



VERTROUWELIJK

Belastingdienst/Grote Ondernemingen/kantoor Amsterdam

5.1.2e

Corporate Dienst
Vaktechniek

Croeselaan 14
3521 CA Utrecht
Postbus 18280
3510 CG Utrecht
www.belastingdienst.nl

memo

Kennisgroepstandpunt 21-052-24 criterium anders dan tijdelijk als hoofdverblijf en aanhorigheden

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e

5.1.2e

Datum

22 november 2021

Versienummer

1.0

Behandeld door

5.1.2e

Kopie aan

5.1.2e

Bijlage

Aanleiding

Met invoering van de Wet differentiatie overdrachtsbelasting, van kracht sinds 1 januari 2021, geldt voor woningen het verlaagde tarief van 2% en de startersvrijstelling, als de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit overeenkomstig artikel 15a Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR), voorafgaande aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring. De toepassing van het 2% tarief is uitgebreid in artikel 14, lid 5 WBR met aanhorigheden die tot de woning behoren, indien zij gelijktijdig met deze woning worden verkregen en dat belastingtarief eveneens van toepassing is op de woning.

Vraag

Geldt voor de toepassing van het verlaagde tarief en de startersvrijstelling ook voor aanhorigheden de voorwaarde dat de verkrijger de aanhorigheid na de verkrijging anders dan tijdelijk gaat gebruiken en dit overeenkomstig artikel 15a WBR, voorafgaande aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring?

Antwoord

Nee. Voor toepassing van het verlaagde tarief en de startersvrijstelling geldt niet de voorwaarde dat de verkrijger de aanhorigheid na de verkrijging anders dan tijdelijk gaat gebruiken. Ook de schriftelijke verklaring als bedoeld in artikel 15a WBR ziet slechts op de woning en niet ook op de aanhorigheid die gelijktijdig met de woning wordt verkregen.

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)
Artikel 14 (voor zover relevant in dit vraagstuk)

1. De belasting bedraagt 8 percent.
2. In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting 2 percent voor de verkrijging door een natuurlijk persoon van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen, of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op een woning, als de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit overeenkomstig artikel 15a, voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring.
5. De belasting van 2 percent, genoemd in het tweede en derde lid, is eveneens van

VERTROUWELIJK

Pagina 1 van 4

toepassing op aanhorigheden die tot de woning behoren, indien zij gelijktijdig met deze woning worden verkregen en dat belastingtarief van toepassing is op die woning.

Artikel 15 (voor zover relevant in dit vraagstuk)

1. Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden is van de belasting vrijgesteld de verkrijging:
- p. In van een woning of rechten waaraan deze is onderworpen of van rechten van lidmaatschap als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, voor zover deze laatste rechten betrekking hebben op een woning, en de gelijktijdige verkrijging van de tot die woning behorende aanhorigheden, indien:
 - 1°. de verkrijger een meerderjarig natuurlijk persoon jonger dan vijfendertig jaar is;
 - 2°. de verkrijger deze vrijstelling niet eerder heeft toegepast en dit overeenkomstig artikel 15a, onmiddellijk voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring; en
 - 3°. de verkrijger de verkregen woning of rechten waaraan deze is onderworpen na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit overeenkomstig artikel 15a, voorafgaand aan de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring;
 - 4°. het totaal van de waarde van de woning of rechten waaraan deze is onderworpen en tot die woning behorende aanhorigheden niet uitkomt boven € 400.000

Artikel 15a (voor zover relevant in dit vraagstuk)

1. De schriftelijke verklaring, bedoeld in artikel 14, tweede lid, of artikel 15, eerste lid, onderdeel p, geschiedt door het door iedere verkrijger afzonderlijk invullen van het daartoe door de inspecteur ter beschikking gestelde standaardformulier.
3. Uit de notariële akte dient op een door de inspecteur aangegeven wijze te blijken dat een beroep wordt gedaan op artikel 14, tweede lid, of artikel 15, eerste lid, onderdeel p.

Overwegingen

Verlaagd tarief en hoofdverblijfverklaring

In artikel 14 lid 2 WBR is de voorwaarde voor het verlaagde tarief opgenomen dat inhoudt dat de verkrijger de woning na verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken.

De wettekst van 14 lid 2 WBR geeft aan dat deze verklaring alleen ziet op de woning ('als de verkrijger de *woning* na de verkrijging anders dan tijdelijk') en niet over de woning en eventuele aanhorigheden. Op basis van een grammaticale interpretatie dient de verklaring slechts overgelegd te worden voor toepassing van het verlaagde tarief op de woning. Ook artikel 14 lid 5 WBR spreekt niet over een dergelijke verklaring noch over het anders dan tijdelijk gebruikt worden als/bij het hoofdverblijf.

In de parlementaire geschiedenis¹ is over het verlaagde tarief met betrekking tot aanhorigheden het volgende opgenomen:

"Artikel I, onderdeel B (artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer)

In het voorgestelde artikel 14, eerste lid, WBR wordt het algemene overdrachtsbelastingtarief verhoogd naar 8%. Het algemene tarief geldt voor de verkrijging van niet-woningen, zoals bedrijfspanden, en woningen die niet onder het verlaagde tarief van artikel 14, tweede lid, WBR vallen.

¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2020–2021, 35 576, nr. 3, p.21

Op basis van het huidige artikel 14, tweede lid, WBR geldt voor de verkrijging van woningen en de bij de woning behorende aanhorigheden het verlaagde tarief van 2%. De voorgestelde wijziging van artikel 14, tweede lid, WBR omvat een beperking van het toepassingsbereik van het verlaagde tarief van 2% en een aanscherping van de toepassing van het verlaagde tarief voor aanhorigheden. De beperking houdt in dat het verlaagde tarief slechts van toepassing is bij de verkrijging van de woning door een natuurlijk persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit bij de verkrijging duidelijk, stellig en zonder voorbehoud verklaart in een schriftelijke verklaring. Dit geldt eveneens bij de verkrijging van rechten waaraan een woning is onderworpen of van lidmaatschapsrechten van een vereniging of coöperatie waarin het recht op uitsluitend of nagenoeg uitsluitend gebruik van een in Nederland gelegen woning is begrepen.

Het verlaagde tarief geldt uitsluitend voor natuurlijke personen die voldoen aan het hoofdverblijfcriterium. Voor niet-natuurlijke personen, zoals rechtspersonen, geldt de regeling niet en voor hen geldt bij de verkrijging van een woning het algemene tarief van 8%.

De verkrijger dient op het moment onmiddellijk voorafgaand aan de verkrijging, overeenkomstig het voorgestelde artikel 15a, duidelijk, stellig en zonder voorbehoud schriftelijk te verklaren de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken.

(...)

In het voorgestelde artikel 14, vierde lid, WBR wordt een aanscherping aangebracht met betrekking tot aanhorigheden ten opzichte van de huidige regeling. Aanhorigheden kunnen delen in het verlaagde tarief, mits deze gelijktijdig met de woning worden verkregen, en op de woning het verlaagde tarief van toepassing is. Later verkregen aanhorigheden vallen onder het algemene tarief van 8% (vanaf 1 januari 2021)."

In de parlementaire geschiedenis² is opgemerkt dat bij de verkrijging van losse aanhorigheden het 8% tarief geldt, omdat in dat geval niet aan het hoofdverblijfcriterium kan worden voldaan:

"Artikel 14, lid 2

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom op de verkrijging van aanhorigheden bij een woning soms een ander tarief van toepassing is dan op de verkrijging van de woning zelf. Als aanhorigheden bij een woning gelijktijdig met die woning worden verkregen volgen zij het tarief dat op de woningver verkrijging van toepassing is. Voor aanhorigheden die gezamenlijk met de woning worden verkregen kan dus ook de startersvrijstelling of het verlaagd tarief van toepassing zijn. Als aanhorigheden apart van de woning worden verkregen is daarop het standaardtarief van 8% van toepassing, tenzij de verkrijging van de aanhorigheid gelijktijdig met de woning plaatsvindt. De reden hiervoor is dat bij de losse verkrijging van de aanhorigheid niet aan het hoofdverblijfcriterium kan worden voldaan."

Uit de hiervoor aangehaalde passages volgt dat de wetgever geen hoofdverblijfsverklaring als voorwaarde stelt bij toepassing van het verlaagde tarief op een verkrijging van een aanhorigheid. De wetgever meent dat bij de losse verkrijging van de aanhorigheid niet aan het hoofdverblijfcriterium kan worden voldaan. Dit is naar onze mening niet anders als de aanhorigheid gelijktijdig met de woning wordt verkregen.

² Tweede Kamer, vergaderjaar 2020–2021, 35 576, nr. 6, p.43

Startersvrijstelling en hoofdverblijfverklaring

In artikel 15a WBR dat ziet op de schriftelijke verklaring, wordt naast 14 lid 2 WBR eveneens verwezen naar de startersvrijstelling van artikel 15 lid 1 onderdeel p WBR. In de startersvrijstelling wordt dezelfde systematiek gehanteerd als in het hiervoor aangehaalde artikel 14 lid 2 WBR. Dat wil zeggen, er wordt slechts gesproken over 'de woning' en niet over 'de woning en aanhorigheden'.

In artikel 15, eerste lid, onderdeel p WBR is namelijk de startersvrijstelling geregeld voor de verkrijging van een woning en de gelijktijdige verkrijging van de tot die woning behorende aanhorigheden. Als voorwaarde wordt in dit artikel onder ten derde gesteld dat de verkrijger verklaart dat het de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken ('verkrijger de verkregen *woning* of rechten waaraan deze is onderworpen na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken'). Ook hier wordt alleen gesproken over de woning en niet ook over aanhorigheden.

Uit het voorgaande volgt ook dat onder woning niet tevens aanhorigheid wordt begrepen, nu deze begrippen in de betreffende wetteksten expliciet apart worden benoemd. Er is geen aanleiding om te veronderstellen dat dit uitsluitend voor de reikwijdte van de hoofdverblijfverklaring anders is.

Kortom, voor zowel het verlaagde tarief als voor de startersvrijstelling is in de wettekst niet de voorwaarde opgenomen dat de hoofdverblijfverklaring mede dient te zien op aanhorigheden.

Doorverkoop aanhorigheid – tijdelijk gebruik aanhorigheid

Indien in 2021 bij de aankoop van een woning en de bijbehorende aanhorigheden een verklaring verlaagd tarief (hoofdverblijfverklaring) wordt overgelegd, dan is het geheel belast met 2% overdrachtsbelasting. Stel één aanhorigheid wordt direct na de verkrijging aan de eigenaar van het naastgelegen erf verkocht en acht maanden³ na de verkrijging (in 2022) geleverd. De nieuwe koper zal over de verkrijging van deze losse aanhorigheid het reguliere tarief van 8% verschuldigd zijn. Artikel 14 lid 5⁴ WBR is hierop niet van toepassing.

Daarnaast leidt deze (door)verkoop van de aanhorigheid evenmin tot een herziening van het 2% tarief (naar het reguliere tarief) ten tijde van de eerstgenoemde verkrijging in 2021, die gelijktijdig met de woning plaatsvond, ondanks het feit dat deze aanhorigheid tijdelijk in gebruik is geweest.

Conclusie

Uit (de wetssystematiek van) de relevante wetteksten volgt dat het criterium anders dan tijdelijk als hoofdverblijf en de daarbij behorende schriftelijke verklaring slechts ziet op het gebruik van de woning en niet voor het gebruik van de aanhorigheden en dat derhalve daarvoor geen hoofdverblijfverklaring dient te worden overgelegd.

³ Bij levering binnen 6 maanden kan artikel 13 WBR een rol spelen.

⁴ Per 1 januari 2022 wordt artikel 14 lid 5 WBR vernummerd tot artikel 14 lid 6 WBR.