



Overdrachtsbelasting en Assurantiebelasting. Intrekking Toelichting

14 september 2010

Nr. DGB2010/3544M

Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten

De minister van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit wordt de Toelichting bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer ingetrokken. Deze Toelichting heeft zijn belang verloren door wetwijzigingen en tijdsverloop. Een tweetal goedkeuringen wordt met inachtneming van een overgangperiode ingetrokken.

1. Inleiding

In dit besluit wordt de Toelichting bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer ingetrokken. Verder bevat dit besluit enkele goedkeuringen op grond van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Het betreft goedkeuringen uit de Toelichting die niet in nieuwe beleidsbesluiten zijn overgenomen. Onderdeel 3 van het besluit bevat een goedkeuring over de samenloop met de omzetbelasting. Onderdeel 4 betreft een goedkeuring in geval van een doorverkoop binnen zes maanden na de vorige verkrijging (artikel 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer). De goedkeuringen gelden tijdelijk tot 1 juli 2011.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen

WBR: Wet op belastingen van rechtsverkeer

Wet OB: Wet op de omzetbelasting 1968

2. Toelichting bij de WBR

De Toelichting bij de WBR is opgenomen in de Besluiten van 16 december 1971, nr. B71/23 037 (assurantiebelasting) en van 21 april 1972, nr. B72/5399 (overdrachtsbelasting), laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 18 juli 1991, nr. VB91/1044.

Als gevolg van latere wetwijzigingen en jurisprudentie heeft de Toelichting haar actualiteit en belang inmiddels verloren. De Toelichting wordt om die reden hierbij ingetrokken. Het nog geldende goedkeurend beleid uit de Toelichting is opgenomen in nieuwe beleidsbesluiten.

3. Samenloop met omzetbelasting, economische eigendom

De WBR kent een vrijstelling voor situaties waarin sprake is van samenloop van heffing van overdrachtsbelasting met omzetbelasting (artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR). Er geldt een vrijstelling voor onder meer verkrijgingen krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet OB.

Op grond van artikel 3, eerste lid, onderdeel a, van de Wet OB vormt de overgang of overdracht van de macht om als eigenaar over een onroerende zaak te beschikken een levering. Op grond van artikel 3, tweede lid, van de Wet OB kan de vestiging, overdracht, wijziging, afstand en opzegging van rechten op onroerende zaken een levering vormen. Voor de heffing van overdrachtsbelasting is voor de verkrijging bij de genoemde leveringen in beginsel een beroep op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR mogelijk.

In geval van een latere juridische levering van de onroerende zaak aan dezelfde verkrijger is geen omzetbelasting verschuldigd. Er is dan ook geen sprake van samenloop met overdrachtsbelasting. De vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR is in dat geval niet van toepassing. Voor de heffing van overdrachtsbelasting kan echter sinds 31 maart 1995 een beroep worden gedaan op de regeling van artikel 9, vierde lid, van de WBR. Hiermee wordt in voldoende mate een dubbele heffing voorkomen. Op grond van deze regeling zal in het algemeen overdrachtsbelasting verschuldigd zijn over de waardestijging van de onroerende zaak in de periode gelegen tussen de economische en de juridische verkrijging.

Tot op heden verleende ik in het bovengenoemde geval van samenloop van overdrachtsbelasting met



omzetbelasting voor de latere juridische levering een goedkeuring met toepassing van artikel 63 van de AWR. Deze goedkeuring is ruimer dan de bestaande wettelijke regeling van artikel 9, vierde lid, van de WBR en wordt om die reden ingetrokken. Om de betrokken partijen de gelegenheid te geven zich voor te bereiden op deze intrekking, wordt er een overgangsregeling opgenomen. Voor de periode tot 1 juli 2011 keur ik nog het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden het volgende goed. Indien van een nieuw vervaardigde onroerende zaak vóór, op, of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming¹, aan dezelfde verkrijger eerst de economische eigendom en op een later tijdstip de juridische eigendom wordt overgedragen geldt het volgende. Voor de heffing van overdrachtsbelasting mag de bij de levering op de voet van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1, van de Wet OB geheven omzetbelasting worden aangemerkt als verschuldigd ter zake van de juridische eigendomsoverdracht.

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

Voorwaarden

- De onroerende zaak is niet als bedrijfsmiddel gebruikt, dan welde onroerende zaak is wel als bedrijfsmiddel gebruikt, maar de verkrijger kan geen omzetbelasting in aftrek brengen.
- De juridische eigendomsoverdracht vindt plaats uiterlijk op 30 juni 2011.

De bovenstaande goedkeuring geldt ook, onder dezelfde voorwaarden, in de situatie van een zgn. A-B-C levering. Namelijk in het geval dat A de economische eigendom overdraagt aan B en B vervolgens de economische eigendom overdraagt aan C, waarna A de juridische eigendom overdraagt aan C. Als voorwaarde hierbij geldt dat B bij de A-B-C levering een wezenlijke functie vervult. Zo geldt de goedkeuring niet als B slechts is tussengevoegd omwille van het fiscale resultaat.

Ik benadruk dat de bovengenoemde goedkeuring niet geldt voor overdrachten van zgn. 'oude' onroerende zaken (geleverd meer dan twee jaar na het in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1°, van de Wet OB bedoelde tijdstip van eerste ingebruikneming) en voor situaties waarin door partijen is geopteerd voor een met omzetbelasting belaste levering (artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 2°, van de Wet OB).

4. Koper neemt overdrachtsbelasting vorige verkrijging voor zijn rekening

De WBR kent een regeling waarbij de heffingsgrondslag wordt verminderd in geval binnen zes maanden na een verkrijging sprake is van een volgende verkrijging door een ander van dezelfde onroerende zaak (artikel 13 van de WBR). Bij een dergelijke doorverkoop wordt veelal overeengekomen dat de koper 'het voordeel' dat voortvloeit uit de toepassing van artikel 13 van de WBR afstaat aan de verkoper. De koper neemt dan een last voor zijn rekening die onderdeel vormt van de tegenprestatie als bedoeld in artikel 9, eerste lid, van de WBR. In de Toelichting bij de WBR is in dit geval goedgekeurd dat wordt afgezien van heffing van overdrachtsbelasting over de waarde van deze last.

Op grond van artikel 3:89 van het Burgerlijk Wetboek vindt levering van een onroerende zaak plaats door een tot een levering bestemde, tussen partijen opgemaakte notariële akte, gevolgd door de inschrijving daarvan in de daartoe bestemde openbare registers. Voor de heffing van overdrachtsbelasting vindt de verkrijging krachtens levering echter (fictief) al plaats op het tijdstip waarop de tot levering bestemde akte wordt opgemaakt. De inschrijving in de openbare registers is daarbij in beginsel niet relevant (artikel 8, eerste lid, van de WBR).

In het verleden is wel betoogd dat de heffing van overdrachtsbelasting over de bovengenoemde last, in geval van een doorverkoop op dezelfde dag, zou kunnen worden voorkomen door het in omgekeerde volgorde verlijden van de betreffende akten van transport. Als echter de akten in omgekeerde volgorde worden verleden, kan de verkrijging (overdracht) bij de eerste akte slechts plaatsvinden onder de (opschortende) voorwaarde dat de tweede verkrijging plaatsvindt. Immers een onroerende zaak kan niet door de verkoper worden geleverd indien deze niet eerst aan hem is geleverd². In artikel 8, tweede lid, van de WBR wordt hierover het volgende bepaald: 'Een verkrijging krachtens een rechtshandeling die onder opschortende voorwaarde is verricht, komt tot stand op het tijdstip waarop de voorwaarde wordt vervuld'. Dit betekent dat het verlijden van de akten in omgekeerde volgorde

¹ Artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1° van de Wet OB.

² Op grond van artikel 3:97, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek is ook een levering van een toekomstig goed (levering bij voorbaat) niet mogelijk in geval van onroerende zaken.



voor de heffing van overdrachtsbelasting geen effect sorteert. Immers de verkrijging bij de eerst verleden akte vindt pas plaats op het moment van verlijden van de tweede akte.

Op grond van het bovenstaande is de eerdergenoemde goedkeuring in strijd gekomen met het bepaalde in artikel 8 van de WBR. Om die reden wordt deze goedkeuring ingetrokken. Om de betrokken partijen de gelegenheid te geven zich voor te bereiden op deze intrekking wordt er een overgangsregeling opgenomen. Voor verkrijgingen in de periode tot 1 juli 2011 keur ik nog het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in geval van een verkrijging binnen zes maanden na de vorige verkrijging van dezelfde goederen door een ander, waarbij de laatste de last op zich neemt de ter zake van de vorige verkrijging verschuldigde overdrachtsbelasting voor zijn rekening te nemen, wordt afgezien van heffing van overdrachtsbelasting over de waarde van deze last.

Voorbeeld

Binnen zes maanden vinden twee verkrijgingen door verschillende verkrijgers van dezelfde woning plaats:

1. overdracht van A naar B voor een koopsom van € 300.000 (tevens de waarde op dat moment);
2. overdracht van B naar C voor een koopsom van € 320.000 (tevens de waarde op dat moment). B en C komen daarbij overeen dat C de last op zich neemt de bij de eerste verkrijging door B verschuldigde overdrachtsbelasting aan B te vergoeden.

De heffing van overdrachtsbelasting mag met toepassing van de goedkeuring als volgt verlopen:

1. ten laste van B: 6% van € 300.000 = € 18.000;
2. ten laste van C: 6% van (€ 320.000 – € 300.000) = € 1.200.

C vergoedt in verband met de opgenomen last € 18.000 aan B. Dit vormt voor C een last die onderdeel uitmaakt van de tegenprestatie van C. De waarde van de tegenprestatie van C bedraagt € 338.000 (€ 320.000 + € 18.000). Tot 1 juli 2011 wordt goedgekeurd dat over de last ter waarde van € 18.000 geen overdrachtsbelasting wordt geheven.

5. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

- 16 december 1971, nr. B71/23037, gewijzigd bij besluit van 18 juli 1991, nr. VB91/1044
- 21 april 1972, nr. B72/5399, gewijzigd bij besluit van 18 juli 1991, nr. VB91/1044

6. Inwerkingtreding (en vervaldatum)

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de dagtekening van de Staatscourant. De onderdelen 3 en 4 vervallen op 1 juli 2011.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 14 september 2010

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