

Fiscale conferentie ‘Vastgoed’

WFR 2023/122

Verslag van de vierenvijftigste fiscale conferentie ‘Vastgoed’ gehouden op 13 en 14 februari te Zeist.

1. Inleiding

Twee keer per jaar organiseert het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst samen met de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) een fiscale conferentie waarbij tien specialisten van de NOB en tien specialisten van de Belastingdienst vrij en ongebonden met elkaar discussiëren over een fiscaal onderwerp. De 54e editie van deze conferentie vond plaats op 13 en 14 februari 2023 ter ere van het 25-jarige jubileum van het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst. De thema's van de conferentie waren (i) de problemen op de woningmarkt en (ii) de huidige en toekomstige verduurzaming van het Nederlandse vastgoed. De thema's werden besproken aan de hand van onderstaande onderwerpen, waarbij het doel was om een blik op de toekomst van vastgoed te werpen. De conferentie werd geleid door Tom Berkhout.³

2. Thema 1: de problemen op de woningmarkt

2.1 Woningmarkt: uitdagingen, oplossingsrichtingen en stakeholders

Peter Boelhouwer⁴ geeft de stand van zaken weer op de woningmarkt en begint met een alarmerende boodschap: Nederland heeft een woningtekort en zal dit met het huidige bouwtempo ook in de nabije toekomst houden. Oorzaken zijn sterk teruggevallen woningbouwproducties, de structurele snellere bevolkingsgroei, onttrekking permanente woningen door verhuur aan studenten en tweede woningen, langer zelfstandig wonen van ouderen en sluiting GGZ-instellingen.

Boelhouwer vervolgt met de trends op de woningmarkt. Enkele trends zijn: sterke daling hypotheekaanvragen eind 2022/begin 2023, het aantal bouwvergunningen is in

2022 63.000⁵ en het aantal verkochte en opgeleverde nieuwboukoopwoningen neemt sinds 2021 af.

Na de trends worden de toekomstverwachtingen samen met de aanwezigen besproken. Momenteel zijn er grote onzekerheden op de woningmarkt (stijgende rente, stijgende bouwkosten, hoge inflatie en oorlog in de Oekraïne), waardoor de krapte de aankomende jaren nog zal blijven. De verwachting is dat het aantal verkopen licht zal afnemen en dat nieuwbouwproducties in 2023 en 2024 onder druk komen te staan. In de toekomst worden twee grote problemen op de woningmarkt voorzien:

1. Door de stijgende rente, de toename in regelingen, hun gebrek aan grondposities en de disbalans in de beleggingsportefeuille zullen institutionele beleggers zeer waarschijnlijk minder gaan investeren.
2. Nu woningen in het duurdere segment een stuk minder worden verkocht, kunnen projectontwikkelaars minder koopwoningen voor het sociale en middensegment (waar juist veel vraag naar is) realiseren. Dit vindt zijn oorzaak in het feit dat koopwoningen in het sociale en middensegment veelal verlieslatend zijn en deze verliezen normaliter worden opgevangen met de winsten die worden behaald met de verkoop van koopwoningen in het duurdere segment.

De aanwezigen diepen de problemen tezamen met Boelhouwer verder uit en bespreken enkele oplossingen voor het woningtekort: invoering van gecontroleerde markthuren,⁶ regulering van markthuren op basis van specifieke regimes voor de vrije sector, regulering op basis van een percentage van de investering. Ook de meest voor de hand liggende oplossing wordt besproken, namelijk het vergroten van het woningaanbod. Boelhouwer geeft aan dat dit bijvoorbeeld kan door de ontwikkeling van een flexibele tijdelijke schil, een efficiëntere inzet van de bestaande woningvoorraad en het verhogen van nieuwbouwproducties. Tot slot werden nog enkele structurele oplossingen besproken: het geleidelijk invoeren van een eigendomsneutraal woonbeleid, het geleidelijke opheffen van fiscale stimulering van het eigenwoningbezit, het invoeren van vermogensheffing voor woningen.

1 Kirsten de Goede is vastgoedfiscalist bij PKF Wallast Amsterdam.

2 Linde Kremer is tax talent trainee bij de Belastingdienst.

3 Prof. dr. T.M. Berkhout MRE MRICS is verbonden aan Nyenrode Business Universiteit en Belastingdienst/Vastgoedkenniscentrum.

4 Prof. dr. P.J. Boelhouwer is hoogleraar bij TU Delft en voorzitter van het European Network for Housing Research en van het Kenniscentrum Aanpak Funderingsherstel.

5 Met de huidige woningbehoefte is minimum 80.000/90.000. Momenteel valt het aantal daadwerkelijk gebouwde woningprojecten lager uit dan het aantal vergunde woningprojecten.

6 Boelhouwer geeft aan dat dit grote problemen kan opleveren qua investeringen in de woningmarkt en eventueel een inbreuk kan vormen op het recht op eigendom ex. art. 6 EVRM.

2.2 Woningmarkt: fiscale positie van de beleggers en vastgoedexploitatie

Hein Vermeulen⁷ en Peter-Jan Tuk⁸ leiden het tweede blok over de woningmarkt in met twee korte presentaties om aan de hand van enkele stellingen te discussiëren.

2.2.1 Woningmarkt: fiscale positie van de beleggers

Hein Vermeulen vervolgt met de fiscale positie van beleggers op de woningmarkt. Hij licht toe dat beleggers binnen de directe belastingen verschillend worden behandeld en dat in zijn algemeenheid die verschillende behandeling is gebaseerd op het draagkrachtbeginsel. Hij stelt hierbij de vraag: uitgaande van de premisse dat het draagkrachtbeginsel de hoeksteen is waarop de directe (inkomsten)-belastingen zijn gebaseerd, wordt het draagkrachtbeginsel voldoende in ogenschouw genomen bij de behandeling van de verschillende typen woningbeleggers? Vermeulen betoogt dat in ons omringende landen het draagkrachtbeginsel uit het gelijkheidsbeginsel wordt afgeleid en dat daar onderdeel uitmaakt van constitutionele toetsing. Hieruit volgt een verhoogde motiveringsplicht voor wetgevers. In Nederland kennen we echter een constitutioneel toetsingsverbod.

Het welbekende Kerst-arrest⁹ laat zien dat in Nederland soms een verhoogde motiveringsplicht geldt en dat in dat geval de proportionaliteit beoordeeld moet worden. Bij directe belastingen is het lastig om het EU-Handvest toe te passen, maar soms kan het EVRM wel toepassing vinden.¹⁰

De Hoge Raad legt de lat hoog waar het gaat om toetsing aan verdragsrechtelijk gewaarborgde rechten.¹¹ Rechters toetsen slechts marginaal. Als dit vraagstuk wordt toegepast op het box 3-rechtsherstel, dan heeft Vermeulen hier zijn vraagtekens bij. Ook plaatst hij vraagtekens bij de vraag of generieke renteaftrekbeperking¹² bij woningcorporaties niet een inbreuk vormt op hun Europese recht(en).

2.2.2 Woningmarkt: vastgoedexploitatie: ondernemen of beleggen?

Peter-Jan Tuk bespreekt de begrippen ondernemen en beleggen bij vastgoedexploitatie. Binnen de fiscaliteit komen wij de begrippen ondernemen en beleggen op verschillende plaatsen tegen. Het blijken weerbarstige begrippen te zijn.

Inzoomend op de Wet vennootschapsbelasting 1969: B.V.'s en N.V.'s worden geacht hun onderneming met hun

gehele vermogen te drijven.¹³ De discussie of sprake is van een onderneming kan alleen spelen bij stichtingen, verenigingen en overheidslichamen. Voor deze entiteiten is geen equivalent van het resultaat uit overige werkzaamheden ex art. 3.90 e.v. van de Wet inkomstenbelasting 2001 of box 3. Er wordt alleen naar de objectieve onderneming gekeken en de vraag is of dit terecht is.

Tuk stelt de vraag: kan worden gesteld dat ondernemen en beleggen elkaar uitsluitende begrippen zijn? Als wordt gekeken naar tijdelijke overtollige liquiditeiten, dan kan sprake zijn van beleggen, maar ook van ondernemingsvermogen.

2.2.3 Woningmarkt: stellingen

Afsluitend worden drie stellingen besproken:

1. De exploitatie van vastgoed dient als begrip voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting gedefinieerd te worden.

Eigenlijk zijn er twee vragen. Ten eerste, vinden we het afhankelijk van het subject te rechtvaardigen dat we een object anders definiëren? Ten tweede, dient het object in alle gevallen hetzelfde te worden belast? Bij vastgoed zou een aparte box misschien een oplossing kunnen zijn.

2. Is het rechtvaardig dat een kleine box 3-belegger die financiering aantrekt, effectief meer belasting betaalt dan een grote box 3-belegger die geen of minder financiering behoeft aan te trekken?

De aanwezigen vinden het hierbij van belang of het voor de belastingplichtige noodzakelijk is om te lenen. Ook geven zij aan dat het probleem eerder ligt in de fictieve forfaitaire rendementen in box 3.

3. Schiet hogere overdrachtsbelasting haar doel voorbij?

De aanwezigen antwoorden hier unaniem met 'ja' op.

2.3 Woningmarkt: vergroten woningaanbod – fiscale aspecten

Bartjan Zoetmulder¹⁴ en Ynze van der Tempel¹⁵ bespreken de fiscale aspecten bij het vergroten van het woningaanbod. Zij lichten het verschil tussen een gecombineerde en gesplitste koop-/aanneemovereenkomst bij een transformatieproject van commercieel vastgoed naar woningen toe. Enkele conclusies:

- De aankoop van grond wordt bemoeilijkt, omdat hogere fiscale kosten leiden tot een lagere residuele grondwaarde.

7 Mr. dr. H. Vermeulen, PwC.

8 Drs. P.B. Tuk is werkzaam bij het Ministerie van Financiën.

9 HR 24 december 2021, nr. 21/01243.

10 Zie in dit kader advies 15 november 2022 van de landsadvocaat. <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2022/11/15/advies-landsadvocaat-over-vermogensaanwasheffing>.

11 Zie HR 18 februari 2022, nr. 20/00058.

12 Art. 15b Wet VPB 1969.

13 Art. 2 lid 6 Wet VPB 1969.

14 Mr. B.R. Zoetmulder is werkzaam bij Loyens & Loeff.

15 Mr. Y. van der Tempel is werkzaam bij Loyens & Loeff.

- De bouwkwaliteit komt onder druk te staan bij een hogere belastingdruk (dit kan een project onhaalbaar maken of leiden tot kleinere woningen).
- Meer fiscale kosten maken het noodzakelijk om de opbrengsten te verhogen, waardoor minder ruimte is voor goedkope(re) koop-/huurwoningen.

De fiscaliteit kan een transformatieproject “maken” of “breken”. De sprekers zien in de praktijk dat de fiscale besparing bij een transformatieproject nagenoeg altijd wordt gebruikt om het project haalbaar te maken. De vraag ontstaat of het probleem niet ligt bij het feit dat een bouwer/grondbezitter geen lage grondwaarde wil accepteren. Duidelijk is wel dat als men een lagere grondwaarde moet accepteren, men geen financiële prikkel heeft voor de transformatie.

De sprekers behandelen ook de Wet differentiatie overdrachtsbelasting die per 1 januari 2021 in werking is getreden en de verdere verhoging van het algemene tarief per 1 januari 2023. De verhoging van het algemene tarief en inperking van het 2%-tarief hebben een nadelige invloed op de haalbaarheidsanalyse. De verhoging van het algemene tarief heeft nooit de bedoeling gehad om het woningaanbod nadelig te beïnvloeden. Het doel was:

“(…) het verbeteren van de positie van starters op de woningmarkt ten opzichte van beleggers, omdat beleggers starters vooral in (grotere) steden vaak te vlug af zijn. Daardoor is het voor starters steeds moeilijker om een woning te kopen.”¹⁶

De verdere verhoging van het algemene tarief in de overdrachtsbelasting heeft een tweeledig doel: “1) *koopstarters en doorstromers een relatief sterkere positie geven op de koopwoningmarkt ten opzichte van beleggers; en 2) een budgettair doel ter dekking van de overige maatregelen in het coalitieakkoord en de Voorjaarsbesluitvorming.*”¹⁷

De aanwezigen komen tot twee overdrachtsbelastingssuggesties die een positief effect op het woningaanbod kunnen hebben:

1. Toepassing van het 2%-tarief (of startersvrijstelling) bij gesplitste koop-/aaneemovereenkomst als grond/oudbouw met woonbestemming wordt aangekocht.
2. Het verlengen van de zesmaandentermijn als de opvolgende verkrijging bestemd en gebruikt gaat worden als woning (hoofdverblijf).

¹⁶ Kamerstukken II 2020/21, 35 576, nr. 3.

¹⁷ Memorie van toelichting, wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2023), p. 37.

2.4 Woningmarkt: vastgoed in de virtuele wereld (metaverse)

Frank Putman¹⁸ sluit het thema woningmarkt af met het onderwerp vastgoed in de metaverse.

De metaverse is een serie van virtuele werelden die via het internet bereikbaar is. In deze werelden kunnen mensen een avatar (virtuele dubbelganger) aanmaken en een virtueel leven leiden, dat qua activiteiten veel gelijkenissen vertoont met ons echte leven. Zo kunnen avatars in de metaverse werken, naar concerten gaan, spelletjes spelen, shoppen, en nog veel meer.

Ook in de metaverse is er een vastgoedmarkt. In de tien grootste metaverse werelden zijn in totaal zo'n 622.436 percelen beschikbaar. De eigendomstitel van deze percelen kunnen op blockchain netwerken worden verhandeld in de vorm van Non-Fungible Tokens (NFTs). Daarnaast is het – net als in de “echte” wereld – mogelijk om deze percelen te bebouwen, verbouwen, samen te voegen of te verhuren. Naar verwachting wordt vanaf 2028 ongeveer 6 miljard dollar per jaar aan vastgoedtransacties gedraaid in de metaverse. De waarde van de percelen wordt bepaald door schaarste, de cryptomarkt, de coördinaten van het perceel (het perceel met coördinaat “100, 100” is vaak meer waard dan het perceel met coördinaat “271, 73”) en de – eventueel beroemde – bewoners van omliggende percelen.

In de toekomst zullen vragen gaan spelen zoals: willen landen vastgoedtransacties in de metaverse belasten, kunnen en mogen zij dat? En hoe willen ze dit gaan doen en controleren? Voor passieve particuliere beleggers in Nederland lijkt Nederland hun vastgoed in de metaverse op dit moment in box 3 te belasten.

3. Thema 2: vastgoed en duurzaamheid

3.1 Praktijk verduurzamen vastgoed

3.1.1 Praktijkhandreiking taxeren duurzaam vastgoed

Sander Koëter¹⁹ bijt de spits af op de tweede dag van de conferentie, met een bespreking van de praktijkhandreiking voor het taxeren van duurzaam vastgoed, waarin verschillende verduurzamingscasussen uit de praktijk worden doorgerekend.²⁰ Koëter stelt dat het energieverbruik van een gebouw voor circa 40% wordt bepaald door menselijk gedrag. Hierdoor kloppen de gebruikte modellen voor het energieverbruik per energielabel niet. Woningen

¹⁸ Mr. F.C.P. Putman is werkzaam bij EY.

¹⁹ Sander Koëter is directeur van Koëter Vastgoed Adviseurs Geldrop/Amsterdam, auteur van de Vastgoed Taxatiewijzer en gastdocent bij verschillende onderwijsinstututen.

²⁰ T.M. Berkhout e.a., Praktijkhandreiking verduurzamen vastgoed. Van 'bruin' naar 'licht- en donkergroen' vastgoed: acht praktijkcasussen. Utrecht: NVM Business.

met een slecht label leiden tot zuiniger gedrag dan ingeschat, en vice versa voor woningen met een zuinig label.²¹ Vervolgens neemt Koëter de aanwezigen mee in de nieuwe methode voor het berekenen van een energielabel volgens de NTA8800.

Voor een daadwerkelijke afname in het energiegebruik moet men rekening houden met de trias energetica: 1) een beperking van de energievraag, 2) het gebruik van hernieuwbare energie bevorderen en 3) als het niet anders kan, gebruik fossiele energie dan zo efficiënt mogelijk. Ook is een stelregel dat het verduurzamen van vastgoed zo simpel mogelijk moet worden gehouden. Installaties moet men alleen gebruiken als verduurzaming door middel van bouwkundig ingrijpen niet haalbaar is. Als het niet mogelijk is om slechts bouwkundig in te grijpen, luidt het advies om eerst eenvoudige ingrepen te doen en daarna pas voor ingewikkeldere ingrepen te gaan.

De verduurzaming van vastgoed brengt verschillende potentiële problemen met zich. Lucht-water-warmtepompen overschrijden nachtelijke geluidsnormen, kunnen door particulieren niet worden afgeschreven en bevatten giftige F-gassen waarvan de handel in 2030 wordt ingeperkt.

Koëter sluit af met de vraag of wij in Nederland goed bezig zijn geweest met duurzaamheid. Nederland is afgelopen jaren weggezakt in de Europese ranglijst voor verduurzaming. Lange tijd was er geen aandacht voor de verduurzaming. Nu moet Nederland een enorme inhaalslag gaan maken. Wel verwacht Koëter dat er komende jaren vanuit Nederland strengere eisen gaan komen, boven op de Europese regelgeving.

3.1.2 Goederenrechtelijke vraagstukken bij verduurzaming vastgoed

Pernille van der Plank²² begint haar voordracht met de centrale vraag: hoe kunnen we vastgoed verduurzamen en in 30 jaar stap voor stap naar een aardgasloos Nederland gaan? Zij noemt drie mogelijke opties die dit kunnen bewerkstelligen:

- warmtepomp;
- infraroodpaneel;
- bodemenergiesysteem (bijvoorbeeld warmtenetten).

Voor al deze verwarmingsinstallaties bestaan verschillende financieringsvormen. Hierdoor rijst wel de vraag wie er nu eigenaar is van de installatie. En valt dit anders te rege-

len als de financieringsconstructie dit vergt? Om deze vragen te beantwoorden kijken we naar het goederenrecht.

Het eigenaarschap van warmtepompen wordt nagetrokken door de eigenaar van de woning waarin deze geïnstalleerd zijn door bestanddeelvorming (art. 3:4 lid 1 BW). Kijkende naar de verkeersopvattingen (*HR Dépex/Curatoren*²³), is een woning vanuit het oogpunt van geschiktheid incompleet zonder verwarming. Zonnepanelen zijn onroerende zaken in de zin van art. 3:3 lid 1 jo. art. 5:20 lid 2 sub e BW en worden dus nagetrokken met de grond. Zij zijn indirect duurzaam verenigd met de grond, omdat zonnepanelen, naar aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven, blijkens de bedoelingen van de bouwer voor zover deze naar buiten blijken (*HR Portacabin*,²⁴ *HR WKK*²⁵). Warmtenetten vallen uiteen in open systemen, waarbij volgens art. 5:20 lid 2 BW de bevoegd aanlegger eigenaar is, en gesloten systemen, waarbij er discussie bestaat. In het laatste geval kan er sprake zijn van natrekking op grond van art. 3:4 BW, maar ook op grond van art. 5:20 BW.

Met deze voorbeelden toont Van der Plank aan dat verschillende methoden voor verwarming compleet andere gevolgen hebben voor wie eigenaar is. Om het eigendom, indien wenselijk, bij een ander te leggen, is het vestigen van een opstalrecht (art. 5:101 BW) een mogelijkheid. Hier stuit men echter op problemen bij art. 3:4 BW: bestanddelen, grond waarop erfpacht rust en gebouwen gesplitst in appartementsrechten. Van der Plank stelt de aanwezigen de open vraag wat zij zouden aanpassen in het goederenrecht ter bevordering van de verduurzaming. Zijzelf is geen voorstander van het beperken van natrekking, omdat dit de rechtszekerheid beschermt, maar uitbreiding van de mogelijkheden tot het vestigen van een opstalrecht is een optie.

3.2 Omzet- en overdrachtsbelasting

Paul Berkhuizen²⁶ en Remco van der Zwan²⁷ gaan bij hun voordracht over de omzetbelasting- en overdrachtsbelastinggevolgen van duurzaamheid en vastgoed eerst terug naar de basis: is een zaak roerend of onroerend? Voor de omzetbelasting is dit Unierechtelijk bepaald, en is het criterium, of een bouwwerk vast met de grond is verbonden, door het HvJ ingevuld als "niet gemakkelijk te demonteren of te verplaatsen". In *Maierhofer*²⁸ werd bepaald dat hier in ieder geval aan voldaan wordt als er 80 mandagen of meer nodig zijn om een zaak te verplaatsen. Dit leidt in bepaalde gevallen tot een mismatch met de overdrachtsbelas-

21 Maatwerkadvis NTA8800, een omschrijving van de aangepaste parameters en de validatie procedure, P. van den Brom, J. Berben, H. Valk & P. Nuiten, 2022.

22 Prof. dr. Pernille van der Plank is hoogleraar privaatrecht, in het bijzonder goederenrecht bij de faculteit Rechtswetenschappen bij de Open Universiteit. Daarnaast is zij als adviseur verbonden aan de praktijkgroep Real Estate van Houthoff.

23 HR 15 november 1991, ECLI:NL:HR:1991:AD1791.

24 HR 31 oktober 1997, ECLI:NL:HR:1997:ZC2478.

25 HR 27 september 2013, ECLI:NL:HR:2013:CA0813.

26 Paul Berkhuizen is werkzaam bij het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst.

27 Remco van der Zwan is partner Indirect Tax bij EY.

28 HvJ EG 16 januari 2003, C-315/00, ECLI:EU:C:2003:23.

ting, omdat daarvoor de nationaalrechtelijke criteria uit het Burgerlijk Wetboek gelden.

De sprekers behandelen eerst een voorbeeld van zonnepanelen. Voor de overdrachtsbelasting geldt dan dat zonnepanelen op een weiland onroerend zijn (want duurzaam verenigd met de grond), maar zonnepanelen op water niet (alles wat drijft of gedreven heeft is juridisch een schip en dus roerend). Over de kwalificatie voor de omzetbelasting kan men discussiëren: hoewel de bovengrens is bepaald in *Maierhofer*, is er geen heldere ondergrens voor het mandagen-criterium. Voor de samenloopvrijstelling is het van belang of de aan te leggen zonnepanelen kwalificeren als vast met de grond verbonden bouwwerk en de grond eronder als bouwterrein (art. 15 lid 1 sub a Wet BRV jo. art. 11 lid 1 sub a onder 1 Wet OB). Bij drijvende zonnepanelen kan het water een bouwterrein zijn, omdat hier grond onder ligt. De vraag is of drijvende zonnepanelen een vast met de grond verbonden bouwwerk zijn. Aan de ene kant zijn ze makkelijk te verplaatsen; aan de andere kant zijn ze wel verankerend.

Hierna halen de sprekers het voorbeeld van windmolens aan. Wanneer hier een opstalrecht op wordt gevestigd, gebeurt dit vaak voor het gehele perceel. Ook wordt er vaak een erfdiensbaarheid op een naastgelegen perceel gevestigd. De grond rondom de molen heeft echter een eigen (agrarische) bestemming. De vraag is of dit ertoe leidt dat deze grond niet kan kwalificeren als btw-bouwterrein.

Het volgende onderwerp dat de sprekers aansnijden is de verdienstelijking. Kwesties die hier mogelijk spelen zijn samengestelde prestaties en de vraag of het om een dienst of verhuur van een onroerende zaak gaat. Een circulaire lift waar een opstalrecht op gevestigd is, waar men per "rit" betaalt, is door de constructieve afstemming voor de overdrachtsbelasting een onroerende zaak. Voor de omzetbelasting is het van belang of de lift eenvoudig te verwijderen is (onroerende of roerende zaak) en of dit verhuur (btw-vrijgesteld) of een samengestelde prestatie is (vervoersdienst, dus belast). Volgens de sprekers kan het standpunt worden verdedigd dat de lift ter beschikking wordt gesteld, en er dus sprake is van verhuur.

Als laatste komen de omzetbelasting- en overdrachtsbelastinggevolgen van circulaire toepassingen aan bod. Bij bouw- en sloopactiviteiten komt dit ook voor: wat gebeurt er als een bedrijf kosteloos aanbiedt een gebouw te slopen, in ruil voor de sloopmaterialen? Het A Oy-arrest²⁹ zegt hierover dat er in dit geval twee ruilprestaties tegen vergoeding in natura voor de omzetbelasting plaatsvinden: een levering van een dienst door het sloopbedrijf aan de afnemers en een levering van goederen (sloopafval) door de afnemers aan het sloopbedrijf. De vraag is vervol-

gens wat de omzetbelastinggevolgen (zouden moeten) zijn als het gebouw demontabel is aan het eind van de levensduur. Zou een margeregeling voor de omzetbelasting of levering onder "voorbehoud" van materialen hier uitkomst bieden? De sprekers zetten de aanwezigen aan het denken hoe men Nederland duurzamer kan maken met of ondanks de omzetbelasting en overdrachtsbelasting.

3.3 *Inkomsten- en vennootschapsbelasting (winstsfeer)*

Jurriën van der Heijden³⁰ en Roderick van der Vloet³¹ prikkelen de aanwezigen om na te denken over de gevolgen van verduurzaming voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting (winstsfeer) met een aantal stellingen die geanimeerd met de aanwezigen bediscussieerd worden.

Stelling één: *"Identieke vervanging van onderdelen is in de praktijk (nagenoeg) niet mogelijk. Vanwege doorlopende technologische ontwikkelingen is daarom activering van onderhoudsuitgaven vereist."*

De gedachten van de aanwezigen hierover lopen uiteen. Aan de ene kant kan men zeggen dat, omdat onder andere het bouwbesluit aan verandering onderhevig is, de (installatietechnische en bouwkundige) norm verandert. Indien bij vervanging van een onderdeel of een zaak daardoor sprake is van een wezenlijke verandering naar inrichting, aard en omvang, geldt de actuele norm als de nieuwe standaard. Naar deze actuele norm gemeten zou voor de winstbelastingen kunnen worden beweerd dat in dat geval geen sprake is van verbetering, maar van onderhoud.

Aan de andere kant blijkt uit vaste jurisprudentie dat de HR voor de fiscale duiding van de uitgaven puur bouwkundig en installatietechnisch kijkt. De HR hanteert een fysiek criterium. Oftewel: slechts bij identieke vervanging is sprake van fiscaal onderhoud. Als men de fiscale verwerking van verduurzamingswerkzaamheden toch zou willen faciliteren (door uitgaven direct als last te laten verantwoorden), zou het fysieke onderhoudscriterium vervangen kunnen worden door "behoud van dezelfde functie". Daarbij zou aangesloten kunnen worden bij hedendaagse ('fysieke') bouwkundige en installatietechnische normen. Het is de vraag of ook de HR deze lijn wil volgen. Om investeringen fiscaal te stimuleren, zou daarnaast in verband met de afschrijvingsbeperking voor gebouwen (art. 3.30a Wet IB 2001) aangesloten kunnen worden bij de energie-investeringslijst van de energie-investeringsaftrek. De aanschafkosten van onderdelen of zaken op deze lijst zouden dan direct ten laste van het resultaat gebracht mogen worden

²⁹ HvJ EU 10 januari 2019, C-410/17, ECLI:EU:C:2019:12.

³⁰ Prof. dr. mr. Jurriën van der Heijden RA is werkzaam bij het Vastgoedkenniscentrum van de Belastingdienst en verbonden aan Nyenrode Business Universiteit.

³¹ Mr. Roderick van der Vloet is werkzaam bij Loyens & Loeff en is gespecialiseerd in internationale familiebedrijven en vastgoed.

of – als toch activering plaatsvindt – worden uitgezonderd van de afschrijvingsbeperking van art. 3.30a Wet IB 2001.

Stelling twee: “Doorlopende technologische ontwikkelingen voorkomen fiscale duiding van toekomstige uitgaven. Voorziening groot onderhoud kan daarom niet worden gevormd.”

Men zou kunnen beredeneren dat bij duurzaamheidsuitgaven door voortgaande technologische ontwikkelingen in de loop van de tijd in fiscale zin eigenlijk nagenoeg altijd sprake is van verbetering. Verbeteringsuitgaven zijn te zijner tijd in beginsel niet direct aftrekbaar in het jaar waarin de werkzaamheden zullen worden uitgevoerd. Dat betekent onder andere dat een voorziening voor toekomstige duurzaamheidsuitgaven dan niet mogelijk zou zijn. Als tegemoetkoming voor verduurzaming zouden de criteria uit het Baksteen-arrest³² door de wet- of regelgever wellicht wat opgerekt kunnen worden, waardoor een voorziening ook voor bepaalde verbeteringsuitgaven binnen grenzen misschien mogelijk kan zijn. Ook kunnen de energieinvesteringslijsten – genoemd bij stelling één – in dit verband gebruikt worden. Daarnaast zou de uitleg van de huidige zekerheidseis verduidelijkt kunnen worden. Dat geldt zeker ook voor de uitleg van de verwerking van uitgaven bij modernisering in de zin van het Kalverbox-arrest.³³

Stelling drie: “Doorlopende technologische ontwikkelingen leiden tot degressieve afschrijvingen (max. 30 jaar) en afwaarderingen naar lagere bedrijfswaarde.”

De aanwezigen stellen dat beide varianten onder omstandigheden mogelijk zijn, maar dat dit niet standaard kan worden toegepast. Het feitencomplex is bepalend. Bij de ontwikkeling die wij doormaken naar meer circulariteit (hergebruik van materialen) zal een gebouw dat ‘nog niet circulair is’ versneld zijn waarde kunnen verliezen.

Stelling vier: “Om de verduurzamingsopgave te verwezenlijken, is in de winstsfeer in ieder geval vereist ...”.

De sprekers roepen de aanwezigen op om suggesties aan te dragen die de duurzaamheidsopgave voor de winstbelastingen stimuleren. Verschillende gedachten worden gewisseld, zoals het verstrekken van (meer) subsidies in plaats van het gebruik van fiscaal instrumentalisme via kostenaftrek, verduurzamingsstaatssteun aan Europese bedrijven (zoals gebeurt in de Verenigde Staten) en betere afstemming tussen de fiscale aangifte en de commerciële jaarrekening.

4. Afsluiting

Ter afsluiting is er tijd voor een beschouwing van de conferentie. Volgens de aanwezigen moeten oplossingen voor de aangekaarte kwesties op het gebied van verduurzaming van vastgoed en de problemen op de woningmarkt vooral duidelijk en toekomstbestendig zijn. Men is positief gestemd over het feit dat de Belastingdienst en de NOB samen nadenken over de fiscale effecten van de problematiek op de vastgoedmarkt. De aanwezigen kijken terug op een inspirerende conferentie waar men vanuit verschillende – ook niet-fiscale – invalshoeken een blik op de fiscale toekomst van vastgoed, duurzaamheid en de woningmarkt heeft durven werpen.

³² HR 26 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2555.

³³ HR 3 oktober 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX0116.