

52. Aanhorigheden in de Wbr anno 2021: you belong to me?

PROF. MR. J.W.A. RHEINFELD

Op 1 januari 2021 is de Wet differentiatie overdrachtsbelasting, ondanks veel verzet en scepsis vanuit wetenschap en praktijk, in werking getreden. Dat betekent onder meer dat het algemene ('reguliere') tarief is verhoogd van 6% naar 8%. Voor verkrijging van woningen en aanhorigheden die op dezelfde dag als de woning worden verkregen blijft het tarief van 2% gelden, mits de woning voor de verkrijger gaat functioneren als hoofdverblijf. In die gevallen kan echter, op grond van de 'startersvrijstelling', ook een volledige vrijstelling van overdrachtsbelasting gelden als de verkrijger tussen de 18 en 35 jaar oud is. Over de differentiatie is, onder meer in dit tijdschrift, inmiddels al veel geschreven, recent nog door A. Rozendal, 'Beleid inzake de startersvrijstelling en het 2%-tarief in de overdrachtsbelasting', in: *FBN 2021/44*. In deze bijdrage worden de wijzigingen en de rechtspraak ten aanzien van de met de woning verkregen aanhorigheden verder toegelicht.

De vraag die anno 2021 vanuit de verkregen woning richting de verkregen aanhorigheden kan worden gesteld is gelijklopend aan de titel van de hit van Bob Dylan uit 1994: you belong to me?

Woningen en aanhorigheden

De vraag naar de kwalificatie van een verkregen onroerende zaak als aanhorigheid is, sinds de invoering van het verlaagde tarief voor woningen per 15 juni 2011, een belangrijke kwestie geworden. In het besluit van 1 juli 2011 (nr. BLKB2011/1290M, *Stcrt.* 2011, 12301) werd het begrip 'woning' als volgt toegelicht:

'Onder woningen wordt in dit kader verstaan onroerende zaken die naar hun aard zijn bestemd voor bewoning door particulieren.'

De ondergrond en de tuin behoren tot de woning. In de memorie van toelichting op het Belastingplan 2012 (*Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, art. XVI, onderdeel C*) is in dit kader het volgende opgenomen:

'Tot de woning behoren eveneens de ondergrond en de tuin en aanhorigheden zoals garages, schuren, serres, aan- en uitbouwen, tuinhokken en dergelijke die zich bevinden op hetzelfde perceel als de woning. In dit kader is het wel van belang dat er een woning wordt verkregen. De maatregel geldt dus bijvoorbeeld niet voor de verkrijging van een los stuk grond of een aparte verkrijging van een garage die in gebruik komen bij de woning.'

Indien een aanhorigheid zich niet bevindt op hetzelfde (kadastrale) perceel als de woning kan de maatregel toch toegepast worden als aan de volgende cumulatieve vereisten is voldaan: de percelen grenzen aan elkaar, de percelen zijn naar verkeersopvatting te beschouwen als één geheel en de percelen zijn tegelijkertijd aan de koper geleverd door dezelfde verkoper. De maatregel geldt dus niet voor de verkrijging van een garagebox die niet grenst aan het perceel van de woning. Echter, een garage die tot hetzelfde gebouwencomplex als de woning behoort en tegelijkertijd met de woning van dezelfde verkoper is verkregen, wordt wel tot de woning gerekend.'

Op grond van het voorgaande geldt met ingang van 2013 het 2%-tarief dus eveneens voor aanhorigheden die tot de woning behoren of gaan behoren.

Begrip aanhorigheid

In het wetsvoorstel Belastingplan 2013, MvT, *Kamerstukken II 2012/13, 33402, nr. 3, p. 40* is in de toelichting bij art. VII vermeld dat het begrip aanhorigheid dezelfde betekenis heeft als het begrip aanhorigheid in art. 3.111 Wet IB 2001. Van een aanhorigheid is derhalve sprake indien een onroerende zaak ten tijde van de verkrijging naar objectieve maatstaven behoort bij de woning, daarbij in gebruik is en daaraan dienstbaar is. Subjectieve inzichten en bedoelingen van de verkrijger inhoudende dat die zaak daaraan voldoet of zal voldoen, bijvoorbeeld het oogmerk om na de verkrijging een tuin aan te leggen, zijn daarbij niet relevant.

Omdat het begrip aanhorigheid dezelfde betekenis heeft als het begrip aanhorigheid in art. 3.111 Wet IB 2001 is de jurisprudentie met betrekking tot dit artikel derhalve ook van belang voor de vraag of het verlaagde tarief van 2% van toepassing is.

De ‘drietrapsraket’ uit 1993

Standaardarrest in dezen is het arrest van HR 16 juli 1993, *BNB 1993/281*, waarin het ging om het antwoord op de vraag of een stal, die oorspronkelijk bedrijfsmatig was gebruikt, maar na verloop van tijd werd gebruikt voor hobbydoeleinden, een aanhorigheid was van de als woning in gebruik zijnde boerderij. Blijkens deze uitspraak is een onroerende zaak voor de inkomstenbelasting een aanhorigheid van de eigen woning, en dus box 1-vermogen, indien die onroerende zaak:

1. behoort bij de woning;
2. in gebruik is bij (de bewoner van) de woning; en
3. dienstbaar is aan de woning.

Of een onroerende zaak behoort bij een woning hangt daarbij volgens de Hoge Raad weer af van diverse omstandigheden. In overeenstemming met het arrest van HR 8 juli 1980, *BNB 1980/239*, noemt de Hoge Raad factoren als:

- de afstand ervan tot de woning (naar mate de afstand groter is zal van ‘behoren bij’ minder snel sprake zijn);
- de bouwkundige situatie (zoals de omstandigheid dat de garage met de woning in een bouwblok of in hetzelfde wooncomplex is gelegen, zelfde steensoort, bouwstijl e.d.); en
- de bereikbaarheid ervan vanuit de woning of vanaf de daarbij behorende grond.

Recente jurisprudentie

Opvallend is dat de jurisprudentie op het gebied van aanhorigheden voornamelijk betrekking heeft op agrarisch onroerend goed. Een kleine selectie, ter bepaling van de (agrarische) sfeer:

- Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2013 (ECLI:NL:GHARL:2013:5464): een perceel grond ter grootte van 1,86 hectare gelegen nabij een woonboerderij kan niet als aanhorig worden aangemerkt. Op het perceel staat een vervallen boerderij en het perceel heeft een eigen uitweg naar de openbare weg. Het perceel hoort dus niet bij de eigen woning, is daarbij niet in gebruik en is daaraan ook niet dienstbaar.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 26 april 2016 (ECLI:NL:GHARL:2016:3248): een bij een woonboerderij gelegen perceel grasland, gebruikt voor het hobbymatig houden van enige paarden, kan niet als een tot die woonboerderij behorende aanhorigheid worden aangemerkt. Een functioneel verband tussen het gebruik van de woonboerderij en het grasland ontbreekt.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 23 januari 2018 (ECLI:NL:GHARL:2018:656): het 2%-tarief is niet van toepassing met betrekking tot de verkrijging van

een voorheen agrarisch gebruikt perceel grond gelegen nabij een woonboerderij met bijgebouwen. Het gegeven dat verkrijger de grond later als tuin heeft ingericht maakt niet dat daarmee aannemelijk is gemaakt dat de grond ten tijde van de verkrijging naar objectieve maatstaven bij de woning behoorde, daarbij in gebruik was of daaraan dienstbaar was.

- Hof Arnhem-Leeuwarden 27 februari 2018 (ECLI:NL:GHARL:2018:1895): een paardenaccommodatie, gebouwd in dezelfde stijl als de woning, waarvan de niet-inwonende dochter de gebruiker was, kwalificeert niet als een aanhorigheid van een woning in de zin van art. 3.111 lid 1 Wet IB 2001. Het oorspronkelijke doel, de zelfstandige objectieve kenmerken en de zelfstandige ligging leiden tot de conclusie dat de paardenaccommodatie op het moment van de bouw niet was aan te merken als aanhorigheid bij de woning.
- HR 17 januari 2020 (ECLI:NL:HR:2020:64): voor de beantwoording van de vraag of een bouwwerk een aanhorigheid van een gebouw is, is beslissend of het bouwwerk behoort bij dat gebouw, daarbij in gebruik is en daaraan dienstbaar is. De Hoge Raad kiest voor een ruime uitleg van het begrip aanhorigheid en sluit zich nagenoeg volledig aan bij de conclusie van A-G Wattel op 29 november 2019 (ECLI:NL:PHR:2019:1096). Vermeldenswaardig is dat het arrest is gewezen over ‘aanhorigheden bij een gebouw’ in het kader van de afschrijvingsbeperking voor gebouwen in de inkomstenbelasting (art. 3.30a Wet IB 2001). De Hoge Raad heeft geoordeeld dat ‘aanhorigheid’ voor dit wetsartikel hetzelfde moet worden uitgelegd als voor de eigenwoningregeling uit art. 3.111 Wet IB 2001.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 3 november 2020 (ECLI:NL:GHARL:2020:9068): een perceel grasland dat tot aan de verkrijging in gebruik was als weiland voor vee kwalificeert niet als aanhorigheid. Gelet op de feiten was het perceel grasland niet dienstbaar aan de woning of kon zo worden beschouwd, onder meer omdat het perceel grasland feitelijk niet bij verkoper in gebruik was. Derhalve kan het niet als aanhorigheid worden aangemerkt.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 20 juli 2021 (ECLI:NL:GHARL:2021:6908) de (landbouw)schuren – jongveestal, kapschuur en varkensschuur – met bijbehorende grond welke in gebruik waren bij de voormalige onderneming van verkoper, kwalificeren als aanhorigheden van de woonboerderij. Het hof wijst daarbij op de ligging van de bedrijfsgebouwen en erfverhardingen ten opzichte van de woning, de bereikbaarheid van de bedrijfsgebouwen vanuit de woning en het feit dat zij op hetzelfde perceel gelegen zijn. Verder wordt in het rapport van de rijkstaxateur opgemerkt dat het geheel het aanzicht heeft van een ‘authentiek Twents erf’. Het woningtarief is dan van toepassing op de gehele verkrijging.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 3 november 2020 (ECLI:NL:GHARL:2020:9068): verkrijging van een aan de woning grenzend perceel grasland, door ver-

koper op diezelfde dag door grondruil in eigendom verkregen kwalificeert niet als aanhorigheid van de woning. Voor het antwoord op de vraag of het grasperceel als een aanhorigheid van de woning kan worden aangemerkt is van belang of de grond ten tijde van de verkrijging naar objectieve maatstaven tot de woning behoort, daarbij in gebruik is en daaraan dienstbaar is. Dit geldt ook voor aanhorigheden die tot de woning gáán behoren. Bij die kwalificatie is niet relevant of de verkrijger subjectief het inzicht of de bedoeling heeft dat het perceel grasland daaraan voldoet of zal voldoen.

- Hof 's-Hertogenbosch 31 december 2020 (ECLI:NL:GHSHE:2020:4057): tegenover de woning gelegen percelen weiland, gescheiden door een doorgaande openbare weg en een niet-dempbare sloot en gekocht met het oogmerk vrij uitzicht te garanderen, zijn niet in objectieve zin functioneel dienstbaar aan de woning. Deze percelen kunnen niet als aanhorigheid van de woning worden aangemerkt;
- Rb. Noord-Nederland 2 augustus 2021 (ECLI:NL:RBNNE:2021:3603): verkrijging van een woning met aan gebouwde schuur en een naastgelegen bijschuur. De schuur en de bijschuur zijn oorspronkelijk gebouwd als bedrijfsgebouwen ten behoeve van een agrarisch bedrijf. Zij zijn ook in die hoedanigheid gebruikt en later niet verbouwd. De kopers verklaren dat zij met beide schuren eigenlijk niets (kunnen) doen. Het dak is namelijk niet waterdicht en het is binnen stoffig. Bovendien is de aangebouwde schuur dusdanig groot, dat de rechtbank zich moeilijk kan voorstellen dat die schuur ondergeschikt aan de woning is. De kopers stellen nog dat de schuren niet meer voor hun oorspronkelijke doel zijn te gebruiken. Ook is de aangebouwde schuur vanuit de woning te bereiken. Maar deze omstandigheden maken van de schuren nog geen aanhorigheden. Deze uitspraak is mijns inziens opmerkelijk te noemen: het feit dat het om voormalig agrarische gebouwen gaat en een schuur zo groot is dat deze niet ondergeschikt kan zijn aan de woning, zijn de twee dragende argumenten van het Hof, maar vormen mijns inziens niet het juiste toetsingskader voor de beantwoording van de fiscale ‘aanhorigheidsvraag’.

Wet differentiatie overdrachtsbelasting en aanhorigheden

Voor aanhorigheden kan, sinds 1 januari 2021, nog altijd het verlaagde tarief of zelfs de startersvrijstelling gelden, mits de aanhorigheden op dezelfde dag (zie *Kamerstukken II*, 35576, nr. 6 p. 43) als de woning worden verkregen, zo blijkt ook uit de tekst van art. 14 lid 5 en art. 15 lid 1 sub p Wbr.

Later verkregen aanhorigheden vallen per definitie onder het algemene tarief van 8%.

Een goede notariële regie en ‘timing’ van de verschillende aktes is in dit verband dus cruciaal. Een later verkregen aanhorigheid is voor de inkomstenbelasting geen enkel probleem, maar vormt voor de overdrachtsbelasting een absolute blokkade voor de toepassing van het verlaagde tarief of de startersvrijstelling op deze aanhorigheid. Tijdens de parlementaire behandeling wordt door het kabinet de navolgende toelichting op deze per 1 januari 2021 geldende extra eis gegeven:

‘De leden van de fractie van het CDA stellen enkele vragen met betrekking tot aanhorigheden. Zo vragen zij welk tarief van toepassing is op aanhorigheden die tegelijkertijd met de woning worden verkregen maar in een aparte akte. In dat geval is het lage tarief van 2% van toepassing. De leden vragen voorts of dit ook geldt als de woning van een particulier wordt gekocht en de aanhorigheid van een gemeente. Dit is het geval, mits de juridische verkrijging van beide zaken gelijktijdig plaatsvindt. Omwille van de praktische uitvoerbaarheid mag onder gelijktijdig worden verstaan: op dezelfde dag. Als de levering van de aanhorigheid later plaatsvindt dan de woning, zal voor de aanhorigheid het tarief van 8% gelden, ook al mag de koper die aanhorigheid alvast gebruiken in afwachting van de levering. Voor de vraag welk tarief van toepassing is maakt het niet uit of de aanhorigheid wordt verkregen van één persoon of van meerdere personen die de aanhorigheid in mede-eigendom hadden’ (Nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II* 35576, nr. 6, p. 43).

Los van het feit wat men vindt van deze – voor de inspecteur bijzonder praktische, maar voor de (notariële) vastgoedpraktijk onnodig belemmerende – aanhorigheden ‘nieuwe stijl’, hebben de wijzigingen per 1 januari 2021 naar verwachting een blijvende impact op de jurisprudentie. Niet langer zal op grote schaal geprocedeerd worden over de aanhorighedsstatus van later verkregen schuurtjes, stukjes (tuin)grond of garageboxen. Een succesvolle kwalificatie als aanhorigheid voor de overdrachtsbelasting zal minder vaak voorkomen dan tot en met 31 december 2020 het geval was. Uiteraard laat deze accentverschuiving in de rechtspraak fiscale procedures over de aanhorigheden binnen de inkomstenbelasting volledig ongemoeid. De notarieel jurist zal dus, om te weten of er nog essentiële ontwikkelingen zijn op het terrein van de invulling van de aanhorigheidseis, in de toekomst vaker zijn of haar toevlucht moeten zoeken tot de literatuur en jurisprudentie op het terrein van de IB-aanhorigheid, zo luidt mijn inschatting.

Nota bene: het verlaagde tarief voor woningen en aanhorigheden geldt alleen bij verkrijging van de juridische eigendom van deze onroerende zaken: verkrijging van (enkel) de economische eigendom is dus altijd tegen 8% belast. Een aanhorige econoom zal dus per 1 januari 2021 niet langer tot fiscale (tariefs)discussies leiden.

Tot slot

Het afscheid van de ‘vertrouwde’ 6% per 1 januari 2021, heeft de deur naar de fascinerende fiscale overdrachtsbelastingwereld van 8% geopend. Deze wereld, bestaande uit woningen (inclusief hoofdverblijf en verklaring), startersvrijstelling en – niet in het minst – aanhorigheden zal zorgvuldig en goed moeten worden verkend. De weg die de beangstigende 8% omzeilt zal dikwijls moeilijk begaanbaar en vol gevaren zijn, maar van de (notarieel geschoolde) adviseur met de juiste fiscale bagage mag worden verwacht dat de fiscaal juiste route zal worden gekozen. Extra oplettendheid is geboden bij de verkrijging van aanhorigheden, waarbij, naast de juiste fiscale kwalificatie, ook een juiste goederenrechtelijke timing en planning van belang is. ‘You belong to me’ geldt tussen de woning en de aanhorigheden sinds 1 januari 2021 dus lang niet in alle situaties. De

verwachting is dat de stroom aan aanhorigheidsjurisprudentie, als gevolg van de gewijzigde fiscale koers, geleidelijk op zal drogen. De drietrapsraket uit 1993 zal dus minder gebruikt gaan worden dan voorheen. Tot slot is een aandachtspunt voor de notariële praktijk de per 2021 voor alle onroerende zaken in Nederland, dus ook de aanhorigheden, fiscaal fatale verkrijging van economische eigendom, die – voor de overdrachtsbelasting – volledig belast wordt met het (nieuwe) reguliere tarief van 8%. De vraag ‘aanhorigheid of niet’ is bij een econoom dan niet meer relevant.

Over de auteur

Prof. mr. J.W.A. Rheinfeld

Bijzonder hoogleraar agrarisch recht aan de Rijksuniversiteit Groningen, vennoot bij FBN Juristen, vennoot bij het Instituut voor Agrarisch Recht en universitair docent agrarisch recht aan de Radboud Universiteit.