



Overdrachtsbelasting. Teruggaaf van betaalde belasting

*Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 3 oktober 2019, nr. 2019-128190*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit vervangt het besluit van 30 augustus 2012, nr. BLKB2012/791M, en bevat het beleid over de teruggaafregeling in de overdrachtsbelasting (artikel 19 WBR) en de daarmee samenhangende vrijstelling (artikel 15, eerste lid, onderdeel r, WBR).

1. Inleiding

Op verzoek kan teruggaaf van betaalde overdrachtsbelasting worden 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 WBR). Voor de verkrijging krachtens herstel als bedoeld in artikel 19 WBR kan beroep worden gedaan op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, WBR. Dit besluit bevat het beleid over de toepassing van de teruggaafregeling en de vrijstelling.

In onderdeel 2.1 (Restitutie koopsom) zijn de voorwaarden aangepast. In voorwaarde a is niet meer opgenomen dat het te verrekenen bedrag moet zien op de waardeverandering die het gevolg is van een vestiging van een beperkt recht of huurrecht overeenkomstig Titel 4 van Boek 7 BW. Dit omdat uit jurisprudentie is gebleken dat er in geval van een tussentijdse vestiging van een beperkt recht of huurrecht, nadien geen sprake meer kan zijn van een feitelijk en rechtens herstel als bedoeld in artikel 19 WBR, ongeacht de wijze van restitutie.¹ Omdat de goedkeuring betrekking heeft op situaties waarin alleen om reden van een verrekening geen sprake kan zijn van een feitelijk en rechtens herstel, acht ik een goedkeuring voor een dergelijk geval niet meer wenselijk.

Ook is in onderdeel 2.1 verduidelijkt dat het te verrekenen bedrag maximaal gelijk mag zijn aan de waardeverandering. Een verrekening tot een lager bedrag dan dit maximum is daarmee ook toegestaan. Verder is de voorwaarde onder sub c aangepast. De verplichting tot vergoeding van schade kan ook voortvloeien uit andere oorzaak dan ongerechtvaardigde verrijking als bedoeld in artikel 6:212 BW. Ook is aan dit onderdeel ter verduidelijking een voorbeeld toegevoegd en zijn enkele redactionele aanpassingen aangebracht zonder inhoudelijke gevolgen.

Aan onderdeel 2.2 (Gedeeltelijk herstel) is toegevoegd dat er in de in dit onderdeel omschreven situatie ook gebruik kan worden gemaakt van de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, WBR. Verder is er een redactionele aanpassing aangebracht zonder inhoudelijke gevolgen.

Onderdeel 3 bevat een toelichting op het begrip 'voorwaarde' als bedoeld in artikel 19, eerste lid, onderdeel a, WBR. Onderdeel 3 uit het besluit van 30 augustus 2012 (Koopoptie bij 'sale and lease-back') is niet meer opgenomen. Het vraagstuk rond de toepassing van de teruggaafregeling bij een overeenkomst van 'sale and leaseback' heeft zich inmiddels in de jurisprudentie ontwikkeld.²

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 komt voor dat koper en verkoper daarbij ook een bedrag verrekenen vanwege een waardeverandering van de onroerende zaak. Als een dergelijke verrekening plaatsvindt, geldt dat de toestand van vóór de verkrijging niet geheel feitelijk en

¹ Zie Hof Amsterdam 22 november 2012 (ECLI:NL:GHAMS:2012:3226) bevestigd door de Hoge Raad op 7 maart 2014 (ECLI:NL:HR:2014:489) en Hof Arnhem Leeuwarden 11 juni 2013 (ECLI:NL:GHARL:2013:CA3907), bevestigd door de Hoge Raad op 7 maart 2014 (ECLI:NL:HR:2014:504).

² Zie onder meer Hof Arnhem-Leeuwarden 24 november 2015 (ECLI:NL:GHARL:2015:8878), bevestigd door de Hoge Raad op 8 juli 2016 (ECLI:NL:HR:2016:1425).



rechtens is hersteld. Een teruggaaf van betaalde belasting is dan niet mogelijk. Daarnaast kan voor een eventuele herstell levering geen beroep worden gedaan op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, WBR. Ik vind dit niet in alle gevallen gewenst. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van de hardheidsclausule, bedoeld in artikel 63 AWR.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden het volgende goed. Op grond van artikel 19 WBR kan teruggaaf van betaalde overdrachtsbelasting worden verleend als naast de restitutie van de koopsom een bedrag wordt verrekend ter zake van een bepaalde waardeverandering van de betrokken onroerende zaak tussen het moment van de eerdere verkrijging door de koper en het moment waarop het eigendomsrecht van de onroerende zaak, al dan niet als gevolg van een herstell levering, in civielrechtelijke zin terugkeert bij de verkoper. Voor de verkrijging krachtens herstel kan in dit geval de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, WBR worden toegepast.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vijf voorwaarden:

- a. Het te verrekenen bedrag ziet uitsluitend op, en is maximaal gelijk aan, de waardeverandering die het gevolg is van een bebouwing, verbouwing of sloop van de betrokken onroerende zaak.
- b. Voor de berekening van de waardeverandering tussen het moment van de eerdere verkrijging en het moment waarop het eigendomsrecht van de onroerende zaak, al dan niet als gevolg van een herstell levering, in civielrechtelijk zin terugkeert bij de verkoper, wordt de onroerende zaak gewaardeerd in de staat die is ontstaan door de bebouwing, verbouwing of sloop, naar het moment van de oorspronkelijke verkrijging.
- c. De verrekening strekt tot nakoming van een tussen partijen bestaande verplichting tot vergoeding van schade, hetzij wegens ongerechtvaardigde verrijking zoals bedoeld in artikel 6:212 BW, hetzij uit andere oorzaak.
- d. Aan de overige vereisten van artikel 19 WBR wordt voldaan.
- e. De goedkeuring vervalt en de door de goedkeuring niet geheven of teruggegeven belasting is alsnog verschuldigd, voor zover bij een toekomstige verkrijging een beroep wordt gedaan op artikel 9, vierde lid, of artikel 13 WBR ter zake van de ingevolge de goedkeuring niet geheven of teruggegeven belasting.

Voorbeeld 1

Op 2 januari 2018 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. Op 1 maart 2019 wordt de koopovereenkomst ontbonden en levert B de onroerende zaak weer terug aan A. De waarde van de onroerende zaak, na verbeteringen, bedraagt op dat moment € 250.000. De waarde van de onroerende zaak op 2 januari 2018 zou met de aangebrachte verbeteringen € 240.000 zijn.

Voor een feitelijk en rechtens herstel moet A de koopsom van € 200.000 geheel restitueren. Daarnaast mag tevens verrekening plaatsvinden vanwege de door B aangebrachte verbeteringen. Verrekend mag worden € 40.000, zijnde het verschil tussen de waarde per 2 januari 2018 met verbeteringen (€ 240.000) en de waarde zonder verbeteringen (€ 200.000). A kan aldus naast de restitutie van de koopsom van € 200.000, maximaal een bedrag van € 40.000 vergoeden aan B. Dit betekent dat als er naast restitutie van de koopsom een bedrag van meer dan € 40.000 wordt vergoed, de goedkeuring niet kan worden toegepast.

Voorbeeld 2

Op 2 januari 2018 levert A aan B een onroerende zaak ter waarde van € 200.000. B voldoet 6% overdrachtsbelasting (€ 12.000). Vervolgens verricht B sloophandelingen waardoor de waarde van onroerende zaak daalt.

Op 1 maart 2019 wordt de koopovereenkomst ontbonden en levert B de onroerende zaak weer terug aan A. De waarde van de onroerende zaak in gesloopte staat zou op 2 januari 2018 € 140.000 zijn geweest.

Voor een feitelijk en rechtens herstel moet A de koopsom van € 200.000 in beginsel geheel restitueren. Hierbij mag nu verrekening plaatsvinden vanwege de waardeverandering ten gevolge van de door B verrichte sloophandelingen. Verrekend mag worden maximaal € 60.000, zijnde het verschil tussen de waarde in gesloopte staat per 2 januari 2018 (€ 140.000) en de waarde zonder sloophandelingen op die datum (€ 200.000). A kan aldus aan B een bedrag vergoeden van ten hoogste € 200.000 en ten minste € 140.000.



Toelichting op voorwaarde e

Door toepassing van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 WBR kan het bedrag aan verschuldigde overdrachtsbelasting worden verminderd. Deze wettelijke vermindering geldt ook als bij een voorgaande verkrijging een tegemoetkoming op grond van de in dit besluit opgenomen goedkeuring is verleend. Het is ongewenst dat een beroep wordt gedaan op vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 WBR als bij een voorgaande verkrijging de heffing op grond van een goedkeuring geheel of gedeeltelijk achterwege is gebleven of een gehele of gedeeltelijke teruggaaf heeft plaatsgevonden.

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. Vervolgens wordt de koopovereenkomst met D ontbonden en levert D de onroerende zaak terug aan A (90%) en C (10%), die op dat moment de vennoten van de personenvennootschap zijn. Om in aanmerking te komen voor een teruggaaf van belasting moet de toestand van vóór de verkrijging feitelijk en rechtens worden hersteld. Door de teruglevering wordt de oorspronkelijke eigenaar A weer voor 90% gerechtigd tot de onroerende zaak. Voor A is de situatie van vóór de verkrijging feitelijk en rechtens hersteld. Ten aanzien van de 10% die aan C wordt geleverd is daarvan geen sprake. Een redelijke wetstoepassing brengt in dit geval mee dat op grond van artikel 19 WBR een teruggaaf van belasting wordt verleend van 90% van de destijds door D betaalde overdrachtsbelasting. Daarnaast kan voor het 90% aandeel in de onroerende zaak dat door A wordt terug verkregen een beroep worden gedaan op de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, WBR.

3. Ontbindende voorwaarde

Een teruggaaf van belasting is op verzoek mogelijk als de toestand van vóór de verkrijging zowel feitelijk als rechtens wordt hersteld als gevolg van de vervulling van een ontbindende voorwaarde (artikel 19, eerste lid, onderdeel a, WBR). De term 'voorwaarde' moet hierbij in civielrechtelijke zin worden verstaan. Dit betekent dat ten tijde van het stellen van de voorwaarde de werking gebonden moet zijn aan een objectief – naar algemene menselijke ervaring – toekomstige en onzekere gebeurtenis. Daarnaast moeten de bij de overeenkomst betrokken partijen die gebeurtenis ook als een onzekere hebben beschouwd. Voor toepassing van de teruggaafregeling is daarom alleen plaats als het herstel een direct gevolg is van de vervulling van een aan de verkrijging verbonden ontbindende voorwaarde.

Als aan de verkrijging geen ontbindende voorwaarde is verbonden, wordt de verkrijger in civielrechtelijke zin onvoorwaardelijk eigenaar van de onroerende zaak. Mocht in de overeenkomst tussen partijen een situatie zijn omschreven die de verkrijger mogelijk op een later moment verplicht tot teruglevering van de onroerende zaak maar die geen voorwaarde in bovenbedoelde zin vormt, dan kan de teruggaafregeling niet worden toegepast.

4. Ingetrokken regelingen

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

- het besluit van 30 augustus 2012, nr. BLKB2012/791M (Stcrt. 2012, 18286)

5. 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 wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 3 oktober 2019

*De Staatssecretaris van Financiën
namens deze,
J. de Bleeck
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*