



Overdrachtsbelasting. Teruggaaf van betaalde belasting

30 augustus 2012
Nr. BLKB/2012/791M

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat het beleid over de teruggaafregeling in de overdrachtsbelasting (artikel 19 van de WBR) en de daarmee samenhangende vrijstelling (artikel 15, eerste lid, onderdeel r, van de WBR). Dit besluit vervangt het besluit van 3 mei 2005, nr. CPP2005/370M. Voor de toepassing van de vrijstelling is in onderdeel 2.1 een goedkeuring opgenomen. Verder zijn enkele redactionele wijzigingen aangebracht waarmee geen beleidswijziging is beoogd.

1. Inleiding

Dit besluit bevat het beleid over de teruggaafregeling in de overdrachtsbelasting. Op verzoek wordt teruggaaf van betaalde overdrachtsbelasting verleend als de toestand van vóór de verkrijging zowel feitelijk als rechtens wordt hersteld als gevolg van de vervulling van een ontbindende voorwaarde, nietigheid of vernietiging of ontbinding wegens niet nakoming van een verbintenis (artikel 19 van de WBR). Voor de verkrijging krachtens herstel kan beroep worden gedaan op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, van de WBR.

In onderdeel 2 wordt ingegaan op het wettelijke vereiste van een feitelijk en rechtens herstel. Het bevat een goedkeuring voor het geval dat niet aan de gestelde vereisten kan worden voldaan (onderdeel 2.1) en een verduidelijking voor het geval er alleen gedeeltelijk aan de vereisten wordt voldaan (onderdeel 2.2). Dit onderwerp was opgenomen in de vragen 1 en 3 van het besluit van 3 mei 2005, nr. CPP2005/370M. Ter aanvulling bevat onderdeel 2.1 een goedkeuring voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, van de WBR. Onderdeel 2.2 is redactioneel aangepast.

In onderdeel 3 wordt de toepassing van de teruggaafregeling bij een overeenkomst van 'sale and leaseback' behandeld. Dit was opgenomen in vraag 2 van het besluit van 3 mei 2005.

Omdat het een sterk feitelijke situatie betreft is vraag 4 van het besluit van 3 mei 2005 niet meer overgenomen. In vraag 4 was in een specifiek geval toegelicht dat een verbintenis onder tijdsbepaling geen ontbindende voorwaarde is. In dit geval heeft de Hoge Raad inmiddels op 5 december 2008, nr. 07/13307, LJN BD9220, geoordeeld dat een beroep op artikel 19 van de WBR reeds faalt omdat er geen sprake was van een feitelijk en rechtens herstel.

De in dit besluit opgenomen goedkeuring voor de toepassing van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, van de WBR wordt verleend als volgens de wettelijke bepalingen overdrachtsbelasting verschuldigd is. Door deze wettelijke verschuldigdheid kan de verkrijger bij een volgende overdracht van de verkregen onroerende zaken, onder omstandigheden, formeel gezien aanspraak maken op een vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR. Voor zover een toekomstige verkrijger een beroep doet op één van de genoemde bepalingen, vervalt de verleende goedkeuring.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR: Algemene wet inzake rijksbelastingen
BW: Burgerlijk Wetboek
WBR: Wet op belastingen van rechtsverkeer

2. Feitelijk en rechtens herstel

2.1 Restitutie koopsom

Voor een feitelijk en rechtens herstel van de toestand van vóór de verkrijging, moet de verkoper onder meer de door hem ontvangen koopsom geheel restitueren. Het is mogelijk dat daarbij een verrekening plaatsvindt vanwege een waardeverandering van de onroerende zaak tussen het moment van verkrijging en de latere terugoverdracht. In dat geval geldt het uitgangspunt dat de toestand van vóór de verkrijging niet geheel feitelijk en rechtens is hersteld. Een teruggaaf van betaalde belasting is dan niet mogelijk. Dit vind ik in deze situatie niet gewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).



Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden het volgende goed. Op grond van artikel 19 van de WBR kan teruggaaf van betaalde overdrachtsbelasting worden verleend als bij de restitutie van de koopsom een bedrag wordt verrekend gelijk aan de waardeverandering van de betrokken onroerende zaak tussen het moment van verkrijging en de latere terugoverdracht. Voor de verkrijging krachtens herstel kan in dit geval de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, van de WBR worden toegepast.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuringen gelden de volgende vier voorwaarden:

- Het te verrekenen bedrag ziet uitsluitend op de waardeverandering die het gevolg is van een verbetering, verbouwing of sloop van de betrokken onroerende zaak, dan wel een vestiging van een beperkt recht of huurrecht overeenkomstig Titel 4 van Boek 7 van het BW.
- Voor de berekening van de waardeverandering tussen het moment van verkrijging en de latere terugoverdracht, wordt de onroerende zaak gewaardeerd in de nieuwe staat, dus inclusief verbetering, verbouwing, sloop of vestiging beperkt recht of huurrecht, echter naar het moment van de oorspronkelijke verkrijging.
- De verrekening volgt uit een verplichting wegens ongerechtvaardigde verrijking zoals bedoeld in artikel 6:212 van het BW.
- Aan de overige vereisten van artikel 19 van de WBR wordt voldaan.

Voorbeeld

Op 2 januari 2010 levert A aan B een onroerende zaak ter waarde van € 200.000. B voldoet 6% overdrachtsbelasting (€ 12.000). Vervolgens brengt B verbeteringen aan de onroerende zaak aan. Door een omstandigheid als bedoeld in artikel 19 van de WBR levert B de onroerende zaak op 1 maart 2012 weer terug aan A. De waarde van de onroerende zaak, na verbeteringen, bedraagt op 1 maart 2012 € 250.000. De waarde van de onroerende zaak op 2 januari 2010 zou met de aangebrachte verbeteringen € 240.000 zijn.

Voor een feitelijk en rechtens herstel moet A de koopsom van € 200.000 geheel restitueren. Hierbij mag verrekening plaatsvinden vanwege de aangebrachte verbeteringen. Verrekend mag worden € 40.000, zijnde het verschil tussen de waarde per 2 januari 2010 met verbeteringen (€ 240.000) en de waarde zonder verbeteringen (€ 200.000). A kan aldus naast de restitutie van de koopsom van € 200.000, een bedrag van € 40.000 vergoeden aan B.

2.2 Gedeeltelijk herstel

De situatie kan zich voordoen dat een feitelijk en rechtens herstel van de toestand van vóór de verkrijging alleen gedeeltelijk mogelijk is.

Voorbeeld

A en B participeren in de personenvennootschap AB. Het belang hierin van A en B bedraagt respectievelijk 90% en 10%. De bij oprichting in de personenvennootschap ingebrachte onroerende zaak wordt vervolgens verkocht aan D. Enige tijd later wordt vennoot B vervangen door C.

Door een omstandigheid genoemd in artikel 19 van de WBR levert D de eerder aan hem geleverde onroerende zaak weer terug aan de personenvennootschap. Om in aanmerking te komen voor een teruggaaf van belasting moet de toestand van vóór de verkrijging feitelijk en rechtens worden hersteld. Doordat C in de plaats is getreden van B, levert D bij de terugoverdracht de onroerende zaak aan A en C. De oorspronkelijke eigenaar A wordt hierbij weer voor 90% gerechtigd in de onroerende zaak. Voor A is de situatie van vóór de verkrijging feitelijk en rechtens hersteld.

Een redelijke wetstoepassing brengt in dit geval mee dat op grond van artikel 19 van de WBR een teruggaaf van belasting wordt verleend van 90% van de destijds door D betaalde overdrachtsbelasting.

3. Koopoptie bij 'sale and leaseback'

Bij een overeenkomst van 'sale and leaseback' levert een verkoper een onroerende zaak aan de koper, waarbij de verkoper (lessee) na de levering de onroerende zaak weer leaset van de koper (lessor). De koper (lessor) is bij deze levering overdrachtsbelasting verschuldigd. Partijen kunnen in de overeenkomst van 'sale and leaseback' een koopoptie opnemen voor de lessee in de vorm van een ontbindende voorwaarde. Op het moment van gebruikmaking van deze koopoptie roept de lessee het ontstaan van de ontbindende voorwaarde in. Voor de toepassing van artikel 19, eerste lid, onderdeel a, van de WBR bestaat discussie over het antwoord op de vraag of op het moment van de teruglevering na gebruikmaking van de koopoptie in de overeenkomst van 'sale and leaseback' of een daarmee



vergelijkbare overeenkomst, een teruggaaf van de bij de eerste levering betaalde overdrachtsbelasting kan worden verleend.

De koopoptie is te beschouwen als een wilsrecht tot terugkoop en de uitoefening van de koopoptie is daarmee veelal afhankelijk van de keuze van de optiehouder. De levering aan de lessee door het invoeren van de ontbindende voorwaarde is dan ook feitelijk te beschouwen als een gewone teruglevering. Hierdoor is het niet mogelijk om aanspraak te maken op teruggaaf van betaalde overdrachtsbelasting voor de eerste levering op grond van artikel 19, eerste lid, onderdeel a, van de WBR. Daarnaast geldt dat voor deze teruglevering de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, van de WBR niet van toepassing is.

Verder geldt dat bij uitoefening van een koopoptie in de overeenkomst van 'sale and leaseback' of een daarmee vergelijkbare overeenkomst, in het algemeen geen sprake zal zijn van een feitelijk herstel in de zin van artikel 19 van de WBR. De koopoptieprijs staat immers bij het aangaan van de overeenkomst veelal vast en verschilt van de verkoopprijs. Ook hierdoor wordt niet voldaan aan het vereiste van artikel 19, eerste lid, van de WBR. Aanspraak op teruggaaf van betaalde overdrachtsbelasting is dus niet mogelijk.

4. Ingetrokken regeling

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

- het besluit van 3 mei 2005, nr. CPP2005/370M;

5. Inwerkingtreding [en vervaldatum]

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

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 30 augustus 2012

*De staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers.*