

## Hardheidsclausule omzetbelasting

13 mei 2002 – CPP2002/897M

Hardheidsclausule omzetbelasting

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, domein verbruiksbelastingen

De directeur-generaal Belastingdienst heeft namens de staatssecretaris van Financiën het volgende besloten.

Mij is gebleken dat onderdeel C van het besluit van 31 december 1986, nr. 286-19041 in de praktijk vragen oproept ingeval een nieuw vervaardigde onroerende zaak binnen zes maanden na eerste ingebruikname meerdere malen van eigenaar wisselt zonder dat de verkopers het oogmerk hebben gehad de onroerende zaak te exploiteren. Daartoe heb ik onderdeel C aangepast. Verder heb ik de gelegenheid benut een regeling te treffen voor de in de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 18 november 1999, nr. 97/02094 en in mijn onderschrift aangesneden problematiek (Infobulletin 2000/114).

Voor de goede orde merk ik op dat het in dit besluit gehanteerde begrip levering moet worden opgevat als levering of dienst in de zin van artikel 15, lid 1, aanhef en onderdeel a, van Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR).

Ingevolge artikel 15, lid 1, aanhef en onderdeel a van de WBR is van overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging krachtens:

- een levering als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel a, onder 1e, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) of
- een dienst als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel b, slotalinea, van de Wet OB 1968

ter zake waarvan omzetbelasting is verschuldigd, tenzij de zaak als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet OB 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.

In de hierna vermelde gevallen leidt strikte toepassing van het vorenstaande tot een onbillijkheid van overwegende aard, als is bedoeld in artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna de hardheidsclausule). Voor die gevallen keur ik goed dat de bevoegde inspecteurs namens mij op een daartoe gedaan verzoek de hardheidsclausule toepassen.

Aan de goedkeuringen verbindt de inspecteur steeds de voorwaarde dat zij vervallen, voor zover met betrekking tot het niet geheven bedrag aanspraak op vermindering van overdrachtsbelasting, zoals ingevolge de artikelen 9, vierde lid, en 13 van de WBR, mocht worden gemaakt.

A. Indien een levering van een onroerende zaak plaatsvindt binnen een fiscale eenheid als is bedoeld in artikel 7, lid 4 van de Wet OB 1968, terwijl zonder het bestaan van die fiscale eenheid ter zake van de levering van rechtswege omzetbelasting verschuldigd zou zijn geweest, mits tevens de leverancier die onroerende zaak

1. niet als bedrijfsmiddel heeft gebruikt of
2. wel als bedrijfsmiddel heeft gebruikt, maar de verkrijger de omzetbelasting niet geheel of gedeeltelijk op grond van artikel 15 van de Wet OB 1968 in aftrek had kunnen brengen.

B. Indien uitsluitend door de toepassing van artikel 31 van de Wet OB 1968 niet van rechtswege omzetbelasting is verschuldigd ter zake van de levering van onroerend goed, en tevens is voldaan aan hetgeen in het voorgaande bij A.1. c.q. A.2. is vermeld.

C. Het verhuren van een nieuw vervaardigde onroerende zaak in het kader van de voorgenomen verkoop ervan als beleggingsobject heeft tot gevolg dat ten tijde van de levering de onroerende zaak geacht wordt als bedrijfsmiddel te zijn gebruikt door de verkoper. In dergelijke gevallen kan de hardheidsclausule worden toegepast, mits is voldaan aan de vier navolgende vereisten:

1. de verkrijging vindt plaats binnen een tijdvak van zes maanden, gerekend vanaf de ingangsdatum van de verhuur, dan wel, indien de onroerende zaak reeds vóór die datum overeenkomstig de bestemming in gebruik is genomen, gerekend vanaf de eerste ingebruikneming;
2. de verkrijging is vervat in een notariële akte verleden binnen de onder 1 bedoelde termijn, dan wel ingeval de levering niet bij notariële akte zal plaatsvinden, de verkrijging van de economische eigendom in de zin van artikel 2, tweede lid, WBR is vervat in een onderhandse akte welke binnen de onder 1 bedoelde termijn is geregistreerd overeenkomstig de Registratiewet 1970;
3. de levering dient van rechtswege te zijn onderworpen aan heffing van omzetbelasting, tenzij deze heffing uitsluitend door de toepassing van artikel 31 van de Wet OB 1968 achterwege blijft; en

4. de verkoper mag niet het oogmerk hebben gehad de onroerende zaak te exploiteren.

De onder C bedoelde goedkeuring strekt zich ook uit tot de gevallen waarin de verkoper niet zelf, maar een rechtsvoorganger tot verhuur van de onroerende zaak is overgegaan. In dat geval moet zowel bij de levering door de rechtsvoorganger als die door de verkoper aan de genoemde vereisten zijn voldaan.

D. Onverkorte toepassing van artikel 9, vierde lid, WBR heeft tot gevolg dat ingeval een op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel a, WBR vrijgestelde verkrijging als bedoeld in artikel 2, tweede lid WBR wordt gevolgd door een verkrijging als bedoeld in artikel 2, eerste lid WBR, of andersom, door dezelfde persoon of door zijn rechtsopvolger krachtens huwelijksvermogensrecht of erfrecht, bij de tweede verkrijging de maatstaf van heffing niet wordt beperkt ingeval de verschuldigde omzetbelasting op grond van artikel 15 van de Wet OB 1968 geheel of gedeeltelijk in aftrek kon worden gebracht. Dit acht ik ongewenst als de zaak bij de eerste verkrijging nog niet als bedrijfsmiddel was gebruikt, dan wel reeds als zodanig in gebruik was genomen maar op grond van onderdeel C van dit besluit de hardheidsclausule werd toegepast. Artikel 9, vierde lid WBR wordt in deze gevallen toegepast alsof de omzetbelasting bij de eerste verkrijging in het geheel niet in aftrek kon worden gebracht.

Het besluit van 31 december 1986, nr. 286-19041 is vervallen.