

Boom Juridische uitgevers
Postbus 85576
2508 CG Den Haag
T (070) 330 70 33
F (070) 330 70 30
E info@bju.nl
I www.bju.nl

EstateTip Review

Afl. 2009-40

18 november 2009

Een nieuwe onbelaste 'econoom'?

HR 9 oktober 2009, LJN BI3724

Wederom het fiscaal belang van de civielrechtelijke voorwaarde

Even iets anders dan De Jager. Het leven gaat immers gewoon door, zij het dat een belangrijk arrest dat de Hoge Raad op 9 oktober jongstleden over het fenomeen 'econoom' gewezen heeft, nog niet heel veel stof heeft doen opjagen in de literatuur. De deskundigen hadden ongetwijfeld hun handen vol aan de nieuwe schenk- en erfbelasting.

Bij het schrijven van *EstateTip Review* 2007-40 over het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2007, BNB 2007/274 hadden wij reeds het gevoel dat op het gebied van de 'doorontwikkeling' van de nieuwe econoom iets belangrijks stond te gebeuren, maar wat precies wisten wij toen ook nog niet. En inderdaad. Op 9 oktober jongstleden was het zover. Was er wel of geen sprake van een belaste econoom voor de overdrachtsbelasting. Hoe zat het ook al weer?

Art. 2 lid 2 Wet belastingen van rechtsverkeer (WBR) luidt als volgt:

'Voor de toepassing van deze wet wordt onder verkrijging mede begrepen de *verkrijging van de economische eigendom*. 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. Het belang omvat ten minste *enig risico* van waardeverandering en komt toe aan een ander dan de eigenaar of beperkt gerechtigde. De verkrijging van *uitsluitend het recht op levering* wordt *niet* aangemerkt als verkrijging van economische eigendom.'
(Cursivering van ons, SBS)

Voor de laatste woorden 'uitsluitend het recht op levering' prikkelen de hersenen van een estate planner nog al eens; oftewel bestaat er voor de 'econoom' nog steeds zoiets als een overdrachtsbelastingvrije zone. Nog anders gezegd: de 'normale' of 'kale' koopovereenkomst is onbelast. Dat was de inzet van de kwestie die aan de Hoge Raad werd voorgelegd. De omschrijving van verkochte was als volgt:

'de onroerende zaak, bestaande uit een café met aanhorigheden, woonhuis, garage, schuur, verdere opstallen, ondergrond, erf en tuin c.q. bouwgrond, (...) waarvan alle opstallen zullen worden *gesloopt*, waarna verkoper de onroerende

zaak, hierna te noemen “het registergoed” als bouwterrein aan koper zal *leveren*.’
(Cursivering van ons, SBS)

Voorts was het volgende overeengekomen:

‘De koopprijs van de onroerende zaak is € 680.670;
De notariële akte van levering zal worden verleden op 1 april 2004;
Indien afgifte van een sloopvergunning zou worden geweigerd, zal de zaak in ongesloopte staat worden geleverd; Koper betaalt aan verkoper vanaf 15 juli 2003 tot 1 april 2004 maandelijks een vergoeding voor vervangende woonruimte van € 1.000 per maand;

Verkoper heeft het recht het café te exploiteren tot en met 31 december 2003;

Het verkochte komt eerst voor risico van koper zodra de notariële akte van levering is ondertekend. Tot dat moment is verkoper verplicht het verkochte tegen nieuwbouwwaarde te verzekeren.

Kosten verbonden aan van overheidswege of door nutsbedrijven gegeven aanschrijvingen tot het aanbrengen van veranderingen aan het registergoed welke worden uitgebracht na de koopovereenkomst, zijn voor rekening van koper.’

Gelet op het belang van de materie nemen wij de overwegingen van de Hoge Raad hierna zo integraal mogelijk op, al is het maar als hebbedingetje:

‘3.1.4. Bij eveneens op 15 juni 2003 gesloten overeenkomst inzake sloopwerkzaamheden is het volgende vastgelegd:
De feitelijke levering (aflevering) van het verkochte aan koper zal geschieden in zodanige staat, dat de op het perceel aanwezige opstallen *in opdracht van verkoper en voor rekening van verkoper zullen zijn gesloopt. De kosten van het slopen van de opstallen worden door koper aan de verkoper vergoed.*
Alle aansprakelijkheden, ongeacht van welke aard of omvang voortvloeiend uit dan wel verband houdend met de uit te voeren sloopwerkzaamheden komen voor rekening en risico van koper.

3.1.5. Nadat op 28 januari 2004 daartoe een aanvraag was ingediend, is op 4 maart 2004 vergunning verleend voor het slopen van de opstallen.

3.1.6. De levering heeft plaatsgevonden op 29 april 2004. *De opstallen waren toen gesloopt.* Over de koopprijs van € 680.670 is omzetbelasting in rekening gebracht. In de akte van levering is vermeld dat sprake is van levering van een bouwterrein in de zin van artikel 11, lid 1, letter a, sub 1, van de Wet op de omzetbelasting 1968 en is een beroep gedaan op de vrijstelling van overdrachtsbelasting van artikel 15, lid 1, letter a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: de Wet).

3.1.7. De Inspecteur heeft naheffingsaanslagen overdrachtsbelasting opgelegd aan belanghebbende en aan haar medevennoot, ieder voor de verkrijging van 50 percent van de onverdeelde (economische) eigendom.

3.1.8. In het onderwerpelijke aanslagbiljet wordt verwezen naar een toelichtende brief van de Inspecteur van 16 december 2004. Deze luidt, voor zover van belang:

“(...) Uit de mij bekende gegevens leid ik af, dat er bij genoemde transactie sprake is van een economische levering in de zin van de overdrachtsbelasting. (...) Het tijdstip van deze economische verkrijging is naar mijn mening uiterlijk 15 juli 2003. (...) Ik zal derhalve een naheffingsaanslag overdrachtsbelasting over het jaar 2003 opleggen (...).”

3.2. Voor het Hof was in geschil of belanghebbende meer heeft verkregen dan uitsluitend een recht op levering als bedoeld in artikel 2, lid 2, slotzin, van de Wet. Het Hof heeft geoordeeld dat de hierboven onder 3.1.2 en 3.1.4 bedoelde overeenkomsten, in onderlinge samenhang beschouwd, in werkelijkheid slechts strekten tot levering van grond. Vervolgens heeft het Hof onderzocht of ter zake van die grond meer is verkregen dan het recht op levering. Het Hof heeft die vraag ontkennend beantwoord. Voor het geval dat ten tijde van het aangaan van de overeenkomsten onzeker was of de sloopvergunning verkregen zou worden, heeft het Hof geoordeeld dat artikel 2, lid 2, van de Wet niet aan de orde kan komen, omdat het heffingsobject in de zin van artikel 2, lid 1, van de Wet ten tijde van het aangaan van de overeenkomst nog niet was bepaald.

3.3.1. Middel I *klaagt terecht* over onbegrijpelijkheid van 's Hofs oordeel dat de overeenkomsten strekten tot levering van *alleen de grond*. Deze uitleg miskent immers dat de koopovereenkomst ook voorzag in de situatie dat de sloopvergunning zou worden geweigerd, in de vorm van het beding dat hierboven is weergegeven in 3.1.3 onder (iii). De bepalingen van de overeenkomst laten geen andere conclusie toe dan dat de overeenkomst in zoverre – voorwaardelijk – strekte tot levering van het perceel in bebouwde staat.

3.3.2. Voor zover middel II klaagt over het oordeel van het Hof dat is weergegeven onder 3.2, slotzin, hierboven, is die klacht eveneens gegrond. De omstandigheid dat ten tijde van het sluiten van de overeenkomsten onzeker was of de sloopvergunning zou worden verkregen, neemt niet weg dat die overeenkomsten recht gaven op een verkrijging van een onroerende zaak in de zin van artikel 2, lid 1, van de Wet.

3.4. De middelen kunnen echter niet tot cassatie leiden. De in middel II genoemde omstandigheden, te weten *de gedeeltelijke betaling* van de koopprijs, de overgang per 15 juli 2003 van een gedeelte van de eigenaarslasten op de koper en de maandelijkse vergoeding die per die datum voor vervangende huisvesting aan de verkoper moest worden betaald, hebben, ook indien in samenhang bezien, voor belanghebbende (*nog*) *geen belang bij de zaak* in de zin van artikel 2, lid 2, van de Wet met zich gebracht.

Middel II noemt voorts ten onrechte de afspraken inzake de sloopwerkzaamheden in dit verband van “essentiële betekenis”. Artikel 2, lid 2, van de Wet merkt immers als belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting aan de verkrijging van economische eigendom, *en niet reeds de overeenkomst die een recht op zo'n verkrijging schept*. Blijkens de toelichtende brief van de Inspecteur van 16 december 2004, waarnaar het aanslagbiljet verwijst, ziet de naheffingsaanslag op een verkrijging die uiterlijk op 15 juli 2003 heeft plaatsgevonden. Partijen hebben hun geschil ook beperkt tot de vraag of belanghebbende op 15 juli 2003, bij het sluiten van de onder 3.1.2 en 3.1.4 bedoelde overeenkomsten, economische eigendom heeft verkregen.’

Maar de belangrijkste overweging is ongetwijfeld:

'Zelfs indien de afspraken in verband met de sloopwerkzaamheden zouden leiden tot verkrijging van economische eigendom door belanghebbende, brachten deze overeenkomsten mee dat die verkrijging eerst zou plaatsvinden in 2004, indien en nadat zou zijn voldaan aan de voorwaarde van afgifte van een sloopvergunning (vgl. HR 10 augustus 2007, nr. 42315, LJN BB1364, BNB 2007/274).' (Cursivering van ons, SBS)

Niet over het hoofd mag worden gezien in het kader van besparing van overdrachtsbelasting is dan ook art. 8 lid 2 WBR:

'Een verkrijging krachtens een rechtshandeling die onder opschortende voorwaarde is verricht, komt tot stand op het tijdstip waarop de voorwaarde wordt vervuld.'

In *EstateTip Review* 2007-40 schreven wij reeds:

'De Hoge Raad houdt de estate planner scherp, hetgeen niet wegneemt dat hij maar liefst twee routes heeft om een "econoom" te voorkomen: de route met de opschortende voorwaarde en de route van het "uitsluitend recht op levering".'

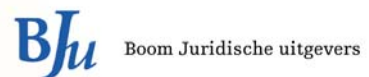
Dat beide routes inderdaad geen onbegaanbaar bergpad zijn en zelfs in één transactie strategisch te combineren zijn, blijkt uit het onderhavige arrest van 9 oktober jongstleden. Over dit arrest zal voorlopig nog niet het laatste woord gezegd zijn. Ook in de familiesfeer zal dankbaar van de overwegingen van de Hoge Raad gebruik gemaakt worden.

De slogan luidt dan ook nog steeds: 'estate planners doen het niet alleen *alsof*, maar doen het ook (en niet *uitsluitend*) onder *voorwaarde*'. Een estate planner wedt immers nooit op maar één paard.

Tot volgende week!



www.scholsburgerhartschols.nl



www.bju.nl

© 2009 Boom Juridische uitgevers / ScholsBurgerhartSchols

Hoewel de uiterste zorg is besteed aan de inhoud van *EstateTip Review* aanvaarden de uitgever en de redactie geen aansprakelijkheid voor onvolledigheid of onjuistheid.