

Woningcorporatie en overdrachtsbelasting



De Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) kent faciliteiten op grond waarvan Algemeen Nut Beogende Instellingen (ANBI's) onder voorwaarden een vrijstelling voor de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting krijgen bij de overdracht casu quo verkrijging van onroerende zaken. Deze vrijstelling speelt bij de overdracht van onroerende zaken in het kader van een taakoverdracht tussen ANBI's.¹ In deze bijdrage wordt op de meest relevante voorwaarden waaronder deze vrijstelling van toepassing is ingegaan tegen de achtergrond van de thans daarover plaatsvindende discussie.

1. Politiek speelveld

Vereniging van Woningcorporaties Aedes heeft in haar brief van 10 oktober jongstleden een oproep gedaan aan de leden van de Tweede Kamer in verband met het begrotingsdebat voor 2017 over de verschuldigdheid van overdrachtsbelasting door woningcorporaties. In deze brief stelt Aedes dat de Staatssecretaris van Financiën eerder een toezegging heeft gedaan dat een woningcorporatie, voor zover deze heeft te gelden als ANBI, geen overdrachtsbelasting zou hoeven te betalen indien zij haar bezit aan een collega woningcorporatie overdraagt. In de praktijk is dat naar de mening van Aedes nog niet (afdoende) geregeld. Bij brief van 11 oktober 2016 reageert de minister naar aanleiding van vragen uit de Tweede Kamer. In zijn brief geeft de minister aan dat de overdrachtsbelasting een vrijstelling kent bij overdracht van onroerende zaken als onderdeel van een taakoverdracht tussen ANBI's. Een van de voorwaarden die daarbij gesteld is, is dat de overdracht vrij van commerciële factoren moet plaatsvinden. Daarvan is volgens de minister sprake wanneer de onroerende zaken hooguit tegen de boekwaarde (op basis van historische kostprijs minus afschrijvingen) worden overgedragen. Hij constateert dat woningcorporaties kunnen kwalificeren als ANBI en dat er sprake kan zijn van een taakoverdracht, maar dat dikwijls niet wordt voldaan aan de voorwaarde met betrekking tot de commerciële factoren. De onroerende zaken worden binnen het kader van de taakover-

dracht tegen te hoge waarden overdragen. Naar aanleiding hiervan heeft Kamerlid Van Vliet op 13 oktober jongstleden een motie ingediend die door de Tweede Kamer is aangenomen. In deze motie geeft hij aan dat de overdrachtsbelasting een belemmering vormt voor de overdracht van onroerende zaken tussen woningcorporaties. Dat als gevolg van de indeling van Nederland in woningmarktregio's er wel behoefte is aan de overdracht van deze onroerende zaken, maar dat de ermee gemoeide overdrachtsbelasting een belemmering oplevert tegen zulke overdrachten. Van Vliet verzoekt de regering te onderzoeken op welke wijze vrijstelling van overdrachtsbelasting bij overdracht van sociale huurwoningen tussen toegelaten instellingen als gevolg van de indeling in nieuwe woningmarktregio's alsnog kan worden bereikt.

2. Wettelijke basis

De wettelijke basis voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting bij de taakoverdracht tussen ANBI's is opgenomen in artikel 15 lid 1 onderdeel h WBR en nader uitgewerkt in artikel 5d Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer 1971 (Uitvoeringsbesluit WBR). Artikel 15 lid 1 aanhef en onderdeel h WBR geeft aan dat onder nader bij algemene maatregel van bestuur te stellen regels, is vrijgesteld de verkrijging van onroerende zaken tussen ANBI's in het kader van fusie, splitsing, interne reorganisatie en taakoverdracht. Artikel 5d Uitvoeringsbesluit WBR geeft de voorwaarden waaronder de vrijstelling van toepassing is. Deze zijn, kort samengevat de volgende:

1. alle activa en passiva die betrekking hebben op de overgedragen taak moeten worden overgedragen;²
2. commerciële factoren mogen bij de taakoverdracht geen rol spelen;³
3. de vrijstelling is niet van toepassing indien de overdracht uitsluitend de exploitatie van onroerende zaken of de overdracht van afzonderlijke onroerende zaken inhoudt;⁴
4. de vrijstelling is niet van toepassing als de onroerende zaken niet voor de overgedragen taak worden aangewend;⁵
5. de overdrachtsbelasting is alsnog verschuldigd indien de verkrijgende ANBI binnen drie jaar na de overdracht ophoudt te bestaan of haar status als ANBI

* Mr. J.J.H. Wijnmaalen MRICS is notaris bij Dirkzwager advocaten & notarissen en redacteur van dit tijdschrift. Met dank aan mr. S. van der Heul voor zijn inbreng ten aanzien van staatssteun.

1. Artikel 15 lid 1 onderdeel h WBR.
2. Artikel 5d lid 1 onderdeel b Uitvoeringsbesluit WBR.
3. Artikel 5d lid 1 onderdeel b Uitvoeringsbesluit WBR.
4. Artikel 5d lid 2 Uitvoeringsbesluit WBR.
5. Artikel 5d lid 2 Uitvoeringsbesluit WBR.

verliest.⁶ Dit is anders wanneer binnen die periode er sprake is van een van overdrachtsbelasting vrijgestelde fusie waardoor de ANBI haar status verliest.⁷

3. ANBI

Alvorens in te gaan op de vraag wanneer er sprake is van een taakoverdracht zoals hiervoor omschreven, is van belang te constateren of een woningcorporatie wel kwalificeert als ANBI. Dit is geen vanzelfsprekendheid. Op grond van een arrest van de Hoge Raad van 12 mei 2006⁸ zal er sprake moeten zijn van werkzaamheden van de betreffende instelling die voor ten minste de helft van haar activiteiten het algemeen belang dienen wil er van een ANBI sprake zijn. In dit arrest heeft de Hoge Raad uitgemaakt dat een instelling slechts als ANBI kan worden gerangschikt indien de werkzaamheden van de instelling het algemeen belang minstens in gelijke mate als het particulier belang dienen. Concreet betekent dit voor de woningcorporatie naar mijn mening dat de verhouding tussen diensten van algemeen economisch belang (DAEB) en niet-DAEB-activiteiten in belangrijke mate zal aangeven of er sprake is van een ANBI of niet. Onder de DAEB-activiteiten vallen onder andere het bouwen en verhuren van sociale huurwoningen. Indien de niet-DAEB-activiteiten meer dan de helft van de totale activiteiten van de betreffende woningcorporatie vormen, is aan te nemen dat er geen sprake is van een woningcorporatie die als ANBI kan worden gerangschikt. Daarvoor is het uiteraard wel van belang dat de verhuur van woningen in de sociale sector als een handeling kan worden aangemerkt die het algemeen nut dient.

De vraag of sociale verhuur van woningen te kwalificeren valt als activiteiten die het algemeen nut dienen heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 13 januari 2012⁹ in positieve zin beantwoord. Het algemeen nut wordt gediend indien een vereniging of stichting die op de voet van artikel 70 lid 1 (thans artikel 19) Woningwet is toegelaten, als instelling uitsluitend in het belang van de volkshuisvesting werkzaam is en zich erop heeft gericht het algemeen belang te dienen door te voorzien in voldoende en goede woongelegenheid in de sociale huursector.

Met andere woorden een woningcorporatie kan als ANBI worden gerangschikt indien haar werkzaamheden voor ten minste de helft zien op de sociale verhuur van woningen en zij zich blijkens haar statutaire doelstelling ook richt op het dienen van dat algemeen belang. Inmiddels is de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) hierop aangepast. In artikel 5B lid 3 is onder K opgenomen dat volkshuisvesting een activiteit van algemeen nut is in de zin van artikel 5B AWR. Daarmee is ook wettelijk verankerd dat het in beginsel mogelijk is dat een rechtspersoon die zich voor meer dan de helft van zijn activiteiten met volkshuisvesting bezighoudt als ANBI kan worden gerangschikt.

4. Taakoverdracht

Op grond van artikel 15 lid 1 onderdeel h WBR en artikel 5d Uitvoeringsbesluit WBR moet er sprake zijn van een taakoverdracht tussen ANBI's wil de vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing zijn. In dit artikel is in lid 1 onderdeel b aangegeven dat een taakoverdracht omvat de overdracht van alle activa en passiva die betrekking hebben op de overgedragen taak aan de verkrijgende vereniging of instelling en dat commerciële factoren geen rol mogen spelen. Bij de overdracht tussen corporaties zal het in de meeste gevallen juist gaan om de overdracht van verhuurde onroerende zaken. In hoeverre kan er bij een dergelijke overdracht überhaupt sprake zijn van de overdracht van een taak? In het bijzonder kan men zich dat afvragen tegen de achtergrond van artikel 5d lid 2 Uitvoeringsbesluit WBR dat bepaalt dat de vrijstelling niet van toepassing is indien de overdracht uitsluitend de exploitatie van onroerende zaken of de overdracht van afzonderlijke onroerende zaken inhoudt.

Hierover heeft de Staatssecretaris van Financiën bij brief van 13 september 2012 aan de Eerste Kamer het volgende opgemerkt:

‘(...) voor woningcorporaties is de exploitatie van onroerende zaken juist hun taak in de sfeer van het algemeen nut. Een overdracht van specifieke woningcomplexen, gedacht kan worden in een bepaalde wijk of plaats, van de ene woningcorporatie aan de andere zou daarom te kwalificeren zijn als een taakoverdracht en niet zijn aan te merken als een overdracht die uitsluitend de exploitatie van onroerende zaken inhoudt.’

Het vorenstaande brengt naar mijn mening wel met zich mee dat eventuele beleggingspanden of andere niet-DAEB-objecten die in het kader van een taakoverdracht worden verkregen buiten de vrijstelling zullen vallen omdat deze niet in het kader van het algemeen nut worden overgedragen. Dat kan anders zijn voor het kantoorgebouw van de woningcorporatie zelf zolang dit wordt ingezet voor haar kerntaken.

5. Commerciële factoren/staatssteun

Bij de toepassing van de vrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel h WBR mogen commerciële factoren geen rol spelen. Dit is nader uitgewerkt in artikel 5d lid 1 onderdeel b Uitvoeringsbesluit WBR. De staatssecretaris vult deze eis in door te bepalen dat er sprake moet zijn van een overdracht waarbij geen koopsom wordt bedongen, of hooguit de boekwaarde wordt vergoed. Onder boekwaarde wordt dan begrepen de historische kostprijs minus de afschrijvingen. Dit is door de Hoge Raad ook bevestigd in zijn arrest van 3 mei 2013.¹⁰ Indien er bij een hogere vergoeding ook een vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing zou zijn dan is er volgens de staatssecretaris mogelijk sprake van ongeoorloofde staatssteun.

6. Artikel 5d lid 3 Uitvoeringsbesluit WBR.

7. Zie nader hierover artikel 5d lid 4 Uitvoeringsbesluit WBR.

8. HR 12 mei 2006, ECLI:NL:HR:2006:AT8202, *BNB* 2006/267.

9. HR 13 januari 2012, nr. 10/03464, *JB* 2012/257.

10. HR 3 mei 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ9157.

Van staatssteun is sprake als door de Staat aan een of meer (groepen van) onderneming(en) een voordeel wordt verstrekt waardoor de concurrentie en de handel tussen de lidstaten van de EU wordt beïnvloed. Hoewel de minister zijn standpunt niet motiveert, vermoed ik dat hij een specifieke vrijstelling niet mogelijk acht vanwege het selectieve karakter ervan. Het verstrekken van een voordeel door het Rijk (zoals een belastingvrijstelling) levert alleen een staatssteunprobleem op als bepaalde groepen ondernemingen daardoor ten opzichte van andere groepen worden bevoordeeld. Woningcorporaties kwalificeren als ondernemingen in de zin van de staatssteunregels omdat zij goederen en diensten op de markt aanbieden. Als zij kunnen profiteren van een vrijstelling en andere op de vastgoedmarkt actieve ondernemingen niet, ontvangen woningcorporaties een (belasting)voordeel dat tot staatssteun kan leiden. Maatregelen met een zuiver algemene strekking die niet slechts bepaalde ondernemingen of de productie van bepaalde goederen begunstigen, vallen niet onder de staatssteunregels.¹¹ Voorzichtigheid bij het opstellen van zulke belastingregelingen is voor de minister noodzakelijk. In Europese jurisprudentie is namelijk uitgemaakt dat ook maatregelen die op het eerste gezicht op alle ondernemingen van toepassing zijn, selectief kunnen zijn. Een bekend voorbeeld is een uitspraak over een belastingmaatregel (bijvoorbeeld een belastingkrediet) die alleen geldt voor investeringen die een bepaalde drempel (afgezien van een omwille van administratieve doelmatigheid vastgestelde lage drempel) overschrijden. Een dergelijke maatregel is weliswaar op objectieve criteria verleend, maar is de facto voorbehouden aan ondernemingen die over aanzienlijke financiële middelen beschikken en dus selectief.¹²

6. Conclusie

Waar jaren geleden de overdracht van onroerende zaken aan woningcorporaties vrijgesteld was van overdrachtsbelastingen ziet men dat het thans lastig is voor een woningcorporatie om een woningportefeuille te verkrijgen zonder dat er sprake is van heffing van overdrachtsbelasting. In beginsel zal het mogelijk zijn om op grond van artikel 15 lid 1 onderdeel h WBR gebruik te maken van een vrijstelling voor de overdrachtsbelasting, echter zolang daarbij commerciële prijzen worden gerekend zal die vlieger niet opgaan.

Naast deze vrijstelling bestaat ten behoeve van woningcorporaties uiteraard ook nog de mogelijkheid om woningportefeuilles te verkrijgen op basis van een juridische fusie of afsplitsing. Daarnaast is het mogelijk onroerend goed te verkrijgen vrijgesteld van overdrachtsbelasting op basis van artikel 15 lid 1 onderdeel n en o WBR voor zover het betreft de verkrijging op basis van een stedelijke herstructurering.

11. Zie Mededeling van de Commissie betreffende het begrip 'staatssteun' in de zin van artikel 107 lid 1 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, *PbEU* 2016, C 261.

12. Gerecht EG 6 maart 2002, gevoegde zaken T-92/00 en T-103/00, ECLI:EU:T:2002:61, r.o. 39 (*Territorio Histórico de Álava – Diputación Foral de Álava, Ramondín, SA en Ramondín Cápulas, SA/Commissie*).