



Overdrachtsbelasting. Maatstaf van heffing

22 februari 2017

nr. 2017-36415

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat het beleid over de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting. Een aantal besluiten is geactualiseerd en samengevoegd. Het besluit bevat nieuwe onderdelen over de maatstaf van heffing en de toepassing van artikel 13 van de WBR bij transformatiebouw en doorverkoop waarbij de koper de last op zich neemt om de overdrachtsbelasting van de verkoper voor zijn rekening te nemen. Het beleid over de omzetting van lidmaatschapsrechten in appartementsrechten is vervangen door een algemene regeling.

1. Inleiding

Dit besluit bevat het beleid over de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting. Met dit besluit worden de besluiten van 13 juli 1999, nr. VB1999/01 422, 16 juni 2004, nr. CPP2004/1029M, 3 mei 2005, nr. CPP2004/3039M, 19 februari 2007, nr. CPP2006/878M, en 7 maart 2007, nr. CPP2006/933M, samengevoegd en geactualiseerd.

In de onderdelen 2 tot en met 8 is het beleid uit het besluit van 19 februari 2007, nr. CPP2006/878M overgenomen.

In onderdeel 3 is beleid over de maatstaf van heffing bij een veiling van een onroerende zaak opgenomen. Het onderscheid tussen algemene en bijzondere veilingvoorwaarden is vervallen. Verder ging het vorige besluit nog uit van een vast notarieel tarief. Daar is nu geen sprake meer van.

In de onderdelen 4 en 4.1 is het beleid over de maatstaf van heffing bij een overdracht van een woning onder voorbehoud van een vruchtgebruik respectievelijk een vruchtgebruik met een metterwoonclausule opgenomen. Aan beide goedkeuringen is de voorwaarde toegevoegd dat de gebruiksbevoegdheden van de vruchtgebruiker niet beperkt zijn tot bepaalde gedeelten van de woning.

Onderdeel 7 bevat een goedkeuring voor de verkrijging van de economische eigendom gevolgd door een verkrijging van de juridische eigendom of andersom. Daarbij is een voorwaarde aangepast. Het tijdstip van verkrijging van de economische eigendom dient feitelijk vast te staan, wat onder meer kan blijken uit een tijdig en op reguliere wijze ingediende aangifte. Dit onderdeel is overgenomen uit onderdeel 9 van het besluit van 19 februari 2007, nr. CPP2006/878M.

In onderdeel 8 is het beleid bij een terugoverdracht van de economische eigendom aan de juridische eigenaar opgenomen. De toepassing hiervan is in de toelichting verduidelijkt. Daarnaast wordt voor de duidelijkheid aangegeven dat dit beleid ook geldt bij een terugoverdracht van de juridische eigendom aan de economische eigenaar. Dit onderdeel is overgenomen uit onderdeel 10 van het besluit van 19 februari 2007, nr. CPP2006/878M.

De onderdelen 6 (Onteigening) en 8 (Lijfrente als tegenprestatie) van het besluit van 19 februari 2007, nr. CPP2006/878M, zien op de wetstoepassing en zijn vanwege het casuïstische karakter ervan niet meer opgenomen.

In onderdeel 9 is het beleid uit het besluit van 7 maart 2007, nr. CPP2006/933M overgenomen over de verkrijging na een vorige verkrijging van dezelfde goederen door een ander. Dit beleid is naar aanleiding van jurisprudentie tevens verduidelijkt. In onderdeel 9.1 is het beleid over de toepassing van artikel 13 van de WBR bij een doorverkoop van een woning in aanbouw geactualiseerd. Onderdeel 9.2 is nieuw en bevat een toelichting over de maatstaf van heffing en de toepassing van artikel 13 van de WBR bij transformatiebouw die niet leidt tot vernieuwbouw. Ook de onderdelen 9.3, 9.3.1 en 9.3.2 zijn nieuw. Onderdeel 9.3.1 bevat een toelichting over een doorverkoop waarbij de uiteindelijke koper de last op zich neemt om de overdrachtsbelasting van de verkoper voor zijn rekening te nemen. In onderdeel 9.3.2 wordt op de die situatie ingegaan bij doorverkoop met samenhangende transacties op dezelfde dag waarbij de akten van levering in omgekeerde volgorde worden verleden.

Onderdeel 10 bevat het beleid bij omzetting van lidmaatschapsrechten in coöperatieve flatexploitatie-



verenigingen in appartementsrechten. Het beleid was opgenomen in de besluiten van 13 juli 1999, nr. VB1999/01 422, 16 juni 2004, nr. CPP2004/1029M en 3 mei 2005, nr. CPP2004/3039M, die nu zijn samengevoegd in dit besluit. De casuïstische goedkeuringen en tegemoetkomingen uit die besluiten worden met dit besluit ingetrokken en vervangen door een algemene regeling.

Daarnaast zijn er nog enkele redactionele wijzigingen opgenomen die geen beleidswijziging beogen.

De goedkeuringen in dit besluit zijn verleend met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (de hardheidsclausule). Voor alle in dit besluit opgenomen goedkeuringen geldt verder het volgende.

1. Op grond van artikel 9, eerste lid, van de WBR vormt de waarde van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting. Deze waarde is ten minste gelijk aan die van de tegenprestatie. Bij een hogere tegenprestatie vormt de waarde van de tegenprestatie de maatstaf van heffing.
2. Door toepassing van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR kan het bedrag aan verschuldigde overdrachtsbelasting worden verminderd. Deze wettelijke vermindering geldt ook als bij een voorgaande verkrijging een tegemoetkoming op grond van een goedkeuring uit dit beleidsbesluit is verleend. Het is uiteraard ongewenst dat een beroep wordt gedaan op vermindering van overdrachtsbelasting op grond van artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR als bij een voorgaande verkrijging de heffing op grond van een goedkeuring geheel of gedeeltelijk achterwege is gebleven. Daarom geldt voor elke in dit besluit opgenomen goedkeuring de voorwaarde dat deze komt te vervallen en dat de door de goedkeuring niet geheven belasting alsnog verschuldigd is, voor zover bij een toekomstige verkrijging een beroep wordt gedaan op artikel 9, vierde lid, of artikel 13 van de WBR.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

BTW: omzetbelasting

BW: Burgerlijk Wetboek

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

WBR: Wet op belastingen van rechtsverkeer

Wet OB: Wet op de omzetbelasting 1968

2. Afronding maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing kan naar beneden worden afgerond op € 50 of een veelvoud daarvan. Over bedragen van minder dan € 50 wordt niet geheven.

3. Maatstaf van heffing bij veiling van een onroerende zaak

De maatstaf van heffing bij een veiling van een onroerende zaak bedraagt het totaal van de geboden prijs, vermeerderd met de veilingkosten die door de verkoper op grond van de geldende veilingvoorwaarden voor rekening van de koper worden gebracht. Algemeen uitgangspunt hierbij is dat veilingkosten als last voor de koper tot de tegenprestatie moeten worden gerekend.

Notarieel honorarium

Van het notarieel honorarium behoort alleen tot de maatstaf van heffing een positief verschil tussen het notarieel honorarium volgens het bij de veiling in rekening gebrachte tarief en het bedrag dat de notaris in het algemeen in rekening gebracht zou hebben als er sprake was geweest van een notarieel transport buiten een veiling.

Niet tot de tegenprestatie behorende kosten

Kosten die op grond van artikel 7:12, tweede lid, van het BW voor rekening van de koper komen, worden niet tot de tegenprestatie gerekend en maken daardoor geen deel uit van de maatstaf van heffing. Bij een veiling van een onroerende zaak valt hierbij te denken aan de verschuldigde overdrachtsbelasting, het honorarium van de notaris voor zover dat niet uitstijgt boven het honorarium dat bij een normale levering zou gelden, het kadastrale recht en de kosten van kadastrale recherche. Verder wordt ook het bedrag aan strijkgeld dat aan de koper als hoogste inzetter is toegekomen niet tot de tegenprestatie gerekend.



4. Overdracht woning onder voorbehoud van een vruchtgebruik

Een eigenaar-bewoner kan zijn woning overdragen onder het voorbehoud van een vruchtgebruik. De overdrachtsbelasting is dan verschuldigd over de waarde van de bloot eigendom van de woning, dan wel over de hogere tegenprestatie. De waarde van de bloot 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. In de praktijk kan discussie ontstaan over de berekening van de waarde van het vruchtgebruik. Dat vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat bij de overdracht van een woning onder voorbehoud van een vruchtgebruik, voor de berekening van de maatstaf van heffing, het vruchtgebruik 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 van de periodieke schuldplichtigheid wordt voor de heffing van overdrachtsbelasting vastgesteld met inachtneming van de in de bijlage bij het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer opgenomen tabellen.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. Degene die de woning overdraagt zet de bewoning daadwerkelijk zelf voort.
- b. Het voorbehouden vruchtgebruik heeft reële betekenis. Er is bijvoorbeeld geen reële betekenis als het vruchtgebruik van korte duur zal zijn.
- c. De gebruiksbevoegdheden van de vruchtgebruiker zijn niet beperkt tot bepaalde gedeelten van de woning.

4.1 Metterwoonclausule

Bij de overdracht van een woning onder voorbehoud van een vruchtgebruik, eindigt het vruchtgebruik op het moment van overlijden van de vruchtgebruiker. In de notariële akte kan echter de bepaling zijn opgenomen dat het vruchtgebruik ook eindigt bij het metterwoon verlaten van de woning door de vruchtgebruiker of op een daarmee verband houdend tijdstip. Deze metterwoonclausule vormt een waardedrukkende factor, waarmee bij de waardering van het vruchtgebruik rekening moet worden gehouden. In de praktijk kan discussie ontstaan over de waardering van een recht van vruchtgebruik met een metterwoonclausule. Dat vind ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Bij de verkrijging van een woning onder voorbehoud van vruchtgebruik met een metterwoonclausule, keur ik onder voorwaarden het volgende goed.

De waardedrukkende factor van deze metterwoonclausule kan bij de verkrijging van de woning worden gesteld op 25 procent van de waarde van het vruchtgebruik zonder de metterwoonclausule.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. Degene die de woning overdraagt zet de bewoning daadwerkelijk zelf voort.
- b. Het voorbehouden vruchtgebruik heeft reële betekenis. Er is bijvoorbeeld geen reële betekenis als het vruchtgebruik van korte duur zal zijn.
- c. De gebruiksbevoegdheden van de vruchtgebruiker zijn niet beperkt tot bepaalde gedeelten van de woning.

5. Overdracht onder voorbehoud van huur of pacht

Een onroerende zaak kan worden overgedragen onder het voorbehoud van een huur- of pachtrecht ten gunste van de verkoper. Dit voorbehoud komt in de volgende twee vormen voor:

1. Overdracht onder voorbehoud van een huur- of pachtrecht. In deze situatie is de maatstaf van heffing de waarde in verhuurde of verpachte staat.
2. Overdracht van de volle eigendom, direct gevolgd door de totstandkoming van een huur- of pachtovereenkomst. In deze situatie is de maatstaf van heffing de waarde in vrij opleverbare staat.



Ik vind het niet gewenst dat er bij deze twee situaties een verschil is in de berekening van de maatstaf van heffing. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed, dat voor de berekening van de maatstaf van heffing bij een overdracht van de volle eigendom, direct gevolgd door de totstandkoming van een huur- of pachtovereenkomst, wordt uitgegaan van de waarde van de onroerende zaak in de overeengekomen verhuurde of verpachte staat.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- a. Het huur- of pachtrecht is ten gunste van de verkoper overeengekomen in directe samenhang met de overdracht.
- b. De huur of pacht gaat in op de dag van de overdracht van de eigendom.
- c. De overeenkomst is reëel en tegen een zakelijke prijs en onder zakelijke voorwaarden.

6. Verplichtingen uit huur en pacht

Verplichtingen die voortvloeien uit een door de verkoper aangegane huur- of pachtovereenkomst gaan van rechtswege over op de koper. Die verplichtingen zijn daardoor geen lasten voor de koper die tot de tegenprestatie worden gerekend. Als de verkoper echter (bedingt dat hij) nog huur of pacht ontvangt over de periode na het tijdstip van de verkrijging door de koper, dan vormt dat wel een last voor de koper die tot de tegenprestatie wordt gerekend. Dit geldt ook als de verkoper een vergoeding voor te derven toekomstige huur- of pachtinkomsten bedingt.

Het is ook mogelijk dat de koper bij de koopovereenkomst bedingt dat hij de huur- of pachtsommen zal genieten over een tijdvak voorafgaande aan de verkrijging. Als de koper dan, naast de koopsom, een met de waarde van deze huur- of pachtsommen overeenkomend bedrag aan de verkoper betaalt, is dit extra bedrag geen onderdeel van de prijs voor de onroerende zaak. Het betaalde bedrag maakt dan geen onderdeel uit van de tegenprestatie.

7. Verrijking van economische eigendom gevolgd door een verrijking van juridische eigendom of andersom

In artikel 9, vierde lid, van de WBR is een regeling opgenomen voor de verrijking van economische eigendom, gevolgd door een verrijking van de juridische eigendom of andersom door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht. De maatstaf van heffing wordt onder bepaalde voorwaarden verminderd met het bedrag waarover bij de eerste verkrijging overdrachtsbelasting of BTW was verschuldigd. Als bij de eerste verkrijging de maatstaf van heffing op grond van artikel 13 van de WBR is verminderd, is voor dat gedeelte van de maatstaf van heffing 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. 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 teruggenomen. Dit vind ik niet in alle situaties gewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat de overdrachtsbelasting die door toepassing van artikel 13 van de WBR bij een eerste verkrijging niet is geheven voor de toepassing van artikel 9, vierde lid, van de WBR, bij de tweede verkrijging toch wordt beschouwd als verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- a. Het tijdstip van verkrijging van de economische eigendom staat feitelijk vast, wat onder meer kan blijken uit een tijdig en op reguliere wijze ingediende aangifte.
- b. Er is geen samenstel van rechtshandelingen dat is gericht op het ontgaan van overdrachtsbelasting.

8. 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 dan mee dat bij de terugverrijging 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 niet aftrekbare BTW was verschuldigd. Dit geldt ook als de juridische eigenaar de juridische eigendom overdraagt, de economische eigendom houdt en op een later tijdstip de juridische eigendom weer terugverrijgt.

Voorbeeld

A heeft in 1991 een onroerende zaak in volledige eigendom verkregen. De waarde bedraagt op dat moment € 120.000, waarover overdrachtsbelasting is verschuldigd. In 2010 heeft A de economische eigendom overgedragen aan B. In 2014 draagt B de economische eigendom weer over aan A. De waarde bedraagt € 300.000. A is over deze laatste verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd over € 180.000 (€ 300.000 –/– € 120.000).

Toelichting

De redelijke wetstoepassing in het bovengenoemde voorbeeld brengt mee dat aan de overige eisen van artikel 9, vierde lid, van de WBR moet zijn voldaan. Zo mag de overdrachtsbelasting niet in mindering hebben gestrekt van schenk- of erfbelasting, en kon de BTW in het geheel niet in aftrek worden gebracht op grond van artikel 15 van de Wet OB.

Verder kan de maatstaf van heffing bij de terugverrijging van de economische eigendom door A niet worden verminderd, als A op een tijdstip voorafgaand aan deze terugverrijging, naast de economische eigendom ook de juridische eigendom aan B of aan een derde heeft overgedragen. Dit geldt ook als de juridische eigenaar die juridische eigendom overdroeg en daarbij de economische eigendom houdt, op een tijdstip voorafgaand aan de terugverrijging, naast de juridische eigendom ook de economische eigendom heeft overgedragen.

9. Verrijging na een vorige verrijging van dezelfde goederen door een ander

Bij een opvolgende verrijging binnen het in de wet bepaalde tijdvak van dezelfde goederen door een ander kan de maatstaf van heffing worden verminderd met het bedrag waarover ter zake van de vorige verrijging was verschuldigd hetzij overdrachtsbelasting, die niet in mindering heeft gestrekt van schenk- of erfbelasting, hetzij niet-aftrekbare BTW (artikel 13 van de WBR). Voor de toepassing van die bepaling kan sprake zijn van één of meerdere vorige verrijgingen. Bij meerdere vorige verrijgingen is voor elk van deze verrijging sprake van een apart tijdvak als bedoeld in artikel 13 van de WBR.

Voor de vaststelling of een opvolgende verrijging binnen het in de wet bepaalde tijdvak plaatsvindt, is het tijdstip van de vorige verrijging van belang. De vorige verrijging kan daarbij hebben plaatsgevonden in het kader van een koop-/aannemingsovereenkomst. Als de koop-/aannemingsovereenkomst voor de Wet OB één belaste levering vormt, en de onroerende zaak vervolgens na de oplevering hiervan wordt doorverkocht, moet het tijdstip en het bedrag waarover ter zake van de vorige verrijging niet-aftrekbare BTW (in de regel de BTW vergoeding) was verschuldigd worden vastgesteld overeenkomstig het arrest van de Hoge Raad van 22 maart 2013, nr. 12/02180, ECLI:NL:HR:2013:BY5307. Hoe dit uitwerkt kan worden geïllustreerd aan de hand van de volgende twee voorbeelden.¹

Voorbeeld 1 (koop-/aannemingsovereenkomst vormt één prestatie)

Een particulier heeft van een projectontwikkelaar op 1 augustus 2015 een perceel grond gekocht en ook met diezelfde projectontwikkelaar een aannemingsovereenkomst afgesloten om op die grond een nieuwe woning te bouwen. De woning wordt opgeleverd op 1 februari 2016. Op grond van het genoemde arrest, worden de handelingen van de projectontwikkelaar, te weten de overdracht van de grond en de bouw van een woning, voor de Wet OB tezamen als één belaste levering beschouwd. Deze levering vindt plaats op het moment van de oplevering van de woning. Bij een doorverkoop kan de levering een zogenoemde 'vorige' verrijging zijn in de zin van artikel 13 van de WBR. Deze 'vorige' verrijging vindt dan plaats op het tijdstip van de oplevering en het bedrag waarover BTW verschuldigd was omvat mede de vergoeding voor de overdracht van de grond. De voor de toepassing van artikel 13 van de WBR geldende termijn gaat dan in op de dag na de datum van de oplevering, te weten 2 februari 2016.

¹ De voorbeelden hebben betrekking op nieuwbouwwoningen, maar gelden in een vergelijkbare situatie ook voor een verbouwing, als door die verbouwing een vervaardigd goed is voortgebracht als bedoeld in artikel 11, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB.



Voorbeeld 2 (koopovereenkomst en aannemingsovereenkomst vormen aparte prestaties)

Een particulier verkrijgt op 1 augustus 2015 een perceel grond. Hij sluit los daarvan met een aannemer een overeenkomst voor de bouw van een nieuwbouwwoning op het perceel grond. De woning wordt opgeleverd op 1 februari 2016. De oplevering van de woning is voor de BTW een levering in de zin van art. 3, eerste lid, onderdeel c, van de Wet OB. Omdat de grond los van de aannemingsovereenkomst door een derde is geleverd, kunnen de overdracht van de grond en de bouw van de woning voor de Wet OB niet tezamen als één belaste oplevering worden beschouwd. Bij een doorverkoop kunnen de verkrijging van het perceel grond en de oplevering van de woning elk een zogenoemde 'vorige' verkrijging zijn in de zin van artikel 13 van de WBR. Ten aanzien van de oplevering van de woning maakt de vergoeding voor de overdracht van de grond dan geen deel uit van het bedrag waarover ter zake van de vorige verkrijging niet aftrekbare BTW was verschuldigd. Voor de 'vorige' verkrijging die ziet op de oplevering van de woning gaat de voor de toepassing van artikel 13 van de WBR geldende termijn in op de dag na de datum van oplevering, te weten 2 februari 2016. De verkrijging van de grond vormt een vorige verkrijging die plaatsvond op 1 augustus 2015, zodat de termijn voor die 'vorige verkrijging' ingaat op de dag na de datum van die verkrijging, te weten 2 augustus 2015. Het maakt daarbij niet uit of de grond is geleverd met (in het geheel niet-aftrekbare) BTW of dat voor de verkrijging van de grond overdrachtsbelasting was verschuldigd.²

9.1 Doorverkoop woning in aanbouw

Als een particulier een woning in aanbouw vóór de oplevering hiervan doorverkoopt, geldt het volgende. De koper kan de voor de realisatie van de woning in aanbouw in rekening gebrachte bedragen (bouwtermijnen) voor de toepassing van artikel 13 van de WBR niet als vorige verkrijging in mindering brengen op de maatstaf van heffing. Er heeft zich immers nog geen (op)levering voor de Wet OB voorgedaan.

Ik vind het gewenst dat bij een doorverkoop van een woning in aanbouw artikel 13 van de WBR ook kan worden toegepast voor de op dat moment in rekening gebrachte bouwtermijnen. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder een voorwaarde goed dat bij een verkrijging als gevolg van een doorverkoop door een particulier van een woning in aanbouw, de maatstaf van heffing op grond van artikel 13 van de WBR wordt verminderd met het bedrag van de bouwtermijnen, waarover BTW is betaald, die vóór het tijdstip van de doorverkoop door de leverancier voor de bouw van de woning aan de verkoper in rekening is gebracht.

Voorwaarde

Deze goedkeuring geldt onder de voorwaarde dat op de aan de verkoper in rekening gebrachte bouwtermijnen BTW in rekening is gebracht en voldaan, die op grond van artikel 15 van de Wet OB in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht.

Als de koop-/aannemingsovereenkomst voor de Wet OB één prestatie vormt (zie voorbeeld 1 in onderdeel 9), geldt de goedkeuring onder dezelfde voorwaarde ook voor het bedrag van de verkregen grond.

Als de koopovereenkomst en de aannemingsovereenkomst aparte prestaties vormen (zie voorbeeld 2 in onderdeel 9) geldt de goedkeuring niet voor de verkrijging van de grond. Voor de afzonderlijke verkrijging van de grond kan artikel 13 van de WBR worden toegepast mits de grond is verkregen binnen het hiervoor geldende tijdvak.

Tot slot geldt de goedkeuring onder dezelfde voorwaarde ook als sprake is van een doorverkoop van een woning die wordt verbouwd, als die verbouwing leidt tot een vervaardigd goed, als bedoeld in artikel 11, derde lid, onderdeel b, van de Wet OB.

9.2 Transformatiebouw die niet leidt tot vernieuwbouw. Maatstaf van heffing en toepassing artikel 13 van de WBR bij doorverkoop

Bij transformatiebouw worden veelal bestaande kantoorpanden, industriële panden enz. verbouwd tot woningen. In de praktijk zijn er vragen over de maatstaf van heffing en over de toepassing van artikel

² Wel kan er een verschil zijn ten aanzien van de ingangsdatum van de termijn van artikel 13 van de WBR. Als de grond is geleverd met BTW gaat de termijn van artikel 13 van de WBR in op de dag na de datum waarop de BTW-belaste levering plaatsvond. Als de grond is verkregen met heffing van overdrachtsbelasting gaat de termijn in op de dag na de datum waarop er volgens de regels van de WBR (art. 2 en 8, eerste lid, van de WBR) sprake was van een verkrijging.



13 van de WBR als dergelijke transformatiebouw niet leidt tot vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak in de zin van de Wet OB (geen vernieuwbouw). In onderdeel 9.2.1. geef ik aan de hand van een voorbeeld aan hoe voor de overdrachtsbelasting de maatstaf van heffing wordt berekend. In onderdeel 9.2.2 geef ik aan hoe artikel 13 van de WBR bij een doorverkoop wordt toegepast.

9.2.1 Maatstaf van heffing

Voorbeeld

Ondernemer A is eigenaar van een oud kantoorpand dat hij splitst in appartementsrechten. Vervolgens verbouwt hij het pand tot woningen. De verbouwing leidt niet tot een nieuw vervaardigde onroerende zaak in de zin van de Wet OB (geen vernieuwbouw). A sluit met B een koop-/aannemingsovereenkomst voor een appartementsrecht. Voor de overdracht van het appartementsrecht brengt A een koopsom in rekening. Daarnaast brengt A vanaf het moment van aanvang van de verbouwing bouwtermijnen in rekening.

Het feit dat geen sprake is van vernieuwbouw heeft voor de Wet OB tot gevolg dat de levering is vrijgesteld van BTW (zie artikel 11, eerste lid, onderdeel a, 1, van de Wet OB). Dit betekent dat bij de verkrijging door B overdrachtsbelasting is verschuldigd. De samenloopvrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, van de WBR is niet van toepassing.

Voor de vaststelling van de maatstaf van heffing voor de overdrachtsbelasting in het bovengenoemde voorbeeld, kunnen de volgende drie situaties worden onderscheiden.

Verkrijging appartementsrecht voordat de verbouwing is aangevangen.

B verkrijgt het appartementsrecht voor de aanvang van de verbouwing. B betaalt uitsluitend een koopsom met eventueel verschuldigde rente voor het appartementsrecht. Er is geen sprake van een (vooruit)betaling van een aanneemtermijn. De door B betaalde koopsom met eventueel verschuldigde rente vormt de tegenprestatie en daarmee de maatstaf van heffing, tenzij de waarde in het economisch verkeer hoger is (artikel 9, eerste lid, van de WBR).

Verkrijging appartementsrecht na voltooiing van de verbouwing.

B verkrijgt het appartementsrecht na voltooiing van de verbouwing. De door B verschuldigde koopsom (inclusief de eventueel nog verschuldigde bouwtermijnen) met eventueel verschuldigde rente vormt de tegenprestatie en daarmee de maatstaf van heffing, tenzij de waarde in het economisch verkeer hoger is (artikel 9, eerste lid, van de WBR).

Verkrijging appartementrecht tijdens de verbouwing.

B verkrijgt het appartementsrecht tijdens de verbouwing. B betaalt hiervoor een koopsom met eventueel daarover verschuldigde rente. Daarnaast betaalt hij een bedrag voor de ten tijde van de levering vervallen bouwtermijnen (met rente). De aan B in rekening gebrachte bedragen met de eventueel verschuldigde rente vormen de tegenprestatie en daarmee de maatstaf van heffing, tenzij de waarde in het economisch verkeer hoger is (artikel 9, eerste lid, van de WBR).

9.2.2 Doorverkoop binnen de termijn van artikel 13 van de WBR

In het voorbeeld in onderdeel 9.2.1 geldt bij een doorverkoop door B aan een derde (C) van het door hem verkregen appartementsrecht voor de toepassing van artikel 13 WBR het volgende. Bij de opvolgende verkrijging wordt de maatstaf van heffing bij C uitsluitend verminderd met het bedrag waarover B bij de verkrijging van het appartementsrecht overdrachtsbelasting was verschuldigd. Voor de Wet OB was de levering door A aan B immers niet belast met BTW. De maatstaf van heffing wordt op grond van artikel 13 van de WBR niet verminderd met het bedrag van de bouwtermijnen die vervallen ná de verkrijging door B.

De termijn voor de toepassing van artikel 13 van de WBR vangt aan op de dag na de dag waarop B het appartementsrecht heeft verkregen. Dit zowel in het geval dat B heeft verkregen vóór, tijdens of na de verbouwing.

Doorverkoop van een verbouwde onroerende zaak

Ter vermijding van misverstanden merk ik nog het volgende op. Bij een doorverkoop van een onroerende zaak die voorafgaand aan de doorverkoop is verbouwd, is artikel 13 van de WBR niet van toepassing op het bedrag van de verbouwingskosten. Dit is het geval als de verbouwing niet heeft



geleid tot vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak (geen vernieuwbouw).

Voorbeeld

X heeft een pand in eigendom verkregen voor een bedrag van € 300.000. Vervolgens laat hij het pand verbouwen voor € 100.000 exclusief 21% BTW (niet aftrekbaar voor X). Deze verbouwing is niet zo ingrijpend dat daardoor voor de Wet OB sprake is van vervaardiging van een nieuwe onroerende zaak (geen vernieuwbouw). Als X het pand na de verbouwing binnen de termijn van artikel 13 van de WBR overdraagt aan Y, kan bij Y artikel 13 van de WBR alleen worden toegepast op het bedrag van de koopsom waarvoor X het pand heeft verkregen (€ 300.000) en niet op het bedrag van de verbouwingskosten. De heffingsgrondslag voor de overdrachtsbelasting wordt dus niet verminderd met het bedrag van de verbouwingskosten.

9.3 Last koper bij doorverkoop

Bij een doorverkoop van een onroerende zaak is het mogelijk dat de uiteindelijke koper de last op zich neemt om de overdrachtsbelasting van de verkoper voor zijn rekening te nemen. Deze last maakt onderdeel uit van de tegenprestatie als bedoeld in artikel 9, eerste lid, van de WBR. In onderdeel 9.3.1 beschrijf ik aan de hand van een voorbeeld de gevolgen voor de overdrachtsbelasting. Verder bestaat er onduidelijkheid over de vraag of overdrachtsbelasting is verschuldigd over de bedoelde last in het geval twee akten van levering op dezelfde dag in omgekeerde volgorde worden verleden. Hierover geef ik in onderdeel 9.3.2 aan de hand van een voorbeeld een nadere toelichting.

9.3.1 Koper neemt overdrachtsbelasting van verkoper voor zijn rekening

Voorbeeld

A verkoopt en levert een onroerende zaak aan B. B verkoopt en levert deze onroerende zaak op dezelfde dag door aan C. Bij deze doorverkoop is overeengekomen dat C de overdrachtsbelasting voor zijn rekening neemt die B is verschuldigd vanwege zijn verkrijging van A.

Gevolgen voor de overdrachtsbelasting

Omdat de doorverkoop BC plaatsvindt binnen de daarvoor geldende termijn, kan voor de verkrijging door C de maatstaf van heffing op grond van artikel 13 van de WBR worden verminderd met de waarde waarover B overdrachtsbelasting is verschuldigd bij de verkoop AB.

Voor de door C op zich genomen last om de overdrachtsbelasting van B voor zijn rekening te nemen, geldt het volgende. C is op grond van artikel 9, eerste lid, van de WBR overdrachtsbelasting verschuldigd over de waarde van deze last. Onderdeel 4 van het besluit van 14 september 2010, nr. DGB2010/3544M, bevatte een goedkeuring voor deze situatie waardoor er geen heffing van overdrachtsbelasting over de last plaatsvond. Deze goedkeuring is echter per 1 juli 2011 vervallen. Sindsdien wordt de waarde van de last weer tot de maatstaf van heffing gerekend.

9.3.2 Verlijden akten van levering in omgekeerde volgorde

In de praktijk is het mogelijk dat twee opvolgende en met elkaar samenhangende overdrachten op dezelfde dag in omgekeerde volgorde in een akte van levering worden opgenomen.³

Voorbeeld

Zie het voorbeeld onder 9.3.1, echter de akten van levering AB en BC worden in omgekeerde volgorde verleden. De overdracht BC wordt als eerste in een akte van levering opgenomen en daarna de overdracht AB. De akte AB wordt als eerste ingeschreven in de daartoe bestemde openbare registers van het kadaster, dus vóór de akte BC.

Gevolgen voor de overdrachtsbelasting

Voor de heffing van overdrachtsbelasting en de toepassing van artikel 13 van de WBR wordt bij deze omgekeerde volgorde aangesloten. B levert in eerste instantie de onroerende zaak aan C, waarbij C overdrachtsbelasting is verschuldigd. Vervolgens levert A de onroerende zaak aan B. Hierbij kan de

³ Dit kan zich onder meer voordoen bij een zogenoemd 'Barns beslag' procedure overeenkomstig de aanbeveling van het bestuur van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) van 1 oktober 2007 in samenhang met problematiek bij kwijting van de betrokken koopsommen.



maatstaf van heffing voor B op grond van artikel 13 van de WBR worden verminderd met de waarde waarover C overdrachtsbelasting was verschuldigd. Het verlijden van de akten in omgekeerde volgorde heeft als gevolg dat C feitelijk de volledige overdrachtsbelasting is verschuldigd en dat voor de verkrijging door B de vermindering van artikel 13 van de WBR kan worden toegepast. Dit is in overeenstemming met hetgeen in de overeenkomst tussen B en C is afgesproken. Op deze wijze wordt er geen overdrachtsbelasting geheven over de door C op zich genomen last.

Toelichting

Als voor de verkrijging van een goed als bedoeld in artikel 2 van de WBR een akte in de daartoe bestemde openbare registers moet worden ingeschreven, vindt de verkrijging voor de heffing van overdrachtsbelasting plaats op het tijdstip waarop de akte wordt opgemaakt (artikel 8, eerste lid, van de WBR). Op grond van artikel 3:89 van het BW vindt levering van een onroerende zaak plaats door een tot levering bestemde, tussen partijen opgemaakte notariële akte, gevolgd door inschrijving daarvan in de daartoe bestemde openbare registers. Op grond van de WBR vindt zoals gezegd de verkrijging krachtens levering (fictief) al plaats op het tijdstip waarop de tot levering bestemde akte wordt opgemaakt. De inschrijving in de openbare registers is daarbij niet relevant. Om de verkrijging in civielrechtelijke zin te bewerkstelligen (artikel 3:84, eerste lid, van het BW) is vereist dat degene die het goed levert beschikkingsbevoegd is. Voor de toepassing van artikel 8, eerste lid, van de WBR is deze beschikkingsbevoegdheid echter niet van belang.

Op grond van artikel 8, tweede lid, van de WBR komt een verkrijging krachtens een rechtshandeling die onder opschortende voorwaarde is verricht tot stand op het tijdstip waarop de voorwaarde wordt vervuld. Er is echter in de situatie van het voorbeeld geen sprake van een rechtshandeling onder opschortende voorwaarde.

In het voorbeeld is op het moment van opmaken van de akte BC, de akte bestemd en geschikt om in te schrijven in de openbare registers. Vervolgens wordt de akte AB opgemaakt. Ook akte AB is op het moment van opmaken zowel bestemd als geschikt om in te schrijven in de openbare registers. Voor de toepassing van artikel 8 van de WBR betekent dit dat de akte BC de eerste verkrijging vormt en de akte AB de tweede verkrijging. Voor de vaststelling van de maatstaf van heffing en voor de toepassing van artikel 13 van de WBR wordt hierbij aangesloten.

10. Omzetting van lidmaatschapsrechten van een coöperatieve flatexploitatievereniging in appartementsrechten

Voor de omzetting van lidmaatschapsrechten van een coöperatieve flatexploitatievereniging in appartementsrechten geldt een tegemoetkoming voor de overdrachtsbelasting. Dit omdat de verkrijging van het appartementsrecht kan leiden tot een cumulatie van heffing voor degenen, die al bij de verkrijging van het lidmaatschapsrecht overdrachtsbelasting of niet-afrekbare BTW hadden voldaan. Door de jaren heen is de tegemoetkoming aan de hand van concrete voorgelegde situaties uitgebreid. Alle eerdere regelingen en casuïstische goedkeuringen worden nu vervangen door één algemene goedkeuring. De insteek van het goedkeurend beleid was onder meer dat de tegemoetkoming tijdelijk was omdat de lidmaatschapsrechten van alle bestaande coöperatieve flatexploitatieverenigingen zouden worden omgezet in appartementsrechten, gevolgd door een liquidatie van de coöperatieve flatexploitatieverenigingen. De meeste coöperatieve flatexploitatieverenigingen zijn inmiddels geliquideerd. Een aantal bestaat echter nog. Om de omzetting van lidmaatschapsrechten van coöperatieve flatexploitatieverenigingen in appartementsrechten niet te bemoeilijken, keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat op verzoek de heffing van overdrachtsbelasting achterwege blijft bij de verkrijging van een appartementsrecht door omzetting van een lidmaatschapsrecht van een coöperatieve flatexploitatievereniging in een appartementsrecht in het kader van de (voorgenomen) liquidatie van een coöperatieve flatexploitatievereniging.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende drie voorwaarden:

- Het door de appartementsgerechtigde verkregen appartementsrecht komt overeen met zijn lidmaatschapsrecht. Voor zover meer wordt verkregen ten opzichte van de situatie van vóór de omzetting, is over de waarde van het meerdere overdrachtsbelasting verschuldigd.
- De verkrijger van het appartementsrecht heeft bij de verkrijging van het lidmaatschapsrecht overdrachtsbelasting of niet-afrekbare BTW betaald. Als de lidmaatschapsgerechtigde zijn (aandeel in het) lidmaatschapsrecht heeft verkregen krachtens boedelmenging, erfrecht of de



verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap waarin hij als rechtverkrijgende onder algemene titel gerechtigd was geldt het volgende. De door zijn rechtsvoorganger onder algemene titel of echtgenoot betaalde overdrachtsbelasting of niet-aftrekbare BTW wordt geacht door de lidmaatschapsgerechtigde zelf te zijn betaald. De toepassing bij de verkrijger van het appartementsrecht of diens rechtsvoorganger onder algemene titel of echtgenoot van artikel 3, 13 of 15, eerste lid, onderdeel d of g, van de WBR bij de verkrijging van het lidmaatschapsrecht, kan in dit verband worden beschouwd als de betaling van overdrachtsbelasting.

- c. De coöperatieve flatexploitatievereniging is ontbonden en geliquideerd binnen een jaar na dagtekening van de beslissing waarbij de tegemoetkoming wordt verleend.

11. Ingetrokken regelingen

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

- het besluit van 13 juli 1999, nr. VB1999/01422;
- het besluit van 16 juni 2004, nr. CPP2004/1029M;
- het besluit van 3 mei 2005, nr. CPP2004/3039M;
- het besluit van 19 februari 2007, nr. CPP2006/878M; en
- het besluit van 7 maart 2007, nr. CPP2006/933M.

12. 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 zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 22 februari 2017

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
J. de Blieck
Lid van het managementteam Belastingdienst*