

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

‘Naar zijn aard bestemd voor bewoning’

Naam student:	Björn Hubers
Studentnummer:	413543
Begeleider:	Drs. M.T.E. Robben
Tweede beoordelaar:	Mr. R.B.N. van Ovost
Datum definitieve versie:	04-07-2017

Inhoudsopgave

H1 INLEIDING	3
1.1 AANLEIDING TOT PROBLEEMSTELLING	3
1.2 PROBLEEMSTELLING	4
1.3 ONDERZOEKSMETHODE EN OPZET	4
1.4 AFBAKENING	5
1.5 VERANTWOORDING	5
H2 HET VERLAAGDE OVERDRACHTSBELASTINGTARIEF VOOR WONINGEN	7
2.1 DE OVERDRACHTSBELASTING IN VOGELVLUCHT	7
2.2 DOEL EN STREKKING VAN ART. 14, LID 2 WET OP BELASTINGEN VAN RECHTSVERKEER BIJ DE INVOERING	9
2.3 ONTWIKKELINGEN VAN ART. 14, TWEDE LID WBR TOT DE RECENTE FEBRUARI-ARRESTEN	10
2.3.1 <i>Artikel 14, tweede lid WBR in de parlementaire geschiedenis</i>	10
2.3.2 <i>Jurisprudentie omtrent artikel 14, tweede lid WBR</i>	13
2.3.3 <i>Artikel 14, tweede lid WBR in de literatuur</i>	16
2.4 CONSTATERINGEN	19
H3 DE FEBRUARI-ARRESTEN	20
3.1 DE ARRESTEN	20
3.1.1 <i>Het Stadsvilla-arrest</i>	20
3.1.2 <i>Het Tandartsenpraktijk-arrest</i>	23
3.1.3 <i>Het hybride boerderij-arrest</i>	24
3.1.4 <i>Het Hospice-arrest</i>	26
3.2 COMMENTAAR VANUIT DE LITERATUUR	28
H4 CONCLUSIE	31
4.1 CONCLUSIE	31
4.2 AANBEVELINGEN	32
LITERATUURLIJST	34

H1 Inleiding

1.1 Aanleiding tot probleemstelling

Vanaf 15 juni 2011 geldt voor de verkrijging van een woning een verlaagd tarief van 2% voor de overdrachtsbelasting. Dit verlaagde tarief werd ingevoerd om de haperende woningmarkt op de korte termijn te stimuleren. In eerste instantie zou de maatregel vervallen per 1 juli 2012¹, maar dit werd al snel teruggedraaid door de wetgever met de inwerkingtreding van de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013.² Hierdoor werd het verlaagde tarief namelijk structureel van toepassing en is het verlaagde tarief tot op de dag van vandaag relevant in de fiscale wereld.

Opmerkelijk is dat er ook tot op de dag van vandaag geen definitie van het begrip woning is opgenomen in de Wet op belastingen van Rechtsverkeer (hierna: WBR) en er bovendien geen aansluiting is gezocht bij de definitie van het begrip woning gegeven in andere wetten, zoals de Wet IB 2001 of de Gemeentewet. In de Memorie van Toelichting (hierna: MvT) van het Belastingplan 2012, waarin de invoering van het verlaagde tarief is opgenomen, is weliswaar een omschrijving van het begrip woning gegeven, maar dit is geen afgebakende definitie.³ De wetgever lijkt er bewust voor te hebben gekozen om geen definitie op te nemen. Zij had dit namelijk alsnog kunnen doen toen artikel 14, tweede lid WBR werd gewijzigd via het begrotingsakkoord van 2013.⁴

Doordat de wetgever geen definitie van het begrip woning heeft gegeven, maar slechts een omschrijving, kan het als lastig worden ervaren wat er onder een woning kan worden verstaan. De wetgever heeft ervoor gekozen om niet meer duidelijkheid te scheppen. Daarnaast heeft ook de nodige jurisprudentie, die ontstaan is tot en met de februari-arresten omtrent dit onderwerp, niet voor een afgebakend begrip woning gezorgd. Wellicht

¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2011, nr. AFEP/U217.

² Kamerstukken II 2012/2013, 33 287, nr. 3 p. 4-5 (Memorie van toelichting).

³ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

⁴ Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 3, p. 16 (Memorie van toelichting).

dat een afgebakend begrip is gegeven door de Hoge Raad. In februari heeft de Hoge Raad namelijk een viertal arresten gewezen omtrent het begrip woning. Deze arresten kunnen duidelijkheid hebben geschapen omtrent het begrip woning, maar dit betekent nog niet dat zij ook aansluiten bij artikel 14, tweede lid haar doel en strekking.

1.2 Probleemstelling

Naar aanleiding van het voorgaande kan de volgende probleemstelling worden opgesteld:

“Zijn de recente februari-arresten van de Hoge Raad inzake het verlaagde overdrachtsbelastingtarief in overeenstemming met doel en strekking van artikel 14, tweede lid, WBR?”

Deze probleemstelling wordt beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

- *Wat zijn doel en strekking van artikel 14, tweede lid, WBR?*
- *Hoe heeft de Hoge Raad geoordeeld in de februari-arresten?*

1.3 Onderzoeksmethode en opzet

Voor de beantwoording van de probleemstelling en de deelvragen is gekozen voor een literatuur en jurisprudentieonderzoek. Hier is voor gekozen, omdat er verschillende interpretaties en invalshoeken bestaan omtrent het verlaagde tarief en het begrip woning dat daarbij van belang is. Om deze interpretaties zo goed mogelijk weer te kunnen geven en te begrijpen, zal in hoofdstuk 2 de eerste deelvraag worden beantwoord. Hiervoor zal eerst worden gekeken naar de achtergrond van de overdrachtsbelasting en de positie van het verlaagde tarief hierin. Vervolgens zal er worden gekeken naar hoe artikel 14, tweede lid WBR tot stand is gekomen en wat haar doel en strekking is. Afsluitend wordt in hoofdstuk 2 dieper in gegaan op het begrip woning zoals de wetgever dat ziet, het in de jurisprudentie naar voren is gekomen en hoe er in de literatuur over is geschreven.

Nadat in hoofdstuk 2 de eerste deelvraag is beantwoord, zal de tweede deelvraag worden beantwoord in hoofdstuk 3. In dit hoofdstuk zullen de februari-arresten worden behandeld. Dit zal gebeuren aan de hand van de uitspraken van de rechtbanken, gerechtshoven en de Hoge Raad, maar ook aan de hand van de conclusie van de Advocaat-Generaal (hierna: A-G) en wat er in de literatuur is geschreven over de februari-arresten.

Na het beantwoorden van de deelvragen in het tweede en derde hoofdstuk, zal in hoofdstuk 4 de probleemstelling aan de hand van de deelvragen worden beantwoord. Naast een conclusie zullen hier eventuele aanbevelingen worden gegeven voor de wetgever of verdere onderzoeken die direct volgen uit de conclusie.

1.4 Afbakening

Van belang voor het lezen van dit onderzoek is dat, wanneer er wordt gesproken over het begrip woning, dit gaat over het begrip woning zoals dit wordt gehanteerd in de WBR. In andere wetten, zoals de Wet inkomstenbelasting 2001, hanteert men namelijk een ander begrip woning dan in de WBR. Daarnaast wordt onder een woning voor de WBR niet altijd hetzelfde verstaan als in het maatschappelijke spraakgebruik.

1.5 Verantwoording

Zoals in paragraaf 1.1 vermeld, heeft de wetgever geen definitie van het begrip woning voor de toepassing van het verlaagde tarief gegeven, maar wel de doelen van het verlaagde tarief omschreven. Het voornaamste doel was hierbij het stimuleren van de woningmarkt. De recente februari-arresten hebben in ieder geval meer duidelijkheid geschapen omtrent het begrip woning, maar de vraag is of dit wel aansluit bij het doel van de wetgever.

In de praktijk wordt namelijk gesproken van een ruimer begrip woning dan aanvankelijk werd gedacht voorafgaand aan de recente arresten van de Hoge Raad.⁵ Vanuit de private sector kan dit als wenselijk worden gezien nu onroerende zaken volgens hen eerder onder het verlaagde tarief vallen. Hierdoor zullen de transactiekosten die gepaard gaan bij het kopen van onroerende zaken lager uitvallen, waardoor het aantal transacties zou kunnen toenemen.⁶ Het eventuele toenemen van het aantal transacties lijkt dan ook aan te sluiten bij het voornaamste doel van de wetgever, namelijk het stimuleren van de woningmarkt. Dit hoeft echter niet het geval te zijn. Als er namelijk meer onroerende zaken als woning worden aangemerkt en onder het verlaagde tarief vallen, betekent niet direct dat de

⁵ EY (2017). *Hoge Raad bevestigt ruime toepassing 2%-tarief overdrachtsbelasting bij woningen*.

⁶ Van Ommeren & Van Leuvensteijn 2002, p. 4.

verkoop van deze onroerende zaken bijdraagt aan de stimulering van de woningmarkt. Zo kan sinds de arresten van de Hoge Raad een stadsvilla die gebruikt wordt als kantoor en na de verkoop zou blijven fungeren als kantoor toch worden aangemerkt als woning.⁷ Of de wetgever dit voor ogen had ten tijde van de invoering van het verlaagde tarief is maar de vraag.

In dit onderzoek zal daarom worden gekeken of de recente uitspraken van de Hoge Raad in lijn zijn met het begrip woning dat de wetgever voor ogen had ten tijde van de invoering van artikel 14, tweede lid WBR. Is dit niet het geval, dan is het voor de wetgever wellicht wenselijk toch een definitie van het begrip woning te geven die aansluit bij doel en strekking van artikel 14, tweede lid WBR.

⁷ HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:290.

H2 Het verlaagde overdrachtsbelastingtarief voor woningen

2.1 De overdrachtsbelasting in vogelvlucht

De overdrachtsbelasting maakt onderdeel uit van de Wet op belastingen van rechtsverkeer. Deze wet trad op 24 december 1970 in werking tezamen met de Registratiewet 1970. De WBR werd ingevoerd ter vervanging van de registratie- en zegelbelasting en bestond uit de overdrachtsbelasting, de assurantiebepaling, de kapitaalsbelasting en de beursbelasting. Vanaf zijn inwerkingtreding had de overdrachtsbelasting vooral een budgettaire functie.⁸ Zo bedroegen de gemiddelde opbrengsten per jaar over de periode 2000 tot en met 2010 gemiddeld € 3.700.000.000⁹, waarmee het zo'n 3,3% van de totale inkomsten van het Rijk bedroeg.¹⁰

Om deze budgettaire functie te vervullen wordt in de overdrachtsbelasting belasting geheven over de juridische en/of economische verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken en beperkte rechten hierop, zoals het vruchtgebruik en een opstalrecht. Deze verkrijgingen worden uitgebreid met de verkrijging van aandelen in rechtspersonen waarvan de bezittingen grotendeels uit onroerende zaken bestaan en voor ten minste 30% uit in Nederland gelegen onroerende zaken. De aandelen van dit soort rechtspersonen worden in de overdrachtsbelasting namelijk aangemerkt als fictieve onroerende zaken, waardoor de verkrijging hiervan toch belast is. De verkrijging van de hierboven beschreven onroerende zaken is echter niet altijd belast. De overdrachtsbelasting kent namelijk een aantal vrijstellingen, waardoor de verkrijging van bijvoorbeeld natuurgronden en cultuurgronden vrijgesteld zijn van heffing, maar ook de verkrijging van onroerende zaken door overheidsinstellingen en onderwijsinstellingen.¹¹

Is er uiteindelijk sprake van een verkrijging waarop geen vrijstelling van toepassing is, dan zal er overdrachtsbelasting worden geheven. De hoeveelheid overdrachtsbelasting die wordt

⁸ Cursus Belastingrecht (Belastingen van Rechtsverkeer), 0.0.0-0.0.7 (online, bijgewerkt 9 januari 2017).

⁹ CBS (2016). *Opbrengst overdrachtsbelasting neemt weer toe*.

¹⁰ CBS (2010). *Opbrengst rijksbelastingen bijna 7 miljard euro lager*.

¹¹ Berkhout & Van der Paardt 2016, p. 51-72.

geheven, is in eerste instantie afhankelijk van de waarde in het economisch verkeer ten tijde van de verkrijging van de onroerende zaak. Vervolgens wordt over deze waarde in het economisch verkeer in beginsel zes procent belasting geheven. Betreft de verkrijging echter een woning, dan is niet het reguliere tarief van zes procent van toepassing, maar het verlaagde tarief van twee procent.¹²

Dit verlaagde tarief voor woningen is ingevoerd, omdat de inkomsten uit de overdrachtsbelasting na de crisis sterk afnamen door de stagnerende woningmarkt. Het verlaagde tarief voor woningen moest toen als stimuleringsmaatregel gaan fungeren om de woningmarkt van een impuls te voorzien.¹³ Voor de inkomsten die werden behaald met de overdrachtsbelasting blijkt dit echter geen positief effect te hebben, aangezien de inkomsten over de periode 2012 tot en met 2015 gemiddeld slechts € 1.400.000.000 bedroegen.¹⁴ Hierdoor lijkt de overdrachtsbelasting minder aan te sluiten bij haar budgettaire functie, want de opbrengsten nemen flink af.

Nu de overdrachtsbelasting minder aansluit bij haar belangrijkste functie zou het in stand houden van de overdrachtsbelasting nader moeten worden bekeken door de wetgever. Vanuit de literatuur gaan ook al enige tijd verschillende geluiden op dat de overdrachtsbelasting afgeschaft moet worden. Vennix¹⁵ noemt de overdrachtsbelasting zelfs een gedrocht en pleit voor een directe afschaffing, waar Vording en Caminada¹⁶ zich bij aansluiten. Zij komen tot de conclusie dat de overdrachtsbelasting in haar huidige vorm niet te verkiezen valt boven de onroerendezaakbelasting of het eigenwoningforfait, zoals dat gehanteerd wordt in de Wet IB 2001.

Ondanks de oproepen van Vennix, Vording en Caminada om de overdrachtsbelasting af te schaffen en meerdere onderzoeken waaruit is gebleken dat de overdrachtsbelasting sterk

¹² Berkhout & Van der Paardt 2016, p. 51-72.

¹³ Cursus Belastingrecht (Belastingen van Rechtsverkeer), 2.3.1.B (online, bijgewerkt 17 januari 2017).

¹⁴ CBS (2016). *Opbrengst overdrachtsbelasting neemt weer toe*.

¹⁵ Vennix, *WFR 2011/1104*.

¹⁶ Vording & Caminada 2007, p. 3-4.

verstorende effecten heeft¹⁷, wordt er nog steeds overdrachtsbelasting geheven. Ook komen er nog maar weinig signalen vanuit de politiek waaruit kan worden opgemaakt dat de belasting afgeschaft zal worden, waardoor het erop lijkt dat de overdrachtsbelasting en het daarbij horende verlaagde tarief nog wel enige tijd van toepassing zal zijn.

2.2 Doel en strekking van art. 14, lid 2 Wet op belastingen van rechtsverkeer bij de invoering

Het verlaagde tarief voor woningen in de overdrachtsbelasting is sinds 2011 van toepassing. Het maakte onderdeel uit van het Belastingplan 2012¹⁸, maar was al aangekondigd door de staatssecretaris doormiddel van een besluit. In deze aankondiging werd tevens door de staatssecretaris goedgekeurd dat het verlaagde tarief met terugwerkende kracht per 15 juni 2011 van toepassing zou zijn en dat het om een tijdelijke maatregel ging die per 1 juli 2012 zou vervallen.¹⁹ Dit werd ook opgenomen in het Belastingplan 2012, waarbij de wettekst als volgt luidde: *“In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting 2 percent voor de verkrijging van woningen en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, alsmede voor de verkrijging van aandelen en rechten als bedoeld in artikel 4, eerste lid, voor zover deze aandelen en rechten middellijk of onmiddellijk woningen vertegenwoordigen.”*²⁰

In de MvT van het Belastingplan 2012 waarin deze wettekst werd opgenomen, werd ook de gedachte achter het verlaagde tarief uitgelegd. Volgens de minister van Financiën en zijn staatssecretaris was het nodig om het verlaagde tarief in te voeren om de, als gevolg van de crisis, stagnerende woningmarkt een impuls te geven, waarbij een florerende woningmarkt zou bijdragen aan het herstel van de financiële stabiliteit na de kredietcrisis. Naast dat het verlaagde tarief de woningmarkt zou stimuleren en het een bijdrage zou leveren aan de financiële stabiliteit na de kredietcrisis, zou het ook de arbeidsmarkt van een impuls moeten

¹⁷ Van Ommeren en van Leuvensteijn hebben aangetoond dat transactiekosten, zoals de overdrachtsbelasting, een negatief effect hebben op de verhuismobiliteit van inwoners van Nederland. Een stijging van 1% van de kosten als gevolg van transactiekosten leidt tot een daling van het aantal verhuizingen met 8%. Daarnaast blijkt uit onderzoek van de Graaff en van Leuvensteijn dat transactiekosten een negatief effect hebben op de arbeidsmobiliteit voor banen buiten de regio.

¹⁸ Wet van 22 december 2011, Stb. 2011, 639.

¹⁹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2011, nr. BLKB 2011/1290M, Stcrt. 2011, 12301.

²⁰ Wet van 22 december 2011, Stb. 2011, 639.

gaan voorzien. Het verlaagde tarief zou namelijk moeten zorgen voor een grotere arbeidsmobiliteit, wat de arbeidsmarkt ten goede komt.²¹

Het stimuleren van de woningmarkt en het bijdragen aan een grotere arbeidsmobiliteit zou in eerste instantie op de korte termijn gerealiseerd moeten worden. Het verlaagde tarief was immers een tijdelijke maatregel en zou daarom op de korte termijn voor vooruitgang moeten zorgen. Deze tijdelijkheid werd door de wetgever juist als één van de redenen gezien dat het verlaagde tarief voor vooruitgang zou zorgen. Mensen zouden op de korte termijn een nieuw huis kopen om nog te kunnen profiteren van de lagere kosten. Dat de tijdelijkheid als middel werd gebruikt om de vooruitgang te realiseren, bleek slechts van korte duur te zijn. De wetgever was namelijk van mening dat een structureel verlaagd tarief langdurige zekerheid zou creëren. Daarnaast vermindert het verlaagde tarief economische verstoringen, waardoor afschaffing ervan de negatieve tendens die te zien was op de woningmarkt zou versterken.²² Om deze redenen koos de wetgever ervoor om in de Wet uitwerking fiscale maatregelen Begrotingsakkoord 2013 op te nemen dat het verlaagde tarief structureel van toepassing zou blijven.²³

2.3 Ontwikkelingen van art. 14, tweede lid WBR tot de recente februari-arresten

2.3.1 Artikel 14, tweede lid WBR in de parlementaire geschiedenis

In paragraaf 2.2 is de wettekst van artikel 14, tweede lid WBR gegeven zoals deze gold ten tijde van zijn inwerkingtreding. In dit artikel wordt gesproken over een woning, maar in de WBR is nergens een definitie van het begrip woning gegeven. Ondanks dat deze definitie ontbreekt heeft de wetgever in de MvT van het Belastingplan 2012 wel aangegeven wat er onder een woning moet worden verstaan. Hierbij moet volgens de wetgever onder een woning worden verstaan: een onroerende zaak die naar zijn aard bestemd is voor bewoning, waarbij bij twijfel de publiekrechtelijke bestemming die door de gemeente aan de onroerende zaak is gegeven mede van belang is.²⁴

²¹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

²² Wet van 20 december 2012, Stb. 2012, 668.

²³ Kamerstukken II 2012/2013, 33 287, nr. 3 p. 4-5 (Memorie van toelichting).

²⁴ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

De wetgever spreekt hier van een onroerende zaak die naar zijn aard bestemd is voor bewoning, maar geeft hierbij niet aan wat daaronder verstaan moet worden. Om toch meer handvatten te geven, geeft de wetgever wel aan welke onroerende zaken naar hun aard niet bestemd zijn voor bewoning. Hierbij zijn volgens de wetgever de volgende onroerende zaken naar hun aard niet bestemd voor bewoning: bedrijfsgebouwen, afzonderlijke garageboxen, hotels/pensions, asielzoekerscentra, een onroerende zaak die bestemd is voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling, internaten en grond die bestemd is voor woningbouw.²⁵ Het lijkt of de wetgever hier probeert te kijken naar de functie die deze onroerende zaken vervullen. Kijkend naar het gebruik van deze onroerende zaken kan namelijk niet gezegd worden dat de hoofdfunctie 'wonen' is. Om die reden zullen deze onroerende zaken waarschijnlijk naar hun aard niet bestemd zijn voor bewoning. Het opmerkelijke van deze 'negatieve lijst' is dat de wetgever hiermee aangeeft wat niet onder een woning kan worden verstaan. Dit zegt echter niet over wat wel onder een woning kan worden verstaan.

Verder gaat de wetgever ook niet dieper in op wat onder 'naar zijn aard bestemd voor bewoning' moet worden verstaan. Waarbij hij nog wel opmerkt dat leegstand van een onroerende zaak niet het karakter woning ontnemt aan de onroerende zaak. Daarnaast richt hij zich vooral op wat ook onder een woning valt. Zo behoren aanhorigheden, waarbij gedacht kan worden aan garages, schuren, serres en dergelijke, volgens de wetgever ook tot een woning. Hierbij worden wel als voorwaarden gesteld dat de aanhorigheden op hetzelfde perceel als de woning zijn gelegen en dat zij ook tegelijkertijd met de woning worden verkregen. Hierbij wordt de toepassing van het verlaagde tarief iets verruimd en deze verruiming is ook terug te zien bij onroerende zaken die niet volledig naar hun aard bestemd zijn voor bewoning. Is een onroerende zaak namelijk voor ten minste 90% naar zijn aard bestemd voor bewoning, dan is op de gehele onroerende zaak het verlaagde tarief van toepassing.²⁶

Naast de term 'naar zijn aard bestemd voor bewoning' geeft de wetgever in eerste instantie niet meer invulling aan het begrip woning. Deze invulling van het begrip woning wordt in de

²⁵ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

²⁶ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

praktijk als te beperkt ervaren en leidt daardoor tot een aantal vragen. De Belastingdienst heeft hiervan de meest gestelde vragen op haar site beantwoord. Via deze antwoorden scheidt de Belastingdienst meer duidelijkheid omtrent het begrip woning. Zo blijkt dat het voor de toepassing van het verlaagde tarief niet van belang is of de onroerende zaak een recreatiewoning, een tweede woning of een verhuurde woning is.²⁷

De antwoorden die de Belastingdienst op haar site publiceert, zijn aangevuld met de antwoorden die de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (hierna: KNB) verkrijgt van het Ministerie van Financiën op haar vragen. Deze antwoorden gaan iets dieper in op de toepassing van het verlaagde tarief. Zo blijkt uit de antwoorden die de KNB krijgt dat er door de wetgever geen waarde wordt gehecht aan wat er met de onroerende zaak zal gebeuren, nadat deze is verkregen. Staat er bijvoorbeeld van tevoren vast dat de onroerende zaak na de verkrijging gesloopt zal worden of verbouwd tot een bedrijfsruimte is dit voor de toepassing van het verlaagde tarief niet van belang zolang de onroerende zaak ten tijde van de verkrijging naar zijn aard bestemd is voor bewoning.²⁸ Uit dit antwoord kan worden opgemaakt dat het de wetgever is te doen om de status van de onroerende zaak ten tijde van de verkrijging. Dit bevestigt het Ministerie ook in zijn verdere antwoorden. Zo is bij de verkrijging van een onroerende zaak die ten tijde van de verkrijging niet als woning wordt aangemerkt, maar waarbij van tevoren vaststaat dat deze na de levering zal worden verbouwd tot woning, het verlaagde tarief niet van toepassing. Opmerkelijk hierbij is dat het verlaagde tarief wel van toepassing is op een onroerende zaak, waarbij alleen de fundering aanwezig is van de toekomstige woning.²⁹ Van beide hiervoor beschreven situaties staat vast dat er uiteindelijk een onroerende zaak zal zijn die naar zijn aard bestemd is voor bewoning, maar toch staat de wetgever slechts in één geval toepassing het verlaagde tarief toe.

De antwoorden gegeven door de wetgever aan de KNB en de antwoorden op de site van de Belastingdienst zijn de laatste momenten geweest waarin de wetgever extra duidelijkheid heeft gecreëerd omtrent het begrip woning. Hierna heeft hij enkel artikel 14, tweede lid

²⁷ Veel gestelde vragen over de tijdelijke verlaging overdrachtsbelasting, NTFR 2011/1716.

²⁸ Vragen en antwoorden notariaat over tijdelijke verlaging overdrachtsbelasting, NTFR 2011/2430.

²⁹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

WBR licht gewijzigd. Dit kwam tot uitdrukking in het Belastingplan 2013, waarin werd opgenomen dat het verlaagde tarief ook van toepassing zou zijn op aanhorigheden die op een later tijdstip werden verkregen dan de woning.³⁰ In de MvT op het Belastingplan 2013 werd voor het begrip aanhorigheden aansluiting gezocht bij de uitgangspunten die gelden voor de eigenwoningregeling in de Wet IB 2011.³¹ Waar de wetgever voor het begrip woning geen aansluiting zocht bij andere wetten deed hij dit dus wel voor het begrip aanhorigheden. Na deze wetswijziging heeft de wetgever geen verdere invulling meer gegeven aan het begrip woning.

2.3.2 Jurisprudentie omtrent artikel 14, tweede lid WBR

Zoals uit paragraaf 2.3.1 is gebleken, heerste er nog veel onduidelijkheid omtrent artikel 14, tweede lid WBR. Niet verwonderlijk is het dan ook dat er de nodige jurisprudentie is ontstaan omtrent het begrip woning dat gehanteerd moet worden. In deze jurisprudentie is geen duidelijke lijn te trekken, maar de uitspraken vertonen wel de nodige overeenstemmingen. De verschillen, maar ook de overeenstemmingen zitten vooral in de manier waarop de gerechtelijke instanties tot een oordeel komen of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning.

Zo werd in de zaak van 25 augustus 2016 van hof 's-Hertogenbosch relatief veel waarde gehecht aan de oorspronkelijke bouw van de onroerende zaak. In deze zaak ging het om een onroerende zaak die bestond uit vier woningen die vanaf het eerste moment van gebruik, als school werden gebruikt. De woningen hadden de nodige verbouwingen ondergaan om te kunnen fungeren als school, maar toen de school na verloop van tijd niet meer nodig was, werd besloten de onroerende zaken weer als woningen te verkopen. Omdat de onroerende zaken na verkoop weer als woning gebruikt zouden worden, was belanghebbende in deze zaak van mening dat het verlaagde tarief van toepassing was. Het hof kwam hier echter tot de conclusie dat de onroerende zaken niet als woningen konden worden aangemerkt. Bij de bouw van het schoolwoningencomplex was het complex namelijk constructie-technisch als schoolgebouw gebouwd, waardoor het naar zijn aard niet bestemd was voor bewoning.³²

³⁰ Wet van 20 december 2012, Stb. 2012, 668.

³¹ Kamerstukken II 2012/2013, 33402, nr. 3, p. 40 (Memorie van toelichting).

³² Hof 's-Hertogenbosch 25 augustus 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:3768.

Waar in de zaak van het schoolwoningencomplex relatief veel waarde werd gehecht aan de oorspronkelijke bouw van de onroerende zaak, werd in de zaak van 23 september 2016 van hof 's-Hertogenbosch relatief meer waarde gehecht aan de status waarin de onroerende zaak zich bevond ten tijde van de verkrijging en het gebruik voorafgaand aan de verkrijging. In zijn antwoorden op de vragen van het KNB had de wetgever aangegeven dat een onroerende zaak die pas na de levering verbouwd zou worden tot woning niet onder het verlaagde tarief zou vallen.³³ In deze zaak oordeelde het hof echter anders. Het ging hier om een complex van drie herenhuizen, een liefdesgesticht, een klooster met kapel en appartementsrechten op het gebruik van parkeerplaatsen en andere onroerende zaken, dat aan de binnenkant nagenoeg volledig gestript was, oftewel een cascowoning. Hiermee wordt een woning in aanbouw bedoeld waarvan de voorzieningen ontbreken, waardoor slechts het omhulsel van de onroerende zaak aanwezig is door het strippen en het ontbreken van voorzieningen was het complex niet meer geschikt voor bewoning en zou het eerst verbouwd moeten worden. Dit nam volgens het hof echter niet weg dat het complex naar zijn aard bestemd was voor bewoning, omdat het complex voor lange tijd grotendeels heeft gefungeerd als woning en er verschillende wooneenheden ten tijde van de verkrijging aanwezig waren.³⁴

In de zaak van 23 september 2016 van hof 's-Hertogenbosch werd dus gekeken naar het feitelijk gebruik en de status van de onroerende zaak ten tijde van de verkrijging in plaats naar de oorspronkelijke bouw van de onroerende zaak zoals bij de zaak van het schoolwoningencomplex. In de zaken van 27 en 28 september van hof Den Haag werden de manier van oordelen van de voorgaande zaken min of meer gecombineerd. In deze zaken werd namelijk gekeken naar zowel de oorspronkelijke bouw van de onroerende zaken, als ook naar de status van de onroerende zaak ten tijde van de verkrijging.

In de zaak van 28 september 2016 van hof Den Haag ging het om een onroerende zaak die in 1900 was gebouwd als woning en ook in die functie werd gebruikt tot 1949. Na 1949 werd

³³ Vragen en antwoorden notariaat over tijdelijke verlaging overdrachtsbelasting, NTFR 2011/2430.

³⁴ Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016::4199.

de onroerende zaak verbouwd en heeft het gefungeerd als kantoor. Net als in de zaak van het schoolwoningencomplex keek het hof hier naar de oorspronkelijke bouw. Het kwam hier tot de conclusie dat de onroerende zaak gebouwd was als woning en daarom na de oplevering naar zijn aard bestemd was voor bewoning. Volgens het hof moest hier niet worden opgehouden met beoordelen of er sprake was van een woning. Er hadden namelijk verbouwingen plaatsgevonden die de oorspronkelijke aard van de onroerende zaak hadden veranderd. In deze zaak oordeelde het hof dat deze verbouwingen niet van dien aard waren, dat deze de aard van de woning hebben veranderd. Hier nam het hof dus in tweede instantie, net als bij de zaak van de cascowoning, ook in overweging wat de status van de woning was ten tijde van de verkrijging.³⁵

Hof Den Haag kwam op dezelfde manier tot zijn oordeel in de zaak van 27 september 2016. In deze zaak ging het om een onroerende zaak die oorspronkelijk was gebouwd als woning en ook in die functie werd gebruikt tot 1916. Na 1916 werd de onroerende zaak echter gebruikt voor andere doeleinden en daarvoor was het noodzaak de onroerende zaak te verbouwen. Deze verbouwing had volgens het hof de aard van de onroerende zaak veranderd in niet-wonen. Na de eerste verbouwing werd de onroerende zaak echter nogmaals verbouwd om de onroerende zaak weer als woning te kunnen laten fungeren. Door deze tweede verbouwing was de onroerende zaak naar zijn aard weer bestemd voor bewoning, waardoor het verlaagde tarief alsnog van toepassing was.³⁶

Het Hof Den Haag kijkt bij zijn beoordeling zowel naar de oorspronkelijke bouw van de onroerende zaak, als naar de verbouwingen die hebben plaatsgevonden en of die ervoor hebben gezorgd dat de onroerende zaak ten tijde van de verkrijging naar zijn aard bestemd is voor bewoning. De rechtbank Den Haag gebruikt dezelfde beoordelingswijze en maakt daarnaast gebruik van de publiekrechtelijke bestemming bij twijfel over de aard, zoals de wetgever dat heeft aangegeven.³⁷ In deze zaak ging het om een onroerende zaak die oorspronkelijk was gebouwd als sanatorium voor zenuwzieken, maar in de loop der tijd werd de onroerende zaak meerdere malen verbouwd en is het onder andere als woning gebruikt.

³⁵ Hof Den Haag 28 september 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:2871.

³⁶ Hof Den Haag 27 september 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:2865.

³⁷ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

Nu de rechtbank door de meerdere verbouwingen twijfelde over de aard van de onroerende besloot hij de publiekrechtelijke bestemming in aanschouw te nemen. Op basis hiervan oordeelde de rechtbank dat de onroerende zaak naar zijn aard niet bestemd was voor bewoning.³⁸

Uit de besproken uitspraken van de verschillende rechterlijke instanties blijkt dat deze instanties geen eenduidige manier van beoordelen gebruiken. Er wordt door de gerechtelijke instanties gekeken naar verschillende kenmerken. Dit kan de oorspronkelijke bouw zijn, het feitelijk gebruik, eventuele verbouwingen en de publiekrechtelijke bestemming, maar ook een combinatie van deze kenmerken. Zo zijn er weliswaar veel overeenkomsten tussen de gehanteerde beoordelingswijzen, maar van een eenduidig toetsingskader kan niet worden gesproken.

2.3.3 Artikel 14, tweede lid WBR in de literatuur

Naar aanleiding van de behandeling van artikel 14, tweede lid WBR in de parlementaire geschiedenis en in de jurisprudentie is er het nodige geschreven in de literatuur over dit onderwerp. In deze literatuur wordt vooral gesproken over het begrip woning dat volgens de meeste schrijvers niet goed gedefinieerd is door de wetgever. Voor de meeste auteurs is het duidelijk dat het feitelijk gebruik niet van belang is.³⁹ Dit wordt echter niet als logisch ervaren. Vennix⁴⁰ vindt het onlogisch dat er geen aansluiting is gezocht bij andere belastingen waarin het begrip woning is gedefinieerd zoals in de Wet IB 2001 en de onroerendezaakbelasting. Rozendal⁴¹ en Van Straaten⁴² sluiten hierbij aan. Zij zijn hierbij echter wel van mening dat specifiek moet worden aangesloten bij de definitie van de onroerendezaakbelasting, omdat dit begrip een duidelijke objectieve toets vormt.

Deze duidelijke objectieve toets is gevormd in het arrest van de Hoge Raad van 16 november 2007.⁴³ Op grond van dit arrest is Rozendal⁴⁴ van mening dat bij de beoordeling of een

³⁸ Rechtbank Den Haag 27 maart 2014, ECLI:NL:RBDHA:2014:5655.

³⁹ Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1222.

⁴⁰ Vennix, *WFR 2011/1104*.

⁴¹ Rozendal, *WPNR 2016/7114*.

⁴² Van Straaten 2016, p. 154.

⁴³ HR 16 november 2007 ECLI:NL:HR:2007:AZ8976.

onroerende zaak een woning is er in de eerste plaats moet worden gekeken naar de bouwkundige indeling van de onroerende zaak. Indien dit geen oplossing biedt kan er vervolgens naar de uitstraling van de onroerende zaak worden gekeken en de plaats die de onroerende zaak inneemt in de directe omgeving. Met het eerste gedeelte van dit begrip woning dat volgens Rozendal gehanteerd moet worden, is van Straaten het eens, maar hij verwoordt dit duidelijker. Volgens hem kan er uit dit arrest worden afgeleid dat er moet worden gekeken naar de inrichting van de onroerende zaak. Is de onroerende zaak er namelijk op gericht om mensen gedurende langere tijd van verblijf te voorzien, dan is er volgens hem sprake van een woning. Waarbij volgens hem onroerende zaken er pas op gericht zijn om mensen voor langere tijd van verblijf te voorzien als noodzakelijke voorzieningen zoals slaapplekken, een badkamer en een keuken aanwezig zijn. Hotels, ziekenhuizen, recreatiewoningen en andere gebouwen beschikken in sommige gevallen ook over deze voorzieningen, maar zij zijn erop gericht om mensen voor korte duur van verblijf te voorzien, waardoor zij niet aangemerkt kunnen worden als woning.⁴⁵

De schrijvers die hiervoor besproken zijn, gaan in op het begrip woning gegeven door de wetgever en niet zozeer op het begrip woning zoals dat toen behandeld was in de jurisprudentie. Nijkamp⁴⁶ doet dit wel en dan vooral op de jurisprudentie omtrent cascowoningen. Zoals in paragraaf 2.3.2 al is geschreven, kan onder een cascowoning worden verstaan een huis in aanbouw waarin voorzieningen nog ontbreken. Ook is uit paragraaf 2.3.2 gebleken dat een cascowoning kan worden aangemerkt als een woning voor de toepassing van het verlaagde tarief. Nijkamp komt hierbij tot de conclusie dat dit per cascowoning kan verschillen. Volgens hem kan van een cascowoning namelijk niet worden gesteld dat het een niet-woning is, maar ook niet dat het een woning in aanbouw is. Van een woning in aanbouw is duidelijk dat de verkrijging hiervan onder het verlaagde tarief valt.⁴⁷ Nu een cascowoning volgens Nijkamp tussen een niet-woning en een woning in aanbouw zit, is er twijfel of het verlaagde tarief van toepassing is. Bij twijfel moet volgens de MvT van het

⁴⁴ Rozendal, *WPNR 2016/7114*.

⁴⁵ Van Straaten 2016 p. 329.

⁴⁶ Nijkamp, *FBN 2015/53*.

⁴⁷ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

Belastingplan 2012 waarde worden gehecht aan de publiekrechtelijke bestemming,⁴⁸ waardoor dit volgens Nijkamp bij cascowoningen altijd het geval zal zijn. Hij is daarbij van mening dat wanneer op de onroerende zaak een woonbestemming rust en er daadwerkelijk woningen gerealiseerd gaan worden, de fiscale positie van de verkrijger sterk genoeg is om het verlaagde tarief toe te passen.⁴⁹

Naast Nijkamp gaat ook Sjerps⁵⁰ in op de jurisprudentie omtrent het begrip woning. Volgens hem wordt in de jurisprudentie die is ontstaan omtrent het begrip woning, het begrip woning op verschillende manieren geïnterpreteerd. Voor hem is vanuit de jurisprudentie duidelijk dat de feiten altijd doorslaggevend zijn, maar onduidelijk voor hem is of het juiste toetsingskader wordt toegepast en of dit consequent gebeurt.⁵¹ Dit juiste toetsingskader probeert A-G Wattel⁵² in zijn gemeenschappelijke bijlage van zijn conclusie ingaande de februari-arresten te schetsen, maar voordat hij dit kader schetst gaat hij eerst dieper in op artikel 14, tweede lid WBR. In deze gemeenschappelijke bijlage komt de A-G tot de conclusie dat de wetgever een zo objectief mogelijk criterium wenste. Het gekozen objectieve criterium strookt echter in veel gevallen niet tot het bereiken van het doel van de wetgever, namelijk het stimuleren van de woningmarkt. Zo is door de wetgever expliciet aangegeven dat het feitelijk gebruik niet van belang was bij de bepaling of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning. Zo valt een onroerende zaak die structureel bewoond is, maar naar zijn aard niet bestemd is voor bewoning, niet onder het verlaagde tarief, terwijl de verkoop hiervan de woningmarkt wel degelijk stimuleert. Hetzelfde geldt voor gebouwen waarvan al vaststaat dat deze verbouwd zullen worden tot woning. De verkoop van dit soort gebouwen zou kunnen bijdragen aan de stimulering van de woningmarkt, maar dit soort gebouwen worden niet als woning aangemerkt voor de toepassing van het verlaagde tarief. Dit komt doordat deze onroerende zaken op het moment van verkrijging nog niet naar hun aard bestemd zijn voor bewoning.

⁴⁸ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

⁴⁹ Nijkamp, *FBN 2015/53*.

⁵⁰ Sjerps, *FTV 2016/9*.

⁵¹ Sjerps, *FTV 2016/9*.

⁵² Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1222.

Aan de andere kant vallen wel onder het verlaagde tarief: voor sloop bestemde woningen, tweede woningen en recreatiewoningen. De verkrijging van dit soort woningen voegen niks toe aan de stimulering van de woningmarkt, maar vallen wel onder het verlaagde tarief. De A-G komt dan ook tot de conclusie dat: “Het door de wetgever gekozen criterium ‘naar zijn aard bestemd voor bewoning’ is dus, gezien vanuit zijn verklaarde doelstelling ‘doorstroming op de woningmarkt’ zowel aanzienlijk *overinclusive* als aanzienlijk *underinclusive*.”⁵³

2.4 Constateringen

Op basis van de voorgaande paragrafen kan het volgende worden geconstateerd:

- Overdrachtsbelasting wordt geheven over de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken en beperkte rechten hierop. Voor woningen geldt een verlaagd tarief.
- Het verlaagde tarief is met name ingevoerd om de woningmarkt van een impuls te voorzien. Daarnaast moet het verlaagde tarief bijdragen aan herstel van de financiële stabiliteit en de arbeidsmarkt van een impuls voorzien.
- Opmerkelijk genoeg ontbreekt een definitie van het begrip woning in de wet. De wetgever heeft er voor gekozen slecht een beschrijving van het begrip woning te geven in de parlementaire geschiedenis. Hierin wordt een woning beschreven als een onroerende zaak die naar zijn aard bestemd is voor bewoning.
- In de jurisprudentie tot aan de februari-arresten omtrent het begrip woning is geen duidelijke lijn terug te vinden.
- Vanuit de literatuur is er overeenstemming dat het begrip woning niet goed is gedefinieerd. Het begrip is zowel *overinclusive* als *underinclusive*.

⁵³ Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1222.

H3 De februari-arresten

3.1 De arresten

3.1.1 Het Stadsvilla-arrest

In het stadsvilla-arrest ging het om een onroerende zaak die in 1895 als woonhuis was gebouwd. De stadsvilla werd in de eerste jaren van zijn bestaan gebruikt als woning, waarna het de afgelopen decennia functioneerde als advocatenkantoor. Om te kunnen fungeren als advocatenkantoor werd het interieur waar nodig aangepast. Zo beschikte de onroerende zaak ten tijde van de levering niet meer over een keuken en een badkamer, maar was er wel sprake van een zelfstandige entree, meerdere toiletten, vloerbedekking, plafonds voorzien van verlichtingsarmaturen, centrale verwarming, aansluitzuilen op de vloer en een pantry. In dit arrest werd de onroerende zaak gekocht door een ontwikkelaar die de onroerende zaak meteen doorverkocht aan de uiteindelijke koper. Deze uiteindelijke koper had het plan de onroerende zaak te gaan gebruiken als woning na een verbouwing van de binnenzijde voor bijna € 180.000. Bij deze verbouwing zouden onder andere een keuken en meerdere badkamers worden geplaatst. Na de verbouwing zijn de uiteindelijke kopers ook daadwerkelijk in de onroerende zaak gaan wonen.⁵⁴

Bij de aankoop van de stadsvilla was het reeds de bedoeling om de onroerende zaak weer geschikt te maken voor bewoning. Om die reden werd bij de verkrijging dan ook het verlaagde tarief toegepast. Het hof Arnhem-Leeuwarden was ook van mening dat het verlaagde tarief van toepassing was, omdat de stadsvilla naar zijn aard bestemd was voor bewoning. Zij kwam tot deze conclusie door eerst te kijken naar de oorspronkelijke aard van de onroerende zaak en vervolgens of gedane verbouwingen deze aard hadden veranderd.⁵⁵ Volgens het hof was de oorspronkelijke aard van de onroerende zaak duidelijk. De onroerende zaak was namelijk gebouwd als woning en daardoor oorspronkelijk naar zijn aard ook bestemd voor bewoning. Er hadden sindsdien echter flink wat aanpassingen plaatsgevonden, waardoor het mogelijk was dat de aard van de onroerende zaak gewijzigd was. Zo waren er ten tijde van de verkrijging geen volledige keuken en badkamer aanwezig,

⁵⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 23 februari 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:1474.

⁵⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 23 februari 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:1474.

maar was er wel sprake van een beperkte kookgelegenheid en waren de leidingen voor de badkamer nog intact. Daarnaast was ook de indeling van de onroerende zaak ongewijzigd gebleven, waardoor de onroerende zaak met beperkte aanpassingen weer bewoond kon worden. Om de hiervoor genoemde redenen was het hof van mening dat de onroerende zaak naar zijn aard nog steeds bestemd was voor bewoning.

De staatssecretaris kon zich niet vinden in deze uitspraak, waarop hij in cassatie ging. In cassatie stelde hij dat toepassing van het verlaagde tarief in deze situatie in strijd zou zijn met artikel 14, tweede lid WBR haar doen en strekking. Het verlaagde tarief was naar zijn mening namelijk bedoeld om de woningmarkt te stimuleren en de villa zou door de eerste verkrijger aan de woningmarkt worden onttrokken en pas door de uiteindelijke kopers weer aan de woningmarkt worden toegevoegd. Daarnaast kon de staatssecretaris zich niet vinden in het oordeel van het Hof dat door de verbouwing van de onroerende zaak de aard van de onroerende zaak was gewijzigd. Hij wees hierbij op het belang hiervan, omdat anders ook de verkrijging van kerken, fabriekshallen, garages en dergelijke die met geringe aanpassingen geschikt zouden kunnen worden gemaakt voor bewoning onder het verlaagde tarief zouden vallen. Ten slotte was de staatssecretaris van mening dat de overdrachtsbelasting een tijdstipsbelasting is en dat het Hof hierdoor ten onrechte rekening heeft gehouden met wat de verkrijger met de onroerende zaak zou gaan doen.⁵⁶

De Hoge Raad ging in zijn beoordeling van het middel in op de standpunten van de staatssecretaris. Zo maakte de Hoge Raad duidelijk dat bij de beoordeling of het verlaagde tarief van toepassing was er zeker niet hoeft te worden gekeken of de verkrijging bijdroeg aan de doorstroming op de woningmarkt. De wetgever heeft volgens de Hoge Raad aanvaard dat in bepaalde gevallen het verlaagde tarief van toepassing is op de verkrijging van onroerende zaken, terwijl het aannemelijk is dat deze verkrijging niet bijdraagt aan de doorstroming op de woningmarkt. Daarnaast heeft de wetgever aanvaard dat in bepaalde gevallen het verlaagde tarief niet van toepassing is, terwijl het aannemelijk is dat de verkrijging van een onroerende zaak wel bijdraagt aan de doorstroming op de woningmarkt. Daarnaast stelde de Hoge Raad vast dat in de wetsgeschiedenis geen aanknopingspunten

⁵⁶ HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:290 (concl. A-G P.J. Wattel).

waren te vinden om aan te nemen dat de wetgever voor de toepassing van art. 14, tweede lid WBR heeft willen aansluiten bij de rechtspraak tot artikel 220a, lid 2, Gemeentewet of elke andere wet.

De Hoge Raad ging hier niet mee met de standpunten van de staatssecretaris bij de beoordeling of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd was voor woning, maar de Hoge Raad volgde wel het door A-G Wattel gevormde toetsingskader.⁵⁷ De Hoge Raad was van mening dat bij de beoordeling gebruik moest worden gemaakt van een zo objectief mogelijk toetsingskader dat zoveel mogelijk aansloot bij de kenmerken van het bouwwerk zelf. Deze aansluiting werd volgens de Hoge Raad gevonden door in eerste instantie aansluiting te zoeken bij het doel waarvoor de onroerende zaak oorspronkelijk was ontworpen en gebouwd en vervolgens te kijken of er ingrijpende verbouwingen hadden plaatsgevonden die de aard van de onroerende zaak hadden gewijzigd. Zou dit geen uitkomst bieden, dan kon er worden gekeken naar de publiekrechtelijke bestemming voor de onroerende zaak.⁵⁸ Hier sloot de Hoge Raad aan bij het toetsingskader ontworpen door A-G Wattel, maar waar de A-G ook nog criteria gaf voor in het geval de publiekrechtelijke bestemming geen uitkomst zou bieden, volgde de Hoge Raad de A-G hierin niet. De A-G was namelijk van mening dat indien ook de publiekrechtelijke bestemming geen uitkomst zou bieden er gekeken kon worden naar het structurele feitelijk gebruik van de onroerende zaak. Zou dit ook geen oplossing bieden dan zou er nog gekeken konden worden of de verkrijging van de onroerende zaak de doorstroming op de woningmarkt bevorderde.⁵⁹ Deze laatste twee criteria volgde de Hoge Raad dus niet bij zijn beoordeling, maar door gebruik te maken van de eerste drie criteria van het toetsingskader was de Hoge Raad van mening dat het oordeel van het hof geen blijk gaf van een onjuiste rechtsopvatting. De Hoge Raad ging mee met het oordeel van het hof dat de aanpassingen aan het gebouw niet van zo'n ingrijpende aard waren dat de aard van de onroerende zaak was gewijzigd, waardoor het beroep in cassatie ongegrond werd verklaard.

⁵⁷ Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1222.

⁵⁸ HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:290.

⁵⁹ Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1222.

3.1.2 Het Tandartsenpraktijk-arrest

Ook in het tandartsenpraktijk-arrest ging het om een onroerende zaak die in eerste instantie als woning was gebouwd. Het ging om een eengezinswoning/hoekwoning die tot 1982 ook daadwerkelijk als woning heeft gefungeerd. In de periode na 1982 heeft de onroerende zaak niet meer als woning gefungeerd, maar werd het gebruikt als tandartsenpraktijk. Om de onroerende zaak ook geschikt te maken als tandartsenpraktijk waren de badkamer en keuken verwijderd, maar de indeling was ongewijzigd gebleven. Daarnaast beschikte de onroerende zaak dan wel niet meer over een volledige keuken en badkamer, maar het beschikte nog wel over een keukenruimte en een betegelde badkamerruimte.⁶⁰

Het hof Den Haag boog zich over deze feiten om te kunnen beoordelen of bij de verkrijging van deze onroerende zaak het verlaagde tarief van toepassing was. Het beantwoordde deze vraag bevestigend. In zijn overwegingen nam het hof mee dat de onroerende zaak oorspronkelijk bestemd was voor bewoning en de inspecteur niet voldoende kenbaar heeft gemaakt dat er zodanige aanpassingen hebben plaatsgevonden dat de bestemming van de onroerende zaak door het gebruik als tandartsenpraktijk was gewijzigd. Daarnaast was het hof van mening, dat mocht er al enige twijfel bestaan over de onroerende zaak, deze gelegen is in een woonwijk en de publiekrechtelijke bestemming bewoning is, waardoor de onroerende zaak alsnog als woning is aan te merken voor de toepassing van het verlaagde tarief.⁶¹

Ook in deze zaak was de staatssecretaris het niet eens met de beslissing van het hof en ging hij in cassatie, waarin hij dezelfde middelen voordroeg als bij het stadsvilla arrest. De verkrijging van de tandartsenpraktijk zou niet hebben bijgedragen aan de doorstroming van de woningmarkt en het hof had ten onrechte geconcludeerd dat de aard van de onroerende zaak niet was gewijzigd door het te gebruiken als tandartsenpraktijk. Daarnaast droeg de staatssecretaris in deze procedure een extra middel voor, namelijk dat de publiekrechtelijke bestemming van de onroerende zaak niet enkel 'wonen' was, maar ook 'dienstverlening'.⁶²

⁶⁰ Hof Den Haag 10 juni 2016 ECLI:NL:GHDHA:2016:1741.

⁶¹ Hof Den Haag 10 juni 2016 ECLI:NL:GHDHA:2016:1741.

⁶² HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:294. (concl. A-G P.J. Wattel).

Dit laatste middel zorgde in het tandartsenpraktijk-arrest echter niet voor een andere uitkomst. De middelen van de staatssecretaris faalden om dezelfde redenen als gegeven in het stadsvilla-arrest en ook het extra door de staatssecretaris voorgedragen middel faalde in cassatie. De Hoge raad was namelijk van mening dat door gebruik te maken van het toetsingskader, geconcludeerd kon worden dat hof juist geoordeeld had. Het verlaagde tarief bleef dan ook van toepassing op de verkrijging van de tandartsenpraktijk.⁶³

3.1.3 Het hybride boerderij-arrest

In het hybride boerderij-arrest ging het niet om een onroerende zaak die eerst als woning was gebouwd en vervolgens aangepast voor de exploitatie van een onderneming. In dit arrest ging het om een onroerende zaak die bestond uit een voormalig woongedeelte en een voormalige stal. Het woongedeelte en de stal werden in eerste instantie gewoon als woongedeelte en stal gebruikt, maar sinds 1991 werd de onroerende zaak enkel nog maar bewoond. In deze periode was het de bedoeling om van de stal ook een woongedeelte te maken. Hiervoor waren in 2001 ook bouwtekeningen opgemaakt en een bouwvergunning verstrekt, maar deze verbouwingen werden uiteindelijk nooit in die precieze vorm gerealiseerd.⁶⁴

Wel werd de onroerende zaak in 2008 en 2009 verbouwd om te kunnen fungeren als kantoor. Voor deze verbouwing werden de bouwtekeningen van 2001 gebruikt, maar de voorziene indeling die hierin was opgenomen werd op enkele punten gewijzigd. Daarnaast werden de voorzieningen zoals een badkamer, gashaarden en een keuken nooit geplaatst, maar werden deze slechts voorbereid. Het was volgens de oorspronkelijke bouwtekeningen wel de bedoeling om deze voorzieningen te plaatsen, maar hier werd vanaf gezien, omdat de onroerende zaak als kantoor ging fungeren.

Om de onroerende zaak ook daadwerkelijk als kantoor te kunnen gebruiken was het noodzaak de publiekrechtelijke bestemming te wijzigen. De publiekrechtelijke bestemming van de onroerende zaak was namelijk wonen, waardoor het niet was toegestaan de onroerende zaak als kantoor te gaan gebruiken. Op verzoek heeft de gemeente hiervoor

⁶³ HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:294.

⁶⁴ HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR: 2017:295. (concl. A-G P.J. Wattel).

echter een tijdelijke vrijstelling verleend, waardoor de onroerende zaak gedurende 5 jaar voor zakelijke doeleinden gebruikt zou mogen worden.⁶⁵

Ten tijde van de verkrijging werd de onroerende zaak dan ook als kantoor gebruikt, maar op basis van de hierboven geschetste feiten was het hof 's-Hertogenbosch toch van mening dat het verlaagde tarief van toepassing was op de verkrijging van de onroerende zaak. Door de verbouwing in 2008 en 2009 op basis van de originele bouwtekening uit 2001, was de onroerende zaak namelijk naar zijn aard bestemd geworden voor bewoning. Er waren namelijk slechts beperkte aanpassingen nodig om de onroerende zaak weer geschikt te maken voor bewoning. Dat de onroerende zaak sinds de verbouwing nooit als woning was gebruikt, maar als kantoorpand, zorgde er niet voor dat de onroerende zaak naar zijn aard niet meer was bestemd voor bewoning. Ook was het volgens het hof niet relevant dat de publiekrechtelijke bestemming was gewijzigd in gebruik voor zakelijke doeleinden. Het hof was namelijk van mening dat de publiekrechtelijke bestemming pas in de overweging moest worden meegenomen, indien er twijfel bestond over de aard van de onroerende zaak, maar nu er voor het hof geen twijfel bestond over de aard van de onroerende zaak werd dit niet meegenomen in haar overwegingen.⁶⁶

Ook ditmaal oordeelde het hof in het nadeel van de staatssecretaris, waarop hij besloot in cassatie te gaan. In cassatie droeg de staatssecretaris dezelfde middelen aan als in de hier voorgaande arresten en ook hier faalden deze middelen om dezelfde redenen als in de hiervoor besproken arresten.⁶⁷ In dit arrest droeg de staatssecretaris echter nog een ander middel voor. Zo was hij namelijk van mening dat niet de gehele onroerende zaak naar zijn aard bestemd was voor bewoning. De verbouwing was namelijk zodanig ingrijpend dat er voor de omzetbelasting sprake was van een nieuw vervaardigde onroerende zaak. Deze nieuw vervaardigde onroerende zaak was verbouwd tot kantoorpand, waardoor het voor de staatssecretaris onbegrijpelijk was dat het hof hier alsnog tot de conclusie was gekomen dat hier sprake was van een woning.⁶⁸ Ondanks dit extra middel was de Hoge Raad echter van

⁶⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 oktober 2014 ECLI:NL:RBZWB:2014:7471.

⁶⁶ Hof 's-Hertogenbosch 8 juni 2016 ECLI:NL:GHSHE:2016:2729.

⁶⁷ HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR: 2017:295.

⁶⁸ HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR: 2017:295. (concl. A-G P.J. Wattel).

mening dat de opvattingen van het hof geen blijk gaven van een onjuiste rechtsopvatting en verklaarde daarom het beroep in cassatie ongegrond.⁶⁹

3.1.4 Het Hospice-arrest

In het hospice-arrest ging het om een onroerende zaak waarin terminale mensen hun laatste levensfase in een rustige omgeving konden doorbrengen. Om deze terminale mensen een zo goed mogelijke verzorging te kunnen bieden, had het hospice een speciale inrichting die door de Rechtbank Noord-Holland als volgt werd omschreven: “Het gebouw bestaat uit vier bouwlagen. In de kelder bevinden zich verkeersruimten (trappenhuis, lift en hal), twee logeerkamers met elk een doucheruimte, de pompput, de wasruimte, de badkamer voor mindervaliden en technische ruimten. Op de begane grond zijn verkeersruimten gelegen (de entree, de hal, het trappenhuis, de lift en de garderobe), alsmede de gemeenschappelijke woonkamer met serre, twee toiletten, de bibliotheek en de koosjere keuken (bestaande uit een aparte zuivelkeuken en een aparte vleeskeuken). Hier zijn tevens werkruimten gelegen, zoals het kantoor van de leiding, de berging, de werkkast en de voorraadkamer. Op de eerste en tweede verdieping van het gebouw zijn, naast de verkeersruimten, in totaal zes woonunits gelegen, elk met een keuken/pantry, een bed en kastruimte. Op de eerste verdieping zijn twee doucheruimten gelegen en op de tweede verdieping is één doucheruimte gelegen. 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.”⁷⁰

De objectieve kenmerken van de onroerende zaak die de rechtbank hierboven heeft geschetst gebruikte het hof Amsterdam in zijn beoordeling of het verlaagde tarief van toepassing was. Hiermee week zij af van de maatstaf die de rechtbank had gebruikt. De rechtbank zocht namelijk aansluiting bij het begrip woning zoals dat was gevormd in het arrest van de Hoge Raad van 15 november 2013. Dit arrest zag op de toepassing van artikel 220^e Gemeentewet, maar volgens het hof had de Hoge Raad hierbij niet de bedoeling om ook duidelijkheid te scheppen inzake het begrip woning in de overdrachtsbelasting,

⁶⁹ HR24 februari 2017 ECLI:NL:HR: 2017:295.

⁷⁰ Rechtbank Noord-Holland 23 juli 2016 ECLI:NL:RBNHO:2015:7849.

waardoor het niet kon worden gebruikt in de beoordeling om of het verlaagde tarief van toepassing was.

Door wel te kijken naar de objectieve kenmerken van het gebouw kwam het hof tot de conclusie dat de onroerende zaak in beginsel naar zijn aard bestemd was voor bewoning. De bewoners van het hospice beschikte namelijk over een zelf in te richten woonunit die van de benodigde voorzieningen was voorzien. Daarnaast waren er nog een aantal gemeenschappelijke voorzieningen aanwezig en was de publiekrechtelijke bestemming van de onroerende zaak wonen. Door de hiervoor genoemde feiten was het hof dan ook van mening dat de onroerende zaak naar zijn aard bestemd was voor bewoning.

Dat de onroerende zaak naar zijn aard bestemd was voor bewoning betekende voor het hof echter nog niet dat het verlaagde tarief van toepassing moest zijn. Het hof verwees hierbij namelijk naar de MvT op het Belastingplan 2012, waarin een verpleeg- of verzorgingsinstelling of een ziekenhuis expliciet niet als woning kon worden aangemerkt voor de toepassing van het verlaagde tarief.⁷¹ Indien de onroerende zaak dan ook daadwerkelijk als verpleeg- of verzorgingsinstelling fungeerde, was volgens het hof het verlaagde tarief in deze situatie niet van toepassing.

Het hof kwam in zijn beoordeling of de onroerende zaak was aan te merken als verpleeg- of verzorgingsinstelling tot de conclusie dat dit niet het geval was en het verlaagde tarief om die reden van toepassing was op de verkrijging van het hospice. Het hof kwam tot deze conclusie, omdat er aan de bewoners geen professionele zorg werd geboden, er geen artsen, verpleegkundigen, schoonmakers en ander gekwalificeerd personeel in dienst was en de bewoners zelf de benodigde zorg dienden in te kopen.⁷²

Net als bij het hof was in cassatie ook in geschil of de onroerende zaak kan worden aangemerkt als verpleeg- of verzorgingsinstelling. Ook in dit arrest gebruikte de Hoge Raad hetzelfde toetsingskader als in de hiervoor behandelde arresten. Door te kijken naar de objectieve kenmerken van het gebouw en de veranderingen die er hebben plaatsgevonden,

⁷¹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

⁷² Hof Amsterdam 17 maart 2016 ECLI:NL:GHAMS:2016:2522.

kwam de Hoge Raad, op basis van de objectieve kenmerken gegeven door de rechtbank, tot de conclusie dat de onroerende zaak naar zijn aard niet bestemd was voor bewoning. Hierbij keek de Hoge Raad niet naar de daadwerkelijke verzorging die werd verleend in het hospice, maar naar de bouwkundige kenmerken van de onroerende zaak. Hierbij keek de Hoge Raad vooral of de onroerende zaak op basis van die kenmerken naar zijn aard bestemd was om te fungeren als verpleeg- of verzorgingsinstelling en kwam tot de conclusie dat dit het geval was, waardoor het verlaagde tarief niet van toepassing was.⁷³

3.2 Commentaar vanuit de literatuur

Vanuit de literatuur zijn er de nodige reacties op de vier uitspraken van de Hoge Raad. Al met al is men het in de literatuur het erover eens dat de arresten van de Hoge Raad meer duidelijkheid hebben geschapen. Wel is er volgens hen nog steeds de nodige onduidelijkheid omtrent de toepassing van het verlaagde tarief van artikel 14, tweede lid WBR en hebben zij de nodige kritiek op de arresten van de Hoge Raad. Zo laat Zwemmer⁷⁴ zich bijzonder kritisch uit over de uitspraken van de Hoge Raad. Hij vraagt zich namelijk ernstig af of de uitspraken leiden tot gevolgen die in overeenstemming zijn met het door de wetgever beoogde doel van het verlaagde tarief. Hierbij vermeldt hij wel dat dit de wetgever is aan te rekenen vanwege de ontstane onduidelijkheid op basis van de wetsgeschiedenis. Als men namelijk niet zou kijken naar de wetsgeschiedenis zou het volgens hem namelijk duidelijk zijn dat tot kantoorpanden omgebouwde woningen volgens het spraakgebruik nooit als woning zouden worden aangemerkt.

In de uitkomst van het stadsvilla-arrest kan Zwemmer zich dus niet vinden. Dit is anders in het hospice-arrest. In het hospice arrest was volgens hem namelijk duidelijk dat bij een bijna-thuis hospice het karakter van verzorgingsinstelling voorop staat en niet het karakter wonen. Van Straaten⁷⁵ sluit zich hierbij aan en is van mening dat indien de onroerende zaak een functie heeft die bovengeschied is aan de woonfunctie dat deze hogere functie voorrang moet krijgen, waardoor het verlaagde tarief in het hospice arrest niet van toepassing is. Hiermee concluderen Zwemmer en van Straaten ook direct dat de Hoge Raad de negatieve

⁷³ HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:291.

⁷⁴ Zwemmer, *FED 2017/72*.

⁷⁵ Van Straaten, *BNB 2017/98*.

lijst van de MvT⁷⁶ volgt. Het lijkt hierbij dat zij van mening zijn dat er naar de negatieve lijst gekeken moet worden als er naast een woonfunctie nog een andere functie aanwezig is die een grotere rol speelt dan de woonfunctie.

Rozendal⁷⁷ komt ook tot de conclusie dat de Hoge Raad de negatieve lijst volgt, maar merkt hierbij wel op dat het door de Hoge Raad gegeven toetsingskader niet altijd aansluit bij deze negatieve lijst. Zo was dit het geval bij het hospice-arrest, waar de onroerende zaak was gebouwd als hospice, maar volgens de Hoge Raad toch bestemd was voor gebruik als verpleeg- of verzorgingsinstelling. Rozendal heeft voor deze 'uitzondering' echter wel begrip. Was het hospice namelijk wel als woning aangemerkt, dan zouden andere objecten die in de negatieve lijst worden genoemd alsnog onder het verlaagde tarief kunnen vallen, omdat deze objecten oorspronkelijk waren ontworpen en gebouwd om er tijdelijk te kunnen wonen.

Een ander punt waar Rozendal⁷⁸ en van Straaten⁷⁹ het over eens zijn, zijn de transformatiepanden. Volgens hen zijn er namelijk argumenten te ontleen aan het hybride boerderij-arrest, waarmee verdedigd kan worden dat een onroerende zaak die wordt omgebouwd tot woning toch onder het verlaagde tarief kan vallen. Bij het hybride boerderij-arrest waren de bouwplannen om de stal tot woning te transformeren namelijk nog niet volledig uitgevoerd. Hierdoor was de onroerende zaak ten tijde van de verkrijging in zekere zin nog steeds een transformatiepand, maar was de Hoge Raad wel van mening dat het verlaagde tarief van toepassing was. Wel vragen Rozendal en van Straaten zich allebei af wanneer een transformatiepand dan onder het verlaagde tarief valt. Volgens van Straaten is dit wanneer de verbouwing zover is gevorderd dat er niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om de onroerende zaak geschikt voor bewoning te maken. Beide vragen zich dan wel weer af wat er onder beperkte aanpassingen moet worden verstaan. Is dit het plaatsen van leidingen? Of is dit het slopen van de onroerende zaak tot dat die zijn vorige functie verliest?

⁷⁶ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

⁷⁷ Rozendal, *FBN 2017/4*.

⁷⁸ Rozendal, *FBN 2017/4*.

⁷⁹ Van Straaten, *BNB 2017/95*.

Deze vragen spelen volgen van Straaten niet alleen bij transformatieplannen, maar ook in het algemeen bij het gebruik van het door de Hoge Raad gegeven toetsingskader. Nergens wordt door de Hoge Raad omschreven wat onder meer dan beperkte aanpassingen moet worden verstaan. Daarnaast is het volgens Rozendal onduidelijk hoe zwaar de publiekrechtelijke bestemming van de onroerende zaak weegt bij enige twijfel.⁸⁰ En mocht de publiekrechtelijke bestemming geen uitkomst bieden, dan merkt van Straaten nog op dat het onduidelijk is waarnaar dan moet worden gekeken.⁸¹ Zo is er door de arresten van de Hoge Raad dus meer duidelijkheid ontstaan, maar is er nog steeds de nodige ruimte voor discussie.

⁸⁰ Rozendal, *FBN 2017/4*.

⁸¹ Van Straaten, *BNB 2017/95*.

H4 Conclusie

4.1 Conclusie

Naar aanleiding van de in februari door de Hoge Raad gewezen arresten is er in de fiscale wereld de nodige discussie ontstaan. In de inleiding is om die reden de volgende probleemstelling geformuleerd: **“Zijn de recente februari-arresten van de Hoge Raad inzake het verlaagde overdrachtsbelastingtarief in overeenstemming met doel en strekking van artikel 14, tweede lid, WBR?”** Om deze probleemstelling te kunnen beantwoorden is in hoofdstuk 2 dieper ingegaan op artikel 14, tweede lid WBR, oftewel het verlaagde tarief voor woningen in de overdrachtsbelasting. Hieruit is gebleken dat het verlaagde tarief als voornaamste doel het stimuleren van de woningmarkt heeft en daarnaast moet bijdragen aan de financiële stabiliteit en het stimuleren van de arbeidsmarkt.

In hoofdstuk 3 is gekeken naar de arresten die de Hoge Raad in februari heeft gewezen. In deze arresten heeft de Hoge Raad een toetsingskader gecreëerd, dat gebruikt moet worden bij de beoordeling of er sprake is van een woning voor de toepassing van het verlaagde tarief van artikel 14, tweede lid WBR. Volgens dit toetsingskader moet bij de beoordeling of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning in eerste instantie aansluiting worden gezocht bij het doel waarvoor de onroerende zaak oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. Vervolgens moet er gekeken worden of er ingrijpende verbouwingen hebben plaatsgevonden die de aard van de onroerende zaak hebben gewijzigd en als dit geen uitkomst zou bieden kan er worden gekeken naar de publiekrechtelijke bestemming van de onroerende zaak.

Als er wordt gekeken naar dit toetsingskader kan geconcludeerd worden dat het oordeel van de Hoge Raad in de februari-arresten zowel in overeenstemming als in strijd is met het voornaamste doel van het verlaagde tarief. Door gebruik te maken van het toetsingskader kunnen er namelijk onroerende zaken als woning worden aangemerkt, terwijl het niet aannemelijk is dat de verkrijging hiervan bijdraagt aan de doorstroming op de woningmarkt. Daarentegen kunnen er ook onroerende zaken als niet-woning worden aangemerkt, terwijl het wel aannemelijk is dat de verkrijging hiervan bijdraagt aan de doorstroming op de

woningmarkt. Dit lijkt vooral te wijten aan het feit dat de Hoge Raad totaal geen waarde hecht aan het toekomstige gebruik van de onroerende zaak na de verkrijging. Door hier wel waarde aan te hechten zou er gemakkelijk aansluiting kunnen worden gevonden met artikel 14, tweede lid WBR haar doel en strekking.

Als er dan specifiek wordt gekeken naar de uitkomsten in de februari-arresten kan er niet altijd worden geconcludeerd dat deze altijd aansluiten bij het voornaamste doel van het verlaagde tarief. Zo wordt in het stadsvilla-arrest de onroerende zaak na de verkrijging als woning gebruikt. Was de onroerende zaak na de verkrijging echter als kantoor gebruikt dan had de Hoge Raad hetzelfde geoordeeld en had de verkrijging waarschijnlijk niet bijgedragen aan de doorstroming op de woningmarkt. Door alleen te kijken naar de objectieve kenmerken van de onroerende zaak en de subjectieve kenmerken geheel buiten beschouwing te laten, is het niet van belang of de verkrijging van de onroerende zaak aannemelijk een bijdrage levert aan de doorstroming op de woningmarkt. In het hybride boerderij-arrest wordt er zelfs daadwerkelijk geen bijdrage geleverd aan de doorstroming op de woningmarkt, maar is het verlaagde tarief wel van toepassing. Ook over het tandartsenpraktijk-arrest en het hospice-arrest kunnen nog de nodige opmerkingen worden gemaakt, maar in het algemeen kan over het door de Hoge Raad gegeven toetsingskader worden geconcludeerd dat deze zowel underinclusive als overinclusive is.

4.2 Aanbevelingen

Het toetsingskader van de Hoge Raad is dus zowel underinclusive als overinclusive. Dit betekent dat er onroerende zaken die niet als woning kwalificeren voor de toepassing van het verlaagde tarief, terwijl het aannemelijk is dat de verkrijging van deze onroerende zaken bijdraagt aan de doorstroming op de woningmarkt. Aangezien het stimuleren van de woningmarkt wel het doel is van de wetgever kan hier door de wetgever naar worden gekeken. Hetzelfde geldt natuurlijk andersom voor de onroerende zaken die wel als woning kwalificeren, maar waarvan de verkrijging van deze onroerende zaken geen bijdrage levert aan de doorstroming op de woningmarkt. Om dit effect te voorkomen zou de wetgever ervoor kunnen kiezen om eindelijk een definitie in de WBR zelf op te nemen die wel aansluit bij artikel 14, tweede lid WBR haar doel en strekking.

Mocht de wetgever ervoor kiezen om een definitie van het begrip woning in de WBR op te nemen, dan is het aan te raden om met die definitie rekening te houden met het toekomstig gebruik van de onroerende zaak. Wordt hier namelijk naar gekeken dan kan gemakkelijker worden aangesloten bij doel en strekking van het verlaagde tarief. Vaak staat ten tijde van de verkrijging namelijk al vast waarvoor een onroerende zaak gebruikt gaat worden. Op basis van de feiten op het moment van verkrijging kan dan worden geoordeeld of het verlaagde tarief van toepassing is. Mocht de onroerende zaak uiteindelijk niet gebruikt worden als woning, maar is wel het verlaagde tarief toegepast, dan is dit te corrigeren doormiddel van naheffing.

Nu de wetgever er nog niet voor heeft gekozen om een definitie van het begrip woning aan de WBR toe te voegen, zal gebruik gemaakt moeten worden van het toetsingskader van de februari-arresten. Het nadeel hiervan is dat de arresten van de Hoge Raad niet één op één aansluiten met artikel 14, tweede lid haar doel en strekking en daarnaast zorgen voor de nodige onduidelijkheid. De grootste onduidelijkheid zit hem hierbij in de 'niet meer dan beperkte aanpassingen'. Wat de grens hiervan is, is volkomen onduidelijk. In de arresten wordt wel gesproken over het aanwezig zijn van leidingen voor de badkamer en keuken, maar dit wordt niet als harde eis genoemd. Denkbaar zou zijn om te kijken naar de gemaakte kosten van de verbouwing die moet plaatsvinden om de onroerende zaak geschikt te maken voor bewoning. Er zou kunnen worden gezegd dat wanneer de gemaakte kosten een bepaald percentage van de aankoopprijs overstijgen er meer dan beperkte aanpassingen hebben plaatsgevonden. Dit zou de wetgever kunnen aangeven, maar waarschijnlijker lijkt het dat de Hoge Raad zelf meer duidelijkheid zal moeten geven in wat onder 'niet meer dan beperkte aanpassingen' moet worden verstaan.

Literatuurlijst

Literatuur

Berkhout & Van der Paardt 2016, p. 51-72

T.M. Berkhout & R.N.G. van der Paardt, *Basisboek Vastgoed Fiscaal*, 2016.

Vakstudie Belastingen van rechtsverkeer, art. 14 WBR, aant. 2.2 (online).

P. Berkhuisen & C.M. Lambregtse (red.), *Omzetbelasting (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 14)*, Deventer: Wolters Kluwer (online).

De Graaff en Van Leuvensteijn 2007, p. 7.

T. de Graaf & M. Van Leuvensteijn, *The impact of housing market institutions on labour mobility*, 2007.

Cursus Belastingrecht (Belastingen van Rechtsverkeer), 0.0.0-0.0.7 (online, bijgewerkt 9 januari 2017).

M.L.M van Kempen (red.), *Belastingen van rechtsverkeer (Cursus Belastingrecht)*, Deventer: Wolters Kluwer (online).

Van Ommeren & Van Leuvensteijn 2002, p. 4.

J. van Ommeren & M. van Leuvensteijn, *New evidence of the effect of transaction costs on residential mobility*, 2002.

Van Straaten 2016 p. 329.

J.C. Van Straaten, *Compendium overdrachtsbelasting 2016*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2016, p. 329.

Van Straaten 2016, p. 154.

J.C. van Straaten, *Wegwijs in de overdrachtsbelasting 2016*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2016, p. 154.

Cursus Belastingrecht (Belastingen van Rechtsverkeer), 2.3.1.B (online, bijgewerkt 17 januari 2017).

J. Verbaan (red.), *Belastingen van rechtsverkeer (Cursus Belastingrecht)*, Deventer: Wolters Kluwer (online).

Vording & Caminada 2007, p. 3-4.

H. Vording & C.L.J. Caminada, 'Lastenverschuiving van overdracht naar bezit van een eigen woning', in: Y.E. Gasler (red.) *De toekomst van de overdrachtsbelasting. De beginselen van*

behoorlijke wetgeving als toetsingskader, Deventer: Kluwer, 2007, pp. 71-76.

Fiscale tijdschriften

Nijkamp, FBN 2015/53.

H.K. Nijkamp, *'Herontwikkeling en transformatie: woning of geen woning. That's the question.'*, FBN 2015/53.

Rozendal, WPNR 2016/7114.

A. Rozendal, *'De kwalificatie als woning in de overdrachtsbelasting'*, WPNR 2016/7114.

Rozendal, FBN 2017/4.

A. Rozendal, *'Het begrip 'woning' in de overdrachtsbelasting: de Hoge Raad schept duidelijkheid!'*, FBN 2017/4.

Sjerps, FTV 2016/9.

N.J.M. Sjerps, *'Vijf jaar verlaagde overdrachtsbelasting op woningen'*, FTV 2016/9.

Van Straaten, BNB 2017/95

J.C. van Straaten, annotatie bij HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:290.

Van Straaten, BNB 2017/98.

J.C. van Straaten, annotatie bij HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:291.

Vennix, WFR 2011/1104.

W.J.M. Vennix, *'Overdrachtsbelasting: op weg naar het einde?'*, WFR 2011/1104.

Zwemmer, FED 2017/72.

J.W. Zwemmer, annotatie bij HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:295.

Overige documenten

CBS (2016), Opbrengst overdrachtsbelasting neemt weer toe.

CBS, *Opbrengst overdrachtsbelasting neemt weer toe*, van <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2016/13/opbrengst-overdrachtsbelasting-neemt-weer-toe>, verkregen op 9 mei 2017.

CBS (2010). Opbrengst rijksbelastingen bijna 7 miljard euro lager.

CBS, *Opbrengst rijksbelastingen bijna 7 miljard euro lager*, van <https://www.cbs.nl/nl-nl/achtergrond/2010/31/opbrengst-rijksbelastingen-bijna-7-miljard-euro-lager>, verkregen op 13 juni 2017.

EY (2017), Hoge Raad bevestigt ruime toepassing 2%-tarief overdrachtsbelasting bij woningen.

EY, Hoge Raad bevestigt ruime toepassing 2%-tarief overdrachtsbelasting bij woningen, <http://www.ey.com/nl/nl/services/tax/ey-tax-alert-hoge-raad-bevestigt-ruime-toepassing-twee-procent-tarief-overdrachtsbelasting-bij-woningen>, verkregen op 7 mei 2017.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 1969/1970, 10560, nr. 3, p. 9-10 (Memorie van toelichting).

Kamerstukken II 1969/1970, 10560, nr. 7, p.2 (Memorie van Antwoord).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2011, nr. AFEP/U217.

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2011, nr. BLKB 2011/1290M, Stcrt. 2011, 12301.

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 115 (Memorie van toelichting).

Veel gestelde vragen over de tijdelijke verlaging overdrachtsbelasting, NTFR 2011/1716.

Vragen en antwoorden notariaat over tijdelijke verlaging overdrachtsbelasting, NTFR 2011/2430.

Wet van 22 december 2011, Stb. 2011, 639.

Kamerstukken II 2012/2013, 33 287, nr. 3 p. 4-5 (Memorie van toelichting).

Kamerstukken II 2012/2013, 33 402, nr. 3, p. 16 en p. 40 (Memorie van toelichting).

Wet van 20 december 2012, Stb. 2012, 668.

Jurisprudentie

HR 16 november 2007 ECLI:NL:HR:2007:AZ8976.

HR 6 december 2013, ECLI:NL:HR:2013:1434.

HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:290.

HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:291.

HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR:2017:294.

HR 24 februari 2017 ECLI:NL:HR: 2017:295.

Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1222.

Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1218.

Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1219.

Parket bij de Hoge Raad 23 november 2016 ECLI:NL:PHR:2016:1220.
Hof Arnhem-Leeuwarden 23 februari 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:1474.
Hof Amsterdam 17 maart 2016 ECLI:NL:GHAMS:2016:2522.
Hof 's-Hertogenbosch 8 juni 2016 ECLI:NL:GHSHE:2016:2729.
Hof Den Haag 10 juni 2016 ECLI:NL:GHDHA:2016:1741.
Hof 's-Hertogenbosch 23 september 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016::4199.
Hof Den Haag 27 september 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:2865.
Hof Den Haag 28 september 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:2871.
Rechtbank Den Haag 27 maart 2014, ECLI:NL:RBDHA:2014:5655.
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 2 oktober 2014 ECLI:NL:RBZWB:2014:6819.
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 oktober 2014 ECLI:NL:RBZWB:2014:7471.
Rechtbank Noord-Holland 23 juli 2016 ECLI:NL:RBNHO:2015:7849.