

Wijzigingen in de overdrachtsbelasting

Mr.mw. R. Vos , Mr. M. Bormann-Bakker , datum 01-11-1999

Datum

01-11-1999

Auteur

Mr.mw. R. Vos [📧](#), Mr. M. Bormann-Bakker [📧](#)

Auteursprofiel

Mr.mw. R. Vos

Mr. M. Bormann-Bakker

Vakgebied(en)

Omzetbelasting / Algemeen

Een bijdrage die ingaat op voorgestelde maatregelen om het gebruik van zogeheten dubbel- en CV-constructies tegen te gaan.

Mr.mw. R. Vos [📧](#), Mr. M. Bormann-Bakker [📧](#)

In het vorige BTW-bulletin heeft u kunnen lezen dat op 29 september 1999 een wetsvoorstel is ingediend dat tot doel heeft het ontgaan van de overdrachtsbelasting tegen te gaan. Er zijn met name maatregelen voorgesteld, die het gebruik van zogeheten dubbel- en CV-constructies moeten tegengaan. Hieronder geven wij allereerst een beschrijving van de werking van dergelijke constructies. Vervolgens gaan wij in op de voorgestelde wetswijzigingen. Ten slotte bespreken wij kort de gevolgen van de wetswijzigingen voor de genoemde constructies.

Inleiding

Het doel van de in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wet BRV) opgenomen overdrachtsbelasting is de verkrijging van onroerende zaken in de belastingheffing te betrekken. De overdrachtsbelasting is, in tegenstelling tot de BTW die in principe alleen de particuliere consument geld kost, voor iedereen die met overdrachtsbelasting geconfronteerd wordt een kostenpost. Daarom is het bedenken van constructies om de heffing van overdrachtsbelasting te ontlopen erg populair. De Wet BRV kent al verschillende regelingen om dit tegen te gaan. In het regeerakkoord heeft de regering zich tot taak gesteld misbruik en oneigenlijk gebruik van fiscale regelgeving te bestrijden. In dit kader zijn onlangs verdere wijzigingen in de Wet BRV voorgesteld. Hiertoe is voorgesteld art. 4 Wet BRV (art. 4 behandelt de zogenoemde onroerendezaaklichamen) en art. 15, eerste lid, letter e, Wet BRV (deze bepaling gaat over de inbrengvrijstelling in de overdrachtsbelasting) te wijzigen.

Onroerendezaaklichamen

De heffing van overdrachtsbelasting houdt in dat belasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen, met inbegrip van de verkrijging van de economische eigendom daarvan. In het huidige art. 4 Wet BRV wordt onder voorwaarden de verkrijging van aandelen in een onroerendezaaklichaam gelijkgesteld met de verkrijging van een onroerende zaak. Een onroerendezaaklichaam is een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal, waarvan de bezittingen en schulden voor meer dan 70% bestaan uit onroerende zaken of rechten. Bovendien moet de vennootschap ten doel hebben deze onroerende zaken of rechten te verkrijgen, vervreemden of exploiteren. Ten slotte wordt de voorwaarde gesteld dat de verkrijger een zogeheten aanmerkelijk belang (ten minste een derde van de aandelen in de vennootschap) verkrijgt of uitbreidt. Deze voorwaarden kunnen echter eenvoudig worden ontgaan bijvoorbeeld door middel van het zogenaamde 'oppompen' van een vennootschap of door middel van tussenschuiven van een BV of NV (dubbelstructuur).

Voorbeelden van constructies met art. 4

Van een oppomconstructie is sprake wanneer een BV die meer dan 70% onroerende zaken in bezit heeft, in het zicht van de verkoop van haar aandelen de activa uitbreidt (oppompt), bijvoorbeeld doordat de aandeelhouder liquide middelen stort of een vordering op zichzelf creëert.

Zodra de activa van de vennootschap voor meer dan 30% bestaan uit andere activa dan onroerende zaken is geen sprake

meer van een onroerendezaaklichaam en kunnen de aandelen zonder overdrachtsbelasting worden verkocht.

Bij toepassing van de dubbelstructuur gaat het 'oppompen' op de volgende wijze.

Een moedermaatschappij heeft een dochtermaatschappij waarin onroerende zaken aanwezig zijn. De deelneming van de moeder in de dochter kwalificeert op zichzelf als een onroerende bezitting van de moeder. Verkoop van de aandelen van de moedervennootschap zou leiden tot heffing van overdrachtsbelasting. Echter, als de dochtermaatschappij de onroerende zaken met vreemd vermogen heeft gefinancierd (met andere woorden indien de dochter geld heeft geleend voor de financiering) is de waarde in het economische verkeer van de deelneming lager dan de waarde van de bij de dochter ondergebrachte onroerende zaken. In de meest eenvoudige vorm wordt de lening verzorgd door de moeder, die daardoor een vordering krijgt op de dochter. Als gevolg van de waardering van de deelneming en de omstandigheid dat de moeder een grote vordering heeft op de dochter, blijft het totaal van de onroerende bezittingen van de moeder zelf beneden de 70%. De aandelen in de moeder kunnen nu worden verkocht zonder overdrachtsbelasting ongeacht de grootte van de verkrijging van de aandelen.

Andere constructies zijn bijvoorbeeld de spreiding- en aankoopconstructies. Bij deze constructies wordt de heffing van overdrachtsbelasting voorkomen doordat steeds minder dan 33% van de aandelen wordt verkregen. Deze constructies vinden meestal plaats met behulp van gelieerde lichamen die een ander gedeelte van de aandelen krijgen, uiteraard zonder dat sprake is van een aanmerkelijk belang.

Reparatiemaatregelen tegen art. 4-constructies

Het ingediende wetsvoorstel bevat met betrekking tot de bestrijding van deze constructies een aantal maatregelen. Deze maatregelen houden vooral een meer gedetailleerde omschrijving in van wat een onroerendezaaklichaam is. Bovendien worden de mogelijkheden om het doel en de strekking van de wet te ontgaan drastisch ingeperkt.

Om te voorkomen dat een vennootschap in het zicht van een verkoop kunstmatig wordt opgepompt wordt een referentieperiode van twaalf maanden voorgesteld. Deze referentieperiode houdt in dat een onroerendezaaklichaam dat op enig moment niet meer voldoet aan de voorwaarden voor een onroerendezaaklichaam, nog gedurende een jaar wordt aangemerkt als onroerendezaaklichaam. De oppompconstructie zou hierdoor alleen nog kunnen werken indien de vennootschap langer dan een jaar voor de uiteindelijke verkoop wordt opgepompt. Hiermee is het oppompen van een vennootschap economisch gezien dikwijls niet meer aantrekkelijk om overdrachtsbelasting te ontgaan.

De belangrijkste maatregel in verband met de dubbelstructuren is de eis dat bij grotere deelnemingen (ten minste een derde belang) alle bezittingen en schulden van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij worden toegerekend (naar rato van de deelneming). Dit verschijnsel wordt ook wel consolidatie genoemd.

Deze consolidatie zal tot gevolg hebben dat onderlinge schulden en vorderingen tegen elkaar weggestreept moeten worden. Bovendien valt de waarde van de deelneming weg tegen het eigen vermogen van de dochter. Als gevolg hiervan dienen alle onroerende zaken van de moeder en de dochter worden meegerekend bij de beoordeling of aan het 70%-criterium is voldaan door de moeder. De moeder zal dan in de meeste gevallen kwalificeren als een onroerendezaaklichaam. Het gebruik van zogenoemde dubbeldekkerstructuren is in dit geval niet langer fiscaal aantrekkelijk.

De wetswijziging bevat ook maatregelen die het gebruik van spreiding- en aankoopconstructies moeten tegengaan. Deze maatregelen hebben betrekking op de toerekening van aandelenpakketten van gelieerde bedrijven, zoals dit ook reeds gebeurt bij aandelenpakketten van familieleden van een natuurlijk persoon. Bovendien wordt een samentellingsregeling ingevoerd voor verkrijgingen binnen een tijdsbestek van twee jaar.

De overige voorgestelde maatregelen hebben vooral ten doel de definities die in het huidige art. 4 voor meerdere uitleg vatbaar waren te verduidelijken.

De inbrengvrijstelling

Op grond van art. 15, eerste lid, onderdeel e, Wet BRV is het mogelijk om onroerende zaken zonder heffing van overdrachtsbelasting in te brengen in een vennootschap. Deze vrijstelling staat bekend als de inbrengvrijstelling. De gedachte hierbij is dat de overdrachtsbelasting geen belemmering mag zijn bij het voortzetten van een onderneming in een andere rechtsvorm. Gebleken is echter dat deze vrijstelling ook veelvuldig wordt gebruikt om een onroerende zaak zonder heffing van overdrachtsbelasting te verkopen. Voor dit doel wordt in de meeste gevallen gebruikgemaakt van een commanditaire vennootschap (CV).

Voorbeelden van CV-constructies met de inbrengvrijstelling

De eerste vorm van een CV-constructie gaat gepaard met een zogenoemde oneigenlijke inbreng of overinbreng. Bij oneigenlijke inbreng wordt door de verkoper van een onroerende zaak veel meer ingebracht dan eigenlijk ter voldoening

van zijn deelname in de CV noodzakelijk is. In de praktijk wordt een pand met een waarde van bijvoorbeeld 100 ingebracht, terwijl de kapitaalsdeelname in de CV slechts 10 bedraagt. De koper brengt 90 aan contanten in en neemt voor 90 deel in het kapitaal van de CV. De verkoper heeft dus eigenlijk 90 te veel ingebracht. In ruil voor deze overinbreng krijgt de verkoper meestal een direct opeisbare vordering op de vennootschap, die wordt betaald met de door de koper ingebrachte contanten. De verkoper heeft nu eigenlijk 90% van de waarde van het pand direct verkocht. Bij latere verkoop van de overige 10% is slechts overdrachtsbelasting verschuldigd over 10 in plaats van 100.

Bij de tweede vorm is de inbrenger een lichaam dat kwalificeert als een onroerendezaaklichaam. Met behulp van de inbrengvrijstelling brengt deze zijn onderneming in in een CV, waarin ook de koper deelneemt door een storting in contanten. Het aandeel van de inbrenger in de CV heeft nu betrekking op alles wat is ingebracht, niet alleen op de onroerende zaken maar ook op de ingebrachte contanten. De bezittingen van het onroerendezaaklichaam bestaan nu voor minder dan 70% uit onroerende zaken.

Hierdoor kunnen de aandelen zonder heffing van overdrachtsbelasting worden verkocht. Omdat bij ontbinding van de CV de verdeling van het vennootschapsvermogen vrij van overdrachtsbelasting plaats kan vinden, mits de onroerende zaak wordt toegedeeld aan de oorspronkelijke inbrenger, kunnen onroerende zaken en zelfs grote onroerend goed portefeuilles met behulp van deze CV-constructie worden overgedragen zonder overdrachtsbelasting.

Reparatiemaatregelen tegen constructies met art. 15

De voorgenomen wijzigingen in art. 15 Wet BRV bewerkstelligen dat alleen in het geval een bestaande ondernemingsvorm wordt omgezet in een andere ondernemingsvorm (bijvoorbeeld omzetting van een VOF in een BV) of indien onroerende zaken wordt ingebracht in een vennootschap zonder een in aandelen verdeeld kapitaal en wordt voldaan aan een aantal aanvullende voorwaarden, gebruik kan worden gemaakt van de inbrengvrijstelling. Een van de aanvullende voorwaarden is dat de inbrenger deelgerechtigd wordt in de CV voor ten minste de waarde in het economische verkeer van het ingebrachte vermogen. De andere voorwaarden zullen worden opgenomen in het Uitv.besl. bij de Wet Belastingen van Rechtsverkeer. Ten slotte is de vrijstelling niet van toepassing indien de ingebrachte onderneming behoort tot het vermogen van een onroerendezaaklichaam.

De voorwaarden die worden gesteld hebben tot gevolg dat niet langer gebruik kan worden gemaakt van de CV-constructies.

Conclusie

De hierboven genoemde maatregelen zijn een onderdeel van een veelomvattende reparatie van de overdrachtsbelastingwetgeving. De voorgestelde wetswijzigingen moeten recht doen aan de oorspronkelijke bedoeling van de overdrachtsbelasting. Hierboven zijn slechts een aantal voorbeelden genoemd van oppomp- en dubbelstructuren en structuren met de inbrengvrijstelling. Het toepassen van dergelijke constructies is als gevolg van deze wetgeving niet langer fiscaal aantrekkelijk. Of met de voorgestelde wetswijzigingen alle gaten zijn gedicht, zal echter uit de praktijk moeten blijken.

Voetnoten

[1]

Mr. R. Vos en mevrouw mr. M. Bormann-Bakker zijn beiden werkzaam als belastingadviseur bij Arthur Andersen te Amstelveen.

[**]

Mr. R. Vos en mevrouw mr. M. Bormann-Bakker zijn beiden werkzaam als belastingadviseur bij Arthur Andersen te Amstelveen.