

Verkenning

Vrijstellingen in de Overdrachtsbelasting

Inhoud

1.	Inleiding	3
1.1	Aanleiding	3
1.2	Doel en opzet onderzoek	3
1.3	Leeswijzer.....	3
2.	Overdrachtsbelasting algemeen	5
2.1	Werking.....	5
2.1	Beleidsmatige ontwikkelingen	8
3.	Beleidsdoelen	10
3.1	Vrijstellingen die een logische heffing verzekeren	10
3.2	Vrijstellingen als beleidsinstrument	11
4.	Kennis.....	13
5.	Gebruik	16
5.1	Frequentie van gebruik.....	17
5.2	Budgettair belang	21
5.3	Registratie vrijstellingen vanaf 2022	22
5.4	Gebruik vrijstellingen in 2022.....	23
6.	Uitvoering	26
6.1	Uitvoeringsaspecten van de vrijstellingen in artikel 15 WBR.....	26
6.2	Uitgelichte regelingen.....	28
7.	Conclusie	29
	Bijlagen	32
	Bijlage 1 Bevindingen uit eerdere evaluaties.....	32
	Bijlage 2 Interviewvragen uitvoeringsaspecten.....	35
	Bijlage 3 Resultaten uitvoeringsaspecten.....	36
	Bijlage 4 Toetsingskader fiscale regelingen	38

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

In de brief 'Stand van zaken fiscale regelingen'¹ van november 2017 is aangekondigd de fiscale regelingen in de overdrachtsbelasting te evalueren op doeltreffendheid en doelmatigheid. Een volwaardige evaluatie van alle regelingen wordt echter bemoeilijkt door een gebrek aan beschikbare data. Daarnaast verschilt de beleidsmatige relevantie van de regelingen sterk. Daarom is in lijn met de conclusies van de Evaluatiedoorlichting fiscale regelingen² besloten eerst een verkenning van de fiscale regelingen in de overdrachtsbelasting uit te voeren. Op basis van de resultaten van de verkenning kan de evaluatieagenda voor de komende jaren worden bepaald. Door voorliggende verkenning krijgt de Tweede Kamer inzicht in de al beschikbare kennis over de regelingen.

1.2 Doel en opzet onderzoek

Doel van de verkenning is om in kaart te brengen in hoeverre er aanleiding is om nader onderzoek te doen naar de fiscale regelingen binnen de overdrachtsbelasting (OVB). Op grond van de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek is er een verplichting om alle fiscale regelingen, zoals opgenomen in bijlage 9 van de Miljoenennota, ten minste eens in de 7 jaar te evalueren. Ten aanzien van de OVB gaat dit in ieder geval om het verlaagd tarief voor woningen voor niet-starters, en de vrijstellingen voor starters, terugkoop woningen met een verkoop regulerend beding (VoV-woningen), cultuurgrond en bedrijfsoverdracht in familiesfeer. Recent is de motie-Grinwis/Van Dijk³ aangenomen die de regering verzoekt om te komen tot een eenduidige definitie van de term fiscale regeling en de lijst van fiscale regelingen in de Miljoenennota compleet te maken. Naar aanleiding van dit traject wordt ook de lijst van fiscale regelingen binnen de OVB uitgebreid.

De verkenning heeft betrekking op alle vrijstellingen binnen de overdrachtsbelasting. Ook worden het per 2011 ingevoerde verlaagde tarief voor woningen en de per 2021 ingevoerde tariefdifferentiatie meegenomen in deze verkenning. Waar in dit rapport gemakshalve gesproken wordt over de vrijstellingen in de overdrachtsbelasting wordt ook bedoeld op het verlaagde tarief en de tariefdifferentiatie. Voor elke regeling worden vier aspecten geïnventariseerd:

- Beleidsdoel: doelstelling en achtergrond;
- Kennis: beschikbaarheid van informatie uit eerder onderzoek;
- Gebruik: frequentie van gebruik en budgettair belang;
- Uitvoering: complexiteit en afbakeningsproblemen.

Het onderzoek is intern uitgevoerd door het Ministerie van Financiën. Informatie over de achtergrond van de vrijstellingen en eerdere evaluaties is verkregen door literatuuronderzoek. Gegevens over het gebruik zijn in samenwerking met de Belastingdienst uit de IT-systemen en uit notariële akten gehaald. Informatie over de uitvoeringsaspecten is uitgevraagd bij belastinginspecteurs.

1.3 Leeswijzer

Omdat het voor de verkenning van belang is de werking van de overdrachtsbelasting en de beleidsmatige ontwikkelingen die zich de afgelopen jaren hebben voorgedaan te begrijpen, begint dit rapport met een algemeen hoofdstuk over de overdrachtsbelasting. Vervolgens zullen de onderzochte

¹ Kamerstukken II 2017/2018, 34 775, nr. 77.

² Kamerstukken II 2019/2020, 35 300, nr. 79.

³ Kamerstukken II 2022/2023, 36 200, nr. IX, nr. 33.

regelingen worden geanalyseerd op basis van de vier deelaspecten: beleidsdoelstelling in hoofdstuk 3, kennis in hoofdstuk 4, gebruik in hoofdstuk 5 en uitvoering in hoofdstuk 6. Hoofdstuk 7 vat de bevindingen uit het rapport samen en geeft aanbevelingen voor toekomstig onderzoek naar de vrijstellingen.

2. Overdrachtsbelasting algemeen

Het voorliggende hoofdstuk dient als achtergrond en geeft een beknopte uitleg over de werking van de overdrachtsbelasting en de belangrijkste beleidswijzigingen die de afgelopen jaren zijn doorgevoerd. Daarnaast worden de vrijstellingen, die in deze verkenning onderzocht worden, nader toegelicht.

2.1 Werking

De overdrachtsbelasting is vastgelegd in de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR). Er wordt overdrachtsbelasting geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen.

Belastbaar feit

Volgens de hoofdregel is sprake van een belastbaar feit voor de heffing van overdrachtsbelasting als (1) er, beoordeeld naar het civiele recht (Burgerlijk Wetboek; BW), sprake is van een verkrijging en (2) die verkrijging in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen betreft (art. 2 lid 1 WBR).

In bepaalde gevallen wordt het belastbare feit uitgebreid of beperkt. Een belangrijke uitbreiding van het begrip verkrijging is opgenomen in artikel 2 lid 2 WBR; als er geen sprake is van een civielrechtelijke verkrijging maar wel van een verkrijging van de economische eigendom kan er ook sprake zijn van een belastbaar feit.

In artikel 3 lid 1 WBR zijn enkele civielrechtelijke verkrijgingen opgenomen die zijn uitgezonderd. Wanneer sprake is van verkrijging krachtens boedelmenging, erfrecht of verjaring, verdeling van een huwelijksgemeenschap of nalatenschap en bij natrekking van een zaak (onder voorwaarden) is er geen sprake van een belastbaar feit voor de overdrachtsbelasting. Daarnaast zijn in artikel 5 WBR bepaalde rechten op onroerende zaken uitgezonderd van het belastbare feit.

Voor het begrip 'onroerende zaken' is artikel 3:3, eerste lid BW bepalend. Beperkte rechten waaraan onroerende zaken kunnen zijn onderworpen zijn erfdienstbaarheid, (onder)erfpacht, (onder)opstal, vruchtgebruik en beklemming. Ook een appartementsrecht is een recht waaraan een onroerende zaak is onderworpen. In artikel 4 WBR worden bij fictie ook goederen als onroerende zaak aangemerkt die dat civielrechtelijk niet zijn (fictieve onroerende zaken, o.a. bepaalde aandelen).

Maatstaf van heffing

Artikel 9 WBR bepaalt dat overdrachtsbelasting verschuldigd is over de waarde van de onroerende zaak of het recht waaraan deze is onderworpen waarop de verkrijging betrekking heeft. Op grond van artikel 52 WBR wordt onder waarde verstaan: de waarde in het economische verkeer. De waarde is ten minste gelijk aan die van de tegenprestatie. Voor bepaalde verkrijgingen, zoals de verkrijging van aandelen, een recht van erfpacht, opstal en een erfdienstbaarheid gelden er specifieke bepalingen voor het vaststellen van de heffingsmaatstaf (zie artikel 9 t/m 12 WBR).

Bij opeenvolgende verkrijgingen van dezelfde onroerende zaak kan er sprake zijn van een vermindering van de maatstaf van heffing. Namelijk wanneer er binnen een termijn van 6 maanden sprake is van een verkrijging van dezelfde onroerende zaak door een ander, wordt het bedrag waarover OVB is verschuldigd (de waarde) verminderd met het bedrag waarover bij de vorige verkrijging al OVB of niet-aftekbare omzetbelasting was verschuldigd (art. 13 WBR, lid 1). Is op de vorige verkrijging het verlaagde OVB-tarief toegepast, dan wordt het bedrag aan belasting verminderd met het bedrag aan belasting dat over de vorige verkrijging verschuldigd was en niet verder dan nihil (artikel 13, lid 4). In artikel 9, vierde lid WBR is iets vergelijkbaars bepaald (vermindering maatstaf

van heffing) voor situaties waarbij dezelfde persoon na de economische eigendom ook de juridische eigendom verkrijgt, of andersom.

Tarief en vrijstellingen

Sinds 15 juni 2011 zijn er twee tarieven binnen de overdrachtsbelasting: een algemeen tarief dat met ingang van 1 januari 2023 10,4% bedraagt en een verlaagd tarief van 2% voor woningen. Sinds 2021 is het verlaagde OVB-tarief beperkt tot de verkrijging van woningen (en rechten waaraan deze zijn onderworpen) door een natuurlijk persoon die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gebruikt (en dit voorafgaand aan de verkrijging schriftelijk verklaart) (art. 14 WBR). Woningen die voor ander gebruik of niet door een natuurlijk persoon worden gekocht, vallen sindsdien onder het algemene tarief. Het tarief wordt toegepast op de maatstaf van heffing. Het begrip 'woning' wordt niet gedefinieerd in de WBR. De parlementaire geschiedenis en jurisprudentie⁴ is daarmee bepalend voor de invulling van dit begrip voor de WBR.

Er zijn vrijstellingen voor de overdrachtsbelasting opgenomen in artikel 15 WBR. De vrijstellingen zijn van rechtswege van toepassing, maar men is wel verplicht om aangifte te doen (artikel 15, negende lid). In het Uitvoeringsbesluit belastingen van rechtsverkeer (UBBR) zijn aanvullende voorwaarden opgenomen voor een aantal van deze vrijstellingen. Ook is in artikel 9a van de Natuurschoonwet 1928 een vrijstelling van overdrachtsbelasting opgenomen voor de verkrijging van landgoederen.

Tabel 2 bevat een overzicht van de in artikel 15 WBR en artikel 9a NSW opgenomen vrijstellingen inclusief een korte toelichting.

Tabel 2. Vrijstellingen in artikel 15, eerste lid WBR en artikel 9a NSW

Vrijstelling	Toelichting
<i>Artikel 15 eerste lid WBR</i>	
Samenloop omzetbelasting (letter a)	Voorkomt dat er in bepaalde situaties zowel overdrachtsbelasting als omzetbelasting verschuldigd is. Wanneer de levering van het onroerend goed van rechtswege is belast met btw is er geen OVB verschuldigd.
Bedrijfsopvolging in familiesfeer (b)	Als één of meer bepaalde familieleden onroerende zaken verkrijgen die behoren tot en dienstbaar zijn aan een overgedragen onderneming die door de verkrijger(s) wordt voortgezet is geen OVB verschuldigd.
Publiekrechtelijke lichamen (c)	Verkrijging van onroerende zaken door publiekrechtelijke lichamen (o.a. de Staat, provincie, gemeente, waterschap) is vrijgesteld van OVB.
Inbreng of omzetting van een onderneming (e jo. art. 4 en 5 UBBR)	Als er sprake is van inbreng van onroerende zaken in een maatschap, vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap of als een onderneming wordt omgezet in een nv of bv is onder voorwaarden een vrijstelling van toepassing.
Verdeling of vereffening vermogen van een onderneming/vennootschap (f jo. art. 4a UBBR)	Een verkrijging krachtens verdeling of vereffening van het vermogen van een onderneming/vennootschap is vrijgesteld wanneer aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Deze vrijstelling betreft de keerzijde van de vrijstelling voor inbreng of omzetting (e).
Verdeling gemeenschap samenwoners (g)	Een verkrijging krachtens verdeling van een gemeenschap tussen samenwoners is vrijgesteld mits aan de voorwaarden wordt voldaan.
Juridische fusie (h jo. art. 5bis UBBR)	Wanneer sprake is van een juridische fusie is onder voorwaarden een vrijstelling van toepassing.
Bedrijfsfusie (h jo. art. 5a UBBR)	Wanneer sprake is van een bedrijfsfusie is onder voorwaarden een vrijstelling van toepassing.
Interne reorganisatie (h jo. art. 5b UBBR)	Bij een interne reorganisatie is onder voorwaarden een vrijstelling van toepassing.

⁴ Hoge Raad 24 februari 2017, nrs. 16/01734, 16/02257, 16/03768, 16/04101.

Juridische splitsing (h jo. art. 5c UBBR)	Bij een juridische splitsing is onder voorwaarden een vrijstelling van toepassing.
Taakoverdracht tussen vereniging of ANBI (h jo. art. 5d UBBR)	Wanneer sprake is van een taakoverdracht door een vereniging of algemeen nut beogende instelling is onder voorwaarden een vrijstelling van toepassing.
Door verkrijger aangebrachte zaken (i)	Wanneer een zaak wordt verkregen die is aangebracht door of in opdracht en voor rekening van de verkrijger is de verkrijging van de zaak vrijgesteld, voor zover de waarde van de verkregen onroerende zaak door de verkrijging van de zelf aangebrachte zaak is toegenomen.
Bodembestanddelen (j)	Wanneer bodembestanddelen zoals zand, grind, veen en terpaarde als gevolg van een beding geacht worden niet te zijn geleverd is hierover geen OVB hierover verschuldigd.
Onderwijs (k)	Er geldt in bepaalde gevallen een vrijstelling als een onroerende zaak die bestemd is voor onderwijs wordt verkregen door een onderwijsinstelling.
Landinrichting (l)	Als een verkrijging plaatsvindt krachtens de Wet inrichting landelijk gebied, waar ruil- en herverkaveling onder vallen, is een vrijstelling van toepassing.
BBL (m)	Wanneer een verkrijging plaatsvindt door het Bureau Beheer Landbouwgronden is deze vrijgesteld. Het BBL is met ingang van 2019 opgeheven.
Wooninvesteringsfonds (n)	Woningcorporaties kunnen ter financiering van stedelijke herstructureringsprojecten woningen verkopen aan het speciaal daarvoor opgerichte Wooninvesteringsfonds. Die verkrijging is onder voorwaarden vrijgesteld.
Wijkontwikkelingsmaatschappijen (o en oa)	Wijkontwikkelingsmaatschappijen zijn tijdelijke samenwerkingsverbanden ter bevordering van stedelijke herstructurering. Door de vrijstelling kunnen betrokken partijen onder strikte voorwaarden onroerende zaken overdragen aan een WOM en later weer terug geleverd krijgen zonder verschuldigdheid van overdrachtsbelasting.
Startersvrijstelling (p)	Per 2021 geldt een vrijstelling voor de verkrijging van een woning mits de woning door een meerderjarig natuurlijk persoon jonger dan 35 jaar wordt verkregen, de vrijstelling niet eerder is toegepast door de verkrijger en de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf wordt gebruikt. Per 1 april 2021 kent deze vrijstelling een woningwaardegrens.
Cultuurgrond (q)	Wanneer ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond (inclusief o.a. veeteelt en bosbouw) wordt overgedragen is dit vrijgesteld.
Herstel art.19 (r)	Op basis van art. 19 WBR kan op verzoek teruggaaf worden verleend als de toestand vóór een verkrijging feitelijk en rechtens wordt hersteld als gevolg van een vervulling van een ontbindende voorwaarde, nietigheid of vernietiging en ontbinding wegens niet-nakoming van een verbintenis. Voor het geval een situatie als bedoeld in art. 19 WBR leidt tot teruglevering, is de verkrijging vrijgesteld.
Natuurgrond (s)	De verkrijging van natuurgrond is vrijgesteld als de inrichting en het beheer geheel of nagenoeg geheel duurzaam zijn afgestemd op het behoud en de ontwikkeling van natuur en landschap.
Terugverkrijging woning verkoopregulerend beding (t jo. art. 3 UBBR)	Wanneer een woning wordt teruggekocht en verkregen van een natuurlijk persoon in verband met een verkoopregulerend beding is onder bepaalde voorwaarden een vrijstelling van toepassing.
Staatsbosbeheer (u)	De verkrijging van bepaalde objecten door Staatsbosbeheer is vrijgesteld zolang het niet gaat om bedrijfsondersteunende onroerende zaken.
Wilsrecht (x)	Een verkrijging krachtens erfrecht is geen belastbare verkrijging op grond van artikel 3 lid 1 WBR. Een verkrijging krachtens uitoefening van een wilsrecht als bedoeld in de artikelen 19, 20, 21 en 22 van boek 4 van het Burgerlijk Wetboek is wel een belastbare verkrijging, maar deze is vrijgesteld.
Kabels en leidingen (y)	Als een netwerk voor transport van stoffen, energie of informatie wordt verkregen is dit vrijgesteld.
<i>Artikel 9a NSW</i>	

Landgoederen (art. 9a)	Een vrijstelling geldt als onroerende zaken worden verkregen die zijn aangemerkt als landgoed in de zin van de Natuurschoonwet 1928.
------------------------	--

Wijze van heffing

De belasting wordt geheven van de verkrijger. De verkrijger moet de verschuldigde overdrachtsbelasting op aangifte voldoen. Als er ter zake van een verkrijging een notariële akte is opgemaakt, wordt de belasting voldaan ter gelegenheid van de aanbidding van die akte ter registratie (door de notaris). In gevallen waarbij er geen akte wordt opgemaakt moet de verkrijger aangifte doen door middel van een aangiftebiljet. Tot 1 januari 2021 was het niet verplicht en werd daardoor niet altijd aangifte gedaan als een vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing was. Vanaf 1 januari 2021 geldt een aangifteplicht voor de overdrachtsbelasting, ook wanneer er een vrijstelling wordt toegepast.⁵

2.1 Beleidsmatige ontwikkelingen

De afgelopen jaren hebben zich enkele beleidsmatige ontwikkelingen voorgedaan in de OVB. Tabel 3 geeft een overzicht hiervan. Hoewel de overdrachtsbelasting veelal wordt ingezet ten behoeve van het woningmarktbeleid zijn ook andere beleidsdoelen denkbaar.

Tabel 3. Overzicht belangrijkste beleidsmatige ontwikkelingen in de overdrachtsbelasting

Jaar	Maatregel	Beleidsdoel
2011	Verlaging tarief woningen van 6% naar 2%. Introductie startersvrijstelling.	Impuls voor stagnerende woningmarkt. ⁶
2021	Beperking verlaagde tarief van 2% tot woningen voor zelf(hoofd)bewoning en woningen van woningcorporaties door wooncoöperatie die deze woningen aan haar leden verhuurt. Verkrijging van woningen in overige gevallen tegen algemene tarief. Verhoging algemeen tarief van 6% naar 8%.	Verstevigen positie starters en doorstromers ten opzichte van andere kopers zoals beleggers. ⁷
April 2021	Beperken startersvrijstelling tot woningen met waarde van (destijds) maximaal € 400.000 (thans: €440.000).	Gerichter maken vrijstelling voor starters die duwtje in de rug het hardst nodig hebben en creëren budgettaire ruimte volkshuisvestingsfonds. ⁸
2022	Invoering vrijstelling bij terugkoop woning verkoop regulerend beding (VoV-woningen)	Betaalbaar houden VoV-woningen voor starters en personen met lage middeninkomens. ⁹
2023	Verhoging algemeen tarief van 8% naar 10,4%	Dient als dekking voor maatregelen in het coalitieakkoord en de Voorjaars- en Augustusbesluitvorming en beoogt de relatieve positie van de starter en doorstromer ten opzichte van de

⁵ Deze aangifteplicht geldt voor alle vrijstellingen. De aangifteplicht is noodzakelijk om controle van de voorwaarden van de vrijstellingen mogelijk te maken voor de Belastingdienst.

⁶ Kamerstukken II 2010/11, 31 371, nr. 364, p. 1.

⁷ Kamerstukken II 2020/1, 35 576, nr. 3 en Kamerstukken II 2020/2021, 35 576, nr. 24.

⁸ Kamerstukken II 2020/21, 32 847, nr. 695.

⁹ Kamerstukken II 2021/2, 35 927, nr. 3.

belegger op de koopwoningmarkt te verbeteren.¹⁰

3. Beleidsdoelen

Zoals in het vorige hoofdstuk omschreven wordt de overdrachtsbelasting conform de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR) geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen. Deze initieel brede grondslag wordt in enkele artikelen binnen de wet beperkt (de uitgezonderde verkrijgingen) en uitgebreid (de fictieve verkrijgingen en fictieve onroerende zaken) of beide (maatstaf van heffing). In artikel 15 van de WBR en artikel 9a NSW zijn de vrijstellingen voor de overdrachtsbelasting opgenomen. Uit een analyse van deze vrijstellingen komt naar voren dat ze op hoofdlijnen onderverdeeld kunnen worden in twee categorieën: vrijstellingen die een logische heffing verzekeren (zonder achterliggend beleidsdoel) en vrijstellingen die gebruikt worden als beleidsinstrument. In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op dit onderscheid in beleidsdoelstellingen binnen de vrijstellingen.

3.1 Vrijstellingen die een logische heffing verzekeren

In de eerste categorie, vrijstellingen die een logische heffing verzekeren, zijn drie subcategorieën te onderscheiden: (1) *vrijstellingen die dubbele belastingheffing voorkomen*, (2) *vrijstellingen ter afbakening van de grondslag*, en (3) *vrijstellingen ter voorkoming van situaties die niet rechtvaardig worden geacht*.

In de eerste subcategorie, (1) *ter voorkoming van dubbele belastingheffing*, vallen de vrijstelling voor samenloop met de omzetbelasting (letter a) die voorkomt dat er over dezelfde verkrijging zowel omzetbelasting als overdrachtsbelasting verschuldigd is, en de vrijstelling voor wilsrechten (letter x) die dubbele heffing door samenloop van de erfbelasting en overdrachtsbelasting voorkomt.

De tweede subcategorie vrijstellingen (2) *ter afbakening van de grondslag* ziet op het voorkomen van bepaalde vestzak-broekzaktransacties; als publiekrechtelijke instellingen onroerende zaken verkrijgen is de gedachte dat de verkrijgingen plaatsvinden ten behoeve van de publieke zaak. De achtergrond van deze vrijstellingen is terug te voeren tot de gedachte dat aankopen die de overheid als zodanig verricht geschieden ten behoeve van de publieke taak. Als hier over OVB moet worden betaald, betaalt de overheid (in de vorm van het publiekrechtelijke lichaam) belasting aan de Rijksoverheid. Het is de vraag of deze vestzak-broekzaktransacties een probleem zijn.

In deze categorie vallen de vrijstelling voor publiekrechtelijke lichamen (letter c), de vrijstelling voor onderwijsinstellingen (letter k) en de vrijstelling voor verkrijgingen door Staatsbosbeheer (letter u). Ook de vrijstelling voor verkrijgingen door Bureau Beheer Landbouwgronden (BBL) valt binnen deze groep vrijstellingen. Met ingang van 1 januari 2019 is het BBL opgeheven en zijn de taken grotendeels overgenomen door de provincies, die zijn vrijgesteld voor de overdrachtsbelasting op grond van de eerder genoemde vrijstelling voor publiekrechtelijk lichamen. Vanwege de afwikkeling van lopende trajecten is de vrijstelling nog steeds opgenomen in de WBR.

De derde subcategorie bestaat uit vrijstellingen (3) *ter voorkoming van situaties die niet rechtvaardig worden geacht* door de wetgever. Dit heeft betrekking op:

- de vrijstelling voor verdeling tussen samenwoners (letter g), die er op toeziet dat een verdeling van onroerende zaken die gezamenlijk zijn verkregen door de samenwoners niet getroffen wordt door de overdrachtsbelasting;
- de vrijstelling voor zelf aangebrachte zaken (letter i), om te voorkomen dat ter zake van een zelf aangebrachte zaak overdrachtsbelasting is verschuldigd bij verkrijging van de hoofdzaak;
- de vrijstelling voor bodembestanddelen (letter j), zodat er geen heffing rust op de koper voor datgene dat hij contractueel heeft uitgezonderd van de transactie;

- de vrijstelling voor herstel (letter r), zodat de teruglevering van een goed in het kader van een ontbinding wegens niet-nakoming van een verbintenis niet belast is; en
- de vrijstelling voor kabel- en leidingnetten (letter y), als reactie op een arrest van de Hoge Raad dat netten als onroerend aanduidt, terwijl de wetgever niet beoogt om de verkrijging van een kabel- of leidingnet te belasten.

3.2 Vrijstellingen als beleidsinstrument

De tweede hoofdcategorie vrijstellingen uit artikel 15 WBR omvat vrijstellingen die worden gebruikt als beleidsinstrument. Door middel van deze vrijstellingen faciliteert de overheid enkele van haar beleidsdoelen door het vrijstellen van transacties waarin de overdrachtsbelasting een belemmering kan vormen bij het behalen van het beleidsdoel. Een van deze beleidsdoelen is het stimuleren van stedelijke herstructurering. De vrijstelling voor woningbouwlichamen (letter n) stelt verkrijgingen van woningen door het Wooninvesteringsfonds vrij van overdrachtsbelasting en draagt zo bij aan de financiering van stedelijke herstructurering in probleemwijken. De vrijstelling voor stedelijke herstructurering door Wijkontwikkelingsmaatschappijen (letter o en oa) is ingesteld met ditzelfde doel.

Het verlaagde tarief voor woningen dat vanaf 15 juni 2011 is ingevoerd kent ook een beleidsdoel. Deze maatregel is ingevoerd met als doel de stagnerende woningmarkt op dat moment een impuls te geven. De startersvrijstelling (artikel 15, eerste lid, onderdeel p) en het verlaagde tarief (artikel 14, tweede t/m zesde lid) vallen ook in deze categorie. Beide maatregelen hebben als doel de positie van starters en doorstromers op de woningmarkt te verstevigen ten opzichte van andere kopers zoals beleggers.¹¹ Ook de vrijstelling voor terugkoop van een woning met een verkoopregulerend beding (zogenoemde VoV-woningen, onderdeel t) kan worden aangemerkt als beleidsinstrument. Door de per 2021 ingevoerde differentiatie van de overdrachtsbelasting werden VoV-aanbieders geconfronteerd met hogere overdrachtskosten bij terugkoop van een woning omdat zij de woning niet als hoofdverblijf gebruiken. Door terugkopen van woningen die eerder zijn verkocht via 'verkoop onder voorwaarden' vrij te stellen van overdrachtsbelasting, blijft het aantrekkelijk voor VoV-aanbieders om deze woningen met gunstige voorwaarden te verkopen aan koopstarters. Omdat VoV-aanbieders het instrument gebruiken als een manier om starters op de koopwoningmarkt te ondersteunen sluit het aan bij de doelstelling de differentiatie: het verbeteren van de positie van starters op de koopmarkt.

Ook kunnen de vrijstellingen omtrent ruimtelijke ordening als beleidsinstrument worden aangemerkt. Dit betreft de vrijstelling voor herverkaveling (vroeger ruilverkaveling) en vrijwillige kavelruil (ruilverkaveling bij overeenkomst) in het kader van de Wet inrichting landelijk gebied (WILG, letter l), waarmee structuurverbetering van het landelijk gebied wordt beoogd, de vrijstelling voor cultuurgrond (letter q) die de verkrijging van de landbouwgrond onder voorwaarden vrijstelt en ten slotte de vrijstelling voor natuurgrond (letter s) die duurzame instandhouding, ontwikkeling en herstel van natuur en landschappen beoogt te stimuleren. Ook de vrijstelling voor landgoederen in de Natuurschoonwet (art. 9a NSW) kan hieronder worden gerangschikt. De doelstellingen zijn gericht op behoud van het natuurschoon op landgoederen door stimuleren van onversnipperd eigendom, bevorderen van openstelling van landgoederen voor het publiek en het stimuleren van de ontwikkeling en beheer van natuur en bos op landgoederen.

Tot slot is er nog een categorie vrijstellingen met als doel het niet belemmeren van het rechtsverkeer. Dit heeft betrekking op een aantal van de vrijstellingen omtrent ondernemerschap. Uitgangspunt hierbij is dat de overdrachtsbelasting geen rol zou moeten spelen bij de keuze voor de (rechts)vorm van een onderneming. De vrijstelling bij inbreng van een onderneming (letter e) zorgt ervoor dat het

¹¹ Kamerstukken II 2020/2021, 35 576, nr. 3.

wijzigen van de rechtsvorm van een onderneming niet leidt tot een fiscaal nadeel voor de overdrachtsbelasting als de ondernemer eigenaar blijft, zodat ondernemers de kans krijgen om te kiezen voor de gewenste rechtsvorm. De vrijstelling bij verdeling/vereffening (letter f) is in het leven geroepen als het spiegelbeeld hiervan en faciliteert de verkrijging van een onroerende zaak door de oorspronkelijke inbrenger bij verdeling van het vermogen van een personenvennootschap en in het kader van een fiscaal geruisloze terugkeer uit een bv of nv. De vrijstelling bij bedrijfsfusie, juridische fusie, reorganisatie, juridische splitsing en taakoverdracht (letter h) heeft als doel dat de keuze voor een rechtsvorm en de positionering van onroerende zaken binnen een ondernemingsstructuur niet wordt belemmerd door de OVB. Om misbruik en oneigenlijk gebruik te voorkomen zijn er nadere voorwaarden gesteld aan het gebruik van deze vrijstelling(en). Tot slot dient de vrijstelling voor bedrijfsopvolging in familiesfeer (letter b) ter bescherming van het voortbestaan van een onderneming op het moment van uittreden of overlijden van de ondernemer en gaat zo versnippering van de onderneming tegen.

4. Kennis

Er hebben in het verleden enkele onderzoeken plaatsgevonden naar fiscale regelingen in de OVB. Zes van de vrijstellingen uit artikel 15 WBR zijn geëvalueerd of betrokken bij een bredere evaluatie in eerdere onderzoeksrapporten. Een overzicht van de resultaten per evaluatie is te vinden in bijlage 1. Vijf van deze evaluaties omvatten een vrijstelling die dient als beleidsinstrument. De startersvrijstelling en huidige tariefdifferentiatie bestaan pas sinds 2021 en zijn nog niet geëvalueerd.

Vrijstellingen

De drie vrijstellingen omtrent natuurgrond, cultuurgrond en andere landelijke gebieden zijn eerder betrokken in een evaluatie. Uit de evaluatie van de vrijstelling voor de Wet inrichting landelijk gebied uit 2016¹² blijkt dat de vrijstelling in de praktijk veel gebruikt wordt door de doelgroep om de structuur van het landelijk gebied te verbeteren, maar dat ook partijen buiten de beoogde doelgroep (die geen structuurverbetering van het landelijk gebied realiseren) gebruik maken van de vrijstelling om zo fiscaal voordeel te behalen. Er wordt aangeraden een inhoudelijk toetsingskader of een beperking van de doelgroep te overwegen om misbruik te voorkomen, waarbij maatschappelijk gewenste kavelruil niet belemmerd wordt. Naar aanleiding hiervan heeft de staatssecretaris van Economische Zaken aangekondigd in gesprek te gaan over de wijze waarop oneigenlijk gebruik van de vrijstelling kan worden voorkomen.¹³ Momenteel worden de mogelijkheden hiertoe onderzocht in het kader van de kabinetsinzet om belastingconstructies te bestrijden.¹⁴ Met name omdat de Belastingdienst ook signaleert dat in de praktijk (oneigenlijk) gebruik wordt gemaakt van de kavelruilvrijstelling door (belaste) verkooptransacties als (onbelaste) kavelruilovereenkomsten te structureren.

In dezelfde evaluatie uit 2016 is ook de vrijstelling voor natuurgrond uit 2016¹⁵ onderzocht en wordt gesteld dat vanwege de grote overlap met andere vrijstellingen binnen de overdrachtsbelasting de natuurgrondvrijstelling geen grote impact heeft gehad op het behoud van natuur. Wel maakt het natuurbezit een aantrekkelijker investeringsobject voor particulieren. Er hebben geen veranderingen plaatsgevonden in de vrijstelling voor natuurgrond naar aanleiding van deze conclusie.

Het rapport omtrent de vrijstelling voor cultuurgrond uit 2014¹⁶ onderzoekt alleen de effecten van afschaffing van deze vrijstelling en gaat niet in op de doeltreffendheid en doelmatigheid van de huidige vrijstelling. Er wordt geconcludeerd dat afschaffen zou leiden tot een lagere mobiliteit van landbouwgrond.

Op het gebied van stedelijke herstructurering is de vrijstelling voor Wijkontwikkelingsmaatschappijen¹⁷ in 2017 geëvalueerd. Volgens dit rapport heeft de vrijstelling niet geleid tot het stimuleren van samenwerking voor herstructurering door middel van Wijkontwikkelingsmaatschappijen (WOM), maar biedt de vrijstelling wel ondersteuning aan deze projecten. Doordat er ten tijde van het onderzoek vaker gekozen werd voor een kleinschalige aanpak van herstructurering en door de verlaging van de overdrachtsbelasting voor woningen is het gebruik van de vrijstelling sinds 2011 sterk afgenomen. De administratieve lasten bij het opzetten van een

¹² H. Silvis en H. van der Meulen (2016) Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur. Wageningen Economic Research

¹³ Kamerstukken II 2016/2017, 33 576, nr. 106.

¹⁴ Kamerstukken II 2022/23, 36 200, nr. 1.

¹⁵ H. Silvis en H. van der Meulen (2016) Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur. Wageningen Economic Research

¹⁶ H. Silvis, H. van der Veen en M. Voskuilen (2014) Fiscale faciliteiten agrosector, LEI Wageningen UR

¹⁷ R. Kreeft (2017) Evaluatie WOM-regeling, Companen.

WOM en het toepassen van de vrijstelling vormen een belemmering. Naar aanleiding van de evaluatie heeft de staatssecretaris van Financiën geconstateerd dat de vrijstelling op dat moment nauwelijks doeltreffend en doelmatig is en het met het beperkte budgettaire belang en gebruik van de regeling voor de hand ligt om de vrijstelling in haar huidige vorm af te schaffen.¹⁸ Recent hebben de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en de staatssecretaris van Financiën echter geconstateerd dat de bestaande WOM-regeling breder kan worden toegepast. Waar in het algemeen werd aangenomen dat een WOM moet bestaan uit een samenwerkingsverband van verschillende partijen, schrijven de minister en staatssecretaris in de brief van 12 november 2021 dat een Gemeenteraad ook een speciaal voor het doel van stedelijke herstructurering opgerichte 100% dochtermaatschappij van een enkele corporatie kan aanwijzen als WOM.¹⁹ De WOM-vrijstelling kan op deze wijze worden benut indien een corporatie al veel bezit in een wijk heeft en de aankoop van woningen ten dienste staat aan sloop- of nieuwbouwwontwikkelingen in die wijk. Hiermee is de WOM-vrijstelling opnieuw relevant, wat mogelijk ook gevolgen heeft voor de doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling.

De evaluatie voor bedrijfsoverdracht in familiesfeer uit 2014²⁰ beschrijft dat in theorie de vrijstelling leidt tot meer bedrijfsoverdrachten doordat de betalingsbereidheid van de verkrijger toeneemt. Een econometrische analyse waarin dit wordt onderbouwd is niet mogelijk vanwege het ontbreken van de benodigde gegevens. Of de vrijstelling doeltreffend (en/of doelmatig) is werd dus nog niet onderbouwd. In 2022 is een nieuw onderzoek naar bedrijfsopvolgingsregelingen uitgebracht door het Centraal Planbureau (CPB). Het CPB verwijst ten aanzien van vrijstelling voor bedrijfsoverdracht in familiesfeer naar de vorige evaluatie uit 2014 en stelt dat sinds die evaluatie de vormgeving en de context van deze regelingen niet substantieel gewijzigd zijn.

In 2014 is ook een beleidsevaluatie van de Natuurschoonwet uitgevoerd.²¹ De evaluatie richt zich op de doelmatigheid en doeltreffendheid van de Natuurschoonwet in zijn geheel. In hoeverre de OVB-vrijstelling doelmatig en doeltreffend is, is niet onderzocht. Wel constateert het onderzoek dat de vrijstelling van OVB voor landgoederen in de Natuurschoonwet leidt tot een budgettaire derving van € 5,5 miljoen euro per jaar.

De vrijstelling voor het Wooninvesteringsfonds, de startersvrijstelling en de vrijstelling voor VoV-woningen zijn nog niet eerder geëvalueerd. Omdat de laatste twee regelingen pas in 2021 (startersvrijstelling) en 2022 (VoV-woningen) zijn ingevoerd is een evaluatie op dit moment voorbarig. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is aangekondigd om in 2024 te evalueren en de resultaten daarvan in 2025 gereed te hebben.²² Wel is aan de Kamer toegezegd om in de tussentijd het gebruik van de startersvrijstelling te monitoren en hierover elk eerste kwartaal te rapporteren. Dit is op 30 maart 2022 en 2 juni 2023 gebeurd in een brief aan de Kamer.^{23 24}

In juni 2020 is daarnaast een verkenning gepubliceerd naar een gedifferentieerde overdrachtsbelasting waarbij starters vrijgesteld worden van OVB en beleggers vanaf de derde woning met een hoger tarief te maken krijgen.²⁵ Hoewel het uiteindelijke wetsvoorstel niet volledig aansluit

¹⁸ Kamerstukken II 2016/2017, 34 552, nr. 79.

¹⁹ Kamerstukken II 2021/2022, 32 847, nr. 828.

²⁰ N. Rosenboom, T. Smits, K. van Buiren, M. Gerritsen en C. Koopmans, Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht, SEO, 2014.

²¹ Kamerstukken II 2015/2016, 33 576, nr. 90.

²² Kamerstukken II 2020/2021, 35 576, nr. 3.

²³ Kamerstukken II 2021/2022, 35 927, nr. 123.

²⁴ Kamerstukken II 2022/2023, 36 202, nr. 142.

²⁵ Kamerstukken II 2019/2020, 32 847, nr. 665.

op de in de verkenning gehanteerde aannames biedt dit onderzoek wel inzicht in de verwachte gevolgen van de startersvrijstelling en de tariefdifferentiatie.

Van de vrijstellingen die een logische heffing verzekeren, is alleen de vrijstelling voor Bureau Beheer Landbouwgronden eerder onderzocht. Uit deze evaluatie²⁶ blijkt dat de vrijstelling aansluit bij de behoeften van BBL. Door het besluit tot beëindiging van het BBL omdat de provincies de taken zullen overnemen, is het belang de afgelopen jaren afgenomen en vanaf 2019 nihil.

Concluderend kan men stellen dat eerdere evaluaties weinig zicht bieden op het gebruik van de regeling en het budgettaire belang dat hiermee gemoeid is. Hoewel een enkel rapport een inschatting doet, zijn deze inschattingen voornamelijk gebaseerd op aannames omdat concrete cijfers ontbreken. Hierdoor trekken de rapporten geen duidelijke conclusies over de doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstellingen. Ook wordt het toetsingskader fiscale regelingen in geen enkel onderzoek betrokken.

Verlaagde tarief woningen en tariefdifferentiatie

Het Centraal Planbureau heeft eind 2020 een evaluatie opgeleverd van de in 2011 ingevoerde verlaging van de overdrachtsbelasting voor woningen van 6% naar 2%.²⁷ Het bleek niet mogelijk om het effect van de verlaging van de OVB op het aantal woningtransacties te bepalen omdat een controlegroep ontbreekt en er in dezelfde periode meer beleidswijzigingen op de woningmarkt plaatsvonden. Wel lijken huishoudens in juni 2012 het moment van aankoop van een huis te hebben verschoven om nog gebruik te maken van het toen tijdelijke verlaagde tarief. De per 2021 ingevoerde tariefdifferentiatie is, gezien de korte tijd sinds de introductie van deze regeling, nog niet geëvalueerd. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is aangekondigd om in 2024 te evalueren en de resultaten daarvan in 2025 gereed te hebben.²⁸

²⁶ H. Silvis en H. van der Meulen (2016). Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur. Wageningen Economic Research.

²⁷ Centraal Planbureau (2020), Evaluatie verlaging overdrachtsbelasting 2011-2012.

²⁸ Kamerstukken II 2020/2021, 35 576, nr. 3.

5. Gebruik

Overdrachtsbelasting moet op aangifte worden voldaan. In veel gevallen wordt ter zake van de verkrijging een notariële akte opgemaakt. De notaris doet in dit geval (behalve bij de verkrijging van aandelen in onroerendezaakrechtspersonen) aangifte en betaalt de overdrachtsbelasting namens de belastingplichtige. Aangifte door een notaris vindt plaats door registratie van de akte en het insturen van een elektronisch aangiftebericht. Het elektronisch bericht omvatte tot 1 april 2022 ten minste:

- het verschuldigde bedrag,
- de vermelding of sprake is van meegeleverde roerende zaken, en
- de vermelding of een beroep op een vrijstelling wordt gedaan.

Met ingang van 1 april 2022 is de inhoud van het elektronische aangiftebericht uitgebreid. De gegevens die voortaan aanvullend moeten worden verstrekt zijn gespecificeerd in artikel 4 van de Uitvoeringsregeling Registratiewet 1970:²⁹

1. De notaris doet aangifte overdrachtsbelasting als bedoeld in artikel 21a van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994, via de KNB bij de inspecteur door registratie van de akte, bedoeld in artikel 3 van de wet, en indien van toepassing het aanbieden van de verklaring, bedoeld in artikel 15a van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, alsmede door het insturen van een of meerdere elektronische berichten overeenkomstig de door de KNB, in overeenstemming met de Belastingdienst, daartoe opgestelde richtlijnen, het bericht omvat ten minste de volgende gegevens:

- a. het burgerservicenummer of het RSIN van iedere verkrijger;*
- b. het verschuldigde bedrag;*
- c. het tarief dat wordt toegepast, voor iedere verkrijger afzonderlijk;*
- d. de maatstaf van heffing per toegepast tarief;*
- e. de vermelding of sprake is van meegeleverde roerende zaken;*
- f. de vermelding voor iedere verkrijger afzonderlijk of een beroep op een vrijstelling wordt gedaan onder verwijzing naar de bepaling van de vrijstelling waarop een beroep wordt gedaan;*
- g. indien een beroep wordt gedaan op artikel 14, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer de adresgegevens van het verkregen object;*
- h. indien een beroep wordt gedaan op artikel 15, eerste lid, onderdeel p, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer de adresgegevens en het totaal van de waarde van de woning of rechten waaraan deze is onderworpen en tot die woning behorende aanhorigheden.*

In de gevallen waarin de aangifte niet door de notaris moet worden gedaan is de belastingplichtige verplicht om zelf aangifte overdrachtsbelasting te doen.

Tot 2021 was het doen van aangifte niet verplicht ingeval van toepassing van een vrijstelling, althans kon daarover verschillend worden gedacht. Vanwege het ontbreken van een duidelijke aangifteverplichting en omdat, als er wel aangifte gedaan werd, op het elektronisch bericht alleen aangegeven hoefde te worden of beroep op een vrijstelling werd gedaan en niet welke vrijstelling van

²⁹ Staatscourant 2020, 64029.

toepassing was, is het voor de periode tot 2021 onbekend hoe vaak de diverse vrijstellingen in artikel 15 WBR en artikel 9a NSW werden toegepast.

Om toch een beeld te krijgen van het gebruik van de vrijstellingen is voor dit onderzoek een analyse van notariële akten uitgevoerd met behulp van het *Artificial Intelligence* programma Watson (zie kader). De resultaten van de analyse worden toegelicht in paragraaf 5.1. Paragraaf 5.2 geeft een overzicht van de beschikbare informatie over het budgettaire belang van de vrijstellingen. Sinds 1 januari 2021 geldt voor elke verkrijging een aangifteplicht, ook als de verkrijging is vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Paragraaf 5.3 licht toe hoe hierdoor voortaan meer inzicht kan worden verkregen in het gebruik van de diverse vrijstellingen. Paragraaf 5.4 presenteert het eerste beeld van het gebruik van de vrijstellingen dat volgt uit het nieuwe aangiftebericht.

5.1 Frequentie van gebruik

Vrijstellingen art. 15 WBR

Omdat men tot 2021 niet altijd aangifte deed bij een vrijgestelde verkrijging, en omdat – als er wel aangifte gedaan werd – tot 1 april 2022 in het elektronische bericht niet kon worden opgegeven om welke vrijstelling het gaat, ontbreekt informatie over het gebruik van de individuele vrijstellingen. Wel is het op basis van de beschikbare aangiften (bestaande uit het aangiftebericht en eventueel bijbehorende notariële akte) mogelijk om te achterhalen of een beroep op een vrijstelling is gedaan. Voor de periode 2017 tot en met 2019 ging dit om gemiddeld 78.000 aangiften per jaar. In totaal werden jaarlijks ongeveer 400.000 aangiften overdrachtsbelasting ingediend.

In samenwerking met de Belastingdienst is onderzocht hoe het totale aantal vrijstellingen in de periode 2017-2019 verdeeld was over de individuele vrijstellingen van artikel 15 WBR en art. 9a van de Natuurschoonwet. Hiervoor is gebruik gemaakt van het *Artificial Intelligence* programma Watson om deze informatie op basis van tekstherkenning uit notariële akten te halen. Vervolgens is door middel van steekproeven de representativiteit van deze resultaten handmatig gecontroleerd. Op basis van deze analyse is een globale inschatting gemaakt van het gebruik van de vrijstellingen. Kader 1 bevat een toelichting op deze analyse. De resultaten zijn weergegeven in Tabel 4.

Kader 1. Analyse notariële akten met Watson

Het programma Watson kan gegevens uit notariële akten halen op basis van tekstherkenning. Het programma is getraind om veelvoorkomende formuleringen te herkennen die er op duiden dat een vrijstelling van overdrachtsbelasting van toepassing is. Allereerst zijn handmatig 100 aktes bekeken en zijn de meest voorkomende formuleringen om het gebruik van een vrijstelling aan te duiden geïdentificeerd. Voorbeelden hiervan zijn onder andere "Wet op belastingen van rechtsverkeer artikel 15 lid 1 letter a" en "Wet belastingen op rechtsverkeer artikel 15 sub a". Vervolgens heeft het Watson-team van de Belastingdienst Watson op basis van een query waarin deze formuleringen zijn opgenomen de akten laten selecteren waarin een vrijstelling van toepassing is, inclusief de tekst uit de akte die specificeert welke vrijstelling van toepassing is. Op basis van de resultaten is de query herhaaldelijk aangescherpt.

De door Watson geselecteerde notariële akten zijn vergeleken met de aangiften overdrachtsbelasting waarbij in het aangiftebericht is ingevuld dat een beroep op een vrijstelling is gedaan.

Selectie door	Gemiddeld aantal unieke akten 2017-2019
Watson	73.000
Indicatie vrijstelling in aangiftebericht	78.000
<i>Herkend door Watson + 1 vrijstelling volgens aangifte</i>	<i>63.000</i>

Op basis van deze vergelijking blijkt dat voor gemiddeld 70.000 aktes per jaar zowel volgens de aangifte als volgens Watson een vrijstelling uit artikel 15 WBR van toepassing is. In 63.000 van deze aktes herkent Watson één vrijstelling. Op basis van een willekeurige steekproef van jaarlijks 25 van deze gevallen blijkt dat Watson hier vrijwel altijd de juiste vrijstelling identificeert.

Daarnaast zijn ook andere groepen akten relevant voor het onderzoek:

- De akten waarin Watson een vrijstelling herkent maar waarvan de aangifte geen indicatie geeft van een vrijstelling.
- Akten waarin volgens de aangifte een vrijstelling wordt toegepast maar die niet geselecteerd worden door Watson.
- Akten waarin meerdere vrijstellingen uit de WBR van toepassing lijken te zijn.

Ook binnen deze groepen zijn steekproeven uitgevoerd. In totaal zijn over de periode 2017 t/m 2019 iets meer dan 500 notariële aktes bekeken waarbij handmatig is bepaald of in de akte een vrijstelling is toegepast en zo ja, welke. De steekproef toont aan dat zowel de Watson-analyse als de indicatie in het aangiftebericht geen perfecte indicatie geven van het aantal vrijstellingen. Afhankelijk van de groep onderzochte akten komen zowel onderschattingen als overschattingen van het aantal keren dat een vrijstelling is gebruikt voor. Voor dit rapport is daarom gekozen om het gebruik van de vrijstellingen zoals vastgesteld door Watson te presenteren. Hoewel dit geen volledig beeld geeft van het gebruik betreft het wel een goede indicatie van het relatieve gebruik.

Om de resultaten van de Watson-analyse te verifiëren is het gebruik van de vrijstellingen binnen de 500 handmatig onderzochte akten in kaart gebracht. In totaal zijn binnen de steekproef 253 vrijstellingen geïdentificeerd. Ook voor deze vrijstellingen is gekeken naar de verdeling over de verschillende letters van artikel 15 om de resultaten van de Watson-analyse te verifiëren. De verdeling komt overeen met verdeling volgens de Watson-analyse. Dit onderbouwt de representativiteit van de resultaten.

De resultaten geven geen volledig beeld van het gebruik van de vrijstellingen en zijn daarom slechts indicatief; de aantallen kunnen geïnterpreteerd worden als een orde van grootte en geven een beeld van het relatieve gebruik van de vrijstellingen ten opzichte van elkaar. Dit heeft meerdere redenen. Allereerst was het tot 2021 niet verplicht om een aangifte overdrachtsbelasting in te dienen als de transactie was vrijgesteld. Alleen de overdrachten waarvoor een aangifte is ingediend zijn betrokken in het onderzoek. Daarnaast kende het gebruik van tekstherkenning middels Watson enkele lacunes, bijvoorbeeld in het geval van ongebruikelijke formuleringen of bij complexe aktes waarbij meerdere onroerende zaken betrokken zijn en/of meerdere vrijstellingen worden toegepast. Ook is men niet verplicht om in de akte het wetsartikel te noemen waarin de toegepaste vrijstelling is vastgelegd. Tot slot kunnen materieel meerdere vrijstellingen van toepassing zijn. Door het controleren van de resultaten op basis van de 500 handmatig bekeken akten is de analyse zo veel mogelijk aangescherpt. De aantallen vormen echter voor de meeste vrijstellingen hoogstwaarschijnlijk een onderschatting van de werkelijkheid.

Tabel 4. Indicatief gebruik vrijstellingen³⁰

Wet op belastingen van rechtsverkeer artikel		2017	2018	2019
15*		1.577	1.894	1.926
15 lid 1*		3.255	3.533	3.820
15 lid 1 onderdeel a	samenloop omzetbelasting	40.177	43.225	37.978
15 lid 1 onderdeel b	bedrijfsopvolging in familiesfeer	532	798	787
15 lid 1 onderdeel c	Publiekrechtelijke lichamen	3.111	3.867	4.335
15 lid 1 onderdeel d	[vervallen]	1	-	1
15 lid 1 onderdeel e	inbreng of omzetting van een onderneming	527	683	737
15 lid 1 onderdeel f	verdeling of vereffening vermogen van een onderneming/vennootschap	69	72	48
15 lid 1 onderdeel g	verdeling gemeenschap samenwoners	7.325	8.029	7.984
15 lid 1 onderdeel h	fusie/splitsing/reorganisatie/taakoverdracht	1.021	1.105	1.102
15 lid 1 onderdeel i	door verkrijger aangebrachte zaken	971	2.261	2.233
15 lid 1 onderdeel j	bodembestanddelen	-	-	0
15 lid 1 onderdeel k	onderwijs	120	109	118
15 lid 1 onderdeel l	landinrichting	94	162	148
15 lid 1 onderdeel m	BBL	12	14	0
15 lid 1 onderdeel n	wooninvesteringsfonds	2	4	2
15 lid 1 onderdeel o en oa	wijkontwikkelingsmaatschappijen	8	40	17
15 lid 1 onderdeel p	[vervallen] ³¹	-	2	1
15 lid 1 onderdeel q	cultuurgrond	6.507	8.340	7.935
15 lid 1 onderdeel r	herstel art.19	16	31	27
15 lid 1 onderdeel s	natuurgrond	964	1.217	1.231

³⁰ In sommige situaties lijkt er op basis van de analyse enkele keren gebruik te zijn gemaakt van een vervallen vrijstelling. Dit betekent niet dat er een beroep is gedaan op een niet bestaande vrijstelling, maar wordt waarschijnlijk veroorzaakt door een verkeerde herkenning van wetsartikelen in de notariële aktes.

³¹ Per 1-1-2021 is onder de letter p de startersvrijstelling opgenomen. In de periode 2017-2019 waarover de analyse heeft plaatsvonden was onder de letter p geen vrijstelling opgenomen (vervallen).

15 lid 1 onderdeel t	[vervallen] ³²	1	-	0
15 lid 1 onderdeel u	Staatsbosbeheer	71	105	64
15 lid 1 onderdeel v	[vervallen]	-	-	0
15 lid 1 onderdeel w	[vervallen]	-	-	0
15 lid 1 onderdeel x	wilsrecht	-	2	0
15 lid 1 onderdeel y	kabels en leidingen	1.297	1.685	1.801
15 lid 1 onderdeel z	[bestaat niet]	1	1	0
Natuurschoonwet artikel				
9a	landgoederen	239	315	300
Totaal		67.898	77.494	72.595

**In deze gevallen is de vrijstelling niet verder gespecificeerd in de akte*

De vrijstelling in artikel 15 lid 1 onderdeel h kent verschillende varianten: bij juridische fusie, bedrijfsfusie, interne reorganisatie, juridische splitsing en taakoverdracht. Om een indicatie te geven van het gebruik van deze verschillende varianten zijn 100 willekeurige akten bekeken waarin de vrijstelling uit onderdeel h is toegepast in 2019. De resultaten hiervan zijn weergegeven in tabel 5.

Tabel 5. Indicatie gebruik vrijstellingen in artikel 15 lid 1 onderdeel h

Vrijstelling 15 lid 1 onderdeel h	Akten in steekproef 2019	% volgens steekproef	Schatting totaal aantal akten 2019
Juridische fusie (jo. art. 5bis UBR)	13	13%	143
Bedrijfsfusie (jo. art. 5a UBR)	13	13%	143
Interne reorganisatie (jo. art. 5b UBR)	68	68%	749
Juridische splitsing (jo. art. 5c UBR)	6	6%	66
Taakoverdracht (jo. art. 5d UBR)	0	0%	0
	<i>100</i>	<i>100%</i>	<i>1.102</i>

Verlaagde tarief woningen en startersvrijstelling

Nu het verlaagde tarief voor woningen met ingang van 2021 alleen van toepassing is als de verkrijger de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken, moet hiervoor een schriftelijke verklaring worden opgesteld voorafgaand aan de verkrijging. Op basis van de schriftelijke verklaringen is vastgesteld dat het aantal akten in 2021 waarin alleen het 2%-tarief voor woningen is toegepast 124.008 was. Bij nog eens 13.435 was zowel het 2%-tarief als de startersvrijstelling van toepassing. Dit komt voor wanneer bijvoorbeeld twee partners een huis kopen waarbij slechts één partner aan de criteria voor de startersvrijstelling voldoet.³³

Het gebruik van de startersvrijstelling kan op eenzelfde manier worden vastgesteld. In 2021 was sprake van 104.700 akten waarin een beroep is gedaan op de startersvrijstelling.³⁴ Vanaf 2022 is het gebruik opgenomen in het aangiftebericht.

De vrijstelling voor de terugkoop van VoV-woningen is ingevoerd per 1 januari 2022. Hierover is nog geen volledig jaar aan informatie over het gebruik beschikbaar. Voor de raming van het gebruik

³² Per 1-1-2022 is onder de letter t de vrijstelling voor terugkoop onder een verkoopregulerend beding opgenomen. In de periode 2017-2019 waarover de analyse heeft plaatsgevonden was onder de letter t geen vrijstelling opgenomen (vervallen).

³³ Kamerstukken II 2021/2022, 35 927, nr. 123.

³⁴ Kamerstukken II 2021/2022, 35 927, nr. 123.

voorafgaand aan invoering is uitgegaan van verkrijgingen van circa 2.600 woningen per jaar waarvoor een beroep op de vrijstelling wordt gedaan³⁵

5.2 Budgettaire belang

In aanvulling op de frequentie van gebruik is ook het budgettaire belang dat gemoeid is met een vrijstelling relevant om het relatieve belang van de vrijstellingen te duiden. De opbrengst van de overdrachtsbelasting is opgelopen van € 2,7 miljard in 2017 naar € 4,6 miljard in 2023, zie tabel 6. Deze stijging wordt hoofdzakelijk veroorzaakt door de stijgende woningprijzen en de tariefverhogingen in de OVB.

Tabel 6. Ontvangen overdrachtsbelasting in mln euro (bron: CBS)

	2017	2018	2019	2020	2021	2023
Ontvangen overdrachtsbelasting	2.727	3.041	3.071	3.553	3.819	4.602

In bijlage 9 van de miljoenennota is daarnaast het budgettaire belang van enkele fiscale regelingen in de overdrachtsbelasting opgenomen. Fiscale regelingen kosten geld in de vorm van lagere belastingontvangsten. Het budgettaire belang weerspiegelt het bedrag aan misgelopen belastingontvangsten als gevolg van een bepaalde regeling. Dit is gepresenteerd in tabel 7. Daarbij is het belangrijk op te merken dat het hier gaat om ramingen. De ramingen in de tabel kennen een erg grote onzekerheid die hieronder verder wordt toegelicht. Het budgettaire belang van de overige vrijstellingen in de OVB is niet opgenomen in bijlage 9 vanwege een gebrek aan data.

Tabel 7. Budgettaire belang fiscale regelingen in de overdrachtsbelasting volgens de Miljoenennota 2024 (in lopende prijzen in mln euro)³⁶

	2019	2020	2021	2022	2023
OVB verlaagd tarief woningen niet-starters ³⁷	2.715	3.198	3.598	4.335	4.803
OVB vrijstelling woning starters	-	-	614	369	292
OVB vrijstelling terugkoop VoV woningen	-	-	6	36	54
OVB vrijstelling cultuurgrond	128	133	184	191	258
OVB vrijstelling bedrijfsoverdracht in familiesfeer	16	17	22	22	29

Vrijstellingen art. 15 WBR

Het budgettaire belang van de vrijstellingen is grotendeels onbekend. Het vrijgestelde bedrag is niet opgenomen in het aangiftebericht. Een analyse van notariële akten met Watson of een handmatige steekproef biedt hier ook geen uitkomst. Wanneer er sprake is van een vrijgestelde overdracht is zowel de waarde van de onroerende zaak als de waarde van de vrijstelling vaak niet gespecificeerd in de akte. Ook is niet altijd bekend welk tarief van toepassing is op de overdracht indien er wel overdrachtsbelasting verschuldigd zou zijn.

Voor de vrijstelling voor cultuurgrond en de vrijstelling voor bedrijfsoverdracht in familiesfeer is wel een raming van het budgettaire belang opgenomen in bijlage 9 van de Miljoenennota. De basis voor

³⁵ Zie de Ramingstoelichtingen bij het Belastingplan 2022, Kamerstukken II 2021/2022, 35 927, nr. 3.

³⁶ De recht gedrukte cijfers zijn schattingen van het budgettaire belang gebaseerd op concreet bronmateriaal over het gebruik van een regeling. De cursieve cijfers zijn ramingen.

³⁷ Tot en met 2020 alle woningen, ongeacht verkrijger.

deze ramingen zijn realisatiecijfers over 2013, het laatste jaar waarover grondslaggegevens uit notariële akten bekend zijn bij de Belastingdienst. Hierna nam de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie de rol van de Belastingdienst over in het registeren van notariële akten waardoor recentere gegevens ontbreken. Wel biedt de vanaf 2021 ingevoerde aangifteplicht nieuwe relevante informatie over het aantal keren dat een vrijstelling wordt gebruikt. De vrijgestelde bedragen blijven echter onbekend.

Het budgettaire belang van de vrijstelling voor landgoederen onder de Natuurschoonwet is in 2014 voor de beleidsevaluatie voor de Natuurschoonwet geraamd op € 5,5 miljoen per jaar.³⁸

Verlaagde tarief woningen en startersvrijstelling

Het budgettaire belang van het verlaagde tarief voor woningen kan globaal worden vastgesteld op basis van de totale ontvangsten overdrachtsbelasting en de verhouding woningen en niet woningen bij overdrachten.³⁹ Het budgettaire belang bedraagt gemiddeld € 3,7 miljard per jaar over de periode 2019-2023. Vanaf 2021 speelt ook het effect van de startersvrijstelling en de beperking van het verlaagde tarief tot verkrijgingen door natuurlijke personen die de woning anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaan gebruiken mee in de raming. Ook de tariefwijzigingen van het algemene tarief hebben invloed op de raming, net als de stijging van de woningprijzen.

Voor de raming van het budgettaire belang van de startersvrijstelling is daarnaast gebruik gemaakt van gegevens van het Kadaster. De startersvrijstelling heeft een budgettair belang van ongeveer € 600 miljoen in het eerste jaar van invoering en ongeveer € 300 miljoen in de jaren daarna. Er zijn nog geen realisatiecijfers bekend voor de totale ontvangsten van de overdrachtsbelasting in 2021 waardoor dit bedrag nog een raming betreft.

Voor de vrijstellingen voor de terugkoop van woningen met een verkoopregulerend beding (VoV-woningen) zijn voor de raming van het budgettaire belang daarnaast gegevens en inschattingen van aanbieders van VoV-producten gebruikt. Voor 2023 worden de kosten van deze fiscale regeling op € 54 miljoen geraamd. Er zijn nog geen realisatiecijfers beschikbaar omdat de vrijstelling per 2022 is ingevoerd. Het budgettaire belang in 2021 betreft een anticipatie-effect.

5.3 Registratie vrijstellingen vanaf 2022

Vanaf 2021 is de verplichting tot het doen van aangifte in gevallen waarin ter zake van een verkrijging een vrijstelling van overdrachtsbelasting wordt toegepast in de wet opgenomen. Deze aangifteplicht geldt voor alle vrijstellingen. De aangifteplicht is noodzakelijk om controle van de voorwaarden van de vrijstellingen mogelijk te maken voor de Belastingdienst. Deze noodzaak bestond al, maar werd versterkt met de invoering van de startersvrijstelling, omdat de Belastingdienst hiervoor onder meer moet controleren of de startersvrijstelling nog niet eerder is gebruikt. Door opname van de aangifteplicht wordt eventuele discussie voorkomen over het al dan niet moeten doen van aangifte in dergelijke gevallen.⁴⁰

Als ter zake van de verkrijging waarop een vrijstelling wordt toegepast een notariële akte is opgemaakt, wordt aangifte gedaan via de notaris. Indien de verkrijging niet plaatsvindt bij notariële akte zal de verkrijger zelf om uitnodiging tot het doen van aangifte moeten verzoeken binnen een

³⁸ Ecorys & Dienst Landelijk Gebied (2014): Beleidsevaluatie Natuurschoonwet 1926

³⁹ Dit betreft geen exacte inschatting omdat er ook woningen zijn waarvoor het 2%-tarief niet geldt.

⁴⁰ Kamerstukken II 2020/2021, 35 576, nr. 3.

maand na de betreffende verkrijging.⁴¹ De aangifteplicht is opgenomen in artikel 15, negende lid, eerste zin, WBR.

Bij het doen van aangifte worden vanaf 2021 meer gegevens verstrekt dan voorheen. In 2021 betreft dit de toe te voegen schriftelijke verklaring indien een verkrijger gebruik maakt van de startersvrijstelling of het verlaagde 2%-tarief voor woningen die hij anders dan tijdelijk als hoofdverblijf gaat gebruiken. Met ingang van 1 april 2022 is de inhoud van het elektronische aangiftebericht voor de overdrachtsbelasting uitgebreid.⁴² Per 2022 kunnen verkrijgers de schriftelijke verklaring ook afleggen door ondertekening van de akte waarin de notaris een standaardpassage opneemt die dezelfde functie en strekking heeft als de schriftelijke verklaring in het in 2021 verplicht gebruikte standaardformulier.⁴³

Met de registratie van de uitgebreide aangifteberichten heeft de Belastingdienst de beschikking over data om het gebruik van de diverse vrijstellingen in de OVB vanaf dat moment in kaart te brengen. Dit geeft extra inzicht in beleid, vergroot de toegevoegde waarde van toekomstige onderzoeken en evaluaties en verbetert de mogelijkheden tot handhaving en toezicht voor de Belastingdienst. Het budgettaire belang blijft echter lastig te achterhalen omdat de maatstaf van heffing waarop deze wordt toegepast niet aangegeven hoeft te worden. Ook zal zowel de waarde van de onroerende zaak als de waarde van de vrijstelling vaak nog altijd niet gespecificeerd zijn in de notariële akte. Voor toekomstige evaluaties blijft dit een belangrijke onderzoeksvraag en uitdaging.

5.4 Gebruik vrijstellingen in 2022

De eerste data over het gebruik van de vrijstellingen in 2022 zijn inmiddels beschikbaar. Omdat het elektronisch aangiftebericht per 1 april 2022 is uitgebreid zijn er op het moment van schrijven van dit rapport nog geen aantallen beschikbaar voor een volledig jaar. Wel geeft de onderzochte periode al een goed eerste beeld van het gebruik. Dit is weergegeven in tabel 8. Ter vergelijking is ook het gebruik van de vrijstelling zoals geschat voor 2019 opgenomen.

Tabel 8. Gebruik vrijstellingen in 2022 volgens aangiftes

Beroep op bepaling van artikel 15 lid 1		2022⁴⁴	2019
Artikel 15 algemeen		-	5.746
letter a	samenloop omzetbelasting	32.632	37.978
letter b	bedrijfsopvolging in familiesfeer	857	787
letter c	publiekrechtelijke lichamen	4.162	4.335
letter e ten eerste	Inbreng van een onderneming	235	737
letter e ten tweede	omzetting van een onderneming	897	
letter f ten eerste	verdeling vermogen van een onderneming/vennootschap	25	48
letter f ten tweede	vereffening van een onderneming/vennootschap	22	
letter g	verdeling gemeenschap samenwoners	5.833	7.984
letter h 5a	bedrijfsfusie	204	1.102

⁴¹ Staatsblad 2020, 545.

⁴² In 2021 worden deze gegevens opgenomen in de akte dan wel met een schriftelijke verklaring aan de akte gehecht. Voor de periode tot en met 31 maart 2022 is een overgangsregeling ingevoerd omdat het niet voor alle notarissen mogelijk bleek om de benodigde software tijdig te implementeren. In deze periode zal de aangifteverplichtingen zoals deze er waren op 31 december 2021 blijven gelden.

⁴³ Kamerstukken II 2021/2022, 35 927, nr. 11.

⁴⁴ De aantallen betreffen alle keren dat beroep is gedaan op een vrijstelling in de periode april t/m december 2022 en daarnaast een deel van de beroepen uit januari t/m april 2022. Het uitgebreide elektronische aangiftebericht wordt vanaf april 2022 bij elke overdracht ingevuld. In de maanden daarvoor is het al gebruikt voor een deel, maar niet alle, overdrachten. In werkelijkheid zal het aantal keren per jaar dat de vrijstellingen worden toegepast dus iets hoger liggen dan in de tabel.

letter h 5b	interne reorganisatie	773	
letter h 5bis	juridische fusie	80	
letter h 5c	juridische splitsing	104	
letter h 5d	taakoverdracht	42	
letter i	door verkrijger aangebrachte zaken	1.291	2.233
letter j	bodembestanddelen	3	0
letter k	onderwijs	71	118
letter l	landinrichting	177	148
letter m	BBL	0	0
letter n	wooninvesteringsfonds	13	2
letter o en oa	wijkontwikkelingsmaatschappijen	8	17
letter p	vanaf 2021: startersvrijstelling	51.658	-
letter q	cultuurgrond	4.761	7.935
letter r	herstel art.19	41	27
letter s	natuurgrond	962	1.231
letter t	vanaf 2021: terugkoop VoV-woningen	778	-
letter u	Staatsbosbeheer	61	64
letter x	wilsrecht	6	0
letter y	kabels en leidingen	1.262	1.801
Andere artikelen			
artikel 15 lid 6	samenloopvrijstelling	229	0
artikel 9a NSW	landgoederen	190	300
Totaal		107.385	72.950
Totaal excl. startersvrijstelling en vov-woningen		54.949	72.595

Op het eerste gezicht lijkt er in 2022 veel vaker een beroep te zijn gedaan op een van de vrijstellingen. Dit verschil wordt echter veroorzaakt door de startersvrijstelling (en in mindere mate de vrijstelling bij terugkoop van VoV-woningen). Deze vrijstellingen zijn pas in 2021 geïntroduceerd, een beroep hierop was dus nog niet mogelijk in 2019. Nemen we deze twee vrijstellingen niet mee in het totaalbeeld dan is in de eerste 9 maanden van 2022 ongeveer 55.000 keer een beroep gedaan op een vrijstelling⁴⁵. Als dit aantal geëxtrapoleerd wordt naar een heel jaar zou in heel 2022 ca. 73.000 keer een beroep gedaan worden op een vrijstelling. Dit komt overeen met het beeld dat is ontstaan door de steekproef in 2017 t/m 2019, waarin jaarlijks tussen de 68.000 en 78.000 keer een vrijstelling werd toegepast.

Bij vergelijking van het gebruik van de individuele vrijstellingen blijkt dat het algehele beeld of een vrijstelling enkele tientallen, honderden of duizenden keren wordt toegepast overeenkomt voor 2019 en 2022. Hieruit kan afgeleid worden dat het onderzoek naar notariële akten met behulp van Watson een goede indicatie heeft opgeleverd van het gebruik van de vrijstellingen. Analyses van het gebruik

⁴⁵ De aantallen betreffen alle keren dat beroep is gedaan op een vrijstelling in de periode april t/m december 2022 en daarnaast een deel van de beroepen uit januari t/m april 2022. Het uitgebreide elektronische aangiftebericht wordt vanaf april 2022 bij elke overdracht ingevuld. In de maanden daarvoor is het al gebruikt voor een deel, maar niet alle, overdrachten. In werkelijkheid zal het aantal keren dat de vrijstellingen jaarlijks worden toegepast dus hoger liggen.

over de komende jaren kan het beeld verfijnen waardoor in de toekomst preciezer het gebruik van de individuele vrijstellingen bepaald kan worden.

Tabel 9 zoomt daarnaast nog in op de vrijstellingen van artikel 15 lid 1 letter h WBR. Daarbij is met een steekproef van 100 akten het gebruik in 2019 uitgesplitst naar de verschillende soorten vrijstellingen. In het nieuwe aangiftebericht wordt deze uitsplitsing ook gevraagd. Uit een vergelijking van de resultaten voor 2019 en 2020 blijkt ook deze uitsplitsing in ieder geval een representatief beeld te hebben gegeven van de meest en minst gebruikte vrijstellingen.

Tabel 9. Uitsplitsing akten 15 lid 1 letter h in 2019 en 2022

Vrijstelling 15 lid 1 letter h	% steekproef 2019	Schatting totaal aantal akten 2019	% volgens aangiftebericht 2022	Aantal akten in 2020
Juridische fusie (art. 5bis UBBR)	13%	143	7%	80
Bedrijfsfusie (art. 5a UBBR)	13%	143	17%	204
Interne reorganisatie (art. 5b UBBR)	68%	749	64%	773
Juridische splitsing (art. 5c UBR)	6%	66	9%	104
Taakoverdracht (art. 5d UBBR)	0%	0	3%	42
	<i>100%</i>	<i>1.102</i>	<i>100%</i>	<i>1.203</i>

6. Uitvoering

De overdrachtsbelasting is een tijdstipbelasting. Het enkelvoudige karakter hiervan is kenmerkend. Dat wil zeggen: overdrachtsbelasting betalen is voor de meeste belastingplichtigen geen regelmatig terugkerend fenomeen. Zeker voor de meeste particulieren is het kopen van vastgoed iets wat ze maar een (paar) keer in hun leven doen.

Hoewel de belasting wordt geheven van de verkrijger, worden aangifte en betaling meestal gedaan door de notaris (uitzonderingen daargelaten, bijvoorbeeld bij verkrijging van de economische eigendom en aandelen in zogenaamde onroerendezaakrechtspersonen). Voor de Belastingdienst is de notaris in beginsel het aanspreekpunt, maar de verkrijger is de belastingplichtige. Aan deze wordt bijvoorbeeld een eventuele naheffingsaanslag opgelegd. De notaris is onder omstandigheden hoofdelijk aansprakelijk, wat een prikkel geeft voor de correcte aangifte en afdracht van de OVB.

De OVB is een zelfstandige heffing, maar heeft in voorkomende gevallen raakvlakken met de inkomstenbelasting, omzetbelasting, vennootschapsbelasting, schenk- en erfbelasting en de Natuurschoonwet 1928. De keuzes die gemaakt worden in de OVB, kunnen directe gevolgen hebben voor de heffing van andere middelen. OVB vormt daarom een onderdeel van de integrale klantbehandeling.

De werkzaamheden van een inspecteur voor de OVB bestaan voor een belangrijk deel uit het voeren van vooroverleg, het controleren van aangiften en het naheffen van belasting. Bijzonder element in het toezicht is de aanpak van fraude en constructies, waarbij partijen met betrekking tot (voorgenomen of reeds uitgevoerde) transacties proberen heffing te ontgaan.

Belangrijke aandachtspunten vormen ook de vrijstellingen die opgenomen zijn in artikel 15 WBR. Deze faciliteiten vergen, naast vaak zeer specialistische fiscale kennis, soms ook vergaande kennis van aanpalende rechtsgebieden en/of feitelijke zaken (branche- en productkennis). De frequentie van de toepassing van de diverse vrijstellingen, het karakter en de complexiteit van deze vrijstellingen lopen sterk uiteen.

Voor de verkenning is gekozen om de diverse uitvoeringsaspecten van de vrijstellingen in artikel 15 WBR kwantitatief te beoordelen. De resultaten hiervan zullen worden toegelicht in paragraaf 6.1. Aanvullend hierop worden de uitvoeringsaspecten van twee fiscale regelingen uitgelicht in paragraaf 6.2.

6.1 Uitvoeringsaspecten van de vrijstellingen in artikel 15 WBR

Om de uitvoeringsaspecten van de verschillende vrijstellingen en het verlaagde tarief in beeld te krijgen is in de periode eind 2018 tot begin 2019 aan zeven belastinginspecteurs gevraagd om per vrijstelling en het verlaagde tarief aan te geven hoe hoog de belasting van de uitvoering is op de volgende vier deelonderwerpen: interactie met burgers en bedrijven, complexiteit, handhavingsrisico's en fraudegevoeligheid. De inspecteurs hebben per faciliteit voorgenoemde aspecten een beoordeling gegeven tussen 1 (zeer geringe belasting van de uitvoering) tot en met 7 (zeer hoge belasting van de uitvoering). Bijlage 2 bevat een specificatie van de interviewvragen.

Tabel 10 geeft een overzicht van de belasting van de uitvoering door de vrijstellingen en het verlaagde tarief op basis van de gemiddelde scores van de belastinginspecteurs. De scores moeten voorzichtig geïnterpreteerd worden. Zo komt het bij de OVB voor dat bij een aantal vrijstellingen in de meeste gevallen sprake is van een lage score, maar in een aantal gevallen sprake kan zijn van hoge risico's. Ook komt niet elke inspecteur evenveel in aanraking met bepaalde vrijstellingen of

tariefvraagstukken. Daarnaast kan de complexiteit van de regelingen door de tijd veranderen in zowel positieve als negatieve zin, bijvoorbeeld omdat jurisprudentie meer duidelijkheid schept of tot nieuwe discussies leidt. De scores van de inspecteurs kunnen onderling verschillen, waardoor een gemiddelde score niet altijd het volledige beeld schetst. Waar de scores van de individuele inspecteurs op een aspect meer dan 3 punten verschillen is dit aangegeven door de score in de tabel te onderstrepen. In Bijlage 3 is een uitgebreider overzicht opgenomen inclusief de meest voorkomende scores per onderdeel.

Tabel 10 - Belasting van de uitvoering per vrijstelling / verlaagd tarief
Schaal 1 (zeer geringe belasting) tot 7 (zeer hoge belasting)

	Interactie burgers / bedrijven	Complexiteit	Handhaving gsriscico's	Fraudegevoeligheid
Vrijstelling samenloop omzetbelasting (art.15, 1, a)	4,3	4,6	4,9	4,7
Vrijstelling bedrijfsopvolging in familiesfeer (b)	4,0	4,1	<u>4,0</u>	<u>2,7</u>
Vrijstelling publiekrechtelijke lichamen (c)	<u>1,7</u>	<u>1,6</u>	<u>1,6</u>	<u>1,6</u>
Vrijstelling inbreng of omzetting van een onderneming (e jo. art. 4 UBBR)*	4,5	3,8	4,0	4,0
Vrijstelling inbreng of omzetting van een onderneming (e jo. art. 5 UBBR)*	4,2	3,8	3,7	<u>3,5</u>
Vrijstelling verdeling of vereffening vermogen van een onderneming/vennootschap (f)*	<u>2,8</u>	3,3	<u>3,7</u>	<u>3,3</u>
Vrijstelling verdeling gemeenschap samenwoners (g)	<u>3,9</u>	3,6	<u>3,0</u>	<u>2,7</u>
Vrijstelling juridische fusie (h jo. art. 5bis UBBR)	<u>5,4</u>	<u>5,9</u>	5,0	<u>4,4</u>
Vrijstelling bedrijfsfusie (h jo. art. 5a UBBR)*	<u>3,5</u>	<u>3,3</u>	<u>3,2</u>	<u>2,8</u>
Vrijstelling interne reorganisatie (h jo. art. 5b UBBR)	<u>4,3</u>	<u>4,0</u>	<u>3,6</u>	<u>3,4</u>
Vrijstelling juridische splitsing (h jo. art. 5c UBBR)	5,3	5,9	5,4	5,0
Vrijstelling taakoverdracht tussen vereniging of ANBI (h jo. art. 5d UBBR)	4,4	5,1	4,4	<u>3,9</u>
Vrijstelling van door verkrijger aangebrachte zaken (i)	2,9	<u>3,6</u>	3,9	<u>3,7</u>
Vrijstelling bodembestanddelen (j)*	<u>1,0</u>	2,0	<u>1,5</u>	<u>1,5</u>
Vrijstelling onderwijs (k)	2,6	<u>5,1</u>	<u>4,1</u>	<u>3,4</u>
Vrijstelling landinrichting (l)*	2,8	<u>3,8</u>	<u>5,4</u>	<u>5,4</u>
Vrijstelling BBL (m)*	<u>1,3</u>	<u>1,3</u>	<u>1,3</u>	<u>1,3</u>
Vrijstelling Wooninvesteringsfonds (n)*	2,0	2,3	<u>2,3</u>	1,7
Vrijstelling Wijkontwikkelingsmaatschappijen (o en oa)*	<u>3,3</u>	3,7	<u>2,7</u>	2,0
Vrijstelling cultuurgrond (q)	4,9	3,9	4,9	<u>3,9</u>
Vrijstelling herstel art.19 (r)	<u>3,3</u>	<u>5,1</u>	5,0	<u>5,3</u>
Vrijstelling natuurgrond (s)	2,0	2,9	3,0	2,6
Vrijstelling Staatsbosbeheer (u)*	<u>1,4</u>	<u>1,8</u>	<u>1,8</u>	<u>1,8</u>
Vrijstelling wilsrecht (x)*	<u>1,3</u>	6,0	<u>4,0</u>	3,3
Vrijstelling kabels en leidingen (y)	<u>3,3</u>	<u>5,3</u>	<u>5,0</u>	<u>4,9</u>
Tarief (artikel 14-2 WBR)*	6,7	5,7	6,7	5,7

**Enkele inspecteurs gaven aan te weinig ervaring met deze vrijstelling / het verlaagde tarief te hebben en hebben daarom geen scores toegekend.*

6.2 Uitgelichte regelingen

Om te illustreren welke dilemma's de Belastingdienst tegenkomt bij de uitvoering van de diverse regelingen binnen de OVB worden in deze paragraaf twee onderwerpen nader toegelicht.

Begrip woning

Sinds 15 juni 2011 kent de WBR in artikel 14 een tariefdifferentiatie voor de OVB. In afwijking van het algemene tarief van 6% (per 2021 8% en per 2023 10,4%), geldt er een 2% tarief voor de verkrijging van woningen en aanhorigheden bij woningen. Deze regeling vergde ten tijde van de uitvraag zeer veel capaciteit in de uitvoering, omdat het begrip 'woning' niet in artikel 14 WBR is gedefinieerd en niet altijd eenduidig te vatten is. Zo is er veel discussie (geweest) over de toepassing van het tarief bij transformatie van kantoren naar woningen en bij complexen waarbij wonen en zorgverlening worden gecombineerd. Inmiddels is de beoordelingsmaatstaf of sprake is van een object dat naar zijn aard bestemd is voor bewoning wel verduidelijkt in de jurisprudentie.⁴⁶

Teruggaaf bij het terugdraaien van de verkrijging

De regeling van artikel 19 WBR, in samenhang met de vrijstelling van artikel 15, eerste lid, onderdeel r, WBR biedt belastingplichtigen de mogelijkheid om een teruggaaf van eerder betaalde OVB te vragen als een verkrijging wordt teruggedraaid. Dit gebeurt soms vele jaren later, bijvoorbeeld doordat een aan de verkrijging verbonden ontbindende voorwaarde in vervulling gaat of wegens niet correcte nakoming van een verbintenis (wanprestatie). Hoewel het gebruik van de regeling beperkt lijkt is deze regeling complex in de uitvoering, moeilijk handhaafbaar en bovendien constructiegevoelig. Ook levert de regeling vaak discussie op over bijvoorbeeld de vraag of er in civielrechtelijke zin wel sprake is van een ontbindende voorwaarde en of is voldaan aan het vereiste dat de toestand van vóór de verkrijging feitelijk en rechtens is hersteld.

⁴⁶ Onder meer Hoge Raad 24 februari 2017 met nummers ECLI:NL:HR:2017:290, ECLI:NL:HR:2017:294, en ECLI:NL:HR:2017:295.

7. Conclusie

Het doel van de verkenning is om in kaart te brengen in hoeverre er aanleiding is om nader onderzoek te doen naar bepaalde vrijstellingen binnen de overdrachtsbelasting. De relevantie van de verschillende vrijstellingen wordt bepaald op basis van vier aspecten: beleidsdoel, kennis, gebruik⁴⁷ en (belasting van de) uitvoering. Tabel 11 geeft een overzicht van deze aspecten per vrijstelling.

Tabel 11. Samenvatting bevindingen vrijstellingen en verlaagde tarief

Vrijstelling artikel 15 WBR	Beleidsdoel	Kennis	Gebruik	Uitvoering
Samenloop omzetbelasting (art.15, 1, a)	Afbakening grondslag	-	Hoog	Hoog
Bedrijfsopvolging in familiesfeer (b)	Beleidsinstrument	Evaluatie (2014, 2022)	Midden	Midden
Publiekrechtelijke lichamen (c)	Afbakening grondslag	-	Hoog	Laag
Inbreng of omzetting van een onderneming (e)	Beleidsinstrument	-	Midden	Midden
Verdeling of vereffening vermogen van een onderneming/vennootschap (f)	Beleidsinstrument	-	Laag	Midden
Verdeling gemeenschap samenwoners (g)	Afbakening grondslag	-	Hoog	Midden
Fusie/splitsing/reorganisatie/taakoverdracht (h)	Beleidsinstrument	-	Hoog	Hoog
Door verkrijger aangebrachte zaken (i)	Afbakening grondslag	-	Hoog	Midden
Bodembestanddelen (j)	Afbakening grondslag	-	Laag	Laag
Onderwijs (k)	Afbakening grondslag	-	Midden	Midden
Landinrichting (l)	Beleidsinstrument	Evaluatie (2016)	Midden	Hoog
BBL (m) *	Afbakening grondslag	Evaluatie (2016)	Laag	Laag
Wooninvesteringsfonds (n)	Beleidsinstrument	-	Laag	Midden
Wijkontwikkelingsmaatschappijen (o en oa)	Beleidsinstrument	Evaluatie (2017)	Laag	Midden
Startersvrijstelling (p)	Beleidsinstrument	Verkenning (2019)	Hoog	Hoog
Cultuurgrond (q)	Beleidsinstrument	Evaluatie (2015)	Hoog	Hoog
Herstel art.19 (r)	Afbakening grondslag	-	Laag	Hoog
Natuurgrond (s)	Beleidsinstrument	Evaluatie (2016)	Hoog	Midden
Terugkoop onder verkoopregulerend beding (t)	Beleidsinstrument	-	Midden	Onbekend
Staatsbosbeheer (u)	Afbakening grondslag	-	Laag	Laag
Wilsrecht (x)	Afbakening grondslag	-	Laag	Midden
Kabels en leidingen (y)	Afbakening grondslag	-	Midden	Hoog

⁴⁷ De relevantie wordt bij voorkeur gebaseerd op budgettair belang. Omdat hier voor het merendeel van de regelingen geen gegevens over beschikbaar zijn is gekozen voor een pragmatische oplossing en is de frequentie van gebruik gekozen.

Overige regelingen	Beleid	Kennis	Gebruik	Uitvoering
Vrijstelling landgoederen art. 9a Natuurschoonwet	Beleidsinstrument	Evaluatie (2014)	Midden	Onbekend
Tariefdifferentiatie 2021 (art. 14 WBR)	Beleidsinstrument	Verkenning (2019)	Hoog	Hoog

Gebruik – hoog: >1.000 keer per jaar, midden: tussen 100 en 1.000 keer per jaar, laag: <100 keer per jaar
 Uitvoeringslast – hoog: gemiddelde score >4, midden: tussen 2 en 4, laag: <2

*Vanaf 2019 niet meer in gebruik

Op basis van deze samenvatting zijn er enkele vrijstellingen te onderscheiden waarvoor aanleiding is tot evaluatie of nader onderzoek. Dit betreft allereerst de vrijstellingen die als beleidsinstrument dienen. De vrijstelling voor wooninvesteringsfondsen (letter n) is nog niet eerder geëvalueerd. De vrijstellingen voor landinrichting (letter l), cultuurgrond (letter q) en natuurgrond (letter s)⁴⁸ in deze categorie zijn weliswaar al eerder onderzocht, maar bij al deze onderzoeken ontbrak waardevolle informatie en is het toetsingskader fiscale regelingen niet doorlopen waardoor actualisatie wenselijk is. Daarnaast zijn deze evaluaties alweer enige tijd geleden uitgevoerd.

Ook de startersvrijstelling en de tariefdifferentiatie geven aanleiding tot evaluatie. Een evaluatie van de differentiatie overdrachtsbelasting en startersvrijstelling staat momenteel gepland voor 2024 waarna de resultaten in 2025 gepubliceerd zullen worden.⁴⁹ In deze evaluatie zullen ook de effecten van het stapsgewijs verhoogde algemene tarief worden onderzocht. De vrijstelling voor terugkoop van een woning met een verkoopregulerend beding zal hierin meegenomen worden vanwege de samenhang met de tariefdifferentiatie.

De vrijstelling voor bedrijfsoverdracht in de familiesfeer (letter b) is in 2014 geëvalueerd als onderdeel van een bredere evaluatie naar fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht. Het CPB heeft in 2022 opnieuw een evaluatie van fiscale regelingen voor bedrijfsoverdracht uitgevoerd, maar concludeert ten aanzien van de vrijstelling in de OVB enkel dat er geen aanleiding is om aan te nemen dat de conclusies uit de evaluatie uit 2014 niet meer actueel zijn. Omdat de vrijstelling een beleidsdoel heeft en de evaluatie uit 2014 beperkt inzicht geeft is er aanleiding om deze vrijstelling alsnog opnieuw te evalueren. Deze vrijstelling wordt samen geëvalueerd met de overige vrijstellingen die betrekking hebben op ondernemingen: de vrijstelling bij inbreng of omzetting van een onderneming (letter e), bij verdeling of vereffening vermogen van een onderneming/vennootschap (letter f) en bij fusie, splitsing of reorganisatie (letter h).

Tot slot zijn er nog enkele vrijstellingen die dienen als afbakening van de grondslag en waarvan uit de verkenning blijkt dat enkele van deze vrijstellingen veel gebruikt worden en/of een groot beslag leggen op de uitvoeringscapaciteit bij de Belastingdienst. Dit betreft de vrijstelling voor samenloop met de omzetbelasting (letter a), bij verdeling van een gemeenschap tussen samenwoners (letter g), voor door de verkrijger aangebrachte zaken (letter i) en voor kabels en leidingen (letter y). Voor deze vrijstellingen kan het waardevol zijn om nader onderzoek te doen om eventuele knelpunten in de wetgeving weg te nemen en de uitvoering en handhaving te verbeteren. Voor de vrijstelling voor samenloop met de omzetbelasting ligt het voor de hand deze te evalueren in de al geplande evaluatie van vrijstellingen in de btw.

Door het nieuwe aangiftebericht is vanaf 1 april 2022 nieuwe data beschikbaar over het gebruik van de vrijstellingen in termen van aantallen. Deze informatie vergroot de toegevoegde waarde van een onderzoek of evaluatie naar de vrijstellingen. Omdat 2023 het eerste volledige jaar is waarover deze data beschikbaar zullen zijn, ligt het voor de hand om toekomstige onderzoeken naar de vrijstellingen

⁴⁸ De vrijstelling voor Bureau Beheer Landbouwgronden (letter m) ontbreekt in dit rijtje vrijstellingen als beleidsinstrument omdat de werkzaamheden van dit bureau per 2019 zijn gestaakt.

⁴⁹ Kamerstukken II 2021/2022, 35 925, nr. 2.

in de overdrachtsbelasting vanaf 2024 plaats te laten vinden. Een concrete planning voor de te evalueren vrijstellingen is opgenomen in tabel 12.

In deze planning is ervoor gekozen om de vrijstellingen gefaseerd te evalueren waarbij er geclusterd wordt op onderwerp. In het al in 2024 geplande onderzoek naar de tariefdifferentiatie en startersvrijstelling zullen ook de vrijstelling voor wooninvesteringsfondsen en wijkontwikkelingsmaatschappijen betrokken worden, omdat al deze vrijstellingen raken aan de woningmarkt. In 2025 worden vervolgens de vrijstellingen op het gebied van ondernemerschap geëvalueerd. Het jaar daarop staat de evaluatie van vrijstellingen met een relatie tot natuur en landbouw gepland en tot slot in 2027 een evaluatie van de vrijstellingen met een meer technisch of notarieel karakter.

Tabel 12. Evaluatieplanning fiscale regelingen overdrachtsbelasting

Regeling	Planning evaluatie
Vrijstelling voor wooninvesteringsfondsen (n)	2024
Vrijstelling voor wijkontwikkelingsmaatschappijen (o en oa)	
Startersvrijstelling (p)	
Vrijstelling terugkoop onder verkoopregulerend beding (t)	
Tariefdifferentiatie (art. 14)	
Vrijstelling voor bedrijfsopvolging in familiesfeer (b)	2025
Vrijstelling bij inbreng of omzetting van een onderneming (e)	
Vrijstelling bij verdeling/vereffening vermogen van een onderneming/vennootschap (f)	
Vrijstelling bij fusie, splitsing, reorganisatie of taakoverdracht (h)	2026
Vrijstelling voor landinrichting (l)	
Vrijstelling voor cultuurgrond (q)	
Vrijstelling voor natuurgrond (s)	
Vrijstelling voor landgoederen Natuurschoonwet (art. 9a NSW)	2027
Vrijstelling bij verdeling gemeenschap samenwoners (g)	
Vrijstelling voor door verkrijger aangebrachte zaken (i)	
Vrijstelling voor bodembestanddelen (j)	
Vrijstelling voor herstel art. 19 (r)	
Vrijstelling voor wilsrecht (x)	
Vrijstelling voor kabels en leidingen (y)	Btw-vrijstellingen (2024)
Vrijstelling voor samenloop met de omzetbelasting (a)	

Bijlagen

Bijlage 1 Bevindingen uit eerdere evaluaties

Zes van de vrijstellingen uit artikel 15 WBR zijn geëvalueerd in eerdere onderzoeksrapporten. Het betreft de vrijstellingen voor bedrijfsoverdracht in familiesfeer, cultuurgrond, stedelijke herstructurering, Wet inrichting landelijk gebied, Bureau Beheer Landbouwgronden en natuurgrond. Onderstaande tabellen geven een overzicht van de bevindingen van deze evaluaties per vrijstelling.

Vrijstelling bedrijfsopvolging in familiesfeer	
'Fiscale regelingen gericht op de bedrijfsoverdracht' (2014)⁵⁰	
<i>Methode</i>	Theoretische analyse van de effecten van de vrijstelling en een enquête onder verkrijgers van overgedragen ondernemingen.
<i>Doeltreffendheid</i>	In theorie resulteert de regeling voor de overdrachtsbelasting in meer bedrijfsoverdrachten doordat de betalingsbereidheid van de verkrijger toeneemt.
<i>Doelmatigheid</i>	Op basis van de Miljoenennota wordt een inschatting gemaakt van de belastinguitgaven voor de vrijstelling, tussen de 15 en 20 miljoen euro per jaar over de periode 2008-2012. Verder worden hier geen conclusies aan verbonden.
<i>Gebruik</i>	Uit de enquête blijkt dat 49% van de verkrijgers die een onderneming met onroerend goed van een familielid kocht gebruik heeft gemaakt van de vrijstelling.
<i>Uitvoering</i>	Op basis van gesprekken met medewerkers van de Belastingdienst wordt een kwalitatieve omschrijving van het uitvoeringsproces gegeven.
<i>Ontbrekende gegevens</i>	Frequentie toepassing vrijstelling en het gemiddelde vrijgestelde bedrag per transactie. Kwantitatieve gegevens omtrent de uitvoeringslasten. Kwantitatieve gegevens omtrent de bedrijfsprestaties van bedrijven waarbij gebruik is gemaakt van de vrijstelling in een reeks van jaren voor en na de overdracht. Hierdoor is een econometrische analyse niet mogelijk.
<i>Overig</i>	De gebruikte combinatie van onderzoeksmethodes vormt een alternatief voor een econometrische analyse waarbij gekeken wordt of de invoering van de regeling het aantal bedrijfsoverdrachten beïnvloedt en waarbij het effect op de bedrijfsprestaties gemeten wordt. Vanwege het ontbreken van deze gegevens wordt in het onderzoek geconcludeerd dat de uitkomsten minder zeker zijn.

Vrijstelling cultuurgrond	
'Fiscale faciliteiten agrosector' (2015)⁵¹	
<i>Methode</i>	Gesprekken met deskundigen en informatie over grondtransacties uit het BedrijvenInformatienet van de Universiteit Wageningen.
<i>Doeltreffendheid</i>	De evaluatie gaat niet in op de doeltreffendheid van de vrijstelling.
<i>Doelmatigheid</i>	De evaluatie gaat niet in op de doelmatigheid van de vrijstelling.
<i>Gebruik</i>	Op basis van gesprekken met experts wordt geconcludeerd dat momenteel bij vrijwel het gehele areaal aan verhandelde grond op de vrije markt gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling. Geschat wordt dat het voordeel per vrijstelling gemiddeld € 1500 per bedrijf per jaar bedraagt.
<i>Uitvoering</i>	De evaluatie gaat niet in op de uitvoeringsaspecten van de regeling.
<i>Ontbrekende gegevens</i>	De doeltreffendheid, doelmatigheid en de uitvoeringslasten. Aangiftegegevens van de Belastingdienst en informatie uit notariële aktes.

⁵⁰ N. Rosenboom, T. Smits, K. van Buijen, M. Gerritsen en C. Koopmans, Evaluatie fiscale regelingen gericht op bedrijfsoverdracht, SEO, 2014.

⁵¹ H. Silvis, H. van der Veen en M. Voskuilen, Fiscale faciliteiten agrosector, LEI Wageningen UR, 2014.

	Een algemeen-economische analyse en een evaluatie van de effecten van het beleid vanuit het perspectief van Financiën en de Belastingdienst.
<i>Overig</i>	De focus van de evaluatie ligt op de gevolgen van een eventuele afschaffing van de vrijstelling voor de direct betrokkenen en de land- en tuinbouwsector. Effecten voor de economie als geheel worden niet meegenomen.

Vrijstelling wijkontwikkelingsmaatschappijen	
'Evaluatie WOM-regeling' (2017) ⁵²	
<i>Methode</i>	Interviews met betrokkenen en deskundigen en een analyse van bedragen opgenomen in notariële akten.
<i>Doeltreffendheid</i>	Als het doel van de regeling is projecten te ondersteunen waarin meerdere partijen in een gezamenlijke entiteit met elkaar willen samenwerken dan is de vrijstelling doeltreffend. De vrijstelling speelt echter geen prominente rol in het stimuleren van dergelijke samenwerkingen.
<i>Doelmatigheid</i>	Het budgettaire belang is minder dan een miljoen euro per jaar. De evaluatie gaat verder niet in op de doelmatigheid van de vrijstelling.
<i>Gebruik</i>	Op basis van gegevens uit notariële akten wordt geconcludeerd dat het gebruik van de regeling en de omvang van de vrijgestelde bedragen sterk is afgenomen sinds 2006, met name sinds de verlaging van de overdrachtsbelasting voor woningen.
<i>Uitvoering</i>	Uit gesprekken met deskundigen blijkt dat de afstemming tussen BZK dat de WOM-status toekent en de Belastingdienst die de vrijstelling verleent voor verbetering vatbaar is. Verder wordt de uitvoering niet besproken.
<i>Ontbrekende gegevens</i>	Exacte cijfers over het gebruik van de regeling. Gegevens over de uitvoering.
<i>Overig</i>	De grote administratieve inspanning die partijen moeten doen om van de WOM-regeling gebruik te kunnen maken wordt genoemd als belemmering voor het gebruik van de regeling.

Vrijstelling Wet inrichting landelijk gebied	
'Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur' (2016) ⁵³	
<i>Methode</i>	Analyse van bestaand bronmateriaal zoals onderzoeksrapporten, databases en jaarverslagen en interviews met verschillende groepen betrokkenen.
<i>Doeltreffendheid</i>	Volgens respondenten wordt van de vrijstelling veel gebruik gemaakt en sluit deze aan bij de behoefte om de structuur van het landelijk gebied te verbeteren. Ook partijen buiten de beoogde doelgroep maken gebruik van de vrijstelling.
<i>Doelmatigheid</i>	Op basis van de Miljoenennota wordt geconcludeerd dat het budgettaire belang in de periode 2010-2015 1 miljoen euro per jaar was. Verder wordt de doelmatigheid niet toegelicht.
<i>Gebruik</i>	Op basis van informatie van de Belastingdienst vielen in de periode 2010-2013 tussen de 150 en 215 transacties per jaar onder de vrijstelling met een gemiddelde waarde van € 85.000 per transactie.
<i>Uitvoering</i>	De uitvoeringskosten zijn gering. De controle door de Belastingdienst van het beroep op de toepassing van de vrijstelling valt binnen de reguliere aangiftebehandeling.
<i>Ontbrekende gegevens</i>	Gegevens over gebruik, effecten en uitvoeringskosten. Een nulmeting. Hierdoor is het lastig om de effecten van de vrijstelling te bepalen.
<i>Overig</i>	Cijfers over het gebruik van de vrijstelling zijn een onderschatting van de praktijk aangezien bij kavelruil de waarden van de geruilde onroerende zaken niet in de akte staan.

Vrijstelling Bureau Beheer Landbouwgronden	
'Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur' (2016) ⁵³	
<i>Methode</i>	Analyse van bestaand bronmateriaal zoals onderzoeksrapporten, databases en jaarverslagen en interviews met verschillende groepen betrokkenen.

⁵² R. Kreeft, Evaluatie WOM-regeling, Companen, 2017.

⁵³ H. Silvis en H. van der Meulen, Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur. Wageningen Economic Research, 2016.

<i>Doeltreffendheid</i>	De vrijstelling wordt overzichtelijk en duidelijk gevonden door de betrokkenen, er is geen twijfel dat de doelgroep volledig wordt bereikt.
<i>Doelmatigheid</i>	Op basis van de Miljoenennota wordt geconcludeerd dat het budgettair belang is afgenomen van 15 miljoen in 2010 tot 4 miljoen in 2015.
<i>Gebruik</i>	Het aantal verkrijgingen dat onder de BBL vrijstelling valt is vastgesteld op basis van gegevens van de Belastingdienst en is sterk afgenomen in de periode 2010-2013, van 497 naar 208 verkrijgingen per jaar.
<i>Uitvoering</i>	De uitvoeringskosten voor deze vrijstelling zijn zeer gering. Er is weinig controle nodig.
<i>Ontbrekende gegevens</i>	Gegevens over gebruik, effecten en uitvoeringskosten. Een nulmeting. Hierdoor is het lastig om de effecten van de vrijstelling te bepalen.
<i>Overig</i>	Het dalende gebruik van de vrijstelling komt doordat BBL wordt beëindigd.

Vrijstelling natuurgrond	
<i>'Evaluatie fiscale vrijstellingen bos en natuur' (2016)</i> ⁵³	
<i>Methode</i>	Analyse van bestaand bronmateriaal zoals onderzoeksrapporten, databases en jaarverslagen en interviews met verschillende groepen betrokkenen.
<i>Doeltreffendheid</i>	Particulieren en private organisaties die natuurgrond verkrijgen worden niet volledig maar wel in een redelijke/voldoende mate bereikt. De vrijstelling draagt in beperkte mate bij aan het behoud en de toename van bezit van natuur door niet-overheden door natuurbezit een aantrekkelijker investeringsobject te maken, wordt vastgesteld op basis van interviews.
<i>Doelmatigheid</i>	Het budgettair effect van de vrijstelling is bepaald aan de hand van de Miljoenennota en was in de periode 2010-2015 gemiddeld 3 miljoen euro per jaar.
<i>Gebruik</i>	Op basis van informatie van de Belastingdienst vielen in de periode 2010-2013 gemiddeld 500 tot 750 transacties onder de vrijstelling met een gemiddelde waarde van € 74.000 per transactie.
<i>Uitvoering</i>	De uitvoeringskosten voor de overheid zijn klein. De controle van de door notarissen gedane aangiften overdrachtsbelasting door de Belastingdienst valt binnen de normale aangiftebehandeling. Verder hoeft alleen de tienjaarstermijn gecontroleerd te worden.
<i>Ontbrekende gegevens</i>	Gegevens over gebruik, effecten en uitvoeringskosten. Een nulmeting. Hierdoor is het lastig om de effecten van de vrijstelling te bepalen.
<i>Overig</i>	Volgens respondenten die deelnamen aan de interviews is niet iedere notaris bekend met deze vrijstelling. Mocht de vrijstelling vervallen dan kan voor een deel van de transacties een beroep worden gedaan op een andere vrijstelling.

Vrijstelling landgoederen Natuurschoonwet	
<i>'Beleidsvaluatie Natuurschoonwet 1928' (2014)</i> ⁵⁴	
<i>Methode</i>	Enquête onder landgoedeigenaren, interviews, bezoeken aan landgoederen, workshops en literatuuronderzoek.
<i>Doeltreffendheid</i>	De evaluatie gaat niet in op de doeltreffendheid van de vrijstelling OVB.
<i>Doelmatigheid</i>	De evaluatie gaat niet in op de doelmatigheid van de vrijstelling OVB.
<i>Gebruik</i>	De budgettaire derving van vrijstelling van overdrachtsbelasting de natuurschoonwet bedroeg ca. € 5,5 miljoen per jaar volgens een raming van het Ministerie van Financiën.
<i>Uitvoering</i>	De evaluatie gaat niet in op de uitvoeringsaspecten van de vrijstelling OVB.
<i>Ontbrekende gegevens</i>	Doeltreffendheid en doelmatigheid van de vrijstelling voor OVB, informatie over het gebruik van de OVB-vrijstelling, uitvoeringsaspecten.
<i>Overig</i>	Het onderzoek evalueert de Natuurschoonwet als geheel, niet de individuele fiscale regelingen.

⁵⁴ Ecorys & Dienst Landelijk Gebied (2014): Beleidsvaluatie Natuurschoonwet 1926

Bijlage 2 Interviewvragen uitvoeringsaspecten

Aan 7 inspecteurs overdrachtsbelasting is gevraagd om per vrijstelling in de overdrachtsbelasting een score te geven op de volgende vier uitvoeringsaspecten.

- **Interactie burgers/bedrijven**, denk daarbij aan:
 - o Aard en omvang van de doelgroep die wordt geraakt door de regeling
 - o Noodzakelijke communicatie met burgers/bedrijven
 - o Verwachte gedragseffecten van burgers en bedrijven
 - o Vooroverleg

- **Complexiteit**, denk daarbij aan:
 - o Begrijpelijkheid/uitlegbaarheid burgers en bedrijven
 - o Aantal wetten/regels
 - o Uitvoerbaarheid voor inspecteur

- **Handhavingsrisico's**, denk daarbij aan:
 - o Beschikbaarheid van voor handhaving benodigde gegevens (binnen de Belastingdienst/inwinbaar bij derden)
 - o Handhavingsstrategie: beschikbare middelen en intensiteit daarvan

- **Fraudegevoeligheid**, denk daarbij aan:
 - o Risico fraude/oneigenlijk gebruik
 - o (On)mogelijkheden tegengaan fraude/oneigenlijk gebruik

De score werd toegekend op een schaal van 1-7 waarbij het cijfer een indicatie geeft van de belasting van de uitvoering.

1	2	3	4	5	6	7
Zeer gering	Gering	Onder-gemiddeld	Gemiddeld	Boven-gemiddeld	Hoog	Zeer hoog

Bijlage 3 Resultaten uitvoeringsaspecten

		Interactie burgers/be drijven	Complexiteit	Handhaving gsriscos	Fraudegevoeligheid
Vrijstelling samenloop omzetbelasting (art.15, 1, a)	Gemiddelde cijfer	4,3	4,6	4,9	4,7
	Meest voorkomende cijfer	4 en 5	5	5	4 en 5
Vrijstelling bedrijfsopvolging in familiesfeer (b)	Gemiddelde cijfer	4,0	4,1	4,0	2,7
	Meest voorkomende cijfer	4	4 en 5	5	2, 3 en 4
Vrijstelling publiekrechtelijke lichamen (c)	Gemiddelde cijfer	1,7	1,6	1,6	1,6
	Meest voorkomende cijfer	2	2	2	2
Vrijstelling inbreng of omzetting van een onderneming (ejo. art. 4 UBBR)*	Gemiddelde cijfer	4,5	3,8	4,0	4,0
	Meest voorkomende cijfer	4	4	4	4
Vrijstelling inbreng of omzetting van een onderneming (ejo. art. 5 UBBR)*	Gemiddelde cijfer	4,2	3,8	3,7	3,5
	Meest voorkomende cijfer	4	4	4	3 en 4
Vrijstelling verdeling of vereffening vermogen van een onderneming/vennootschap (f)*	Gemiddelde cijfer	2,8	3,3	3,7	3,3
	Meest voorkomende cijfer	3	4	3 en 4	3
Vrijstelling verdeling gemeenschap samenwoners (g)	Gemiddelde cijfer	3,9	3,6	3,0	2,7
	Meest voorkomende cijfer	4	3	2	2
Vrijstelling juridische fusie (h jo. art. 5bis UBBR)	Gemiddelde cijfer	5,4	5,9	5,0	4,4
	Meest voorkomende cijfer	5	6	5	5
Vrijstelling bedrijfsfusie (h jo. art. 5a UBBR)*	Gemiddelde cijfer	3,5	3,3	3,2	2,8
	Meest voorkomende cijfer	2 en 4	2 en 3	2	2
Vrijstelling interne reorganisatie (h jo. art. 5b UBBR)	Gemiddelde cijfer	4,3	4,0	3,6	3,4
	Meest voorkomende cijfer	4		3	3
Vrijstelling juridische splitsing (h jo. art. 5c UBBR)	Gemiddelde cijfer	5,3	5,9	5,4	5,0
	Meest voorkomende cijfer	5	6	5	5
Vrijstelling taakoverdracht tussen vereniging of ANBI (h jo. art. 5d UBBR)	Gemiddelde cijfer	4,4	5,1	4,4	3,9
	Meest voorkomende cijfer	4	6	4	4
Vrijstelling van door verkrijger aangebrachte zaken (i)	Gemiddelde cijfer	2,9	3,6	3,9	3,7
	Meest voorkomende cijfer	3	3	3	3 en 5
Vrijstelling bodembestanddelen (j)*	Gemiddelde cijfer	1,0	2,0	1,5	1,5
	Meest voorkomende cijfer	1	1	1	1
Vrijstelling onderwijs (k)	Gemiddelde cijfer	2,6	5,1	4,1	3,4
	Meest voorkomende cijfer	2	6	4 en 5	3
Vrijstelling landinrichting (l)*	Gemiddelde cijfer	2,8	3,8	5,4	5,4
	Meest voorkomende cijfer	2 en 3	4	7	7
Vrijstelling BBL (m)*	Gemiddelde cijfer	1,3	1,3	1,3	1,3
	Meest voorkomende cijfer	1	1	1	1
Vrijstelling Wooninvesteringsfonds (n)*	Gemiddelde cijfer	2,0	2,3	2,3	1,7
	Meest voorkomende cijfer	2	2	1, 2 en 4	2
Vrijstelling Wijkontwikkelingsmaatschappijen (o en oa)*	Gemiddelde cijfer	3,3	3,7	2,7	2,0
	Meest voorkomende cijfer	2, 3 en 5	4	1, 3 en 4	1, 2 en 3

Vrijstelling cultuurgrond (q)	Gemiddelde cijfer	4,9	3,9	4,9	3,9
	Meest voorkomende cijfer	5	4	5	5
Vrijstelling herstel art.19 (r)	Gemiddelde cijfer	3,3	5,1	5,0	5,3
	Meest voorkomende cijfer	2, 4 en 5	5	6	6
Vrijstelling natuurgrond (s)	Gemiddelde cijfer	2,0	2,9	3,0	2,6
	Meest voorkomende cijfer	2	2	2 en 4	2
Vrijstelling Staatsbosbeheer (u)*	Gemiddelde cijfer	1,4	1,8	1,8	1,8
	Meest voorkomende cijfer	1	1	1	1
Vrijstelling wilsrecht (x)*	Gemiddelde cijfer	1,3	6,0	4,0	3,3
	Meest voorkomende cijfer	1	6	2, 4 en 6	4
Vrijstelling kabels en leidingen (y)	Gemiddelde cijfer	3,3	5,3	5,0	4,9
	Meest voorkomende cijfer	2	6	5	6
Tarief (artikel 14-2 WBR)*	Gemiddelde cijfer	6,7	5,7	6,7	5,7
	Meest voorkomende cijfer	7	6	7	6

**Enkele inspecteurs gaven aan te weinig ervaring met deze vrijstelling te hebben en hebben daarom geen scores toegekend.*

Bijlage 4 Toetsingskader fiscale regelingen

Onderstaande tabel bevat een ingevuld toetsingskader voor alle behandelde regelingen. Het toetsingskader gaat in op de volgende 7 vragen:

1. Is sprake van een heldere probleemstelling?
2. Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?
3. Kan worden aangetoond waarom financiële interventie noodzakelijk is?
4. Kan worden aangetoond waarom een subsidie de voorkeur verdient boven een heffing?
5. Kan worden aangetoond waarom een fiscale subsidie de voorkeur verdient boven een directe subsidie?
6. Is evaluatie van de maatregel voldoende gewaarborgd?
7. Is een horizonbepaling aan de orde?

Regeling	1. Heldere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
Samenloop omzetbelasting (art.15, 1, a)	Ja, in bepaalde situaties kan zowel OVB als OB verschuldigd zijn bij dezelfde transactie.	Ja, het doel is cumulatie van OB en OVB voorkomen bij 1) verkrijging van onroerende zaken in de bouw- en handelsfase en 2) bij verkrijgingen van onroerende zaken die als bedrijfsmiddel zijn gebruikt waarbij de verkrijger de omzetbelasting niet geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen.	Ja, omdat er sprake is van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, de vrijstelling voorkomt een dubbele heffing, dit kan niet worden opgelost met een heffing.	Ja, nee vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee
Bedrijfsopvolging in familiesfeer (b)	Ja, wanneer sprake is van bedrijfsoverdracht in familiesfeer en er onroerende zaken toebehoren aan de overgedragen ondernemingen zou OVB verschuldigd zijn op het moment van bedrijfsoverdracht. Bij overdracht door overlijden zou geen OVB verschuldigd zijn.	Ja, het doel is het beschermen van het voortbestaan van een onderneming door te bevorderen dat de overdracht van de onderneming plaatsvindt op het tijdstip dat een ondernemer zich uit de bedrijfsuitoefening terugtrekt. Dit stimuleert de overdracht van ondernemingen aan de volgende generatie bij leven en voorkomt versnippering van de onderneming over de erfgenamen. Er is echter niet kwantitatief onderbouwd wat het aantal ondernemingen zou zijn dat niet zou worden overgedragen als wel OVB verschuldigd zou zijn.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het ligt voor de hand om een financiële belemmering over overdracht weg te nemen door een subsidie te geven in plaats van te heffen over het niet-overdragen van een onderneming.	Ja, de vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland. De vrijstelling is daarnaast (heel beperkt) geëvalueerd in 2014. Ook in 2022 zijn de conclusies van deze evaluatie opnieuw getoetst en actueel bevonden. Er is echter nooit een grondige evaluatie van deze vrijstelling gedaan.	Nee

Regeling	1. Heldere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
Publiekrechtelijke lichamen (c)	Nee, de achtergrond van de vrijstelling is terug te voeren tot de gedachte dat aankopen die de overheid als zodanig verricht geschieden ten behoeve van de publieke taak. Als hier over OVB moet worden betaald, betaalt de overheid (in de vorm van het publiekrechtelijke lichaam) belasting aan de Rijksoverheid. Het is de vraag of deze vestzakbroekzaktransacties een probleem zijn.	Nee.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Nee, de (lagere) overheden betalen ook andere belastingen. Het is niet duidelijk waarom ze voor OVB rechtstreeks moeten worden gecompenseerd waar dat voor andere belastingen (bijv. BTW) via subsidies gebeurt.	Nee	Nee
Inbreng of omzetting van een onderneming (e)	Ja, zonder deze vrijstelling zou OVB verschuldigd zijn wanneer een onderneming van rechtsvorm wijzigt, ook al blijft de zelfde ondernemer eigenaar. OVB zou geen rol moeten spelen bij de keuze van een rechtsvorm van een onderneming, dit zou de keuze voor een optimale rechtsvorm beïnvloeden en mogelijk het voortzetten van een onderneming in een andere rechtsvorm belemmeren.	Ja, voorkomen van de belemmering van het voortzetten van een onderneming in een andere rechtsvorm door dezelfde persoon of zijn rechtsopvolger. Er is niet gekwantificeerd hoe groot de belemmering is. Dat neemt niet weg dat beredeneerd kan worden dat dit in bepaalde gevallen obstructief kan zijn voor het wijzigen van rechtsvorm, namelijk als een onderneming veel onroerende zaken bevat.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Ja, de vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee
Verdeling of vereffening vermogen van een onderneming/vennootschap (f)	Ja, bij verdeling of vereffening van het vermogen van een (personen)vennootschap zou, wanneer de oorspronkelijke inbrenger een onroerende zaak zou (terug)verkrijgen, OVB verschuldigd zijn.	Ja, voorkomen van de belemmering van het voortzetten van een onderneming in een andere rechtsvorm door dezelfde persoon of zijn rechtsopvolger. Er is niet gekwantificeerd hoe groot de belemmering is, dat neemt niet weg dat beredeneerd kan worden dat dit in bepaalde gevallen obstructief kan zijn voor het wijzigen van rechtsvorm, namelijk als een onderneming veel onroerende zaken bevat.	Ja, dit is noodzakelijk voor het behoud van rechtsvormneutraliteit. Er wordt een onbedoelde heffing van overdrachtsbelasting weggenomen voor situaties dat het eigendom op hoger niveau in dezelfde handen blijft.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Ja, de vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee

Regeling	1. Heldere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
Verdeling gemeenschap samenwoners (g)	Ja, wanneer onroerende zaken die gezamenlijk verkregen zijn door samenwoners verdeeld worden zou OVB verschuldigd zijn omdat sprake is van een overdracht.	Ja, het doel van de vrijstelling is om samenwoners die gezamenlijk een onroerende zaak hebben verkregen niet nogmaals overdrachtsbelasting te laten betalen als de gezamenlijk verkregen zaak (gelijk) wordt toegedeeld. Dit heeft ook ten doel om samenwoners zoveel mogelijk hetzelfde te behandelen als gehuwden en geregistreerd partners. Die zijn namelijk bij de verdeling van een tot de huwelijksgoederen- of partnergemeenschap behorende onroerende zaak geen OVB verschuldigd (o.g.v. art. 3 eerste lid WBR).	Ja, zo wordt het financieel nadeel tenietgedaan en dit zorgt voor (gedeeltelijke) gelijke behandeling van verschillende soorten van fiscaal partnerschap.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Ja, de vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee
Fusie/splitsing/re organisatie/taako verdracht (h)	Ja, zonder vrijstelling kan de OVB een hinderpaal zijn voor het kiezen van de economisch gezien wenselijke vorm van de onderneming of de positionering van onroerende zaken binnen een concern.	Ja, het voorkomen van de OVB als belemmering voor de keuze om een onderneming in een (andere) rechtsvorm te drijven of om de onroerende zaken binnen een concern economisch gezien wenselijk te positioneren. Er is niet gekwantificeerd hoe groot de belemmering is, dat neemt niet weg dat beredeneerd kan worden dat dit in bepaalde gevallen obstructief kan zijn voor het wijzigen van rechtsvorm, namelijk als een onderneming veel onroerende zaken bevat.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Ja, de vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee
Door verkrijger aangebrachte zaken (i)	Ja, zonder vrijstelling dient iemand OVB te betalen over de waarde van de zaken die hij weliswaar juridisch verkrijgt maar die hij eerder zelf heeft toegevoegd en waar hij in economische zin feitelijk al eigenaar van is. Dat wordt niet rechtvaardig geacht door de wetgever.	Ja, voorkomen van een situatie die niet rechtvaardig wordt geacht door de wetgever.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Ja, de vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee

Regeling	1. Heldere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizon bepaling
Bodembestanddelen (j)	Ja. Het is juridisch niet mogelijk bij de verkrijging van grond op die grond bevindende bodembestanddelen, zoals zand, grind, terpaarde en veen, uit te sluiten. Juridisch worden dus ook de aardlagen verkregen en is over de waarde van die bodembestanddelen óók OVB verschuldigd hoewel die in economische zin niet worden verkregen. Dat wordt onrechtvaardig geacht door de wetgever.	Ja, voorkomen van een situatie die niet rechtvaardig wordt geacht door de wetgever.	Ja, er is sprake van het voorkomen van een situatie die niet rechtvaardig wordt geacht door het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Ja, de vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee
Onderwijs (k)	Nee. De achtergrond van de vrijstelling is terug te voeren tot de gedachte dat aankopen die onderwijsinstellingen ten behoeve van de publieke taak zijn. Als hierover overdrachtsbelasting moet worden betaald, betalen onderwijsinstellingen belasting aan de Rijksoverheid. Het is de vraag of deze vestzakbroekzaktransacties een probleem zijn.	Ja, het voorkomen van heffing van overdrachtsbelasting bij een verkrijging door bepaalde onderwijsinstellingen.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Nee, de (lagere) overheden betalen ook andere belastingen. Het is niet duidelijk waarom ze voor OVB rechtstreeks moeten worden gecompenseerd waar dat voor andere belastingen (bijv. BTW) via subsidies gebeurt.	Nee	Nee
Landinrichting (l)	Ja, de OVB kan voor de (her)inrichting van landelijk gebied een belemmering vormen.	Ja, de vrijstelling heeft als doel om een (her)inrichting van het landelijk gebied te bevorderen, zodat bijvoorbeeld wegen, waterlopen en overige infrastructuur kunnen worden aangelegd en gronden voor eigenaren dichter bij elkaar komen te liggen. Dat moet bijdragen aan de structuurverbetering van het landelijk gebied en ook bijdragen aan een duurzame en concurrerende landbouw.	Ja, met een financiële prikkel wordt beoogd het gedrag te beïnvloeden.	Ja, het is niet mogelijk om een heffing op te leggen wanneer sprake is van een situatie waarin een landschap versnipperd is. Een subsidie is dus de logische keuze.	Nee, enerzijds ligt het wellicht voor de hand om een fiscale drempel weg te nemen door een vrijstelling. Dat neemt niet weg dat dit evenwel met een directe subsidie zou kunnen. Des te meer omdat provincies laten zien dat daar subsidies voor gegeven kunnen worden.	Ja, een vrijstelling staat gepland. De vrijstelling is beperkt geëvalueerd in 2016. Daaruit bleek dat de vrijstelling in de praktijk veel gebruikt wordt door de doelgroep om de structuur van het landelijk gebied te verbeteren, maar dat ook partijen buiten de beoogde doelgroep (die geen structuurverbetering van het landelijk gebied realiseren) gebruikmaken van de vrijstelling om zo fiscaal voordeel te behalen	Nee

Regeling	1. Heldere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
BBL (m) *	Nee. De achtergrond van de vrijstelling is terug te voeren tot de gedachte dat Bureau Beheer Landbouwgronden, een publieke taak uitoefent. Als hierover overdrachtsbelasting moet worden betaald, betaalt het bureau belasting aan de Rijksoverheid. Het is de vraag of dat deze vestzakbroekzaktransacties een probleem is. Zonder de vrijstelling zou OVB verschuldigd zijn door Bureau Beheer Landbouwgronden, dat een publieke taak uitoefent. De afgedragen belasting zou binnen de portefeuille van de Rijksoverheid blijven.	Ja, voorkomen dat door BBL OVB moet worden betaald.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Ja, de vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	De vrijstelling is beperkt geëvalueerd in 2016. Hieruit bleek dat de vrijstelling aansloot bij de behoeften van BBL.	Nee
Wooninvestering sfonds (n)	Ja. Zonder nadere regelgeving zou de verkrijging van de woningen van de woningcorporaties door een toegelaten instelling belast zijn met overdrachtsbelasting, terwijl ook de latere doorverkoop van dezelfde woningen aan particulieren belast is met overdrachtsbelasting.	Ja, stimuleren van stedelijke herstructurering door bij te dragen aan de financiering van stedelijke herstructureringen.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het doel is om een positieve (financiële) prikkel te geven aan stedelijke herstructurering door een financiële belemmering weg te nemen. Het is niet mogelijk om door middel van een heffing dezelfde prikkel te geven.	Ja, de vrijstelling dient tot het wegnemen van een fiscale belemmering en is daardoor wellicht uit te voeren dan een nieuwe subsidie. Dat neemt niet weg dat dit evenwel met een directe subsidie zou kunnen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee

Regeling	1. Helderere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
Wijkontwikkelings maatschappijen (o en oa)	Ja, wijkontwikkelingsmaatschappijen hebben stedelijke herstructurering tot doel. OVB zou geen belemmering moeten zijn voor herstructureringen die het publieke belang dienen.	Ja, stimuleren van stedelijke herstructurering door bij te dragen aan de financiering van stedelijke herstructurering door te voorkomen dat deze corporaties in gevallen van stedelijke herstructurering twee maal met heffing van OVB worden geconfronteerd.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het doel is om een positieve (financiële) prikkel te geven aan stedelijke herstructurering door een financiële belemmering weg te nemen. Het is niet mogelijk om door middel van een heffing dezelfde prikkel te geven.	Ja, de vrijstelling dient tot het wegnemen van een fiscale belemmering en is daardoor wellicht uit te voeren dan een nieuwe subsidie. Dat neemt niet weg dat dit evenwel met een directe subsidie zou kunnen.	Ja, een evaluatie staat gepland. De vrijstelling is geëvalueerd in 2017. Volgens dit rapport heeft de vrijstelling niet geleid tot het stimuleren van samenwerking voor herstructurering door middel van Wijkontwikkelingsmaatschappijen, maar biedt de vrijstelling wel ondersteuning aan deze projecten.	Nee
Startersvrijstelling (p)	Ja, starters hebben een relatief slechte positie op de (koop)woningmarkt. Mede omdat beleggers starters vooral in (grotere) steden kunnen wegconcurreren. Daardoor is het voor starters op de krappe woningmarkt moeilijker om een woning te kopen.	Ja, heeft als doel de positie van starters te verstevigen ten opzichte van andere kopers zoals beleggers. Het zorgt ervoor dat starters minder lang hoeven te sparen voor hun kosten koper.	Nee.	Nee, in feite zijn beide gedaan. Starters krijgen een fiscaal voordeel door middel van de vrijstelling. Tegelijk is er een verhoging van het tarief voor verkrijgers doorgevoerd die de woning niet voor zelfbewoning gaan gebruiken.	Ja, een directe subsidie heeft doorgaans een langere doorlooptijd en wordt pas achteraf verleend en zorgt er daardoor voor dat starters de OVB moeten voorfinancieren. Dit doet het doel van de maatregel teniet.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee, de horizonbepaling is door een amendement uit de Wet Differentiatie OVB gehaald.
Cultuurgrond (q)	Nee, de vrijstelling maakt onderdeel uit van een pakket maatregelen ter compensatie van de landbouwsector. Wel geldt in algemene zin dat de OVB een belemmering kan zijn voor grondmobiliteit.	Nee.	Nee.	Nee.	Nee.	Ja, een evaluatie staat gepland. De vrijstelling is betrokken in een onderzoek uit 2014. Hierin werd de effecten van afschaffen van de vrijstelling onderzocht. Er is niet geëvalueerd op doeltreffendheid en doelmatigheid. Er wordt geconcludeerd dat afschaffen zou leiden tot een lagere mobiliteit van landbouwgrond.	Nee

Regeling	1. Heldere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
Herstel art.19 (r)	Ja, als er sprake is van de ontbinding van een overeenkomst wegens niet-nakoming van een verbintenis zou OVB verschuldigd zijn bij de teruglevering van een goed.	Ja, voorkomen situatie die niet rechtvaardig wordt geacht door de wetgever.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	De vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen. Dat neemt niet weg dat dit ook met een directe subsidie zou kunnen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee
Natuurgrond (s)	Nee. De OVB zou een belemmering kunnen vormen bij de instandhouding, ontwikkeling en herstel van natuurgronden omdat hiermee de handel in natuurgrond wordt belemmerd.	Ja, duurzame instandhouding, ontwikkeling en herstel van natuur en landschappen stimuleren. Er is echter geen kwalitatieve onderbouwing waarmee duidelijk wordt aangegeven dat de OVB daadwerkelijk een belemmering is bij de instandhouding, ontwikkeling en herstel van natuurgrond.	Ja, met een financiële prikkel wordt beoogd het gedrag te beïnvloeden	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	Nee, wellicht is een vrijstelling eenvoudiger uit te voeren dan een nieuwe subsidie. Maar een subsidie is wel mogelijk.	Ja, een evaluatie staat gepland. De vrijstelling is eerder geëvalueerd in 2016. Dit rapport concludeert dat vanwege de grote overlap met andere vrijstellingen binnen de OVB de natuurgrondvrijstelling geen grote impact heeft gehad op het behoud van natuur. Wel maakt het natuurbezit een aantrekkelijker investeringsobject voor particulieren.	Nee

Regeling	1. Heldere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
Terugkoop onder verkoop-regulerend beding (t)	Ja. Verkoop onder voorwaarden aanbidders gebruiken het instrument als een manier om starters op de koopwoningmarkt te ondersteunen. Door de per 2021 ingevoerde differentiatie van de OVB vallen aankopen door VoV-aanbidders onder het nieuwe algemene tarief OVB van 10,4% in plaats van de eerdere 2%. Dit maakt het terugkopen van VoV-woningen zeer ongunstig. De 2% OVB die eerder van toepassing was kon worden doorgelegd naar de nieuwe koper bij verkoop van de woning binnen 6 maanden. Dit is nu ook niet meer mogelijk omdat voor een starter een vrijstelling geldt waardoor de kosten van de vov-aanbieder niet kunnen worden doorgelegd.	Ja, doel is het betaalbaar houden van VoV-woningen omdat deze voornamelijk worden doorverkocht aan starters en mensen met een lager middeninkomen. Dit sluit aan bij het doel van de differentiatie van de OVB: het verbeteren van de positie van starters op de koopmarkt.	Ja, Doordat het terugkopen van woningen die zijn verkocht via 'verkoop onder voorwaarden' belast zou worden met 10,4% OVB maakt dit het aanbieden van VoV-woningen zeer onaantrekkelijk. In een eerdere situatie betaalden VoV-aanbidders de facto geen OVB. Gelet op de doelen van de Wet Differentiatie Overdrachtsbelasting is het ook onwenselijk als de kosten van de OVB aan de starters worden doorbelast.	Ja, Door de introductie van de Wet Differentiatie Overdrachtsbelasting ontstond een heffing van 10,4% OVB wanneer VoV-aanbidders een woning terugkopen en vervolgens weer verkopen aan een koopstarter. De vrijstelling beoogt deze ongewenste heffing te corrigeren.	Ja, De problematiek wordt veroorzaakt door een aanpassing van fiscale wetgeving, daarom ligt het voor de hand om de problematiek ook via deze route te corrigeren.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee
Staatsbosbeheer (u)	Ja/nee. De verkrijging van onroerende zaken door Staatsbosbeheer was altijd vrijgesteld van OVB onder de vrijstelling voor publieke lichamen (sub c). Per 1 januari 1998 is Staatsbosbeheer verzelfstandigd. Hierdoor zouden verkrijgingen door Staatsbosbeheer voortaan wel belast zijn met OVB. De achtergrond van de vrijstelling is verder terug te voeren tot de gedachte dat aankopen die de overheid als zodanig verricht geschieden ten behoeve van de publieke taak. Als hierover OVB moet worden betaald, betaalt de overheid (in de vorm van Staatsbosbeheer) belasting aan de Rijksoverheid. Het is de vraag of deze vestzak-broekzaktransacties een probleem zijn.	Ja, voorkomen dat door Staatsbosbeheer OVB wordt betaald.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	De vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen. Dat neemt niet weg dat dit ook met een directe subsidie zou kunnen.	Nee	Nee

Regeling	1. Heldere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
Wilsrecht (x)	Ja, een verkrijging krachtens erfrecht is niet belast met OVB omdat het geen verkrijging is op grond van art. 3 lid 1 WBR. Bij een verkrijging krachtens uitoefening van een wilsrecht (als in art. 19, 20, 21 en 22 van boek 4 van het BW) is wel een belaste verkrijging, waardoor sprake kan zijn van een dubbele heffing van zowel OVB als erfbelasting.	Ja, dubbele heffing van OVB en erfbelasting voorkomen.	Ja, er is sprake van het tenietdoen van een financieel nadeel.	Ja, het gaat om het voorkomen van een heffing.	De vrijstelling beoogt fiscale problematiek op te lossen dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen. Dit neemt niet weg dat het ook met een directe subsidie zou kunnen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee
Kabels en leidingen (y)	Ja/nee. Volgens een uitspraak van de Hoge Raad (HR 6 juni 2003 BNB 2003/271 en BNB 2003/272) zijn kabelnetten onroerende zaken. Voor de datum van de arresten werd algemeen aangenomen dat netten roerend waren. Het aanmerken van kabelnetten als onroerende zaken had bijvoorbeeld gevolgen voor het verlenen van zekerheden aan geldverstrekkers (pand in plaats van hypotheek). Daarnaast kon de overdracht (als roerende zaak) geschieden zonder de civielrechtelijke eisen die gelden voor levering van onroerende zaken in acht te nemen. Er kon dus overgedragen worden zonder notariële transportakte, inschrijving in de openbare registers en aanbieding ter registratie bij de Belastingdienst. Hierdoor bestond onzekerheid over mogelijke naheffing bij overdrachten uit het verleden. De wetgever beoogt niet om de verkrijging van een kabel- of leidingnet te belasten met OVB.	Ja/nee. De wetgever heeft aangegeven dat een heffing van OVB over netten niet beoogd is, maar geeft hier geen onderbouwing van.	Ja/nee.	Ja, de vrijstelling beoogt het ongewenste effect van de HR-uitspraken teniet te doen.	Ja, de vrijstelling beoogt het ongewenste effect van de HR-uitspraken teniet te doen, dus het ligt voor de hand dit met een fiscale subsidie te doen.	Ja, een evaluatie staat gepland.	Nee

Regeling	1. Helderere probleemstelling	2. Helder en eenduidig doel	3. Financiële interventie noodzakelijk	4. Voorkeur subsidie boven heffing	5. Voorkeur fiscale boven directe subsidie	6. Evaluatie	7. Horizonbepaling
Landgoederen (art. 9a Natuurschoonwet)	Nee. De gedachte is dat OVB het behoud van het natuurschoon op landgoederen in gevaar kan brengen doordat bij versnipperd eigendom OVB bij overdracht een fiscale belemmering vormt.	Ja/nee. Het doel is het behoud van natuurschoon op landgoederen door stimuleren van onversnipperd eigendom, bevorderen van openstelling van landgoederen voor het publiek en stimuleren van ontwikkeling en beheer van natuur en bos op landgoederen.	Nee, er is niet onderbouwd of en zo ja in hoeverre een vrijstelling in de OVB bijdraagt aan het behoud van het natuurschoon.	Nee.	Nee, een vrijstelling in de OVB is mogelijk eenvoudiger uit te voeren dan een subsidie. Dat neemt niet weg dat dit evenwel met een directe subsidie zou kunnen.	Ja, een evaluatie staat gepland. De vrijstelling is betrokken in de beleidsevaluatie van de Natuurschoonwet in 2014. Hierin zijn de doeltreffendheid & doelmatigheid van de vrijstelling niet onderzocht. In 2023 vindt een quickscan van de Natuurschoonwet plaats. Ook hierin zal de vrijstelling niet geëvalueerd worden.	Nee
Tariefdifferentiatie (art. 14 WBR)	Ja, de slechte positie van starters en doorstromers op de woningmarkt verbeteren ten opzichte van andere kopers, zoals beleggers.	Ja. Verlaagde tarief woningen (2011): Geven van een impuls aan de stagnerende woningmarkt. De beperking van het verlaagde tarief tot woningen voor zelf(hoofd)bewoning: Beoogt de positie van starters en doorstromers op de woningmarkt te verstevigen ten opzichte van andere kopers zoals beleggers.	Ja, in de memorie van toelichting is (kwantitatief) onderbouwd hoe deze maatregel de toegankelijkheid en betaalbaarheid van een koopwoning voor starters kan verbeteren.	Ja, om de stagnerende woningmarkt een impuls te geven ligt het verlagen van de drempel om een woning over te dragen meer voor de hand dan een heffing. Door de beperking van het verlaagde tarief tot woningen voor zelfbewoning wordt impliciet een heffing opgelegd aan de overdracht van woningen die niet zelf bewoond worden,	Ja/nee. Wellicht is een vrijstelling eenvoudiger uit te voeren dan een nieuwe subsidie. Dat neemt niet weg dat dit ook met een directe subsidie zou kunnen.	In 2020 is een evaluatie van de in 2011 ingevoerde verlaging van de OVB voor woningen van 6% naar 2% uitgevoerd. Het bleek niet mogelijk om het effect van de verlaging van de OVB op het aantal woningtransacties te bepalen omdat een controlegroep ontbreekt en er in dezelfde periode meer beleidswijzigingen op de woningmarkt plaatsvonden. Wel lijken huishoudens in juni 2012 het moment van aankoop van een huis te hebben verschoven om nog gebruik te maken van het toen tijdelijke verlaagde tarief. Voor de per 2021 ingevoerd tariefdifferentiatie staat een evaluatie gepland.	Nee