



VERTROUWELIJK
Belastingdienst/

Corporate Dienst
Vaktechniek

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

memo

Kennisgroepstandpunt 21-052-30 Anders dan tijdelijk als hoofdverblijf

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e

Feiten

Met enige regelmaat wordt een in Nederland gelegen woning verkregen voor eigen gebruik door iemand die op dat moment of na korte tijd gedurende langere of kortere tijd werkzaam is in het buitenland. Dit is op het moment van de verkrijging bekend. De woning wordt daarom niet doorlopend gebruikt. Het gebruik vindt veelal alleen plaats in weekenden, vakanties etc.

Datum

17 februari 2022

Versienummer

1.0

Behandeld door

5.1.2e

Hieronder een drietal situaties:

1. Casus 'Diplomaat'

Chronologische tijdlijn

Datum:	Gebeurtenis:
67 Awr	67 Awr

Kopie aan

5.1.2e

Bijlage

Uit hoorgesprek volgt:

67 Awr

Uit KG-21-053-13 volgt dat rechtspraak IH niet rechtstreeks van toepassing is op vragen die rijzen in het kader van de heffing van de overdrachtsbelasting. Wel kan daarbij wellicht aansluiting worden gezocht om in voorkomende gevallen tot een standpunt te komen.

Indien aansluiting bij IH wordt gezocht, is de conclusie 8%. Zie ingevoegde beschouwing behandelaar hieronder.

Uit de aangevoerde feiten en omstandigheden volgt echter wel dat het huis standplaats/hoofdverblijf in Nederland is, eigen gebruik is en geen beleggersmotief. Is dit een reden voor toepassing 14-2 WBR?

Beschouwing

Bij de beoordeling of sprake is van een 'anders dan als tijdelijk hoofdverblijf' wordt aangesloten bij het begrip zoals dit wordt gehanteerd in de eigenwoningregeling (art. 3.111, lid 1, aanhef en onderdeel a, Wet IB 2001). Het gaat hierbij om de vraag waar zich het middelpunt van de persoonlijke en economische belangen van de verkrijger bevindt. De bewijslast rust hierbij op de verkrijger X en Y. Indien door onvoorzienbare omstandigheden de verkrijger achteraf de woning niet of slechts tijdelijk als hoofdverblijf is gaan gebruiken, dient de verkrijger aannemelijk te maken dat ten tijde van de verkrijging het 2%-tarief terecht is toegepast.

Hoofdverblijf inkomstenbelasting

Wat betreft de eis dat een woning van de belastingplichtige anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking moet staan, is de uitspraak van Rechtbank Breda Rechtbank Breda 2 september 2007, nr. 05/04325, NTFR 2007/802, van belang. In deze zaak kwalificeerde een woning in Nederland van een **diplomaat** niet als een eigen woning in de zin van art. 3.111, lid 1. De reden hiervoor was dat zo de woning al een hoofdverblijf was, dit slechts tijdelijk was, omdat de diplomaat in het desbetreffende jaar immers uitgezonden was. Een beroep op art. 3.111, lid 6 ging ook niet op, omdat de woning belastingplichtige niet ten minste één jaar als eigen woning in de zin van art. 3.111, lid 1 ter beschikking heeft gestaan voorafgaande aan de eerste uitzending. In diezelfde zin werd geoordeeld in de zaak voor Hof Den Bosch 18 mei 2018, nr. 17/00220 t/m 17/00222, NTFR 2018/2024. In deze zaak was geen sprake van een eigen woning nu belanghebbende als **consulair medewerkster** naar het buitenland was uitgezonden, waardoor de woning in Nederland niet als haar centrale levensplaats diende, ondanks dat belanghebbende wel gedurende haar verlofperiodes in de woning verbleef

Minimumperiode OVB

Er geldt geen strikte minimumperiode dat de woning als hoofdverblijf moet worden gebruikt, maar als uitgangspunt is gegeven dat in beginsel wordt voldaan aan het hoofdverblijfsvereiste als de verkrijger de woning na de verkrijging minimaal een half jaar daadwerkelijk als hoofdverblijf heeft gebruikt.

2. Casus

Chronologische tijdlijn

Datum:	Gebeurtenis:
67 Awr	

Uit de aangevoerde feiten en omstandigheden volgt dat het huis standplaats/hoofdverblijf in Nederland is, eigen gebruik is en geen beleggersmotief. Is dit een reden voor toepassing 14-2 WBR? Zie beschouwing notaris hieronder.

9 juni 2021 door partijen getekend. Cliënt is vanwege zijn werkzaamheden tijdelijk woonachtig in het buitenland. De woning is voor hem materieel gezien zijn hoofdverblijf – hij heeft in zijn tijdelijke woonland slechts een huurwoning en deze Amsterdamse woning zal zijn thuis zijn. Hij zal hier verblijven als hij in Nederland is, hij zal deze verbouwen en inrichten voor een beoogd duurzaam hoofdverblijf. In de periode tussen oktober 2021 en het moment dat hij volledig remigreert, zal cliënt de woning dus ook niet aan derden ter beschikking stellen en evenmin ‘leeg staan’. Ik voeg hier voor de volledigheid aan toe dat de woning tot aan migratie niet volgens de fiscale definitie uit de Wet IB en de AWR als hoofdverblijf kwalificeert – cliënt is dus ook geen fiscaal inwoner van Nederland. Het verschil tussen de materiële betekenis van het begrip ‘hoofdverblijf’ en de formeel fiscale betekenis in bepaalde wetten komt hier al tot uitdrukking.

Ons verzoek tot voorafstemming betreft het tarief van overdrachtsbelasting dat op deze levering van toepassing is. Daartoe hebben we met name gekeken naar de Memorie van Toelichting (MvT) bij de Wet Differentiatie Overdrachtsbelasting die op 1 januari 2021 in werking is getreden.

De wet is het resultaat van de Motie Dik-Faber en Ronnes. Direct in het begin van de MvT, in paragraaf 1.1 staat het doel van de motie omschreven: “het verbeteren van de positie van starters op de woningmarkt ten opzichte van beleggers, omdat beleggers starters vooral in (grote) steden vaak te vlug af zijn”. Verderop in deze paragraaf (1.1.1, midden pagina 3) staat bovendien de doelstelling van het kabinet beschreven: “Het kabinet zet er daarnaast op in om de positie van starters te verstevigen van kopers, die niet primair tot doel hebben de woning zelf te bewonen, zoals beleggers.”

Het primaire doel van zowel motie als kabinetsbeleid is dus om een negatieve financiële prikkel te creëren voor beleggers; en dat begrip ‘belegger’ wordt vervolgens door het

kabinet verduidelijkt als 'kopers, die niet primair tot doel hebben de woning zelf te bewonen'.

Vervolgens is, zo lees ik, samen met Dialogic gezocht naar een haalbare invulling en definiëring van de subjecten cq objecten voor de Wet Differentiatie Overdrachtsbelasting ; naar een goede en haalbare manier om beleggers te duiden en definiëren voor deze wet . Dit is niet gelukt, en daarom is in de wet uiteindelijk het hoofdverblijfcriterium terecht gekomen. Maar mijns inziens – en met mij vele anderen – reflecteert dat criterium geenszins het doel en de strekking van motie , beleid en wet.

Cliënt bestemt de te verwerven woning uitsluitend voor eigen gebruik . Dat maakt hem het tegenovergestelde van een belegger . Toch wordt hij in deze wet gelijk behandeld als een belegger, als degene voor wie het hoge tarief overdrachtsbelasting bedoeld is . En wordt hij niet behandeld als een koper voor eigen gebruik , voor wie het lage tarief overdrachtsbelasting bedoeld is. En de enige reden waarom dat gebeurt, is de onzekerheid over het moment waarop client deze voor eigen gebruik bestemde woning daadwerkelijk als fiscaal hoofdverblijf zal kunnen gaan bewonen . Mijns inziens klopt dat niet en is er voor een dergelijke feitelijke variabele geen plaats in een normatieve definitie . Om het op een andere manier te zeggen: de Wet Differentiatie Overdrachtsbelasting sluit aan bij de definitie van het begrip 'hoofdverblijf' uit de Wet IB en de AWR, terwijl die definitie voor de Wet Differentiatie Overdrachtsbelasting niet -passend is en daarmee tot een ongerechtvaardigde uitkomst voor een groep woningkopers , zoals client, leidt.

Het feit dat er wellicht praktische haken en ogen zijn aan de uitvoerbaarheid van de juiste en door alle partijen gewenste regel, en dat daarom wordt gekozen voor het gebruiken van een begrip hoofdverblijf en haar niet -passende definitie en omvang, mag er niet toe leiden dat een deel van de kopersgroep een reguliere behandeling – tevens een gelijke behandeling ten opzichte van de kopers die de woning direct of na verbouwing uitsluitend voor eigen gebruik bestempelen - wordt ontnomen.

3. Casus

67 Awr

Chronologische tijdlijn

Datum:

Gebeurtenis:

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

67 Awr

Vraag

Hoe wordt de voorwaarde van artikel 14 lid 2 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: WBR) dat de verkrijger de woning 'na verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken' ingevuld:

1. Wanneer woning leegstaat/alleen voor eigen gebruik in vakanties wordt gebruikt en duidelijk is dat na een x-periode de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf wordt gebruikt, kan dan worden voldaan aan de voorwaarde?

2. Wanneer de woning korte tijd door de verkrijger wordt bewoond, vervolgens leegstaat, of alleen voor eigen gebruik in vakanties wordt gebruikt, en duidelijk is dat na een x-periode de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf wordt gebruikt, kan dan worden voldaan aan de voorwaarde?
3. Is voor voorstaande beantwoording nodig dat de x-periode een vooraf vaststaande tijdsperiode is?
4. Speelt hier het niet-beleggersmotief een rol?

Antwoord

1. Wanneer woning na de verkrijging vooralsnog leegstaat, of alleen voor eigen gebruik in vakanties wordt gebruikt (dus niet door derden wordt gebruikt), maar wel aannemelijk is dat de woning na een bepaalde periode, anders dan tijdelijk, als hoofdverblijf wordt gebruikt gaat worden, zal alleen aan de hoofdverblijfsvoorwaarde worden voldaan, indien de woning ten tijde van de verkrijging bestemd is binnen 12 maanden te worden gebruikt als hoofdverblijf van de verkrijger (en/of zijn of haar huisgenoten) en binnen deze termijn ook daadwerkelijk daarvoor wordt gebruikt.
2. Wanneer een woning na de verkrijging eerst slechts korte tijd door de verkrijger wordt bewoond, waarna de verkrijger zijn of haar hoofdverblijf naar elders overbrengt en daardoor niet voldoet aan de hoofdverblijf-eis, doorgaans bij een eerste verblijf korter dan zes maanden, en de woning na deze korte bewoningsperiode leegstaat of alleen voor eigen gebruik in vakanties wordt gebruikt, wordt niet voldaan aan de voorwaarde, ervan uitgaande dat geen sprake is van onvoorziene omstandigheden (zie het voorbeeld in de Memorie van Toelichting (MvT), hieronder in de beschouwing).
3. Nee, het is voor vraag 2 niet nodig dat de 12-maandsperiode een vooraf vaststaande tijdsperiode is.
4. Nee, het niet-beleggersmotief speelt geen een rol. Het gaat om het feitelijk al dan niet gebruik als hoofdverblijf (afgezien van onvoorziene omstandigheden).

Beschouwing (*interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord*)

In de MvT, 35 576, nr. 3, p. 21, wordt opgemerkt:

“Met het begrip «anders dan tijdelijk als hoofdverblijf» wordt aangesloten bij het begrip «anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staan» in de eigenwoningregeling van artikel 3.111, eerste lid, aanhef en onder a, van de Wetinkomstenbelasting 2001. Hierbij een duurzaam eigen gebruik van de woning die de verkrijger overeenkomstig de bestemming als woning ter beschikking staat.²⁰ **Het begrip «hoofdverblijf» is synoniem met het begrip «centrale levensplaats»** (Hof Amsterdam 17 mei 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:1972).

Waar een belastingplichtige zijn centrale levensplaats heeft, wordt naar de omstandigheden beoordeeld analoog aan artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

Het gaat daarbij om het antwoord op de vraag waar zich **het middelpunt van de persoonlijke en economische belangen van de verkrijger** bevindt.

De bewijslast om aannemelijk te maken dat het middelpunt van de persoonlijke en economische belangen van de verkrijger zich na de verkrijging van de woning op het adres van de verkregen woning bevindt, ligt bij de verkrijger.

Voor een natuurlijk persoon kan slechts één woning als hoofdverblijf gelden. Dit betekent dat vakantiehuizen, pied-à-terre's of een huis voor uitwonende kinderen dat op naam van de ouders staat niet als hoofdverblijf kunnen worden aangemerkt.

In de Nota naar aanleiding van het verslag (35 576, nr. 6, par. 2.2) p. 21, wordt voorts wat betreft de centrale levensplaats opgemerkt:

“Hierbij kan onder andere worden gedacht aan de school of opvang waar de kinderen naartoe gaan en speelmaatjes hebben, waar de sportclub is, waar de persoon lid is van zijn geloofsgemeenschap of sportvereniging.”

In de MvT, 35 576, nr. 3, p. 12, wordt opgemerkt:

“De inspecteur beoordeelt achteraf, maar binnen de gebruikelijke naheffingstermijnen, of de verkrijger de woning daadwerkelijk anders dan tijdelijk als hoofdverblijf is gaan gebruiken. Op basis van gegevens van het Kadaster woont 96% van de woningkopers die voornemens is de woning als hoofdverblijf te gaan gebruiken na twaalf maanden in de woning. Na deze twaalf maanden kan de inspecteur in de meeste gevallen een goede beoordeling maken of aan de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling wordt voldaan. De beoordeling zal plaatsvinden door een onderzoek naar de feiten en omstandigheden. Hiervoor zijn verschillende objectieve gegevens als eerste aanknopingspunt beschikbaar. Voorbeelden daarvan zijn de inschrijving door de verkrijger op het adres van de aangekochte woning in de Basisregistratie Personen (hierna: BRP), het aanmerken van de aangekochte woning als eigen woning in de zin van de eigenwoningregeling in de aangifte inkomstenbelasting, het woningbezit van de verkrijger in het Kadaster en de voorwaarden waaronder de verkrijger een geldlening is aangegaan bij een bank. Ook zal het afgeven van meerdere schriftelijke verklaringen bij verkrijgingen door dezelfde natuurlijke persoon binnen een relatief korte tijd, bijvoorbeeld enkele maanden, aanleiding kunnen zijn voor de inspecteur om nader onderzoek te doen. Bij natuurlijke personen die na de overdracht de woning minimaal een half jaar daadwerkelijk als hoofdverblijf hebben gebruikt, zal het verlaagde tarief of de startersvrijstelling in beginsel van toepassing zijn. Dit neemt niet weg dat in bepaalde evidente misbruiksituaties de inspecteur de mogelijkheid moet hebben om na te heffen.

Voorbeeld

Y (30 jaar) koopt samen met Z (34 jaar) een woning voor een bedrag€ 250.000. Beiden verkrijgen op 1 oktober 2021 de onverdeelde helft van de woning en verklaren duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in een schriftelijke verklaring dat zij deze woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaan gebruiken en nooit eerder

de vrijstelling hebben toegepast. In deze situatie zijn de verkrijgingen van Y en Z met een waarde van elk € 125.000 vrijgesteld van overdrachtsbelasting. **Op 1 november 2021 krijgt Z onverwachts een baan aangeboden in het buitenland voor drie jaar, welke baan Z aanvaardt. Y en Z vertrekken samen naar het buitenland en houden de verkregen woning aan en verhuren deze gedurende de tijd dat zij in het buitenland zijn.** Door een onvoorziene gebeurtenis na het moment van verkrijging van de woning konden Y en Z de woning niet of slechts tijdelijk als hoofdverblijf gebruiken. De vrijstelling overdrachtsbelasting zal in dat geval niet worden teruggenomen. Wel kan het zijn dat de inspecteur zal vragen aannemelijk te maken dat de verklaring juist is afgegeven, omdat mogelijk niet uit objectieve gegevens kan worden waargenomen dat Y en Z de woning daadwerkelijk zijn gaan gebruiken als hoofdverblijf. Gegeven het aanvaarden van de nieuwe baan in het buitenland, welk aanbod niet bestond op het moment van de verkrijging, zullen Y en Z dit voldoende aannemelijk kunnen maken.”

Uitgangspunt voor het beantwoorden van de vragen is derhalve op basis van de MvT:

- Het begrip «hoofdverblijf» is synoniem met het begrip «centrale levensplaats» (Hof Amsterdam 17 mei 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:1972).
- Waar een belastingplichtige zijn centrale levensplaats heeft, wordt naar de omstandigheden beoordeeld analoog aan artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Het gaat daarbij om het antwoord op de vraag waar zich het middelpunt van de persoonlijke en economische belangen van de verkrijger bevindt.
- De bewijslast om aannemelijk te maken dat het middelpunt van de persoonlijke en economische belangen van de verkrijger zich na de verkrijging van de woning op het adres van de verkregen woning bevindt, ligt bij de verkrijger.
- Voor een natuurlijk persoon kan slechts één woning als hoofdverblijf gelden. Dit betekent dat vakantiehuisen, pied-à-terre's of een huis voor uitwonende kinderen dat op naam van de ouders staat niet als hoofdverblijf kunnen worden aangemerkt.

Hieruit volgt de conclusie:

- de verkrijger die ten tijde van de verkrijging in het buitenland een centrale levensplaats heeft en de intentie heeft deze te behouden, komt niet in aanmerking voor het 2%-tarief of de startersvrijstelling.
- de verkrijger die ten tijde van de verkrijging in het buitenland een centrale levensplaats heeft en de intentie heeft deze op te geven door de verkregen woning als hoofdverblijf te gaan gebruiken, komt wel in aanmerking voor het 2%-tarief of de startersvrijstelling, mits hij of zij aannemelijk maakt dat aan het gebruik van het buitenlandse hoofdverblijf binnen redelijke termijn een einde komt door het gaan gebruiken van de verkregen woning en dit ook daadwerkelijk geschiedt. Een termijn van maximaal 12 maanden wordt aanvaardbaar geacht om nog te kunnen spreken van een redelijke termijn. Binnen die 12 maanden dient de woning daadwerkelijk als hoofdverblijf in gebruik te zijn genomen.