

NOTITIE

Van : mr. A.J.V. Tierolff
Onderwerp : Hoge Raad 24 februari 2017, woning en 2% overdrachtsbelasting
Datum : 25 februari 2017

1. Inleiding

Op 24 februari 2017 heeft de Hoge Raad in 4 arresten een nadere invulling gegeven aan het begrip 'woning' als bedoeld in artikel 14 lid 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wbr). De verkrijging van een woning en aanhorigheden en beperkte rechten daarop zoals erfpacht is belast met 2% overdrachtsbelasting; voor andere registergoederen dan een woning geldt een tarief van 6%.

Aangezien over dit onderwerp betrekkelijk veel wordt geprocedeerd is de invulling van de Hoge Raad van belang voor de dagelijkse praktijk van overdracht van registergoederen. Ook na de arresten van de Hoge Raad moet elke situatie op zichzelf worden beoordeeld om te bezien welk tarief van toepassing is op de verkrijging.

2. Historie artikel 14 lid 2 Wbr

Om de doorstroming op de woningmarkt te stimuleren geldt sinds 15 juni 2011 het voor de overdrachtsbelasting verlaagde tarief van 2% bij verkrijging van woningen. Aanvankelijk was deze verlaging tijdelijk bedoeld, maar werd later permanent in de wet (artikel 14 lid 2 Wbr) opgenomen.

De latere verkrijging van zaken die tot een woning behoren, de zogenoemde aanhorigheden zoals een garage of een stuk tuin, viel nog onder het 6%-s tarief. Sinds 1 januari 2013 valt de latere verkrijging van een aanhorigheid ook onder het 2%-s tarief mits de aanhorigheid en de woning zijn aan te merken als een geheel, waarmee wordt bedoeld dat er voldoende samenhang dient te zijn en bijvoorbeeld de los verkregen garage niet te ver van de woning verwijderd mag zijn. Van een perceel grasland is onlangs nog door de rechter beslist dat het geen aanhorigheid was van een woonboerderij.

Als het bouwwerk deels een woning is en deels andersoortig registergoed dient het voor de berekening van de overdrachtsbelasting in waarde te worden gesplitst. Deze splitsing hoeft niet plaats te vinden indien het woondeel respectievelijk het niet-woondeel minder is dan 10% van het totaal. Als het bouwwerk bijvoorbeeld voor

meer dan 90% een woning is, mag voor het gehele bouwwerk worden uitgegaan van het 2%-s tarief.

Overdrachtsbelasting is een tijdstipbelasting. Dat houdt in dat op het moment van verkrijging, het tekenen van de akte van levering, beoordeeld moet worden of wel of geen sprake is van een woning. Het feitelijk gebruik ten tijde van de verkrijging is niet van belang. Het door de verkrijger beoogde gebruik is evenmin van belang. Bij verkrijging van een woning die direct na de verkrijging gesloopt zal worden om plaats te maken voor een bedrijfspand is het 2%-s tarief van toepassing terwijl de verkrijging van een bedrijfspand dat direct na de overdracht wordt gesloopt om er een woning te realiseren onderworpen is aan het 6%-s tarief. Een perceel grond waarvan de fundering al is aangebracht ten behoeve van de realisatie van een woning mag worden beschouwd als een woning in aanbouw waarop het verlaagde tarief van toepassing is.¹

3. Casus Hoge Raad 24 februari 2017²

De Hoge Raad heeft 4 arresten gewezen in verschillende voorgelegde casus. Één van de casus zal hierna nader worden besproken waarbij de tekst grotendeels letterlijk van het arrest zelf afkomstig is.

In de casus was sprake van de verkrijging van een pand dat in 1895 als woonhuis (stadsvilla) was gebouwd en aanvankelijk ook als woonhuis is gebruikt en later – na een verbouwing – jarenlang als advocatenkantoor is gebruikt. Ten tijde van de verkrijging was er geen keuken of badkamer aanwezig maar wel toiletten, elektrische voorzieningen, centrale verwarming en een pantry. Volgens het bestemmingsplan had het pand zowel een woon- als kantoorbestemming. De belastingdienst was van mening dat er geen sprake van een woning en dus 6% overdrachtsbelasting diende te worden voldaan. De verkrijger was het daar niet mee eens. De Rechtbank (geen woning) en het Hof (wel een woning) oordelen verschillend waarna de zaak aan de Hoge Raad wordt voorgelegd.

De Hoge Raad overweegt dat grotere doorstroming op de woningmarkt is genoemd als een van de doeleinden van de in artikel 14 lid 2 Wbr neergelegde tariefsverlaging, maar dat daar tegenover staat dat de wetgever heeft aanvaard dat het verlaagde tarief ook toepasselijk zal zijn in bepaalde gevallen waarin de verkrijging van het bouwwerk redelijkerwijs niet in verband is te brengen met doorstroming op de woningmarkt (zoals bij tweede huizen en recreatiewoningen). Het doel van het

¹ Als de verkoper een btw-ondernemer is zal in dat geval sprake zijn van een levering in de omzetbelasting en de samenloopvrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing zijn, artikel 15 lid 1 letter a- 1Wbr.

² ECLI:NL:HR:2017:290, 291, 294 en 295

bevorderen van doorstroming op de woningmarkt kan volgens de Hoge Raad niet doorslaggevend worden geacht bij de uitleg van het begrip 'woning' in gemelde wetsbepaling.

Verder constateert de Hoge Raad dat noch in artikel 14 lid 2 Wbr noch elders de wetgever nader heeft omschreven wat bij de toepassing van dit wettelijk voorschrift moet worden verstaan onder 'woning'. Uit de wetgeschiedenis kan slechts worden opgemaakt dat de wetgever bij de heffing van overdrachtsbelasting voor het lage tarief voor ogen had het bouwwerk dat 'naar zijn *aard bestemd* is voor bewoning'. Verder bestaat geen aanknopingspunt om aan te nemen dat de wetgever voor de toepassing van artikel 14 lid 2 Wbr heeft willen aansluiten bij de rechtspraak met betrekking tot de Gemeentewet, in welke rechtspraak mede doorslaggevend is geacht dat het pand naar aard en inrichting niet alleen bestemd maar ook *geschikt* is om als woning te dienen.³

Feitelijke bewoning brengt nog niet mee dat het gekochte bouwwerk naar zijn aard tot bewoning is bestemd, terwijl ook niet van belang is of de koper het gekochte zelf wil gaan bewonen. Er dient te worden gewerkt met een zo objectief mogelijke maatstaf, dat wil zeggen een maatstaf die zoveel mogelijk aanknoopt bij de kenmerken van het bouwwerk zelf. Aanknopning bij de kenmerken van het bouwwerk zelf wordt bereikt door aansluiting te zoeken bij het doel waarvoor het oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. Indien dat doel bewoning is geweest maar het bouwwerk nadien is verbouwd om het geschikt te maken voor een andere vorm van gebruik, kan het alleen worden geacht zijn aard van woning te hebben behouden indien slechts beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor bewoning geschikt te maken.

Indien toepassing van de hiervoor vermelde regels niet leidt tot een duidelijke conclusie (twijfel dus), komt mede betekenis toe aan de eisen of beperkingen die voor het (gebruik van het) bouwwerk voortvloeien uit publiekrechtelijke voorschriften.

In de hiervoor besproken casus oordeelde de Hoge Raad dat het bouwwerk nog steeds een woning is en dus het tarief van 2% overdrachtsbelasting van toepassing is. In twee andere casus kwam de Hoge Raad met min of meer dezelfde redenering ook tot de conclusie dat 2% overdrachtsbelasting is verschuldigd omdat er sprake is van een woning. In de vierde casus oordeelde de Hoge Raad dat geen sprake was van een woning omdat het bouwwerk (een hospice) moest worden aangemerkt als een verzorgingsinstelling en niet als woning.

³ Artikel 220a, lid 2 Gemeentewet waarin wordt verwezen naar een in hoofdzaak tot woning dienende onroerende zaak als bedoeld in hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken

4. Conclusie

Uit de arresten en het voorafgaande advies van de Advocaat-Generaal valt de volgende rode draad/stappenplan te destilleren voor de beoordeling of sprake is van een woning voor de overdrachtsbelasting op het moment van het tekenen van de akte van levering:

1. de oorspronkelijke bouwkundige aard/bestemming van het bouwwerk;
2. eventuele latere (omvangrijke) verbouwingen die de oorspronkelijke bouwkundige aard van het bouwwerk hebben veranderd. Door een verbouwing kan een woning wijzigen in een niet-woning en een niet-woning wijzigen in een woning. Als slechts beperkte aanpassingen nodig zijn om het bouwwerk weer als woning geschikt te maken, bijvoorbeeld het terugbrengen van een keuken en/of badkamer, heeft het bouwwerk zijn aard als woning behouden;
3. pas als op grond van het vorenstaande twijfel bestaat of sprake is van een woning dient te worden gekeken naar de publiekrechtelijke bestemming.
