten in omgekeerde volgorde te laten passeren. De totale belastingdruk zal dan bestaan uit de overdrachtsbelasting over de waarde (ten minste de tegenprestatie) van de grond en de omzetbelasting over de vergoeding voor de sloop, het bouwrijp maken van het perceel en de bouw van de beoogde bebouwing.

A-B-C EN BEPERKT ZAKELIJKE RECHTEN

Indien niet de eigendom van de onroerende zaak wordt overgedragen, maar een recht van erfpacht en/of recht van opstal waaraan de onroerende zaak is onderworpen dan zal rekening moeten worden gehouden met aanvullende voorwaarden. Er zal immers voor beide schakels gelden dat voor de heffing van omzetbelasting slechts sprake kan zijn van een levering van goederen indien wordt voldaan aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding.⁶ Dit speelt in beginsel alleen bij die beperkt zakelijke rechten die niet voor onbepaalde tijd (voortdurend) zijn gevestigd. Voor voortdurend gevestigde beperkt zakelijke rechten wordt de waarde van de schuldplichtigheid (als onderdeel van de vergoeding) gesteld op de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht betrekking heeft.⁷ In beginsel zal hiermee worden voldaan aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding. Indien echter niet wordt voldaan aan de gestelde voorwaarde zal de betreffende overdracht worden aangemerkt als verhuur van onroerende zaken.⁸ Deze verhuur zal in beginsel onbelast zijn, tenzij partijen er bevoegdlijk voor kiezen om de vrijstelling buiten werking te stellen, hetgeen alleen mogelijk zal zijn indien C de onroerende zaak zal gaan aanwenden voor belaste prestaties.

Bij een A-B-C-levering van een tijdelijk recht van erfpacht zal de schakel A-B voor de heffing van omzetbelasting als verhuur van onroerende zaken kunnen worden aangemerkt terwijl de schakel B-C als levering van goederen wordt aangemerkt. Dit zal spelen in die gevallen waarin de omvang van de vergoeding die is overeengekomen tussen B en C hoger is dan die is overeengekomen tussen A en B. Daarmee zal in de schakel tussen B en C wel en in de schakel A-B niet voldaan kunnen zijn aan de voorwaarde die de wet stelt aan de omvang van de vergoeding om de prestatie als levering van goederen aan te merken. Indien de onroerende zaak als bouwterrein kwalificeert zal ter zake van de overdracht B-C omzetbelasting in rekening worden gebracht. C zal, onder voorwaarden, een beroep kunnen doen op de samenloopregeling.

Indien het recht van erfpacht door middel van aan een A-B B-C-levering wordt overgedragen waarbij de overdracht A-B kwa-

lificeert als een (onbelaste) verhuur van onroerende zaken zal deze overdracht voor de heffing van omzetbelasting onbelast blijven. Als de overdracht van B aan C wordt aangemerkt als levering van een bouwterrein waarbij van rechtswege omzetbelasting is verschuldigd dan zal een beroep kunnen worden gedaan op de samenloopregeling. Ook hier zal gelden dat partijen er verstandig aan doen om de akten in omgekeerde volgorde te passeren.

CONCLUSIE

Voor die gevallen waarin partijen niet (kunnen) kiezen voor een A-B-C-levering doen zij er verstandig aan om te onderzoeken of de akten in omgekeerde volgorde kunnen worden gepasseerd. Hiermee kan in bepaalde gevallen worden voorkomen dat overdrachtsbelasting wordt verschuldigd over de vergoeding die C voldoet aan B voor de door hem betaalde overdrachtsbelasting. Overigens zou de wetgever de praktijk helpen door goed te keuren dat de overdrachtsbelasting over deze vergoeding achterwege mag worden gelaten.

Wanneer de onroerende zaak als bouwterrein wordt aangemerkt doordat B zich ertoe verbindt om de aanwezige opstallen geheel te slopen en te verwijderen teneinde een bouwterrein op te leveren, zal C bij een A-B-C-levering een beroep kunnen doen op de samenloopregeling. Bij een A-B B-C-levering zullen partijen de akten in omgekeerde volgorde moeten passeren om een bovenmatige belastingdruk te voorkomen, met name in het geval C niet is gerechtigd de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te brengen.

In een aantal gevallen is het verstandiger om C de opdracht tot sloop te laten verstrekken.

De heer Albers is als notaris verbonden aan het kantoor Albers en van Tienen notarissen te Amsterdam.

- 1 De enkele verkrijging van het recht op levering leidt niet tot een verkrijging van de economische eigendom van de onroerende zaak.
- 2 Dit zal in theorie het geval kunnen zijn indien de onroerende zaak een wijziging ondergaat tussen de beide transacties.
- 3 Beshuit staatssecretaris van Financiën van 22 februari 2017, nr. 2017-36415.
- 4 HvJ 19 november 2009, zaak C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (Don Bosco) (V-N 2009/59.17; BNB 2011/14) en NV, Kamerstukken II, 2016-2017, 34552, nr. 14, p. 63 (Belastingplan 2017), V-N 2016/58.2.
- 5 Voor de heffing van omzetbelasting bepaalt de wet dat indien door meer dan één persoon overeenkomsten worden gesloten met een verplichting tot levering van eenzelfde goed, dat vervolgens door de eerste persoon rechtstreeks aan de laatste afnemer wordt afgeleverd, wordt dat goed geacht door ieder van die personen te zijn geleverd. Hiermee wordt de A-B-C-levering voor de heffing van omzetbelasting in twee delen geknipt.
- 6 Art. 3, lid 2, Wet OB 1968.
- 7 Zie voor een eventueel verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak en de door gemeenten gehanteerde grondwaarde mijn bijdrage in het liber amicorum *Ode aan Bart* aangeboden aan prof. mr. dr. B.G. van Zadelhoff ter gelegenheid van zijn afscheid als hoogleraar Belastingrecht aan de Rijksuniversiteit Groningen.
- 8 Art. 15, lid 1, onderdeel b, laatste volzin, Wet OB 1968.