



Overdrachtsbelasting. Belastbaar feit

15 oktober 2015

nr. BLKB 2015/794M

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt het besluit van 3 juni 2014, nr. BLKB2014/194M, Staatscourant 2014, nr. 15967 en bevat het beleid over het belastbaar feit in de overdrachtsbelasting. Onderdeel 4 is geactualiseerd in verband met de aanpassing van de wetgeving over executoriale verkoop van onroerende zaken. Verder is onderdeel 6.3.1 aangevuld met een voorwaarde. Tot slot is een voorwaarde in onderdeel 9.2 verduidelijkt en nader toegelicht.

1. Inleiding

Dit besluit bevat het beleid over het belastbaar feit in de overdrachtbelasting. Het besluit vervangt het besluit van 3 juni 2014, nr. BLKB2014/194M.

De onderdelen 4 (Economische eigendom bij executoriale verkoop), 4.1 (Verkrijging juridische eigendom) en 4.2 (Veilingen onder de AVVE/AVVI) zijn geactualiseerd in verband met de inwerkingtreding van het wetsvoorstel 'Wijziging van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering en het Burgerlijk Wetboek in verband met het transparanter en voor een breder publiek toegankelijk maken van de executoriale verkoop van onroerende zaken'.

Onderdeel 6.3.1 (Inkoop van eigen aandelen door beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal) is aangevuld met de voorwaarde dat op het moment van inkoop van aandelen aan de in dit onderdeel gestelde voorwaarden moet zijn voldaan.

In onderdeel 9.2 (Vervreemding van de onroerende zaak) is de vierde voorwaarde verduidelijkt en nader toegelicht in de derde alinea onder Toelichting.

De overige onderdelen van het besluit bevatten het beleid zoals opgenomen in het besluit van 3 juni 2014, nr. BLKB2014/194M. Daarnaast zijn er nog enkele redactionele aanpassingen zonder inhoudelijke gevolgen.

De goedkeuringen in dit besluit zijn verleend met toepassing van artikel 63 van de AWR (de hardheidsclausule).

Voor de in dit besluit opgenomen goedkeuringen geldt verder het volgende. Door toepassing van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR kan het bedrag aan verschuldigde overdrachtsbelasting worden verminderd. Deze wettelijke vermindering geldt ook als bij een voorgaande verkrijging een tegemoetkoming op grond van een goedkeuring uit dit beleidsbesluit is verleend. Het is uiteraard ongewenst dat een beroep wordt gedaan op vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR als bij een voorgaande verkrijging de heffing op grond van een goedkeuring geheel of gedeeltelijk achterwege is gebleven. Daarom geldt voor elke in dit besluit opgenomen goedkeuring de voorwaarde dat deze komt te vervallen en dat de door de goedkeuring niet geheven belasting alsnog verschuldigd is, voor zover bij een toekomstige verkrijging een beroep wordt gedaan op artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AVVE: De algemene veilingvoorwaarden voor executieveilingen die in opdracht van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie zijn vastgelegd in een notariële akte die via de Bijzondere veilingvoorwaarden van het te veilen pand van toepassing zijn.

AVVI: Algemene veilingvoorwaarden met internetbieden die in opdracht van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie zijn vastgelegd in een notariële akte die via de Bijzondere veilingvoorwaarden van het te veilen pand van toepassing zijn.

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

BV: Besloten vennootschap

BW: Burgerlijk Wetboek

NV: Naamloze vennootschap

Ozr: Onroerende zaakrechtspersoon in de zin van artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer

Rv: Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering

WBR: Wet op belastingen van rechtsverkeer



WILG: Wet inrichting landelijk gebied

2. Misverstand bij tenaamstelling

Het is mogelijk dat door een misverstand bij een levering de onroerende zaak niet op naam is gesteld van de persoon aan wie bedoeld was over te dragen. Als in een dergelijke situatie de tenaamstelling wordt gecorrigeerd door een nieuwe levering acht ik het niet gewenst dat opnieuw overdrachtsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat bij een correctie van de tenaamstelling van een onroerende zaak, op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de door die correctie verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- De verkrijger toont aan dat de verkrijging onder de onjuiste tenaamstelling uitsluitend het gevolg is van een misverstand.
- Het verzoek wordt ingediend binnen vijf jaar na de verkrijging onder de onjuiste tenaamstelling.

3. Verrijging door NV of BV in oprichting

De oprichter van een NV of BV kan vooruitlopend op de oprichting, namens de op te richten vennootschap, onroerende zaken in eigendom verkrijgen. De oprichter is daarbij overdrachtsbelasting verschuldigd. Na oprichting is de NV of BV pas gebonden aan deze verkrijging op het moment waarop de vennootschap deze verkrijging bekrachtigt (artikel 203 (93) van Boek 2 van het BW). De oprichter levert daarna de onroerende zaken door aan de opgerichte NV of BV. Ik acht het niet in alle gevallen gewenst dat opnieuw overdrachtsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat aan de oprichter van een NV of BV die vooruitlopend op de oprichting onroerende zaken verkrijgt en deze vervolgens doorlevert aan de later tot stand gekomen vennootschap, op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de bij de doorlevering verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

- Er wordt (per saldo) niet minder overdrachtsbelasting geheven over de verkrijging door de oprichter dan wanneer de NV of BV de onroerende zaken onmiddellijk zou hebben verkregen.
- De onroerende zaken zijn geleverd aan de oprichter, uitsluitend vanwege het feit dat de NV of BV ten tijde van de eigendomsverrijging in oprichting was.
- De oprichter verkrijgt de onroerende zaken ten behoeve van en voor rekening van de NV of BV in oprichting.
- De doorlevering vindt plaats binnen één jaar na oprichting van de NV of BV.

4. Economische eigendom bij executoriale verkoop

Een hypotheekhouder kan een onroerende zaak verkopen van een hypotheekgever indien de schuldenaar niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan en daardoor in verzuim is. De hypotheekhouder maakt daarbij gebruik van zijn bevoegdheid tot het uitoefenen van het recht van parate executie. De verkoop gebeurt per openbare executoriale verkoop, dan wel per onderhandse executoriale verkoop (artikel 268 van Boek 3 van het BW). Op de openbare executoriale verkoop zijn van toepassing de veilingvoorwaarden die de notaris in overleg met de hypotheekhouder of beslaglegger heeft vastgesteld. In de regel zijn dit de AVVE en de AVVI, aangevuld met bijzondere veilingvoorwaarden.

Voor tot bewoning bestemde onroerende zaken is in artikel 525, vierde lid, van het Rv bepaald dat deze voor risico van de koper zijn, vanaf het moment van inschrijving van het proces-verbaal van toewijzing in de openbare registers. Voor andere (niet tot bewoning bestemde) onroerende zaken kan in de veilingvoorwaarden worden bepaald dat het risico op een eerder moment dan het moment van inschrijving van het proces-verbaal van toewijzing in de openbare registers voor rekening van de koper komt. Dit is in de regel het moment van het opmaken van de akte van gunning. Op grond hiervan zou het standpunt kunnen worden ingenomen dat de koper op dit moment de economische



eigendom van de onroerende zaak verkrijgt (artikel 2, tweede lid, van de WBR). Ik ben evenwel van mening dat dit niet het geval is. De bepaling dat het risico op het moment van het opmaken van de akte van gunning overgaat op de koper heeft het doel te voorkomen dat de executant door de koper aansprakelijk kan worden gesteld voor schade aan de zaak die na de veiling ontstaat. De bepaling regelt aldus uitsluitend de rechtsverhouding tussen de executerende hypotheekhouder en de koper. Niet kan worden gesteld dat enkel door of bij de akte van gunning een zodanig samenstel van rechten en verplichtingen overgaat op de koper dat sprake is van een verkrijging van de economische eigendom.

Bij een onderhandse executoriale verkoop geldt in veel gevallen een vergelijkbare bepaling. Het risico van het verkochte gaat over op het moment zoals beschreven in de bijzondere of algemene veilingvoorwaarden. Ook dan verkrijgt de koper niet de economische eigendom van de onroerende zaak. De verkoop gebeurt weliswaar onderhands maar behoudt haar executoriale karakter.

4.1 Verrijging juridische eigendom

Overdrachtsbelasting is verschuldigd op het moment van de verkrijging van de juridische eigendom (artikel 2, eerste lid, van de WBR). Bij een openbare executoriale verkoop is dat het moment van inschrijving in de openbare registers van het proces-verbaal van toewijzing (artikel 525 van het Rv). Bij een onderhandse executoriale verkoop is dat moment het tijdstip waarop de notaris de akte van levering opmaakt (artikel 8 van de WBR).

4.2 Veilingen onder de AVVE/AVVI

De standpunten in dit onderdeel van het besluit betreffen executieveilingen die worden gehouden onder de AVVE en de AVVI of bepalingen van gelijke strekking. In andere situaties is het denkbaar dat de koper wel de economische eigendom verkrijgt op een moment voorafgaande aan de juridische eigendomsverrijging. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als de koper van een niet tot bewoning bestemde onroerende zaak met toestemming van de eigenaar en de executerende hypotheekhouder de onroerende zaak in bezit neemt vóór de inschrijving in de openbare registers van het proces-verbaal van toewijzing.

4.3 Beslagexecuties

De onderdelen 4 tot en met 4.2 van dit besluit zien tevens op de situatie dat een openbare executoriale veiling plaatsvindt door een beslaglegger (artikel 514 en verder van het Rv).

5. Uitgezonderde verkrijgingen

Voor de overdrachtsbelasting is een aantal vormen van verkrijging van onroerende zaken uitgezonderd voor de heffing. Niet als verkrijgingen worden onder andere aangemerkt die krachtens erfrecht en die krachtens verdeling van een nalatenschap (artikel 3, eerste lid, onderdelen a en b, van de WBR).

5.1 Afgifte onroerende zaak aan legataris ter voldoening van legaat in geld

Als een erfflater bij testament een onroerende zaak heeft gelegateerd, dan is de legataris bij de afgifte van dit legaat geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Het is mogelijk dat een erfflater aan iemand een bedrag in geld heeft gelegateerd. Bij de afgifte van het legaat kunnen de erfgenamen en de legataris vervolgens overeenkomen dat aan de legataris niet een bedrag in geld maar een onroerende zaak wordt afgegeven. Er is dan sprake van een inbetalinggeving (artikel 45 van Boek 6 van het BW). De legataris neemt genoeg met een andere zaak dan het aan hem gelegateerde. Hij heeft die andere onroerende zaak dan niet krachtens erfrecht verkregen en is over zijn verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd.

5.2 Verdeling nalatenschap afwijkend van de ouderlijke boedelverdeling

Onder het tot 1 januari 2003 geldende erfrecht was het mogelijk om bij testament een ouderlijke boedelverdeling te maken (artikel 1167 van Boek 4 van het BW oud). De erfgenamen konden dan bij de verdeling van de boedel niet afwijken van de bepalingen in het testament (artikel 1170 van Boek 4 van het BW oud). Wel bestond voor hen de mogelijkheid om in onderling overleg de nalatenschap op andere wijze te verdelen.

Een testament met ouderlijke boedelverdeling is onder het erfrecht vanaf 1 januari 2003 niet meer mogelijk. De op 1 januari 2003 reeds bestaande testamenten worden op grond van het overgangrecht geëerbiedigd. Ook kunnen er nog onverdeelde nalatenschappen zijn welke onder het oude erfrecht zijn opengevallen. Voor zover nalatenschappen worden verdeeld in afwijking van de ouderlijke



boedelverdeling, is er geen sprake van een verdeling in de zin van artikel 3 van de WBR. Over de verkrijging van een onroerende zaak is dan overdrachtsbelasting verschuldigd.

5.3 Verdeling huwelijksgemeenschap of nalatenschap na herverkaveling

De verkrijging bij een toedeling op grond van een herverkaveling vormt een originele verkrijging. Dit betekent dat de titel van de eerdere verkrijging door degene die de onroerende zaak in de herverkaveling heeft ingebracht, zijn betekenis heeft verloren (titelzuiverende werking van art 82, tweede lid, van de WILG).

Deze titelzuiverende werking heeft gevolgen voor een onroerende zaak die op het moment van herverkaveling behoort tot een nog niet verdeelde huwelijksgemeenschap of nalatenschap. De verdeling kan immers niet meer worden aangemerkt als een verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap. Hierdoor is het bepaalde in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de WBR niet van toepassing. Dit acht ik niet in alle gevallen gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de WBR, ook van toepassing is als de onroerende zaak of recht waaraan deze is onderworpen behoort tot een nalatenschap of ontbonden huwelijksgemeenschap die na herverkaveling wordt verdeeld.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- Er is sprake van een herverkaveling als bedoeld in Hoofdstuk 8, Titel 3, van de WILG.
- De toedeling krachtens herverkaveling vindt plaats binnen vijf jaar na de ontbinding van de huwelijksgemeenschap of de verkrijging krachtens erfrecht.

6. Aandelen in onroerende zaakrechtspersonen

6.1 Certificeren van aandelen

De verkrijging van een of meer aandelen in een OZR kan een belastbaar feit zijn voor de overdrachtsbelasting. Dit geldt ook voor het onderbrengen van de bedoelde aandelen in een stichting administratiekantoor tegen uitreiking van certificaten. De heffing van overdrachtsbelasting bij certificering kan echter onder omstandigheden leiden tot een onbillijkheid van overwegende aard. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Bij certificering van aandelen keur ik onder voorwaarden goed dat op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de door de certificering verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- Alle aandelen van de OZR worden gecertificeerd en ondergebracht in een administratiekantoor. Het is ook toegestaan dat alle aandelen van de OZR worden ondergebracht in één administratiekantoor per aandeelhouder.
- Bij de certificering wordt voldaan aan de voorwaarden van onderdeel 4.5 van het besluit van 4 september 2012, nr. BLKB2012/101M (Inkomstenbelasting. Aanmerkelijk belang. Verzamelbesluit).

6.2 Ongedaan maken van certificering

De verkrijging van certificaten van aandelen in een OZR kan een belastbaar feit zijn voor de overdrachtsbelasting. Dit geldt ook voor de situatie waarin certificaten worden (terug) omgewisseld voor de onderliggende aandelen.

De heffing van overdrachtsbelasting kan bij het ongedaan maken van de certificering leiden tot een onbillijkheid van overwegende aard. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat bij het ongedaan maken van certificering van aandelen, door



middel van omwisseling van alle certificaten voor de onderliggende aandelen, op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de door het ongedaan maken verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- Bij de certificering van de aandelen werd voldaan aan de voorwaarden van onderdeel 4.5 van het besluit van 4 september 2012, nr. BLKB2012/101M. Bij certificering voor de inwerkingtreding van dat besluit geldt dat, afhankelijk van het tijdstip van certificering, is voldaan aan de voorwaarden vermeld in het besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674M, het besluit van 14 november 2000, nr. CPP2000/1943M of de resolutie van 23 maart 1962, no. B2/3678.
- Alle certificaten worden omgewisseld voor de onderliggende aandelen.
- De aandelen geven dezelfde rechten die aan de certificaten en de certificaathouders toekwamen.

6.3 Inkoop en uitgifte van eigen aandelen

De inkoop van eigen aandelen, dan wel de uitgifte van aandelen door een OZR kan een belastbaar feit vormen voor de overdrachtsbelasting. Ik acht het niet in alle gevallen gewenst dat overdrachtsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend voor het bedrag van de verschuldigde overdrachtsbelasting bij:

- de verkrijging door een OZR van eigen aandelen als gevolg van een inkoop, direct gevolgd door intrekking van de ingekochte aandelen; en,
- de uitgifte (toekenning) van aandelen door een OZR.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuringen geldt de voorwaarde dat de onderlinge gerechtigdheid van de aandeelhouder(s) tot het vermogen niet wijzigt. Met de term 'gerechtigdheid' wordt bedoeld het materiële belang bij de waardeontwikkeling van de (fictieve) onroerende zaken, dat door de aandelen wordt vertegenwoordigd. Als er in de onderlinge gerechtigdheid wel een wijziging optreedt, dan is belast hetgeen meer wordt verkregen ten opzichte van de oorspronkelijke verhouding.

6.3.1 Inkoop van eigen aandelen door beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal

Voor een (open end) beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal is het in beginsel mogelijk om dagelijks eigen aandelen in te kopen en weer uit te geven. Dit gebeurt op verzoek van beleggers al naar gelang de vraag of het aanbod.

Omdat ingekochte eigen aandelen op korte termijn weer kunnen worden uitgegeven, houdt de beleggingsmaatschappij deze aandelen veelal tijdelijk in portefeuille. De aandelen worden aldus niet ingetrokken. Dit betekent dat een beleggingsmaatschappij die eigen aandelen inkoop en kwalificeert als een OZR, geen gebruik kan maken van de goedkeuring in onderdeel 6.3 van dit besluit. Immers als voorwaarde bij deze goedkeuring geldt dat de inkoop van eigen aandelen direct wordt gevolgd door een intrekking van deze aandelen. Gezien het bijzondere karakter van een beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal acht ik het niet gewenst dat bij een inkoop van eigen aandelen in alle gevallen overdrachtbelasting wordt geheven als de aandelen voor heruitgifte tijdelijk in portefeuille worden gehouden. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend voor het bedrag van de verschuldigde overdrachtsbelasting bij een inkoop door een beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal van eigen aandelen die voor heruitgifte tijdelijk in portefeuille worden gehouden.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende zes voorwaarden:

- De beleggingsmaatschappij kwalificeert als een beleggingsmaatschappij met veranderlijk kapitaal in de zin van artikel 76a van Boek 2 van het BW dan wel een vergelijkbare buitenlandse wettelijke regeling.
- De ingekochte en heruitgegeven aandelen zijn identificeerbaar door middel van een nummering.



- De beleggingsmaatschappij saldeert na het einde van elk boekjaar het aantal in het boekjaar ingekochte aandelen met het aantal in hetzelfde boekjaar heruitgegeven aandelen. Voor zover na het einde van het boekjaar het totaal van de in het boekjaar ingekochte eigen aandelen het totaal van de in het boekjaar heruitgegeven aandelen overtreft, worden de op het eind van het boekjaar nog in bezit zijnde in het boekjaar ingekochte eigen aandelen binnen twee maanden na afloop van het boekjaar ingetrokken. Als die aandelen niet binnen twee maanden zijn ingetrokken is alsnog overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de onroerende zaken welke per einde van het boekjaar worden vertegenwoordigd door de niet (tijdig) ingetrokken eigen aandelen.
- Het boekjaar is 12 maanden. Alleen het eerste boekjaar van een nieuw opgerichte beleggingsmaatschappij mag langer of korter zijn dan 12 maanden. Bij een langer boekjaar is het boekjaar maximaal de periode vanaf de oprichting tot het einde van het kalenderjaar van oprichting, vermeerderd met 12 maanden.
- Op het moment van de inkoop van de aandelen moet aan de in dit onderdeel gestelde voorwaarden zijn voldaan.
- Het verzoek om een tegemoetkoming voor de overdrachtsbelasting wordt bij de inspecteur van de Belastingdienst ingediend binnen twee maanden na afloop van het boekjaar.

Toelichting

Ter verduidelijking merk ik nog het volgende op. Als de beleggingsmaatschappij niet gedurende het gehele boekjaar voldoet aan de gestelde voorwaarden, geldt de goedkeuring in het betreffende boekjaar alleen over de periode waarin zij wel aan de voorwaarden voldoet.

7. Economische eigendom. Verrekenbeding

Echtgenoten die niet zijn gehuwd in wettelijke gemeenschap van goederen kunnen binnen de huwelijksvoorwaarden een verrekenbeding overeenkomen (afdeling 2 van Titel 8 van Boek 1 van het BW). Hetzelfde geldt voor geregistreerd partners. Als een dergelijk verrekenbeding (mede) ziet op de waardeontwikkeling van een onroerende zaak, kan het aangaan dan wel de ontbinding van het verrekenbeding een verkrijging zijn van economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR. Ik acht het dan niet in alle gevallen gewenst dat er overdrachtsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft bij de verkrijging van economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR als deze verkrijging rechtstreeks voortvloeit uit het aangaan of het ontbinden van een verrekenbeding als onderdeel van huwelijks- of partnerschapsvoorwaarden.

Toelichting

Als een echtgenoot op andere wijze een belang verkrijgt in een tot het vermogen van de andere echtgenoot behorende onroerende zaak, kan er overdrachtsbelasting zijn verschuldigd. Dit zal aan de hand van alle relevante feiten en omstandigheden (samenstel van rechten en verplichtingen) moeten worden beoordeeld. De goedkeuring geldt dan niet.

8. Economische eigendom. Samenlevingscontract

Artikel 87 van Boek 1 van het BW bevat een regeling voor het ontstaan van vergoedingsrechten tussen echtgenoten of gewezen echtgenoten.¹ Ongehuwde samenwoners kunnen in hun samenlevingscontract een clause opnemen analoog aan de regeling van artikel 87, eerste, tweede of derde lid, van Boek 1 van het BW. Ook kunnen samenwoners een zogenoemde meerwaardeclause opnemen in hun samenlevingscontract waardoor één van de partners een vergoedingsvordering verkrijgt met betrekking tot de waardeontwikkeling van een onroerende zaak die eigendom is van de andere partner. Dit bijvoorbeeld vanaf het moment van aangaan van het samenlevingscontract of vanaf de aankoop van de onroerende zaak. Daarnaast is het mogelijk dat samenwoners in hun samenlevingscontract een onderling verrekenbeding overeenkomen.

Als de in het samenlevingscontract opgenomen clause of verrekenbeding (mede) betrekking heeft op de waardeontwikkeling van een onroerende zaak, kan onder omstandigheden bij het aangaan dan wel bij ontbinding van deze clause of dit verrekenbeding sprake zijn van een verkrijging van economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR. Ik acht het dan niet in alle

¹ Voor de fiscale gevolgen hiervan zie artikel 5e van de AWR.



gevallen gewenst dat er overdrachtsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft bij de verkrijging van economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR als deze verkrijging rechtstreeks voortvloeit uit het opnemen of het ontbinden van een meerwaardedeclausule, een verrekenbeding of een clausule analoog aan de regeling van artikel 87, eerste, tweede of derde lid, van Boek 1 van het BW in een samenlevingscontract.

Toelichting

Als een partner op andere wijze een belang verkrijgt in een tot het vermogen van de andere partner behorende onroerende zaak, kan er overdrachtsbelasting zijn verschuldigd. Dit zal aan de hand van alle relevante feiten en omstandigheden (samenstel van rechten en verplichtingen) moeten worden beoordeeld. De goedkeuring geldt dan niet.

9. Economische eigendom. Aan- en verkoop door rechtsvorm zonder rechtspersoonlijkheid

Bij (buitenlandse) rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid kan de situatie zich voordoen dat een beheerder/bewaarder geheel of ten dele voor rekening van de vennoten/deelnemers onroerende zaken verkrijgt of overdraagt. Te denken valt aan beleggingsfondsen (zoals bijvoorbeeld een commanditaire vennootschap, fonds voor gemene rekening of een Duits Sondervermogen), met een (wettelijk verplichte) scheiding van juridische en economische eigendom van activa. Maar ook bijvoorbeeld aan een personenvennootschap waarin een onderneming wordt gedreven waarbij de behorende vennoot (geheel of gedeeltelijk) de eigendom van onroerende zaken verkrijgt voor rekening van de personenvennootschap. Vanuit de praktijk bestaat onduidelijkheid over de heffing van de overdrachtsbelasting bij de verkrijging en vervreemding van onroerende zaken door deze rechtsvormen.

9.1 Verrijking van de onroerende zaak

Bij de verkrijging van de juridische eigendom van een onroerende zaak door een behorende vennoot of beheerder/bewaarder verkrijgen de vennoten/deelnemers in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang daarmee een (onverdeeld) aandeel in de economische eigendom van dezelfde onroerende zaak. De wijze waarop deze splitsing tot stand komt, leidt in de praktijk tot vragen bij wie en op welke wijze overdrachtsbelasting geheven moet worden. In beginsel zijn hierbij de wettelijke of contractuele verhoudingen leidend. Als op grond van de wettelijke of contractuele verhoudingen de behorende vennoot of beheerder/bewaarder voor rekening van de vennoten/deelnemers de juridische eigendom van de onroerende zaak of van rechten waaraan deze is onderworpen verkrijgt, acht ik heffing bij zowel de verkrijger van de juridische eigendom als bij de verkrijger(s) van de economische eigendom niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft over de verkrijging van de economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR van een onroerende zaak of van rechten waaraan deze is onderworpen die is verkregen in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de verkrijging door een ander van de juridische eigendom van dezelfde onroerende zaak of van rechten waaraan deze is onderworpen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

- De behorende vennoot of beheerder/bewaarder van een (buitenlandse) personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid of (buitenlands) fonds voor gemene rekening verkrijgt de juridische eigendom van de onroerende zaak of van rechten waaraan deze is onderworpen.
- De vennoten in die (buitenlandse) personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid of deelnemers in dat (buitenlandse) fonds voor gemene rekening verkrijgen de economische eigendom van de onroerende zaak of van rechten waaraan deze is onderworpen in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de verkrijging van de juridische eigendom door de behorende vennoot of beheerder/bewaarder.
- De verkrijging van de juridische eigendom en de verkrijging van de economische eigendom vinden gelijktijdig dan wel op dezelfde dag plaats overeenkomstig de wettelijke of contractuele verplichtingen tussen de behorende vennoot of beheerder/bewaarder en de vennoten/deelnemers.
- De behorende vennoot of beheerder/bewaarder heeft over de verkrijging van de juridische eigendom overdrachtsbelasting voldaan over de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 9 tot en



met 13 van de WBR, zonder rekening te houden met de verkrijging van de economische eigendom door de vennoten/deelnemers die in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de juridische eigendomsverkrijging plaatsheeft.

Toelichting

De verkrijging van de juridische eigendom van de onroerende zaak moet dus effectief aan de heffing van overdrachtsbelasting onderworpen zijn. Dat betekent dat voor de verkrijging geen vrijstelling van toepassing mag zijn. Ook mag de juridische eigenaar geen beroep doen op de toepassing van artikel 13 van de WBR als gevolg van de economische verkrijging door de vennoten/deelnemers die in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de juridische eigendomsverkrijging plaatsheeft. Ten slotte moet de verschuldigde overdrachtsbelasting door de verkrijger van de juridische eigendom daadwerkelijk zijn betaald. Door de goedkeuring wordt alleen geheven bij de juridische eigenaar zodat de (vele) individuele verkrijgers van de economische eigendom geen overdrachtsbelasting op aangifte hoeven te voldoen. De goedkeuring geldt voor elke individuele verkrijger van de economische eigendom.

9.2 Vervreemding van de onroerende zaak

Bij verkoop van de onroerende zaak door (buitenlandse) rechtsvormen zonder rechtspersoonlijkheid wordt de scheiding van de juridische eigendom en de economische eigendom opgeheven. De wijze waarop de scheiding van de juridische eigendom en de economische eigendom wordt opgeheven en de koper de volledige eigendom verkrijgt, leidt in de praktijk tot vragen bij wie en op welke wijze overdrachtsbelasting geheven moet worden. Ook hier geldt dat de wettelijke of contractuele verhoudingen leidend zijn.

Als de beherend vennoot of beheerder/bewaarder de eigendom voor rekening van de vennoten/deelnemers levert, verkrijgt de koper als gevolg van deze levering de volledige (juridische en economische) eigendom van de onroerende zaak. Deze verkrijging vormt bij de verkrijger één enkel belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting. Indien als gevolg van de wettelijke of contractuele verhoudingen de economische eigendom door de vennoten/deelnemers aan de beherend vennoot of beheerder/bewaarder wordt overgedragen, voorafgaand aan de levering aan de uiteindelijke koper, acht ik heffing van overdrachtsbelasting niet gewenst bij de beherend vennoot of beheerder/bewaarder als deze vervolgens, in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de verkrijging van die economische eigendom, de volledige eigendom overdraagt. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft bij de verkrijging door de juridische eigenaar van de economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR van een onroerende zaak of rechten waaraan deze is onderworpen als vervolgens en in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang daarmee de juridische eigenaar de volledige eigendom overdraagt aan een derde. Onder derde kan ook worden verstaan een rechtsvorm zonder rechtspersoonlijkheid waarop onderdeel 9.1 (verkrijging onroerende zaak) van dit besluit van toepassing is.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

- De juridische eigenaar is de beherend vennoot of beheerder/bewaarder van een (buitenlandse) personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid of (buitenlands) fonds voor gemene rekening.
- De juridische eigenaar verkrijgt de economische eigendom van de onroerende zaak of rechten waaraan deze is onderworpen van de vennoten in die (buitenlandse) personenvennootschap zonder rechtspersoonlijkheid of deelnemers in dat (buitenlandse) fonds voor gemene rekening overeenkomstig de wettelijke of contractuele verplichtingen tussen de beherend vennoot of beheerder/bewaarder en de vennoten/deelnemers.
- Op dezelfde dag van en in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de verkrijging van de economische eigendom door de beherend vennoot of beheerder/bewaarder, draagt deze de volledige eigendom over aan een derde. Onder derde kan ook worden verstaan een rechtsvorm zonder rechtspersoonlijkheid waarop het onderdeel 'verkrijging onroerende zaak' van dit besluit van toepassing is.
- In de akte van levering wordt opgenomen dat de partijen zich op het standpunt zullen stellen dat de juridische eigenaar (verkoper) de economische eigendom heeft verkregen in onmiddellijke en rechtstreekse samenhang met de levering aan de koper. Verder wordt in de akte opgenomen dat de koper geen beroep zal doen op de toepassing van artikel 13 van de WBR ter zake van de



voorafgaande verkrijging van de economische eigendom door de juridisch eigenaar (verkoper). Daarnaast zal in de akte worden vastgelegd dat de afspraak dat koper afziet van een beroep op artikel 13 van de WBR heeft te gelden als een derdenbeding ten behoeve van de Belastingdienst en dat dit derdenbeding door partijen in de akte als vrijwillig waarnemer van de Belastingdienst wordt aanvaard.

Toelichting

De goedkeuring bij vervreemding houdt verband met de situatie waarop de goedkeuring voor de verkrijging geldt. Door de goedkeuring bij de vervreemding wordt voorkomen dat de beherend vennoot of beheerder/bewaarder overdrachtsbelasting wordt verschuldigd over de verkrijging van de economische eigendom in verband met de overdracht van de volledige eigendom aan de uiteindelijke koper.

De goedkeuring bij vervreemding van de onroerende zaak kan op overeenkomstige wijze worden toegepast als de splitsing tussen de juridische eigendom en de economische eigendom van de onroerende zaak of rechten waaraan deze is onderworpen is ontstaan op een moment gelegen voor de inwerkingtreding van dit besluit.

Als voorwaarde voor de goedkeuring bij vervreemding van de onroerende zaak geldt onder meer dat in de akte wordt opgenomen dat de koper geen beroep zal doen op de toepassing van artikel 13 van de WBR. Als de koper de aan hem door de juridisch eigenaar geleverde onroerende zaak doorlevert aan een opvolgende koper, is het voor de opvolgende koper wel mogelijk een beroep te doen op de toepassing van artikel 13 van de WBR. Dit uiteraard mits de (door)levering plaatsvindt binnen de in de wet gestelde termijn. De aan het slot van onderdeel 1 (inleiding) van dit besluit opgenomen bepaling dat bij een beroep op artikel 13 van de WBR de in dit besluit opgenomen goedkeuringen komen te vervallen en de niet geheven belasting alsnog verschuldigd is, geldt in dat geval niet.

10. Alternatief koop- en leveringssysteem

In de notariële praktijk is een alternatief ontwikkeld voor het huidige koop- en leveringssysteem van onroerende zaken. In dit systeem stelt de notaris in één (notariële) akte de koopovereenkomst op met daarin ook de levering van de onroerende zaak onder een aantal opschortende voorwaarden. De belangrijkste hiervan is de betaling van de koopprijs gevolgd door het opmaken en inschrijven van de akte van kwijting. Hierna behandel ik enkele overdrachtsbelastingaspecten bij dit alternatieve systeem. Het betreft de vraag of sprake is van de verkrijging van economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR en de vraag op welk tijdstip de belaste verkrijging plaatsvindt.

Economische eigendom

In het alternatieve koop- en leveringssysteem vindt de levering plaats in de koop- en leveringsakte onder de opschortende voorwaarde van (onder meer) betaling van de koopsom. De koper verkrijgt hiermee op het moment van de ondertekening van de koop- en leveringsakte een belang bij de onroerende zaak. Het feitelijk risico blijft echter tot aan het moment van ondertekening van de akte van kwijting bij de verkoper. Dit betekent dat de koper op dat moment niet meer verkrijgt dan het recht op levering van de onroerende zaak. Op grond van de slotzin van artikel 2, tweede lid, van de WBR is er dan geen sprake van een verkrijging van economische eigendom.

Ik merk hierbij nog het volgende op. Als partijen aanvullende overeenkomsten sluiten betreffende de koop en levering, zoals bijvoorbeeld een sleutelverklaring, zou een dergelijke overeenkomst er toe kunnen leiden dat de koper meer verkrijgt dan uitsluitend het recht op levering. In dat geval kan er sprake zijn van een verkrijging van economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR, en wel voor de volledige waarde van de onroerende zaak. De 'Vormerkung' als bedoeld in artikel 3 van Boek 7 van het BW leidt er niet toe dat de koper meer verkrijgt dan uitsluitend het recht op levering.

Tijdstip verkrijging

Als voor de verkrijging van een onroerende zaak een akte in de openbare registers moet worden ingeschreven, vindt de verkrijging voor de overdrachtsbelasting plaats op het tijdstip waarop de akte wordt opgemaakt (zie artikel 8, eerste lid, van de WBR). Als de rechtshandeling echter onder opschortende voorwaarde is verricht, vindt de verkrijging plaats op het tijdstip waarop de voorwaarde wordt vervuld (zie artikel 8, tweede lid, van de WBR).

In het alternatieve koop- en leveringssysteem wordt het vervullen van de opschortende voorwaarde van betaling van de koopprijs vastgesteld in de akte van kwijting, welke akte is bestemd voor



inschrijving in de openbare registers. Daardoor vindt de verkrijging voor de overdrachtsbelasting plaats op het moment van opmaken en ondertekenen van de akte van kwijting.

Ik merk hierbij nog het volgende op. Als de akte van kwijting niet direct na de vervulling van de opschortende voorwaarde van betaling van de koopprijs wordt opgemaakt, kan er sprake zijn van een verkrijging van economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, van de WBR op het moment van betaling van de koopprijs. Een verkrijging van economische eigendom wordt niet aangenomen als de akte van kwijting wordt opgemaakt binnen twee weken na betaling van de koopprijs.

11. Ingetrokken regelingen

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- 3 juni 2014, nr. BLKB2014/194M.

12. 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, 15 oktober 2015

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blieck
Lid van het managementteam Belastingdienst*