

Overdrachtsbelasting. Belastbaar feit

Directoraat-generaal Belastingdienst, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 29 juni 2011, nr. BLKB2011/137M, Staatscourant 7 juli 2011, nr. 12049

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering en samenvoeging van de besluiten over het belastbaar feit in de overdrachtsbelasting. In het besluit is nieuw beleid opgenomen over de verkrijging krachtens verdeling van een huwelijksgoederengemeenschap of nalatenschap en is het beleid over de certificering, inkoop en uitgifte van aandelen in onroerende-zaaklichamen aangepast. Een aantal besluiten wordt ingetrokken.

1. Inleiding

Dit besluit bevat het nu geldend beleid over het belastbaar feit in de overdrachtsbelasting. De inspecteur van de Belastingdienst kan de goedkeuringen toepassen. In het besluit is nieuw goedkeurend beleid opgenomen over de verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap na herverkaveling (onderdeel 5.3). Ook is het beleid betreffende de certificering van aandelen van een onroerende-zaaklichaam aangepast (onderdeel 6.1). Certificering van alle aandelen in één administratiekantoor per aandeelhouder is daarbij toegestaan.

De overige onderdelen van het besluit bevatten al eerder gepubliceerd beleid. Hierbij is geen wijziging beoogd.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AVVE	Algemene veilingvoorwaarden voor executieveilingen 2006
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BV	Besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
NV	Naamloze vennootschap
OzI	Onroerende-zaaklichaam in de zin van artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer
Rv	Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
WBR	Wet op belastingen van rechtsverkeer
WILG	Wet inrichting landelijk gebied

2. Misverstand bij tenaamstelling

Het is mogelijk dat door een misverstand bij een levering de onroerende zaak niet op naam is gesteld van de persoon aan wie bedoeld was over te dragen. Als in een dergelijke situatie de tenaamstelling wordt gecorrigeerd door een nieuwe levering, is het niet wenselijk dat opnieuw overdrachtsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

In geval van een correctie van de tenaamstelling van een onroerende zaak, keur ik onder de volgende voorwaarden goed dat op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de door die correctie verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- Er wordt aangetoond dat de verkrijging onder de onjuiste tenaamstelling uitsluitend het gevolg is van een misverstand.
- Het verzoek wordt ingediend binnen vijf jaar nadat de verkrijging onder de onjuiste tenaamstelling heeft plaatsgevonden.

3. Verrijging door NV of BV in oprichting

Het is mogelijk dat de oprichter van een NV of BV vooruitlopend op de oprichting, namens de op te richten vennootschap, onroerende zaken in eigendom verkrijgt. De oprichter is daarbij overdrachtsbelasting verschuldigd. Na oprichting is de NV of BV pas gebonden aan deze verkrijging op het moment waarop zij deze bekrachtigt (artikel 2:203 (93) van het BW). De oprichter levert dan vervolgens daarna de onroerende zaken door aan de NV of BV. Het is dan niet in alle gevallen wenselijk dat opnieuw overdrachtsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

In geval de oprichter van een NV of BV vooruitlopend op de oprichting onroerende zaken verkrijgt en deze vervolgens doorlevert aan de later tot stand gekomen vennootschap, keur ik onder de volgende voorwaarden goed dat op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de doorlevering verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden.

- Er wordt (per saldo) niet minder overdrachtsbelasting geheven over de verkrijging door de oprichter, dan wanneer de NV of BV de onroerende zaken onmiddellijk zou hebben verkregen.
- De onroerende zaken zijn geleverd aan de oprichter, uitsluitend vanwege het feit dat de NV of BV ten tijde van de

- eigendomsverkrijging in oprichting was.
- De oprichter verkrijgt de onroerende zaken ten behoeve van en voor rekening van de NV of BV in oprichting.
- De doorlevering vindt plaats binnen één jaar na oprichting van de NV of BV.

4. Economische eigendom bij executoriale verkoop

Een hypotheekhouder kan een onroerende zaak verkopen van een hypotheekgever die niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan en daardoor in verzuim is. De hypotheekhouder maakt daarbij gebruik van zijn bevoegdheid tot het uitoefenen van het recht van parate executie. De verkoop gebeurt per openbare executoriale veiling, dan wel per onderhandse executoriale verkoop (artikel 3:268 van het BW). Op de openbare executoriale veiling zijn van toepassing de veilingvoorwaarden die de notaris in overleg met de hypotheekhouder of beslaglegger heeft vastgesteld. In de regel zijn dit de AVVE, opgesteld door het Contactorgaan Hypothecair Financiers, eventueel aangevuld met bijzondere veilingvoorwaarden.

Ter gelegenheid van de openbare executoriale veiling maakt de notaris voor de koper een akte van gunning op. De geveilde onroerende zaak komt vanaf de gunning voor risico van de koper (artikel 18, eerste lid, van de AVVE). Op grond hiervan zou het standpunt kunnen worden ingenomen dat de koper op dit moment de economische eigendom van de onroerende zaak verkrijgt (artikel 2, tweede lid, van de WBR). Ik ben evenwel van mening dat dit niet het geval is. De bepaling in artikel 18, eerste lid, van de AVVE heeft het doel te voorkomen dat de executant door de koper aansprakelijk kan worden gesteld voor schade aan de zaak die na de veiling ontstaat. De bepaling regelt aldus uitsluitend de rechtsverhouding tussen de executerende hypotheekhouder en de koper. Niet kan worden gesteld dat enkel door of bij de akte van gunning een zodanig samenstel van rechten en verplichtingen overgaat op de koper dat sprake is van een verkrijging van de economische eigendom.

Bij een onderhandse executoriale verkoop geldt in veel gevallen een vergelijkbare bepaling met artikel 18, eerste lid, van de AVVE. Het risico van het verkochte gaat over op het moment dat de voorzieningenrechter van de rechtbank de koopovereenkomst goedkeurt. Ook dan verkrijgt de koper niet de economische eigendom van de onroerende zaak. De verkoop gebeurt weliswaar onderhands maar behoudt haar executoriale karakter.

4.1 Verkrijging juridische eigendom

De verkrijging van de juridische eigendom bij een openbare executoriale veiling vindt plaats op het tijdstip waarop de notaris de verklaring van betaling (akte van kwijting) opmaakt.

Een onderhandse executoriale verkoop wordt behandeld als een reguliere koopovereenkomst. De verkrijging van de juridische eigendom vindt bij een onderhandse executoriale verkoop plaats op het tijdstip waarop de notaris de akte van levering opmaakt (artikel 8 van de WBR). Als gevolg van de verkrijging van de juridische eigendom is overdrachtsbelasting verschuldigd (artikel 2, eerste lid, van de WBR).

4.2 Veilingen onder de AVVE

De standpunten in dit onderdeel van het besluit betreffen

executieveilingen die worden gehouden onder de AVVE of bepalingen van gelijke strekking. In andere situaties is het denkbaar dat de koper wel de economische eigendom verkrijgt op een moment voorafgaande aan de juridische eigendomsverkrijging. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als de koper met toestemming van de eigenaar en de executerende hypotheekhouder de onroerende zaak in bezit neemt vóór het opmaken van de notariële verklaring van betaling.

4.3 Beslagexecuties

De onderdelen 4 tot en met 4.2 van dit besluit zien tevens op de situatie dat een openbare executoriale veiling plaatsvindt door een beslaglegger (artikel 514 en verder van het Rv).

5. Uitgezonderde verkrijgingen

Voor de overdrachtsbelasting wordt een aantal vormen van verkrijging van onroerende zaken uitgezonderd voor de heffing. Niet als verkrijgingen worden onder andere aangemerkt die krachtens erfrecht en die krachtens verdeling van een nalatenschap (artikel 3, eerste lid, onderdelen a en b, van de WBR).

5.1 Afgifte onroerende zaak aan legataris ter voldoening van legaat in geld

Als een erflater bij testament een onroerende zaak heeft gelegateerd, dan is de legataris bij de afgifte van dit legaat geen overdrachtsbelasting verschuldigd. Het is mogelijk dat een erflater aan iemand een bedrag in geld heeft gelegateerd. Bij de afgifte van het legaat kunnen de erfgenamen en de legataris vervolgens overeenkomen dat aan de legataris niet een bedrag in geld maar een onroerende zaak wordt afgegeven. Er is dan sprake van een inbetalinggeving (artikel 6:45 van het BW). De legataris neemt genoegen met een andere zaak dan het aan hem gelegateerde. Hij heeft de onroerende zaak dan niet krachtens erfrecht verkregen en is ter zake van zijn verkrijging overdrachtsbelasting verschuldigd.

5.2 Verdeling nalatenschap afwijkend van de ouderlijke boedelverdeling

Onder het tot 1 januari 2003 geldende erfrecht was het mogelijk om bij testament een ouderlijke boedelverdeling te maken (artikel 4:1167 van het BW oud). De erfgenamen konden dan bij de verdeling van de boedel niet afwijken van de bepalingen in het testament (artikel 4:1170 van het BW oud). Wel bestond voor hen de mogelijkheid om in onderling overleg de nalatenschap op andere wijze te verdelen.

Een testament met ouderlijke boedelverdeling is onder het erfrecht vanaf 1 januari 2003 niet meer mogelijk. De op 1 januari 2003 reeds bestaande testamente worden op grond van het overgangsrecht geëerbiedigd. Ook kunnen er nog onverdeelde nalatenschappen zijn welke onder het oude erfrecht zijn opengevallen. Voor zover deze nalatenschappen worden verdeeld in afwijking van de ouderlijke boedelverdeling, is er geen sprake van een verdeling in de zin van artikel 3 van de WBR. Over de verkrijging van een onroerende zaak is dan overdrachtsbelasting verschuldigd.

5.3 Verdeling huwelijksgemeenschap of nalatenschap na herverkaveling

De verkrijging bij een toedeling op grond van een herverkaveling vormt een origineire verkrijging. Dit betekent dat de titel van de eerdere verkrijging door degene die de onroerende zaak in de herverkaveling heeft ingebracht, zijn betekenis heeft verloren (titelzuiverende werking van art 82, tweede lid, van de WILG).

Deze titelzuiverende werking heeft gevolgen voor een onroerende zaak die op het moment van herverkaveling behoort tot een nog niet verdeelde huwelijksgemeenschap of nalatenschap. De verdeling kan immers niet meer worden aangemerkt als een verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap. Hierdoor is het bepaalde in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de WBR niet van toepassing. Dit acht ik niet gewenst in de situatie waarin een herverkaveling plaatsvindt na de ontbinding van het huwelijk of verkrijging krachtens erfrecht, terwijl de verdeling nog niet heeft plaatsgevonden en het (in feite) of dezelfde zaak betreft, of daarvoor in de plaats komt. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat het bepaalde in artikel 3, eerste lid, onderdeel b, van de WBR van toepassing is als de verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap plaatsvindt nadat de betreffende onroerende zaken worden betrokken bij een herverkaveling.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden.

- Er is sprake van een herverkaveling als bedoeld in Hoofdstuk 8, Titel 3, van de WILG. De goedkeuring geldt dus niet voor een ruilverkaveling bij overeenkomst als bedoeld in Hoofdstuk 9, van de WILG.
- De toedeling krachtens herverkaveling vindt plaats binnen vijf jaar na het moment van de inschrijving van het echtscheidingsvonnis in de registers van de burgerlijke stand (ontbinding van het huwelijk) of de verkrijging krachtens erfrecht.

6. Aandelen in onroerende-zaaklichamen

6.1 Certificeren van aandelen

De verkrijging van een of meer aandelen in een Ozl kan een belastbaar feit zijn voor de overdrachtsbelasting. Dit geldt ook voor het onderbrengen van de bedoelde aandelen in een stichting administratiekantoor tegen uitreiking van certificaten. De heffing van overdrachtsbelasting bij certificering kan echter onder omstandigheden leiden tot een onbillijkheid van overwegende aard. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Bij certificering van aandelen keur ik onder voorwaarden goed dat op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de ten gevolge van de certificering verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- Alle aandelen van het Ozl worden gecertificeerd en ondergebracht in een administratiekantoor. Het is ook toegestaan dat alle aandelen van het Ozl worden ondergebracht in één administratiekantoor per aandeelhouder.
- Voor ieder ingeleverd aandeel wordt telkens een certificaat uitgereikt dan wel een aantal certificaten tot een gelijk totaal nominaal bedrag als het ingeleverde aandeel.
- Het administratiekantoor kan de overgenomen aandelen niet vervreemden of verpanden, wat het eerste betreft althans niet zonder onmiddellijke uitkering van de opbrengst aan de certificaathouders tegen inlevering van de certificaten.
- De door het administratiekantoor ontvangen dividenden en andere uitkeringen op de aandelen worden onmiddellijk ter beschikking van de certificaathouders gesteld.
- Bij uitreiking van bonusaandelen of stockdividenden op de overgenomen aandelen worden door het administratiekantoor dienovereenkomstig certificaten verstrekt.
- Als bij de uitgifte van nieuwe aandelen voorkeursrechten aan de aandeelhouders worden toegekend, stelt het administratiekantoor de certificaathouders in de gelegenheid dienovereenkomstig een voorkeursrecht op certificaten uit te oefenen. Het administratiekantoor maakt van de voorkeursrechten van aandeelhouders gebruik in dezelfde omvang als de certificaathouders gebruik maken van de hun dienovereenkomstig toegekende rechten.
- Door het administratiekantoor ontvangen liquidatie-uitkeringen op de aandelen worden onmiddellijk aan de certificaathouders tegen inlevering van de certificaten afgedragen.
- De vervreemdingsbevoegdheid ten aanzien van de certificaten is niet geringer dan bij de aandelen het geval is.
- De certificaten kunnen slechts tegen afgifte van de aandelen worden ingetrokken dan wel ingeleverd.

Overigens mogen de statuten en administratievoorwaarden of andere overeenkomsten geen bepalingen bevatten, welke vereenzelving van de certificaten met de aandelen zouden verhinderen.

6.2 Ongedaan maken van certificering

De verkrijging van een of meer certificaten van aandelen in een Ozl kan een belastbaar feit zijn voor de overdrachtsbelasting. Dit geldt ook voor de situatie waarin alle certificaten worden (terug) omgewisseld voor de onderliggende aandelen.

De heffing van overdrachtsbelasting kan bij het ongedaan maken van de certificering leiden tot een onbillijkheid van overwegende aard. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Bij het ongedaan maken van certificering van aandelen, door middel van omwisseling van alle certificaten, keur ik onder voorwaarden goed dat op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend ten bedrage van de door de ongedaanmaking verschuldigde overdrachtsbelasting.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- Bij de eerdere certificering van de aandelen werd, afhankelijk van het tijdstip waarop dat plaatsvond, voldaan aan alle onder punt 6.1 van dit besluit gestelde voorwaarden, dan wel aan de voorwaarden vermeld in de resolutie van 23 maart 1962, no. B2/3678 of het besluit van 14 november 2000, nr. CPP2000/1943M, inmiddels vervangen door het besluit van 23 november 2006, nr. CPP2006/2674M
- Alle certificaten worden omgewisseld voor de onderliggende aandelen.
- De aandelen geven dezelfde rechten die aan de certificaten en de certificaathouders toekomen.

6.3 Inkoop en uitgifte van eigen aandelen

De inkoop van eigen aandelen, dan wel de uitgifte van aandelen door een Ozl kan een belastbaar feit vormen voor de overdrachtsbelasting. Ik acht het niet in alle gevallen wenselijk dat ter zake hiervan overdrachtsbelasting wordt geheven. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur in de volgende gevallen onder voorwaarden goed dat op verzoek een tegemoetkoming wordt verleend voor het bedrag van de verschuldigde overdrachtsbelasting:

- Verkrijging door een Ozl van eigen aandelen als gevolg van een inkoop, direct gevolgd door intrekking van de ingekochte aandelen
- Uitgifte (toekenning) van aandelen door een Ozl.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- De onderlinge gerechtigdheid van de aandeelhouder(s) tot het vermogen wijzigt niet. Met de term 'gerechtigdheid' wordt bedoeld het materiële belang bij de vermogensbestanddelen, waaronder de onroerende zaken, dat door de aandelen wordt vertegenwoordigd. Als er in de onderlinge gerechtigdheid wel een wijziging optreedt, dan is belast hetgeen meer wordt verkregen ten opzichte van de oorspronkelijke verhouding.
- In geval van een uitgifte van aandelen blijft het lichaam kwalificeren als een Ozl.

7. Voorbehoud aan goedkeuringen

De in dit besluit opgenomen goedkeuringen worden 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.

8. Ingetrokken regelingen

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

- 18 augustus 2006, nr. CPP2005/2923M.
- 14 maart 2007, nr. CPP2006/1574M.
- 9 augustus 2007, nr. CPP2007/1355M .
- de onderdelen 1 en 3 van het besluit van 27 december 1988, nr. IB 88/1084.

9. 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, 29 juni 2011.

De staatssecretaris van Financiën,
mr. drs. F.F.H. Weekers.