

Overdrachtsbelasting. Maatstaf van heffing

19 februari 2007/Nr. CPP2006/878M
Belastingdienst/Centrum voor proces-
en productontwikkeling, Sector Brieven
& beleidsbesluiten

De Minister van Financiën heeft het vol-
gende besloten:

WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Tegenprestatie	De vergoeding die bij de obligatoire overeenkomst voor de overdracht is bedongen van de verkrijger
Vruchtgebruik	Beperkt recht van vruchtgebruik of van gebruik en bewoning
Strijkgeld	Bedrag in geld dat bij openbare verkopen als premie uitgelooft wordt voor hem die bij het opbieden het hoogste bod doet, of vóór de afslag het hoogste bod dat gedaan is, nog verhoogt. Ook wel plok- of trekgeld genaamd.

2. Afronding maatstaf van heffing

Artikel 9 van de WBR houdt een algemene regel in voor de vaststelling van de maatstaf van heffing. Dat is het bedrag waarover de overdrachtsbelasting moet worden berekend. De belasting is verschuldigd over de waarde van het verkregene. Die waarde is tenminste gelijk aan die van de tegenprestatie.

Het ontmoet bij mij geen bezwaar dat de maatstaf van heffing naar beneden wordt afgerond op € 50 of een veelvoud daarvan. Over bedragen van minder dan € 50 wordt niet geheven.

3. Maatstaf van heffing bij veiling onroerende zaak

Tenzij sprake is van bijzondere veilingvoorwaarden, is de maatstaf van heffing bij een veiling het totaal van:

- de geboden prijs, vermeerderd met
- het strijkgeld, en
- het verschil tussen het voor rekening van de koper komende ‘notarieel honorarium volgens veilingtarief’ en het bedrag van het ‘normale notariële transporthonorarium’.

Indien het strijkgeld voor rekening komt van de verkoper, mag dit bedrag niet in mindering worden gebracht op de geboden prijs als op de definitieve veiling de onroerende zaak wordt toegewezen aan de strijkgeldschrijver.

Strijkgeld dat volgens de verkoopvoorwaarden ten laste van de koper komt, moet ter bepaling van de maatstaf van heffing als last bij de prijs worden gevoegd. Dit geldt echter niet als dit geld aan de koper zelf toekomt als hoogste inzetter.

Dit besluit is een actualisering en samenvoeging van de besluiten over de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting. Het besluit bevat nieuw beleid voor de situatie waarin een verkrijging van economische eigendom wordt gevolgd door een verkrijging van

de juridische eigendom of andersom. Overigens wordt met dit besluit geen beleidswijziging beoogd. Een aantal besluiten wordt ingetrokken.

1. Gebruikte begrippen en afkortingen

4. Overdracht woonhuis onder voorbehoud van een vruchtgebruik

Een eigenaar-bewoner kan zijn woning overdragen onder het voorbehoud van vruchtgebruik. De overdrachtsbelasting is dan verschuldigd over de waarde van de blote eigendom van de woning, dan wel over de hogere tegenprestatie. De waarde van de blote eigendom is de waarde van de woning in vrij opleverbare staat verminderd met de waarde van het vruchtgebruik. De waarde van het vruchtgebruik is afhankelijk van de duur van het recht en de waarde van het woongenot.

Op praktische gronden ontmoet het bij mij geen bezwaar dat het woongenot wordt gewaardeerd naar een vast percentage van de waarde van de woning in vrij opleverbare staat. Hierbij kan worden uitgegaan van het in artikel 10 van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 vermelde percentage. Het aldus berekende bedrag geldt als een periodieke schuldplichtigheid. De waarde daarvan wordt voor de heffing van overdrachtsbelasting vastgesteld met inachtneming van de in de bijlage bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer 1971 opgenomen tabellen.

De bovenvermelde berekeningsmethode van de waarde van de blote eigendom geldt onder de volgende voorwaarden:

- degene die overdraagt zet de bewoning daadwerkelijk zelf voort;
- het voorbehouden vruchtgebruik heeft reële betekenis. Er is bijvoorbeeld geen reële betekenis als het vruchtgebruik van uitzonderlijk korte duur zal zijn.

4.1 Metterwoonclausule

Bij de overdracht van de woning kan worden bedongen dat het voorbehouden vruchtgebruik tevens eindigt bij het metterwoon verlaten van de woning door de vruchtgebruiker of op een daarmee ver-

band houdend tijdstip. Deze metterwoonclausule vormt een waardedrukkende factor, waarmee bij de waardering van het vruchtgebruik rekening moet worden gehouden.

Op praktische gronden ontmoet het mij hierbij geen bezwaar om de waardedrukkende factor forfaitair te stellen op 25 procent van de waarde dat het vruchtgebruik zou hebben zonder metterwoonclausule. De waarde van de blote eigendom komt hierdoor uit op een hoger bedrag. Op het moment dat de vruchtgebruiker de woning metterwoon verlaat, is dan geen overdrachtbelasting meer verschuldigd.

5. Overdracht onder voorbehoud van huur of pacht

Een verkoper kan een onroerende zaak overdragen onder het voorbehoud van huur of pacht ten gunste van de verkoper. Men kan dit op twee manieren vormgeven:

- overdracht onder voorbehoud van huur of pacht,
- overdracht van de volle eigendom, direct gevolgd door uitgifte van huur of pacht.

In het eerste geval is de maatstaf van heffing de waarde in verhuurde of verpachte staat. In het tweede geval is de maatstaf van heffing de waarde in vrij opleverbare staat.

5.1 Goedkeuring

Het verschil in heffing in de bovengenoemde situaties leidt tot een onredelijke wetstoepassing. Ik keur goed dat de maatstaf van heffing wordt beperkt tot de waarde van de onroerende zaak na vestiging van het recht. Hierbij gelden de voorwaarden dat de huur of pacht direct in samenhang met de overdracht

is gevestigd en dat er sprake is van reële overeenkomsten tegen zakelijke prijzen en voorwaarden.

6. *Onteigening. Tegenprestatie en aan huurder toekomend bedrag*

Bij onteigening op grond van de Onteiningswet van een verhuurde onroerende zaak, kan er een vergoeding als schadeloosstelling aan de huurder worden betaald. In sommige gevallen wordt het bedrag van de vergoeding niet rechtstreeks aan de huurder uitbetaald, maar aan onteigende zelf. De onteigende betaalt dan vervolgens de huurder. Het bedrag van de vergoeding voor de huurder behoort in dat geval niet tot de tegenprestatie.

7. *Verplichtingen uit huur en pacht*

Verplichtingen voortvloeiende uit door de verkoper aangegane huur- of pachtovereenkomsten zijn geen lasten. Dergelijke verplichtingen gaan van rechtswege over op een volgende eigenaar. Bestaande verhuur- of pachtovereenkomsten betreffende een onroerende zaak vormen doorgaans een waarde-drukkende factor waarmee rekening wordt gehouden bij de waardebeoordeling van die zaak. Indien de verkoper (bedingt dat hij) nog huur ontvangt over de periode na het tijdstip van de verkrijging door de koper, dan vormt dat een last voor de koper die tot de tegenprestatie wordt gerekend.

Het is mogelijk dat bij de verkoop wordt bedongen dat de koper de huurpenningen zal genieten over een tijdvak voorafgaande aan de verkrijging. Daar-tegenover zal de koper gezien het bepaalde in artikel 14 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek, naast de koop-som een met de waarde van deze huurpenningen overeenkomend bedrag aan de verkoper moeten betalen. Dit extra bedrag is niet een deel van de prijs voor de onroerende zaak en maakt daarom geen onderdeel uit van de tegenprestatie. Over dit bedrag is dus geen overdrachtsbelasting verschuldigd.

8. *Lijfrente als tegenprestatie*

Bij verkoop van een onroerende zaak kan de koper de koopsom voldoen door uitkering van een lijfrente. De overdrachtsbelasting is dan niet verschuldigd over de koopsom, maar over de contante waarde van de verplichting tot uitkering van de lijfrente. Deze waarde wordt geschat met inachtneming van alle factoren welke van invloed zijn. Zij kan lager zijn dan de koopsom waarvoor een dergelijke lijfrente bij een verzekeringsmaatschappij kan worden aangekocht.

9. *Verkrijging van economische eigendom gevolgd door een verkrijging van juridische eigendom of andersom*

In artikel 9, vierde lid, van de WBR is een regeling opgenomen voor de verkrijging van economische eigendom,

gevolgd door een verkrijging van de juridische eigendom door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht. De regeling geldt ook bij verkrijging van de juridische eigendom gevolgd door verkrijging van de economische eigendom. De maatstaf van heffing wordt verminderd met het bedrag waarover voor de eerste verkrijging overdrachtsbelasting of omzetbelasting was verschuldigd.

Als bij de eerste verkrijging de maatstaf van heffing op grond van artikel 13 van de WBR is verminderd, is ter zake van dat gedeelte van de heffingsmaatstaf geen sprake van verschuldigde belasting, als bedoeld in artikel 9, vierde lid, van de WBR. Vermindering van de maatstaf van heffing op grond van artikel 9, vierde lid, van de WBR blijft dan beperkt tot het bedrag waarover bij de eerste verkrijging, na toepassing van artikel 13 van de WBR, overdrachtsbelasting was verschuldigd.

9.1 *Goedkeuring*

Het gevolg hiervan is dat bij de tweede verkrijging het voordeel van de vermindering van artikel 13 van de WBR bij de eerste verkrijging materieel wordt teruggekomen. Dit is niet gewenst. Ik keur daarom goed dat de overdrachtsbelasting die door toepassing van artikel 13 van de WBR bij de eerste verkrijging niet is geheven voor de toepassing van artikel 9, vierde lid, van de WBR toch wordt beschouwd als verschuldigde overdrachtsbelasting. Hierbij gelden de volgende voorwaarden:

- Het tijdstip van verkrijging van de economische eigendom staat feitelijk vast.
- Van de beide verkrijgingen is tijdig en op reguliere wijze aangifte gedaan.
- Er is geen samenstel van rechtshandelingen dat is gericht op het ontgaan van overdrachtsbelasting.

10. *Terugoverdracht economische eigendom aan de juridische eigenaar*

De juridische eigenaar die de economische eigendom heeft overgedragen, kan deze op een later tijdstip weer terugverkrijgen. Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat bij de terugverkrijging van de economische eigendom, de maatstaf van heffing op grond van artikel 9, vierde lid, van de WBR wordt verminderd met het bedrag waarover de juridische eigenaar bij de verkrijging van de juridische eigendom overdrachtsbelasting of omzetbelasting was verschuldigd.

Voorbeeld

A heeft in 1981 een onroerende zaak in volledige eigendom verkregen. De waarde bedraagt op dat moment € 120.000, waarover aan overdrachtsbelasting is verschuldigd € 7.200. In 2000 heeft A de economische eigendom overgedragen

aan B. De waarde bedroeg toen € 250.000 en aan overdrachtsbelasting is verschuldigd € 15.000. Thans draagt B de economische eigendom weer over aan A. De waarde bedraagt € 300.000. A is over deze laatste verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd 6% van (€ 300.000 -/- € 120.000) = € 10.800.

In het bovenstaande voorbeeld wijs ik voor alle duidelijkheid op het volgende. Op de maatstaf van heffing wordt in mindering gebracht het bedrag waarover A over zijn oorspronkelijke verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd. Of B over zijn verkrijging van de economische eigendom overdrachtsbelasting verschuldigd was, doet niet ter zake. De maatstaf van heffing bij de terugverkrijging van de economische eigendom door A kan niet worden verminderd, als A op een tijdstip voorafgaand aan deze terugverkrijging, naast de economische eigendom ook de juridische eigendom aan B of aan een derde heeft overgedragen.

11. *Voorbehoud aan goedkeuringen*

Voor alle in dit besluit opgenomen goedkeuringen geldt het volgende.

Als de tegenprestatie hoger is dan de te berekenen waarde, is de overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de tegenprestatie.

De in dit besluit opgenomen goedkeuringen verleen ik in situaties waarin de overdrachtsbelasting volgens de wettelijke bepalingen verschuldigd is. Deze wettelijke verschuldigdheid brengt mee dat bij een toekomstige overdracht van de verkregen onroerende zaken de koper onder omstandigheden formeel gezien aanspraak kan maken op een vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, dan wel artikel 13 van de WBR. Indien en voor zover bij een toekomstige verkrijging op deze grond aanspraak op vermindering wordt gemaakt, komt de verleende tegemoetkoming te vervallen.

12. *Ingetrokken regelingen*

De volgend besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- 15 oktober 1862, nr. 23
- 6 september 1864, nr. 36
- 14 maart 1890, nr. 71
- 23 juni 1896, nr. 61
- 21 juni 1935, nr. 2
- 13 januari 1949, nr. 84
- 4 april 1957, nr. C7/5621
- 15 september 1970, nr. B70 1 14232
- 20 oktober 1980, nr. 280-11804
- 4 november 1981, nr. 281-16599
- 18 november 1982, nr. 282-5068
- 22 juni 1987, nr. 287-2942
- 7 februari 1994, nr. VB94/344
- 27 november 2001, nr. CPP2001/2184
- 7 december 2001, nr. CPP2001/3477M

13. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van het besluit.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 19 februari 2007.

De Minister van Financiën,

namens deze:

de directeur-generaal Belastingdienst,

J. Thunnissen.