De econoom 2008 – 2010

WBR

Eerder hebben wij reeds stilgestaan bij de betekenis van het begrip 'economisch eigendom' in de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (hierna: WBR).[1] De afgelopen tijd heeft de Hoge Raad zich meerdere malen uitgesproken over de verkrijging van economische eigendom (hierna: 'econoom') terzake de heffing van overdrachtsbelasting. Tijd voor een update van de uitleg van dit begrip.

In dit artikel zal eerst een uitleg van de econoom tot dusver kort worden toegelicht. Na een overzicht van nieuwe conclusies op basis van de recente jurisprudentie, zal stil worden gestaan bij de plaats van dit begrip in de omzetbelasting. Tevens zal de recent aangekondigde aanscherping van de wettekst besproken worden en bepleiten we een aanvulling van de wetswijziging ten aanzien van de heffingsgrondslag voor de overdrachtsbelasting.



drs. W.J.A. Ambergen



mr. J.P. van Zanten

1. De stand van zaken tot en met eind 2007

Eén van de belangrijkste conclusies in het artikel 'De econoom 1995 – 2007' was dat er pas sprake kon zijn van de *overgang van een belang* in de zin van art. 2, lid 2, WBR indien naast enig prijsrisico tevens het *economisch genot* overgaat. Pas vanaf dat moment heeft de koper recht op toekomstige waardestijging of waardedaling en eventueel de toekomstige huurinkomsten dan wel exploitatieverliezen. Dat de vraag of er een econoom aanwezig is en het overgangsmoment van dit belang op zijn minst discutabel zijn, blijkt al uit de definitie van de econoom: de rechtsfiguur waarin de economen zich voordoen wordt ruim gedefinieerd waardoor het belastbare feit zich in meerdere gedaantes kan manifesteren. Een al te grammaticale interpretatie van de wetsbepaling zou door de ruime definitie in de praktijk snel leiden tot een econoom. Dat dat niet helemaal juist is en voor de uitleg van deze bepaling aansluiting moet worden gezocht bij de wethistorische interpretatie bleek reeds uit een uitspraak van de Hoge Raad waarbij werd aangeknoopt bij '*de herhaaldelijk tot uitdrukking gebrachte bedoeling van de wetgever*'.[2] De wetgever was het er met name aan gelegen om de overeenkomst die geheel lijkt op een juridische eigendomsverkrijging te belasten, zodat het enkel achterwegen laten van de voor de overdracht noodzakelijke formaliteiten niet zouden leiden tot het ontgaan van de heffing van overdrachtsbelasting.[3]

In de praktijk heeft dit geleid twee soorten economen: 1) 'bewuste economen' tussen verkoper en koper met betrekking tot economen die onder omstandigheden belastbaar zijn voor de btw[4] en 2) voor partijen (mogelijk) 'onbewuste economen' waarbij de koper naderhand (voor hem) onverwacht wordt geconfronteerd met een naheffingsaanslag. De aangifte van de econoom is in het laatstgenoemde geval achterwege gebleven waardoor de vervreemder bovendien een verzuimboete tegemoet kan zien.[5] Een bewuste econoom zoals die tot en met 1995 veelvuldig voorkwam en welke nu leidt tot voorzienbare overdrachtsbelasting zien we vanaf 1995 zelden tot nooit.

2. Nieuwe conclusies op basis van jurisprudentie

2.1 HR 9 oktober 2009, nr. 08/03606[6]

2.1.1 Feiten

In deze zaak hadden verkoper en koper een koop- en een sloopovereenkomst gesloten met betrekking tot een bepaalde onroerende zaak. Hierbij was tussen partijen overeengekomen dat de onroerende zaak als bouwterrein aan de koper zou worden geleverd, waarvoor eerst alle aanwezige opstallen gesloopt zouden worden. De koopovereenkomst omvatte naast de koopsom en de datum van de notariële akte tot levering onder anderede volgende meer bijzondere bepalingen:

- indien geen sloopvergunning wordt afgegeven zal de zaak ongesloopt worden geleverd;
- koper betaalt een vergoeding van € 1.000 per maand voor vervangende woonruimte;
- het risico gaat over op de koper bij de ondertekening van de akte tot levering;
- mogelijke kosten van overheidswege of door aanschrijvingen van nutsbedrijven zijn vanaf ondertekening van de koopovereenkomst voor rekening van de koper.

Bij separate sloopovereenkomst waren o.a. de volgende bepalingen opgenomen:

- de sloop zal plaatsvinden in opdracht en voor rekening

van de verkoper, de kosten hiervan worden door koper aan verkoper vergoed;
– alle aansprakelijkheden voortvloeiende uit de sloopwerkzaamheden komen voor rekening van de koper.

Vóór de ondertekening van de akte tot levering is een sloopvergunning afgegeven en zijn de opstallen gesloopt. Daar er een bouwterrein in de zin van de omzetbelasting werd geleverd is een beroep op de samenloopvrijstelling voor de overdrachtsbelasting gedaan ex. art. 15, lid 1, sub a, WBR.
Naar het oordeel van de rechtbank heeft koper bij de overeenkomsten een samenstel van rechten en verplichtingen verkregen dat een belang bij die zaak vertegenwoordigt en mede enig risico van waardeverandering omvat.[7] Daarnaast leidt de rechtbank uit de overeenkomsten af dat koper een recht op levering van de grond dan wel een recht op levering van grond met opstallen (afhankelijk van een af te geven sloopvergunning) heeft verkregen. Het betalen van een vergoeding voor vervangende woonruimte en sloopkosten en eventueel daaruit voortvloeiende aansprakelijkheden leiden volgens haar niet tot de verkrijging van meer dan *uitsluitend het recht op levering* dat blijkens de tekst van art. 2, lid 2, WBR geen econoom vormt voor de overdrachtsbelasting. Een aanbetaling van de koopprijs leidt eveneens niet tot de verkrijging van meer dan voornoemd recht op levering. Hof Den Bosch was van oordeel dat de overeenkomsten in onderlinge samenhang beschouwd slechts strekten tot levering van de grond.[8] De motivatie van het hof, alhoewel vorig jaar nog terzijde geschoven door de Hoge Raad, is achteraf gezien te beschouwen als een 'Don Bosco argumentatie' avant la lettre.

2.1.2 Uitspraak Hoge Raad

A-G Wattel is van mening dat indien ten tijde van het contracteren (nagenoeg) zeker is dat vóór de levering gesloopt zou worden, de belanghebbende reeds vanaf dat moment de slooprisico's liep en reeds dan moet worden beoordeeld of er sprake is van een econoom. Daarnaast stipt de advocaat-generaal nog maar eens aan dat indien er meer belang overgaat dan het recht op levering, er al sprake is van een econoom.[9]
De Hoge Raad constateert dat bij de start van de betaling van de vergoeding voor vervangende woonruimte in 2003 geen econoom en maakt twee belangrijke opmerkingen in haar motivatie:
1) Een gedeeltelijke bepaling van de koopprijs, de overgang van een deel van de eigenaarlasten na het tekenen van de koopovereenkomst en de maandelijkse vergoeding voor vervangende huisvesting vormt in beginsel geen verkrijging van een belang bij de onroerende zaak als bedoeld in art. 2, lid 2, WBR. Daarnaast merkt de Hoge Raad op dat voor de overdrachtsbelasting de verkrijging van het economisch eigendom een belastbaar feit is en niet *de overeenkomst die het recht op zo'n verkrijging schept*.[10]
2) Aanvullend meldt de Hoge Raad dat ze in dit arrest dat betrekking heeft op 2003 geen rekening kan houden met de gevolgen van de afspraken ten aanzien van de sloop daar deze sloopafspraken een opschortend karakter hadden en pas in 2004, na afgifte sloopvergunning bindend werden. Deze aanvullende opmerking is wellicht overbodig, maar moet vermoedelijk als een 'schot voor de boeg' van de Hoge Raad worden opgevat voor wat er in 2004 fiscaal zou kunnen gebeuren, zonder dat daarmee precies duidelijk wordt wat dan de 'trigger' is voor een mogelijke econoom in 2004.

2.1.3 Conclusies

Een mogelijke econoom onder opschortende voorwaarde op grond van de aanvullende motivering van de Hoge Raad is op zijn vroegst belast op het moment van het intreden van de voorwaarde.
Een 'normale koopovereenkomst' met gebruikelijke garanties en voorwaarden vormt zoals bekend geen econoom voor de overdrachtsbelasting. Ook opmerkelijk, bepalingen waardoor de betrokkenheid groter is dan normaal, zoals betaling van de koopsom en de vergoeding van eigenaarlasten doen geen belang met betrekking tot een onroerende zaak overgaan en leiden niet tot een econoom.
Bedenk dat koop een tweezijdige overeenkomst is. De betaling van vergoedingen doen kennelijk geen belang met betrekking tot de onroerende zaak overgaan van verkoper op koper, maar hebben te maken de het tweede deel van de tweezijdige koopovereenkomst, namelijk de verplichting van koper tot betaling van de koopsom aan verkoper.
Met de woorden '*Zelfs indien de afspraken in verband met de sloopwerkzaamheden zouden leiden tot verkrijging van economische eigendom door belanghebbende…*', zal de Hoge Raad ons inziens niet bedoelen dat het maken van afspraken over sloop tot een econoom zouden kunnen leiden omdat, de woorden van de Hoge Raad maar aanhalend: 'de verkrijging van economisch eigendom, en niet reeds de overeenkomst die het recht op zo'n verkrijging schept' belast is met overdrachtsbelasting.
Onze mening is dat de afgifte van een sloopvergunning en de start van de sloopwerkzaamheden door de verkoper sec ook nog geen belang doen overgaan met betrekking tot de onroerende zaak. Wij menen echter dat het schot voor de boeg dat de Hoge Raad geeft in haar motivatie vermoedelijk samen zal hangen met de overeengekomen overgang van het slooprisico op koper bij start van de sloopwerkzaamheden. Daarmee gaat naast het prijsrisico immers ook een ander risico, namelijk het slooprisico, over op koper. Wellicht is deze combinatie wel voldoende om als een 'belang' aan te merken.
Nu volgens de Hoge Raad de betaling van de koopsom ten aanzien van de onroerende zaak geen econoom kan veroorzaken, kunnen wij ons niet voorstellen dat een overeengekomen betaling van de sloopkosten wel een reden kan zijn om een econoom aan te nemen.

2.2 HR 9 oktober 2009, nr. 08/02257[11]

2.2.1 Feiten

Een bv brengt als beherend vennoot de econoom van een onroerende zaak in een cv in onder voorbehoud van de stille reserves hiervan. De belanghebbenden 'betalen' en 'verkrijgen' door het voorbehoud van de stille reserves veel minder dan het volle eigendom.

2.2.2 Uitspraak Hoge Raad

Volgens de Hoge Raad biedt de Wet geen mogelijkheid om overdrachtsbelasting te berekenen over een waarde die lager is dan de waarde van de onroerende zaak in het economisch verkeer. De belanghebbenden zijn hierdoor overdrachtsbe-

lasting verschuldigd over de waarde in het economisch verkeer van het volle eigendom.

2.2.3 Conclusies

De verkrijgers 'betalen' en 'krijgen' in deze zaak veel minder dan waarover ze overdrachtbelasting moet betalen. De Hoge Raad maakt duidelijk dat art. 9 WBR een zekere 'overkill' bevat. De Hoge Raad heeft een juiste conclusie getrokken, maar niemand zal 'trots' zijn op deze uitspraak. Het zou de wetgever sieren als hij deze overkill corrigeert in het aanhangige wetsvoorstel.[12]

2.3 HR 11 december 2009, nr. 08/05312[13]

2.3.1 Feiten

Een dga is voor 19/20e deel eigenaar van een perceel. Het overige 1/20e gedeelte is in handen van een bv waarvan belanghebbende directeur en enig aandeelhouder is. Op het perceel heeft de bv voor eigen rekening een opstal gesticht. Er is geen opstalrecht gevestigd. De bv heeft dus met het stichten van de opstal geïnvesteerd in een economisch gebruiksrecht die door natrekking direct voor 19/20e eigendom wordt van zijn dga.
Bij verdeling wordt de onverdeelde eigendom van het perceel aan belanghebbende toegewezen. In geschil is of de dga het economisch eigendom heeft verworven van het 19/20e deel van de opstal.

2.3.2 Uitspraak Hoge Raad

In sprongcassatie oordeelt de Hoge Raad dat het systeem van de WBR niet toelaat dat de verkrijging van een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot een bestanddeel van een onroerende zaak wordt aangemerkt als econoom van dat bestanddeel zonder dat dit bestanddeel zakenrechtelijk is verzelfstandigd door de vestiging van een beperkt recht (in het bijzonder een recht van opstal).
Krachtens het systeem van de wet kan alleen het economisch eigendom verkregen worden van het (juridisch) eigendom of een zakelijk recht daarop en dus niet van een bestanddeel.

2.3.3 Conclusies

De verkrijging van (een gedeelte van) een onroerende zaak zonder dat hiervoor een zelfstandig beperkt recht is gevestigd, valt niet aan te merken als de verkrijging van een econoom voor de overdrachtsbelasting. Ter reparatie van dit relatief kleine manco in de belastingheffing voor de overdrachtsbelasting is een wetsvoorstel aanhangig dat hierna nader zal worden toegelicht.
In de nota naar aanleiding van het verslag in 1995 merkte de wetgever nog op dat de economische eigendom van een studeerkamer een belastbaar feit kan vormen voor de overdrachtsbelasting.[14] A-G Wattel merkt in zijn conclusie bij dit arrest op dat de memorie van toelichting en art. 2, lid 2, WBR innerlijk tegenstrijdig zijn.[15] De Hoge Raad gaat niet in op deze passage in de memorie van toelichting maar gaat direct over naar het systeem van de wet. Dit vormt ons inzien een impliciete erkenning door de Hoge Raad dat de opmerking uit de nota naar aanleiding van het verslag *overruled* wordt door het dwingende systeem van de wetsbepaling van art. 2, lid 2, WBR.

2.4 HR 26 februari 2010, nr. 08/04319[16]

2.4.1 Feiten

X bv heeft in 1998 de econoom verkregen van een onroerende zaak zonder het 'risico van tenietgaan'. Een dergelijke verkrijging van een econoom was tot 12 november 1999, 18.00 uur (ingangstijdstip wetswijziging), geen belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Naast de juridische eigendom wordt in 2002 door X bv alsnog het risico van tenietgaan verkregen. In geschil is of het verkrijgen van dit risico een econoom vormt voor de overdrachtsbelasting.

2.4.2 Uitspraak Hoge Raad

De Hoge Raad oordeelt dat '*het enkele op zich nemen van het risico van tenietgaan van een onroerende zaak niet [kan] worden aangemerkt als een verkrijging van de economische eigendom van die zaak, ook niet indien daarbij mede acht wordt geslagen op een eerdere verkrijging van rechten en verplichtingen ten aanzien van die zaak*'. Dit oordeel is gebaseerd op voornoemde wijziging van de definitie van de econoom. Vóór deze wijziging was het risico van tenietgaan een zelfstandige eis naast het vereiste van enig risico van waardeverandering.

2.4.3 Conclusies

Sinds voornoemde wetswijziging is het enkele op zich nemen van het risico van tenietgaan geen econoom, ook niet indien hierbij acht wordt geslagen op een eerdere verkrijging van rechten en verplichtingen ten aanzien van die zaak.

3. De samenloop met de econoom in de omzetbelasting

3.1 Inleiding

In een brief aan de vaste commissie voor Financiën van de Eerste Kamer van 10 april 2000 heeft de Staatssecretaris van Financiën aangegeven het niet wenselijk te vinden aan te sluiten bij de wijze waarop in de omzetbelasting wordt omgegaan met de econoom.[17] De econoom is in de overdrachtsbelasting bewust ruimer gedefinieerd. A-G Wattel merkt in zijn conclusie in voornoemde zaak nummer 08/03606 op dat er dat hem gebleken is dat er voor de omzetbelasting geen specifiek begrip voor de econoom is, maar dat er enkel jurisprudentie is waarin dit begrip een rol speelde.

Het begrip econoom of de levering van het economisch eigendom is inderdaad niet als zodanig opgenomen in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968). De levering van de economische eigendom van een onroerende zaak vormt een levering voor de omzetbelasting indien de macht om als *eigenaar* over een zaak te beschikken worden overgedragen.[18] Om te spreken van de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken is de overdracht van het (volledig) economisch belang en de feitelijke beschikkingsmacht onvoldoende. Indien hiernaast tevens door de juridisch eigenaar een onherroepelijke volmacht tot het vervreemden of bezwaren van de zaak wordt gegeven, of de juridisch eigenaar zich verplicht om mee te werken aan overdracht van de zaak aan een derde, kan er krachtens de 'leasearresten' uit 2007 sprake zijn van een *levering voor de omzetbelasting*.[19]

3.2 Conclusies

Samengevat leidt de econo mische eigendomsoverdracht alleen dan tot een levering voor de omzetbelasting indien voldaan wordt aan de 'vereisten' om als eigenaar over de zaak te beschikken. Voor zover er inderdaad sprake is om als eigenaar over de zaak te beschikken zal er, gelet op de ruime uitleg van dit begrip, vrijwel altijd sprake zijn van een econoom en dus een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Omgekeerd leidt een econoom voor de overdrachtsbelasting dus zeker niet altijd tot een levering in de zin van de omzetbelasting. Een ruime uitleg van het begrip econoom voor de overdrachtsbelasting leidt voor marktpartijen dan mogelijk tot het problematische gevolg van heffing van overdrachtsbelasting, terwijl juist uit de memorie van toelichting blijkt dat de ratio van wetsbepaling art. 15, lid 1, sub a, WBR het voorkomen is van een cumulatie van beide belastingen en afzien van het heffen van overdrachtsbelasting wanneer een onroerende zaak zich in de bouw- en handelsfase bevindt.[20]
Deze mogelijke lastige samenloop kan aan de orde zijn bij een 'vrijwillige econoom voor de overdrachtsbelasting' waarbij bijvoorbeeld een kopende projectontwikkelaar al voor de juridische eigendomsverkrijging start met de bouwwerkzaamheden op de reeds tot bouwterrein gemaakte grond van een gemeente.

Het is de schrijvers van dit artikel ter ore gekomen dat op het Ministerie van Financiën gewerkt wordt aan een herziening van de 'Projectontwikkelaarresolutie'.[21] Graag willen wij de Besluitschrijver suggereren om hierbij ook oog te hebben voor de bovenstaande situatie. Dat het belastbare feit van de econoom voor de overdrachtsbelasting op een ander moment is gelegen dan de levering van de onroerende zaak voor de omzetbelasting, zou niet mogen leiden tot de dubbele heffing van omzetbelasting en overdrachtsbelasting. Een dergelijke marktverstorende werking is ongewenst en strookt ook niet met de aangehaalde ratio van de samenloopregeling om cumulatie van beide heffingen in de bouw- en handelsfase te voorkomen.

4. Wetsvoorstel aanpassing econoom en noodzaak aanvulling van art. 9 WBR

4.1 Aanpassing art. 2, lid 2, WBR

Thans is wetvoorstel Fiscale verzamelwet 2010 aanhangig.[22] De bedoeling is dat per 1 januari 2011 ook als een economische eigendomsverkrijging kan worden aangemerkt de verkrijging van een belang bij een bestanddeel van een onroerende zaak dat zelfstandig aan een recht worden onderworpen. Ondergetekenden zijn in beginsel niet negatief over het idee dat het in paragraaf 2.3 genoemde gat in de wet, aangaande de heffing over een econoom van een bestanddeel van een onroerende zaak, gedicht gaat worden. De staatssecretaris meldt dat directe aanpassing nodig is omdat anders belastingderving blijkt. Ons is deze mogelijk omvangrijke belastingderving in de praktijk niet gebleken en ook de wetgever onderbouwt deze belastingderving niet overtuigend.
Zoals hierboven aangegeven, zijn we op zich niet tegen de belastingwijziging op zich, maar we vrezen wel heftige toekomstige discussies tussen Belastingdienst en belastingplichtigen over de vraag wat een bestanddeel is en of dit bestanddeel in een zakelijk recht ondergebracht kan worden. We krijgen namelijk nu drie discussies op elkaar gestapeld:

1) wat is precies het belang dat moet overgaan om een econoom te vormen voor de overdrachtsbelasting;
2) is er sprake van een samenstel van rechten en verplichtingen met betrekking tot een onroerende zaak die een bestanddeel kunnen vormen;
3) is het samenstel van afspraken dat partijen sluiten theoretisch gezien onder te brengen in een zelfstandig beperkt zakelijk recht terwijl partijen dat niet gedaan hebben.

Nu de discussie over discussiepunt 1 al vijftien jaar heftige vragen oproept en nog steeds niet is uitgekristalliseerd vrezen wij dat het oproepen van twee nieuwe discussiepunten en met name de vraag of een samenstel van rechten in theorie onder te brengen is in een beperkt zakelijk recht partijen weer vele jaren extra discussies gaat oproepen. Een complicatie hierbij is dat fiscalisten moeten gaan discussiëren over civielrechtelijke begrippen zonder dat de civielrechtelijke vraag vooraf duidelijk toetsbaar is.
De wetgever verzuimd om in de memorie van toelichting in te gaan op de (financiële) gevolgen van de wetswijziging voor het bedrijfsleven en de burger, maar gevreesd moet worden dat de kosten van fiscale discussies die het bedrijfsleven en burgers moeten gaan betalen hoger zullen worden dan de niet goed onderbouwde hoogte van de belastingderving.

4.2 Noodzaak aanpassing art. 9 en art. 11 WBR

Los van de onduidelijkheden in de reikwijdte van de aanvulling van art. 2, lid 2, WBR is het ons inziens in ieder geval noodzakelijk om meteen ook art. 9 WBR aan te passen. Art. 9 WBR bepaalt dat geheven wordt over de waarde van 1) het vol eigendom van de zaak of 2) de waarde van het beperkt recht indien er een beperkt recht verkregen wordt. Art. 9 WBR bevat thans nog geen heffingsgrondslag ten aanzien van een 'bestanddeel'. De Hoge Raad laat in het in paragraaf 2.3 gememoreerde arrest zien dat zolang er geen zakelijk recht gevestigd is, niet geheven kan worden over de waarde van het zakelijk recht. Dat betekent dat bij de verkrijging van belang bij een bestanddeel belasting geheven gaat worden over de volle eigendomswaarde van de onroerend zaak waar het bestanddeel onderdeel van uitmaakt.
Dit leidt dus tot onmiskenbare overkill, terwijl wij nergens in de memorie van toelichting lezen dat deze overkill onderkend of beoogd is.
Het lijkt dus verstandig om art. 9 WBR aan te passen zodat in ieder geval slechts overdrachtsbelasting geheven wordt over de waarde van het bestanddeel dat verkregen wordt.
Wellicht is het goed om in art. 9, lid 1, WBR slechts vast te leggen dat belasting geheven gaat worden over de waarde in het economisch verkeer van hetgeen krachtens art. 2 WBR wordt verkregen. Met een dergelijke bepaling is niet alleen de waardebepaling van een bestanddeel geen item meer, maar tevens is de overkill, zichtbaar in het paragraaf 2.2 gememoreerde arrest van de HR 9 oktober 2009 nr. 08/02257, dan gerepareerd.

Ook vragen wij ons af hoe de waarde van een belang bij een bestanddeel vastgesteld gaat worden indien daarvoor een periodieke vergoeding overeengekomen wordt. De wetgever gaat daar niet op in. Wellicht is dit bewust indien het de bedoeling is om gelijk belasting te heffen over de volle eigen-

domswaarde, maar ervan uitgaande dat dit niet de bedoeling is, lijkt het goed om de bepalingen van art. 11 WBR ook van toepassing te laten zijn. In ieder geval wordt dan duidelijk dat de periodieke vergoeding contant gemaakt moet worden aan de hand van de in art. 11, lid 3, WBR bedoelde Tabel.

5. Conclusie

Tot op heden werd de volgende situaties als economen voor de overdrachtsbelasting erkend:

- het recht om reeds vóór de levering als eigenaar over de zaak te beschikken;
- een onherroepelijke volmacht tot levering;
- het recht de zaak te gebruiken;
- het genot van de vruchten van de zaak;
- bepaalde sleutelverklaringen.[23]

Wellicht heeft de Hoge Raad er op gedoeld dat bij overgang van het slooprisico er ook sprake is van een verkrijging van de economisch eigendom.

Wij bepleiten tot uitbreiding van de Projectontwikkelaarresolutie voor de vrijwillige econoom, nu het mogelijk lijkt dat de econoom niet onder de samenloopregeling zou kunnen vallen terwijl de grond zich al wel in de bouw en handelsfase bevindt.

Ten aanzien van het aanhangige aanpassing van art. 2, lid 2, WBR hebben wij vragen over de extra civielrechtelijke discussies die gaan ontstaan en die door fisc alisten moet worden beslecht. Ook menen wij dat aanvullende wetgeving gewenst is ten aanzien van de heffingsgrondslag van de econoom.

De auteurs zijn als vastgoed fiscalist verbonden aan CMS Derks Star Busmann te Utrecht.

1 W.J.A. Ambergen, 'De econoom: 1995-2007', *Vastgoed, Fiscaal & Civiel*/2008, nr. 1.
2 HR 10 augustus 2007, nr. 42 315, r.o. 3.3, *BNB* 2007/274.
3 MvT Kamerstukken II, 1994-1995, wetsvoorstel 24 172.
4 Hierop wordt nader terug gekomen in par. 3.
5 Indien de econoom niet (bij notariële) akte ter registratie is aangeboden heeft de vervreemder een meldingsplicht om de econoom bij de bevoegde inspecteur binnen twee weken te melden (art. 54 WBR). Het niet voldoen aan deze verplichting leidt tot een verzuimboete van € 4.920 (art. 67ca, lid 1, sub f, AWR). Om te voldoen aan zijn verplichtingen dient de vervreemder een aan hem uitgereikt meldingsbiljet van de inspecteur in te vullen en te retourneren (art. 21b Uitv.besl. AWR). De vervreemder is in dit geval hoofdelijk aansprakelijk voor de overdrachtsbelasting (art. 42, lid 2, IW 1990). De verkrijger van de econoom dient binnen 1 maand na de verkrijging aangifte te hebben gedaan en de belasting te hebben betaald (art. 19, lid 3, AWR jo. art. 17 WBR). De naheffingtermijn voor de verkrijging van de econoom bedraagt twaalf jaar (art. 20, lid 4, AWR). Wanneer een econoom bij notariële akte ter registratie wordt aangeboden is de notaris overigens hoofdelijk aansprakelijk voor de overdrachtsbelasting (art. 42, lid 1, IW 1990). De aangifte vindt in dit geval plaats door het aanbieden van de akte ter registratie (art. 21a Uitv.reg. AWR).
6 *V-N* 2009/51.28.
7 Rechtbank Breda 14 augustus 2007, nr. AWB 06/923.
8 Hof Den Bosch 17 juli 2008, nr. 07/00459. Zie voor een soortgelijke samenhang voor de *omzetbelasting* de samengestelde prestatie zaak *Don Bosco*, Hof van Justitie EG 19 november 2009, nr. C-461/08.
9 Conclusie A-G Wattel, 21 april 2009, nr. 08/03606.
10 Zie HR 9 oktober 2009, nr. 08/03606, r.o. 3.4.
11 *V-N* 2009/51.27.
12 Zie voor het aanhangige wetsvoorstel paragraaf 4 van dit artikel.
13 *V-N* 2009/64.18.
14 Nota naar aanleiding van het verslag wetsvoorstel 24 172, nr. 5, 23 augustus 1995.
15 A-G Wattel, 29 september 2009, nr. 08/05312, punt 5.25.
16 *V-N* 2010/15.26.
17 Nr. AFP 2000-0188 U.
18 Hof van Justitie EG, 8 februari 1990, C-320/88.
19 Zie o.a. HR 23 november 2007, nrs. 38126, 40142, 37641 t/m 37648.
20 MvT Kamerstukken II, 1994-1995, wetsvoorstel 24 172, p. 19.
21 Besluit staatssecretaris van Financiën 13 mei 2002, nr. CPP 2002/897.
22 Fiscale verzamelwet 2010, nr. 32401.
23 Opsomming ontleend aan de conclusie van A-G Wattel, 21 april 2009, nr. 08/03606.