

ECLI:NL:PHR:2008:BB4400

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum uitspraak	25-01-2008
Datum publicatie	25-01-2008
Zaaknummer	43836
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2008:BB4400
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	art. 3.112, lid 2 en 3, Wet IB 2001; WOZ-waarde woning in aanbouw van toepassing voor IB.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Belastingblad 2008/430 FED 2008/30 BNB 2008/78 V-N 2008/7.11

Conclusie

Nr. 43 836

Derde Kamer (B)

Inkomstenbelasting / premie volksverzekeringen 2003

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. J.A.C.A. OVERGAAUW

ADVOCAAT-GENERAAL

Conclusie van 5 september 2007 inzake:

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

TEGEN

X

1. Procesverloop

1.1. De Inspecteur heeft met dagtekening 1 oktober 2004 de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd, waarbij het belastbaar inkomen uit werk en woning is vastgesteld op 15.588. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de inspecteur bij uitspraak van 14 december 2004 de aanslag gehandhaafd, tegen welke uitspraak belanghebbende beroep heeft ingesteld.

1.2. Het Hof heeft bij uitspraak van 18 december 2006 het beroep gegrond verklaard.

1.3. De Staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend, waarop conclusie van repliek is gevolgd.

2. Feiten

2.1. Belanghebbende heeft in het voorjaar van 2002 een nog te bouwen woning op het adres a-straat 1 te Z gekocht. Na de levering van de grond is aangevangen met de bouw van de woning. Op 1 januari 2003 was de woning in aanbouw. Medio 2003 was de woning gereed voor bewoning. Belanghebbende heeft per 1 juli 2003 haar intrek genomen in de woning.

2.2. De heffingsambtenaar van de gemeente Heerhugowaard heeft met dagtekening 3 juni 2004 voor de onroerende zaak a-straat 1 een beschikking in de zin van artikel 22 Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet Woz) genomen, aangeduid als "Initiële beschikking". In de beschikking is voor zover van belang het volgende vermeld:

"Op grond van de Wet Waardering Onroerende Zaken (WOZ) is de waarde van de hieronder genoemde onroerende zaak/zaken, waarvan u bij de gemeente bekend staat als eigenaar en/of gebruik als volgt vastgesteld:

De waarde is vastgesteld naar waardepeildatum 01-01-1999

Deze beschikking heeft in beginsel betrekking op het tijdvak van 01-01-2003

tot en met 31-12-2004

De beschikking gaat in op 01-01-2003

Object Waarde in euro's

a-straat 1 Eur 17.958"

2.3. Met dagtekening 4 juni 2004 heeft de heffingsambtenaar van de gemeente Heerhugowaarde een als 'Mutatiebeschikking' aangeduide Woz-beschikking genomen, waarin voor zover van belang het volgende is opgenomen:

"Op grond van de Wet Waardering Onroerende Zaken (WOZ) is de waarde van de hieronder genoemde onroerende zaak/zaken, waarvan u bij de gemeente bekend staat als eigenaar en/of gebruik als volgt vastgesteld:

De waarde is vastgesteld naar waardepeildatum 01-01-1999

Deze beschikking heeft in beginsel betrekking op het tijdvak van 01-01-2004

tot en met 31-12-2004

De beschikking gaat in op 01-01-2004

Object Waarde in euro's

a-straat 1 Eur 120.588"

3. Geschil voor het Hof

In geschil voor het Hof was of voor de bepaling van de eigenwoningwaarde een bedrag van 120.588 in aanmerking moet worden genomen, zoals de inspecteur voorstaat, dan wel een bedrag van 17.958, zoals belanghebbende verdedigt.(1) Het Hof heeft beslist in laatstgenoemde zin.

4. Standpunten voor het Hof en overwegingen van het Hof

4.1. Het voorgestelde middel stelt kort gezegd dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat artikel 3.112, derde lid, van de Wet IB 2001 (hierna: de Wet) voor het jaar 2003 toepassing mist. In de toelichting bij het middel wordt betoogd dat in het onderhavige geval een adequate beschikking voor het afgebouwde eigendom ontbreekt, omdat de Mutatiebeschikking pas ingaat op 1 januari 2004, terwijl de Initiële beschikking niet kan worden gehanteerd omdat die ziet op 'ongebouwd eigendom'.

4.2. Mede gelet op hetgeen ik in de bijlage heb overwogen, meen ik dat de opvatting dat de Initiële beschikking niet kan worden gehanteerd, geen steun vindt in artikel 3.112, derde lid in verbinding met het

tweede lid, van de Wet IB 2001.

4.3. Indien een onroerende zaak in enig jaar op grond van artikel 3.111 van de Wet wordt aangemerkt als een eigen woning en voor die onroerende zaak op grond van hoofdstuk IV van de Wet WOZ een waarde is vastgesteld die geldt voor het tijdvak waarin het betreffende jaar valt, dan geldt die waarde als de voor die eigen woning vastgestelde waarde als bedoeld in artikel 3.112, tweede lid, van de Wet. In dat geval komt toepassing van het derde lid van artikel 3.112 van de Wet mitsdien niet aan de orde. Een en ander is slechts anders indien de staat van de onroerende zaak waarnaar de op grond van hoofdstuk IV van de Wet WOZ vastgestelde waarde is bepaald, dusdanig is dat de onroerende zaak niet kan worden aangemerkt als een woning of een woning in aanbouw.

4.4. Gelet op dit een en ander is het Hof terecht tot het oordeel is gekomen dat de eigenwoningwaarde dient te worden gesteld op 17.958. Het middel dat dit oordeel bestrijdt, faalt derhalve.

5. Conclusie

Ik concludeer tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

A-G

1 De geschilomschrijving is gebaseerd op die van het Hof (onderdeel 3). Opgemerkt zij dat ik betwijfel of het genoemde bedrag van 120.588 correct is, nu interne compensatie niet aan de orde is. De bestreden aanslag was namelijk overeenkomstig de aangifte, waarin een eigenwoningwaarde van 69.300 was aangegeven (zie onderdeel 2.4 van de uitspraak van het Hof). Uit het stukken van het geding voor het Hof, met name het beroepschrift, leid ik af dat het bedrag van 69.300 een schatting van belanghebbende was omdat ten tijde van het indienen van de aangifte (7 maart 2004) de Initiele beschikking nog niet was genomen.

Bijlage bij de conclusies in de zaken met rolnummers 43.836 en 43.837.

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. J.A.C.A. OVERGAAUW
ADVOCAAT-GENERAAL

1. Inleiding

Deze bijlage heeft betrekking op de zaken met rolnummers 43.836 en 43.837. Redengevend voor de gezamenlijke behandeling in een bijlage is dat in beide zaken (i) de problematiek, (ii) de uitspraken in de hoogste feitelijke instantie en (ii) de beroepsschriften in cassatie en de conclusies in repliek, nagenoeg gelijklopend zijn.

Deze bijlage ziet op de verhouding tussen de Wet waardering onroerende zaken en de Wet IB 2001 (teksten 2002(1); hierna: de Wet WOZ respectievelijk de Wet), en meer in het bijzonder op artikel 3.112, derde lid, van de Wet (hierna: de vangnetbepaling). De vraag is of deze bepaling van toepassing is bij het bepalen van de voordelen uit eigen woning in de periode tussen het moment van verhuizing naar een nieuwbouwwoning en het einde van het kalenderjaar (hierna: de tussenperiode), indien een - voor die tussenperiode geldende - WOZ-beschikking voorhanden is, waarvoor echter geldt dat bij de vaststelling

van de WOZ-waarde is uitgegaan van een 'woning in aanbouw'. Ik noem deze situatie een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking' ter onderscheiding van dezelfde situatie waarin een WOZ-beschikking ontbreekt.

Opgemerkt zij dat ik in deze conclusie geen aandacht besteed aan de vraag vanaf welk stadium van bouw kan worden gesproken van een 'woning in aanbouw' in de zin van artikel 3.111, derde lid, van de Wet(2), aangezien in de onderhavige zaken het Hof - in cassatie onbestreden - heeft geoordeeld dat er sprake was van een 'woning in aanbouw'.

2. Nieuwbouwsituatie onder de Wet IB 1964

2.1. Voor het bepalen van de eigenwoningwaarde, en daarmee het eigenwoningforfait, onder de Wet IB 2001 is de zogenaamde WOZ-waarde van een woning in beginsel leidend op grond van het tweede lid van artikel 3.112 van de Wet. Ook onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB 1964) was met ingang van 1 januari 1997 de WOZ-waarde feitelijk het uitgangspunt voor de bepaling van - toen nog - het huurwaardeforfait. Voordat ik op de Wet IB 2001 inga, besteed ik daarom aandacht aan de vraag wat onder de Wet IB 1964 gold in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'.

2.2. De regeling van het huurwaardeforfait was neergelegd in artikel 42a van de Wet IB 1964, welk artikel vanaf 1 januari 1997 na de wijziging bij de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken(3) als volgt luidde:

"(...)

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder eigen woning verstaan een gebouw of een gedeelte van een gebouw, met de aanhorigheden daarvan, voor zover dat, anders dan ten behoeve van een onderneming, de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden, ter beschikking staat.

3. Voor de toepassing van dit artikel wordt de waarde in het economische verkeer van een eigen woning gesteld op de verkoopprijs welke zou kunnen worden verkregen indien die woning niet zou worden gebruikt, bepaald naar het prijspeil op 1 januari 1995; daarbij vindt artikel 19 van de Wet waardering onroerende zaken overeenkomstige toepassing. (...)

4. Ingeval ter zake van een eigen woning de waardevaststelling heeft plaatsgevonden ingevolge hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken wordt, in afwijking in zoverre van het derde lid, de waarde in het economische verkeer van die eigen woning gesteld op de op de voet van dat hoofdstuk voor die woning vastgestelde waarde. (...) Indien een eigen woning deel uitmaakt van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 16 van de Wet waardering onroerende zaken, wordt de waarde in het economische verkeer gesteld op het gedeelte van de waarde van die onroerende zaak dat kan worden toegekend aan die woning.

"(...)"

Opgemerkt zij dat wetstechnisch de hoofdregel met betrekking tot de waarde van de eigen woning weliswaar is opgenomen in het derde lid, maar dat feitelijk het uitgangspunt te vinden is in het vierde lid, te weten aansluiting bij de WOZ-waarde. De 'hoofdregel' fungeert materieel dus als vangnetbepaling.

2.3. In de parlementaire geschiedenis is met betrekking tot de wijziging van artikel 42a Wet IB 1964 met ingang van 1 januari 1997 het volgende opgemerkt:

"In afwijking van de hoofdregel dat voor de waarde van de eigen woning de verkoopprijs tot uitgangspunt wordt genomen, wordt ingeval er voor een eigen woning een op de voet van de Wet WOZ vastgestelde waarde is, bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer aangesloten bij de waarde die is vermeld op de WOZ-beschikking. De in de WOZ-beschikking neergelegde waarde geldt als onweerlegbaar rechtsvermoeden.

"(...)"

Ingeval voor de toepassing van het voorgestelde artikel 42a, vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, een WOZ-beschikking voorhanden is, geldt voorts nog het volgende. De WOZ-waarde per 1 januari 1995 - eventueel bijgesteld met een ophogingspercentage - geldt voor elk kalenderjaar tot het jaar 2001. De belastingplichtige die per 1 januari 1997 een eigen woning heeft, ontvangt de WOZ-beschikking in 1997. Daarbij kan zich het volgende voordoen.

Ingeval een belastingplichtige verhuist naar een eigen woning in de loop van de overgangperiode, moet onderscheid worden gemaakt tussen een verhuizing naar een bestaande woning en een verhuizing naar een nieuwbouwwoning.

(...)

Ingeval van verhuizing naar een nieuwbouwwoning is de situatie als volgt. Komt de nieuwe woning ter beschikking op 1 juli 1998, dan voorziet de Wet WOZ in een beschikking voor de nieuwe woning per 1 januari 1999. Daarin is een WOZ-waarde opgenomen die geldt voor het resterende gedeelte van de overgangperiode. Voor de periode 1 juli 1998 tot 1 januari 1999 ontbreekt derhalve een adequate WOZ-beschikking. Voor dat geval geldt de hoofdregel van het voorgestelde derde lid, op grond waarvan de waarde in het economische verkeer wordt gesteld op de verkoopprijs die zou kunnen worden verkregen indien die woning niet zou worden gebruikt, berekend naar het prijspeil op 1 januari 1995. In de praktijk kan voor de bepaling van die waarde voor die periode uit worden gegaan van de waarde op de desbetreffende WOZ-beschikking die voor het volgende jaar geldt, omdat de waardepeildatum gelijk is, te weten 1 januari 1995."(4)

2.4. Gelet op de wettekst en de parlementaire geschiedenis komt het mij voor dat in een 'nieuwbouwsituatie met een WOZ-beschikking' het vierde lid van artikel 42a van de Wet IB 1964 niet van toepassing is. Een 'woning in aanbouw' kan namelijk niet worden aangemerkt als een eigen woning in de zin van artikel 42a van de Wet IB 1964; een dergelijke woning valt onder het normale regime van artikel 24 van de Wet IB 1964. Er kan derhalve niet worden gesteld dat met een WOZ-beschikking voor een 'woning in aanbouw' een waardevaststelling ter zake van een eigen woning in de zin van artikel 42a van de Wet IB 1964 heeft plaatsgevonden ingevolge hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken. Dit betekent dat de 'hoofdregel'/vangnetbepaling van het derde lid van toepassing is. In een 'nieuwbouwsituatie met een WOZ-beschikking' zou mitsdien voor de bepaling van het huurwaardeforfait in de 'tussenperiode' zijn uitgegaan van de waarde zoals dient te worden bepaald op basis van het derde lid, en niet van de waarde zoals vastgesteld in de WOZ-beschikking.

2.5. Opgemerkt zij dat de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken voorzag in een wijziging van artikel 42a van de Wet IB 1964.(5) Deze wijziging zou geschieden per 1 januari 2001(6), maar de invoering van de Wet IB 2001 doorkruiste dat. De wijziging zou onder meer een wijziging van het derde en vierde lid behelzen in:

"3. Voor de toepassing van dit artikel wordt de eigenwoningwaarde gesteld op de op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor die woning vastgestelde waarde of waarden voor het tijdvak waarbinnen het kalenderjaar valt. Indien een eigen woning deel uitmaakt van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 16 van de Wet waardering onroerende zaken, wordt de eigenwoningwaarde gesteld op het gedeelte van de waarde van die onroerende zaak dat kan worden toegekend aan die woning.

4. Indien met betrekking tot een eigen woning het derde lid geen toepassing kan vinden door het ontbreken van een op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde, wordt de eigenwoningwaarde bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 19, 20, tweede lid, en 22, derde lid, van die wet en van het derde lid, tweede volzin."

2.6. De voorziene - maar uiteindelijk dus niet plaatsgevonden hebbende - wijziging met ingang van 1 januari 2001 van artikel 42a Wet IB 1964 werd als volgt toegelicht:

"De voorgestelde wijzigingen van artikel 42a van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 strekken ertoe de WOZ-waarde tot uitgangspunt te nemen voor de bepaling van de waarde van de woning in het economische verkeer.

De waarde van de eigen woning, als basis voor de toepassing van het huurwaardeforfait, wordt in de huidige tekst aangeduid als "waarde van de woning in het economische verkeer". Thans wordt in artikel 42a, onder meer in het voorgestelde eerste lid, die terminologie vervangen door de "eigenwoningwaarde".

In het voorgestelde derde lid is geregeld op welke wijze de eigen woningwaarde dient te worden bepaald. Het uitgangspunt voor de waardebepaling van de eigen woning is in beginsel de op de voet van de Wet WOZ vastgestelde waarde, en geldt voor het WOZ-tijdvak. (...) Voor de toelichting op deze aanpassingen, die overeenkomen met hetgeen is voorgesteld in het in artikel III opgenomen artikel 42a, vierde lid, vierde volzin, mogen wij verwijzen naar de desbetreffende toelichting.

Het voorgestelde vierde lid heeft de functie van vangnetbepaling. Deze bepaling is nodig voor situaties waarin niet of niet tijdig een waarde op de voet van hoofdstuk IV van de Wet WOZ is vastgesteld. Indien zich zo'n geval voordoet, dient de belastingplichtige zelf een waarde te bepalen volgens de WOZ-regels. Het zal evenwel om een beperkt aantal gevallen gaan."(7)

De summiere toelichting bij de in het vierde lid neergelegde vangnetbepaling geeft geen uitsluitel over het antwoord op de vraag of deze bepaling van toepassing zou zijn in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'.

3. Wijziging eigenwoningregeling onder de Wet IB 2001

3.1. In vergelijking met de eigenwoningregeling onder de Wet IB 1964 is voor het onderhavige vraagstuk van belang dat de eigenwoningregeling onder de Wet IB 2001 in die zin is veranderd dat meer soorten 'woningen' onder de eigenwoningregeling vallen. Met name is van belang dat een 'woning in aanbouw' ingevolge het derde lid van artikel 3.111 van de Wet kan kwalificeren als 'eigen woning'.

3.2. Artikel 3.111 van de Wet luidt als volgt:

"1. In deze afdeling en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder eigen woning: [etc; JO]
(...)

3. Een woning wordt mede aangemerkt als eigen woning indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat de woning leeg staat of in aanbouw is en uitsluitend bestemd is om in het kalenderjaar of in een van de daaropvolgende twee jaren hem als eigen woning als bedoeld in het eerste lid ter beschikking te staan.
(...)"

3.3. De achtergrond van de verruiming van het eigenwoningbegrip is gelegen in de hypotheekrenteaftrek. Of er sprake was van een 'woning in aanbouw' of een 'eigen woning' maakte onder de Wet IB 1964 voor de hypotheekrenteaftrek niet uit. Ondanks dat een 'woning in aanbouw' onder de Wet IB 1964 niet kwalificeerde als 'eigen woning' was de rente die daarop betrekking had, immers wel aftrekbaar. Echter, in de basisconceptie van de Wet IB 2001 zou een 'woning in aanbouw' in Box 3 vallen, waardoor de werkelijke rente niet aftrekbaar zou zijn, hetgeen de aankoop zou bemoeilijken. Dit werd door de wetgever ongewenst gevonden.

"Als belastingplichtigen van de ene woning naar een volgende eigen woning verhuizen, sluiten de verkoop van de oude woning en de aankoop van de nieuwe woning niet altijd exact op elkaar aan. Financiële lasten, zoals renten op hypothecaire geldleningen, zullen dan vaak een zekere overlap vertonen. Om voor belastingplichtigen het aankopen van een eigen woning niet te bemoeilijken, kan gedurende een korte periode ook een woning die in een dergelijk geval nog niet of niet meer een hoofdverblijf is als eigen woning in de zin van deze afdeling worden aangemerkt, waardoor voor beide woningen de lasten aftrekbaar zijn. Het tweede en derde lid regelen deze uitbreiding van het begrip "eigen woning". Aan de

uitbreiding van de regeling voor de eigen woning tot de woning die belastingplichtige tot hoofdverblijf ter beschikking heeft gestaan (tweede lid) en de woning die belastingplichtige tot hoofdverblijf gaat dienen (derde lid) zijn wel voorwaarden verbonden. (...)

De omgekeerde situatie doet zich voor als belastingplichtige een (eigen) woning bewoont en een woning heeft gekocht, maar deze nog niet kan betrekken omdat deze nog moet worden verbouwd of een woning heeft gekocht die nog in aanbouw is (derde lid). Indien een dergelijke nieuwe woning pas op termijn tot hoofdverblijf gaat dienen, zou er in die tussentijd geen recht op renteaftrek bestaan. Voorzover er in de tussentijd iemand anders in woont, is dit geen bezwaar. Er is dan immers sprake van een (al dan niet om niet) verhuurde woning die onder de forfaitaire rendementsheffing valt. Als het pand echter leeg staat, wordt het niet in aftrek kunnen brengen van de rente wel als een bezwaar gevoeld."(8)

3.4. De bepalingen in de Wet IB 2001 die zien op de eigenwoningwaarde zijn tekstueel vergelijkbaar met artikel 42a van de Wet IB 1964, zoals dit artikel zou hebben geluid met ingang van 1 januari 2001 (zie onderdeel 2.5.). Artikel 3.112 van de Wet luidt:

"1. De voordelen uit eigen woning worden bij een eigenwoningwaarde van [etc; JO]

2. De eigenwoningwaarde is de volgens hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor die woning vastgestelde waarde of waarden voor het tijdvak waarbinnen het kalenderjaar valt. Indien een eigen woning deel uitmaakt van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 16 van de Wet waardering onroerende zaken, wordt de eigenwoningwaarde gesteld op het gedeelte van de waarde van de onroerende zaak dat kan worden toegekend aan de woning.

3. Met betrekking tot de eigen woning ter zake waarvan het tweede lid geen toepassing kan vinden door het ontbreken van een op grond van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde, is de eigenwoningwaarde de waarde van de woning die wordt bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 19, 20, tweede lid, en 22, derde lid, van die wet en van het tweede lid, tweede volzin.

(...)"

3.5. In de memorie van toelichting wordt met betrekking tot het toentertijd als artikel 3.6.3. genummerde artikel 3.112 van de Wet onder meer opgemerkt:

"Het tweede lid is ontleend aan artikel 42a, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Die bepaling zou met ingang van 1 januari 2001 worden vervangen volgens de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken (Wet van 20 december 1996, Stb. 653) door artikel IV, onderdeel B.2, derde lid, van die wet. De in artikel IV, onderdeel B.2, derde lid, voorgestelde wijziging strekt ertoe de zogenoemde WOZ-waarde in beginsel tot uitgangspunt te nemen voor de bepaling van de eigenwoningwaarde gedurende het gehele WOZ-tijdvak. Met de gewijzigde formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Het derde lid heeft de functie van vangnetbepaling. Deze bepaling is nodig voor situaties waarin niet of niet tijdig een waarde op grond van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken is vastgesteld. Indien zich een dergelijk geval voordoet, moet de belastingplichtige zelf een waarde bepalen volgens de WOZ-regels."(9)

3.6. In de nota naar aanleiding van het verslag wordt met betrekking tot het derde lid - de vangnetbepaling - het volgende gezegd:

"De leden van de fractie van GroenLinks vragen waarom belastingplichtigen conform artikel 3.6.3, derde lid, zelf de waarde van de woning mogen bepalen voor zover de WOZ-waarde nog niet is bepaald. Zij vragen bovendien of de aangifte gecorrigeerd wordt indien de aangifte te laag is geweest.

De waarde van de eigen woning die voor de toepassing van het eigen woningforfait in aanmerking wordt genomen, wordt bepaald door de waarderingsregels van de Wet WOZ. Er kunnen zich echter situaties

voordoen waarin niet of niet tijdig een waarde op grond van de Wet WOZ is vastgesteld. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan de oplevering van een nieuwe woning. Voor dergelijke situaties is geregeld dat belastingplichtigen zelf de waarde van de woning moeten bepalen. Om te voorkomen dat de zelf te bepalen waarde afwijkt van de waarde die overeenkomstig de Wet WOZ zou zijn vastgesteld, zijn de waarderingsregels van de Wet WOZ bij zelf waarden van overeenkomstige toepassing verklaard. Indien bij het invullen van de belastingaangifte de WOZ-beschikking voor het jaar volgend op het kalenderjaar van oplevering niet beschikbaar is, vult de belastingplichtige de door hem bepaalde waarde in. Als later uit de WOZ-beschikking blijkt dat de belastingplichtige de waarde te hoog of te laag heeft ingeschat, kan het aangegeven eigen woningforfait gecorrigeerd worden."(10)

3.7. Uit de parlementaire geschiedenis lijkt aldus te volgen dat de vangnetbepaling van toepassing is in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'. De vraag dringt zich op of het gegeven dat - door de uitbreiding van het eigenwoningbegrip onder de Wet IB 2001 - een 'woning in aanbouw' kan kwalificeren als eigen woning, zich hiermee verdraagt. Voordat ik hier nader op inga, maak ik een drietal zijstappen.

4. Intermezzo: andere vangnetbepalingen, de WOZ-systematiek en lijdelijkheid

Andere vangnetbepalingen

4.1. Een vangnetbepaling zoals artikel 3.112, derde lid, van de Wet komt op meerdere plaatsen voor in de Nederlandse belastingwetgeving waarin voor (het bepalen van) de heffingsmaatstaf wordt aangesloten bij de WOZ-waarde. Een vergelijkbare bepaling is bijvoorbeeld te vinden in artikel 220d, vierde lid, van de Gemeentewet(11), in artikel 120, zesde lid, van de Waterschapswet(12), en - sinds de Wet werken aan winst(13) - in artikel 3.30a, vierde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001(14) in verband met de afschrijving op gebouwen in de winstfeer(15). Verder was voorzien in een vangnetbepaling in artikel 9, vijfde lid, van de Wet op de vermogenbelasting 1964(16) met ingang van 1 januari 2002.(17)

4.2. De parlementaire geschiedenis van elk van deze andere vangnetbepalingen roept het volgende beeld op.(18) De vangnetbepalingen zijn bedoeld voor situaties waarin niet of niet tijdig een WOZ-waarde is vastgesteld, bijvoorbeeld die waarin (a) een aanvankelijk genomen WOZ-beschikking is vernietigd door de rechter of (b) door een administratieve omissie een WOZ-beschikking ontbreekt en reden bestaat om reeds een aanslag op te leggen voordat de WOZ-beschikking wordt genomen. Verder is voor de Waterschapswet tevens genoemd de situatie dat de objectafbakening in de Waterschapswet en de Wet WOZ niet overeenstemmen. In verband met de vangnetbepaling van artikel 3.30a van de Wet IB 2001 is nog de situatie genoemd dat het gebouw waaraan een waarde moet worden toegekend, een buitenlands gebouw betreft; op buitenlandse onroerende zaken is de Wet WOZ immers niet van toepassing, zo volgt uit artikel 1, eerste lid, van die wet.

4.3. Opgemerkt zij dat een verschil tussen de onderhavige vangnetbepaling en de andere vangnetbepalingen - met uitzondering van de vangnetbepaling van artikel 3.30a van de Wet IB 2001 - is dat de eerste een functie heeft binnen een tijdvakbelasting, terwijl de andere vangnetbepalingen een functie hebben binnen peildatumbelastingen. Deze overige vangnetbepalingen - en de parlementaire geschiedenis ervan - zijn daarom in zoverre minder relevant voor de onderhavige problematiek omdat die immers ziet op een gebeurtenis (het opleveren van een nieuwbouwwoning) die zich in de loop van een tijdvak voordoet. Wel relevant kunnen de parlementaire geschiedenis van en de jurisprudentie over de andere vangnetbepalingen zijn voor de lijdelijkheid van de inspecteur bij de toepassing van artikel 3.112 van de Wet (zie hierna onderdeel 4.8 e.v.).

Behandeling van nieuwbouw onder de Wet WOZ; de robuustheid van de WOZ-systematiek

4.4. Hieronder ga ik in op de behandeling van nieuwbouw onder de Wet WOZ. Dit doe ik niet alleen omdat deze behandeling an sich relevant is voor de onderhavige problematiek, maar ook om de robuuste werking van de WOZ-systematiek te illustreren.

4.5. Ik ga uit van de situatie dat een nieuwe woning wordt gebouwd op voordien braakliggende grond, dat met de bouw wordt gestart in het jaar 2000, dat aan het eind van 2000 de fundering is gelegd, en dat de woning wordt opgeleverd en direct wordt bewoond in september 2002.

(I) Voor het WOZ-tijdvak dat betrekking heeft op de jaren 2001-2004, dient binnen 8 weken na het begin van jaar 2001 een WOZ-beschikking (hierna: initiële beschikking) te worden genomen (artikelen 22 en 24 van de Wet WOZ). De waarde van de onroerende zaak dient te worden bepaald naar de waarde die de zaak heeft aan het begin van het jaar 1999 (hierna: de waardepeildatum) en wel naar de staat waarin de zaak verkeert bij het begin van jaar 2001 (artikel 19, eerste lid, in verbinding met artikel 18 van de Wet WOZ). Op laatstgenoemd moment (hierna: de toestandsdatum(19)) is er nog enkel sprake van grond waarin fundering is gelegd.

(II) Omdat de onroerende zaak wijzigt als gevolg van de bouw, wordt in beginsel voor het jaar 2002 een nieuwe waarde vastgesteld, bepaald naar de waarde die de zaak aan het begin van het jaar 1999 heeft naar de staat van die zaak op de nieuwe toestandsdatum, te weten het begin van 2002 (artikel 19, tweede lid,(20) in verbinding met artikel 18 van de Wet WOZ). Voorwaarde voor een nieuwe waardevaststelling is wel dat de wijziging een waardestijging ten gevolge heeft die de in artikel 19, tweede lid, van de Wet WOZ omschreven drempel overschrijdt. De waardevaststelling geschiedt bij beschikking (hierna: mutatiebeschikking) die geldt vanaf het begin van het jaar 2002 (artikel 25 van de Wet WOZ).

(III) Mits de waardestijging in het jaar 2002 (sedert de vorige waardevaststelling(21)) de drempel overschrijdt, wordt vervolgens wederom een nieuwe waarde vastgesteld bij beschikking. Dat de bouwwerkzaamheden reeds zijn voltooid in september 2002, neemt niet weg dat de daarmee verband houdende waardestijging (pas) terugkomt in de mutatiebeschikking die geldt met ingang van het jaar 2003. Dit is immers het begin van het kalenderjaar volgende op dat waarin de wijziging als gevolg van de bouw geheel of ten dele haar beslag heeft gekregen.

4.6. Van belang is dat - zie (III) - de Wet WOZ er niet in voorziet dat op het moment van voltooiing/oplevering van een woning een nieuwe WOZ-waarde wordt vastgesteld. Een waardestijging als gevolg van bouw - of als gevolg van een andere in artikel 19, tweede lid, van de Wet WOZ genoemde omstandigheid zoals verbouwing of verbetering - die zich voordoet gedurende enig jaar, vindt derhalve nog niet zijn weerslag in de WOZ-waarde die voor (een deel van) dat jaar geldt. De waardestijging als gevolg van bouw die zich voorafgaande aan enig jaar heeft voorgedaan, zou zijn weerslag moeten hebben in de WOZ-waarde die voor dat jaar geldt, omdat - zie (I) - wanneer het jaar het eerste jaar van een tijdvak betreft, deze waardestijging in de WOZ-waarde bij de initiële beschikking zou moeten zijn meegenomen en - zie (II) - wanneer het een ander jaar dan het eerste jaar van een tijdvak betreft, deze waardestijging in de WOZ-waarde van een mutatiebeschikking zou moeten zijn meegenomen.

4.7. De behandeling van nieuwbouw onder de Wet WOZ illustreert de robuuste werking die de Wet WOZ in zijn algemeenheid kenmerkt. Robuuste elementen in de WOZ-systematiek(22) zijn (a) dat de bij beschikking vastgestelde WOZ-waarde voor vier jaar geldt (tenzij een nieuwe waarde wordt vastgesteld bij mutatiebeschikking), (b) dat voor de gedurende het tijdvak geldende WOZ-waarde(s) als waardepeildatum wordt gehanteerd een tijdstip dat twee jaar ligt voor het begin van het tijdvak, (c) dat - gelet op (b) - gedurende het tijdvak optredende autonome waardeveranderingen niet in de WOZ-waarde(s) tot uitdrukking komen, en (d) dat waardeveranderingen als gevolg van bouw/verbouwing/etc gedurende enig jaar pas tot uitdrukking kunnen komen in de WOZ-waarde die vanaf het begin van het volgende jaar geldt. De robuuste werking komt derhalve met name naar voren wanneer een WOZ-waarde zoals die op enig moment geldt afwijkt van de werkelijke waarde van de betreffende onroerende zaak op dat moment.

Lijdelijke positie van de heffingsinstanties; verschil initiële beschikking en mutatiebeschikking

4.8. In de parlementaire geschiedenis is de lijdelijke positie van de diverse heffingsinstanties benadrukt: "Deze [WOZ-; JO] beschikking geldt in beginsel voor een tijdvak van vier jaren en is bindend voor alle heffingsinstanties die afnemer zijn van het WOZ-waardegeven.

(...)

De heffingsinstanties die afnemer van het WOZ-waardegegeven zijn, zijn dus enerzijds voor de door de wet aangewezen gevallen gebonden aan de WOZ-beschikking, anderzijds ook geheel lijdelijk met betrekking tot de totstandkoming van de waardevaststellingen.

(...)

De bestuurlijke taken inzake de waardebepaling en -vaststelling met betrekking tot onroerende zaken, met inbegrip van hetgeen voortvloeit uit de door belanghebbenden tegen die waardevaststelling uitgeoefende rechtsmiddelen, zijn geheel toegedeeld aan B en W. De heffingsinstanties zijn derhalve lijdelijk met betrekking tot het al dan niet totstandkomen van de WOZ-waarde en de wijze waarop die waarde tot stand komt."(23)

4.9. Het derde lid van artikel 3.112 van de Wet kent als opbouw dat indien de bestanddelen van het eerste deel van het derde lid zijn vervuld (i.e. indien ter zake van de eigen woning het tweede lid geen toepassing kan vinden door het ontbreken van een op grond van hoofdstuk IV van de Wet WOZ vastgestelde waarde), het rechtsgevolg is dat de eigenwoningwaarde wordt gesteld op "de waarde van de woning die wordt bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 19, 20, tweede lid, en 22, derde lid, van die wet en van het tweede lid, tweede volzin" (hierna: een Wet WOZ-overeenkomstige waardering). De overige vangnetbepalingen kennen een vergelijkbare opbouw. In de vangnetbepalingen komt in feite de in de parlementaire geschiedenis benadrukte lijdelijke positie van de heffingsinstanties tot uitdrukking: er is slechts plaats voor een eigen (Wet WOZ-overeenkomstige) waardering door de betreffende heffingsinstantie wanneer er geen WOZ-beschikking is genomen; wanneer er wel een WOZ-beschikking genomen is, dient de heffingsinstantie zich bij de daarbij vastgestelde WOZ-waarde aan te sluiten.(24)

4.10. Zo komt in het geval abusievelijk een verkeerde WOZ-waarde bij beschikking is vastgesteld, een eigen waardering door de heffingsinstantie niet aan de orde, omdat er immers wel een WOZ-beschikking is genomen.(25)

4.11. Evenzo meen ik dat ingeval ten onrechte een mutatiebeschikking niet is genomen, voor een eigen waardering door de heffingsinstanties geen plaats is (tenzij er überhaupt geen voor de betreffende periode geldende WOZ-beschikking genomen is).(26) Behalve de wettekst en de lijdelijke positie van de heffingsinstanties, pleit hiervoor ook dat een andere opvatting op gespannen voet zou staan met uitgangspunten die aan de invoering van de Wet WOZ ten grondslag liggen, zoals de rechtszekerheid, de rechtsgelijkheid en de duidelijkheid voor de burger (zie hierna onderdeel 5.6.).

Zie bijvoorbeeld de uitspraak van Hof Arnhem van 5 november 2002. In die zaak had een verbouwing plaatsgevonden die een waardestijging van de woning tot gevolg had gehad op grond waarvan een nieuwe WOZ-waarde bij mutatiebeschikking kon worden vastgesteld met ingang van 1 januari 1999. Voordat de mutatiebeschikking werd genomen, werd echter de aanslag onroerendezaakbelasting voor het jaar 1999 opgelegd, waarin werd uitgegaan van een waarde die hoger was dan de waarde die was vastgesteld in de initiële beschikking. Het Hof oordeelde dat ten onrechte de vangnetbepaling was toegepast:

"11 (...) Het is niet in geschil dat voor het tijdvak waarbinnen het kalenderjaar 1999 valt een waarde voor de woning is vastgesteld overeenkomstig hoofdstuk IV Wet WOZ. Alsdan moet, gelet op de duidelijke tekst van art. 220c Gemeentewet, die waarde als heffingsmaatstaf dienen voor de onroerendezaakbelastingen. Eveneens op grond van de duidelijke tekst kan dan de vangnetbepaling niet worden toegepast. Op grond van het rechtszekerheidsbeginsel heeft naar het oordeel van het hof te gelden dat, in het geval art. 19, tweede lid en art. 25 Wet WOZ worden toegepast, de nieuwe waarde eerst kan worden toegepast nadat zij is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking."(27)

Voor de toepassing van de vangnetbepalingen is het geval dat ten onrechte een initiële WOZ-beschikking niet genomen is derhalve anders dan het geval dat ten onrechte een mutatiebeschikking niet genomen is, omdat in het eerste geval - anders dan in het tweede geval - een geldige WOZ-beschikking ontbreekt.

5. De vangnetbepaling van toepassing in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking' onder de Wet IB 2001?

5.1. Terug naar het vraagstuk: kan onder de Wet IB 2001 de vangnetbepaling toepassing vinden in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'?

5.2. Vooropgesteld zij dat voor het antwoord op deze vraag niet relevant is of de woning in aanbouw reeds in de jaren daarvoor eigendom was van de belastingplichtige of dat het pas bij de oplevering eigendom werd van de belastingplichtige. In het eerste geval zijn de eerdere beschikkingen bekendgemaakt aan de betreffende belastingplichtige. In het tweede geval is dat niet het geval, maar is de ten aanzien van een ander genomen (mutatie)beschikking voor de belastingplichtige wel bindend. De belastingplichtige kan wel verzoeken om een nieuwe - voor bezwaar vatbare - beschikking, die dan in de plaats treedt van de oude (artikel 26 van de Wet WOZ). In beide gevallen is er dus een rechtsgeldige WOZ-beschikking voor de onroerende zaak.

Oordeel van de feitenrechters; initieel commentaar

5.3. In de onderhavige zaken hebben de feitenrechters geoordeeld dat de vangnetbepaling toepassing mist in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'.

De Rechtbank (in de zaak die thans in cassatie nummer 43.837 heeft) heeft geoordeeld:

"4.4. De rechtbank is van oordeel dat - gelet op artikel 3.111, eerste en derde lid, Wet IB 2001 - een eigen woning in de zin van de Wet IB 2001 ook is de bouwgrond waarop een woning gebouwd wordt of gaat worden, welke bestemd is om, na voltooiing van de bouw, in het kalenderjaar of een van de daaropvolgende twee jaren als eigen woning te dienen. Nu eiser na voltooiing van de bouw met zijn gezin intrek heeft genomen in de onroerende zaak en daarmee, naar tussen partijen niet in geschil is, de onroerende zaak is aan te merken als eigen woning, is de rechtbank van oordeel dat de onroerende zaak vanaf het moment van de levering van de bouwgrond eveneens is aan te merken als eigen woning in de zin van de Wet IB 2001. De woz-beschikking met dagtekening 31 maart 2002 is daarmee een woz-beschikking in de zin van artikel 3.112, tweede lid, Wet IB 2001.

4.5. De doelstelling van de Wet waardering onroerende zaken (Wet woz) is te voorzien in een uniforme waardering van onroerende zaken ten behoeve van verscheidene heffingsinstanties. De door de heffingsambtenaar van de gemeente R uitgevoerde waardebeoordeling en waardevaststelling op de voet van de Wet woz heeft geleid tot de woz-beschikking van 31 maart 2002 die bindend is zowel voor de heffingsinstantie die afnemer is, in casu verweerder, als voor de belanghebbende, in casu eiser, voor de periode waarvoor deze beschikking is afgegeven, zijnde (nadat de in 2.4 vermelde beschikking was genomen) 1 januari 2001 tot 1 januari 2003. Dit geldt ook in het geval de heffingsambtenaar, om wat voor reden dan ook, heeft nagelaten om op basis van artikel 25 Wet woz met ingang van het jaar 2002 een nadere beschikking af te geven in verband met de vorderingen van de bouw van de onroerende zaak. De woz-beschikking met dagtekening 31 maart 2002 behoudt ook onder deze omstandigheden haar formele rechtskracht. Dit leidt tot de conclusie dat de woz-beschikking met dagtekening 31 maart 2002 bepalend is voor de vaststelling van de eigenwoningwaarde in de zin van artikel 3.112, tweede lid, Wet woz. (...)."

In de vakpers wordt de uitspraak positiefrechtelijk juist, althans kennelijk niet onjuist,(28) geacht. De Redactie Vakstudienieuws schrijft:

"Het oordeel van de rechtbank achten wij juist en rechtstreeks voortvloeiend uit de wet. (...) Dat de beschikking is gebaseerd op de waarde van de ondergrond is onvoldoende om [deze voor; JO] het eigenwoningforfait niet van toepassing te achten. Er is sprake van een WOZ-beschikking hetgeen de wetgever eist in combinatie met het hiervoor vermelde, namelijk dat de onroerende zaak feitelijk voor bewoning gereed is. (...) Op goede gronden is de rechtbank van oordeel dat van de beschikte waarde van 138.856 moet worden uitgegaan, ondanks het feit dat deze waarde niet meer dan de grondwaarde representeert en met de voorgeschreden bouw van de opstal geen rekening is gehouden. De wettelijkheid leidt

noodzakelijkerwijs tot dit oordeel. De inspecteur is in zoverre slachtoffer van de wetssystematiek en het niet alert reageren van de gemeente Z die geen beschikking op de voet van art. 25 Wet WOZ heeft genomen. De wetgever heeft nu eenmaal uitdrukkelijk een koppeling tot stand gebracht tussen de WOZ-beschikking en de berekening van het eigenwoningforfait. Voor een nuancering biedt de wettekst noch de wetsgeschiedenis een aanknopingspunt. Dat betekent voor het onderhavige geval misschien dan wel een onbevredigende uitkomst, maar de wet is nu eenmaal de wet. In de nabije toekomst zullen de gevolgen van een te lage WOZ-beschikking verder worden beperkt. Dan wordt immers elk jaar een WOZ-beschikking genomen door de gemeente zodat deze waarde, meer dan nu het geval is, de werkelijke waarde van de woning weergeeft. Het waardeverschil door het huidige 'tijdelek' wordt daardoor beperkt. Het loont dan voor de Belastingdienst als handhavingsorganisatie simpelweg de moeite niet meer in zaken zoals deze veel tijd en energie te steken. Er blijven genoeg onderdelen van de aangifte over die aandacht vragen voor een kantoortoets dan wel een veldtoets, met een groter belang voor de schatkist. Maar in de onderhavige zaak vormde dit evenwel geen reden af te zien van hoger beroep."(29)

Het Hof komt tot hetzelfde oordeel als de Rechtbank. Ik haal de samenvattende overweging aan:

"Uit al het vorenoverwogene volgt dat [de onroerende zaak; JO] als woning in aanbouw op 1 januari 2001 de hoedanigheid van eigen woning had als bedoeld in artikel 3.111 van de Wet IB 2001, dat voor die eigen woning een Woz-beschikking gold voor een tijdvak waarin het jaar 2002 was begrepen en dat derhalve het bepaalde in artikel 3.112, derde lid, van de Wet IB 2001 met betrekking tot de bepaling van het eigenwoningforfait voor het jaar 2002 toepassing mist."

Let wel, beide feitenrechters betrekken in hun overwegingen dat door de toepassing van artikel 3.111, derde lid, van de Wet er reeds sprake was van een 'eigen woning' in de zin van de Wet vanaf het moment dat de grond was geleverd aan belanghebbende (de Rechtbank), althans op 1 januari 2001 - zijnde het begin van het tijdvak - (het Hof).

5.4. Ik merk op dat de Elsevier Belasting Almanak 2003 een wetstoepassing voorstaat, die in lijn ligt met die van de feitenrechters:

"Bent u in 2002 verhuisd naar een nieuw gebouwde woning, dan kunt u een WOZ-beschikking van de gemeente tegemoetzien (...). Dit kan een mutatiebeschikking (...) zijn, omdat er al een oud WOZ-beschikking was (bijv. van het bouwterrein waarop uw nieuwbouwwoning is gebouwd). U kunt dan deze oude WOZ-beschikking aanhouden voor uw aangifte van het eigen-woningforfait over de periode vanaf het moment waarop uw nieuwbouwwoning in 2002 betrok (...).

Als er geen oude WOZ-beschikking bestaat (...), dan zult u de waarde in het economische verkeer van de nieuwbouwwoning (naar de staat van oplevering) per de peildatum 1 januari 1999 zelf zo goed mogelijk moeten schatten. Blijkt de gemeente naderhand de WOZ-waarde lager vast te stellen, dan kunt u naar onze mening de Belastingdienst om vermindering van uw aanslag vragen."(30)

5.5. Verder zij nog gewezen op de zaak die aan de orde was in de uitspraak van Hof Arnhem van 24 maart 2006, nr. 05/00103, NTFR 2006/624. Deze zaak betrof het geval dat de belanghebbende in juni 2002 een in mei van dat jaar opgeleverde nieuwbouwwoning betrok. Een WOZ-beschikking met dagtekening 1 augustus 2003 was afgegeven, waarin de waarde werd vastgesteld op 255.640. Het Hof oordeelde in het geschil over het jaar 2002 dat: "[d]e beschikking met dagtekening 1 augustus 2003, waarbij de waarde overeenkomstig hoofdstuk IV van de Wet WOZ is vastgesteld op 255.640, geldt, overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 19, lid 2 en artikel 25 van de Wet WOZ, voor het tijdvak van 1 januari 2003 tot 1 januari 2005. Nu het onderhavige belastingjaar niet valt binnen dit tijdvak, heeft de bij deze beschikking vastgestelde waarde in deze procedure niet te gelden als de eigenwoningwaarde van de nieuwe woning. Tussen partijen is niet in geschil dat de waarde van de nieuwe woning voor het tijdvak waarin het belastingjaar 2002 viel, bij beschikking is vastgesteld op 58.991." Opvallend is dat in deze zaak op de vangnetbepaling kennelijk geen beroep is gedaan door de inspecteur, terwijl dit een 'nieuwbouwsituatie

met WOZ-beschikking' lijkt te zijn.

5.6. Ik meen dat er op het eerste gezicht veel valt te zeggen voor het oordeel van de feitenrechters in de onderhavige zaken. Immers, de doelstellingen van de Wet WOZ en de doorwerking van WOZ-beschikkingen naar diverse heffingswetten zijn onder meer doelmatigheid, rechtszekerheid, uniformiteit en duidelijkheid.⁽³¹⁾ Al deze elementen pleiten ervoor dat de vangnetbepaling een beperkte reikwijdte heeft en toepassing mist in een geval als het onderhavige waarin een voor de betreffende periode rechtsgeldige WOZ-beschikking voorhanden is.

5.7. Voorts merk ik op dat de gevolgen die voortvloeien uit de rechtsopvatting van de feitenrechters - te weten dat het eigenwoningforfait wordt gebaseerd op een feitelijk te lage eigenwoningwaarde - niet zonder meer in strijd komt met doel en strekking van de eigenwoningregeling. Immers door in de Wet te bepalen dat voor de eigenwoningwaarde de WOZ-waarde dient te worden gehanteerd, is in de Wet in zoverre ook de robuuste werking van de Wet WOZ (zie onderdeel 4.7.) geïncorporeerd. Met deze robuuste werking is bepaald niet in tegenspraak dat voor een korte periode - te weten in beginsel alleen voor de tussenperiode - van een feitelijk te lage eigenwoningwaarde wordt uitgegaan. In dit verband merk ik tevens op dat dit laatste zich niet alleen voordoet in een nieuwbouwsituatie, maar ook in een situatie die daarmee gelijkenissen vertoont, te weten de situatie dat een verbouwing aan een eigen woning plaatsvindt. In dat geval leidt de met de verbouwing gepaard gaande waardestijging pas - via een hogere WOZ-waarde - tot een hoger eigenwoningforfait in het daaropvolgende jaar (en bovendien in geval de waardestijging plaatsvindt in de periode tussen de waardepeildatum en het einde van het jaar voorafgaande aan het einde van het tijdvak dan ook nog maar alleen indien (i) de waardestijging de drempel van artikel 19 WOZ overstijgt en (ii) een mutatiebeschikking is genomen).

Argumenten tegen de opvatting van de feitenrechters

5.8. Tegen de opvatting van de feitenrechters lijkt te pleiten de wetsgeschiedenis. In de nota naar aanleiding van het verslag bij de invoering van artikel 3.112, derde lid, van de Wet is immers als voorbeeld van een situatie waarvoor de vangnetbepaling bedoeld is, genoemd de oplevering van een nieuwe woning (zie onderdeel 3.6.). Verder is in de parlementaire toelichting bij artikel 42a van de Wet IB 1964 (voor de jaren 1997-2000) bij het voorbeeld van verhuizing naar een nieuwbouwwoning aangegeven dat in dat geval 'een adequate WOZ-beschikking' ontbreekt voor de tussenperiode (zie onderdeel 2.3.).

5.9. Zie tevens het Besluit van de Staatssecretaris van 24 maart 2005, CPP2005/134M, V-N 2005/17.9. (32)

"Bij oplevering van de nieuwbouwwoning in het laatste kalenderjaar van het tijdvak, in casu 2004, ontvangt de belastingplichtige een WOZ-beschikking met ingang van 2005. Die beschikking betreft echter het nieuwe WOZ-tijdvak dat aanvangt op 1 januari 2005, naar de waardepeildatum 1 januari 2003 (de WOZ-waarde 2005). Die waarde kan dan ook geen uitgangspunt zijn voor de berekening van het eigenwoningforfait voor de periode van bewoning in 2004. Voor 2004 wordt de eigenwoningwaarde nog bepaald naar de waardepeildatum 1 januari 1999 (de WOZ-waarde 2001). Ook kan niet de waarde worden genomen van een WOZ-beschikking per 1 januari 2004, die alleen betrekking heeft op de grond of een gedeeltelijk afgebouwde woning. Bij gebrek aan een adequate WOZ-beschikking geldt het uitgangspunt dat de belastingplichtige zelf de waarde van de woning moet (laten) schatten naar de WOZ-waarde 2001. In plaats van die schatting kan een correctie plaatsvinden van de WOZ-waarde 2005 met behulp van de in artikel 10.3, vierde lid, van de Wet IB 2001 opgenomen bijstelling. Die bijstelling is de verhouding van het gemiddelde van de eigenwoningwaarden die betrekking hebben op het voorafgaande tijdvak (100) en het gemiddelde van die waarden die betrekking hebben op het nieuwe WOZ-tijdvak (149). (cursivering JO)"

De Redactie Vakstudienieuws tekent bij dit besluit aan:

"(...) In het besluit wordt tevens aangegeven dat de waarde van de WOZ-beschikking per 1 januari 2004 niet mag worden gehanteerd, omdat die beschikking betrekking heeft op de grond dan wel een nog niet

afgebouwde woning. Ook dit standpunt is juist, want er moet worden uitgegaan van de staat van de onroerende zaak per 1 januari 2005. Er zal naar die datum echter geen WOZ-beschikking zijn afgegeven, waarbij de waarde is bepaald naar de peildatum 1 januari 1999. Ingevolge art. 3.112, derde lid, Wet IB 2001 zal dan de waarde afzonderlijk moeten worden bepaald waarbij de bepalingen van de Wet WOZ overeenkomstig worden toegepast."

5.10. In de Cursus Belastingrecht wordt bij de behandeling van de eigenwoningwaarde opgemerkt:

"Bij verhuizing naar een eigen woning in de loop van een WOZ-tijdvak kunnen twee situaties worden onderscheiden. (...) De tweede situatie betreft de aankoop of het laten bouwen van een nieuwe woning in de loop van een WOZ-tijdvak. In dat geval voorziet de Wet WOZ in de afgifte van een beschikking die geldt vanaf 1 januari van het kalenderjaar volgend op dat van oplevering van de nieuwbouwwoning. Dit betekent dat er voor het resterende deel van het kalenderjaar van oplevering geen geldige WOZ-beschikking is. Formeel komt dan de vangnetbepaling, WOZ-conforme waardering naar de waarde in het economische verkeer per 1 januari 1999, aan de orde.

(...)

Voorbeeld Oplevering nieuwe woning

Op 1 juli 2005 wordt een nieuwbouwwoning opgeleverd. De gemeente neemt een WOZ-beschikking die geldt vanaf 1 januari 2006 voor het resterende deel van het WOZ-tijdvak. Het eigenwoningforfait voor 2005 moet, nu er geen geldige WOZ-beschikking is, worden berekend op basis van 6 maanden ter beschikking staan van de woning, naar de waarde in het economische verkeer per 1 januari 2003. (...)"(33)

Ook in de overige literatuur wordt - veelal naar aanleiding van of met aanhaling van een besluit van de Staatssecretaris terzake - kennelijk uitgegaan van de toepassing van de vangnetbepaling bij oplevering van een nieuwe woning.(34)

5.11. Met betrekking tot de genoemde parlementaire geschiedenis dienen een drietal relativerende opmerkingen te worden gemaakt. Allereerst is de parlementaire geschiedenis van artikel 42a van de Wet IB 1964 niet zonder meer relevant voor de uitleg van artikel 3.112 van de Wet. Zoals in onderdeel 3.1. opgemerkt, is een belangrijk verschil tussen de eigenwoningregeling van de Wet IB 1964 en die van de Wet IB 2001 dat een 'woning in aanbouw' onder de Wet IB 2001 wel kan kwalificeren als 'eigen woning'. Ten tweede zij opgemerkt dat niet duidelijk is in de parlementaire geschiedenis - en hetzelfde geldt voor de in het vorige onderdeel aangehaalde literatuur(35) - wat de uitgangssituatie is. Is de uitgangssituatie een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking', wordt uitgegaan van de situatie dat er geen - voor die tussenperiode geldende - WOZ-beschikking is, of wordt het onderscheid tussen beide uitgangssituaties niet relevant geacht? Het lijkt mij het meest in de rede te liggen dat men in de parlementaire geschiedenis in ieder geval het oog heeft gehad op de 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking', aangezien van deze situatie normaliter sprake zal zijn. Maar dit is niet geheel duidelijk,(36) omdat het niet wordt vermeld. Ten derde, een reden tot twijfel is dat in de parlementaire geschiedenis met betrekking tot de beoogde vangnetbepaling van artikel 42a van de Wet IB 1964 (tekst die van toepassing zou zijn geworden met ingang van 1 januari 2001) wordt gesteld dat het bij de situaties waarvoor de vangnetbepaling is bedoeld, "om een beperkt aantal gevallen [zal] gaan" (zie onderdeel 2.6.). Afgevraagd kan worden of 'nieuwbouwsituaties met WOZ-beschikking' wel beperkt in aantal zijn.

5.12. Een tweede tegenargument tegen de opvatting van de feitenrechters is dat het gevolg van die opvatting niet rijmt met doel en strekking van het eigenwoningforfait sec. Het gevolg is immers dat bij het op een forfaitaire manier bepalen van de voordelen uit eigen woning uit wordt gegaan van een feitelijk te lage rekenwaarde (de eigenwoningwaarde). Dit tegenargument dient echter direct te worden gerelativeerd, omdat met het aansluiting zoeken bij de WOZ-waarde in de eigenwoningregeling ook rekening moet worden gehouden met de doelstellingen van die doorwerking en met de robuustheid van de WOZ-systematiek. Vanuit dat licht bezien kan niet worden gezegd dat de opvatting van de feitenrechters

leidt tot een gevolg dat niet rijmt met doel en strekking van het eigenwoningforfait als geheel.

Wettekst en wetsystematiek

5.13. Veronderstellend dat in de parlementaire geschiedenis de opvatting is gehuldigd dat de vangnetbepaling toepassing kan vinden in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking', dan is het de vraag of de huidige wettekst en de huidige wetsystematiek, waarbij een 'woning in aanbouw' kan kwalificeren als eigen woning, voldoende grondslag bieden voor die opvatting.

5.14. In het eerste deel van het derde lid van artikel 3.112 van de Wet is aangegeven wanneer de vangnetbepaling van toepassing is. In het tweede deel is aangegeven wat het rechtsgevolg is wanneer de vangnetbepaling toepassing vindt, i.e. een Wet WOZ-overeenkomstige waardering van de eigen woning.

5.15. Ik ga eerst in op het eerste deel van het derde lid van artikel 3.112 van de Wet. Aan de orde komen twee elementen. Het eerste element betreft het 'het ontbreken' van een WOZ-waarde. Gelet op de parlementaire geschiedenis is er sprake van een dergelijk 'ontbreken', wanneer een WOZ-waarde 'niet of niet tijdig' is vastgesteld (zie onderdeel 3.5.; vergelijk onderdeel 4.2.). Aangenomen dat de vangnetbepaling van toepassing is in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking', dan zou dat moeten zijn omdat de WOZ-waarde 'niet' is vastgesteld. De oorzaak dat een waardestijging als gevolg van bouw in enig jaar pas zijn weerslag vindt in een hogere WOZ-waarde met ingang van het begin van het daaropvolgende jaar, is immers niet gelegen in het 'niet tijdig' vaststellen van de WOZ-waarde omdat het de Wet WOZ zelf is die veroorzaakt dat niet met ingang van enig tijdstip gedurende een jaar een mutatiebeschikking kan gaan gelden (zie onderdeel 4.6.). Het zou er dus om moeten gaan dat de WOZ-waarde 'niet' is vastgesteld. Omdat er in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking' wel een WOZ-beschikking is, zou dan het criterium kennelijk zijn dat een 'adequate WOZ-waarde' niet is vastgesteld. Een dergelijk kwalitatief criterium komt evenwel als zodanig niet expliciet tot uitdrukking in de wettekst.

5.16. Het tweede element is 'de eigen woning' in het eerste deel van het derde lid, dat verband houdt met 'die woning' in het tweede lid van artikel 3.112 van de Wet. Zoals in onderdeel 5.3. gezien betreft zowel de Rechtbank als het Hof in zijn overwegingen, leidend tot het oordeel dat de vangnetbepaling niet van toepassing is in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking', dat door de toepassing van artikel 3.111, derde lid, van de Wet er reeds sprake was van een 'eigen woning' in de zin van de Wet voordat de nieuwbouwwoning werd opgeleverd. Men zou - zoals de Staatssecretaris in zijn toelichting bij het cassatiemiddel in de onderhavige zaken - evenwel de opvatting kunnen huldigen dat een WOZ-beschikking waarbij op toestandsdatum sprake is van een 'in aanbouw zijnde woning' niet een adequate beschikking is voor de waardebepaling - in het kader van de bepaling van het eigenwoningforfait - van een 'afgebouwde woning'.⁽³⁷⁾ Ofwel, kort gezegd: een WOZ-beschikking voor een 'woning in aanbouw' zou niet kunnen dienen voor een inmiddels 'afgebouwde woning'.

In dit verband zij opgemerkt dat de Wet WOZ het begrip 'eigen woning' niet hanteert. In dat licht, en met name omdat de litigieuze bepaling een bepaling uit de Wet IB 2001 is, ligt het voor de hand om te onderzoeken of in de Wet IB 2001 aanwijzingen zijn te vinden ten gunste van de opvatting van de Staatssecretaris

5.17. De wijze waarop de eigenwoningregeling in de diverse bepalingen van afdeling 3.6 van de Wet is uitgewerkt, duidt erop dat wanneer in die afdeling wordt gesproken van 'eigen woning' daarmee in beginsel wordt bedoeld op een eigen woning die als zodanig wordt aangemerkt op grond van enig lid van artikel 3.111 van de Wet. Er wordt derhalve niet alleen bedoeld op een eigen woning zoals gedefinieerd in het eerste lid van die bepaling, maar tevens op woningen die in de andere leden van artikel 3.111 van de Wet als eigen woning worden aangemerkt. Het begrip 'eigen woning' heeft voor de toepassing van enige bepaling in afdeling 3.6 van de Wet slechts dan een beperktere reikwijdte, wanneer zulks uitdrukkelijk is bepaald, zoals bijvoorbeeld in het vierde lid van artikel 3.112 van de Wet. Met betrekking tot 'de eigen woning' van artikel 3.112, derde lid, van de Wet, is er geen aanleiding om te veronderstellen dat daarmee niet wordt verwezen naar 'eigen woning' in de zin van artikel 3.111 van de Wet in zijn algemeenheid.

5.18. Vanuit systematisch oogpunt is er naar mij voorkomt geen aanwijzing dat een volgens de Wet WOZ 'voor die eigen woning vastgestelde waarde' (artikel 3.112, tweede lid, van de Wet) waarvoor geldt dat op toestandsdatum de onroerende zaak voor de inkomstenbelasting als 'eigen woning' zou kunnen kwalificeren ingevolge enig ander lid van artikel 3.111 van de Wet dan het eerste lid, op een later moment niet kan dienen als eigenwoningwaarde voor de eigen woning die op dat moment als zodanig kwalificeert op grond van het eerste lid van artikel 3.111 van de Wet. Een WOZ-beschikking genomen voor - op toestandsdatum - een 'leegstaande eigen woning' (na bewoning: tweede lid; voor bewoning: derde lid), een 'echtscheiding eigen woning' (vierde lid), een 'afwezig wegens zorg eigen woning' (vijfde lid), of een 'tijdelijke tijdelijke eigen woning' (zesde lid), kan naar mijn mening dienen voor de eigenwoningwaarde van de woning die op een later moment (weer) een 'echte eigen woning' (eerste lid) is. Ik zie vanuit dit perspectief niet in waarom een 'woning in aanbouw' (ook in het derde lid) in deze een uitzonderingspositie zou innemen. In dat verband zij er tevens op gewezen dat vanuit systematisch oogpunt het gegeven dat een echte 'eigen woning' een hogere waarde heeft dan een 'woning in aanbouw', geen overtuigend argument is dat een 'woning in aanbouw' wel een uitzonderingspositie zou moeten innemen. Immers ook in het geval van een door een verbouwing veroorzaakte waardestijging van een bestaande woning in een bepaald jaar, komt de waardestijging pas tot uitdrukking in de WOZ-waarde, en daarmee in de eigenwoningwaarde, van het volgende kalenderjaar.

5.19. Tot slot merk ik op dat vanuit de systematiek van de Wet IB 2001 de oplevering van een nieuwbouwwoning op zichzelf geen natuurlijk moment is om een nieuwe eigenwoningwaarde te bepalen. Dit houdt verband met de uitbreiding van het eigenwoningbegrip onder de Wet IB 2001. Indien een belastingplichtige in een jaar eerst een kwalificerende 'woning in aanbouw' heeft en vervolgens in die woning gaat wonen, is er sprake is van een continue periode waarin een belastingplichtige een 'eigen woning' voor de toepassing van Afdeling 3.6 van de Wet heeft. Ditzelfde geldt wanneer een belastingplichtige eerst een kwalificerende leegstaande woning heeft en vervolgens in die woning gaat wonen. In beide gevallen dient gedurende het gehele jaar het eigenwoningforfait te worden bepaald en heeft gedurende het gehele jaar de eigen woning een 'eigenwoningwaarde'. Het eigenwoningforfait is evenwel niet het gehele jaar het bedrag dat het eerste lid van artikel 3.112 van de Wet voorschrijft, omdat ingevolge het vierde lid van dat artikel het eigenwoningforfait op nihil wordt gesteld voor het eerste deel van het jaar. Dit lid laat de 'eigenwoningwaarde' echter ongemoeid. Vanaf het moment dat de woning wordt bewoond, vervalt de uitzondering van het vierde lid en is de hoofdregel van het eerste lid van artikel 3.112 van de Wet leidend.

5.20. Ik kom nu terug op het tweede deel van het derde lid van artikel 3.112 van de Wet. Ik veronderstel hierbij dat aan de voorwaarden van het eerste deel van dit lid is voldaan (en dus dat de vangnetbepaling van toepassing is) in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'. Het gevolg zou zijn dat er een Wet WOZ-overeenkomstige waardering dient plaats te vinden. De andere vangnetbepalingen schrijven eveneens dit gevolg voor in vergelijkbare bewoordingen (zie onderdeel 4.1.). Zoals uit de aangehaalde parlementaire geschiedenis van deze bepalingen naar voren komt, heeft de wetgever bij de invoering van deze bepalingen met name het oog gehad op de situatie dat een rechtsgeldige WOZ-beschikking ontbreekt, als gevolg van vernietiging door de rechter of doordat er niet tijdig een WOZ-beschikking is vastgesteld. Bij de recente invoering van artikel 3.30a, vierde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 heeft de wetgever tevens aangegeven dat de vangnetbepaling ziet op de situatie dat de betreffende onroerende zaak in het buitenland is gelegen. In een besluit heeft de Staatssecretaris aangegeven dat de vangnetbepaling van artikel 3.112, derde lid, van de Wet ook voor een dergelijke situatie is bedoeld.(38)

5.21. Het is goed te memoren dat er een wezenlijk verschil is tussen enerzijds de situaties dat een WOZ-beschikking vernietigd is of niet tijdig is vastgesteld en de situatie van de buitenlandse onroerende zaak, en anderzijds de 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'. In de eerste groep situaties brengt de WOZ-waarderingssystematiek met zich dat de 'juiste' WOZ-waarde zou zijn vastgesteld indien de WOZ-beschikking rechtsgeldig was vastgesteld, indien de WOZ-beschikking tijdig was vastgesteld respectievelijk indien op grond van de Wet WOZ ook buitenlandse onroerende zaken konden worden gewaardeerd en daarom wel een WOZ-beschikking was vastgesteld. Dat de WOZ-waarderingssystematiek leidend is en blijft wanneer de vangnetbepaling toepassing vindt, blijkt niet alleen uit de tekst van de

vangnetbepalingen. Er zij op gewezen dat, wanneer later alsnog een voor de betreffende periode geldende WOZ-beschikking wordt vastgesteld, de in die beschikking vastgestelde waarde ingevolge artikel 18a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen feitelijk doorwerkt naar de reeds, mede met toepassing van de vangnetbepalingen, opgelegde aanslagen.(39) Voorts komt in de parlementaire geschiedenis naar voren dat, wanneer de vangnetbepaling van toepassing is, het uitgangspunt is dat de door de belastingplichtige (bij de aangifte) bepaalde waarde en/of de door de heffingsinstanties bepaalde waarde niet afwijkt van de waarde die bij een WOZ-beschikking zou zijn vastgesteld.(40)

De 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking' is anders van aard. Immers, zoals eerder in onderdelen 4.6. en 5.15. is aangegeven, is het juist de WOZ-waarderingsystematiek zelf die met zich brengt dat een waardestijging gedurende enig jaar nog niet resulteert in een hogere WOZ-waarde voor dat jaar.

5.22. Dit brengt mij bij de vraag of de tekst van artikel 3.112, derde lid, van de Wet wel voorziet in de mogelijkheid om in het geval van oplevering van nieuwbouw op enig moment in een jaar voor de tussenperiode een waarde te hanteren die is vastgesteld naar de staat op het moment van oplevering. Dit is naar mijn mening niet evident het geval.

De verwijzing naar de diverse WOZ-bepalingen houdt in dat de WOZ-waarderingsystematiek dient te worden gevolgd.(41) De vraag is echter in hoeverre. Het gaat namelijk om een overeenkomstige toepassing van de WOZ-regels: de vraag is in hoeverre bij de toepassing de WOZ-regels aangepast dienen te worden aan de nieuwbouwsituatie. Essentieel voor de onderhavige problematiek is of de toestandsdatum die in artikel 19, tweede lid, van de Wet WOZ wordt voorgeschreven, aangepast dient te worden. Ik zie grofweg twee mogelijkheden.

De eerste mogelijkheid is dat de overeenkomstige toepassing inhoudt dat de toestandsdatum die artikel 19, tweede lid, van de Wet WOZ voorschrijft, ook van toepassing is. De waarde van de nieuwbouwwoning zou dan moeten worden bepaald 'naar de staat van die zaak bij het begin van het kalenderjaar volgende op waarin de [wijzigingen] geheel of ten dele hun beslag hebben gekregen'. Dit zou betekenen dat zelfs indien de vangnetbepaling van toepassing is, de als gevolg van (de afronding van) de bouw opgetreden waardestijging gedurende enig jaar nog niet tot uitdrukking kan komen in de eigenwoningwaarde van dat jaar (zoals dat ook voor een als gevolg van verbouwing van een bestaande woning opgetreden waardestijging niet het geval is).

De tweede mogelijkheid is dat de overeenkomstige toepassing inhoudt dat de zinsnede in artikel 19, tweede lid, van de Wet WOZ die over de toestandsdatum handelt, bij de toepassing in die zin moet worden aangepast dat bijvoorbeeld gelezen moet worden dat de waarde van de nieuwbouwwoning dient te worden bepaald naar de staat van die zaak op het moment van oplevering.

De parlementaire geschiedenis zit kennelijk op het spoor van de tweede mogelijkheid. Tekstueel neig ik naar de eerste mogelijkheid mede in het licht van een consistente toepassing. In de situatie waarin een WOZ-beschikking is vernietigd of niet tijdig is vastgesteld, dient immers voor de toepassing van de vangnetbepaling de toestandsdatum te worden gehanteerd die artikel 19, tweede lid, van de Wet WOZ voorschrijft. Dit lijkt mij ook te gelden voor de toepassing van de vangnetbepaling in de situatie van de buitenlandse onroerende zaak.

Al met al is er reden tot twijfel of het beoogde rechtsgevolg (i.e. dat toepassing van de vangnetbepaling leidt tot een berekening van het eigenwoningforfait op basis van de waarde bepaald naar de staat op het moment van oplevering) kan worden afgeleid uit de wettekst.

Conclusie

5.23. Het voorgaande overziende, kom ik tot de volgende overwegingen. In de parlementaire geschiedenis van zowel artikel 42a Wet IB 1964 (tekst 1997-2000) als artikel 3.112, derde lid, van de Wet, is aangegeven dat de vangnetbepaling van toepassing is voor de tussenperiode wanneer een nieuwbouwwoning wordt opgeleverd. Gelet op de uitbreiding van het eigenwoningbegrip onder de Wet IB 2001 is de vraag echter of er ruimte is voor toepassing van de vangnetbepaling in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'. Ten eerste zij erop gewezen dat de parlementaire geschiedenis niet volledig

eenduidig op een bevestigend antwoord wijst (zie onderdeel 5.11.). Ten tweede roept de tekst van artikel 3.112, tweede en derde lid, van de Wet, mede in samenhang gelezen met artikel 3.111 van de Wet, twijfel op. Behalve dat een kwalitatief vereiste (een 'adequate' WOZ-beschikking) niet expliciet in de wettekst tot uitdrukking komt, zijn hiervoor ook overigens in de Wet geen duidelijke aanknopingspunten te vinden (zie onderdelen 5.15. tot en met 5.19.). Verder kan met recht worden betwijfeld of met de wettekst het beoogde rechtsgevolg wel wordt bereikt (zie onderdeel 5.22).

5.24. Een en ander afwegende kom ik tot de conclusie dat zo de wetgever toepassing van artikel 3.112, derde lid, van de Wet in een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking' voor ogen had gestaan, hij dit beter in de wettekst tot uitdrukking had dienen te brengen. De vangnetbepaling in haar huidige vorm biedt er onvoldoende ruimte voor. Ik merk in deze nog op dat ik tevens heb laten meewegen (a) dat de WOZ-systematiek robuust is en dat door het aansluiten bij de WOZ-systematiek in de Wet ook robuuste elementen zijn geïncorporeerd in de Wet (zie onderdelen 4.7. en 5.7.), (b) de door de wetgever beoogde voordelen van de doorwerking van de WOZ-waarde naar de heffingswetten (zie onderdeel 5.6.) en (c) dat het niet van toepassing zijn van de vangnetbepaling niet leidt tot een gevolg dat dusdanig is dat de wetgever het redelijkerwijs niet kan hebben gewild, in welk verband ik mede relevant acht dat een vergelijkbaar - kennelijk door de wetgever aanvaard - gevolg kan optreden in een 'verbouwsituatie' en dat het gevolg zich normaliter slechts gedurende een korte periode, de 'tussenperiode', voordoet (zie onderdeel 5.7.).

1 Ik merk op dat de zaak 43.837 betrekking heeft op het jaar 2002, maar de zaak 43.838 op het jaar 2003. Wanneer ik in de conclusie wettelijke bepalingen citeer, betreft het - tenzij anders aangegeven - een citaat van de 2002-wettekst; de verschillen die tussen de wetteksten van 2002 en 2003 bestaan, zijn niet relevant voor de onderhavige problematiek.

2 Zie over deze kwestie bijvoorbeeld M.J.J.R. van Mourik, De eigen woning in de Wet IB 2001, Amersfoort: SDU, 2006, p. 78. Zie verder HR 12 augustus 2005, nr. 39.828, BNB 2005/329, met noot Snoijink, r.o. 3.4 over het begrip 'woning in aanbouw' in een zaak over de onroerendezaakbelasting: "(...) dat bepalend is of de onroerende zaak is bestemd om na de voltooiing van het bouwsel in hoofdzaak tot woning te dienen." Mogelijk kan als een noodzakelijke voorwaarde gelden dat er ten minste sprake is van 'gebouwd eigendom in aanbouw' in de zin van het huidige vierde lid van artikel 17 van de Wet WOZ: "(...). Onder een gebouwd eigendom in aanbouw wordt verstaan een onroerende zaak of gedeelte daarvan waarvoor een bouwvergunning in de zin van de Woningwet is afgegeven en dat door bouw nog niet geschikt is voor gebruik overeenkomstig zijn beoogde bestemming."

3 Wet van 20 december 1996, Stb. 653, artikel III, onderdeel B; inwerkingtreding 1 januari 1997 (artikel XIII, eerste lid, van die wet in verbinding met het KB van 20 december 1996, Stb. 687, V-N 1997/260, pt. 2).

4 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 26-30.

5 Onderdeel B van artikel IV van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken.

6 Artikel XIII, eerste lid, van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken in verbinding met het KB van 20 december 1996, Stb. 687, V-N 1997/260, pt. 2.

7 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 31-32.

8 Kamerstukken II, 26 727, nr. 3, p. 146.

9 Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 147.

10 Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr. 7, p. 258.

11 Deze bepaling luidt: "Indien met betrekking tot een onroerende zaak geen waarde is vastgesteld op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken wordt de heffingsmaatstaf van die onroerende zaak bepaald met toepassing van het eerste en het tweede lid, alsmede met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 17, 18, 19, eerste lid, onderdelen b en c, tweede lid, onderdelen b en c, 20, tweede lid, en 22, derde lid, van de Wet waardering onroerende zaken." Deze vangnetbepaling is aan de orde geweest in onderdeel 5 van de conclusie van mijn ambtgenoot Niessen voor de zaak HR 13 mei 2005, nr. 39.569, BNB 2005/257, met noot Van Leijenhorst, en in het artikel J.K.

Lanser, OZB zonder WOZ, Over het opleggen van aanslagen op grond van de vangnetbepaling, Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht, 2003, nr. 8, p. 10-14.

12 Dit lid luidt: "Indien het tweede of vijfde lid geen toepassing kan vinden door het ontbreken van een op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde, wordt de heffingsmaatstaf van die gebouwde onroerende zaak bepaald met toepassing van het derde en vierde lid en met overeenkomstige toepassing van het vijfde lid alsmede van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 19, 20, tweede lid, en 22, derde lid, van de Wet waardering onroerende zaken."

13 Wet van 30 november 2006, Stb. 631, artikel I, onderdeel D.

14 Dit vierde lid luidt: "De WOZ-waarde van een gebouw is: a. (...); b. (...); c. indien onderdeel a of b geen toepassing vindt vanwege het ontbreken van één of meer beschikkingen: de waarde van het gebouw voor het kalenderjaar van de afschrijving bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 18 en 20, tweede lid, van de Wet waardering onroerende zaken. Indien de winst wordt bepaald over een niet met het kalenderjaar samenvallend boekjaar, wordt als waarde genomen de waarde voor het kalenderjaar waarin het boekjaar eindigt." Opgemerkt zij dat een verwijzing naar artikel 19 van de Wet WOZ ontbreekt; dit artikel is immers met ingang van 1 januari 2007 vervallen ingevolge de Wet van 9 december 2004, Stb. 656, artikel IV, onderdeel B en artikel XII, tweede lid in verbinding met het Besluit van 18 januari 2006, Stb. 43.

15 Deze bepaling is ingevolge de schakelbepaling van artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook van toepassing voor de vennootschapsbelasting.

16 Dit lid luidt: "Indien met betrekking tot een eigen woning het vierde lid geen toepassing kan vinden door het ontbreken van een op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde, wordt de waarde van die woning gesteld op 60 percent van de met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 16 tot en met 19, 20, tweede lid, en 22, derde lid, van die wet bepaalde waarde en van het vierde lid, tweede of derde volzin."

17 Wet van 20 december 1996, Stb. 653, artikel VI, onderdeel 2.

18 Zie Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 6 en 19 (vangnetbepaling Gemeentewet), Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 7 en 25 (vangnetbepaling Waterschapswet), Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 10 en 34 (vangnetbepaling Wet op de vermogensbelasting 1964), en Kamerstukken II, 2005-2006, 30 572, nr. 3, p. 40, en nr. 8, p. 76 en 93 (vangnetbepaling artikel 3.30a van de Wet IB 2001).

19 Zie voor deze term bijvoorbeeld Van Leijenhorst in zijn noot bij HR 16 september 2005, nr. 39.658, BNB 2005/344. Ook de term 'situatiepeildatum' wordt gebruikt (zie Chr.J.M. Noordermeer Van Loo, De fiscale waardering van de eigen woning in de Wet IB 2001, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, 2004, nr. 2, paragraaf 2).

20 Het optrekken van een woning op een tot dan toe onbebouwd stuk grond valt onder 'bouw' in de zin van artikel 19 van de Wet WOZ, zie Kamerstukken II, 1992-1993, nr. 3, p. 46.

21 HR 16 september 2005, nr. 39.658, BNB 2005/344, met noot Van Leijenhorst, r.o. 3.9.

22 Ik ga in op de WOZ-systematiek zoals geldend in de onderhavige jaren 2002 en 2003, en derhalve niet op nadien ingevoerde wijzigingen.

23 Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 2, 11 en 35. Vergelijk ook Kamerstukken II, 1992-1993, 22 885, nr. 3, p. 7.

24 Vergelijk onderdeel 5.6 van de conclusie van A-G Niessen voor HR 13 mei 2005, nr. 39.569, BNB 2005/257, met noot Van Leijenhorst: "Het is derhalve niet mogelijk de vastgestelde WOZ-waarde te ontwijken door aanslagen in plaats van op grond van art. 220c op grond van art. 220d gemeentewet vast te stellen."

25 Vergelijk het geval dat zich voordeed in HR 22 december 2006, nr. 41.580, na conclusie A-G Niessen, BNB 2007/115.

26 Zie ook Fiscale encyclopedie De Vakstudie, Lokale belastingen en milieuheffingen, Wet waardering onroerende zaken, artikelsgewijs commentaar bij artikel 25, aantekening 6.2: "Indien gelet op de wijzigingen aan de onroerende zaak de mogelijkheid bestaat een mutatiebeschikking te nemen, doch dit

wordt achterwege gelaten, betekent dit niet dat bij de heffing van de belastingen kan worden afgeweken van de geldende primaire beschikking."

27 Hof Arnhem 5 november 2002, nr. 01/01488, Belastingblad 2003/448.

28 Vergelijk de aantekening van Kruijmel in Belastingblad 2006/1096.

29 V-N 2007/16.20.

30 Elsevier Belasting Almanak 2003, p. 83.

31 Kamerstukken II, 1992-1993, 22 885, nr. 3, p. 3-4 en 6 en Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 2.

32 Een eerder besluit is het Besluit van 28 maart 2001, nr. CPP2001/912, V-N 2001/22.13 dat handelt over het vaststellen van de waarde van een nieuwbouwwoning die in 2000 is opgeleverd voor de toepassing van - toen nog - het huurwaardeforfait.

33 Cursus Belastingrecht, Wet Inkomstenbelasting 2001, onderdeel 3.6.3.D. onder b.

34 Bijvoorbeeld Fiscale encyclopedie De Vakstudie, Wet inkomstenbelasting 2001, artikelsgewijs commentaar bij artikel 3.112, aantekening 4.1, NDFR-commentator N.H.A. Gorissen in onderdeel 7 van zijn commentaar bij artikel 3.112 Wet IB 2001, Chr.J.M. Noordermeer Van Loo, De fiscale waardering van de eigen woning in de Wet IB 2001, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, 2004, nr. 2, paragraaf 4.2, en M.J.J.R. van Mourik, De eigen woning in de Wet IB 2001, Amersfoort: SDU, 2006, p. 259-260.

35 Zoals eerder aangegeven maakt de Elsevier Belastingalmanak 2003 wel een onderscheid en komt tot een wetstoepassing die in lijn ligt met die van de feitenrechters (zie onderdeel 5.4.).

36 Ik merk op dat het Hof in beide zaken (r.o. 5.6 in de zaak met cassatienummer 43.836 en r.o. 2.6.6. in de zaak met cassatienummer 43.837) kennelijk ervan uitgaat dat de parlementaire geschiedenis van artikel 3.112, derde lid, van de Wet, ziet op de situatie dat er geen WOZ-beschikking was genomen, althans niet ziet op een 'nieuwbouwsituatie met WOZ-beschikking'.

37 Vergelijk p. 2/3 van het cassatieberoepschrift in de zaak met nummer 43.836 en p. 3 van het cassatieberoepschrift in de zaak met nummer 43.837, alsmede p. 3 van de conclusie van repliek in beide zaken.

38 Besluit van 13 februari 2001, nr. CPP2000/3210, V-N 2001/14.2, onderdeel B.3.6.ad; in onderdeel B.3.6.ab is aangegeven dat de vangnetbepaling ook van toepassing is wanneer voor een woonschip geen WOZ-beschikking genomen is.

39 Zie over de doorwerking bijvoorbeeld Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 36.

40 Vergelijk: "De overeenkomstige toepassing van de (...) bepalingen van de Wet WOZ houdt onder meer in dat wordt uitgegaan van dezelfde peildatum, analoog aan de behandeling van woningen waarvoor wel een WOZ-waarde is vastgesteld. De uitkomst van de door de belastingplichtige aldus bepaalde en door de inspecteur aanvaardbaar geachte waarde zal dus dezelfde zijn als op de WOZ-beschikking, zou die wel beschikbaar zijn, zou zijn vermeld" (Kamerstukken II, 1996-1997, 25 037, nr. 3, p. 34).

41 Vergelijk: "Om te voorkomen dat de zelf te bepalen waarde afwijkt van de waarde die overeenkomstig de Wet WOZ zou zijn vastgesteld, zijn de waarderingsregels van de Wet WOZ bij zelf waarderen van overeenkomstige toepassing verklaard" (Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr. 7, p. 258).