

Overdrachtsbelasting: 6% of 2%?

Drs. J.E. van den Berg

Het afgelopen jaar is er, voor de overdrachtsbelasting, regelmatig geprocedeerd over de vraag of er nu een woning (2%) of een niet-woning (6%) werd gekocht. Hierna volgt een kort overzicht van de belangrijkste jurisprudentie, waarna wordt afgesloten met de rode draad in deze jurisprudentie.

Belastbare object

De overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak of een recht dat daarop gevestigd is. De definitie van een onroerende zaak is als volgt: onroerende zaken zijn gronden en alles wat duurzaam met de grond verenigd is. Onder verkrijging valt zowel de juridische als de economische eigendomsverkrijging. Het onderscheid tussen deze twee is, dat bij het juridische eigendom het om de macht gaat en bij het economische eigendom om het belang. Met dit laatste wordt bedoeld dat de economische eigenaar risico loopt van de waardeverandering van de zaak. Zo krijgt de huurkoper bij het aangaan van de huurkoopovereenkomst het economische eigendom, aangezien de waardeveranderingen voor zijn rekening komen, terwijl het juridische eigendom pas bij de laatste termijnbetaling overgaat. Een huurder verkrijgt bij het aangaan van een huurcontract niet de economische eigendom, omdat de waardeverandering niet voor zijn rekening komt.

Voor een nieuwbouwwoning wordt overigens geen overdrachtsbelasting betaald, maar omzetbelasting.

Als een onroerende zaak wordt geschonken, wordt overdrachtsbelasting berekend over de waarde in het economische verkeer. In artikel 24, tweede lid Successiewet is een samenloopbepaling opgenomen op grond waarvan onder voorwaarden overdrachtsbelasting in mindering komt op de schenkbelasting.

Het tarief

Het kabinet heeft op 1 juli 2011 (met terugwerkende kracht tot en met 15 juni 2011) de overdrachtsbelasting over de verkrijging van woningen in eerste instantie tijdelijk verlaagd (van 6%) naar 2%. Vanaf 1 juli 2012 is in het Lente-akkoord besloten om de overdrachtsbelasting permanent te verlagen naar 2% (Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013). Deze maatregel geldt niet alleen voor de hoofdwoning, maar voor alle soorten woningen, zoals een tweede woning, recreatiewoning, verhuurde woning of tijdelijk leegstaande woning. Het verlaagde tarief geldt ook voor de ondergrond van de woning, de tuin en aanhorigheden zoals serres, schuren, garages en parkeerplaatsen voor zover deze aanhorigheden maar op hetzelfde perceel staan als de woning. In een besluit is de staatssecretaris dieper ingegaan op situaties dat er sprake is van een woning.¹

Het tarief voor de overdrachtsbelasting bedraagt 6% (art. 14, eerste lid Wet op belastingen rechtsverkeer). Een uitzondering wordt dus gemaakt voor woningen (tweede lid). Het tarief bedraagt dan 2%.

Uit de parlementaire behandeling blijkt verder nog dat onder woning wordt verstaan onroerende zaken die op het moment van de juridische overdracht naar hun aard zijn bestemd voor bewoning. Als een onroerende zaak feitelijk wordt bewoond, maar naar zijn aard niet bestemd is voor bewoning, wordt deze onroerende zaak niet aangemerkt als woning. Bij twijfel of een onroerende

¹ Besluit van 1 juli 2011, nr. BLKB 2011/1290M, V-N 2011/36.6.

zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning is mede van belang of de gemeente aan de onroerende zaak een woonbestemming heeft gegeven. Voor onroerende zaken die niet geheel naar hun aard zijn bestemd voor bewoning geldt dat uitsluitend op de waarde van het deel dat voor bewoning is bestemd het tarief van 2 procent wordt toegepast. Als de onroerende zaak qua oppervlakte voor 90 procent of meer naar zijn aard bestemd is voor bewoning, kan voor de verkrijging van de gehele onroerende zaak het tarief van 2 procent worden toegepast.²

Aankoop pand

Kantoor is verbouwd tot woning

Belanghebbende kocht een onroerende zaak. In de akte van levering is de onroerende zaak omschreven als "de dubbele villa, inclusief erf, ondergrond en verdere toebehoren. Op aanvraag van belanghebbende heeft het college van burgemeester en wethouders, vóór de verkrijging van de onroerende zaak, een omgevingsvergunning verleend 'voor het in- en uitwendig veranderen, vergroten en gedeeltelijk slopen van het kantoor' en het wijzigen van de bestemming naar 'wonen (maatschappelijke woonzorg)'.

Het Hof concludeert tot de aankoop van een niet-woning: 6%.³ Het pand is niet te duiden als een onroerende zaak die naar de aard is bestemd voor bewoning. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat een onroerende zaak die bestemd is voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling of ziekenhuis niet als woning kan worden aangemerkt.⁴

Aankoop hospice

Aan belanghebbende is geleverd een onroerende zaak met bestemming woonhuis waarin een hospice is gevestigd. Het gebouw bestaat uit vier bouwlagen. In de kelder bevinden zich verkeersruimten (trappenhuis, lift en hal), twee logeerkamers met elk een doucheruimte. De bewoner kan zijn unit inrichten met zijn eigen spullen en naar zijn eigen behoeften en wensen. Bij de prijs die door [stichting Y] aan de bewoner in rekening wordt gebracht, is de verzorging van eten en drinken inbegrepen. De bewoner kan hiervoor ook zelf zorg (laten) dragen. De bewoner koopt zelf de benodigde zorg in.

Het Hof oordeelt dat er sprake is van een woning. Het tarief bedraagt 2%.⁵

Woning is verbouwd tot kantoor

Belanghebbende heeft een onroerende zaak gekocht. Dit pand is in 1895 gebouwd als woonhuis en vervolgens als zodanig gebruikt. Het pand deed de afgelopen decennia dienst als advocatenkantoor in verband waarmee het interieur is aangepast. Het pand heeft nog een zelfstandige entree, toilet op de begane grond en op de eerste en tweede verdieping, vloerbedekking, plafonds voorzien van verlichtingsarmaturen, centrale verwarming door middel van radiatoren, aansluitzuilen op de vloer en een pantry. Er is geen keuken en geen badkamer meer.

² Tweede Kamer 2011-2012, 33 003, nr. 3, p 115-116.

³ Gerechtshof Den Haag, 26 juni 2015, nr. BK-14/00421, ECLI:NL:GHDHA:2015:3915.

⁴ Als woning zijn in ieder geval niet aan te merken: bedrijfsgebouwen en -ruimtes, afzonderlijke garageboxen, hotels/pensions, asielzoekerscentra en **onroerende zaken die bestemd zijn voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling of ziekenhuis**. Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, blz. 115.

⁵ Gerechtshof Amsterdam, 17 maart 2016, nr. 15/00729, ECLI:NL:GHAMS:2016:2522. Uit de feiten blijkt dat het mogelijk is alleen een kamer (zonder zorg) te huren. Vermoedelijk heeft het Hof daardoor niet hoeven vast te stellen dat er sprake is van een onroerende zaak die wordt gebruikt als een verzorgingsinstelling (zie de vorige noot).

Het Hof is van mening dat er sprake is van een woning: 2%.⁶ Het pand heeft namelijk nog steeds een woonbestemming.

Woning is verbouwd tot tandartspraktijk

Belanghebbende is mede-eigenaar geworden van een gezinswoning/hoekwoning. Op het moment van levering is het pand in gebruik als tandartspraktijk en niet als woning. De leveringsakte omschrijft de onroerende zaak: "(...) het woonhuis met schuur en tuin (...) hierna aangeduid met 'het verkochte', door koper te gebruiken als beleggingsobject (het is koper bekend dat het verkochte thans als tandartspraktijk in gebruik is) (...)". De publiekrechtelijke bestemming van de onroerende zaak is en was 'Wonen en Dienstverlening'.

Het Hof stelt vast dat er een woning wordt geleverd: 2%⁷

Aankoop voormalig schoolgebouw

Belanghebbende koopt van de gemeente in december een voormalig schoolgebouw. In de koopovereenkomst wordt opgenomen dat de gemeente van plan is om de bestemming 'maatschappelijk' te wijzigen in 'wonen'. Tot oktober was de onroerende zaak in gebruik als peuterspeelzaal. Belanghebbende heeft de onroerende zaak aangepast en gebruikt hem als woning.

De Rechtbank oordeelt dat X 6% overdrachtsbelasting is verschuldigd. Het voormalige schoolgebouw is namelijk geen woning: 6%.⁸

Bestemming wonen en werken (gemengde bestemming)

Belanghebbende kocht een leegstaand pand dat als anti-kraak werd bewoond en niet werd gebruikt als kantoor. Voorheen was het pand in gebruik bij woning met atelier. Gelet op de overgelegde bouwtekeningen waarop de oorspronkelijke werkruimte - het atelier van de architect - is aangegeven, alsmede de verkeersruimtes en het souterrain die deels aan de werkruimte moeten worden toegerekend, stelt de rechtbank de verhouding woon- en werkruimte schattenderwijs op 80%-20%. De onroerende zaak is, qua oppervlakte, dus niet voor 90 procent of meer bestemd is om te worden bewoond. Dit betekent dat er over 80% van de waarde 2% en over 20% van de waarde 6% overdrachtsbelasting wordt geheven.⁹

De rode draad

Onder het begrip woning wordt voor de overdrachtsbelasting verstaan een onroerende zaak die op het moment van de juridische overdracht naar zijn aard is bestemd voor bewoning. Nagegaan moet worden of het pand als woning is gebouwd en als zodanig is gebruikt. Latere aanpassingen zijn dan van minder belang, mits het, voor de aankoop, naar zijn aard is bestemd voor bewoning en als zo danig ook kan worden bewoond.¹⁰ De subjectieve bedoeling van de koper doet niet af aan de objectieve vaststellingen ten aanzien van de aard van de onroerende zaak. Dat vloeit ook voort uit het karakter van de overdrachtsbelasting. Dit is een tijdstipbelasting: op het moment van de verkrijging moet worden beoordeeld wat de bestemming van het complex is, en dat is wonen.¹¹

⁶ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 23 februari 2016, nr. 15/00262, ECLI:NL:GHARL:2016:1474.

⁷ Gerechtshof Den Haag, 10-juni 2016, nr. BK-16/00027, ECLI:NL:GHDHA:2016:1741.

⁸ Rechtbank Noord-Nederland, 28 juli 2016, nr. AWB - 15_3183, ECLI:NL:RBNNE:2016:3455.

⁹ Rechtbank Den Haag, 13 september 2016, nr. AWB - 16 _ 559, ECLI:NL:RBDHA:2016:11590.

¹⁰ Gerechtshof Den Haag, 27 september 2016, nr. BK 16/0023, ECLI:NL:GHDHA:2016:2865.

¹¹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 23 september 2016, nr15/00680, ECLI:NL:GHSHE:2016:4199.

Bij twijfel of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning spelen twee zaken een rol:

1. Heeft de gemeente aan de onroerende zaak een woonbestemming gegeven? Het gedogen door de gemeente van bewoning is niet voldoende om een onroerende zaak als woning aan te merken.
2. Hebben eventuele (bouwkundige) aanpassingen ertoe geleid dat de onroerende zaak haar aard als woning heeft behouden?

Is het antwoord op beide vragen bevestigend, dan bedraagt het tarief van 2%. Bij panden met een gemengde bestemming moet 6% worden geheven over het deel 'niet woning' en 2% over het deel 'woning'.