

48 Nieuw beleid overdrachtsbelasting

Het ministerie van Financiën is al enige tijd bezig met het opschonen en actualiseren van beleidsbesluiten. Onlangs was ook de overdrachtsbelasting aan de beurt. Allereerst werd een groot aantal (soms antieke) administratieve beslissingen uit het zogenoemde Periodieke Woordenboek ingetrokken. Een besluit verscheen over de samenloop van overdrachtsbelasting en btw. Met dit besluit is onder meer de 'projektontwikkelaarsresolutie' vervangen door een algemene goedkeuring. Hiernaast werd de nog uit 1972 daterende toelichting bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer ingetrokken. Ten slotte verscheen een nieuw besluit over de toepassing van ondernemingsfaciliteiten. De nieuwe besluiten behelzen niet enkel het overzichtelijker maken van het geldende beleid, het beleid zelf is ook op een aantal onderdelen gewijzigd.

1. Samenloop met btw

Op 14 september 2010 verscheen een besluit over de heffing van overdrachtsbelasting bij samenloop met de heffing van btw.¹ Een groot aantal vormen van samenloop tussen beide heffingen passeert hier de revue.

1.1. Samenloopvrijstelling

Overdrachtsbelasting is in beginsel verschuldigd bij iedere verkrijging van een onroerende zaak. Soms is tevens btw verschuldigd. Zo is de levering van een onroerende zaak van rechtswege belast met btw indien sprake is van een bouwterrein² of nieuwbouw die nog geen twee jaar geleden in gebruik is genomen³. Onder voorwaarden kan dan een vrijstelling van overdrachtsbelasting gelden: de samenloopvrijstelling.

Bij de verkrijging van een beperkt recht (erfpacht of opstal) kan, afhankelijk van de in aanmerking te nemen vergoeding, voor de btw sprake zijn van een levering⁴ of een (fictieve) verhuur⁵. In het laatste geval kunnen partijen opteren voor een btw-belaste verhuur als sprake is van btw-belast (ten minste 90%) gebruik. De samenloopvrijstelling kan ook bij een dergelijke

(fictieve) btw-belaste verhuur gelden.⁶

Voor de samenloopvrijstelling is het vervolgens van belang om te bepalen of het desbetreffende object al als bedrijfsmiddel is gebruikt. Door wie (verkoper, koper of een derde) het als bedrijfsmiddel in gebruik is genomen, is daarbij niet relevant.

Is het object nog niet als bedrijfsmiddel gebruikt, dan eldt altijd een vrijstelling van overdrachtsbelasting. Is het object al wel als bedrijfsmiddel gebruikt, dan geldt de samenloopvrijstelling alleen als de koper bij de transactie verschuldigde btw in het geheel niet in aftrek kan nemen.⁷

De samenloopvrijstelling moet per zelfstandige onroerende zaak worden beoordeeld. Een 'zelfstandige onroerende zaak' is een zaak die in economisch opzicht zelfstandig is te gebruiken of te exploiteren. Een pand met twee verdiepingen met elk hun eigen opgang (in- dan wel uitpandig) bestaat aldus uit twee zelfstandige onroerende zaken. In de praktijk spreekt men ook wel van de 'unit-gedachte'; iedere unit heeft zijn eigen btw/overdrachtsbelasting-positie.

1.2. Eerste gebruik en gebruik als bedrijfsmiddel

Zoals hiervoor reeds aangegeven, is de levering van nieuwbouw btw-belast als deze plaatsvindt uiterlijk twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming, zo bepaalt art. 15, eerste lid, letter a, sub 1 Wet op de

1 Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop, besluit van de minister van Financiën van 14 september 2010, nr. DGB2010/1124M, Stcrt. 2010, nr. 14505.

2 Zoals gedefinieerd in art. 11, vierde lid Wet OB 1968.

3 Art. 11, eerste lid, letter a Wet OB 1968 spreekt van "de levering van een gebouw of een gedeelte van een gebouw en het erbij behorende terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming".

4 Als de in aanmerking te nemen vergoeding ten minste gelijk is aan de marktwaarde van het recht of de kostprijs van de achterliggende onroerende zaak.

5 Als de in aanmerking te nemen vergoeding lager is dan de marktwaarde/kostprijs, art. 3, tweede lid Wet OB 1968.

6 Als sprake is van een 'echte' verhuur, bestaat geen behoefte aan een samenloopvrijstelling; het afsluiten van een reguliere huurovereenkomst leidt immers niet tot heffing van overdrachtsbelasting.

7 Indien de koper bij aankoop geen recht op aftrek heeft, maar in een later jaar dit recht wel (gedeeltelijk) verwerft, komt een reeds toegepaste vrijstelling alsnog te vervallen en wacht een naheffing van overdrachtsbelasting (tenzij de desbetreffende naheffingsstermijn inmiddels is verstreken), zie: HR 16 september 1981, nr. 20.548, BNB 1982/281.

omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968). Beslissend hierbij is het gebruik conform de objectieve bestemming van het pand. Incidenteel gebruik als opslag of feestlocatie wordt dan ook niet al eerste gebruik aangemerkt. Een nieuw gebouwd kantoorpand dat wordt gekraakt, wordt niet in gebruik genomen conform de objectieve bestemming. Mocht het zo zijn dat de eigenaar in de kraaksituatie berust, dan is hiermee feitelijk de bestemming van het pand gewijzigd en is wél sprake van eerste gebruik.⁸ Voor de samenloopvrijstelling is het gebruik als bedrijfsmiddel van belang. Hiervan lijkt sprake als het object wordt ingezet ten behoeve van het genereren van omzet. Dat betekent niet per se dat het object ook fysiek (voor het eerst) wordt gebruikt. Denk bijvoorbeeld aan een verhuurd pand dat niet door de huurder wordt betrokken.

Het nieuwe besluit maakt een einde aan deze nuances. Het besluit stelt vast dat 'gebruik als bedrijfsmiddel' moet worden uitgelegd als 'eerste ingebruikneming'. Met name voor bouwterreinen is dit van belang. Een bouwterrein wordt namelijk pas in gebruik genomen als het wordt gebruikt voor het doel waarvoor het is bestemd: bebouwing. Zolang geen sprake is van bebouwing, is geen sprake van eerste gebruik en, zo vervolgt het besluit, geen sprake van gebruik als bedrijfsmiddel. Denk aan tussentijds gebruik voor bijvoorbeeld de teelt van landbouwgewassen. Voor de samenloopvrijstelling is dat *geen* 'gebruik als bedrijfsmiddel'.

1.3. *Transacties binnen fiscale eenheid voor de btw*

Een vastgoedtransactie tussen onderdelen van een fiscale eenheid voor de btw leidt (uiteraard) niet tot heffing van btw. Er is dan altijd overdrachtsbelasting verschuldigd. Op grond van het oude beleid⁹ kon deze overdrachtsbelasting worden kwijtgescholden indien zonder de fiscale eenheid de samenloopvrijstelling wel had gegolden. Deze kwijtschelding moest voor elke transactie worden aangevraagd. De overdrachtsbelasting was pas niet meer verschuldigd als de inspecteur het desbetreffende verzoek had gehonoreerd. Dit beleid wordt nu versoepeld. Zou zonder de fiscale eenheid de samenloopvrijstelling gelden, dan mag de samenloopvrijstelling worden toegepast. Het nieuwe besluit geeft aldus een extensieve interpretatie van de wettelijke regeling, waarop belastingplichtigen (uiteraard) mogen vertrouwen. Helemaal overtuigen doet

deze gang van zaken mij niet, een wijziging van de wettelijke regeling zelf lijkt mij zuiverder.

1.4. *Overdracht onderneming*

Voor de btw is de overdracht van een onderneming (of een zelfstandig deel daarvan) geen relevante transactie, zo bepaalt art. 37d Wet OB 1968. Sinds enige tijd weten we dat ook de overdracht van verhuurd vastgoed onder dit speciale btw-regime valt. Maakt vastgoed deel uit van een aldus overgedragen (gedeelte van een) onderneming, dan is de samenloopvrijstelling niet van toepassing. Er is immers geen sprake van een voor de btw relevante transactie.

Op grond van het oude beleid¹⁰ kon de verschuldigde overdrachtsbelasting worden kwijtgescholden indien zonder toepassing van het speciale btw-regime de samenloopvrijstelling had gegolden. Dit beleid wordt nu versoepeld. Zou zonder toepassing van het specifieke btw-regime voor ondernemingsoverdrachten de samenloopvrijstelling gelden, dan mag de samenloopvrijstelling worden toegepast. Het vragen van een kwijtschelding is dan niet meer nodig. Ook hier brengt het nieuwe beleid aldus een extensieve interpretatie van de samenloopvrijstelling.

1.5. *Verhuur in afwachting van verkoop: de 'projektontwikkelaarsresolutie'*

De wettelijke samenloopregeling maakt het onaantrekkelijk om nieuwbouw in afwachting van verkoop te verhuren. Met de verhuur (als deze tenminste btw-belast is) vervalt immers de vrijstelling van overdrachtsbelasting. Aan de andere kant verkoopt een object beter als het al is verhuurd. Om de (projectontwikkelings)praktijk tegemoet te komen, wordt het wettelijk regime sinds jaar en dag verzacht in de uitvoerings sfeer. Op grond van de 'projektontwikkelaarsresolutie'¹¹ was het mogelijk om een kwijtschelding van overdrachtsbelasting te verkrijgen voor een object dat, in afwachting van verkoop, alvast was verhuurd. Deze kwijtschelding werd pas verleend na een hiertoe aan de inspecteur gedaan verzoek. Met het recente besluit wordt ook in dit geval een extensieve interpretatie van de samenloopregeling toegestaan. Het besluit opent verder de mogelijkheid op goedkeuringen te 'stapelen'; ook bij een overdracht binnen een fiscale eenheid voor de btw (zie par. 1.3) of bij overdracht van een onderneming (zie par. 1.4) kan de onderhavige faciliteit worden toegepast.

⁸ Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *Stcrt.* 2009, nr. 11140, punt 3.3. Ik plaats overigens mijn vraagtekens bij dit beleid.

⁹ Besluit van 13 mei 2002, nr. CPP2002/897M (Toepassing hardheidsclausule in verband met omzetbelasting), punt A (vervallen).

¹⁰ Besluit van 13 mei 2002, nr. CPP2002/897M (Toepassing hardheidsclausule in verband met omzetbelasting), punt B (vervallen).

¹¹ Besluit van 13 mei 2002, nr. CPP2002/897M (Toepassing hardheidsclausule in verband met omzetbelasting), punt C (vervallen).

1.6. Onroerende zaak

Er bestaat een nuanceverschil tussen 'onroerende zaak' voor de overdrachtsbelasting en 'onroerende zaak' voor de btw.

De overdrachtsbelasting gaat uit van het (Nederlandse) civielrechtelijke begrip 'onroerende zaak', zoals omschreven in art. 3:3 Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). In het Portocabin-arrest¹² heeft de Hoge Raad bepaald dat een zaak onroerend is als deze naar aard en inrichting 'bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven'. Hierbij moet worden gelet op de bedoeling van de bouwer voor zover deze naar buiten toe kenbaar is.¹³

Voor de btw is het begrip 'onroerende zaak' een EU-begrip, waarvan de uitleg is voorbehouden aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) in Luxemburg. Het HvJ spreekt in dit verband van een zaak die vast is verbonden aan een welbepaald deel van het aardoppervlak.¹⁴ Dat 'vast verbonden' houdt in dat de zaak niet gemakkelijk is te demonteren of te verplaatsen.¹⁵ Is een aanzienlijke inzet van materieel en/of menskracht vereist, dan is de zaak niet gemakkelijk verplaatsbaar en dus onroerend. Een zaak die bij verplaatsing zijn oorspronkelijke functie verliest, is evenmin gemakkelijk te verplaatsen en dus onroerend. In een eerder besluit¹⁶ had de Staatssecretaris van Financiën al als 'gemakkelijk te verplaatsen' en dus roerende zaken voor de btw, aangewezen: portocabins, woonboten, stacaravans en warmtekrachtkoppelingeninstallaties voor grootverbruikers.

Dit verschil in reikwijdte van het begrip onroerende zaak voor de onderscheidenlijke belastingen kan leiden tot een cumulatie van heffingen, waarbij de samenloopvrijstelling geen soelaas biedt. Het onderhavige besluit geeft alsnog een tegemoetkoming. Het besluit geeft hierbij het voorbeeld van een stacaravan met een waarde van € 20.000 die duurzaam op een perceel is geplaatst (grondwaarde: € 50.000). Bij overdracht van de caravan inclusief ondergrond is voor de overdrachtsbelasting sprake van één onroerende zaak (waarde € 70.000). Voor de btw, daarentegen, bestaan twee afzonderlijke zaken. De grond is een onroerende zaak, de stacaravan is een roerende zaak. De levering van de stacaravan is hierdoor belast met btw.

12 HR 31 oktober 1997, nr. 16.404, V-N 1997, p. 4334.

13 Inmiddels bestaat de nodige jurisprudentie over toepassing van dit criterium op drijvende opstallen, zie hierover bijvoorbeeld: H.M. Kolster, "Is het einde van de discussie over de goederenrechtelijke status van drijvende woningen en andere drijvende werken in zicht?", *Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2010/03.

14 HvJ EU 7 september 2006, zaak C-166/05 (Heger).

15 HvJ EU 16 januari 2003, zaak C-315/00 (Maierhofer).

16 Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 juli 2009, nr. CPP2008/137M, *Stcrt.* 2009, nr. 11140.

Het besluit bepaalt dat bij een dergelijke samenloop van btw en overdrachtsbelasting de heffing van de overdrachtsbelasting gedeeltelijk achterwege kan blijven, namelijk voor dat deel van de koopprijs dat ziet op de levering van de (btw) roerende zaak. In dit voorbeeld is per saldo enkel overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van de grond. Voorwaarde voor de tegemoetkoming is allereerst dat de roerende zaak tegen marktwaarde overgaat. Hiernaast geldt de eis dat de roerende zaak niet als bedrijfsmiddel is gebruikt. Is dat laatste wel het geval, dan mag de koper geen recht op enige btw-aftrek hebben.

1.7. Verkrijgingen door beleggingsfondsen

Bij vastgoedfondsen wordt de juridische eigendom vaak gescheiden van de economische eigendom. De juridische eigendom komt bij een bewaarder, de economische eigendom bij de deelnemers in het fonds. Bij nieuw vastgoed is de verkrijging door de bewaarder dan belast met btw. Onder voorwaarden geldt dan de samenloopvrijstelling. De gelijktijdige economische verkrijging door de deelnemers in het fonds is geen relevante levering voor de btw. De samenloopvrijstelling geldt dan niet. Het nieuwe besluit¹⁷ bepaalt echter dat als de samenloopvrijstelling geldt voor de verkrijging door de bewaarder, ook de verkrijging door de deelnemers in het fonds is vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

Aan deze tegemoetkoming zijn voorwaarden verbonden. Zo moet de scheiding tussen de juridische en de economische eigendom voortvloeien uit de Wet op het financieel toezicht (hierna: Wft).

Deze eis beperkt de reikwijdte van het besluit. Buitenlandse fondsen met buitenlandse beleggers vallen niet onder de Wft. Neem bijvoorbeeld Duitse (*open en closed end*) vastgoedfondsen, grote investeerders in Nederlands commercieel vastgoed. Dergelijke fondsen kunnen de vrijstelling dan niet toepassen. Wel kunnen deze fondsen om kwijtschelding verzoeken bij het ministerie. Een verzoek dat vermoedelijk wel wordt gehonoreerd, maar waarvan de uitslag zekerheidshalve moet worden afgewacht. Een en ander maakt het investeren in dergelijk Nederlands vastgoed onaantrekkelijk en leidt tot een concurrentienadeel ten opzichte van Wft-fondsen, voor wie een vrijstelling wél zonder meer geldt. De facto worden Nederlandse fondsen, althans op Nederland gerichte fondsen, 'voorgetrokken'. Dit lijkt mij een onder EU-recht niet toegestane discriminatie.

17 Overdrachtsbelasting en omzetbelasting. Samenloop, besluit van de Minister van Financiën van 14 september 2010, nr. DGB2010/1124M, *Stcrt.* 2010, nr. 14.505, punt 2.2.5.

1.8. *Strafheffing begrensd*

Een vrijstelling van overdrachtsbelasting vervalt indien vastgoed onder de markt- of kostprijs btw-belast wordt geleverd aan een partij die de btw voor minder dan 90% in aftrek kan nemen. Deze zogenoemde strafheffing is in 1995 ingevoerd om btw-constructies in te dammen, met name die waarbij transacties tussen gelieerde partijen plaatsvonden tegen kunstmatig lage vergoedingen. De strafheffing kan ook aan de orde komen in situaties die in de verste niets met constructies van doen hebben. Het onderhavige besluit wijst in dit verband zes situaties aan waarin de strafheffing buiten toepassing moet blijven.

Allereerst de levering van een gesaneerd bouwterrein. De kosten van de sanering behoren tot de kostprijs. Het is denkbaar dat deze kosten niet geheel kunnen worden doorberekend in de koopprijs. Het terrein wordt dan onder kostprijs geleverd, waardoor de strafheffing aan de orde kan komen. Als het bouwterrein echter wordt overgedragen voor ten minste de marktwaarde, moet de strafheffing achterwege blijven, zo bepaalt de minister thans in vervolg op een eerdere parlementaire toezegging.¹⁸

Een strafheffing wordt tevens uitgesloten in de situatie dat een aannemer de laatste woningen in een project op grond van zakelijke overwegingen beneden kostprijs verkoopt. Hierbij geldt de eis dat het project als geheel winstgevend blijft.

Een strafheffing is evenmin aan de orde bij 'maatschappelijk gebonden eigendom'; de verkoop door woningcorporaties van onroerende zaken beneden de marktwaarde met het oog op het bevorderen van eigen woningbezit voor lagere inkomensgroepen.¹⁹

Bij de uitvoering van een bestemmingsplan door een derde (bijvoorbeeld een projectontwikkelaar) komt het voor dat deze de door hem aangelegde gemeenschapsvoorzieningen tegen een niet-marktconforme prijs (terug)levert aan de gemeente. Ook in dit geval kan de strafheffing achterwege blijven. Voorwaarde is wel dat de gemeente de desbetreffende btw kan terugkrijgen via het btw-compensatiefonds. De gemeente mag de desbetreffende voorzieningen dus niet aanwenden voor btw-vrijgestelde activiteiten.

Strafheffing is evenmin aan de orde indien een lage verkoopprijs (onder marktwaarde of kostprijs) het gevolg is van teruglopende marktomstandigheden. Ten slotte wordt de strafheffing uitgesloten als ten gevolge van een afgegeven huurgarantie de in aanmerking te nemen koopprijs achteraf zakt beneden de marktwaarde dan wel kostprijs. Voor de btw wordt een

ingeroepen huurgarantie beschouwd als een vermindering van de koopprijs.²⁰

1.9. *Juridische eigendom volgt op economische eigendom*

Economische eigendom en juridische eigendom worden voor de heffing van de overdrachtsbelasting als twee afzonderlijke 'eigendommen' beschouwd. Dit betekent dat telkens overdrachtsbelasting is verschuldigd over de volle waarde. Het feit dat de economische eigendom bij iemand anders berust, is geen waardeverminderende factor voor een partij die de 'uitgeklede' juridische eigendom verkrijgt. Hetzelfde geldt bij verkrijging van de economische eigendom, ook hier vermindert het ontbreken van de juridische eigendom de waarde niet.

Art. 9, vierde lid Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wet BRV) geeft echter een vermindering van de maatstaf van heffing voor de economische eigenaar die de juridische eigendom verkrijgt. Bij deze tweede verkrijging (van de juridische eigendom) mag de eigenaar de waarde waarover hij overdrachtsbelasting moet betalen, verminderen met de waarde waarover hij bij de verkrijging van de economische eigendom al overdrachtsbelasting of niet-aftrekbare btw heeft betaald. Per saldo is dan enkel belasting verschuldigd over een tussentijdse waardestijging. Deze regeling geldt ook voor verkrijging van economische eigendom die volgt op een verkrijging van juridische eigendom. Deze vermindering van de maatstaf van heffing geldt niet indien bij de eerste (economische) verkrijging de samenloopvrijstelling is toegepast, waarbij de koper de btw wel (deels) in aftrek kon nemen. De latere verkrijging van de juridische eigendom door deze koper is geen levering voor de btw, maar wel belast met overdrachtsbelasting. Omdat de koper de btw op de eerste transactie (gedeeltelijk) in aftrek kon nemen, geeft de wettelijke regeling geen vermindering van de maatstaf van heffing.

In de praktijk werd in deze gevallen goedgekeurd dat art. 9, vierde lid Wet BRV werd toegepast alsof de btw *niet* aftrekbaar was.²¹ Voorwaarde was wel dat het desbetreffende vastgoed ten tijde van de eerste verkrijging nog niet als bedrijfsmiddel was gebruikt dan wel was geleverd onder toepassing van de 'projektontwikkelaarsresolutie'.²² Deze tegemoetkoming is thans vervallen. Tot 1 juli 2011 wordt goedgekeurd dat

18 *Kamerstukken I 1994-1995*, 24 172, nr. 20b, p. 11.

19 Zie het besluit van 7 december 2006, nr. CPP 2006/1322M, inzake de verkoop onder voorwaarden door woningcorporaties.

20 Zie hierover par. 6.1. van het besluit van 14 juli 2009, nr. CPP 2008/137M, Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, *Stcrt.* 2009, nr. 11140.

21 Besluit van 13 mei 2002, nr. CPP2002/897M (Toepassing hardheidsclausule in verband met omzetbelasting), punt D (vervallen).

22 Dus een levering binnen zes maanden na ingangsdatum huur of datum eerste gebruik.

op de verkrijging van de juridische eigendom de samenloopvrijstelling van toepassing is, mits sprake is van nog niet in gebruikgenomen nieuwbouw dan wel een geheel ontbreken van btw-af trek bij de koper. De verkrijging van juridische eigendom moet dan uiterlijk op 30 juni 2011 plaatsvinden. In deze gevallen is deze verkrijging derhalve (nog) vrijgesteld van overdrachtsbelasting.

Een lichtpunt is wel dat een tegemoetkoming wordt gegeven voor de opvolgende verkrijging van economische en juridische eigendom indien op de eerdere verkrijging de samenloopvrijstelling is toegepast en de koper de hierbij berekende btw gedeeltelijk in aftrek heeft kunnen nemen. Goedgekeurd is dan dat analoge toepassing art. 9, vierde lid Wet BRV leidt tot een vermindering van de maatstaf van heffing voor de latere verkrijging. Voorwaarde is wel dat op het moment van de eerste verkrijging sprake was van nieuwbouw die nog niet als bedrijfsmiddel was gebruikt dan wel die zich nog binnen de zes maanden-termijn van de 'projektontwikkelaarsresolutie' bevond (zie par. 1.5). Onder de nieuwe regeling geldt derhalve geen vrijstelling meer, maar een vermindering van de maatstaf van heffing. Overdrachtsbelasting is dan verschuldigd over een tussentijdse waardestelling. De vermindering van de maatstaf van heffing van art. 9, vierde lid Wet BRV wordt thans ook toegestaan indien bij de eerdere verkrijging van de economische eigendom gebruik is gemaakt van de extensieve uitleg van de samenloopvrijstelling, omdat sprake was van een fiscale eenheid dan wel de overdracht van een onderneming (zie par. 1.3 en 1.4). Bij de latere verkrijging (van de juridische eigendom) mag dan worden gehandeld alsof bij de eerdere verkrijging btw was verschuldigd. Er geldt dan een vermindering van de maatstaf van heffing als de verkrijger deze – fictieve – btw niet in aftrek kan nemen.

1.10. *Erfpachttuitgifte bouwterreinen*

Bij de uitgifte in erfpacht van bouwterreinen komt het soms voor dat het terrein aan de erfpachter ter beschikking wordt gesteld voor het moment van (juridische) uitgifte in erfpacht. Dit ter beschikking stellen impliceert in beginsel een verkrijging van economische eigendom, maar houdt geen levering voor de btw in. Sinds jaar en dag is goedgekeurd dat in deze situatie de samenloopvrijstelling mag worden toegepast en dat per saldo enkel btw is verschuldigd.²³ Dit begunstigend beleid mag nog worden toegepast op erfpachten die vóór 1 januari 2013 worden gevestigd. Voor latere transacties komt het onderhavige besluit met een nieuwe goedkeuring; de samenloopvrijstelling mag worden toegepast ter zake van de verkrijging van

economische eigendom, mits aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- Op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van de grond heeft de grond de status van bouwterrein.
- De feitelijke terbeschikkingstelling van de grond vindt plaats op basis van een schriftelijke en door partijen ondertekende obligatoire overeenkomst waarin is vastgelegd dat die zal resulteren in een akte tot vestiging van het recht van erfpacht.
- Op het tijdstip van de feitelijke terbeschikkingstelling van het bouwterrein voldoet de juridische eigenaar op aangifte omzetbelasting alsof er al sprake is van de juridische vestiging van het erfpacht, die is aan te merken als een levering in de zin van art. 3, tweede lid, Wet OB 1968. De vergoeding voor de vestiging van het erfpachtrecht wordt bepaald conform art. 5 Uitv.besl. OB 1968 en de bij laatstgenoemd besluit behorende Bijlage A en getoetst aan art. 3, tweede lid Wet OB 1968.
- De juridische vestiging van het recht van erfpacht op het bouwterrein vindt plaats vóór de eerste ingebruikneming van de op dit perceel gebouwde onroerende zaak.
- In de notariële akte waarin het recht van erfpacht wordt gevestigd, geven de partijen aan dat zij bij de verkrijging van de economische eigendom in de zin van art. 2, tweede lid Wet BRV van de grond deze goedkeuring hebben toegepast.

1.11 *Voorbehoud aan goedkeuringen*

Zoals hiervoor uiteengezet, geeft het nieuwe samenloopbesluit in een aantal gevallen een ruime uitleg van de wettelijke bepalingen. Een (opvolgende) verkrijger zou zich op het standpunt kunnen stellen dat de desbetreffende (voorgaande) verkrijging op grond van de wettekst is belast met overdrachtsbelasting en dat hij aanspraak kan maken op een vermindering van de maatstaf van heffing op grond van art. 13 of art. 9, vierde lid Wet BRV. Mocht een latere verkrijger een dergelijke vermindering claimen, dan vervallen de eerder verleende goedkeuringen.

2. *Vergoeding overdrachtsbelasting niet langer belastingvrij*

In een tweede besluit van 14 september 2010²⁴ wordt de inmiddels redelijk gedateerde toelichting bij de Wet op belastingen van rechtsverkeer ingetrokken. Voor de notariële praktijk leidt dat in ieder tot één opvallende wijziging.

²⁴ Overdrachtsbelasting en Assurantiebelasting. Intrekking Toelichting, Besluit van de minister van Financiën van 14 september 2010, nr. DGB2010/3544M, *Stcrt.* 2010, nr. 14496.

²³ Besluit van 14 juli 1988, nr. IB 88/670.

Op grond van art. 13 Wet BRV wordt de maatstaf van heffing verminderd met het bedrag waarover bij eerdere verkrijgingen binnen zes maanden overdrachtsbelasting was verschuldigd. Partijen spreken vaak af dat de opvolgende koper dit voordeel aan de verkoper vergoedt. Voor de koper is dan sprake van een last die onderdeel uitmaakt van de koopprijs. Over deze last is in beginsel overdrachtsbelasting verschuldigd.

In een ver verleden trachtte men bij opvolgende verkrijgingen (A-B, B-C) op dezelfde dag de heffing over deze last te voorkomen door de akten in omgekeerde volgorde te verlijden (B-C, A-B). Deze praktijk achtte de Minister van Financiën ongewenst. Om te bevorderen "dat men akten in de juiste volgorde opmaakt" werd in de Toelichting overdrachtsbelasting (1972) dan ook goedgekeurd dat de last buiten de heffing bleef. Dit tegemoetkomende beleid wordt met ingang van 1 juli 2011 beëindigd.

De Minister van Financiën constateert thans dat het in omgekeerde volgorde verlijden van akten voor de heffing van de overdrachtsbelasting überhaupt geen effect sorteert. Immers, een opvolgende verkrijger (C in het voorbeeld) kan een onroerende zaak pas verwerven als zijn verkoper (B in het voorbeeld) deze zaak eerst zelf heeft verworven.

Deze constatering grijpt de minister nu aan om het huidige tegemoetkomende beleid per 1 juli 2011 te beëindigen. Het oorspronkelijke beleid was immers bedoeld om het omgekeerd verlijden van akten tegen te gaan. Heffing over de last zal echter niet tot meer 'omgekeerde akten' leiden, aangezien een dergelijke 'omkering' de heffing niet voorkomt.

Vanaf 1 juli 2011 moet de uiteindelijke koper derhalve overdrachtsbelasting betalen over het bedrag dat hij als overdrachtsbelasting aan zijn rechtsvoorganger vergoedt bij een opvolgende overdracht. Met name voor het notariaat zal dit even wennen zijn.

Al met al een kwestie van voortschrijdend inzicht bij het ministerie. Ik vraag mij echter af of de timing van deze maatregel wel zo gelukkig is. Om de woningmarkt vlot te trekken, wordt immers de termijn van zes maanden voor de vermindering van de maatstaf van heffing voor woningen in 2011 tijdelijk verlengd naar twaalf maanden.²⁵ Met de onderhavige maatregel

²⁵ Belastingplan 2011, *Kamerstukken II 2009-2010*, 32 504.

neemt de belastingdruk in de meeste gevallen toe. Wat de ene hand geeft, neemt de andere hand weer terug.

3. Nieuw beleid ondernemersfaciliteiten

De Wet BRV kent voor de overdrachtsbelasting een aantal ondernemersfaciliteiten in de vorm van vrijstellingen. Deze vrijstellingen zien op bedrijfsopvolging, inbreng van een onderneming, vereffening en verdeling, fusie, splitsing, interne reorganisatie en inbreng van een zaak die behoort tot een IB-werkzaamheid.²⁶ Een recent besluit geeft nieuw beleid voor de toepassing van deze vrijstellingen. Een bespreking hiervan gaat het bestek van dit artikel te buiten; de geïnteresseerde lezer verwijs ik gaarne naar de inhoud van het besluit²⁷ zelf.

4. Antieke circulaire ingetrokken

Ten slotte maak ik melding van het besluit van 12 juli 2010²⁸ waarmee een groot aantal circulaire (vanaf 1858!) en administratieve beslissingen opgenomen in het zogenoemde Periodiek Woordenboek is ingetrokken. Het gaat hierbij om beleid dat inmiddels is achterhaald. Naar mijn inschatting zal een en ander niet tot moeilijkheden leiden, al zal het de ouderen onder ons wellicht weemoedig stemmen. *Tempora mutantur.*

Mr. dr. R.A. Wolf

Partner bij Baker & McKenzie Amsterdam.

²⁶ Art. 15, eerste lid, letter z Wet BRV, geeft tijdelijk (alleen in 2010) een vrijstelling voor de inbreng in een bv of nv van een onroerende zaak en de rechtstreeks daarmee samenhangende schulden die op grond van art. 3.92, lid 1 Wet IB 2001 behoren tot een werkzaamheid. In principe ligt de inbrengfaciliteit in het verlengde van de doorschuiffaciliteit in de inkomstenbelasting, maar is daarvan niet afhankelijk.

²⁷ Overdrachtsbelasting. Ondernemingsfaciliteiten, besluit van de Minister van Financiën van 27 september 2010, nr. DGB2010/1004M, *Stcrt.* 2010, nr. 15350.

²⁸ Overdrachtsbelasting en Assurantiebelasting. Vervallen besluiten, besluit van de Minister van Financiën van 12 juli 2010, nr. DGB2010/701M, *Stcrt.* 2010, nr. 11292.