



Belastingdienst

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon
5.1.2e
M 5.1.2e
5.1.2e

memo

Datum
2 juli 2021

Versienummer
21-206-0009

Onderwerp

De belastingplichtige die verzuimd heeft de in artikel 14, 15 en 15a van de WBR bedoelde verklaring voor de verkrijging af te leggen, kan dit verzuim in bezwaar niet herstellen.

Casus

67 Awr

Vraag

Kan de belastingplichtige die verzuimd heeft de in artikel 14, 15 en 15a van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) bedoelde verklaring voor de verkrijging af te leggen, dit verzuim in bezwaar herstellen?

Antwoord

Nee.

Op grond van artikel 7:11 van de Awb dient in de bezwaarfase een volledige heroverweging van het primaire besluit plaats te vinden. Dit maakt de bezwaarfase bij uitstek geschikt voor het corrigeren van fouten. Het gaat daarbij zowel om herstel van fouten gemaakt door het bestuursorgaan als om fouten gemaakt door de burger. Dit betekent echter niet dat alle door belastingplichtige bij de aangifte gemaakte fouten in de bezwaarfase kunnen worden hersteld. De wetgever heeft uitdrukkelijk en zonder voorbehoud als voorwaarde voor toepassing van het 2%-tarief voorgeschreven dat de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken en dit verklaart voorafgaand aan de verkrijging in een schriftelijke verklaring die onderdeel is van de aangifte en aan de notariële akte is gehecht. Het ontbreken van een verklaring op het moment van verkrijgen kan achteraf in bezwaar niet meer worden hersteld.

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

1 Heroverweging in bezwaar

In zijn algemeenheid is in bezwaar de volledige herooverweging het uitgangspunt. Dit betekent dat de bezwaarfase er ook is voor het herstel van fouten die gemaakt zijn door de belastingplichtige. Ook als belastingplichtige van gedachten is veranderd, kan hij binnen de bezwaartermijn terugkomen op zijn oorspronkelijke aanvraag of aangifte. Dit betekent overigens niet dat alle fouten gemaakt bij de aanvraag of aangifte door de belastingplichtige in de bezwaarfase kunnen worden hersteld. Dit volgt doorgaans uit de wijze of het moment waarop de aanvraag of aangifte moet worden gedaan, het systeem van de wet of de aard van de gevraagde beschikking. Als bijvoorbeeld een subsidie aangevraagd moet worden voor 1 januari 2021 en dit wordt pas gedaan op 2 januari 2021, dan kan dit verzuim – uitzonderingen daargelaten – niet worden hersteld. Als het een vereiste is voor het verkrijgen van een uitkering dat de aanvrager ten tijde van de aanvraag is ingeschreven in de basisregistratie personen, dan kan dit gebrek in de bezwaarfase doorgaans niet worden geheeld.

2 Wettelijk kader en wetsgeschiedenis

Voor de beoordeling of een verzuim in de aangiftefase kan worden hersteld in bezwaar, is het wettelijk kader van belang.

Artikel 14, tweede lid, WBR luidt als volgt:

"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."

Op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel p, WBR is van overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging:

"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:

(...)

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

(...)".

Artikel 15a WBR luidt als volgt:

"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.

2. De schriftelijke verklaring is onderdeel van de aangifte en wordt aan de notariële akte gehecht.

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.

4. De notaris zendt een elektronische kopie van de schriftelijke verklaring, in afwijking van artikel 7b van de Registratiewet 1970, ongevraagd, binnen een maand na de verkrijging aan de inspecteur op een wijze als bedoeld in de bij of krachtens dat artikel te bepalen wijze.

5. De verkrijger, die de verklaring, bedoeld in het eerste lid, heeft afgelegd en die aannemelijk maakt dat hij door onvoorziene omstandigheden, die zich hebben voorgedaan na het tijdstip van de verkrijging, redelijkerwijs niet in staat is geweest de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te gaan gebruiken, wordt geacht die woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf te hebben gebruikt.

6. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld met betrekking tot de wijze van aanleveren

van de schriftelijke verklaring.”

Uit artikel 15a, tweede lid, WBR volgt dat de verklaring aanwezig moet zijn op het tijdstip van de verkrijging, want deze moet ook als annex aan de akte worden gehecht. In de Memorie van toelichting (Kamerstukken II 2020-2021, 35 576, nr. 3, p. 18-19) is vermeld:

“De notarissen zullen daarnaast zorgdragen voor het toesturen van de schriftelijke verklaring aan de inspecteur, zodat het beoogde toekomstige gebruik door de verkrijger kenbaar is voor de inspecteur. Dit zal gebeuren door in de notariële akte de toepassing van de vrijstelling of het verlaagde tarief kenbaar te maken en de schriftelijke verklaring als annex aan de notariële akte toe te voegen.”

In de Nota naar aanleiding van het verslag (Kamerstukken II 2020-2021, 35 576, nr. 6) komt de verklaring verschillende keren terug. Op pagina 29:

“De leden van de fractie van D66 vragen zich af hoe het toetsen van het hoofdverblijf later in de tijd past bij een tijdstipbelasting. Aan het karakter van de overdrachtsbelasting als tijdstipbelasting is vastgehouden door het gebruik van een verklaring. Het toetsingsmoment voor de toepassing van het lage tarief of de vrijstelling vindt plaats op het tijdstip van het passeren van de akte. Het zal ook mogelijk zijn om na te heffen als nadien blijkt dat de verkrijger op het moment van verkrijging niet voldeed aan de voorwaarden voor toepassing van het lage tarief of de vrijstelling. Dit doet niet af aan de overdrachtsbelasting als tijdstipbelasting.

Op pagina 31 wordt nog de aandacht gevestigd op de verkrijging onder opschortende voorwaarde:

“De NOB verzoekt te bevestigen dat als art. 8, lid 2, Wet op belastingen van rechtsverkeer van toepassing is, het toetsingsmoment of aan de voorwaarden voor toepassing van de startersvrijstelling of het verlaagd tarief is voldaan het moment is dat de opschortende voorwaarde in werking treedt. Ik bevestig dit.

De NOB verzoekt daarbij ook te bevestigen dat in het beschreven geval de schriftelijke verklaring vóór het moment van de verkrijging dient te zijn gegeven. Dit moment kan dus zijn gelegen tussen het moment van het opmaken van de akte en het moment dat de opschortende voorwaarde in werking treedt. Het vereiste dat de schriftelijke verklaring voorafgaand aan het opmaken van de notariële akte wordt afgegeven, geldt niet als de levering onder opschortende voorwaarde plaatsvindt.

Het toetsingsmoment of is voldaan aan de voorwaarden is immers het moment van de verkrijging. De verkrijger hoeft niet altijd vooraf op de hoogte te zijn dat een opschortende voorwaarde wordt vervuld. De verkrijger kan de schriftelijke verklaring in een dergelijk geval afgeven na de verkrijging, bij de aangifte, en dient de ingevulde en getekende verklaring mee te sturen met de aangifte.”

En op pagina 33 staat uitdrukkelijk dat achteraf geen beroep meer kan worden gedaan op de vrijstelling of het verlaagde tarief:

“De NOB vraagt of het doen van aangifte een noodzakelijke voorwaarde is voor het toepassen van de startersvrijstelling. Artikel 15, negende lid, maakt duidelijk dat de verplichting om aangifte te doen ook bestaat als de verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Op deze wijze wordt gewaarborgd dat de Belastingdienst op de hoogte raakt van het feit dat een vrijstelling is toegepast, zodat de Belastingdienst desgewenst kan controleren of die vrijstelling terecht is toegepast. Wordt de schriftelijke verklaring niet voorafgaand aan de verkrijging aangeleverd, dan kan de vrijstelling of het verlaagde tarief niet worden toegepast. Dit betekent dat bij het ontbreken van een verklaring op het moment van verkrijgen achteraf geen beroep meer kan worden gedaan op het verlaagde tarief of de vrijstelling.”

3 Conclusie

De wetgever heeft uitdrukkelijk en zonder voorbehoud als voorwaarde voor toepassing van het 2%-tarief voorgeschreven dat de verkrijger de woning na de verkrijging anders dan tijdelijk als

hoofdverblijf gaat gebruiken en dit verklaart voorafgaand aan de verkrijging in een schriftelijke verklaring die onderdeel is van de aangifte en aan de notariële akte is gehecht.