



Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop

14 september 2010

Nr. DGB2010/1124M

Directoraat-generaal Belastingdienst/Brieven en Beleidsbesluiten

De minister van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een samenvoeging en actualisering van enkele besluiten over de samenloop van de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Het besluit bevat een aantal nieuwe goedkeuringen.

De volgende beleidsmatige aanwijzingen zijn opgenomen:

Onderdelen 2.1 t/m 2.1.3: richtlijnen over de interpretatie van de begrippen 'onroerende zaken', 'het gebruik als bedrijfsmiddel' en 'de aftrek van omzetbelasting' uit artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (de samenloopvrijstelling);

Onderdeel 2.2.1: toepassing van de samenloopvrijstelling bij levering of verhuur van een onroerende zaak, die plaatsvindt binnen een fiscale eenheid voor de omzetbelasting;

Onderdeel 2.2.2: toepassing van de samenloopvrijstelling bij levering of verhuur van een onroerende zaak, die plaatsvindt in het kader van een overdracht van (een deel van) een onderneming als bedoeld in artikel 37d van de Wet op de omzetbelasting 1968;

Onderdeel 2.2.3: toepassing van de samenloopvrijstelling bij levering van een onroerende zaak, die voorafgaand aan de levering geheel of gedeeltelijk als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen. De goedkeuring is verruimd tot situaties waarin de levering plaatsvindt binnen een fiscale eenheid voor de omzetbelasting;

Onderdeel 2.2.4: toepassing van de samenloopvrijstelling op de feitelijke terbeschikkingstelling van een bouwterrein door de juridische eigenaar aan de toekomstige erfpachter, voorafgaande aan de juridische vestiging van het erfpachtrecht. In de goedkeuring is een tijdslimiet opgenomen waarbinnen de juridische vestiging van het erfpachtrecht zijn beslag moet krijgen. Tot nu toe was goedgekeurd dat de samenloopvrijstelling zonder tijdslimiet kon worden toegepast op de juridische vestiging van het erfpachtrecht. In dit onderdeel is een overgangsregeling opgenomen om de betrokkenen de gelegenheid te geven zich voor te bereiden op de wijziging van het beleid;

Onderdeel 2.2.5: de introductie van een goedkeuring die inhoudt dat de samenloopvrijstelling onder bepaalde voorwaarden mag worden toegepast op de verkrijging van de economische eigendom van (rechten gevestigd op) onroerende zaken door de deelnemers in een beleggingsfonds als bedoeld in de Wet op het financieel toezicht;

Onderdeel 2.2.6: heffingsgrondslag overdrachtsbelasting in geval tegelijkertijd omzetbelasting en overdrachtsbelasting wordt geheven;

Onderdeel 3: de introductie van een goedkeuring ter voorkoming van heffing van zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting bij zaken die voor de omzetbelasting als roerend worden beschouwd, maar voor de overdrachtsbelasting als onroerend;

Onderdeel 4.1: introductie van een goedkeuring dat artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer onder bepaalde voorwaarden wordt toegepast in gevallen waarin sprake is van situaties bedoeld in de onderdelen 2.2.1 en 2.2.2;

Onderdeel 4.2: toepassing van artikel 9, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer als bij de eerste verkrijging van de onroerende zaak de omzetbelasting in aftrek kon worden gebracht;

Onderdeel 5: het geven van nadere richtlijnen over gevallen waarin de heffing als bedoeld in artikel 15, vierde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer achterwege kan blijven (de zogenaamde strafheffing).



1 Inleiding

Dit besluit gaat in op de samenloop van de heffing van overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Het besluit bevat goedkeuringen voor een aantal situaties waarin sprake is van een ongewenste heffing van overdrachtsbelasting. Verder bevat dit besluit richtlijnen voor de interpretatie van bepaalde relevante begrippen.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

WBR: Wet op belastingen van rechtsverkeer

Wet OB: Wet op de omzetbelasting 1968

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

Wft: Wet op het financieel toezicht (wet van 28 september 2006, Stb. 475)

OB: omzetbelasting

OVB: overdrachtsbelasting

samenloopvrijstelling: artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR

bouwterrein: bouwterrein als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, en artikel 11, vierde lid, van de Wet OB

beleggingsfonds: een niet in een rechtspersoon ondergebracht vermogen als bedoeld in artikel 1:1 van de Wft waarin ter collectieve belegging gevraagde of verkregen gelden of andere goederen zijn of worden opgenomen teneinde de deelnemers in de opbrengst van de beleggingen te doen delen

bewaarder: een van de beheerder van een beleggingsfonds onafhankelijke rechtspersoon, waarin de activa van het beleggingsfonds zijn ondergebracht (artikel 1:1 in verbinding met de artikelen 4:42 e.v. van de Wft)

deelnemers: aandeelhouders of deelgerechtigden in een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 1:1 van de Wft

fiscale eenheid: fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, vierde lid, van de Wet OB

2 Artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR

2.1 Interpretatie van begrippen

Van OVB is vrijgesteld de verkrijging van onroerende zaken krachtens:

- een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB, of
- een dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van de Wet OB, ter zake waarvan OB is verschuldigd, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de OB op grond van artikel 15 van de Wet OB geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen (artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR).

In de samenloopvrijstelling worden verschillende begrippen aangehaald uit de artikelen 11 en 15 van de Wet OB. Voor de uitleg van deze begrippen zijn de uitgangspunten beslissend die gelden voor de heffing van de OB. In de onderdelen 2.1.1 t/m 2.1.3 worden enkele begrippen nader toegelicht.

De WBR hanteert een andere uitleg van het begrip 'onroerende zaak' dan de Wet OB. In onderdeel 3 wordt nader ingegaan op dit verschil tussen de WBR en de Wet OB.

2.1.1 Onroerende zaken; zelfstandigheid

Voor de beoordeling of voor de toepassing van de samenloopvrijstelling sprake is van een zelfstandige onroerende zaak, wordt aangesloten bij de Wet OB (zie Tweede Kamer, vergaderjaar 1994–1995, 24 172, nr. 8, blz. 9). Als een onroerende zaak voor de toepassing van de Wet OB wordt gesplitst in verschillende zaken, wordt de samenloopvrijstelling toegepast op deze zaken.

Voor de toepassing van de Wet OB worden fysiek gescheiden onroerende zaken in beginsel steeds als afzonderlijke (d.w.z. zelfstandige) zaken in aanmerking genomen, tenzij deze zaken zich niet lenen voor zelfstandig gebruik (Hoge Raad 14 oktober 2005, nr. 41.015 (korfbalvelden-arrest) en Hoge Raad 25 april 2008, nr. 41.798 (sportcomplex-arrest)). Met 'fysiek gescheiden' wordt bedoeld dat de onroerende zaak voldoende fysiek is afgescheiden van een andere onroerende zaak om te worden aangemerkt als zelfstandig te gebruiken onroerende zaak. Met 'zelfstandig gebruik' wordt bedoeld: in economisch opzicht zelfstandig te gebruiken of te exploiteren¹. Er is voor de Wet OB bijvoorbeeld sprake van twee zelfstandige onroerende zaken bij een pand met twee verdiepingen met elk een zelfstandige toegang (in- dan wel uitpandig), waarvan de benedenverdieping in gebruik is als

¹ § 3.2.1 van het besluit van 14 juli 2009, nr. CPP 2008/137M, Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, Stcrt. nr. 11140.



kantoorruimte en de bovenverdieping als woonruimte. Dit geldt ook voor de zelfstandig te gebruiken etages van een kantoorpand die inpandig alleen toegankelijk zijn voor de gebruikers van de etage(s), maar bereikbaar zijn via één gemeenschappelijke uitpandige toegang of lift. Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling worden de hiervoor bedoelde verdiepingen respectievelijk etages aange-merkt als zelfstandige onroerende zaken. Een werkkamer zonder zelfstandige ingang in een woning (in- dan wel uitpandig) vormt voor de heffing van OB geen zelfstandige onroerende zaak, omdat zo'n kamer qua gebruik volledig is geïntegreerd in het gebruik van de woning zelf. Zo'n werkkamer wordt voor de samenloopvrijstelling niet apart in aanmerking genomen.

2.1.2 Gebruik als bedrijfsmiddel; bouwterrein

In de samenloopvrijstelling wordt onder andere de eis gesteld dat een onroerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Voor de uitleg van de zinsnede 'als bedrijfsmiddel is gebruikt' wordt aangesloten bij de eerste ingebruikneming als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB. Het gaat hierbij om het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de onroerende zaak in overeenstemming met de objectieve bestemming van deze zaak. Incidenteel of tijdelijk gebruik van een onroerende zaak voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming vormt geen eerste ingebruikneming. Er is bijvoorbeeld geen sprake van de eerste ingebruikneming als een nieuw kantoorpand gedurende een maand wordt gebruikt voor de opslag van bouwmaterialen.

Het is mogelijk dat de objectieve bestemming van een onroerende zaak wijzigt. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de zaak door de eigenaar of met (de al dan niet stilzwijgende) instemming van de eigenaar duurzaam wordt gebruikt voor andere doeleinden dan de objectieve bestemming².

Volgens artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB is onder meer de levering van een bouwterrein belast. Of sprake is van een bouwterrein moet worden beoordeeld naar de situatie op het moment van levering van het bewuste perceel grond. Uit artikel 11, vierde lid, van de Wet OB volgt dat de (OB-)status van een bouwterrein pas verandert als het (onbebouwde) terrein wordt bebouwd met een (deel van een) gebouw³ als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, en derde lid, onderdeel a, van de Wet OB⁴. Ander tussentijds gebruik van het bouwterrein (bijvoorbeeld voor de teelt van landbouwgewassen), in afwachting van de start van de bebouwing, ontnemt op zichzelf aan het perceel grond niet de status van bouwterrein. Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling blijft een bouwterrein een ongebruikt bedrijfsmiddel totdat op het terrein bebouwing wordt gerealiseerd.

2.1.3 Aftrek van OB op grond van artikel 15 Wet OB; vermogensetikettering

De samenloopvrijstelling kan aan de orde komen als de verkrijger de OB die betrekking heeft op de aanschaf van een gebruikte onroerende zaak⁵ in het geheel niet in aftrek kan brengen. Voor de beoordeling hiervan wordt aangesloten bij de uitgangspunten die gelden bij de toepassing van artikel 15 van de Wet OB.

Een ondernemer heeft bij de aanschaf van een onroerende zaak die hij gaat gebruiken voor zowel prestaties waarvoor hij (gedeeltelijk) recht heeft op aftrek van OB als voor privé-doeleinden een keuze het goed al dan niet tot zijn bedrijfsvermogen te rekenen (vermogensetikettering). Deze keuze is in de administratie van de ondernemer vastgelegd.

De ondernemer heeft drie mogelijkheden:

- a. hij rekent de onroerende zaak geheel tot zijn bedrijfsvermogen;
- b. hij rekent de onroerende zaak geheel tot zijn privévermogen;
- c. hij rekent de onroerende zaak gedeeltelijk tot zijn bedrijfsvermogen en gedeeltelijk tot zijn privévermogen.

Ad a.

Als de ondernemer de onroerende zaak naast privé-doeleinden ook gebruikt voor belaste handelingen, kan hij de OB die betrekking heeft op de aanschaf van de onroerende zaak volledig in aftrek brengen. Door de etikettering van de onroerende zaak als bedrijfsvermogen, heeft de ondernemer ook aftrek voor het gedeelte van de onroerende zaak dat voor privé-doeleinden wordt gebruikt. In dit geval is bij de verkrijging van de onroerende zaak door de ondernemer de samenloopvrijstelling niet van toepassing, tenzij sprake is van een nog niet als bedrijfsmiddel gebruikte onroerende zaak.

Ad b.

² Zie § 3.3 van het besluit nr. CPP 2008/137M, d.d. 14 juli 2009.

³ Zie § 3.1.3 van het besluit nr. CPP 2008/137M, d.d. 14 juli 2009 voor de uitleg van het begrip 'gebouw'.

⁴ Overigens vervalt de status van bouwterrein als de in artikel 11, vierde lid, van de Wet OB omschreven handelingen ongedaan worden gemaakt of bij het vervallen van de voorziene bouwmogelijkheid.

⁵ Het gaat om een onroerende zaak die voor de OB niet in zelfstandige delen is op te splitsen, zoals een woon/winkelpand met één toegang.



De ondernemer kan de OB met betrekking tot de aankoop van de onroerende zaak niet in aftrek brengen omdat de zaak als privévermogen is geëtiketteerd. De samenloopvrijstelling is van toepassing als het gaat om de van rechtswege belaste levering van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB.

Het feitelijke gebruik dat de betrokken ondernemer vervolgens gaat maken van de onroerende zaak (eventueel gebruik voor belaste of vrijgestelde handelingen) is niet (meer) relevant voor de toepassing van de samenloopvrijstelling.

Als de ondernemer de onroerende zaak vanuit privé doorlevert binnen de tweejaarstermijn als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB, komt de samenloopvrijstelling niet (meer) aan de orde. De ondernemer levert de als privé geëtiketteerde onroerende zaak immers niet in de hoedanigheid van ondernemer.

Ad c.

In deze situatie splitst de ondernemer de onroerende zaak voor de toepassing van de Wet OB. Voor de toepassing van de samenloopvrijstelling wordt deze splitsing gevolgd.

2.2 Goedkeuringen

In een aantal situaties leidt strikte toepassing van de samenloopvrijstelling tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met doel en strekking van deze bepaling. Dit leidt tot uitkomsten die ik niet gewenst vind. Daarom tref ik met toepassing van artikel 63 van de AWR de volgende goedkeuringen.

2.2.1 Fiscale eenheid

Ondernemers die tot een fiscale eenheid behoren, worden voor de Wet OB als één ondernemer aangemerkt (artikel 7, vierde lid, van de Wet OB). Leveringen en diensten die plaatsvinden tussen ondernemers die tot een fiscale eenheid behoren, vormen voor de Wet OB geen belastbaar feit. Voor de WBR is wel sprake van een belastbare verkrijging. De samenloopvrijstelling komt in deze situatie niet aan de orde, omdat er geen heffing van OB plaatsvindt.

Goedkeuring

De samenloopvrijstelling kan worden toegepast bij de verkrijging van een onroerende zaak die binnen een fiscale eenheid plaatsvindt.

Voorwaarden

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden.

- a. Zonder het bestaan van de fiscale eenheid zou de levering of de dienst zijn belast op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB of artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotzin, van de Wet OB.
- b. De onroerende zaak is:
 - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
 - als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger zou de OB zonder het bestaan van de fiscale eenheid op grond van artikel 15 van de Wet OB in het geheel niet in aftrek kunnen brengen⁶.

2.2.2 Overgang van onroerende zaak in het kader van artikel 37d Wet OB

Het is mogelijk dat leveringen en/of diensten als bedoeld in de samenloopvrijstelling plaatsvinden in het kader van een overgang als bedoeld in artikel 37d van de Wet OB (het gaat om de overdracht van een (gedeelte van een) onderneming). Bij zo'n overgang is voor de Wet OB geen sprake van een belastbaar feit. Voor de WBR kan sprake zijn van een belastbare verkrijging. De samenloopvrijstelling komt in deze situatie niet aan de orde, omdat er geen heffing van OB plaatsvindt.

Goedkeuring

De samenloopvrijstelling kan worden toegepast bij de verkrijging van een onroerende zaak die plaatsvindt in het kader van de overdracht van (een deel van) een onderneming als bedoeld in artikel 37d van de Wet OB.

⁶ Als binnen vijf jaar (of in geval van een verkrijging in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR binnen twaalf jaar) alsnog (gedeeltelijk) recht op herziening van aftrek van OB ontstaat, wordt de goedkeuring overigens teruggedragen en is alsnog OVB verschuldigd (Hoge Raad 16 september 1981, 20 548, BNB 1982/281).



Voorwaarden

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden.

- a. Zonder toepassing van artikel 37d van de Wet OB zou de levering of de dienst belast zijn op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1^o, van de Wet OB of artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotzin, van de Wet OB.
- b. De onroerende zaak is:
 - nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt; of
 - als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger zou de OB zonder toepassing van artikel 37d van de Wet OB op de met de verkrijging samenhangende levering op grond van artikel 15 van de Wet OB in het geheel niet in aftrek kunnen brengen⁶.

2.2.3 Gebruik onroerende zaak als bedrijfsmiddel vooruitlopend op de verkoop

Als een onroerende zaak wordt gebouwd met het oog op de verkoop, komt het voor dat die zaak voorafgaand aan de levering al geheel of gedeeltelijk als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen (zie onderdeel 2.1.2). Te denken valt aan de levering van een onroerende zaak die in afwachting van de verkoop wordt verhuurd of binnen het eigen bedrijf is gebruikt. De samenloopvrijstelling is dan niet van toepassing als de verkrijger/ondernemer recht heeft op aftrek van OB.

Goedkeuring

De samenloopvrijstelling mag worden toegepast bij de verkrijging van een onroerende zaak die voorafgaand aan de verkrijging al geheel of gedeeltelijk als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen.

Voorwaarden

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden.

- a. Als het gaat om een onroerende zaak die is verhuurd, dan wel binnen het eigen bedrijf in gebruik is genomen, moet de verkrijging plaatsvinden binnen zes maanden na:
 - het tijdstip van de eerste ingebruikneming; of
 - de ingangsdatum van de verhuur als deze vóór het tijdstip van de eerste ingebruikneming ligt.
- b. De verkrijging is opgenomen in een notariële akte die is verleden binnen de hiervoor bedoelde termijn van zes maanden. Als een verkrijging van de economische eigendom als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de WBR niet bij notariële akte plaatsvindt, moet die verkrijging zijn opgenomen in een onderhandse akte die binnen de hiervoor bedoelde termijn is geregistreerd overeenkomstig de Registratiewet 1970.
- c. De levering is van rechtswege belast met OB, tenzij deze heffing achterwege blijft in situaties als beschreven in de onderdelen 2.2.1 en 2.2.2 van dit besluit.

Deze goedkeuring geldt ook voor gevallen waarin niet de verkoper zelf, maar een rechtsvoorganger tot verhuur van de onroerende zaak is overgegaan of de onroerende zaak binnen het eigen bedrijf in gebruik heeft genomen. Zowel bij de levering door de rechtsvoorganger als bij de levering door de verkoper moet aan de gestelde voorwaarden zijn voldaan⁶.

2.2.4 Gebruik als bedrijfsmiddel; feitelijke terbeschikkingstelling van bouwterrein vóór juridische vestiging erfpachtrecht

Het komt voor dat de juridische eigenaar van een bouwterrein vóór de juridische vestiging van het erfpachtrecht dit terrein tegen vergoeding aan de toekomstige erfpachter feitelijk in gebruik geeft onder zodanige voorwaarden dat sprake is van een verkrijging van de economische eigendom van de grond als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de WBR⁷. Hierdoor heeft de toekomstige erfpachter de gelegenheid te beginnen met de bouw van een onroerende zaak op de nog in erfpacht uit te geven grond. Deze situatie doet zich met name bij gemeenten voor. De juridische vestiging van het erfpachtrecht vindt uit praktische overwegingen op een later tijdstip plaats.

De feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein aan de toekomstige erfpachter vóór de juridische vestiging van het erfpachtrecht vormt voor de Wet OB geen levering als bedoeld in artikel 3, tweede lid, van de Wet OB, omdat deze bepaling alleen betrekking heeft op daadwerkelijk tot stand

⁶ Als binnen vijf jaar (of in geval van een verkrijging in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR binnen twaalf jaar) alsnog (gedeeltelijk) recht op herziening van aftrek van OB ontstaat, wordt de goedkeuring overigens teruggenomen en is alsnog OVB verschuldigd (Hoge Raad 16 september 1981, 20 548, BNB 1982/281).

⁷ Het arrest van de Hoge Raad van 11 december 2009, 08/05312, ziet niet op deze situatie. In dit arrest gaat het om de vraag of de verkrijging van de economische eigendom van een bestanddeel van een onroerende zaak, waarvoor geen beperkt recht is gevestigd, kan worden belast met OVB.



gekomen (d.w.z. juridisch gevestigde) rechten op onroerende zaken (Hoge Raad 27 september 2002, 34 631). In deze situatie is sprake van een verhuurdienst. Deze verhuurdienst is vrijgesteld van OB, tenzij de betrokken partijen opteren voor een met OB belaste verhuur. Als partijen niet (kunnen) opteren is bij de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein aan de erfpachter geen sprake van samenloop van OB en OVB. De samenloop doet zich niet voor omdat de hiervoor bedoelde terbeschikkingstelling van het bouwterrein geen levering vormt als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB.

Deze uitkomst acht ik onder de gegeven omstandigheden niet wenselijk.

Goedkeuring

De samenloopvrijstelling kan worden toegepast op de verkrijging van de economische eigendom van een bouwterrein door een toekomstige erfpachter, vanwege de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein door de juridische eigenaar.

Voorwaarden

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden.

- a. Op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van de grond heeft de grond de status van bouwterrein.
- b. De feitelijke terbeschikkingstelling van de grond vindt plaats op basis van een schriftelijke en door partijen ondertekende obligatoire overeenkomst waarin is vastgelegd dat die zal resulteren in een akte tot vestiging van het recht van erfpacht.
- c. Op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein voldoet de juridische eigenaar op aangifte OB alsof er al sprake is van de juridische vestiging van het erfpacht, die is aan te merken als een levering in de zin van artikel 3, tweede lid, van de Wet OB. De vergoeding voor de vestiging van het erfpachtrecht wordt bepaald conform artikel 5 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de bij laatstgenoemd besluit behorende Bijlage A en getoetst aan artikel 3, tweede lid, van de Wet OB. .
- d. De juridische vestiging van het recht van erfpacht op het bouwterrein vindt plaats vóór de eerste ingebruikneming van de op dit perceel gebouwde onroerende zaak.
- e. In de notariële akte waarin het recht van erfpacht wordt gevestigd, geven de partijen aan dat zij bij de verkrijging van de economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR van de grond deze goedkeuring hebben toegepast.

Overgangsregeling

Tot nu toe is goedgekeurd dat de samenloopvrijstelling kan worden toegepast op de juridische vestiging van het erfpachtrecht, zonder voorwaarden te stellen met betrekking tot het tijdstip waarop deze vestiging dient plaats te vinden (besluit IB 88/670, d.d. 14 juli 1988. Samenloop overdrachtsbelasting/omzetbelasting; gebruik als bedrijfsmiddel). De in dit onderdeel opgenomen goedkeuring bevat een tijdslijmiet waarbinnen de juridische vestiging van het erfpachtrecht zijn beslag moet krijgen. Om de betrokken partijen de gelegenheid te geven zich voor te bereiden op de in dit onderdeel opgenomen wijziging, keur ik goed dat op juridische vestigingen van erfpachtrecht die plaatsvinden vóór 1 januari 2013, het gestelde in het besluit van 14 juli 1988, nr. IB 88/670 wordt toegepast. Dit betekent dat in deze gevallen de samenloopvrijstelling van toepassing is op de juridische vestiging van het erfpachtrecht.

2.2.5 Beleggingsfondsen; verplichte scheiding van juridische en economische eigendom van activa

De Wft eist dat beheerders van beleggingsfondsen een scheiding aanbrengen tussen de juridische eigendom en het beheer van hun beleggingen (waaronder (rechten gevestigd op) onroerende zaken). Volgens de Wft moeten de activa van een beleggingsfonds worden ondergebracht in een van de beheerder onafhankelijke rechtspersoon, de bewaarder. De bewaarder heeft als taak de activa te bewaren ten behoeve van de deelnemers en er op toe te zien dat de beheerder zijn handelingen in overeenstemming met de reglementen of de statuten van het beleggingsfonds verricht. De bewaarder verwerft daartoe de juridische eigendom van de activa van het beleggingsfonds (zoals (rechten gevestigd op) onroerende zaken), terwijl het economische belang van de activa de deelnemers aangaat. De scheiding tussen de juridische en de economische eigendom van de activa voorkomt onder meer dat crediteuren van de beheerder, die niets met het beleggingsfonds van doen hebben, of crediteuren van de afzonderlijke deelnemers, zich kunnen verhalen op het fondsvermogen.

De scheiding tussen de juridische eigendom en het beheer van de beleggingen leidt tot een splitsing van de juridische en de economische eigendom van (rechten gevestigd op) onroerende zaken die tot de beleggingen van het fonds behoren. De verwerving van (rechten gevestigd op) onroerende zaken



door een beleggingsfonds vindt in het algemeen plaats in samenhang met het verkrijgen van de juridische eigendom door de bewaarder. Voor de verkrijging van de juridische eigendom geldt de samenloopvrijstelling als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. In onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met deze prestatie aan de bewaarder verkrijgen de deelnemers in het beleggingsfonds een aandeel in de economische eigendom van de (rechten gevestigd op) onroerende zaken. Normaliter is de verkrijging van deze economische eigendom voor de OVB een belastbaar feit (zie artikel 2 van de WBR). Bij deze verkrijging komt de samenloopvrijstelling niet aan de orde, omdat de verkrijging van de economische eigendom voor de Wet OB geen prestatie vormt. Onder de gegeven omstandigheden vind ik deze uitkomst niet wenselijk. Ik tref daarom de volgende goedkeuring.

Goedkeuring

De aan de bewaarder toekomende samenloopvrijstelling terzake van de verkrijging van de juridische eigendom van (rechten gevestigd op) onroerende zaken kan ook worden toegepast bij de verkrijging van de economische eigendom van (rechten gevestigd op) die onroerende zaken door de deelnemers.

Voorwaarden

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden.

- De scheiding tussen de juridische en de economische eigendom van de (rechten gevestigd op) onroerende zaken van een beleggingsfonds vloeit voort uit de Wft.
- De prestatie aan de bewaarder (de verkrijging van de juridische eigendom van (rechten gevestigd op) onroerende zaken) is belast op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1°, van de Wet OB of op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotzin, van de Wet OB.
- De verkrijging door de bewaarder is vrijgesteld op grond van de samenloopvrijstelling, of op de verkrijging door de bewaarder is onderdeel 2.2.3 van dit besluit van toepassing.
- De verkrijging van de economische eigendom door de deelnemers vindt plaats in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de in de tweede voorwaarde bedoelde prestatie.

2.2.6. Samenloop met omzetbelasting. Heffingsgrondslag

In een situatie waarin de afnemer de OB in aftrek kan brengen is het mogelijk dat er tegelijkertijd OB en OVB wordt geheven. De samenloopvrijstelling is dan niet van toepassing. In dat geval is het niet wenselijk dat OVB wordt geheven over het bedrag van de geheven OB. Ik keur daarom het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR.

Goedkeuring

In geval bij dezelfde transactie tegelijkertijd OB en OVB wordt geheven, kan voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor de OVB het bedrag van de verschuldigde OB buiten aanmerking worden gelaten.

3 Begrip 'roerend/onroerend' – verschil tussen OVB en OB; goedkeuring

Voor het bepalen of een zaak roerend dan wel onroerend is, gelden voor de OVB andere uitgangspunten dan voor de OB. Voor de OVB zijn de bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek en de daarop betrekking hebbende jurisprudentie beslissend⁸. Voor de OB zijn echter de communautaire btw-regelgeving⁹ en de daarover gewezen jurisprudentie bepalend. Dit verschil in benadering tussen de OVB en de OB kan ertoe leiden dat een zaak voor de WBR als één onroerende zaak wordt beschouwd, maar voor de Wet OB als twee afzonderlijke zaken, een roerende en een onroerende zaak. Hierdoor is het mogelijk dat bij de verkrijging die met de levering¹⁰ van een zaak samenhangt de samenloopvrijstelling niet voor de gehele zaak aan de orde komt, waardoor bij de verkrijging zowel OVB als OB is verschuldigd. Deze cumulatie van belastingheffing vind ik niet gewenst. Daarom tref ik met toepassing van artikel 63 van de AWR de volgende goedkeuring.

Goedkeuring

Als bij de verkrijging van een zaak zowel OVB als OB is verschuldigd omdat die zaak voor de WBR als één onroerende zaak wordt aangemerkt, maar voor de Wet OB als twee afzonderlijke zaken, een

⁸ Zie artikel 3, eerste lid, van Boek 3, van het Burgerlijk Wetboek en Hoge Raad 31 oktober 1997, nr. 16 404 (Portacabin-arrest).

⁹ Zie Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie en de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 16 januari 2003, zaak C-315/00 (Maierhofer) en van 7 september 2006, zaak C-166/05 (Heger).

¹⁰ Onder de term 'levering' wordt ook verstaan de vestiging enz. van rechten op onroerende zaken, voor zover die vestiging op grond van art. 3, tweede lid, van de Wet OB is aan te merken als een levering.



roerende en een onroerende zaak, kan de heffing van OVB gedeeltelijk achterwege blijven. Het gaat om de OVB over de waarde gelijk aan dat deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de verkrijging van de zaak die voor de OB als een roerende zaak wordt aangemerkt.

Voorwaarden

Aan deze goedkeuring verbind ik de volgende voorwaarden.

- a. De roerende zaak is nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt als bedoeld in de samenloopvrijstelling of, als dit wel het geval is, kan de verkrijger de OB ter zake van de levering van de roerende zaak in het geheel niet in aftrek brengen.
- b. De vergoeding voor de roerende zaak is tenminste gelijk aan de waarde in het economische verkeer van deze zaak.
- c. De roerende zaak wordt niet geleverd met toepassing van de in artikel 28b van de Wet OB bedoelde margeregeling¹¹.

In het volgende voorbeeld wordt de toepassing van de goedkeuring geïllustreerd.

Een ondernemer levert een perceel grond samen met een (duurzaam) op dat perceel geplaatste stacaravan aan een particulier. De waarde in het economische verkeer van de grond bedraagt € 50.000 en van de stacaravan € 20.000. Voor de OVB is sprake van de verkrijging van één onroerende zaak. Voor de OVB is de maatstaf van heffing bij de verkrijging van de onroerende zaak in totaal € 70.000. Voor de OB is sprake van de levering van twee zaken: een onroerende zaak (het perceel grond) en een roerende zaak (de stacaravan). De levering van het perceel grond is vrijgesteld van OB¹², terwijl de levering van de stacaravan belast is met OB. De particulier heeft geen recht op aftrek van OB en wordt bij de aankoop van de stacaravan geconfronteerd met de heffing van zowel OB als OVB. De heffing van OVB blijft achterwege voor de waarde gelijk aan het deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de levering van de stacaravan (€ 20.000). De betrokken particulier wordt hierdoor alleen geconfronteerd met de heffing van OB over de stacaravan. Over de grond is OVB verschuldigd.

4 Artikel 9, vierde lid, van de WBR; goedkeuringen

In artikel 9, vierde lid, van de WBR is een regeling opgenomen voor de verkrijging van de economische eigendom, gevolgd door een verkrijging van de juridische eigendom (of andersom) door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht. De maatstaf van heffing wordt verminderd met het bedrag waarover bij de eerste verkrijging was verschuldigd:

- OVB die niet in mindering heeft gestrekt van schenk- of erfbelasting (tot 1 januari 2010 recht van successie, van schenking of van overgang); of
- OB die op grond van artikel 15 van de Wet OB in het geheel niet in aftrek kan worden gebracht.

In bepaalde situaties komt artikel 9, vierde lid, van de WBR niet aan de orde. Dit leidt tot een niet gewenste uitkomst. In verband hiermee tref ik op grond van artikel 63 van de AWR goedkeuringen voor de volgende situaties.

4.1 Bij eerste verkrijging geldt één van de goedkeuringen uit onderdelen 2.2.1 en 2.2.2

Als bij de eerste verkrijging van een onroerende zaak één van de goedkeuringen is toegepast als opgenomen in de onderdelen 2.2.1 en 2.2.2 van dit besluit (verkrijging binnen fiscale eenheid of met toepassing van artikel 37d van de Wet OB), is er sprake van situaties waarin van rechtswege geen OB verschuldigd is. Hierdoor komt bij de verkrijging die volgt op de eerste verkrijging artikel 9, vierde lid, van de WBR niet aan de orde.

Goedkeuring

Artikel 9, vierde lid, van de WBR kan naar analogie worden toegepast in situaties waarin voor de eerste verkrijging één van de goedkeuringen als bedoeld in de onderdelen 2.2.1 en 2.2.2 van dit besluit geldt.

¹¹ Als een wederverkoper op grond van artikel 28f van de Wet OB bij de levering van de roerende zaak afziet van toepassing van de margeregeling, kan de wederverkoper de goedkeuring toepassen.

¹² De levering van een perceel onbebouwde grond is niet van rechtswege belast met OB, omdat het perceel grond geen bouwterrein vormt als bedoeld in artikel 11, vierde lid, van de Wet OB. De stacaravan is geen gebouw als bedoeld in artikel 11, derde lid, onderdeel a, van de Wet OB.



4.2 Bij eerste verkrijging is OB in aftrek gebracht

Als bij de eerste verkrijging van de onroerende zaak de samenloopvrijstelling van toepassing was én de OB op grond van artikel 15 van de Wet OB geheel of gedeeltelijk in aftrek kon worden gebracht, komt bij de verkrijging die volgt op de eerste verkrijging van de zaak door dezelfde persoon artikel 9, vierde lid, WBR niet aan de orde.

Goedkeuring

Artikel 9, vierde lid, van de WBR kan naar analogie worden toegepast bij die verkrijging die volgt op de eerste verkrijging als de onroerende zaak bij de eerste verkrijging:

- a. nog niet als bedrijfsmiddel was gebruikt; of
- b. wel als bedrijfsmiddel in gebruik was genomen, maar daarbij de goedkeuring opgenomen in onderdeel 2.2.3 van dit besluit is toegepast.

Ik benadruk dat deze goedkeuring alleen geldt voor een verkrijging van economische eigendom gevolgd door de verkrijging van juridische eigendom (of andersom), zoals bedoeld in artikel 9, vierde lid, van de WBR. De goedkeuring geldt niet bij een terugoverdracht van de economische dan wel juridische eigendom van de onroerende zaak aan degene die deze economische dan wel juridische eigendom in eerste instantie heeft overgedragen.

5 Artikel 15, vierde lid, van de WBR; achterwege laten van strafheffing

De in artikel 15, eerste lid, van de WBR opgenomen vrijstellingen zijn niet van toepassing, als de verkoopprijs van de onroerende zaak (vergoeding inclusief OB) minder bedraagt dan de waarde in het economische verkeer en de verkrijger de OB niet of niet nagenoeg geheel in aftrek kan brengen (artikel 15, vierde lid, van de WBR). De waarde in het economische verkeer wordt tenminste gesteld op de kostprijs van de onroerende zaak, inclusief OB (slotzin van artikel 15, vierde lid, van de WBR). Het gaat hier om de zogenoemde strafheffing. Tijdens de parlementaire behandeling van de wetgeving tot bestrijding van btw-constructies bij onroerende zaken is aangegeven dat de strafheffing is bedoeld om deze constructies tegen te gaan (Eerste Kamer, vergaderjaar 1995–1996, 24 172, nr. 20b, blz. 11). In een aantal gevallen heb ik – al dan niet via het treffen van een goedkeuring – aangegeven dat de strafheffing achterwege kan blijven, omdat ik niet in overeenstemming vind met doel en strekking van artikel 15, vierde lid, van de WBR. Het gaat om de volgende situaties:

- a. De levering van een bouwterrein, dat vóór de levering is gesaneerd, waarbij de kosten van de reiniging van de grond niet geheel konden worden doorberekend in de verkoopprijs. Overigens moet het bouwterrein wel worden verkocht tegen tenminste de waarde in het economische verkeer na sanering (Eerste Kamer, vergaderjaar 1994–1995, 24 172, nr. 20b, blz. 11).
- b. De verkoop door een aannemer van de laatste woningen beneden de kostprijs binnen een bouwproject dat als geheel winstgevend blijft. De verkoop moet uit zakelijke overwegingen hebben plaatsgevonden.
- c. De verkoop van zogenoemde ‘maatschappelijk gebonden eigendom’. Het gaat hier om onroerende zaken die woningcorporaties verkopen beneden de waarde in het economische verkeer om de toegang tot de eigen woningmarkt te bevorderen voor lagere inkomensgroepen (zie het besluit van 7 december 2006, nr. CPP 2006/1322M, inzake de verkoop onder voorwaarden door woningcorporaties).
- d. De uitvoering van bestemmingsplannen door een derde (zoals een projectontwikkelaar) en de latere overdracht door die derde van de aangelegde gemeenschapsvoorzieningen voor een bedrag dat lager is dan de waarde of de kostprijs van die voorzieningen aan de gemeente. Dit geldt niet voor gemeenschapsvoorzieningen waarvoor geen aanspraak bestaat op compensatie van omzetbelasting op de voet van de Wet op het BTW-compensatiefonds, als die voorzieningen met OB aan de gemeente zouden worden geleverd (Zie § 2.5.2.3 van het besluit Omzetbelasting en compensatie van omzetbelasting bij publiekrechtelijke lichamen van 10 juni 2009, nr. CPP2009/838M, Stcrt. nr. 114).
- e. De verkoop van (nieuwe) onroerende zaken tegen de waarde in het economische verkeer, die onder de kostprijs (inclusief OB) ligt. Het gaat om de situatie dat de waarde in het economische verkeer van de betrokken onroerende zaken onder de kostprijs is gedaald door de teruglopende marktomstandigheden (Handelingen Tweede Kamer nr. 31301, blz. 88-6866, Fiscaal Stimuleringspakket en overige fiscale maatregelen).
- f. De verkoop van (nieuwe) onroerende zaken beneden de waarde in het economische verkeer, die onder de kostprijs (inclusief OB) ligt als gevolg van betalingen op basis van een huurgarantie¹³.

¹³ Een huurgarantie houdt in dat een projectontwikkelaar bij de levering van een onroerende zaak aan een belegger een bepaald rendement garandeert. Als de onroerende zaak bij de levering niet volledig is verhuurd of tegen een lagere huur dan het gegarandeerde minimale rendement, betaalt de projectontwikkelaar aan de belegger op basis van de huurgarantie een bedrag in verband



6 Voorbehoud aan goedkeuringen

De in dit besluit opgenomen goedkeuringen worden verleend terwijl volgens de wettelijke bepalingen OVB is verschuldigd. Door deze wettelijke verschuldigdheid kan de verkrijger bij een volgende overdracht van de verkregen (rechten gevestigd op) onroerende zaken, onder omstandigheden, formeel gezien aanspraak maken op een vermindering van OVB op grond van artikel 9, vierde lid of artikel 13 van de WBR. Voor zover een toekomstige verkrijger een beroep doet op een van de laatstgenoemde bepalingen, vervallen de op grond van dit besluit verleende goedkeuringen.

7 Ingetrokken regelingen

In de hierna volgende tabel zijn de besluiten opgesomd, die zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit. Per (onderdeel van het) besluit is aangegeven om welke reden het (onderdeel van het) besluit wordt ingetrokken. Als (onderdelen van) ingetrokken besluiten zijn terug te vinden in het onderhavige besluit, is dit aangegeven. De term 'verouderd' geeft aan dat de inhoud van het besluit is achterhaald vanwege tijdsverloop, gewijzigde wet- en regelgeving of door afwijzing of nuancering van de in het besluit opgenomen standpunten in de jurisprudentie. Met de term 'opgenomen' geef ik aan dat het betrokken besluit in dit besluit is verwerkt; bij de verwerking in dit besluit is de tekst zonodig geactualiseerd.

Nummer	Datum	Verkorte titel	Reden intrekking; vindplaats in nieuw besluit
IB 88/670	14 juli 1988	Samenloop overdrachtsbelasting/ omzetbelasting; gebruik als bedrijfsmiddel	Gedeeltelijk verouderd. Gedeeltelijk geactualiseerd en opgenomen in onderdeel 2.2.4. Hierbij is de goedkeuring voor het gebruik als bedrijfsmiddel van de nog in erfpacht uit te geven onroerende zaak ingeperkt. Daarbij is een overgangsregeling opgenomen.
CPP 2002/ 897M	13 mei 2002	Toepassing hardheidsclausule in verband met omzetbelasting	Opgenomen in dit besluit. De onderdelen A en B zijn opgenomen in de onderdelen 2.2.1 en 2.2.2. Onderdeel C is opgenomen in onderdeel 2.2.3. Hierbij is de goedkeuring verruimd tot situaties waarin sprake is van een fiscale eenheid voor de omzetbelasting. Onderdeel D is opgenomen in onderdeel 4.2.

8 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 14 september 2010

*De minister van Financiën,
J.C. de Jager.*

met de gemiste huuropbrengst (zie § 6.1 van het besluit van 14 juli 2009, nr. CPP 2008/137M, Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, Stcrt. nr. 11140).