

DE AARD VAN HET BEESTJE

*‘Een onderzoek naar de kwalificatie van
transformatieprojecten in de overdrachtsbelasting’*

Toetsing van:
Onderzoeksrapport
HBR-4-AS17-AS

Student
Chrissy van Hoof
s1108538 – RE4C

Hogeschool Leiden
HBO-Rechten 2019-2020
16 juni 2020

Afstudeerbegeleider
mw. M.L. Verstuijf - Mesman

Onderzoeksdocent
mw. M. Rietmeijer

Opdrachtgever
mw. E. van Hoogevest – Coule
Senior Consultant
CBRE B.V. Amsterdam

VOORWOORD

Beste lezer,

Voor de afronding van mijn HBO-Rechtenstudie heb ik me de afgelopen 5 maanden verdiept in de kwalificatie van transformatieprojecten voor de overdrachtsbelasting. Hierbij heb ik mij geconcentreerd op de vraag wanneer het verlaagde 2%-tarief voor woningen van toepassing is. Mijn opdrachtgever CBRE, een gerenommeerd internationaal vastgoed- en huisvestingadvieskantoor, begeleidt haar klanten steeds vaker bij verschillende soorten transformatieprojecten. Daarnaast heeft de regering aangekondigd het reguliere tarief vanaf 2021 te verhogen. Dat maakt het onderwerp enorm actueel en heeft ervoor gezorgd dat ik, ondanks de complexe materie, altijd met veel plezier aan mijn onderzoek gewerkt heb. Daarnaast heeft dit onderzoek mijn interesse in de vastgoedsector verder aangewakkerd.

In het onderzoeksrapport voor u staat al mijn kennis en bevindingen over dit onderwerp. Hiermee hoop ik CBRE handvatten te bieden om eenvoudig de behandeling van transformatieprojecten voor de overdrachtsbelasting te optimaliseren. Zo kan CBRE op haar beurt haar dienstverlening naar haar klanten verder aanvullen.

Omwille van deze bijzondere tijd vanwege de Coronacrisis is het onderzoek en bijbehorende stage anders verlopen dan normaal. Desondanks zou ik graag twee personen in het bijzonder willen bedanken voor de begeleiding en hulp gedurende dit onderzoekstraject. Allereerst mijn opdrachtgever, Ellen Coule, voor alle tijd, hulp en moeite tijdens het onderzoek en met name haar bereidwilligheid om mij te begeleiden ondanks dat mijn stage helaas geen doorgang kon vinden door de huidige crisis. Daarnaast mijn onderzoeksdocent, Mariann Mesman, voor al haar flexibiliteit, opbouwende feedback en de aangename videoconferenties. Enorm bedankt.

Hopelijk krijgt u als lezer een beter beeld van de problematiek rondom overdrachtsbelasting bij transformatieprojecten en ik wens u alvast veel leesplezier toe!

Hartelijke groet,

Chrissy van Hoof

Amsterdam, 16 juni 2020

SAMENVATTING

De opdrachtgever van dit onderzoek is CBRE Amsterdam. CBRE is een internationale vastgoed- en huisvestingsadviseur en richt zich op commercieel vastgoed in alle sectoren. In 2021 gaat het overdrachtsbelastingtarief voor niet-woningen omhoog van 6% naar 7%. Hierdoor neemt voor CBRE en haar klanten de kwalificatie als woning of niet-woning in belang toe. De transformatie van bijvoorbeeld een bedrijfsruimte naar woning(en) is nog deels een grijs gebied omdat in de wetsgeschiedenis enkel gesproken wordt over de aard van de onroerende zaak. Onduidelijk is wat de aard is wanneer een onroerende zaak door latere verbouwing van functie verandert. Denk hierbij aan een kantoorpand wat volledig gestript is en waarbij men voornemens is om daar woningen te realiseren. Is er in die zin (nog) sprake van een kantoorpand (6%) of zijn het al woningen en geldt het tarief van 2%?

Dit onderzoek heeft als doel CBRE een beter inzicht te geven in omstandigheden die ertoe leiden dat een transformatieproject als woning kwalificeert voor de overdrachtsbelasting. Met wetsanalyse, literatuur- en jurisprudentieonderzoek worden handvatten gezocht waarmee CBRE makkelijk en gefundeerd kan vaststellen of een transformatieproject al dan niet als woning kwalificeert. Zo wordt een antwoord gegeven op de vraag welk advies aan CBRE gegeven kan worden met betrekking tot het vaststellen van het overdrachtsbelastingtarief bij een transformatieproject, blijkens wetsanalyse, literatuur- en jurisprudentieonderzoek?

De eerste aanknopingspunten voor het antwoord op deze vraag zijn te vinden in de arresten van februari 2017.¹ In deze arresten schets de Hoge Raad een toetsingskader om te bepalen wanneer sprake is voor een woning in de overdrachtsbelasting. Hiermee geeft zij duidelijke regels over hoe de aard, en daarmee de kwalificatie, van onroerende zaken vastgesteld moet worden. De feitelijke invulling van toetsingskader is vervolgens nader ingevuld door latere (lagere) rechtspraak.

Uit het jurisprudentieonderzoek blijkt dat er steeds bepaalde werkzaamheden verricht zijn in zaken waardoor een transformatieproject bij verkrijging kwalificeert als woning voor de overdrachtsbelasting. Hierbij moet gedacht worden aan:

- Intern strippen tot casco, zoals binnenwanden, systeemplafonds, vloerbedekkingen,
- Aanvang vervanging kozijnen
- Plaatsen scheidingswanden
- Gereedmaken van entrees, liften en trappen
- Uitvoeren asbestsanering
- Aanleggen meterkast per privégedeelte
- Aanpassingen voor brandveiligheid
- Riolering aanleggen per privégedeelte
- Aanleggen en aansluiten basisinfrastructuur, zoals nutsvoorzieningen, waterleidingen en verwarmingen per privégedeelte
- Realiseren fietsenberging
- Voorbereiden bellentableau en postvakken
- Plaatsen van keuken, badkamer en toilet
- Afwerken van vloeren, wanden en plafonds
- Wijzigen en/of toevoegen gevelramen (op dakverdieping)
- Plaatsen en/of uitbreiden van balkon, dakterras, dakopbouw

Aan de hand van het toetsingskader van de Hoge Raad en bovenstaande werkzaamheden, kan CBRE houvast worden geboden om te bepalen of en wanneer een transformatieproject als woning kan kwalificeren voor de overdrachtsbelasting. Door middel van een stroomschema hebben de werknemers van CBRE tevens de mogelijkheid om eenvoudig het toetsingskader en de verdere bevindingen uit dit onderzoek af te lopen. Zo kunnen zij eenvoudig oordelen of optimalisatie van de overdrachtsbelasting voor hun klant interessant

kan zijn. Denk bijvoorbeeld aan het naar voren halen van bepaalde werkzaamheden waardoor het 2%-tarief van toepassing is. Dit betekent een besparing van 4% (volgend jaar 5%) als hun klant de koper is. Als hun klant niet de verkoper is, kan dit helpen in de commerciële onderhandelingen om de prijs op te voeren. Zo kan CBRE haar eigen advies verder verbeteren.

INHOUDSOPGAVE

Samenvatting	2
Hoofdstuk 1: Inleiding	5
1.1 Opdrachtgever	5
1.2 Aanleiding	5
1.3 Probleemanalyse	5
1.4 Doelstelling, centrale vraag en deelvragen	6
1.5 Onderzoeksmethoden	7
1.6 Leeswijzer	10
Hoofdstuk 2: Overdrachtsbelasting bij transformatieprojecten	11
2.1 Inleiding	11
2.2 Transformatieprojecten	11
2.3 Wet op belastingen van rechtsverkeer	12
2.4 Deelconclusie	14
Hoofdstuk 3: Kwalificatie woning	15
3.1 Inleiding	15
3.2 Het begrip 'woning'	15
3.3 Toetsingskader Hoge Raad van 24 februari 2017	16
3.4 Nadere toelichting vier casussen	16
3.4.1 Stadsvilla met advocatenkantoor	16
3.4.2 Tandartsenpraktijk	17
3.4.3 Woonboerderij	17
3.4.4 Hospice	18
3.5 Gevolgen verkeerder kwalificatie: verzuimboete	18
3.6 Deelconclusie	19
Hoofdstuk 4: Resultaten	20
4.1 Inleiding	20
4.2 Toets 1: Oorspronkelijk doel	20
4.2.1 Objectieve maatstaf	20
4.2.2 Feitelijke of tijdelijke bewoning en de bedoeling	20
4.2.3 Ontoereikende werkzaamheden	21
4.3 Toets 2: Omkeerbaarheid	21
4.3.1 Toereikende werkzaamheden	22
4.3.2 Bewijslast en de omstandigheden van het geval	23
4.4 Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften	23
4.5 Deelconclusie	24
Hoofdstuk 5: Conclusies	25
Hoofdstuk 6: Beroepsproduct	28
Literatuurlijst	30
Bijlagen	32
Bijlage 1: Geen omslag	32
Bijlage 2: Omslag	38
Bijlage 3: Stroomschema kwalificatie transformatieprojecten	43

HOOFDSTUK 1: INLEIDING

1.1 Opdrachtgever

De opdrachtgever van dit onderzoek is CBRE Amsterdam. CBRE is een internationale vastgoed- en huisvestingsadviseur en richt zich op commercieel vastgoed in alle sectoren. De klanten van CBRE zijn voornamelijk beleggers, eigenaren, huurders, eindgebruikers en financiers van commercieel vastgoed. CBRE behoort tot één van de grootste vastgoedadviseurs in Nederland en biedt strategisch advies, management en begeleiding bij de uitvoering van diverse vraagstukken. Dit advies omvat onder andere de aan- en verkoop van vastgoed, taxaties, vastgoedbeheer en technische advisering voor eigenaren en beleggers.

1.2 Aanleiding

Wanneer je in Nederland een onroerende zaak koopt, zoals een woning of een bedrijfspand, betaal je als koper overdrachtsbelasting. Het tarief van de overdrachtsbelasting is afhankelijk van het type onroerende zaak dat je koopt. Deze tarieven zijn wettelijk vastgelegd in artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wet BRV). Uit artikel 14 Wet BRV blijkt dat het reguliere tarief 6% is. Alleen voor de verkrijging woningen geldt het verlaagde tarief van 2%.²

Op 14 november 2019 is het wetsvoorstel *Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord* (hierna: Klimaatakkoord) aangenomen door de Tweede Kamer.³ Deze wet wijzigt enkele belastingwetten voor het jaar 2021 waaronder de Wet BRV. De overheid wil namelijk de kosten voor de maatregelen uit het Klimaatakkoord dekken door onder andere het tarief voor de overdrachtsbelasting bij niet-woningen⁴ te verhogen van 6% naar 7%. Op deze manier beoogt het kabinet de burger van deze kosten te ontfangen en wil zij het bedrijfsleven mee laten betalen aan de oplossingen die klimaatverandering tegengaan.⁵ De verhoging geldt niet voor de verkrijging van woningen. Daar blijft het tarief van 2% op van toepassing.⁶

Doordat het tarief van de overdrachtsbelasting voor niet-woningen per 1 januari 2021 met 1% stijgt, neemt de kwalificatie van een onroerende zaak als woning of niet-woning in belang toe. Vanaf volgend jaar is het verschil aan belastingpercentage tussen een woning en een niet-woning namelijk geen 4%, maar 5%. Dit heeft vanzelfsprekend een impact op de kostenraming van diverse projecten. Hier zal in de volgende paragraaf uitgebreid bij stil worden gestaan.

1.3 Probleemanalyse

De voorgenomen tariefverhoging zorgt ervoor dat de juiste kwalificatie van onroerende zaken (i.e. woning of niet-woning) nog belangrijker is voor CBRE en haar klanten dan voorheen. CBRE geeft advies aan beleggers die grote vastgoed investeringen doen waar aanzienlijke bedragen mee gemoeid zijn. De extra belasting door de voorgenomen tariefverhoging kan, afhankelijk van het project, dan ook al snel oplopen tot een paar ton of zelfs miljoenen euro's. Daarom wordt het niet alleen voor CBRE en haar klanten, maar ook belegend Nederland, nog belangrijker dan voorheen om, indien mogelijk, een onroerende zaak over te dragen als woning en zo 4% overdrachtsbelasting te besparen (in 2021 zelfs 5%).

² 'Alles over overdrachtsbelasting', Belastingdienst.nl, geraadpleegd op 3 april 2020.

³ *Kamerstukken II 2019/2020*, 35 304, MvT.

⁴ Voorbeelden van niet-woningen zijn bedrijfsgebouwen, bedrijfsruimten, grond die bestemd is voor woningbouw, hotels, pensions etc.

⁵ *Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord*. Voorgestelde wettekst met artikelsgewijze toelichting, V-N 2019/47.10, Afl. 47.

⁶ Sanders, *OOvB* 2019.

Ter illustratie:

CBRE begeleidt één van haar klanten met de aankoop van een kantoorpand ter waarde van €10 miljoen. De klant is voornemens om het kantoorpand te renoveren om er woningen te realiseren.

Als het kantoorpand in 2019 wordt aangekocht als kantoorpand, bedraagt de overdrachtsbelasting 6% (€6 ton). Vind de aankoop in 2021 plaats, dan bedraagt de overdrachtsbelasting 7% (€7 ton).

Als de renovatie echter al heeft plaatsgevonden en het (voormalig) kantoorpand kwalificeert als woning voor de overdrachtsbelasting, dan zou de verkrijging in 2020 of 2021 slechts 2% bedragen (€2 ton).

In de praktijk blijkt dat het niet altijd even duidelijk is of een onroerende zaak als woning of als niet-woning gekwalificeerd moet worden. Bij een 'normaal' koophuis is veelal geen twijfel, omdat het duidelijk is dat het om woning gaat. De onduidelijkheid ontstaat wanneer sprake is van een oude woning die jaren als bedrijfspand wordt gebruikt. Is deze dan aan te merken als woning of als bedrijfspand? Om antwoord te kunnen geven op deze vraag is het noodzakelijk om in kaart te brengen wanneer een onroerende zaak als woning kan worden aangemerkt.

Het begrip woning is niet in de wet omschreven. De wetgever heeft in de wetsgeschiedenis een ruime definitie gegeven. In 2017 heeft de Hoge Raad deze definitie nader ingevuld door een toetsingskader te schetsen. Dit toetsingskader heeft helaas niet alle afbakeningsproblematiek weggenomen. Met name bij transformatieprojecten bestaan nog de nodige onduidelijkheden. Transformatieprojecten zijn projecten waarbij onroerende zaken na een verbouwing een andere functie (gaan) vervullen. Hierbij kan gedacht worden aan de verbouwing van onroerende zaken, zoals kantoren of zorginstellingen, naar woningen.

Bij transformatieprojecten van bedrijfsruimte naar woning(en) ontstaat derhalve in de praktijk een grijs gebied. Omdat ten tijde van de verkrijging van de onroerende zaak de transformatie nog niet is afgerond, maar al wel sprake kan zijn van een woning. Denk hierbij aan een kantoorpand dat volledig gestript is en waar later woningen in worden gerealiseerd. Is er dan (nog) sprake van een kantoorpand of zijn het al woningen en geldt het tarief van 2%?⁷

1.4 Doelstelling, centrale vraag en deelvragen

Het doel van dit onderzoek is om CBRE een stroomschema aan te bieden waarmee zij makkelijker onderbouwde argumenten kunnen aanvoeren of er bij een transformatieproject al dan niet sprake is van een woning. Aan de hand daarvan kan bepaald worden welk tarief van toepassing is.

Door middel van dit stroomschema kan CBRE haar klanten een kwalitatief beter en vollediger advies geven, zonder derden in te (moeten) schakelen. Deze dienst sluit goed aan bij het totaalpakket dat CBRE als een van de grootste vastgoedadviseurs van Nederland haar klanten wil bieden. De uitkomst van het stroomschema, het toepasselijke tarief, kan CBRE al in een vroeg stadium van het aan- en verkoopproces aanwenden in haar advisering richting klanten. Zo kan hier ook in de kostenraming en verdere onderhandelingen rekening mee worden gehouden.

Het stroomschema is opgesteld aan de hand van relevante wetgeving, literatuuronderzoek en de resultaten van het jurisprudentieonderzoek. Deze drie elementen samen zorgen samen voor een praktisch en direct bruikbaar stroomschema.

⁷ Kindt, *WFR* 2019/151, par. 3.2.

Centrale vraag

Naar aanleiding van de doelstelling van dit onderzoek is de volgende centrale vraag geformuleerd:

‘Welk advies kan aan CBRE gegeven worden met betrekking tot het vaststellen van het overdrachtsbelastingtarief bij een transformatieproject, blijkens wetsanalyse, literatuur- en jurisprudentieonderzoek?’

Deelvragen

Voor de beantwoording van de centrale vraag zijn de volgende deelvragen opgesteld:

Theoretische deelvragen:

1. Wat is een transformatieproject blijkens literatuuronderzoek?
2. Welke wet- en regelgeving is van toepassing ten aanzien van overdrachtsbelasting voor woning en niet-woningen?
3. Welke criteria zijn bepalend voor de kwalificatie als woning of als niet-woning voor de overdrachtsbelasting, blijkens vaste jurisprudentie en literatuuronderzoek?

Onderzoeksvraag:

4. Welke feiten en omstandigheden zorgen al dan niet voor een omslag in de kwalificatie van een transformatieproject voor de overdrachtsbelasting, blijkens jurisprudentieonderzoek?

1.5 Onderzoeksmethodes

Om antwoord te geven op voorgaande deelvragen is het van belang dat de juiste onderzoeksmethodes werden toegepast gedurende dit onderzoek. Met betrekking tot dit onderzoek is er onderscheid gemaakt tussen theoretische deelvragen (deelvraag 1 t/m 3) en de onderzoeksvraag (deelvraag 4). Hieronder volgt een toelichting per deelvraag en de methodologische verantwoording.⁸

Deelvraag 1: Wat is een transformatieproject blijkens literatuuronderzoek?

Voor de beantwoording van deze deelvraag is gebruik gemaakt van de methode *literatuuronderzoek*. Het antwoord op deze deelvraag is verwerkt in het theoretisch kader van dit onderzoek. Dit literatuuronderzoek is nodig om vooraf duidelijk in kaart te brengen wat transformatieprojecten zijn, waarom beleggers en investeerders voor deze projecten kiezen en de afbakening van het begrip voor dit onderzoek. Voor de beantwoording van deze vraag is gekeken naar relevante hand- en studieboeken, artikelen uit(vak)tijdschriften en Ministeriele brochures zoals de publicatie van Rijksdienst voor Ondernemend Nederland over ‘Transformatie en belasting’. Ik heb gebruik gemaakt van meerdere primaire én betrouwbare bronnen en gezorgd voor een verscheidenheid aan erkende vaktijdschriften onder de juiste verwijzing.⁹ Daarmee heb ik de kwaliteit, validiteit en betrouwbaarheid van deze deelvraag gewaarborgd.

Deelvraag 2: Welke wet- en regelgeving is van toepassing ten aanzien van overdrachtsbelasting voor woning en niet-woningen?

Deze deelvraag heb ik kunnen beantwoorden aan de hand van de onderzoeksmethode *wetsanalyse en literatuuronderzoek*. Dit is hoofdzakelijk een analyse van de huidige Wet BRV. Hierbij ben ik ingegaan op de wetsgeschiedenis en het Klimaatakkoord dat het tarief

⁸ Meijer, 2017, p. 226-248.

⁹ Leidraad voor juridische auteurs, Wolters Kluwer 2019.

vanaf 2021 verhoogt. Het doel van deze deelvraag was om het juridisch kader te schetsen door aan te geven wat overdrachtsbelasting is, welke wet van toepassing is, hoe overdrachtsbelasting in Nederland werkt en een link te leggen naar de belastingproblematiek rondom transformatieprojecten waar het onduidelijk is of in bepaalde situaties sprake is van een woning of niet. Deze onderzoeksmethode is zeer betrouwbaar en valide, omdat ik gebruik heb gemaakt van meerdere en verschillende soorten primaire bronnen. Als aanvulling hierop heb ik het naslagwerk en commentaar van de behandelde artikelen gebruikt.

Deelvraag 3: Welke criteria zijn bepalend voor de kwalificatie als woning of als niet-woning voor de overdrachtsbelasting, blijkens vaste jurisprudentie en literatuuronderzoek?

Deze deelvraag is beantwoord aan de hand van vaste jurisprudentie en literatuuronderzoek. In de beantwoording van deze deelvraag zijn vier casussen van de Hoge Raad uit 2017 en de daaruit voortvloeiende criteria besproken.¹⁰ Deze informatie en criteria zullen als topics dienen bij het jurisprudentieonderzoek in deelvraag 4.

De informatie van deze deelvraag is gehaald uit gepubliceerde uitspraken en commentaar op deze uitspraken in de vakliteratuur. Bovendien is door het gebruik van literatuuronderzoek informatie vergaard om volledigheidshalve te zien wat professionals en deskundigen uit de praktijk over deze problematiek schrijven. Dit zorgde voor een compleet en volledig onderzoek. Om antwoord te kunnen geven op deze deelvraag heb ik websites zoals de Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht, Rechtspraak, Kluwer Navigator en Legal Intelligence geraadpleegd. Het commentaar van deskundigen in vaktijdschriften, zoals het Weekblad Fiscaalrecht, over de kwalificatie tussen woningen en niet-woningen bij transformatieprojecten werd hierin meegenomen. De primaire bronnen, zoals kamerstukken en officiële uitspraken, en de vakliteratuur hebben gezorgd voor een betrouwbaar en valide onderzoek.

Deelvraag 4: Welke feiten en omstandigheden zorgen al dan niet voor een omslag in de kwalificatie van een transformatieproject voor de overdrachtsbelasting, blijkens jurisprudentieonderzoek?

Deze deelvraag maakt deel uit van het praktijkonderzoek. Middels jurisprudentieonderzoek is onderzocht hoe rechters omgaan met het toetsingskader van de Hoge Raad uit 2017. Voor een degelijk jurisprudentieonderzoek zijn er bepaalde keuzes gemaakt met betrekking tot de behandelde uitspraken.

Allereerst zijn er enkel uitspraken gebruikt die na februari 2017 zijn gedaan. Vanaf die maand is het toetsingskader door de Hoge Raad gegeven. Logischerwijs kunnen rechters pas daarna de criteria toepassen. Tijdens het onderzoek (vanaf maart 2020) heb ik de rechtspraak in de gaten gehouden of er nieuwe relevante uitspraken zijn gedaan. Vanwege het sluiten van de rechtbanken door de corona crisis en het feit dat deze vastgoed zaken niet bijzonder urgent zijn, zijn er omtrent dit onderwerp geen relevante uitspraken gedaan.

Om te kijken welke feiten en omstandigheden zorgen voor een omslag zijn de volgende topics met bijbehorende sub-topics gebruikt voor dit onderzoek. De transformatieomstandigheden zorgen voor een goed beeld van de situatie. Voor de bijbehorende subtopics a t/m e is gekozen aangezien rechters veel informatie door elkaar heen behandelen. Door deze informatie onder subtopics te categoriseren is het maken van een analyse eenvoudiger. De kwalificatie is onderverdeeld aan de hand van de criteria van het toetsingskader van de Hoge Raad.

Topics

- **Transformatieomstandigheden**

Van welke feiten en omstandigheden is sprake?

¹⁰ ECLI:NL:HR:2017:290, ECLI:NL:HR:2017:291, ECLI:NL:HR:2017:294, ECLI:NL:HR:2017:295.

- a. *Tarief*
 - b. *Notarieel*
 - c. *Gemeentelijke bestemming*
 - d. *Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging*
 - e. *Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging*
- **Kwalificatie a.d.h.v. Toetsingskader HR 2017**
 - 'Naar aard bestemd tot woning'*
 - a. *Toets 1: Oorspronkelijk doel*
 - b. *Toets 2: Omkeerbaarheid*
 - c. *Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften*

Tijdens het jurisprudentieonderzoek is er per uitspraak gekeken naar bovenstaande topics. Hoe gaan rechters per casus om met bovenstaande topics. Welke aspecten spelen per topic een rol en welke (gedane) werkzaamheden zorgen ervoor dat een onroerende zaak van kleur verandert? Om overzicht te houden en goed antwoord te geven op deze deelvraag is door middel van twee verschillende bijlagen een onderscheid gemaakt tussen uitspraken waarin de onroerende zaak 'omslaat' en waar 'geen omslag' plaatsvindt. Alle uitspraken zullen vooraf gefilterd worden zodat ze in ieder geval na 24 februari 2017 hebben plaatsgevonden, het een transformatieproject betreft waarin de vraag centraal staat of dat project al dan niet als woning kan worden aangemerkt voor de overdrachtsbelasting en of er uiteindelijk sprake is van een omslag of niet.

Het onderzoek beperkt zich niet tot één gerechtelijke instantie. De uitkomsten in het onderzoek zijn gebaseerd op de uitspraak van de hoogste instantie, aangezien niet in elke procedure tot hetzelfde niveau is doorgeprocedeerd. In het onderzoek is, waar nodig, ook gekeken naar de uitspraken van lagere rechters voor de relevante feiten en omstandigheden. Tijdens het onderzoek bleek dat de uitspraken in bijlage 1 de enige openbare uitspraken zijn na februari 2017 waar omslag plaatsvindt in kwesties waar de vraag centraal staat of het een woning betreft. Voor bijlage 2 is een selectie gemaakt omwille van de omvang van dit onderzoek. Tijdens het onderzoek bleken dit voldoende uitspraken te zijn voor een degelijke analyse.

Bijlage 1: Wel omslag

- Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 10 februari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:493.
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 11 januari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:81.
- Rechtbank Gelderland, 9 juli 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:3050.
- Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1753.
- Hoge Raad, 8 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:872.
- Hoge Raad, 9 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:168.
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 14 november 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:5250.
- Gerechtshof Amsterdam, 17 april 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:1423.

Bijlage 2: Geen omslag

- Gerechtshof Den Haag, 21 augustus 2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:3224.
- Parket bij de Hoge Raad, 26 juli 2019, ECLI:NL:PHR:2019:789.
- Hoge Raad, 29 november 2019, ECLI:NL:HR:2019:1779.
- Rechtbank Den Haag, 31 maart 2020, ECLI:NL:RBDH:2020:3026.
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 11 december 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:5675.

Het onderscheid tussen wel en geen omslag maakt het mogelijk om overzichtelijk te kijken of er een bepaalde rode draad te vinden is in zaken waarin een transformatieproject van kleur verandert (wel omslag) of juist niet (geen omslag). De bedoeling was om te achterhalen welke feiten en omstandigheden ervoor zorgen dat bijvoorbeeld een kantoorpand als woning kan worden aangemerkt en daardoor onder het belastingtarief van 2% valt, of andersom. Met behulp van deze antwoorden is het stroomschema opgesteld waarin de centrale vraag wordt

beantwoord. In het schema is een connectie gemaakt met de feiten en omstandigheden, kenmerken of werkzaamheden die ervoor zorgen dat rechters oordelen dat een onroerende zaak van kleur verandert.

1.6 Leeswijzer

Dit onderzoek is onderverdeeld in meerdere hoofdstukken. Hoofdstuk 2 gaat in op wat transformatieprojecten zijn en hoe de overdrachtsbelasting in Nederland werkt. Vervolgens zal in hoofdstuk 3 het toetsingskader van de Hoge Raad worden behandeld. Dit theoretisch kader biedt de basis voor hoofdstuk 4 waarin de resultaten van het jurisprudentieonderzoek behandeld worden. In hoofdstuk 5 worden conclusies getrokken. Tot slot wordt dit onderzoek afgesloten met hoofdstuk 6 waarin de aanbevelingen aan CBRE worden gedaan.

HOOFDSTUK 2: OVERDRACHTSBELASTING BIJ TRANSFORMATIEPROJECTEN

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt besproken wat transformatieprojecten zijn binnen de reikwijdte van dit onderzoek. Daarnaast wordt er ingegaan op de relevante wet- en regelgeving van overdrachtsbelasting voor woningen en niet-woningen.

2.2 Transformatieprojecten

< **Trouw** >

Herbestemming

Oplossing voor leegstaande winkelpanden: bouw ze om tot woningen



De voormalige V&D in Den Helder, dat onder handen wordt genomen door Happel Cornelisse Verhoeven Architecten. Beeld HCVA

De leegstand van winkels neemt toe. Een deel van die panden wordt nooit meer winkel. Alleen: Wanneer erkennen we dat? En wat te doen met al die lege gaten?

Joost van Velzen 27 januari 2020, 9:33

nieuwbouw. Hierbij moet niet enkel gedacht worden aan kantoorgebouwen, maar ook maatschappelijk vastgoed, zoals leegstaande scholen en verzorgingshuizen. Deze gebouwen hebben een uitermate gunstige ligging en structuur die goed passen bij huisvesting.¹²

Naast het feit dat transformatieprojecten interessant zijn voor vastgoedbeleggers en projectontwikkelaars door de gunstige ligging, is transformatie over het algemeen ook sneller en goedkoper dan nieuwbouw.¹³ Bij de meeste transformatieprojecten verandert er dan ook weinig aan het uiterlijk van het pand. Bij een verbouwing van een transformatieproject blijft de omvang van het pand en de dragende constructie hetzelfde. Denk hierbij aan kenmerken

In het artikel hiernaast zie je een voorbeeld van een transformatieproject. Het voormalig V&D pand in Den Helder krijgt een nieuwe functie. Vanwege de gunstige ligging en het gebrek aan woningen is het aantrekkelijk om dit pand te transformeren tot woningen.¹¹

Transformatie is kortgezegd het omvormen van vastgoed zodat het een andere functie kan vervullen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het omvormen van een oud kantoorpand tot appartementen. Daarbij komt dat één derde van de leegstaande kantoren geschikt is om getransformeerd te worden tot woningen, vanwege de gunstige ligging, leefbaarheid en inbedding in een wijk waar de ruimte vaak beperkt is. Vandaar dat vastgoedbeleggers en ontwikkelaars soms meer zien in transformatieprojecten dan

¹¹ J. van Velsen, 'Oplossing voor leegstaande winkelpanden: bouw ze om tot woningen', *Trouw* 20 januari 2020.

¹² Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, 'Transformatie van gebouwen', *RvON* (online, geraadpleegd op 22 april 2020).

¹³ Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, 'Transformatie van gebouwen', *RvON* (online, geraadpleegd op 1 mei 2020).

zoals de fundering, dragende muren, verdiepingsvloeren en het dak.¹⁴

Ook de maatschappij kan baat hebben bij transformatieprojecten, omdat deze leegstand tegengaan. Leegstand geeft namelijk een verloederd en verpauperd straat- en stadbeeld en dit willen gemeentes voorkomen. Tevens kunnen lege panden een doelwit zijn van vandalisme, wat een negatief effect heeft op het vestigings- en investeringsklimaat van de stad en een prijs dalend effect heeft op de waarde van vastgoed.¹⁵

In de afgelopen zeven jaar zijn ruim 70.000 woningen ontstaan door transformatie van bestaande panden.¹⁶ Deze woningen zijn veelal gerealiseerd vanuit oude kantoorgebouwen. De verwachting is dat komende jaren nog meer transformatieprojecten plaats zullen vinden. De Rijksdienst voor Ondernemend Nederland verwacht zelfs dat er tot 2040 één miljoen nieuwe woningen in Nederland nodig zijn, waarvan 150.000 woningen door middel van transformatie zullen worden gerealiseerd.¹⁷ Dit alles maakt transformatieprojecten tot een zeer actueel en relevant onderwerp, met name voor CBRE. Zij zullen waarschijnlijk komende jaren steeds vaker gevraagd worden om zulke projecten te begeleiden en/of te adviseren.

2.3 Wet op belastingen van rechtsverkeer

Wanneer je in Nederland een onroerende zaak koopt of krijgt, dan krijg je te maken met overdrachtsbelasting. Overdrachtsbelasting is de belasting die wordt geheven bij de overdracht van een onroerende zaak. Het is een percentage van de aankoopwaarde.

Bijvoorbeeld, als je een woonhuis koopt, betaal je meer dan alleen de koopprijs. Een onderdeel van de bijkomende kosten bij het kopen van een woning is de overdrachtsbelasting. Overigens betaal je alleen overdrachtsbelasting in geval van een *bestaande* woning. Bij nieuwbouwwoningen betaal je geen overdrachtsbelasting, maar omzetbelasting die veelal verwerkt is in de koopprijs.¹⁸

Ingevolge artikel 2 lid 1 van de Wet BRV is overdrachtsbelasting verschuldigd over de verkrijging van een in Nederland gelegen onroerende zaak, of de daaraan onderworpen rechten. De overdrachtsbelasting is verschuldigd over de waarde van de verkregen onroerende zaken. Hiervoor moet aangesloten worden bij de waarde in het economische verkeer op het moment van de verkrijging of de hogere tegenprestatie.

De hoogte van het tarief is vastgelegd in artikel 14 Wet BRV en luidt als volgt:

1. *De belasting bedraagt 6 percent.*
2. *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. Onder woningen worden mede begrepen aanhorigheden die tot woningen behoren of gaan behoren.*

Het verlaagd tarief voor woningen is pas van toepassing sinds 2011. Het idee hierachter was om het kopen van een woning goedkoper te maken en daarmee dus aantrekkelijker. Waar

¹⁴ M.M.J.A. Veltrop, 'Short stay structuren – Hoe te voorkomen?', 11 mei 2020, WFR 2020/87, par. 2.5.

¹⁵ RvON, Transformatie en beleggers, juli 2017.

¹⁶ CBS, '13 duizend woningen door transformatie van gebouwen', geraadpleegd op 2 mei 2020 op <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/43/13-duizend-woningen-door-transformatie-van-gebouwen>.

¹⁷ Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, 'Transformatie van gebouwen', RvON (online, geraadpleegd op 1 mei 2020).

¹⁸ K. Smits, 'Overdrachtsbelasting: wat is het en hoeveel kost het je?', Knab.nl, 27 december 2019.

de tariefverlaging eerst een tijdelijke regel was voor het stimuleren van de woningmarkt, is in 2012 besloten het lage tarief van 2% voor woningen te blijven gebruiken.¹⁹

Ter illustratie:

Je bent een begroting aan het maken voor de koop van een woning. De woning heeft een koopprijs van €300.000. Dan moet je €6.000 als bijkomende kostenpost 'overdrachtsbelasting' in je begroting opnemen (2% van €300.000).

Vóór 2011 zou je met het oude belastingtarief van 6% voor woningen, €18.000 als bijkomende kostenpost 'overdrachtsbelasting' in je begroting hebben opgenomen (6% van €300.000).

Kortom, de tariefverlaging maakt het kopen van een huis dus financieel aantrekkelijk.

Het verlaagd tarief van 2% geldt voor onroerende zaken die op het moment van verkrijging naar hun aard bestemd zijn voor bewoning door particulieren. Als een onroerende zaak enkel feitelijk wordt bewoond, maar naar zijn aard niet bestemd is voor bewoning, dan wordt deze onroerende zaak niet aangemerkt als woning. Hierbij geldt dat nagenoeg het geheel (90%) van de oppervlakte bestemd moet zijn voor bewoning, dan mag het 2%-tarief worden toegepast op de gehele woning. Voor de toepassing van de het 2%-tarief maakt het niet uit wie de verkrijger is. Dit kan een particulier zijn die de woning voor zichzelf koopt, maar ook een belegger die het op zijn plaats weer verhuurt of verkoopt aan een particulier. Uitgangspunt blijft dat de onroerende zaak uiteindelijk door een particulier zal worden bewoond.²⁰

Bij transformatieprojecten waarbij men voornemens is het kantoorgebouw te verbouwen tot woningen, kan het fiscaal voordelig zijn om de verkrijging te laten plaatsvinden na of later tijdens de verbouwing wanneer er sprake is van woningen. Het kantoor is dan immers dusdanig getransformeerd dat het verlaagde tarief van toepassing is.

Dit sluit aan bij het karakter van de overdrachtsbelasting, te weten een tijdstipbelasting. Tijdstipbelasting betekent dat *op het moment van verkrijging* moet worden beoordeeld wat de bestemming van het gebouw is. Hierdoor kunnen verkoper en koper bijvoorbeeld afspreken dat de verkrijging pas plaats zal vinden op het moment dat het kantoorgebouw naar aard bestemd zal zijn voor bewoning. Zo bespaart de koper 4% aan overdrachtsbelasting.²¹

Volledigheidshalve dient opgemerkt te worden dat op basis van artikel 2 lid 2 WBR, overdrachtsbelasting wordt geheven over zowel de juridische als economische verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken. Daarom is het belangrijk om bij de overdracht van een transformatieproject niet enkel rekening te houden met de juridische, maar ook met de economische verkrijging.

Door de verlaging van het tarief voor woningen proberen zo veel mogelijk belastingplichtigen de aankoop van hun transformatieproject waarbij woningen zullen worden gerealiseerd onder het verlaagde tarief te laten vallen. De vraag *wanneer* een onroerende zaak als woning kwalificeert staat hierbij centraal. Deze vraag heeft in de afgelopen jaren tot veel rechtspraak geleid. De rechtspraak heeft deels invulling gegeven van het begrip woning voor

¹⁹ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003 nr. 3, par. 5.1.

²⁰ J. Batterink, in: *NDFR Commentaar*, art. 14 WBR – Tarief, aant. 2.0.

²¹ B. Bookelmann, 'Transformatie en overdrachtsbelasting: "gestript en onbewoonbaar wooncomplex"', *Dirkzwager* 18 april 2018.

de toepassing van het verlaagde tarief. In het volgende hoofdstuk wordt hier verder op ingegaan.

Het gros van de vrijstellingen voor overdrachtsbelasting is opgenomen in artikel 15 lid 1 WBR. Deze vrijstellingen zijn van rechtswege van toepassing, mits aan de toepasselijke voorwaarden wordt voldaan.

2.4 Deelconclusie

Transformatieprojecten zijn projecten waar de functie van de onroerende zaak wordt gewijzigd, maar waarbij de omvang van het pand en de dragende constructie onveranderd blijven. Veel vastgoedbeleggers en ontwikkelaars zijn geïnteresseerd in deze projecten omdat het vaak goedkoper en sneller is dan nieuwbouw, maar ook vanwege de steeds meer beperkte ruimte in steden.

Over de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken betaal je overdrachtsbelasting. In artikel 14 WBR is opgenomen dat het standaardtarief 6% bedraagt van de koopprijs. De uitzondering op deze regel geldt voor de verkrijging van woningen, hiervoor geldt het 2%-tarief. Deze uitzondering is in 2011 in het leven geroepen om de woningmarkt te stimuleren, maar bracht echter ook onduidelijkheden met zich mee inzake de kwalificatie van een woning. In het volgende hoofdstuk wordt hier verder op ingegaan.

HOOFDSTUK 3: KWALIFICATIE WONING

3.1 Inleiding

Sinds de tariefverlaging voor woningen in 2011 is de kwalificatie als woning voor de overdrachtsbelasting veelvuldig aan bod geweest in de jurisprudentie. Naar verwachting zal de aangekondigde verhoging van het reguliere tarief van 6% naar 7% belastingplichtigen nog vaker aansporen om dit vraagstuk aan de rechter voor de leggen door het (nog) grotere (financieel) belang. Zoals reeds in de inleiding aangegeven, zal dit vraagstuk een belangrijke rol spelen bij transformatieprojecten.

In de reeds verschenen rechtspraak over transformatieprojecten gaat het met name over de vraag in welke fase van de ontwikkeling van een niet-woning naar een woning de verkrijging onderworpen is aan het 2%-tarief. Hierbij is het essentieel om te begrijpen wanneer een onroerende zaak kwalificeert als woning of niet-woning. Daarom zijn de volgende paragrafen gewijd aan de criteria die hier tot op heden voor gegeven zijn in de wet en jurisprudentie. Er wordt met name stil gestaan bij het toetsingskader van de Hoge Raad van 24 februari 2017.²²

3.2 Het begrip ‘woning’

De tekst in artikel 14 WBR geeft aan welk tarief van toepassing is voor woningen, maar niet wat onder een woning wordt verstaan. Het begrip *woning* is dus niet in de wet omschreven, maar in de parlementaire geschiedenis heeft de wetgever de volgende definitie gegeven:

*Een onroerende zaak geldt als woning als deze voor bewoning is ontworpen en gebouwd. En als een pand na een mogelijke verbouwing met het oog op een andere bestemming dan wonen vrij gemakkelijk weer voor bewoning geschikt te maken is.*²³

Volgens de Kamerstukken zijn de volgende onroerende zaken in ieder geval niet als woning aan te merken:

- *Bedrijfsgebouwen en -ruimtes;*
- *Afzonderlijke garageboxen;*
- *Hotels/pensions;*
- *Asielzoekerscentra;*
- *Een onroerende zaak die bestemd is voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling of ziekenhuis;*
- *Internaten; en*
- *Grond bestemd voor woningbouw.*²⁴

De Hoge Raad heeft voor haar toetsingskader in 2017 uit de wetsgeschiedenis opgemaakt dat het de bedoeling van de wetgever was om minder overdrachtsbelasting te heffen voor bouwwerken die naar hun aard bestemd zijn voor bewoning. Hierbij moet worden opgemerkt dat de wetgever heeft aangegeven dat feitelijke bewoning niet met zich meebrengt dat een bouwwerk naar zijn aard tot bewoning bestemd is. Ook telt het feit dat de koper het bouwwerk gaat bewonen niet mee. Of een verkregen bouwwerk naar zijn aard bestemd is voor bewoning, zal zo objectief mogelijk getoetst moeten worden.²⁵ De praktijk zal dus, afhankelijk van de concrete omstandigheden van het geval, het bouwwerk objectief moeten beoordelen. De wetgever laat het in deze dus over aan partijen zoals de Belastingdienst en

²² D.B. Middelburg, ‘2% overdrachtsbelasting bij transformatie van vastgoed naar woningen?’, NDFR, MBB 2019/7-8-31, par. 1.0.

²³ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003 nr. 3, pag. 115.

²⁴ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003 nr. 3, pag. 116.

²⁵ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003 (MvT).

de verkrijger van het bouwwerk om aan de hand van de objectieve kenmerken van het gebouw te beoordelen of al dan niet sprake is van een woning.²⁶

3.3 Toetsingskader Hoge Raad van 24 februari 2017

De Hoge Raad heeft op 24 februari 2017 nadere invulling gegeven aan het begrip woning door arrest te wijzen in vier zaken.²⁷ Na een uitgebreide conclusie van Advocaat-Generaal Wattel, oordeelt de Hoge Raad over de kwalificatie als (niet-)woning van (1) een stadsvilla die in gebruik is als advocatenkantoor, (2) een voormalig woonhuis en daarmee verbonden stal, (3) een hoekhuis dat dienst doet als tandartspraktijk en (4) een hospice.²⁸ In drie van de vier arresten blijkt uiteindelijk sprake te zijn van een woning en in één arrest (het Hospice-arrest) is geen sprake van een woning. De Hoge Raad gebruikt in elke uitspraak hetzelfde toetsingskader om te bepalen of al dan niet sprake is van een woning voor de overdrachtsbelasting. Het toetsingskader betreft de volgende criteria:

1. Met welk doel is de onroerende zaak oorspronkelijk ontworpen en gebouwd, i.e. is het wonen of niet-wonen?
2.
 - a. Is de onroerende zaak gebouwd met bewoning als doel, dan gaat deze status slechts verloren wanneer het gebouw geschikt wordt gemaakt voor een andere vorm van gebruik en deze niet met beperkte aanpassingen opnieuw voor bewoning geschikt te maken is.
 - b. Is de onroerende zaak gebouwd met een ander doel dan bewoning, dan gaat deze status slechts verloren wanneer het gebouw geschikt wordt gemaakt voor bewoning en deze niet met beperkte aanpassingen terug voor dit oorspronkelijke doel geschikt te maken is.
3. Wanneer stappen 1 tot en met 3 niet tot een eenduidig antwoord leiden, komt betekenis toe aan de publiekrechtelijke voorschriften.²⁹

3.4 Nadere toelichting vier casussen

Bovenstaande criteria zijn toegepast op de volgende vier casussen.

3.4.1 Stadsvilla met advocatenkantoor

In dit arrest ging het om een pand dat in 1895 als woning ('stadsvilla') is gebouwd. Een periode is het pand bewoond en later is het als advocatenkantoor gebruikt. Op het moment dat de koper het pand verkreeg, was er geen keuken of badkamer in het pand aanwezig. Wel waren er toiletten aanwezig op alle drie de verdiepingen. Ook beschikte het pand over elektrische voorzieningen, een centrale verwarming en een pantry. Tot slot had het pand zowel een woon- als een kantoorbestemming volgens het geldende bestemmingsplan.³⁰

In dit geval was het oorspronkelijke doel (toets 1) van het pand: woning. In 1895 was het immers gebouwd als woning. Het is in de jaren daarna geschikt gemaakt voor een andere vorm van gebruik, namelijk een advocatenkantoor. De Hoge Raad oordeelt dat de aangebrachte wijzigingen er niet toe leiden dat de woning met meer dan beperkte aanpassingen weer geschikt gemaakt kon worden voor bewoning (toets 2). Zij merkte hiertoe op dat de indeling niet gewijzigd was, er op het moment van levering een bescheiden kookgelegenheid aanwezig was en de bestaande leidingen het eenvoudig maakten om een

²⁶ B. Bruynsteen, 'Nadere invulling aan het begrip 'woning' voor het 2% tarief overdrachtsbelasting, Boekel de Nerée, 29 maart 2017.

²⁷ ECLI:NL:HR:2017:290, ECLI:NL:HR:2017:291, ECLI:NL:HR:2017:294, ECLI:NL:HR:2017:295.

²⁸ Kindt, *WFR* 2019/151, par. 2.0.

²⁹ Kindt, *WFR* 2019/151, par. 3.1.4.

³⁰ Hoge Raad, 24 februari 2017, 16/01734, ECLI:NL:HR:2017:290 (stadsvilla), r.o. 2.1.

bad en douche aan te sluiten. Daarom oordeelt de Hoge Raad dat sprake is van een woning in de zin van artikel 14 lid 2 WBR.³¹

3.4.2 Tandartspraktijk

In deze zaak ging het over een pand dat in 1982 oorspronkelijk in een woonwijk als eengezinswoning is gebouwd. Ruim twintig jaar later werd het pand niet langer als woning, maar als tandartsenpraktijk gebruikt. Bij de overgang van woning naar praktijk is aan de indeling niets gewijzigd behalve dat de keuken en de badkamer zijn verwijderd. Het pand heeft dan ook de publiekrechtelijke bestemming van 'wonen en dienstverlening'.³²

Ook in dit geval was het oorspronkelijk doel (toets 1) van het pand: woning. Het pand heeft de oorspronkelijk indeling behouden, er is nog steeds sprake van een keukenruimte en er is een betegelde badkamerruimte aanwezig. Met beperkte aanpassingen kan het pand dus weer geschikt worden gemaakt voor bewoning (toets 2). Ook heeft er aan de buitenzijde geen wijziging plaatsgevonden, ligt het in een woonwijk en heeft het bestemmingsplan een woonbestemming (toets 3). De Hoge Raad is van oordeel dat er sprake is van een woning in de zin van artikel 14 lid 2 WBR.³³

3.4.3 Woonboerderij

De eigenaar van de boerderij wilde in 2008 het pand (de boerderij) gaan verhuren aan een bedrijf. Hiervoor was echter een verbouwing nodig. De eigenaar heeft van de gemeente een vergunning gekregen om het pand te mogen verbouwen tot woning om het feitelijk te kunnen verhuren als kantoor. Overigens werd het kantoorgebruik door gemeente gedoogd. Tijdens deze verbouwing is op enkele punten van de bouwtekeningen afgeweken, zoals dat in de als eetkamer bedoelde ruimte een keukenblok is geplaatst waardoor deze ruimte als kantine kon dienen. De ruimte die als keuken zou dienen is gereed gemaakt als kantoorruimte. Ook zijn er tijdens de verbouwing voorzieningen getroffen om bepaalde ruimtes ooit als badkamer of keuken te kunnen gaan gebruiken. Tot slot zijn er systeemplafonds aangebracht en aansluitingen voor telefoon, dataverkeer en elektra. Na de verbouwing is het pand als kantoor in gebruik genomen.³⁴

Bij de uitspraak is overwogen dat de boerderij is verbouwd op basis van een vergunning tot woonhuis en volgens de daarvoor opgestelde bouwtekeningen. De aard van de woning (toets 1) is niet verloren gegaan door de omstandigheid dat het na de verbouwing alleen als kantoorruimte is gebruikt. Het pand kan immers met beperkte aanpassingen weer worden bewoond en is naar uiterlijke verschijningsvorm een woning (toets 2). Bovendien is er enkel een tijdelijke vergunning voor ontheffing van de woonbestemming verleend. Volgens de wetsgeschiedenis wordt de op de onroerende zaak van toepassing zijnde publiekrechtelijk voorschrift pas van belang als er twijfel ontstaat over de vraag of de onroerende zaak naar zijn aard tot woning bestemd is (toets 3). De Hoge Raad vermeldt hierbij dat indien hier twijfel over zou bestaan, het feitelijk gebruik als kantoorpand niet af doet aan de gemeentelijke bestemming. Daarom is volgens het oordeel van de Hoge Raad sprake van een woning in de zin van artikel 14 lid 2 WBR.³⁵

3.4.4 Hospice

In 2013 heeft belanghebbende het eigendom verkregen van "het gebouw met bestemming

³¹ Hoge Raad, 24 februari 2017, 16/01734, ECLI:NL:HR:2017:290 (stadsvilla), r.o. 2.2.3.

³² Hoge Raad, 24 februari 2017, 16/03768, ECLI:NL:HR:2017:294 (tandartsenpraktijk), r.o. 2.1.1. t/m 2.1.3.

³³ Hoge Raad, 24 februari 2017, 16/03768, ECLI:NL:HR:2017:294 (tandartsenpraktijk), r.o. 2.2.3.

³⁴ Hoge Raad, 24 februari 2017, 16/03768, ECLI:NL:HR:2017:295 (woonboerderij), r.o. 2.1.1. t/m 2.1.4.

³⁵ Hoge Raad, 24 februari 2017, 16/03768, ECLI:NL:HR:2017:295 (woonboerderij), r.o. 2.2.3.

woonhuis, waarin een hospice is gevestigd met ondergrond...”. Het hospice (thuis voor mensen in hun laatste levensfase) is gevestigd op een terrein dat bestemd is voor ‘woningen’ en 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 is de entree en de gemeenschappelijke woonkamer, de bibliotheek, de keuken, het kantoor van de leiding, de werkkast en de voorraadkamer. Verder zijn op de eerste en tweede verdieping zes woonunits met elk een keuken, een bed en kastruimte. Het hele gebouw wordt verhuurd aan een stichting die het op haar beurt weer verhuurt aan terminaal zieke personen. De bewoners kopen zelf hun benodigde zorg in.³⁶

In tegenstelling tot het Stadsvilla/Tandartsenpraktijk/Woonboerderij-arrest oordeelt de Hoge Raad dat er geen sprake is van een woning in de zin van artikel 14 lid 2 WBR. Er is namelijk sprake van een verzorgingsinstelling die volgens de wetsgeschiedenis niet als woning is aan te merken.³⁷ De hierboven genoemde kenmerken van het pand zijn naar aard bestemd om dienst te doen als verzorgingsinstelling. Het pand is namelijk oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als instelling (toets 1). Deze moet gemeten worden naar de objectieve kenmerken: het pand doet dienst als verzorgingsinstelling. Daaraan doet niet af dat de benodigde zorg zoals artsen, verpleegkundigen, schoonmakers en ander gekwalificeerd personeel niet is inbegrepen in de huurprijs van de bewoners.³⁸ Vandaar dat de Hoge Raad oordeelt dat de hospice naar zijn aard niet kwalificeert als woning en het 2% in deze zaak niet van toepassing is.³⁹

3.5 Gevolgen verkeerde kwalificatie: verzuimboete

Wanneer een verkeerde kwalificatie van een pand voor de overdrachtsbelasting wordt toegepast en daarmee te weinig overdrachtsbelasting is betaald, kan de Belastingdienst een naheffingsaanslag een verzuimboete opleggen. Deze boete wordt opgelegd aan de belastingplichtige en is 10% van de te betalen belasting met een maximum van €5.514,00. Daarnaast kan tevens belastingrente in rekening worden gebracht.⁴⁰

Een voorbeeld van een situatie waarin een verzuimboete was opgelegd bleek uit de recente zaak van 3 maart 2020.⁴¹ Hier ging het om een pand waarbij de koper stelt dat deze oorspronkelijk gebouwd is als chauffeurswoning en dat deze als zodanig ook bewoond is geweest. Daarentegen stelt de Belastingdienst dat het pand naar aard niet bestemd is voor bewoning, en legt een naheffingsaanslag, belastingrente en een verzuimboete op. Het is nu aan de koper om aannemelijk te maken dat het pand een woning is. Echter oordeelt de rechtbank dat de fysieke kenmerken van de onroerende zaak, zoals het ontbreken van een keuken, erop duiden dat het oorspronkelijk niet is ontworpen en gebouwd als woning. De verzuimboete is volgens de rechter passend. Koper krijgt uiteindelijk een naheffingsaanslag opgelegd naar een bedrag van €14.200,00 belastingrente van €156,00 en de verzuimboete bedraagt €1.420,00.⁴²

Uit bovenstaande uitspraak blijkt dat er een enorme bewijslast bij de koper ligt. ‘Wie eist, bewijst’ is hetgeen dat geldt bij belastingverlagende zaken. Onjuiste kwalificatie leidt

³⁶ Hoge Raad, 24 februari 2017, 16/03768, ECLI:NL:HR:2017:291 (hospice), r.o. 2.1.1. t/m 2.1.4.

³⁷ *Kamerstukken II* 2011/2012, 33 003 nr. 3, pag. 116.

³⁸ Hoge Raad, 24 februari 2017, 16/03768, ECLI:NL:HR:2017:291 (hospice), r.o. 2.2.2. t/m 2.3.3.

³⁹ C. Graafland, ‘Overdrachtsbelasting: Een woning (2%) of niet (6%)? Even objectief blijven, aldus de Hoge Raad!’, *Stibbe.com*, 8 maart 2017.

⁴⁰ Tax Live, ‘Boete door onterecht toepassen 2% overdrachtsbelasting’, *FJANN*, 6 mei 2020, Deventer: Wolters Kluwer Nieuws 2020.

⁴¹ Rechtbank Noord-Holland, 3 maart 2020, ECLI:NL:RBNHO:2020:1486.

⁴² Tax Live, ‘Boete door onterecht toepassen 2% overdrachtsbelasting’, *FJANN*, 6 mei 2020, Deventer: Wolters Kluwer Nieuws 2020.

uiteindelijk tot extra kosten voor de belastingplichtige.⁴³ Om deze extra lasten te voorkomen, neemt de belastingplichtige vaak een voorzichtige positie in bij de aangifte overdrachtsbelasting. Bij twijfel wordt de aangifte dan ingediend alsof sprake is van een niet woning (6%). Vervolgens gaat de belastingplichtige zelf in bezwaar tegen zijn aangifte en stelt dat er sprake is van een woning (2%). Op die manier wordt wel tijdig betaald, mocht er uiteindelijk geen sprake zijn van een woning. Zo wordt een naheffingsaanslag en belastingrente voorkomen, evenals het risico op een verzuimboete.⁴⁴

3.6 Deelconclusie

In de wet is vastgelegd dat woningen onder het (verlaagde) 2%-tarief vallen voor de overdrachtsbelasting. Aangezien een definitie van het begrip woning niet is opgenomen, heeft de rechtspraak dit omschreven. Vanwege onduidelijkheid van dit begrip heeft de Hoge Raad in een viertal zaken een nadere invulling gegeven aan het begrip woning. Aan de hand van deze vier criteria kan objectief worden beoordeeld of een gebouw kwalificeert als woning en daarmee onder het verlaagd tarief valt. Bij de beoordeling is het feitelijke gebruik niet van belang.

⁴³ 'Bewijslast', Belastingdienst.nl, geraadpleegd op 23 mei 2020.

⁴⁴ J.C. van Straaten, Woningen en aanhorigheden: 2% overdrachtsbelasting, *WPNR* 21 maart 2013, afl. 6967.

HOOFDSTUK 4: RESULTATEN

4.1 Inleiding

Dit hoofdstuk behandelt de resultaten van het jurisprudentieonderzoek over de kwalificatie als woning van transformatieprojecten. In het jurisprudentieonderzoek is een onderscheid gemaakt tussen uitspraken waarin de transformatie (nog) geen wijziging in de kwalificatie voor overdrachtsbelasting teweegbrengt (geen omslag) en waarin deze wijziging zich wel voordoet (wel omslag). Hiervoor wordt verwezen naar bijlagen 1 en 2 respectievelijk.

Het onderzoek toetst de uitspraken aan de criteria uit het toetsingskader van de Hoge Raad.⁴⁵ Dit toetsingskader bestaat onder andere uit hoe het oorspronkelijke doel van een transformatiepand invloed heeft op een mogelijke omslag (toets 1), wanneer rechters oordelen of er *meer dan beperkte aanpassingen* nodig zijn om terug te keren naar het oorspronkelijke doel (toets 2) en in welke mate mogelijke publiekrechtelijke voorschriften effect hebben op de kwalificatie (toets 3). Aan de hand van deze toetsen bepaalt de rechter of al dan niet sprake is van een omslag in de kwalificatie.⁴⁶

Door per criteria een vergelijking te maken tussen de verschillende uitspraken wordt in kaart gebracht welke feiten en omstandigheden ervoor zorgen dat een transformatieproject al dan niet kwalificeert als woning voor de overdrachtsbelasting. Elk criterium wordt hieronder nader uitgewerkt in een aparte paragraaf. Aan de hand van deze bevindingen wordt een antwoord gegeven op deelvraag 4.

4.2 Toets 1: Oorspronkelijk doel

Uit de Kamerstukken⁴⁷ en het toetsingskader van de Hoge Raad komt duidelijk naar voren dat een onroerende zaak kwalificeert als woning indien het pand ten tijde van de juridische overdracht naar aard bestemd is voor bewoning. Om te kunnen beoordelen of een pand naar aard bestemd is als woning moet allereerst gekeken worden naar toets 1: *het oorspronkelijke doel*. In de volgende alinea's lees je hoe rechters beoordelen wat het oorspronkelijke doel is, welke argumenten partijen aangedragen om hun standpunt te versterken. Hierbij wordt in ogenschouw genomen welke argumenten wel of niet relevant zijn bij het bepalen van de aard als woning.

4.2.1 Objectieve maatstaf: wel of niet ontworpen en gebouwd als woning

Uit dit onderzoek blijkt dat rechters uitgaan van een zo objectief mogelijke maatstaf wanneer het gaat om de beoordeling van het oorspronkelijke doel. In alle geraadpleegde uitspraken lijken rechters enkel waarde te hechten aan het doel waarmee het pand oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. Veelal bestaat er over het oorspronkelijke doel ook geen twijfel. Het pand is oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als woning of niet.

In de uitspraken komt ook naar voren dat een pand dat oorspronkelijk is gebouwd voor bewoning gelijk wordt gesteld aan een pand dat oorspronkelijk voor een ander doel is ontworpen maar door latere verbouwing naar zijn aard tot woning is bestemd. Wanneer sprake is van een dergelijke verbouwing wordt toets 2 behandeld.

4.2.2 Feitelijke of tijdelijke bewoning en de bedoeling

In verschillende uitspraken voeren partijen aan dat er sprake moet zijn van een woning omdat het pand feitelijk al werd bewoond of tijdelijke bewoning in het verleden ooit is toegestaan in het desbetreffende pand. Rechters gaan hier niet in mee. In 6 van de 8 uitspraken wordt benadrukt dat feitelijke bewoning niet relevant is bij de beoordeling van het oorspronkelijke doel en het enkele feit dat de panden bewoond werden er niet toe leidt dat deze panden niet naar hun aard bestemd zijn voor bewoning. Een goed voorbeeld hiervan is

⁴⁵ ECLI:NL:HR:2017:290, ECLI:NL:HR:2017:291, ECLI:NL:HR:2017:294, ECLI:NL:HR:2017:295.

⁴⁶ Zie rechterkolom van bijlagen 1 en 2.

⁴⁷ *Kamerstukken II* 2011/2012, 33 003 nr. 3, pag. 116.

Uitspraak 3. In deze uitspraak werd het pand ten tijde van verkrijging feitelijk gebruikt als woning (anti-kraak). Er stonden zelfs personen ingeschreven op het adres. De rechter stelt: *het tijdelijk toestaan van bewoning maakt een pand niet tot woning*.⁴⁸ Sterker nog, in Uitspraak 1 is het pand ooit door de gemeente summier verbouwd om het voor tijdelijke bewoning gereed te maken. Zelfs dan is er nog geen sprake van naar aard bestemd zijn voor bewoning volgens het Hof.⁴⁹ Uitspraak 6 geeft aan dat het gedogen van bewoning door de gemeente niet voldoende is om een onroerende zaak als woning aan te merken.⁵⁰ Ook uit Uitspraken 1, 6 en 8 blijkt dat feitelijke bewoning, tijdelijk toestaan en/of gedogen van bewoning of de bedoeling van partijen niet bepalend is voor het oorspronkelijke doel.

4.2.3 Ontoereikende werkzaamheden

Uit Uitspraken 1 t/m 8 kan eveneens afgeleid worden dat bepaalde werkzaamheden onvoldoende zijn om een pand van kleur te laten veranderen. In deze uitspraken oordeelt de rechter namelijk dat het pand ondanks de reeds verrichtte werkzaamheden als woning kwalificeert op basis van toets 1. De reeds verrichtte werkzaamheden blijken dus onvoldoende om te kunnen spreken van meer dan beperkte aanpassingen die nodig zijn om terug te keren naar het oorspronkelijke doel (toets 2), aangezien de rechters niet toekomen aan toets 2. De volgende werkzaamheden leiden er daarom niet toe dat een pand door latere verbouwing alsnog naar zijn aard als woning kwalificeert:

- Realiseren van parkeerplaatsen
- Plaatsen van scheidingswanden
- Slopen binneninrichting
- Plaatsen eigen voordeur
- Installatie van de meterkast
- Voorbereiden nutsvoorzieningen en doortrekken tot entree appartement
- Voorbereiden elektrische en sanitaire voorzieningen
- Vervanging van de sloten

Hierbij moeten enkele nuances worden gemaakt. Het enkel verrichten van bovenstaande werkzaamheden voorafgaand aan de levering blijkt niet voldoende voor een omslag, maar deze werkzaamheden kunnen er wel voor zorgen dat het pand zijn oude functie heeft verloren. Een goed voorbeeld hiervan is Uitspraak 7. Een voormalig kantoorpand was gestript en de rechter oordeelde dat hierdoor de kantoorfaciliteiten verloren waren gegaan. Daarnaast oordeelde de rechter dat het plaatsen van scheidingswanden en het voorbereiden van aansluitingen voor voorzieningen onvoldoende was om al te kunnen spreken van woningen.⁵¹

Verder zie je in Uitspraken 2 en 4 goed dat de reeds verrichte werkzaamheden ervoor zorgen dat er wel degelijk (gemeenschappelijke) ruimtes zijn verbouwd, maar niet dat de verbouwing voor de zelfstandige ruimtes afdoende is. Het Hof verwijst naar het ontbreken van leidingen voor de keuken en de sanitaire voorzieningen voor de privéruimtes. Verder blijkt uit Uitspraak 12 dat het verwijderen van wanden met niet meer dan beperkte aanpassingen weer in de oorspronkelijke staat terug te brengen zijn.

4.3 Toets 2: Omkeerbaarheid

Waar feitelijke bewoning, de bedoeling van partijen en bepaalde werkzaamheden er niet voor zorgen dat een pand als woning kwalificeert, laten Uitspraken 9 tot en met 13 zien welke werkzaamheden wel tot een omslag leiden. Dit wordt nader toegelicht in de volgende paragraaf, aangezien de rechter hiervoor aansluit bij de tweede toets: de omkeerbaarheid. Uit het toetsingskader van de Hoge Raad blijkt namelijk een pand alleen wordt geacht zijn aard te behouden indien er niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer

⁴⁸ Rechtbank Gelderland, 9 juli 2019, ECLI:NL:RBGEL:2019:3050, r.o. 10.0.

⁴⁹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 10 februari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:493, r.o. 4.2.

⁵⁰ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 27 juni 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:5323, r.o. 4.2.

⁵¹ Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 14 november 2019, ECLI:NL:RBZWB:2019:5260, r.o. 4.4.

gereed te maken voor zijn oorspronkelijke doel. Dit betekent dat een pand pas een andere kwalificatie krijgt (wijziging van aard) indien er meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer geschikt te maken voor zijn oorspronkelijke doel.

Het is belangrijk om op te merken dat deze werkzaamheden voorbereid en/of voltooid moeten zijn voordat het belastbare feit (de juridische of economische verkrijging van de onroerende zaak) plaatsvindt. Anders vindt de omslag mogelijk plaats na het belastbare feit en blijft het oude en dus hogere tarief van toepassing. Uit bovenstaande, maar ook de eerder aangehaalde literatuur, blijkt immers dat zonder omslag het oorspronkelijke doel bepalend is om vast te stellen welk tarief van toepassing is.

In 5 van de eerste 8 uitspraken de rechter niet toe komt aan deze stap. De omkeerbaarheid wordt enkel getoetst wanneer de aard en daarmee het oorspronkelijke doel is veranderd. Kortom, is het oorspronkelijke doel hetzelfde gebleven dan kijkt de rechtspraak logischerwijs niet meer de omkeerbaarheid.

4.3.1 Toereikende werkzaamheden

Uit uitspraken 9 tot en met 13 blijken de volgende werkzaamheden een omslag van een niet-woning naar een woning te weeg te brengen:

- Intern strippen tot casco, zoals binnenwanden, systeemplafonds, vloerbedekkingen,
- Aanvang vervanging kozijnen
- Plaatsen scheidingswanden
- Gereedmaken van entrees, liften en trappen
- Uitvoeren asbestsanering
- Aanleggen meterkast per privégedeelte
- Aanpassingen voor brandveiligheid
- Riolering aanleggen per privégedeelte
- Aanleggen en aansluiten basisinfrastructuur, zoals nutsvoorzieningen, waterleidingen en verwarmingen per privégedeelte
- Realiseren fietsenberging
- Voorbereiden bellentableau en postvakken
- Plaatsen van keuken, badkamer en toilet
- Afwerken van vloeren, wanden en plafonds
- Wijzigen en/of toevoegen gevelramen (op dakverdieping)
- Plaatsen en/of uitbreiden van balkon, dakterras, dakopbouw

Bovenstaande werkzaamheden zijn een opsomming van werkzaamheden uit meerdere uitspraken. Dit betekent daarentegen niet dat het verrichten al deze werkzaamheden per se nodig zijn voor omslag. Zo blijkt uit Uitspraak 9 dat het Hof in zijn beoordeling enkel meeneemt dat het voormalige kantoorpand geheel gestript was en een aanvang was gemaakt met de opbouwwerkzaamheden.⁵² Daarnaast blijkt dat bepaalde werkzaamheden een onderdeel zijn van de beoordeling. Zo wijst Uitspraak 10 erop dat bovenstaande werkzaamheden bijdragen aan de omslag, maar niet doorslaggevend zijn. Dit blijkt ook uit Uitspraken 11 en 13.

Welke werkzaamheden doorslaggevend zijn, staat niet als zodanig in de uitspraken. Wel kwam in de vorige paragraaf, met name in Uitspraken 2 en 4, naar voren dat de aanleg van sanitaire voorzieningen noodzakelijk lijken om van onomkeerbaarheid te kunnen spreken. Deze werkzaamheden zijn eveneens opgenomen in de lijst hierboven.

Opvallend is dat Uitspraak 9 hiervan lijkt af te wijken. Daar geeft de rechtbank aan dat de verrichte werkzaamheden, het interne sloopwerk en de start van de opbouwwerkzaamheden, dusdanig ingrijpend zijn dat het pand moeilijk terug te brengen is naar de situatie van voor de

⁵² Gerechtshof Den Haag, 21 augustus 2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:3324, r.o. 11.0.

verbouwing. De elektra en verwarming in de privégedeelten waren op het moment van levering nog niet aangelegd. Dit lijkt te wijzen op een lichtere toets voor omslag. In deze situatie wordt simpelweg een pand dat oorspronkelijk voor ander gebruik dan bewoning is ontworpen maar door latere verbouwing naar aard tot woning is bestemd, gelijkgesteld met een pand dat oorspronkelijk gebouwd is als woning.

4.3.2 Bewijslast en de omstandigheden van het geval

In alle uitspraken komt het belang van de bewijslast naar voren. De bewijslast ligt in beginsel bij de verkrijger. Echter, uit de uitspraken blijkt dat de verkrijger aanvoert welke werkzaamheden zijn verricht en dat de Belastingdienst door middel van een rapport aan wil tonen dat er geen sprake is van een woning. Daardoor lijkt het alsof beide partijen een bewijslast hebben. Een goed voorbeeld hiervan is Uitspraak 11. Hier geeft de Hoge Raad aan dat de Belastingdienst aannemelijk moet maken dat niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het pand weer voor het oorspronkelijk doel geschikt te maken.

Verder geeft de Hoge Raad aan dat de vaststelling van de strekking van de verbouwingswerkzaamheden dient te geschieden met inachtneming van alle omstandigheden van het geval. Op basis van dit jurisprudentie onderzoek blijkt dat in aanvulling op bovenstaande gedacht moet worden aan:

- Inhoud koop-/aannemingsovereenkomst(en)
- De geldverstrekkers voor de kopers van de woningen
- Splitsingsakte waaruit blijkt dat het verkregen object zelfstandig overdraagbaar is

Vrijwel alle onderzochte uitspraken gaan niet in op de omstandigheden van het geval. In Uitspraak 10 laat de Hoge Raad zien dat deze omstandigheden niet doorslaggevend zijn. In zulke gevallen wordt betekenis toegekend aan de uit publiekrechtelijke voorschriften voortvloeiende eisen.

4.4 Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften

Wanneer het oorspronkelijke doel en de mogelijke (on)omkeerbaarheid geen duidelijke uitkomst bieden, komt *mede en/of doorslaggevende betekenis toe aan de publiekrechtelijke voorschriften* (toets 3).

In de Uitspraken 1 tot en met 8 waar geen omslag plaatsvindt, komen rechters niet aan de publiekrechtelijke voorschriften toe. In deze uitspraken blijkt het niet nodig om de publiekrechtelijke voorschriften te behandelen, aangezien het pand überhaupt geen woning is vanwege het oorspronkelijke doel en de omkeerbaarheid.

In de Uitspraken 9 tot en met 11 waar omslag plaatsvindt wordt wel ingegaan op de publiekrechtelijke voorschriften, namelijk: de afgegeven vergunningen zorgen onder andere voor een doorslaggevende betekenis. In Uitspraken 9, 10 en 11 geeft de rechtbank aan het leegstaand kantoorpand op grond van de afgegeven onherroepelijke omgevingsvergunning bewoning mogelijk maken en daarmee het 2%-tarief van toepassing is. In Uitspraken 12 en 13 wordt niet ingegaan op de publiekrechtelijke voorschriften, hoewel er wel sprake is van omslag.

Kortom, in situaties waar geen omslag heeft plaatsgevonden wordt dus geen betekenis gegeven aan bijvoorbeeld de omgevingsvergunning waar koper over beschikt. Daarentegen wordt wel betekenis gegeven aan de publiekrechtelijke voorschriften in gevallen waar wel omslag plaatsvindt. Hierbij lijkt het dat rechters de publiekrechtelijke voorschriften aanhalen om hun beslissing aan te vullen. Dit is niet in lijn met een van de zaken in het toetsingskader. Hier gaf de Hoge Raad aan dat publiekrechtelijke voorschriften pas van belang zijn bij twijfel, en niet om aan te vullen. Dus, wanneer verkrijger zich in een situatie bevindt waarbij op grond van het doel en de onomkeerbaarheid sprake is van omslag, dan is het hebben van een omgevingsvergunning mooi meegenomen. Maar indien er geen omslag plaatsvindt op

grond van het doel en de omkeerbaarheid, dan blijkt het beschikken over een omgevingsvergunning weinig zin te hebben.

4.5 Deelconclusie

Uit dit jurisprudentie onderzoek blijkt dat rechters voor wat betreft toets 1: het oorspronkelijke doel uitgaan van een zo objectief mogelijke maatstaf. Voor deze toets beantwoord je de vraag of een pand al dan niet ontworpen en gebouwd is als woning. Hiermee wordt gelijkgesteld een pand dat oorspronkelijk voor een ander doel is ontworpen en gebouwd maar door latere verbouwing naar zijn aard tot woning is bestemd.

Wanneer toets 1 geen duidelijke uitkomst biedt, wordt overgegaan naar toets 2: de omkeerbaarheid. Uit het onderzoek bleek dat er een aantal werkzaamheden zijn die ervoor zorgen dat er meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het pand weer gereed te maken voor het oorspronkelijke doel.⁵³ Hierbij wordt de nadruk gelegd op het interne sloopwerk en de start van de opbouwwerkzaamheden. Deze werkzaamheden blijken dusdanig ingrijpend te zijn om van blijvende onomkeerbaarheid te mogen spreken.

Zodra toets 1 en 2 niet tot een eenduidig antwoord leiden, komt mede betekenis toe aan de publiekrechtelijke voorschriften. Uit onderzoek blijkt dat zodra de situatie er gunstig voor staat bij toets 1 en 2 een omgevingsvergunning veelal doorslaggevend is, maar wanneer de twijfel te groot is lijkt het beschikken over een omgevingsvergunning niet zinvol. Daarnaast kunnen omstandigheden van het geval zoals documentatie met derden ter aanvulling dienen om voor omslag te zorgen.

HOOFDSTUK 5: CONCLUSIES

Op basis van de in de voorgaande gedane bevindingen, worden in dit hoofdstuk conclusies getrokken. In dit hoofdstuk wordt antwoord gegeven op de centrale vraag: *Welk advies kan aan CBRE gegeven worden met betrekking tot het vaststellen van het*

⁵³ Intern strippen tot casco, zoals binnenwanden, systeemplafonds, vloerbedekkingen, aanvang vervanging kozijnen, plaatsen scheidingswanden, gereedmaken van entrees, liften en trappen, uitvoeren asbestsanering, aanleggen meterkast per privégedeelte, aanpassingen voor brandveiligheid, riolering aanleggen per privégedeelte, aanleggen en aansluiten basisinfrastructuur, zoals nutsvoorzieningen, waterleidingen en verwarmingen per privégedeelte, realiseren fietsenberging, voorbereiden bellentableau en postvakken, plaatsen van keuken, badkamer en toilet, afwerken van vloeren, wanden en plafonds, wijzigen en/of toevoegen gevelramen (op dakverdieping) en het plaatsen en/of uitbreiden van balkon, dakterras, dakopbouw

overdrachtsbelastingtarief bij een transformatieproject, blijkens wetsanalyse, literatuur- en jurisprudentieonderzoek?

Om te kunnen beoordelen welk overdrachtsbelastingtarief van toepassing is bij een transformatieproject is het handig om te weten wanneer er sprake is van een transformatieproject. Er is sprake van een transformatieproject als de functie van de onroerende zaak wordt gewijzigd, maar waarbij de omvang van het pand en de dragende constructie onveranderd blijven.

Bij de overdracht van zo een transformatieproject draag je overdrachtsbelasting af. Het tarief hiervoor is wettelijk vastgelegd in artikel 14 WBR. Het standaardtarief voor niet-woningen bedraagt 6% van de koopprijs en de uitzondering op deze regel geldt voor de overdracht van woningen, hiervoor geldt namelijk het 2%-tarief.

De uitzondering (2%-tarief) geldt voor bouwwerken die naar aard bestemd zijn tot bewoning. Sinds de invoering van het verlaagde tarief spelen er in de praktijk onduidelijkheden over wanneer een transformatieproject naar aard bestemd is tot woning. Transformatieprojecten wijzigen namelijk de gebruiksfunctie, waardoor het soms lastig is om te bepalen wanneer en of deze functiewijziging (de omslag) heeft plaatsgevonden. De Hoge Raad heeft deze onduidelijkheden deels weggenomen door in 2017 een toetsingskader te creëren waarmee nadere invulling is gegeven aan het begrip *woning*. Hierdoor kan er voor transformatieprojecten beter beoordeeld worden of er een omslag heeft plaatsgevonden. Het toetsingskader bestaat uit de beoordeling met welk doel het pand oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd (toets 1), in hoeverre de verrichte werkzaamheden al dan niet met beperkte aanpassingen weer geschikt te maken voor het originele gebruik (toets 2) en welke publiekrechtelijke voorschriften er gelden (toets 3).

Voor wat betreft het oorspronkelijke doel blijkt uit dit jurisprudentieonderzoek dat rechters uitgaan van een zo objectief mogelijke maatstaf. Daarentegen wordt bij de beoordeling van het oorspronkelijke doel niet gekeken naar feitelijke bewoning of naar het door de gemeente gedogen van tijdelijke anti-kraak. Ook de bedoeling van de koper is in de ogen van rechter niet relevant bij de beoordeling van het oorspronkelijke doel. Rechters kijken enkel naar de objectieve feitelijke kenmerken die het pand op moment van verkrijging heeft. Verder kan geconcludeerd worden dat indien enkel de werkzaamheden uit hoofdstuk 4 paragraaf 2 verricht zijn, dit onvoldoende is om al te mogen spreken van een woning.⁵⁴ Om die reden is het raadzaam om in de advisering richting investeerder en beleggers de focus te leggen op de bouwtechnische aard en werkzaamheden van de transformatie in plaats van het feitelijke of toekomstige gebruik.

Desalniettemin zijn er in dit jurisprudentieonderzoek werkzaamheden geïdentificeerd die wel een omslag teweegbrengen. De toets die de rechter aanlegt is of het pand met niet meer dan beperkte aanpassingen weer geschikt te maken is voor het originele gebruik (voor de functiewijziging). Deze werkzaamheden moeten dus van zodanige ingrijpende aard zijn dat deze niet eenvoudig weer terug te brengen zijn. De werkzaamheden uit hoofdstuk 4 paragraaf 3 brengen op basis van dit jurisprudentieonderzoek een omslag teweeg. Deze werkzaamheden zijn dus ingrijpend genoeg zijn om onomkeerbaarheid te realiseren.⁵⁵ Dit

⁵⁴ Realiseren van parkeerplaatsen, plaatsen van scheidingswanden, slopen binneninrichting, plaatsen scheidingswanden, plaatsen eigen voordeur, installatie van de meterkast, voorbereiden nutsvoorzieningen en doortrekken tot entree appartement, voorbereiden elektrische en sanitaire voorzieningen en vervanging van de sloten

⁵⁵ Intern strippen tot casco, zoals binnenwanden, systeemplafonds, vloerbedekkingen, aanvang vervanging kozijnen, plaatsen scheidingswanden, gereedmaken van entrees, liften en trappen, uitvoeren asbestsanering, aanleggen meterkast per privégedeelte, aanpassingen voor brandveiligheid, riolering aanleggen per privégedeelte, aanleggen en aansluiten basisinfrastructuur,

betekent daarentegen niet dat het verrichten al deze werkzaamheden per se nodig is voor omslag. Enkele uitspraken wijzen erop dat het strippen van een pand en een aanvang maken aan de opbouwwerkzaamheden voornamelijk bijdragen aan de omslag. De nadruk lijkt vooral te liggen bij het aansluiten en/of realiseren van elektra, verwarming en sanitaire voorzieningen. Daarom is het raadzaam het belang van deze werkzaamheden te benadrukken.

Desalniettemin kan er niet geconcludeerd worden dat het verrichten van deze werkzaamheden garantie biedt voor omslag. Het is van belang dat de verkrijger bewijst dat er aan de hand van de reeds verrichte werkzaamheden een omslag heeft plaatsgevonden. Deze positie kan versterkt worden door documentatie van derden waaruit blijkt dat de werkzaamheden zijn verricht of dat de transformatie tot woningen zo goed als rond is. Denk hierbij aan koop- en aannemingsovereenkomsten, de hypotheek van de kopers van de toekomstige woningen of notariële stukken. Let op, het aanvoeren van deze omstandigheden is enkel aanvullend en niet doorslaggevend.

Publiekrechtelijke voorschriften kunnen wel van doorslaggevende betekenis zijn indien twijfel bestaat over het oorspronkelijke doel en de (on)omkeerbaarheid. Uit dit jurisprudentie onderzoek valt af te leiden dat zodra rechters reeds naar omslag neigen, de afgegeven omgevingsvergunning ten gunste van de omslag de rechter kan overtuigen. Wanneer de werkzaamheden geen omslag verantwoorden komt de afgegeven omgevingsvergunning vaak niet eens aan de orde in de uitspraak. In kwesties waarbij het pand niet langer de oude gebruiksfunctie heeft maar tegelijkertijd ook nog niet bestemd is tot woning, kunnen de publiekrechtelijke voorschriften doorslaggevend zijn ten gunste van het verlaagde tarief. Om deze reden valt te adviseren dat het beschikken over een dergelijke omgevingsvergunning niet cruciaal is, maar wel als extra argument gezien kan worden. Wanneer het niet mogelijk is om een dergelijke vergunning te behalen voor levering, hoeft dit niet altijd een belemmering te vormen voor de kwalificatie als woning. Om het belastingtarief vast te kunnen stellen is het wel raadzaam om alle documentatie op orde te hebben, mede gezien de bewijslast die bij de verkrijger ligt. Voor CBRE kan de koper zijn die zij bestaan, maar ingeval zij de verkoper of ontwikkelaar bijstaan kan CBRE ook verzocht worden om deze informatie te overhandigen zodat de koper of ontwikkelaar haar zaak kan bouwen.

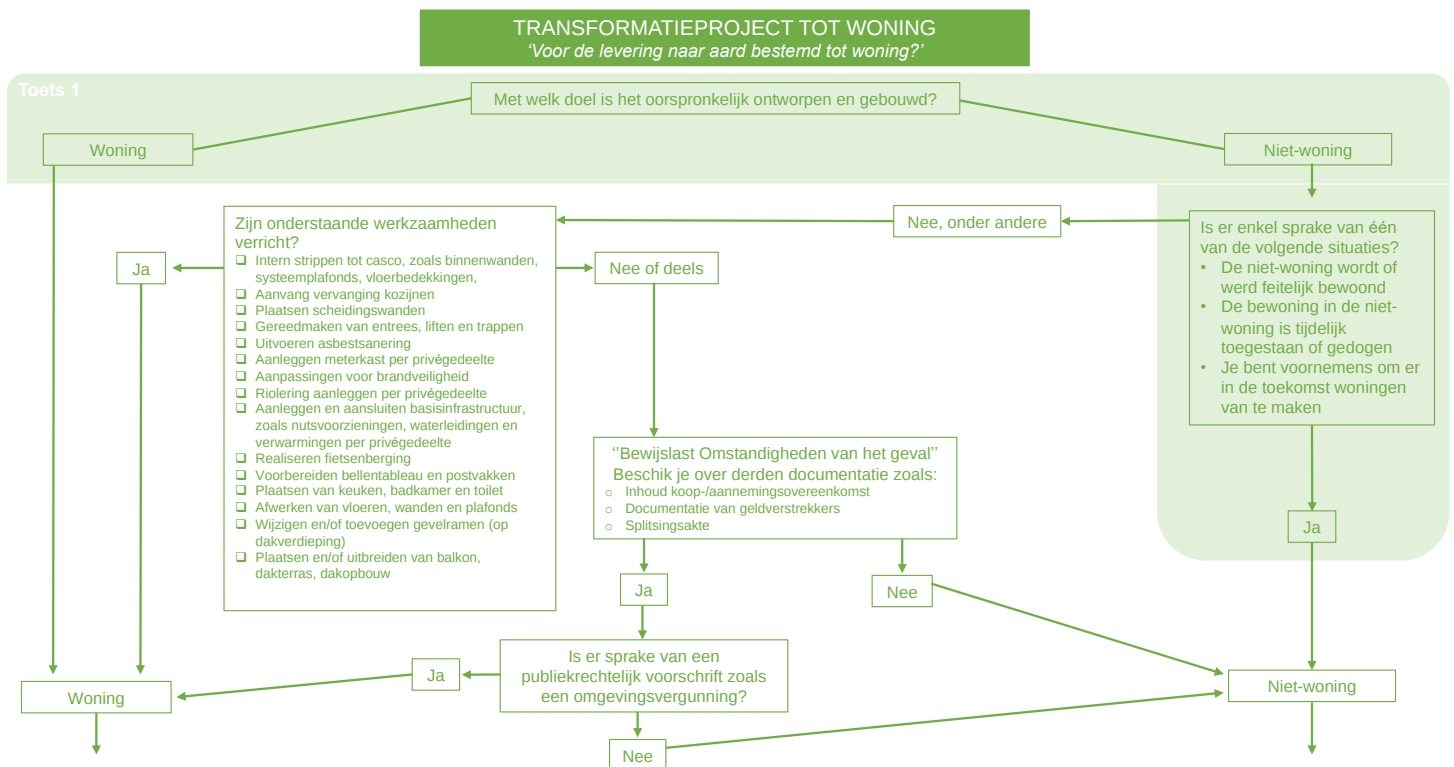
Tot slot, welk advies aan CBRE gegeven kan worden omtrent het vaststellen van het overdrachtsbelastingtarief bij transformatieprojecten hangt dus af van de kwalificatie. Er kan 2% overdrachtsbelasting worden geadviseerd richting klanten indien het project ontworpen en gebouwd is al woning of indien de verbouwing van ingrijpende aard is (par. 4.3). Zorg ervoor dat de klant ervan op de hoogte is dat er voor de verkrijging intern gesloopt dient te worden en dat de opbouwwerkzaamheden in ieder geval het aansluiten en/of realiseren van elektra, verwarming en sanitaire voorzieningen (bij voorkeur al per privégedeelte) bevatten. Bij twijfel over de verbouwing kan documentatie met derden en het beschikken over een omgevingsvergunning ook zorgen voor het 2%-tarief. Daarnaast zal in de overige gevallen 6% overdrachtsbelasting worden geadviseerd. Breng klanten ervan op de hoogte dat onderwerpen zoals feitelijke en tijdelijke bewoning en de bedoeling onvoldoende is.

HOOFDSTUK 6: BEROEPSPRODUCT

Hieronder is een praktisch stroomschema weergegeven die doorlopen kan worden wanneer onduidelijk is of een transformatieproject als woning gekwalificeerd kan worden (zie ook bijlage 3). Met het beantwoorden van de vragen in het stappenplan kun je erachter komen of sprake is van een woning (2%) of een niet-woning (6%). Op deze manier hebben de

zoals nutsvoorzieningen, waterleidingen en verwarmingen per privégedeelte, realiseren fietsenberging, voorbereiden bellentableau en postvakken, plaatsen van keuken, badkamer en toilet, afwerken van vloeren, wanden en plafonds, wijzigen en/of toevoegen gevelramen (op dakverdieping) en het plaatsen en/of uitbreiden van balkon, dakterras, dakopbouw

werknemers van CBRE tevens de mogelijkheid om eenvoudig het toetsingskader en de verdere bevindingen uit dit onderzoek af te lopen. Zo kunnen zij eenvoudig en al in een vroeg stadium van het adviseringstraject oordelen of optimalisatie van de overdrachtsbelasting voor hun klant interessant kan zijn. Denk bijvoorbeeld aan het naar voren halen van bepaalde werkzaamheden waardoor het 2%-tarief van toepassing is. Dit betekent een besparing van 4% (volgend jaar 5%) als hun klant de koper is. Als hun klant niet de verkoper is, kan dit helpen in de commerciële onderhandelingen om de prijs op te voeren. Zo kan CBRE haar eigen advies, maar ook interne kennis verder verbeteren.



Vooraf: Is er sprake van een transformatieproject waarbij het gaat om een niet-woning die getransformeerd gaat worden tot woning?

Stap 1: Met welk doel is het betreffende pand oorspronkelijk ontworpen en gebouwd?

- o Als woning; of (Ga naar stap 2)
- o Voor ander gebruik dan bewoning, maar door latere verbouwing naar zijn aard tpt woning bestemd. Deze verbouwing was toen dusdanig ingrijpend; of (Ga naar stap 2)
- o Als niet-woning. (Ga naar stap 3)

Stap 2: Het doel is bewoning. Er is sprake van een woning en daarmee is 2% overdrachtsbelasting verschuldigd. (Einde)

Stap 3: Is er slechts sprake van feitelijke bewoning, tijdelijke bewoning of gedogen bewoning door de gemeente of is het de bedoeling om er woningen van te maken in te toekomst zonder concrete of reeds uitgevoerde plannen?

- o Zo ja, het pand is een niet-woning en daarmee is 6% overdrachtsbelasting verschuldigd. (Einde)

- Zo nee en/of onder andere, (Ga naar stap 4)

Stap 4: Zijn onderstaande (doorslaggevende) werkzaamheden veelal verricht?

- Intern strippen tot casco, zoals binnenwanden, systeemplafonds, vloerbedekkingen*
- Aanvang vervanging kozijnen
- Plaatsen scheidingswanden*
- Gereedmaken van entrees, liften en trappen
- Uitvoeren asbestsanering
- Aanleggen meterkast per privégedeelte*
- Aanpassingen voor brandveiligheid
- Riolering aanleggen per privégedeelte*
- Aanleggen en aansluiten basisinfrastructuur, zoals nutsvoorzieningen, waterleidingen en verwarmingen per privégedeelte*
- Realiseren fietsenberging
- Voorbereiden bellentableau en postvakken
- Plaatsen van keuken, badkamer en toilet*
- Afwerken van vloeren, wanden en plafonds
- Wijzigen en/of toevoegen gevelramen (op dakverdieping)
- Plaatsen en/of uitbreiden van balkon, dakterras, dakopbouw

(= Doorslaggevende werkzaamheden, zonder * zijn werkzaamheden die kunnen bijdragen)*

- Zo ja, er is sprake van een woning en daarmee is 2% overdrachtsbelasting verschuldigd. (Einde)
- Zo nee/deels en/of twijfel? (Ga naar stap 5)

Stap 5: Is er documentatie met derden ter hand? Zoals bijvoorbeeld:

- Inhoud koop-/aannemingsovereenkomst(en)
 - Officiële stukken van geldverstrekkers voor de kopers van de woningen
 - Splitsingsakte
- Zo ja, (Ga naar stap 6)
 - Zo nee, het pand is (nog) een niet-woning en daarmee is 6% overdrachtsbelasting verschuldigd. (Einde)

Stap 6: Er komt mede betekenis toe aan publiekrechtelijke voorschriften, zoals bijvoorbeeld een omgevingsvergunning van de gemeente. Beschik je hierover?

- Zo ja, er is sprake van een woning en daarmee is 2% overdrachtsbelasting verschuldigd. (Einde)
- Zo nee, het pand is (nog) een niet-woning en daarmee is 6% overdrachtsbelasting verschuldigd. (Einde)

LITERATUURLIJST

Boeken

Halprin & Van Veelen 2015

P.E. Halprin en C.M. van Veelen, *Leidraad overdrachtsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer

2015.

Meijer, 2017.

V.A. Meijer e.a., *Wegwijs in praktijkgericht (sociaal)juridisch onderzoek. In 11 stappen wegwijs naar je afstuderen*, Den Haag: Boom juridisch 2017.

Van Straaten 2017

J.C. van Straaten, *Wegwijs in de overdrachtsbelasting*, Den Haag: Sdu 2017.

(Online)Artikelen

Belastingdienst

'Alles over overdrachtsbelasting', *Belastingdienst*, geraadpleegd op 3 april 2020, <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/woning/overdrachtsbelasting/>.

Bookelmann, Dirkzwager 18 april 2018.

B. Bookelmann, 'Transformatie en overdrachtsbelasting: "gestript en onbewoonbaar wooncomplex"', *Dikzwager*, 16 april 2018.

Batterink, in: NDFR Commentaar

J. Batterink, in: *NDFR Commentaar*, art. 14 – Wet op belastingen van rechtsverkeer – Tarief (online, bijgewerkt 23 maart 2020).

Graafland, Stibbe.com 2017

C. Graafland, 'Overdrachtsbelasting: Een woning (2%) of niet (6%)? Even objectief blijven, aldus de Hoge Raad!', *Stibbe.com* 8 maart 2017.

Kindt, WFR 2019/151

J.R.M. Kindt Msc, 'Het woningbegrip in de overdrachtsbelasting: tijd voor verandering', *WFR* 2019/151, afl. 7296 (149-154a).

Middelburg, NDFR MBB 2019|

D.B. Middelburg, '2% overdrachtsbelasting bij transformatie van vastgoed naar woningen?', *NDFR MBB* 2019/7-8-31.

Rechtspraak Nieuws 2017.

Hoge Raad der Nederlanden, Begrip 'woning' ingevuld in verband met verlaagd tarief overdrachtsbelasting, Den Haag, 24 februari 2017, *Rechtspraak.nl/Nieuws*.

Sanders, OOVb 2019.

W. Sanders, 'Verhoging overdrachtsbelasting leidt tot discussie over aanduiding woning', *OOVB* 31 oktober 2019, *oovb.nl*.

Smits, Knab.nl

K. Smits, 'Overdrachtsbelasting: wat is het en hoeveel kost het je?' *Knab.nl*, 27 december 2019.

Stil, Het Parool 16 januari 2020

H. Stil, 'Gemeente werpt barrières op bij ombouw leegstaande kantoren', *Het Parool* 16 januari 2020.

Straaten, WPNR 2013

J.C. Straaten, 'Woningen en aanhorigheden: 2% overdrachtsbelasting', *WPNR* 21 maart 2013, afl. 6967.

Vakstudie Nieuws 2019.

Wet fiscale maatregelen Klimaatakkoord. Voorgestelde wettekst met artikelsgewijze toelichting, V-N 2019/47.10, Afl. 47.

Veltrop, WFR 2020/87

M.M.J.A. Veltrop, 'Short stay structuren – Hoe te voorkomen?', 11 mei 2020, WFR 2020/87.

Velsen Trouw 2020

J. van Velsen, 'Oplossing voor leegstaande winkelpanden: bouw ze om tot woningen', Trouw 20 januari 2020.

Kamerstukken

Kamerstukken II 2011/2012, 33 003 (MvT).

Kamerstukken II 2019/2020, 35 304 (MvT).

Rapporten en adviezen

RvON, Transformatie en belasting, maart 2017.

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, Transformatie en belasting van het Expertteam Transformatie in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, publicatienummer: RVO-018-1701/FS-DUZA, maart 2017.

RvON, Transformatie en het Bouwbesluit 2012, maart 2014.

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, Transformatie en het Bouwbesluit 2012 van het Expertteam (kantoor) Transformatie in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Publicatienummer: 2SLWO1310, maart 2014.

RvON, Transformatie en beleggers, juli 2017.

Rijksdienst voor Ondernemend Nederland, Transformatie en beleggers, Samenwerking tussen vastgoedeigenaren en gemeenten, Visie ontwikkelen en kansen pakken, van het Expertteam Transformatie in opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, Publicatienummer: RVO-019-1701/FS-DUZA, juli 2017.

Jurisprudentie

Hoge Raad, 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:290. (stadsvilla)

Hoge Raad, 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:291. (hospice)

Hoge Raad, 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:294. (tandartsenpraktijk)

Hoge Raad, 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:295. (woonboerderij)

BIJLAGEN

BIJLAGE 1: GEEN OMSLAG

Uitspraak	Transformatieomstandigheden	Kwalificatie a.d.h. Toetsingskader HR 2017
Uitspraak 1 ECLI:NL:GHSHE:2017:493 <i>Transformatie voormalig schoolgebouw tot lofts (gestapelde woningbouw) voor verhuur.</i>	Tarief Er is 2% overdrachtsbelasting vastgesteld. Notarieel Niet behandeld. Gemeentelijke bestemming Het pand heeft altijd dienst gedaan als schoolgebouw met de bestemming 'maatschappelijke instelling'. Daarna is het bestemmingsplan gewijzigd die het mogelijk maakt lofts te realiseren. Er zijn geen appartementsrechten gevestigd. Tot aan de levering is het pand door de gemeente anti-kraak verhuurd en bewoond. Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Op het voormalig schoolplein zijn parkeerplaatsen aangebracht. - Het uiterlijk van het gebouw is niet gewijzigd. Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Niet van toepassing.	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het Hof stelt dat het pand oorspronkelijk gebouwd is als school, en dat enkele aangebrachte voorzieningen het later mogelijk maakte dat het tijdelijk gebruikt kon worden als woonruimte. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Ten tijde van de verkrijging moesten alle werkzaamheden voor het realiseren van de lofts nog worden uitgevoerd. Enkel de gemeente heeft kleine aanpassingen verricht voor de anti-kraak verhuur voor de levering. Doordat deze werkzaamheden met niet meer dan beperkte aanpassingen weer voor het oorspronkelijke doel beschikbaar kunnen worden gemaakt, gaat de status als schoolgebouw niet verloren. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Ten tijde van verkrijging was de bestemming gewijzigd waardoor woningbouw mogelijk was. → 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 2 ECLI:NL:GHSHE:2019:81	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting gerekend. Notarieel	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk niet als woning ontworpen en gebouwd, maar als klooster en daarna als balletzaal. Ook is het tijdelijk als theater in gebruik geweest.

<i>Transformatie voormalige balletzaal naar 22 woningen.</i>	In de akte is opgenomen dat het pand wordt geleverd met inachtneming van de latere verbouwwerkzaamheden. Gemeentelijke bestemming Verkoper heeft een omgevingsvergunning aangevraagd om het pand te mogen verbouwen tot appartementen. De vergunning is gegeven en onherroepelijk geworden. Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Niet van toepassing. Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Plaatsen van woningscheidende wand in de gevelopeningen - Ontkoppeling van de installaties en leidingen - Amoveren achterbouw en aanhelen achtergevel, voegwerken, cordonlijsten - Plaatsen nieuwe raamkozijnen, openslaande deuren en dakvensters - Draagconstructie realiseren - Aanleggen nutsvoorzieningen Verrichte werkzaamheden na levering: - De hal met kast en meterkast - Toilet - Twee trappen - Keuken, bijkeuken en trap naar verdieping - Balustrades - Slaapkamers - Cv-installatie - Alle leidingen van de meterkast naar alle ruimten - Afwerking alle muren en vloeren	Ten tijde van de verkrijging was de verbouwing tot woning nog niet afgerond. De werkzaamheden die voor de verkrijging zijn afgerond hebben grotendeels betrekking op de transformatie van een onzelfstandig deel van het pand naar een zelfstandige onroerende zaak. Deze werkzaamheden zijn onvoldoende om de zelfstandige onroerende zaak naar aard als woning aan te merken. Dit komt met name door het ontbreken van de leidingen voor de keuken en sanitaire voorzieningen, waardoor het pand nog niet de bouwkundige kenmerken heeft van een woning. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Het Hof acht het niet relevant of meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het pand weer voor een andere vorm van gebruik dan bewoning geschikt te maken. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Hier komt het Hof niet aan toe. → 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 3 ECLI:NL:RBGEL:2019:3050	Tarief Er is 2% overdrachtsbelasting geheven.	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk voor ander gebruik dan bewoning ontworpen en gebouwd. Namelijk als kantoor

<i>Transformatie van voormalig school/kantoorgebouw tot 80 woningen.</i>	Notarieel In de akte is het pand als volgt omschreven: ‘het perceel grond met opstal (zijnde een voormalig kantoorpand thans omvattende woningen/woonruimten) (...)’ Daarbij is in de akte ook opgenomen: ‘De onroerende zaak zal bij de eigendomsoverdracht de feitelijke eigenschappen bezitten die nodig zijn voor normaal gebruik als: Toekomstige woonruimte conform het huidige gebruik als woonruimte in de zin van antikraak van het vastgoed. Verkoper verklaart het gebouw als woonruimte te gaan gebruiken en heeft verzocht ook de overdrachtsbelasting hierop toe te passen’. Gemeentelijke bestemming Het pand heeft bestemming ‘gemengd’. In de planvoorschriften is vermeld dat ‘gemengd’ geldt voor: wonen, bedrijven, kantoren etc.	en/of schoolgebouw. Voor de levering is het pand een aantal jaar in gebruik geweest als anti-kraak: er stonden 7 bewoners op het adres ingeschreven. b. Toets 2: Omkeerbaarheid De rechtbank oordeelt dat het niet aannemelijk is geworden dat het pand op het moment van verkrijging (door verbouwingen) naar aard tot woning bestemd is. De koper heeft aangegeven dat er ten tijde van levering een transformatie gaande was niet onderbouwd. Dat op het pand bewoners ingeschreven stonden op het adres maakt het niet dat het pand geschikt is gemaakt als woning. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften N.v.t. → 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 4 ECLI:NL:GHSHE:2019:1753 <i>Transformatie van oud klooster naar 22 woningen.</i>	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting betaalt. Notarieel In de akte is opgenomen dat koper het recht van eigendom van de onroerende zaak heeft verkregen, zijnde het appartementsrecht omvattende het uitsluitend gebruik van de woning op de eerste verdieping. Gemeentelijke bestemming Er is sprake van een onherroepelijke omgevingsvergunning voor de verbouwing van het pand tot 22 appartementen.	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk gebouwd als klooster en later verbouwd geweest tot theater, maar niet ontworpen als woning. De verbouwing tot woning ten tijde van de verkrijging was nog niet afgrond. De afgeronde werkzaamheden hebben betrekking op de transformatie van een onzelfstandig deel van het gebouw, maar zijn niet voldoende om te kunnen spreken van een woning. Dit komt met name door het ontbreken van de leidingen voor de keuken en sanitaire voorzieningen. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Het is volgens het Hof niet relevant of er meer dan

	Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Door verkoper verricht op basis van de koopovereenkomst: - Slopen binneninrichting - Plaatsen scheidingswanden en eigen voordeur - Installatie meterkast - Aansluitingen voor de nutsvoorzieningen zijn doorgetrokken tot in de appartementen Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Plaatsen binnenwanden - Doortrekken leidingen naar plaats van bestemming Koper moet voor een bepaalde datum de volgende werkzaamheden hebben uitgevoerd: - Plaatsen binnenwanden waardoor verschillende ruimten zijn gecreëerd - Alle leidingen van de meterkast doortrekken naar de ruimten - Afwerking muren - Plaatsen van sanitaire voorzieningen en keuken	beperkte aanpassingen nodig zijn om het pand weer voor andere vorm van gebruik dan bewoning geschikt te maken. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Aan de betekenis van de publiekrechtelijke voorschriften komt het Hof niet toe. → 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 5 ECLI:NL:HR:2018:872 <i>Transformatie van kantoorgebouw naar 29 woningen.</i>	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting betaalt. Notarieel Gemeentelijke bestemming Koper beschikt over een onherroepelijke omgevingsvergunning voor de bouw van 29 appartementen. Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Op moment van verkrijging waren er nog geen aanpassingen verricht aan het pand.	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk gebouwd als kantoorgebouw en is naar aard niet bestemd voor bewoning. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Er waren nog geen werkzaamheden verricht waardoor het HR hier niet verder op ingaat. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Op grond van het feit dat het pand oorspronkelijk gebouwd is als kantoor en er nog geen werkzaamheden verricht zijn, komt er volgens het HR geen betekenis toe aan de bestemmingswijziging. De omstandigheid dat de fundamentelementen van een kantoor

	Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Er werd tijdens de koop een aannemersovereenkomst gesloten waarin de verbouwing werd vastgelegd tussen koper en aannemer.	kunnen dienen als fundamenteën voor nog te realiseren woningen doet daar niet aan af. Ook de plannen in de aannemersovereenkomst voor een dergelijke verbouwing maken niet dat reeds sprake is van een woning volgens het HR → 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 6 ECLI:NL:HR:2018:168 <i>Transformatie van kantoorruimte tot studentenwoningen.</i>	Tarief Koper heeft 2% overdrachtsbelasting betaald en krijgt een naheffingsaanslag opgelegd. Notarieel In de koopakte is onder andere opgenomen: 'De onroerende zaak zal de feitelijke eigenschappen bezitten die nodig zijn voor een normaal gebruik als: kantoorgebouw. (...) Koper zal het verkochte gaan exploiteren t.b.v. te verhuren wooneenheden. Dit geschiedt voor rekening en risico van koper. Verkoper staat alleen in voor de bestemming en de gebruiksmogelijkheden zoals deze blijken uit het vigerend bestemmingsplan (...).' In de akte van levering is opgenomen: 'Koper verklaart dat het Verkochte per heden uit wooneenheden bestaat en dat mitsdien het Verkochte een woning betreft, zodat het bijzondere tarief van twee procent (2%) overdrachtsbelasting van toepassing is.' Gemeentelijke bestemming Namens het College van B&W is bij brief het volgende omschreven: 'Bij deze verleen ik toestemming om het gebruik van het perceel, thans in gebruik als kantoorruimte, te wijzigen naar woonruimte (...) Hierbij ontvangt u formeel de goedkeuring voor wijziging van het gebruik tot bovengenoemde appartementsrecht.'	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk gebouwd als kantoor en is als zodanig in gebruik genomen. Het is dus voor ander gebruik dan bewoning ontworpen en gebruikt. De koper heeft niet aannemelijk gemaakt dat er een verbouwing heeft plaatsgevonden dat de aard van het pand heeft gewijzigd tot woning. Daarnaast heeft koper het inspectierapport van de Belastingdienst niet bestreden en dat uit de rapportage kan worden opgemaakt dat er zelf op dat moment nog geen wooneenheden gereed waren (blijkt ook uit foto's). Er is dus nog geen sprake van een woning, ondanks dat er een begin is gemaakt met de verbouwing. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Wordt niet behandeld. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Op basis van bovenstaande krijgt de bestemmingswijziging geen steun in deze. → 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.

	Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Volgens het inspectierapport van de Belastingdienst waren 30% van de sloop- en verbouwwerkzaamheden uitgevoerd, maar geen een van de wooneenheden was gereed. Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: In het inspectierapport van de Belastingdienst is vermeld dat 70% van het pand zich in oude staat bevindt, waarbij in het pand enige toiletgroepen, een drietal keukenblokken en één douchegelegenheid bevonden. Deze overige 70% van de werkzaamheden moeten nog worden verricht.	
Uitspraak 7 ECLI:NL:RBZWB:2019:5260 <i>Transformatie van bankgebouw tot woning.</i>	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting betaald. Notarieel Wordt niet gegeven. Gemeentelijke bestemming Met de gemeente is een overeenkomst gesloten inzake opvang van statushouders en overige urgente doelgroepen in het voormalige bankgebouw. Het volgende is opgenomen: ‘Verhuurder dient terzake van de opvang van statushouders en de personen van andere urgente doelgroepen voor eigen rekening en risico zo snel mogelijk een omgevingsvergunningaanvraag in bij de gemeente. De gemeente spant zich zoveel mogelijk in voorzover mogelijk gezien haar publiekrechtelijke taken en verantwoordelijkheden, deze vergunning tijdig te verlenen.’ Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Begin sloopwerk - Plaatsen van scheidingswanden - Voorbereidingen elektrische en sanitaire voorzieningen	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk niet ontworpen en gebouwd met als doel bewoning. Het is gebouwd als gebouw met kantoorfunctie en daarmee niet bestemd voor bewoning. De reeds verrichte verbouwwerkzaamheden zijn niet dusdanig dat het gebouw op het moment van levering naar aard tot woning bestemd is. De rechtbank benadrukt dat de aanwezigheid van scheidingswanden met bedoelde aansluitingen onvoldoende is om te spreken van een woning. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Niet van toepassing. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften De hierboven omschreven kenmerken leiden tot een duidelijke slotsom waardoor geen betekenis wordt gegeven aan de publiekrechtelijke bestemming. → 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.

	- Geldautomaat en logo van de bank bleven behouden. Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Wordt niet besproken.	
Uitspraak 8 ECLI:NL:GHAMS:2018:1423 <i>Transformatie van een voormalige kliniek die na sluiting dienst heeft gedaan als winteropvang van dak- en thuislozen en als studentenhuisvesting.</i>	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting betaalt. Notarieel In de akte is opgenomen: 'het complex met onder- en nabijgelegen grond'. Gemeentelijke bestemming Het pand heeft altijd bestemming 'maatschappelijk' gehad. De gemeente heeft aangegeven dat zodra het pand leeg komt te staan, er nieuwe invulling zal worden gezocht. De gemeente hecht in het algemeen veel waarden aan het behouden van maatschappelijke voorzieningen en geeft aan de bestemming van het pand nooit volledig te gaan omzetten naar zelfstandige woningen. Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Sloten vervangen - Plaatsen tussenwanden - Aansluitingen voor sanitair Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Niet van toepassing	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk gebouwd als kliniek wat aangemerkt kan worden als zorginstelling, en daarom niet onder het verlaagde tarief valt. Echter is na het sluiten van de kliniek het pand in gebruik geweest voor huisvesting. Hiervoor zijn toen der tijd geringe ingrepen gedaan. Deze ingrepen hebben de aard van zorginstelling niet veranderd waardoor geen sprake is van een pand dat naar aard als woning is bestemd. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Niet van toepassing. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Niet van toepassing.

BIJLAGE 2: OMSLAG

OMSLAG	Transformatie omstandigheden	Kwalificatie a.d.h. Toetsingskader HR 2017 'Naar <u>aard</u> bestemd tot woning'
--------	------------------------------	---

Uitspraak 9 ECLI:NL:GHDHA:2018:3224 <i>Transformatie van leegstaand kantoorpand naar 25 woningen.</i>	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting afgedragen. Notarieel In de akte is opgenomen: 'het appartementsrecht, rechtgevend op het uitsluitend gebruik van de woning (...) het appartementsgebouw met vijftientig woningen op de begane grond tot en met de vierde verdieping (...)' Gemeentelijke bestemming Beschikt over een onherroepelijke omgevingsvergunning voor de transformatie voor de verbouwing. Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Strippen van binnenwanden, systeemplafonds en vloerbedekkingen. - Begin vervanging kozijnen. Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Staalconstructie t.b.v. balkons - Bergingen gereedmaken - Casco binnenwanden gereedmaken en kozijnen privé gedeelte. - Elektra en verwarming privégedeelte. - Stuc- en spuitwerk, tegelwerk en oplevering privégedeelte.	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk gebouwd en ontworpen voor ander gebruik dan bewoning, namelijk als kantoor. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Het pand was ten tijde van verkrijging intern volledig gesloopt én er was een aanvang gemaakt met de opbouwwerkzaamheden. Er is dus geen sprake meer van een situatie waarin met niet meer dan beperkte aanpassingen het bouwwerk weer geschikt kon worden gemaakt voor een kantoorfunctie. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften De gemeente stond aan de koper de bestemming bewoning toe middels de afgegeven vergunning. Vanwege de omgevingsvergunning is het oordeel dat het pand op grond van publiekrechtelijke voorschriften alleen bestemd was voor bewoning. → 2% Overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 10 ECLI:NL:PHR:2019:789 <i>Transformatie van bedrijfs- en kantoorpand naar 67 woningen.</i>	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting vastgesteld. Notarieel Niet besproken. Gemeentelijke bestemming Beschikt over omgevingsvergunning voor woningbouw. Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging:	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het oorspronkelijke doel van het pand is anders dan voor bewoning ontworpen, maar door de latere namens de gemeente verrichte werkzaamheden, in samenhang met de juridische splitsing is deze tot woningen bestemd. Het transformatieproject is al een woning op het moment van verkrijging vanwege de werkzaamheden die al waren verricht.

	Door de gemeente: - Intern gestript tot casco - In orde maken van entrees, liften en trappen in algemene ruimtes - Uitvoeren asbestsanering - Realiseren van galerij aan de binnengevel - Maken van loopbrug naar parkeerdek - Aanleggen van meterkast privégedeelte - Maken aanpassingen voor brandveiligheid - Riolering aanleggen privégedeelte - Aanleggen basisinfrastructuur van nutsvoorzieningen, waterleidingen en verwarmingen per appartement - Realiseren fietsenberging en voorbereiden bellentableau en postvakken Door kopers: - Maken van entree - Helft van de scheidingswanden - Aansluiten van alle water-, warmte- elektriciteit-, ventilatie- en rioleringsinstallaties - Plaatsen van keuken, badkamer en toilet - Afwerken van vloeren, wanden en plafonds, - Wijzigingen gevelramen - Toevoegen gevelramen op dakverdieping - Plaatsen van balkon, dakterras, dakopbouw of uitbreiding - Plaatsen van brievenbus Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Niet van toepassing.	b. Toets 2: Omkeerbaarheid Ten tijde van verkrijging was er al geen sprake meer van een situatie waarin met niet meer dan beperkte aanpassingen het bouwwerk weer geschikt kon worden gemaakt voor kantoorfunctie. Door de werkzaamheden van de gemeente. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Er was een omgevingsvergunning afgegeven voor het bouwen van een woning. Hiermee is het 2%-tarief van toepassing. → 2% Overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 11 ECLI:NL:HR:2019:1779	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting vastgesteld. Notarieel	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Ten tijde van verkrijging is sprake van een pand dat in zijn totaliteit oorspronkelijk voor ander gebruik dan bewoning is ontworpen, maar vanwege de reeds verrichte werkzaamheden in samenhang met de

<i>Transformatie van leegstaand kantoorpand naar 25 woningen.</i>	In de akte is opgenomen: 'het appartementsrecht, rechtgevend op het uitsluitend gebruik van de woning (...)'. Gemeentelijke bestemming Beschikt over omgevingsvergunning voor de transformatie tot woningen. Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Sloopwerkzaamheden - Begin gemaakt plaatsen binnenwanden en vervangen kozijnen Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: - Staalconstructies t.b.v. balkons - Casco gereedmaken binnenwanden en kozijnen privégedeelte - Elektra en verwarming privégedeelte - Stuc-, spuit- en tegelwerk privégedeelte.	juridische splitsing is het naar zijn aard al bestemd tot bewoning. Voor deze vraag is zoveel mogelijk aangesloten bij de feitelijke kenmerken. b. Toets 2: Omkeerbaarheid Ten tijde van de overdracht was geen sprake meer van een situatie dat het pand met niet meer dan beperkte aanpassingen geschikt kon worden gemaakt als kantoorpand. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Ten tijde van de overdracht was koper in bezit van de omgevingsvergunning die bewoning mogelijk maakt. → 2% Overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 12 ECLI:NL:RBDHA:2020:3026 <i>Transformatie voormalige kazerne tot 60 woningen, een hotel, winkels, een restaurant en een botanische tuin.</i>	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting vastgesteld.	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel De kazerne is ooit gebouwd als woongebouw voor soldaten. Tijdens de oorlog was het pand in gebruik bij de Marine. Daarna heeft het gediend als opleidingscentrum voor artillerie. De periode daarna zijn er asielzoekers gehuisvest geweest en tot slot is het tot de overdracht als museum gebruikt. De kazerne is dus oorspronkelijk ontworpen en gebouwd voor bewoning (door militairen). Er zijn was-, douche- en toiletruimten, een kookgelegenheid gemaakt en het vormde voor de militaire een langere tijd hun vaste verblijfplaats. Daarnaast stonden de militairen in het bevolkingsregister inschreven op het adres van de kazerne. Dit samen maakt dat het doel bewoning was.

		b. Toets 2: Omkeerbaarheid Na de tijd dat de militairen het als verblijfsruimte gebruikten is het gebouw enkel voor minder dan 10% voor andere doeleinden dan wonen gebruikt. Daarbij zijn weliswaar wanden verwijderd, maar daarmee is de aard van het pand niet gewijzigd aangezien deze wanden weer met beperkte aanpassingen terug te plaatsen zijn. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Niet van toepassing. → 2% Overdrachtsbelasting verschuldigd.
Uitspraak 13 ECLI:NL:RBZWB:2019:5675 <i>Oorspronkelijke woning getransformeerd tot hotel met restaurant, transformeren tot woning.</i>	Tarief Er is 6% overdrachtsbelasting betaald. Notarieel Wordt niet besproken. Gemeentelijke bestemming In het bestemmingsplan staat het pand aangeduid als: 'niet-woning deels in gebruik als woning'. In het kadaster staat als omschrijving 'bedrijvigheid (industrie)'. Reeds verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Tijdens de verbouwing tot hotel met restaurant is een aanbouw geplaatst voor een spoelkeuken, zijn muren op de begane grond verwijderd voor de realisatie van het restaurant met entree, garderobe, veranda en meerdere toiletten. Op de eerste en tweede verdieping zijn hotelkamers gerealiseerd met elk een eigen toilet en badkamer en/of douche. Nog te verrichte werkzaamheden ten tijde van verkrijging: Niet van toepassing.	a. Toets 1: Oorspronkelijk doel Het pand is oorspronkelijk ontworpen en gebouwd als woning en een aantal jaar ook als zodanig in gebruik geweest. Later is het pand verbouwd tot hotel met restaurant. Door de verbouwing tot hotel met restaurant heeft het pand de aard van woning verloren. Daarom is het pand bestemd om dienst te doen als hotel/restaurant. b. Toets 2: Omkeerbaarheid De rechtbank oordeelt dat er meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het hoteldeel weer geschikt te maken tot bewoning. Een keuken en sanitaire voorzieningen zijn namelijk niet eenvoudig te wijzigen in dergelijke voorzieningen voor een woning. Ten slotte zijn o.a. hotel/pensions in de parlementaire geschiedenis opgenomen als uitzondering, en komen daarom niet in aanmerking voor het verlaagde tarief. c. Toets 3: Publiekrechtelijke voorschriften Wordt niet besproken.

→ 6% overdrachtsbelasting verschuldigd.

BIJLAGE 3: STROOMSCHEMA KWALIFICATIE TRANSFORMATIEPROJECTEN

TRANSFORMATIEPROJECT TOT WONING 'Voor de levering naar aard bestemd tot woning?'

Toets 1

Met welk doel is het oorspronkelijk ontworpen en gebouwd?

Woning

Niet-woning

Zijn onderstaande werkzaamheden verricht?

Nee, onder andere

Is er enkel sprake van één
transformatieproject?