

ECLI:NL:PHR:2008:BC5812

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum uitspraak	08-08-2008
Datum publicatie	08-08-2008
Zaaknummer	41654
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2008:BC5812
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	OZB gebruikersbelasting bij pand in aanbouw?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Belastingblad 2008/1081 BNB 2008/258 met annotatie van W.J.N.M. Snoijink V-N 2008/38.38 NTFR 2008/491

Conclusie

Nr. 41654

Mr. Niessen

Derde Kamer B

OZB 2001

Conclusie inzake:

X BV

tegen

Het College van burgemeester en wethouders van de gemeente Zwolle
en vice versa

12 februari 2008

1. Inleiding

1.1 Met dagtekening 30 november 2002 is aan X BV (hierna: belanghebbende) een aanslag in de onroerendezaakbelastingen voor het jaar 2001 opgelegd. Het betreft een aanslag in de eigenarenbelasting, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Verordening op de heffing en de invordering van onroerendezaakbelastingen 2001 van de gemeente Zwolle en een aanslag in de gebruikersbelasting, als bedoeld in onderdeel a van genoemd artikellid voor de onroerende zaak a-straat 1.

1.2 Belanghebbende heeft bezwaar aangetekend tegen de aanslag onroerende- zaakbelastingen, gebruikersbelasting voor de onroerende zaak a-straat 1. Het hoofd sectie belastingen van de gemeente Zwolle (hierna: de Heffingsambtenaar) heeft het bezwaar ongegrond verklaard en de aanslag gehandhaafd.

1.3 Het Gerechtshof te Arnhem (hierna: het Hof) heeft het door belanghebbende ingestelde beroep ongegrond verklaard bij uitspraak van 11 januari 2005, nr. 04/00283(1).

1.4 Belanghebbende heeft tegen die uitspraak op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Het College van burgemeester en wethouders van de gemeente Zwolle (hierna: B en W) heeft een verweerschrift ingediend en tevens incidenteel beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende heeft gerepliceerd in het beroep in cassatie en een verweerschrift ingediend in het incidentele beroep in cassatie. B en W hebben een conclusie van dupliek ingediend in het beroep in cassatie en een conclusie van repliek in het incidentele beroep in cassatie. Vervolgens heeft belanghebbende een conclusie van dupliek ingediend in het incidentele cassatieberoep.

1.5 Het geschil in het cassatieberoep spitst zich toe op de vraag of degene die het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van een bouwterrein met een in aanbouw zijnde opstal, dient te worden aangemerkt als gebruiker van een onroerende zaak in de zin van artikel 220, onderdeel a, Gemeentewet.

1.6 Heden concludeer ik eveneens in de zaken met de nummers 41276, 41871, 42022, 42195, 43349 en 43974 waarin dezelfde rechtsvraag aan de orde is. Ik heb die vraag behandeld in een bij elke conclusie gevoegde bijlage.

1.7 Het geschil in het incidentele beroep in cassatie spitst zich toe op de vraag of het geschil omtrent de vraag of degene die het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van een bouwterrein met een in aanbouw zijnde opstal, dient te worden aangemerkt als gebruiker van een onroerende zaak een geschil omtrent de objectafbakening betreft. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, is in geschil of een klacht omtrent de objectafbakening alleen in een geschil omtrent een WOZ-beschikking kan worden aangevoerd, indien geen beroep wordt gedaan op een vrijstelling van artikel 220d, lid 1, Gemeentewet.

2. Feiten en Verordening

2.1 Belanghebbende is in het jaar 2000 begonnen met het laten bouwen van een kantoorgebouw in Q. Dit gebouw is in de loop van 2001 gereedgekomen. Per 1 januari 2001 was de opstal voor 70% gereed.

2.2 Artikel 1 van de Verordening op de heffing en de invordering van onroerende-zaakbelastingen 2001 van de gemeente Zwolle luidt voor zover van belang:

"1. Onder de naam "onroerende-zaakbelastingen" worden terzake van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken twee directe belastingen geheven:

a. een gebruikersbelasting van degene die bij het begin van het kalenderjaar een onroerende zaak al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht gebruikt, verder te noemen: gebruikersbelasting;

(...)."

3. Geschil

3.1 Voor het Hof was in geschil het antwoord op de vraag of belanghebbende het object op 1 januari 2001 gebruikte in de zin van de Verordening en de Gemeentewet. Belanghebbende stelde zich op het standpunt dat zij de onroerende zaak waarop de aanslag betrekking heeft, niet gebruikte in de zin van de Verordening juncto artikel 220, onderdeel a, Gemeentewet. Volgens de Heffingsambtenaar is er bij een niet-woning in aanbouw sprake van gebruik van de onroerende zaak aangezien de onroerende zaak gebezigd wordt ter bevrediging van de eigen behoeften.

3.2 Het Hof oordeelde:

"4.2 Degene die een onroerende zaak bouwt of laat bouwen bezigt de desbetreffende zaak ter bevrediging van zijn behoeften. Het bezigen van een onroerende zaak voor de bouw daarvan vormt gebruik in de zin van de onder 4.1 aangehaalde wettelijke bepalingen (vergelijk Hoge Raad 28 februari 2001, nr. 35.845,

BNB 2001/170)."

3.3 In cassatie voert belanghebbende het volgende middel aan:

"Het Hof heeft het recht geschonden, althans zijn uitspraak niet voldoende met redenen omkleed, doordat het heeft geoordeeld dat belanghebbende op de situatiepeildatum 1 januari 2001 terecht als gebruiker van het belastingobject (in aanbouw) is aangemerkt en deswege in de onroerendezaakbelastingen gebruikersbelasting betrokken. Het Hof heeft met dit oordeel ten onrechte, althans op ontoereikende gronden, de opvatting verworpen dat een gebouw in aanbouw niet in de onroerendezaakbelastingen gebruikersbelasting kan worden betrokken. Het Hof heeft voorts belanghebbende ten onrechte, althans op ontoereikende gronden, als (feitelijke dan wel fictieve) gebruiker aangemerkt."

Het standpunt van belanghebbende luidt:

"Deze arresten moeten tot de conclusie leiden dat iedere (bouw)activiteit met betrekking tot een onroerende zaak tot (feitelijk) gebruik leidt. Het toepassingsbereik is als het ware gemaximaliseerd. Alleen bij (niet beoogde) leegstand is geen sprake van gebruik. Het metterdaad bezigen van de onroerende zaak houdt volgens de jurisprudentie niet meer in dan dat de onroerende zaak op een wijze wordt gebezigd, die direct of indirect verband houdt met de behoeften van de "gebruiker" of door deze ter beschikking wordt gehouden met de mogelijkheid om deze te gebruiken.

Het begrip (feitelijk) gebruiken heeft aldus een betekenis gekregen die zich ver verwijderd heeft van hetgeen het spraakgebruik leert. Naar ons oordeel staat deze betekenis op gespannen voet met het rechtsgevoel. De gemiddelde belastingplichtige verstaat onder "metterdaad bezigen van een onroerende zaak ter bevrediging van zijn behoeften", een gebruik dat direct aansluit bij de behoeften die dat gebruik moet gaan bevredigen. De behoefte van iemand die zijn huis verbouwt, is (beter) wonen, niet verbouwen."

Hiernaast voert belanghebbende aan dat het van algemene bekendheid is dat vele gemeenten aanslagen gebruikersbelasting terzake van het gebruik van een pand in aanbouw niet opleggen. Verder voert belanghebbende aan dat uit jurisprudentie van de gerechtshoven blijkt dat het opleggen van aanslagen terzake van een pand in aanbouw kennelijk met het rechtsgevoel botst. Het Gerechtshof 's-Gravenhage oordeelde dat er geen sprake was van gebruik van een woning aangezien de woning tot de levering na verbouwing niet geschikt was voor bewoning(2). Het Gerechtshof 's-Gravenhage oordeelde dat er bij het aanhouden van een pand ter renovatie geen sprake is van gebruik(3). Tegen geen van beide uitspraken is beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbende verzoekt de Hoge Raad zijn jurisprudentie ten aanzien van de uitlegging van het begrip "gebruik" te heroverwegen.

3.4 B en W hebben in hun verweerschrift in cassatie aangevoerd dat het Hof zijn beslissing inhoudende dat degene die een onroerende zaak bouwt of laat bouwen, daarvan de gebruiker is in de zin van artikel 220, aanhef en onderdeel a, Gemeentewet en de daarmee overeenstemmende bepaling in de Verordening voldoende en op juiste en begrijpelijke wijze heeft gemotiveerd.

3.5 In het incidentele beroep in cassatie voeren B en W het volgende middel aan:

"Het hof heeft ten onrechte zijn beslissing niet gebaseerd op de overweging dat de objectafbakening gelet op art. 220a Gemeentewet alleen in een bezwaar- en beroepsprocedure tegen de waardebeschikking aan de orde kan worden gesteld. Daardoor is zijn oordeel onvoldoende gemotiveerd."

3.6 B en W stellen dat belanghebbende feitelijk de objectafbakening wil aantasten in die zin, dat onder onroerende zaken in de zin van artikel 220c van de Gemeentewet niet dienen te worden verstaan onroerende zaken die (mede) bestaan uit eigendommen die in aanbouw zijn en welke al dan niet door de eigenaar zijn bestemd voor verhuur na voltooiing.

4. Beoordeling van het middel in het incidentele cassatieberoep

4.1 In het incidentele cassatieberoep stellen B en W dat de klacht omtrent de objectafbakening alleen in een geschil omtrent een WOZ-beschikking kan worden aangevoerd, nu belanghebbende geen beroep doet op een vrijstelling van artikel 220d, lid 1, Gemeentewet. Aangezien dit de ontvankelijkheid van het beroep in cassatie aangaat, ga ik hier eerst op in.

4.2 Belanghebbendes klacht richt zich blijkens het cassatieberoepschrift op de aanmerking als belanghebbende op grond van artikel 220, onderdeel a, Gemeentewet. De klacht van belanghebbende is noch gericht op de objectafbakening van het pand noch op de waarde die aan het object is toegekend op grond van artikel 220c Gemeentewet.

4.3 De vraag of belanghebbende al dan niet terecht als gebruiker is aangemerkt, dient juist in een procedure over de OZB-aanslag aan de orde te worden gesteld en niet in een procedure over de WOZ-beschikking. Dit blijkt onder meer uit het arrest van de Hoge Raad van 7 januari 2005(4)

4.4 In dit arrest oordeelde de Hoge Raad in een procedure tegen een WOZ-beschikking. Belanghebbende had bij het Hof geklaagd over de vastgestelde waarde van zijn woning met schuur en grond. Belanghebbende heeft bij het Hof aangevoerd dat hij ter zake van een stuk bij de woning gelegen grond niet in de gebruikersheffing kan worden betrokken. Belanghebbende klaagt er in cassatie over dat het Hof over die stelling geen uitspraak heeft gedaan. De Hoge Raad oordeelde:

"3.2. De klacht kan niet tot cassatie leiden. Volgens 's Hofs in cassatie niet bestreden vaststelling diende naar het gemeenschappelijk oordeel van partijen de waarde als bedoeld in Hoofdstuk III van de Wet WOZ van de onroerende zaak - tussen partijen was kennelijk niet in geschil dat het voor de toepassing van die wet om één onroerende zaak ging - op de peildatum te worden gesteld op f 320 000, bij welk oordeel het Hof zich heeft aangesloten. Het Hof heeft de waardebeschikking vervolgens dienovereenkomstig gewijzigd. Daarmede was het geschil over de waardebeschikking beslecht. De vraag of belanghebbende een gedeelte van de onroerende zaak al of niet gebruikt in de zin van artikel 220, letter a, van de Gemeentewet, behoeft in het geding inzake de waardebeschikking geen beantwoording meer. Die vraag hoort aan de orde te worden gesteld in bezwaar en beroep betreffende een ter zake van zodanig gebruik op de voet van de Gemeentewet aan belanghebbende opgelegde aanslag."

4.5 Nu belanghebbendes klacht zich niet richt tegen de objectafbakening maar tegen de aanmerking als gebruiker op grond van artikel 220, onderdeel a Gemeentewet, faalt het middel.

5. Beoordeling van het middel in het cassatieberoep

5.1 Tussen partijen is in geschil of degene die het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van een bouwterrein met een in aanbouw zijnde opstal, dient te worden aangemerkt als gebruiker van de onroerende zaak in de zin van artikel 220, onderdeel a, Gemeentewet.

5.2 Volgens de wetsgeschiedenis en vaste rechtspraak van Uw Raad (zie onderdelen 4.2.2, 5.1 en 5.3 van de bijlage) dient deze vraag bevestigend te worden beantwoord.

5.3 Zoals ik in onderdeel 6 van de bijlage heb betoogd, zie ik geen aanleiding om wijziging van deze jurisprudentie te bepleiten.

5.4 Derhalve faalt het middel.

6. Conclusie

Deze conclusie strekt tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie en tot ongegrondverklaring van het incidentele beroep in cassatie.

De Procureur-Generaal bij de

Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

- 1 De uitspraak is niet gepubliceerd.
- 2 Hof 's-Gravenhage, 31 januari 2002, BB 2002, 577.
- 3 Hof 's-Gravenhage, 8 september 2004, BB 2005, 198.
- 4 HR 7 januari 2005, nr. 39696, BNB 2005/110; BB 2005, 168 met noot van Kruimel.

Bijlage bij de conclusies:

Nummers 41276, 41654, 41871, 42022, 42195, 43349 en 43974

Derde Kamer B

Mr. Niessen

OZB/WOZ

12 februari 2008

1. Inleiding

Deze bijlage heeft betrekking op de zaken met de nummers 41276, 41654, 41871, 42022, 42195, 43349 en 43974. Deze bijlage is opgesteld, omdat deze zaken in hoofdzaak dezelfde vraag betreffen, namelijk of de eigenaar, bezitter of beperkt gerechtigde van een pand in aanbouw als gebruiker in de zin van de onroerendezaakbelastingen dan wel de Wet WOZ dient te worden aangemerkt. Bovendien zijn de uitspraken van de hoogste feitelijke instanties, de beroepschriften en de verweerschriften nagenoeg gelijklopend. Om tot een antwoord op deze vraag te komen wordt in de onderdelen 2 en 3 van deze bijlage het begrip "feitelijk gebruik" besproken zoals dat luidde tot 1 januari 1995. Vervolgens wordt in de onderdelen 4 en 5 het begrip "gebruik" behandeld dat van toepassing is vanaf 1 januari 1995. Tenslotte volgen in onderdeel 6 de gevolgtrekkingen.

2. Gebruik van een onroerende zaak: wet- en regelgeving tot 1995

2.1 Gemeentewet 1970 tot en met 1994

Vanaf 1970 beschikken de gemeenten over de bevoegdheid om onroerendgoedbelastingen (thans onroerendezaakbelastingen) te heffen. Deze belasting is ingevoerd bij Wet van 24 december 1970, houdende wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen (Stb. 1970, 608) en vervangt de gemeentelijke opcentenheffingen op de grondbelasting en de personele belasting. De onroerendgoedbelastingen werden geïntroduceerd in artikel 273 gemeentewet (thans artikel 220, onderdeel a, Gemeentewet).

2.1.1 In het oorspronkelijke ontwerp van wet luidde artikel 273 gemeentewet voor zover van belang(1):

Ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerend goed - met uitzondering van ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond - kunnen één of meer belastingen worden geheven van degenen, die daarvan het genot hebben krachtens een zakelijk of persoonlijk recht.

(...)

Onder genot krachtens persoonlijk recht wordt begrepen het feitelijk genot anders dan op grond van een daartoe strekkend recht.

2.1.2 De Memorie van Toelichting vermeldt bij de artikelsgewijze toelichting van artikel 273 gemeentewet(2):

"Door het bepaalde in het derde lid is het mogelijk ook degene in de belasting te betrekken die een onroerend goed feitelijk gebruikt enkel op grond van een gedogen door de eigenaar en niet op grond van verkregen rechten. Ook de personele belasting kent de feitelijke gebruiker als belastingplichtige."

Hieruit blijkt dat de gebruikersbelasting de opvolger is van de personele belasting. Het object van heffing is bij de invoering van de gebruikersbelasting echter verruimd aangezien in artikel 273 gemeentewet wordt gesproken over "ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerend goed" terwijl in de Wet op de personele belasting 1950 werd gesproken over "gebouwen".

2.1.3 Over de betekenis van het begrip "feitelijk genot" vermeldt de Memorie van Antwoord(3):

"De vraag of het derde lid van art. 273 een omschrijving van het begrip persoonlijk recht geeft dan wel een uitbreiding van dat begrip beoogt, zou in laatstbedoelde zin moeten worden beantwoord, ware het niet dat de ondergetekenden in de tweede nota van wijzigingen dit voorschrift doen vervallen. (...)"

2.1.4 In de Vijfde nota van wijzigingen is de definitieve tekst van artikel 273, onderdeel a, gemeentewet tot stand gekomen. Dit artikel kwam als volgt te luiden:

Ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerend goed - met uitzondering van ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond - kunnen worden geheven:

a. een belasting van degenen die het onroerend goed, al dan niet krachtens een zakelijk of persoonlijk recht feitelijk gebruiken;

(...).

2.1.5 De toelichting op deze wijziging luidt:

"Derhalve is het eerste lid zodanig gewijzigd dat één belasting kan worden geheven van de zakelijk gerechtigden, en één van de gebruikers."

2.2 Besluit gemeentelijke onroerend-goedbelastingen 1971 tot en met 1994

2.2.1 De heffing van onroerendgoedbelastingen werd nader geregeld in het Besluit gemeentelijke onroerend-goedbelastingen van 14 oktober 1971 (hierna: Besluit OGB)(4).

Artikel 2, Besluit OGB luidt na wijzigingen in 1973 en 1991 voor zover van belang:

1. Ter zake van een onroerende zaak kunnen worden geheven:

a. een belasting van degene die - naar de omstandigheden beoordeeld - bij het begin van het belastingjaar de onroerende zaak al dan niet krachtens eigendom, bezit of beperkt recht of persoonlijk recht feitelijk gebruikt;

(...)

2. Voor de toepassing van het eerste lid, letter a, wordt:

a. gebruik door de leden van een huishouden aangemerkt als gebruik door het hoofd van dat huishouden;

- b. gebruik door degene aan wie het gebruik van een gedeelte van een onroerende zaak is afgestaan, aangemerkt als gebruik door degene die dat gedeelte ten gebruike heeft afgestaan;
- c. in geval van verschillende soorten feitelijk gebruik alleen het belangrijkste gebruik in aanmerking genomen.

3. Onverminderd het bepaalde in het tweede lid kunnen Onze Ministers van Binnenlandse Zaken en van Financiën voor toepassing van het eerste lid, letter a, regelen geven met betrekking tot de aanwijzing van degene die een onroerende zaak gebruikt in de gevallen waarin die onroerende zaak in gemeenschappelijk gebruik is bij meerdere personen.

2.2.2 In de Nota van toelichting bij dit besluit wordt opgemerkt:

"Feitelijk gebruik, als is bedoeld in artikel 2, eerste lid, letter a, omvat niet het toevallige gebruik bij het begin van het jaar zoals bijvoorbeeld het gebruik van de woning van uitstedige vrienden rond de jaarwisseling. Slechts een meer duurzaam gebruik brengt belastingplicht mede. Aan de andere kant neemt het tijdelijk niet gebruiken of niet het gehele jaar gebruiken door degene die het onroerende goed voor gebruik ter beschikking heeft, de belastingplicht voor de in artikel 2, eerste lid, letter a, bedoelde belasting niet weg."

3. Gebruik van een onroerende zaak: jurisprudentie en literatuur tot 1995

3.1 De Hoge Raad(5) oordeelde in zijn arrest van 5 september 1979 met betrekking tot een schuur en woning die de eigenaar had doen afbreken en had laten vervangen door een nieuwe garage/schuur welke eind 1974 gereed was gekomen, waarna aanstonds na de kerst- en nieuwjaarsperiode met de bouw van het huis was begonnen:

"dat noch de tekst, noch de strekking van artikel 273 van de gemeentewet en van het daarmee overeenstemmende artikel 1 van de Verordening aanleiding geeft om aan te nemen - zoals het Hof kennelijk heeft gedaan - dat van gebruik in de zin van die bepalingen slechts sprake is, indien van een onroerend goed overeenkomstig zijn aard en inrichting gebruik wordt gemaakt;

dat artikel 4, lid 2, van de Verordening eerder een aanwijzing voor het tegendeel vormt;

dat in ieder geval degene die een onroerend goed metterdaad bezigt ter bevrediging van zijn behoeften, dat goed gebruikt, zodat iemand als belanghebbende, die ter bevrediging van zijn behoefte aan een woning een hem ter beschikking staand ongebouwd onroerend goed bezigt om daarop een huis te doen bouwen, dat goed gebruikt in de zin van artikel 1 van de Verordening;"

3.2 In haar aantekening bij dit arrest gaf de redactie van de Vakstudie Nieuws aan:

"s-Hogen Raads beslissing dat belanghebbende wel degelijk als feitelijk gebruiker moet worden aangemerkt, moet juist worden geacht. De daarvoor gegeven motivering is even kernachtig als origineel."

3.3 Kruiemel(6) acht het terecht dat de Hoge Raad feitelijk gebruik heeft aangenomen hoewel er geen activiteiten op het betreffende terrein plaatsvonden en er zich behoudens de reeds voltooide garage geen gebouwen meer bevonden:

"Het toevallige feit dat de sloopwerkzaamheden voor de jaarwisseling voltooid waren en direct daarna met de nieuwbouw is gestart, kan en mag niet van invloed zijn op de belastingplicht. Zulks zou anders kunnen zijn indien het bouwterrein reeds geruime tijd, bijvoorbeeld een paar jaar, braak lag. In dat geval zou er twijfel kunnen ontstaan omtrent de vraag of er sprake is van feitelijk gebruik."

3.4 In zijn arrest van 5 september 1979 oordeelde de Hoge Raad(7) met betrekking tot een huurder die de huur had opgezegd per 31 januari 1976 en de woning op 1 januari 1976 reeds had ontruimd:

"dat blijktens 's Hofs vaststellingen belanghebbende de huur van het woonhuis, wegens het feitelijk gebruik waarvan de onderwerpelijke aanslag is opgelegd, tegen 31 januari 1976 had opgezegd en dat woonhuis op 1 januari 1976 reeds had ontruimd;

dat daaruit volgt dat belanghebbende dat woonhuis bij het begin van het onderhavige belastingjaar niet metterdaad bezigde, terwijl er te dezen geen grond is uit anderen hoofde feitelijk gebruik in de zin van artikel 1 van de Verordening te aanvaarden;"

3.5 De redactie van de Vakstudie Nieuws merkte in haar aantekening bij dit arrest op:

"Het begrip feitelijk gebruik waarvan in art. 273, eerste lid, letter a, gemeentewet sprake is, wordt in art. 2, eerste lid, letter a, Besluit OGB nader gepreciseerd in die zin dat de omstandigheid of op 1 januari van enig belastingjaar een onroerend goed feitelijk wordt gebruikt, naar de omstandigheden moet worden beoordeeld. Op grond van deze precisering kon het Hof 's-Hertogenbosch in alle redelijkheid tot de beslissing komen dat, belanghebbende als feitelijk gebruiker moest worden aangemerkt. Mede door de summiere motivering is de beslissing van de Hoge Raad niet duidelijk. Betekent dit arrest dat aan de precisering "naar de omstandigheden beoordeeld" in het Besluit OGB geen waarde kan worden toegekend en dat in juridische zin het begrip feitelijk gebruik als bedoeld in art. 273 gemeentewet niet hetzelfde is als het begrip voor feitelijk gebruik ter beschikking staan? Dat is niet gemakkelijk voor te stellen!"

3.6 Van Eck(8) is van mening dat door dit arrest weinig twijfel meer kan bestaan over de interpretatie van het begrip "feitelijk gebruik":

"Het gaat om objectieve feiten zoals inschrijving in het bevolkingsregister, aansluiting op gas, water en licht en - als belangrijkste - de wil van de belastingplichtige zoals die uit de feiten blijkt (de ontruiming). Ik kan hierbij nog verwijzen naar BNB 1979/268. Ter beschikking staan is dus niet voldoende."

3.7 De Hoge Raad(9) oordeelde in zijn arrest van 22 juli 1985 ten aanzien van een perceel bouwterrein, dat bestemd was voor de bouw van een woning en waarop zich tevens een houten schuur bevond die niet werd gebruikt:

"Het Hof heeft terecht geoordeeld dat de omstandigheid dat belanghebbende de bevoegdheid had om over dat perceel te beschikken niet volstaat om hem als feitelijk gebruiker belastingplichtig te achten, doch dat daarvoor vereist is dat het perceel ook metterdaad door belanghebbende wordt gebezigd, terwijl het aanhouden voor handels- of beleggingsdoeleinden op zich zelf zulk een metterdaad bezigen niet oplevert."

3.8 Voorafgaand aan dit arrest wordt in de conclusie van A-G Moltmaker het begrip "feitelijk gebruik" behandeld:

"3.4.7. (...) Ik zou dan ook de hantering van een objectief criterium willen bepleiten, t.w. dat de eigenaar de feitelijke gebruiker is, tenzij een ander krachtens een zakelijk of persoonlijk recht dan wel feitelijk (dus zonder een zodanig recht) gebruiker is. (...)

3.5.1. Indien van een beperkter opvatting van het begrip "feitelijk gebruik" moet worden uitgegaan, met name moet worden aangenomen, dat een eigenaar die een woning bewust leeg laat staan niet als de gebruiker daarvan kan worden aangemerkt, rijst de vraag of die lijn zonder meer mag worden doorgetrokken naar het onderhavige geval. Naar mijn mening moet die vraag ontkennend worden beantwoord: Een woning beantwoordt aan zijn bestemming door het gebruik overeenkomstig zijn aard en inrichting: de bewoning. Een bouwterrein is, zodra het heeft beantwoordt aan zijn bestemming, geen bouwterrein meer, maar is ondergrond en erf van een gebouw geworden. Dat het bouwterrein alleen als zodanig feitelijk gebruikt zou worden tijdens de betrekkelijk korte periode dat de eigenaar bezig is daarop een woning te laten bouwen, althans een op korte termijn uit te voeren voornemen daartoe heeft - zie het geval van meergenoemd arrest BNB 1979/268 - lijkt mij weinig bevredigend. Bedoeld arrest dwingt ook niet tot die opvatting. Het Hof had beslist, dat tijdens de bouw van de woning belanghebbende het bouwterrein niet meer als ongebouwde eigendom kon gebruiken. Uw Raad oordeelde daarover in andere

zin, maar de casus leende zich niet voor een beslissing over de vraag of een eigenaar van een bouwterrein ook al gebruiker is voordat met de bouw is begonnen.

3.5.2. Dat een eigenaar van een bouwterrein om hem moverende reden (nog) niet met de bouw begint, mag m.i. niet tot de conclusie leiden dat hij tot het begin van de bouw (c.q. tot het moment dat daarvoor concrete, op korte termijn te realiseren plannen bestaan) het terrein niet gebruikt. (...)

3.5.3. Als men aanneemt, dat de gebruikersbelasting (mede) wordt gedragen door de gedachte dat het goed door het gebruik op enigerlei wijze rendabel wordt gemaakt, althans wordt benut, behoeft zulks aan het vorenstaande niet af te doen. De eigenaar van het bouwterrein mag gaan bouwen. Als hij niet met die bouw begint, zal hij daar in de regel een economisch motief voor hebben, bijv. dat hij het terrein aanhoudt in de hoop op vermogenswinst. Dat is dan zijn wijze van benutten c.q. rendabel maken."

De opvatting van A-G Moltmaker werd door de Hoge Raad niet gevolgd.

3.9 In zijn arrest van 30 juni 1993 oordeelde de Hoge Raad(10) ten aanzien van een boorlocatie waar zich, afgezien van het hekwerk en de kooi, geen gebouwd onroerend goed bevond en geen feitelijke werkzaamheden werden verricht:

"3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan. Belanghebbende is eigenaar van de boorlocatie a-sstraat 1 te Grootegast (hierna: de boorlocatie). De boorlocatie is in 1979 aangelegd. De oppervlakte is geasfalteerd, en bevat een systeem van goten ten behoeve van de afvoer van hemelwater. De boorlocatie is omringd door een hekwerk met een hoogte van 2.20 m. Op de boorlocatie is in 1979 een proefboring uitgevoerd, die de aanwezigheid van een beperkte hoeveelheid aardgas heeft aangetoond. Na het voltooiën van de proefboring is de geslagen boorput gevuld met vloeistof en voorzien van een afsluiter met een verzegelde kraan. Afsluiter en kraan zijn ingesloten door een gesloten en verzegelde metalen kooi. Ten tijde van de peildatum en ook nog ten tijde van de mondelinge behandeling voor het Hof op 12 maart 1991 was na 1979 op de boorlocatie geen enkele feitelijke werkzaamheid verricht. Op de boorlocatie bevindt zich - afgezien van het hekwerk en de kooi - geen andere gebouwde onroerende zaak. Voordat tot winning van aardgas op de boorlocatie kan worden overgegaan dient - na het verkrijgen van de daartoe benodigde vergunningen - de boorput te worden voorzien van een gasproductie-installatie en door middel van een gasafvoerleiding te worden aangesloten op het gasleidingnet.

3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat aan de hierboven in 3.1 vermelde feiten niet de gevolgtrekking kan worden verbonden dat belanghebbende bij het begin van het belastingjaar 1988 de boorlocatie feitelijk gebruikte. Bij dit oordeel is het Hof kennelijk ervan uitgegaan dat, gelet op evenbedoelde feiten, niet kan worden gezegd dat belanghebbende op de peildatum de boorlocatie metterdaad bezigde. Aldus gelezen geeft dit oordeel niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan het voor het overige als van feitelijke aard in cassatie niet met vrucht worden bestreden."

3.10 De Hoge Raad volgde hiermee de conclusie van A-G Moltmaker:

"3.2. Bij een boorlocatie in de conserveringsfase heeft belanghebbende de onroerende zaak op een gegeven moment op een bepaalde wijze "bewerkt" om deze geschikt te maken voor een mogelijke exploitatie in de toekomst. Deze exploitatie is de "eindbestemming" van de lokatie en in afwachting daarvan wordt de geschikt gemaakte lokatie als het ware in voorraad gehouden, zonder dat daarmee verder iets wordt gedaan, i.c. al bijna 10 jaren (1979 tot 1988).

Dit lijkt mij vergelijkbaar met de situatie, waarin een stuk grond op enig moment geschikt is gemaakt voor het gebruik als bouwterrein en vervolgens gedurende een bepaalde tijd braak blijft liggen in afwachting van een goed moment om met de bebouwing te beginnen.

Naar het mij voorkomt ligt het derhalve in de lijn van het arrest BNB 1985/258 om aan te nemen dat een boorlocatie in de conserveringsfase niet metterdaad door belanghebbende wordt gebezigd."

3.11 Snoijink merkte in de noot bij dit arrest op:

"Ruimte voor uiteenlopende opvattingen zonder dat er een heersende leer viel te onderkennen, ontstond door de onvoorzichtige toevoeging van de woorden "in ieder geval" door de Hoge Raad in zijn arrest-Uitgeest (FED Gem.bel.: Art. 273:86; BNB 1979/268). Daarin oordeelde hij 'dat in ieder geval degene die een onroerend goed metterdaad bezigt ter bevrediging van zijn behoeften, dat goed gebruikt'. De annotator in Vakstudie-Nieuws (1979, blz. 1748) vond dat oordeel "even kernachtig als origineel". Origineel was het, maar kernachtig kon een oordeel dat met in ieder geval enuntiatief en dus onbegrensd was gebleven, bepaald niet zijn. Het heeft in ieder geval jarenlang rechtsonzekerheid opgeleverd en, in causa positum, weinig eenheid in de rechtstoepassing. Binnen het ressort van het Hof Leeuwarden bevindt zich vermoedelijk het merendeel van alle (proef-)boorlokaties. Na in V-N 1988, blz. 1099, en FED 1988/335 nog anders te hebben beslist, heeft dat hof, kennelijk beleerd door het arrest-De Bilt, ditmaal de eigenaar van de onderhavige lokatie na exploratie maar vóór exploitatie - excuses voor de rijmaccumulatie - niet tevens tot gebruiker bestempeld en daarmee beslist overeenkomstig het arrest-Uitgeest ook indien daaruit de woorden "in ieder geval" worden weggedacht. Dàt immers is de boodschap van het thans gewezen arrest. Te betreuren is, dat het au fond eenvoudige criterium "metterdaad bezigen" pas aldus wordt afgebakend bijna veertien jaar (en vele geleerde en achtbare pennevruchten) later. Waarom moet het eigenlijk zo'n illusie zijn, dat rechtseenheid aanstonds in één, helder geformuleerd, arrest wordt geschapen?"

3.12 Monsma(11) bespreekt dit arrest en de uitspraak van het Hof Leeuwarden van 22 januari 1988, BB 1988, 299, waarin het Hof het tegenovergestelde heeft beslist:

"Alles afwegende ben ik van oordeel dat de beslissing van de Hoge Raad consequent en niet onbegrijpelijk is, ook al zou men de opvatting kunnen verdedigen dat het, zoals in casu, niet kunnen aanwijzen van een belastingplichtige in een situatie dat er wel een belanghebbende is die de onroerende zaak voor zichzelf beschikbaar houdt, een door de wetgever niet bedoelde leemte oplevert. Voor de praktijk betekent dit arrest dat nu klip en klaar vaststaat, dat feitelijk gebruiken bij de OZB gelijk staat aan metterdaad bezigen en dat louter beschikbaar houden niet voldoende is om van metterdaad bezigen te spreken."

3.13 De Hoge Raad(12) oordeelde in zijn arrest van 4 januari 1995 ten aanzien van een kantoorpand in aanbouw bestemd voor de verhuur:

"3.2. In cassatie is de vraag aan de orde of belanghebbende als feitelijk gebruiker in de zin van art. 273, eerste lid, onderdeel a, van de gemeentewet van het perceel kan worden aangemerkt.

3.3. Het hof heeft die vraag bevestigend beantwoord op grond van zijn oordeel dat het perceel bij de aanvang van het belastingjaar metterdaad door belanghebbende werd gebruikt.

Dit oordeel geeft, gelet op het in 1 vermelde, niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige als zijnde van feitelijke aard in cassatie niet op zijn juistheid worden onderzocht. Het is niet onbegrijpelijk en behoefde geen nadere motivering dan door het hof is gegeven. Het middel, uitgaande van de opvatting dat van metterdaad bezigen geen sprake is wanneer wordt gebouwd met het oog op verhuur van het pand aan een derde, faalt derhalve."

3.14 Borghols geeft een overzicht van de jurisprudentie met betrekking tot "feitelijk gebruik":

"Onbebouwd terrein

HR 22 juli 1985, BNB 1985/258: De bevoegdheid om te beschikken over een terrein bestemd voor de bouw van een vrijstaande woning is niet voldoende voor feitelijk gebruik daarvan; daarvoor is vereist dat het ook metterdaad wordt gebezigd. Het aanhouden voor handels- en beleggingsdoeleinden levert op zich zelf geen "metterdaad bezigen" op.

Pand voor eigen gebruik in aanbouw

HR 5 september 1979, BNB 1979/268: Iemand die ter bevrediging van eigen behoefte een huis laat bouwen op een perceel grond is feitelijk gebruiker van die zaak.

Pand voor verhuur in aanbouw

HR 4 januari 1995, nr. 30 176, BNB 1995/52: De onroerende zaak wordt gedurende de bouwactiviteiten door "eigenaar"/opdrachtgever metterdaad gebezigd, ook al is het pand bestemd voor de verhuur.

(...)

4. In zijn algemeenheid kan uit genoemde jurisprudentie de volgende lijn worden getrokken:

- Een braakliggend bouwterrein: geen feitelijk gebruiker;

- Tijdens de bouwfase:

voor eigen gebruik: "eigenaar"/opdrachtgever is feitelijk gebruiker;

bestemd voor verhuur: "eigenaar"/opdrachtgever is feitelijk gebruiker;

- Na de bouwfase:

eigen gebruik: "eigenaar" is feitelijk gebruiker;

verhuur: huurder is feitelijk gebruiker;

- Leegstand:

voor eigen gebruik: "eigenaar" is feitelijk gebruiker;

t.b.v. verhuur: geen feitelijk gebruiker;

t.b.v. verkoop: geen feitelijk gebruiker."

3.15 Snoijink merkte in de noot bij het in 3.13 genoemde arrest van 4 januari 1995 op:

"In het geval-Uitgeest vermeldt de historie niet of de bouw geschiedde voor zelfbewoning of voor verhuur. Dat maakt ook niet uit, niet omdat beide doeleinden economisch relevant zijn, maar omdat het vooralsnog enkel de grond was die gebruikt werd om erop te bouwen en daarmee in een behoefte van de bouwer voorzag.

In het thans berechte geval probeerde X BV, verwijzend naar Uitgeest, aan metterdaad bezigen te ontkomen, door haar gebruik van de grond om er een kantoorpand op te stichten, voor te doen als belegging door te benadrukken dat zij enkel bouwde om te verhuren. Zij vergiste zich daarbij in de objecten van het gebruik in kwestie. Bij het begin van het jaar stond er nog geen voor verhuur vatbaar kantoorpand. Het was nog slechts in aanbouw, zodat alleen de grond als voorwerp van gebruik in aanmerking kwam."

3.16 In zijn arrest van 17 november 1996 oordeelde de Hoge Raad(13) ten aanzien van een woning die na overlijden niet meer werd bewoond, maar waarvan de inrichting ongewijzigd was gebleven:

"3.2. Het Hof heeft belanghebbende als feitelijke gebruiker van het pand a-straat 1 aangemerkt op grond van zijn oordeel dat belanghebbende dit pand bij de aanvang van het jaar 1994 metterdaad bezigde voor de opslag van de daarin aanwezige meubels. Aangezien geen mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden moet ervan worden uitgegaan dat het Hof tot dit oordeel is gekomen op grond van hetgeen partijen in de van hen afkomstige stukken hebben gesteld. Omtrent dit punt heeft belanghebbende in zijn beroepschrift vermeld dat het pand na het overlijden van zijn ouders niet meer wordt bewoond en dat de meubels er nog in staan. In het verzoekschrift wordt eveneens hiervan uitgegaan. Deze feitelijke situatie rechtvaardigt zonder nadere motivering, die door het Hof niet is gegeven, niet de gevolgtrekking dat belanghebbende het pand metterdaad bezigde voor de opslag van de daarin aanwezige meubels. De uitspraak kan niet in stand blijven en verwijzing moet volgen."

3.17 De Hoge Raad(14) oordeelde in zijn arrest van 8 januari 1997 ten aanzien van een woning die op 1 januari 1993 werd verbouwd alvorens deze woning te gaan bewonen:

"3.3. In 's Hofs uitspraak ligt besloten dat zich hier voordoet het geval dat de koper van een bestaande, bruikbare woning deze met het oog op bewoning door hemzelf verbouwt om haar beter aan zijn persoonlijke wensen te laten beantwoorden. Anders dan het Hof heeft geoordeeld is dan voor de koper met betrekking tot de woning ook tijdens de verbouwing daarvan sprake van feitelijk gebruik in de zin van voormelde bepaling."

3.18 Kruiemel merkte in de annotatie bij dit arrest op:

"4. Met opzet gebruik ik onder punt 3 niet het begrip feitelijk gebruik, omdat de Hoge Raad in zijn arrest van 1979 ook slechts over "gebruik" sprak en niet over feitelijk gebruik. Daaruit zou men kunnen afleiden dat het onderhavige arrest ook ten volle betekenis heeft voor de interpretatie van het begrip "gebruik" zoals dat sedert 1995 van toepassing is.

5. Ik wijs er op dat de formulering van het bovenstaande arrest ook zijn beperkingen heeft. Die zijn met name gelegen in het feit dat de beslissing is beperkt tot de situatie waarin de koper van een bestaande woning deze verbouwt om het beter aan zijn persoonlijke eisen te laten beantwoorden. De beslissing kan daardoor anders uitvallen indien bijvoorbeeld een woning of kantoorpand wordt verbouwd om die woning of dat kantoorpand beter te laten beantwoorden aan de behoeften van een toekomstige huurder. Nadere rechtspraak zal moeten uitwijzen of dit fijne onderscheid inderdaad moet worden gemaakt."

3.19 In haar aantekening bij dit arrest gaf de redactie van de Vakstudie Nieuws aan:

"Feitelijk gebruik houdt volgens constante jurisprudentie in: metterdaad bezigen ter bevrediging van eigen behoeften. Daarvan is ook sprake als opdracht wordt gegeven tot verbouwing van een pand. Gedurende de verbouwing is er sprake van feitelijk gebruik."

3.20 In zijn arrest van 25 november 1998 oordeelde de Hoge Raad(15) met betrekking tot een bouwterrein waarop op 1 januari 1993 een appartementengebouw in aanbouw was, welk terrein reeds gesplitst was in appartementsrechten:

"3.3. Een opstal die nog in aanbouw is kan, anders dan het Hof tot uitgangspunt heeft genomen, niet worden aangemerkt als een gebouwd eigendom in de zin van het Besluit OGB. De grond waarop die opstal wordt gebouwd kan dan ook niet worden aangemerkt als ondergrond van een gebouwd eigendom, maar moet, zoals bij het opleggen van de aanslag terecht is gebeurd, worden aangemerkt als een ongebouwd eigendom, te weten een bouwterrein.

- 3.4. Ingevolge artikel 1, aanhef en letter c, onder 3, van het Besluit OGB worden als afzonderlijke onroerende zaken aangemerkt gedeelten van (gebouwde of ongebouwde) eigendommen die blijkens hun indeling zijn bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt. Met betrekking tot het onderhavige eigendom heeft reeds vóór 1 januari 1993 - kennelijk op de voet van artikel 5:107 BW - splitsing in appartementsrechten plaatsgevonden, waarbij in de desbetreffende akte ingevolge artikel 5:111 BW een nauwkeurige omschrijving moet zijn opgenomen van de gedeelten die bestemd zijn om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt, terwijl daarin voorts voor elk van die gedeelten moet zijn vermeld tot welk appartementsrecht de bevoegdheid tot gebruik daarvan behoort, met vermelding van de kadastrale aanduiding van de appartementsrechten en de vermelding van de appartementseigenaar. Die nauwkeurige omschrijving en vermeldingen bij de splitsing moeten worden opgevat als een indeling van het eigendom in gedeelten die zijn bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt in de zin van het Besluit OGB. Daaraan staat niet in de weg dat het op het terrein te realiseren gebouw op 1 januari 1993 nog niet was voltooid, noch dat de appartementseigenaren toen - evenmin als na de voltooiing van het gebouw - niet van een aanwijsbaar gedeelte van de ondergrond het zakelijk gebruiksrecht hadden. Voor de heffing van de onroerendezaakbelastingen moet elk aldus tot gebruik als afzonderlijk geheel bestemd gedeelte worden aangemerkt als een afzonderlijke onroerende zaak. De appartementseigenaren, die op 1 januari 1993 doende waren de bouw en de inrichting van het gebouw en de daarbij behorende grond tot stand te brengen, maakten aldus ook metterdaad gebruik van die gedeelten."

3.21 In de noot bij dit arrest merkte Snoijink op:

"Het is tegen de achtergrond van de voormelde jurisprudentie moeilijk in te zien, dat en waarom de Hoge Raad hier zo'n doorslaggevende betekenis toekent aan het gesplitst-zijn in appartementsrechten. Deze rechten veranderen toch niets aan de bij het begin van het jaar tastbare toestand waarin er nog helemaal geen appartementen waren. De Hoge Raad klimt naar een moeilijk te volgen abstractieniveau, waar hij het tot stand brengen van de bouw en de inrichting van een appartementengebouw met bijbehorende grond gelijkstelt aan gebruik door de onderscheiden eigenaren van toekomstige gedeelten waarin het gebouw en de grond zakelijkrechtelijk reeds zijn gesplitst. Daarmee ontstijgt dit arrest op hachelijke wijze het beginsel, dat onroerende zaken zelf en niet rechten daarop het voorwerp van deze belastingen zijn."

3.22 Kruimel heeft dit arrest als volgt geanalyseerd:

"2. Als een opstal nog in aanbouw is, kan - aldus de Hoge Raad - deze niet worden aangemerkt als een gebouwd eigendom. Daarbij wordt door de raad in het midden gelaten of de halfafgebouwde opstal dan een ongebouwd eigendom is. Met betrekking tot de grond (inclusief de ondergrond) wordt wel beslist dat deze een ongebouwd eigendom is.

Ik ga graag wat verder op deze beslissing in, omdat de consequenties ervan verstrekkend kunnen zijn. Daarbij ga ik bij mijn beschouwing uit van de huidige situatie, waarin de objectafbakening niet meer in de Gemeentewet maar in de Wet WOZ is opgenomen. Nu ons hoogste rechtscollege in het midden heeft gelaten wat de opstal in aanbouw nu wel is, zou kunnen worden gesteld dat nu het niet een gebouwd eigendom is, het ook niet een ongebouwd eigendom is. Daarop voortbordurend is de de opstal-in-aanbouw niet een gebouwd eigendom of een ongebouwd eigendom als bedoeld in art. 16, onderdelen a en b, Wet WOZ.

Dientengevolge kan de opstal ook niet behoren tot een onroerende zaak als bedoeld in art. 16, onderdelen c tot en met e, Wet WOZ. En dus kan worden gesteld dat de opstal nu deze in het geheel niet behoort tot een onroerende zaak in de zin van art. 16, niet in de waardebepaling en belastingheffing kan worden betrokken. Dat zou betekenen dat van gebouwen in aanbouw alleen de grond in aanmerking mag worden genomen bij de waardering.

Is dit de consequentie die de Hoge Raad heeft beoogd? Ik waag het dat te betwijfelen. Voor sommige gemeenten zou dat een niet-geringe vermindering van de belastingcapaciteit betekenen, met name daar waar vele grootschalige objecten met elk een bouwduur van enkele jaren worden gerealiseerd. Daarnaast zullen er veel geschillen ontstaan over de vraag of een opstal nog in aanbouw is dan wel is voltooid en als gebouwd eigendom kan worden aangemerkt.

De keuze om een opstal in aanbouw als gebouwd eigendom aan te merken is overigens niet onbegrijpelijk. In "gebouwd eigendom" duidt het woord "gebouwd" (voltooid deelwoord!) op een afgebouwd geheel. Taalkundig past het dus wel, maar daar had eigenlijk op moeten volgen dat de opstal-in-aanbouw - en niet alleen de grond - als een ongebouwd eigendom wordt beschouwd. Door dit in het midden te laten is onzekerheid geschapen over de omvang van het te waarderen object en over de verwachte belastingopbrengsten die, naar ik aanneem, niet is beoogd.

3. Geparafraseerd weergegeven leidt de splitsing van het te realiseren eigendom in appartementen ertoe dat er zelfstandige gedeelten in de zin van art. 17, onder c, Wet WOZ ontstaan. In die beslissing kan ik mij geheel vinden. Weliswaar is zolang er nog geen steen op elkaar staat weinig zelfstandig te gebruiken, maar voor de rechtspraktijk is het een adequate oplossing."

3.23 Monsma merkte in de noot bij dit arrest op:

"6. In verband met het voorgaande acht ik de aanwijzing van individuele appartementseigenaren als feitelijke gebruikers van de appartementen eveneens weinig voor de hand liggend. Mijns inziens kunnen de appartementen, behoudens wellicht die appartementen die reeds gereed waren op de peildatum, niet

afzonderlijk gebruikt worden. Het bouwterrein wordt mijns inziens evenmin in zelfstandig bruikbare gedeelten gebruikt. In opdracht van de gezamenlijke appartementseigenaren, die ingevolge art. 5:106 BW ieder een onverdeeld aandeel in de eigendom van het geheel hebben, wordt een gebouw gerealiseerd dat na realisatie in gedeelten zal worden gebruikt. Tijdens de bouw moet mijns inziens dan gesproken worden van een samenstel van gebouwde en ongebouwde eigendommen en eventueel reeds gereed gekomen gedeelten die vanwege de bouwactiviteiten nog niet kunnen worden bewoond. Anders kan het liggen indien reeds voordat de bouwactiviteiten geheel zijn afgerond appartementen worden opgeleverd en door de appartementseigenaren in gebruik genomen. Dergelijke appartementen vormen wel zelfstandige onroerende zaken."

4. Gebruik van een onroerende zaak: wet- en regelgeving vanaf 1995

4.1 Gemeentewet vanaf 1995

4.1.1 Bij beschikking van de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken van 26 mei 1981 werd de Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten (hierna: de Commissie Christiaanse) ingesteld. De Commissie Christiaanse constateerde(16):

"Het ontbreken van een regeling in de wet van hetgeen onder feitelijk gebruik moet worden verstaan is een ander knelpunt dat de commissie bij haar studie heeft geconstateerd. In artikel 273 van de gemeentewet is slechts geregeld dat een belasting kan worden geheven van degenen, die het onroerend goed, al dan niet krachtens een zakelijk of persoonlijk recht feitelijk gebruiken. In artikel 2 van het Besluit OGB wordt het begrip feitelijk gebruik vervolgens - nog onvoldoende - uitgewerkt. Het ontbreken van een nadere bepaling in de wet of in het Besluit OGB heeft tot resultaat dat problemen ontstaan met betrekking tot de aanwijzing van een gebruiker, wanneer er meer gebruikers zijn, zonder dat sprake is van een samenlevingsverband in de zin van een huishouden. (...).

(...) Volgens de jurisprudentie kan in een aantal situaties de eigenaar/verhuurder, die zelf medegebruiker is, dan wel een belangrijke mate van zeggenschap houdt, als feitelijke gebruiker worden aangewezen. Weliswaar is hiermede het door de wet gelaten vacuüm verkleind, doch nauwelijks weggenomen. De commissie acht het in dit verband noodzakelijk de term "feitelijk" niet langer te handhaven. Het begrip wordt daardoor ruimer. Hierdoor zal de door haar ongewenst geachte situatie dat geen gebruiker kan worden aangewezen zich praktisch niet meer kunnen voordoen.

De commissie is overigens van oordeel dat een zo centrale zaak als de regeling van het gebruik in de wet geregeld dient te zijn en niet in het Besluit OGB."

4.1.2 Het voorstel van de Commissie Christiaanse is overgenomen bij Wet van 27 april 1994, houdende wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (Stb. 1994, 419). Met deze wijziging is artikel 273, onderdeel a, gemeentewet vernummerd in artikel 219 Gemeentewet en is het begrip "feitelijk gebruik" gewijzigd in het begrip "gebruik".

4.1.3 De Memorie van Toelichting vermeldt bij de artikelsgewijze toelichting van artikel 219 Gemeentewet(17):

"Voorts is in artikel 219 de term feitelijk gebruiken gewijzigd in gebruiken. Hiermee wordt een verruiming van het begrip tot stand gebracht. Wij achten die verruiming noodzakelijk, omdat het gezien de terzake gewezen jurisprudentie niet altijd mogelijk is een feitelijke gebruiker van een onroerend goed aan te wijzen. Dit is met name het geval bij collectief gebruik van onroerend goed waar het niet steeds mogelijk is één van de feitelijke gebruikers als belangrijkste gebruiker aan te merken en het ook niet mogelijk is om degene die het gebruik mogelijk heeft als feitelijk gebruiker aan te merken. Het is wel mogelijk beide laatstgenoemde categorieën als gebruiker aan te wijzen omdat hiervoor niet alleen de feitelijke situatie hoeft mee te tellen, maar ook het geheel van bevoegdheden waarop de feitelijke situatie berust van invloed is. Wij wijzen in dit verband ook op artikel 219b, eerste lid.

Wij achten de aldus tot stand gebrachte verruiming van het begrip gewenst omdat het draagvlak van de onroerend-goedbelastingen zo breed mogelijk moet zijn. Ook in verband met het gelijkheidsbeginsel is het wenselijk dat indien een onroerend goed (feitelijk) gebruikt wordt er voor de heffing van deze onroerend-goedbelasting in alle gevallen ook een belastingplichtige gebruiker kan worden aangewezen. De wijziging van de term "feitelijk gebruiken" in "gebruiken" betekent overigens niet, dat de gebruikersbelasting ook kan worden geheven terzake van leegstaande objecten. Een leegstaand object, dat wil zeggen een object dat echt leeg staat, en dat dus geen meubilair en dergelijke bevat, wordt ook niet gebruikt in de zin van artikel 219, onderdeel a. Dit is slechts anders indien een genothebende krachtens een zakelijk recht zijn object bewust leeg laat staan met de bedoeling het voor bepaalde doeleinden voor zichzelf ter beschikking te houden."

4.1.4 Tegelijk met de inwerkingtreding van de Wet van 27 april 1994 op 1 januari 1995 is de Invoeringswet van de Wet materiële belastingbepalingen Gemeentewet (Stb. 1994, 420) in werking getreden. Bij deze wet werd artikel 219 Gemeentewet vernummerd in artikel 220 Gemeentewet. Tevens werd bij de Invoeringswet van de Wet materiële belastingbepalingen Gemeentewet het Besluit OGB ingetrokken.

Artikel 220, onderdeel a, Gemeentewet (tekst 1995 tot en met 2005) luidt:

Ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken kunnen onder de naam onroerende-zaakbelastingen worden geheven:

a. een belasting van degenen die bij het begin van het kalenderjaar onroerende zaken, al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht, gebruiken;

(...).

4.1.5 Bij Wet van 22 december 2005, Afschaffing gebruikersdeel OZB op woningen (Stb. 2005, 725), is de heffing van de gebruikersbelasting beperkt tot onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen. Bij de behandeling van dit wetsvoorstel is niet nader ingegaan op de betekenis van het begrip "gebruik".

4.2 Wet WOZ

4.2.1 De Wet WOZ is totstandgekomen bij Wet van 15 december 1994, houdende algemene regels inzake de waardering van onroerende zaken (Wet waardering onroerende zaken) (Stb. 1994, 874). Deze wet is in werking getreden op 1 januari 1995. In artikel 24, lid 3, Wet WOZ werd de bekendmaking van de waardebeschikking (hierna: WOZ-beschikking aan de belanghebbenden geregeld.

Artikel 24, lid 3, Wet WOZ (tekst 1995) luidt:

3. De bekendmaking van de beschikking geschiedt terstond door toezending aan:

(...)

b. degene die aan het begin van het tijdvak de onroerende zaak al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht gebruikt.

4.2.2 De Memorie van Toelichting vermeldt bij de artikelsgewijze toelichting van artikel 24 Wet WOZ(18):

"Met betrekking tot de vraag wie als gebruiker van de onroerende zaak moet worden aangemerkt is niet van belang op grond waarvan gebruik wordt gemaakt van het object. Ook bij wederrechtelijk gebruik (krakers) is sprake van gebruik. Degene die de onroerende zaak metterdaad bezigt ter bevrediging van zijn eigen behoeften, moet als gebruiker worden aangemerkt. Zo moet ook het doen bouwen op een ongebouwd eigendom worden aangemerkt als gebruik van de onroerende zaak door de opdrachtgever."

4.2.3 Het begrip "gebruik" komt voor bij zowel de heffing van de gebruikersbelasting in de Gemeentewet als bij de bekendmaking van de WOZ-beschikking in de Wet WOZ. De Memorie van Toelichting bij de Wet waardering onroerende zaken vermeldt in het algemeen gedeelte(19):

"In het kabinetsstandpunt ten aanzien van het RAVI- rapport (adviesrapport van de (voorlopige) Raad voor vastgoedinformatie aan de Minister van VROM) is reeds neergelegd dat aansluiting moet worden gezocht bij de bepalingen zoals die gelden voor de onroerend-goedbelastingen. Met name de zogenoemde gebruikersheffing dwingt daartoe. In het wetsvoorstel zijn daarom de desbetreffende bepalingen uit de Gemeentewet zoals die zullen luiden nadat het wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (Kamerstukken II, 1989-1990, 21 591) in werking is getreden, voor zoveel nodig overgenomen."

Hieruit blijkt dat het begrip "gebruik" in de Wet WOZ dezelfde betekenis heeft als in de Gemeentewet.

4.2.4 Bij Wet van 20 december 1996 is op 1 januari 1997 de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken (stb. 1996, 653) in werking getreden. In de Nota naar aanleiding van het verslag is nader op het begrip "gebruik" ingegaan(20):

"Met betrekking tot de suggestie van de leden van de fractie van GroenLinks om het OZB-gebruikersdeel van leegstaande panden (niet-woningen) door de eigenaar te laten betalen (om leegstand vanuit speculatief oogpunt te voorkomen) merken wij op dat de Gemeentewet sedert 1 januari 1995 al de mogelijkheid biedt dat de eigenaar wordt aangeslagen voor leegstaande panden. Sedert deze datum is het begrip "feitelijk gebruik" namelijk gewijzigd in "gebruik" juist om mogelijk te maken dat in meer situaties dan voorheen OZB kan worden geheven. Omdat onder gebruik in deze zin ook kan worden verstaan het voor eigen gebruik ter beschikking houden, zal het bewust leeg houden van een onroerende zaak voor eigen doeleinden als een vorm van gebruik kunnen worden gezien. De genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht is dan tevens de gebruiker als hiervoor bedoeld en zal de gebruikersbelasting voor zijn rekening moeten nemen."

4.2.5 Op 1 januari 2005 is de Wijziging van de Wet waardering onroerende zaken en van enige andere wetten (meer doelmatige uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken) (Stb. 2004, 656) in werking getreden. In de Memorie van Toelichting wordt bij de artikelsgewijze behandeling van artikel 17 Wet WOZ aangegeven wat bij een woning onder een gebouwd eigendom in aanbouw moet worden verstaan(21):

"Door deze wijziging wordt voor een gebouwd eigendom in aanbouw de WOZ-waarde altijd bepaald op de vervangingswaarde. 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.

5. Gebruik van een onroerende zaak: jurisprudentie en literatuur vanaf 1995

5.1 In zijn arrest van 7 oktober 1998 oordeelde de Hoge Raad(22) nadat het begrip "feitelijk gebruik" was gewijzigd in het begrip "gebruik" voor het eerst over het begrip "gebruik". Het betrof een woning welke door belanghebbende was gekocht om af te breken en vervolgens vanaf de fundering opnieuw te bouwen. Op 1 januari 1995 vonden er in afwachting op de bouwvergunning geen activiteiten plaats en was de woning geheel "kaal" en niet geschikt voor bewoning of enige andere vorm van gebruik. De Hoge Raad oordeelde:

"3.3. Anders dan burgemeester en wethouders betogen, geeft het oordeel van het hof dat onder de in 3.2 vermelde omstandigheden met betrekking tot het pand geen sprake is van gebruik in de zin van de verordening, geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Weliswaar kan als gebruiker van een pand in deze zin worden aangemerkt degene die de zaak metterdaad bezigt ter bevrediging van zijn behoeften en doet die situatie zich in het algemeen voor wanneer een eigenaar van een bestaande, bruikbare woning feitelijk de beschikking over die woning heeft en deze met het oog op bewoning door hem zelf opknapt of verbouwt, ook al heeft hij op de peildatum de woning nog niet metterwoon betrokken of deze met het oog op die verbouwing tijdelijk verlaten, maar van een zodanig geval is hier met betrekking tot het pand blijkens de door het hof vastgestelde feiten geen sprake."

5.2 Kruimel gaat in de aantekening bij dit arrest in op de gevolgen van de overgang van het begrip "feitelijk gebruik" naar het begrip "gebruik":

"Dit is voorzover mij bekend de eerste keer dat de Hoge Raad zich over het bij de herziening van de materiële gemeentelijke belastingbepalingen geïntroduceerde begrip "gebruik" heeft gebogen. Het resultaat is niet opzienbarend: de leegstaande woning wordt niet gebruikt nu de verbouwingsactiviteiten nog niet zijn aangevangen.

Hoewel met de vervanging van "feitelijk gebruik" door "gebruik" beoogd is in meer gevallen een aanslag in de gebruikersbelasting op te leggen, was het niet de doelstelling van de wetgever in gevallen als de onderhavige een gebruikersaanslag op te leggen. Aldus denkt ook de Hoge Raad.

De overwegingen van de Hoge Raad geven mij voorts niet de indruk dat er een belangrijke verschuiving gaat plaatsvinden tussen de oude en de nieuwe situatie."

5.3 Bij de wijziging van het begrip "feitelijk gebruik" in "gebruik" gaf Kruimel(23) aan dat uit de Memorie van Toelichting naar voren komt dat er afgezien van wellicht enkele zeer bijzondere gevallen geen wijziging optreedt, waardoor de rechtspraak die omtrent "feitelijk gebruik" is gewezen zijn gelding zal behouden.

5.4 De Hoge Raad(24) oordeelde in zijn arrest van 28 februari 2001 met betrekking tot de eigenarenbelasting ten aanzien van een appartementsrecht in een nog te bouwen appartementencomplex, waarvan de bouw op 1 januari 1996 nog niet geheel voltooid was, waardoor bewoning nog niet mogelijk was:

"3.3. De tegen dit oordeel gerichte klachten herhalen het voor het hof gehouden betoog dat te dezen sprake is van "half gebouwd" eigendom dat niet in de heffing kan worden betrokken, omdat het noch gebouwd eigendom, noch ongebouwd eigendom is. Dit betoog faalt, omdat het hof wat betreft de hier aan de orde zijnde eigenarenbelasting met juistheid heeft geoordeeld dat onroerendezaakbelasting ter zake van alle binnen de gemeente gelegen onroerende zaken wordt geheven. Dit brengt mee dat voor een buiten de heffing blijvende afzonderlijke categorie "half gebouwde" eigendommen of onroerende zaken geen plaats is. Kennelijk anders dan in voorheen geldende verordeningen is in de verordening ook niet bepaald dat de waarde van een opstal in aanbouw gedurende de bouw of verbouw niet in aanmerking wordt genomen.

3.4. De klachten berusten voorts op de misvatting dat een onroerende zaak slechts in de heffing kan worden betrokken indien de verkrijger de zaak in de staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in feitelijk gebruik zou kunnen nemen. Zulks vormt echter geen voorwaarde voor de heffing, maar een waarderingsvoorschrift dat bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak in acht moet worden genomen: die waarde moet worden bepaald alsof de zaak in de staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in feitelijk gebruik zou kunnen worden genomen. Anders dan belanghebbende meent, is met "gebruik" hier niet slechts bedoeld gebruik in overeenstemming met de uiteindelijke bestemming (in het onderhavige geval: de bestemming tot woning), maar ook het bezigen van een zaak voor verbouw."

5.5 De redactie van de Vakstudie Nieuws bespreekt de handelwijze van gemeenten met betrekking tot gebouwen in aanbouw:

"Ook gebouwen in aanbouw kunnen in de onroerendezaakbelastingen worden betrokken. Dat geldt sedert 1997 op overeenkomstige wijze voor de waardering van onroerende zaken ingevolge de Wet waardering onroerende zaken. Bij de invoering van de onroerendezaakbelastingen (toen nog: onroerend-goedbelastingen) zagen de gemeenten er vrijwel zonder uitzondering van af om gebouwen in aanbouw in de heffing te betrekken. Totdat men in met name de grote gemeenten ontdekte dat er een niet onaanzienlijke hoeveelheid belasting kon worden geheven van gebouwen in aanbouw. Met name daar waar grote projecten met een lange bouwtijd worden uitgevoerd, is dat het geval. Vandaar dat belanghebbende in bovenstaand geval een aanslag ontving. Het arrest maakt nog eens expliciet duidelijk dat alle onroerende zaken in de gemeente in de eigenarenbelasting worden betrokken, dit uiteraard afgezien van uitzonderingen/vrijstellingen. Daarmee wordt het belang van een, de gehele gemeenten bestrijkende, vastgoedadministratie nog eens extra benadrukt."

5.6 In zijn uitspraak van 31 januari 2002 oordeelde Hof 's-Gravenhage(25) met betrekking tot een woning welke zeer grondig verbouwd werd waardoor alleen de voorgevel nog overeind stond:

"6.1. Gelet op de aard van de verbouwing en de toestand van de woning per de peildatum moet het er voor worden gehouden dat de woning vanaf de levering op 10 december tot de oplevering na verbouwing niet geschikt was voor bewoning. In dat geval kan belanghebbende naar 's hofs oordeel niet als gebruiker in de zin van de toepasselijke verordening - waarvan de tekst overeenstemt met artikel 220 Gemeentewet - worden aangemerkt."

5.7 Kruimel merkte in de aantekening bij deze uitspraak op:

"Deze uitspraak is naar mijn oordeel in strijd met het arrest HR 25 november 1998, nr. 33 944, Belastingblad 2000, blz. 387. Daar betrof het een appartementsgebouw in aanbouw. De Hoge Raad overwoog dat de appartementseigenaren die op 1 januari van het belastingjaar doende waren de bouw en de inrichting van het gebouw en de daarbij behorende grond tot stand te brengen, metterdaad gebruikmaakten van die appartementen. Ook reeds eerder, bijvoorbeeld in HR 8 januari 1997, nr. 31 887, Belastingblad 1987, blz. 117, werd beslist dat een object dat verbouwd wordt om beter aan de persoonlijke wensen van de eigenaar te laten voldoen, door deze tijdens de verbouwing feitelijk wordt gebruikt. Zie voorts HR 5 september 1979, nr. 19 420, BNB 1979/268, in gelijke zin met betrekking tot een perceel grond waarop werd gebouwd."

5.8 Hof 's-Gravenhage(26) oordeelde in zijn uitspraak van 28 november 2003 ten aanzien van een onroerende zaak welke door een projectontwikkelaar werd gesloopt met als doel een nieuw pand te realiseren en dit vervolgens door te verkopen:

"6. Mede gelet op hetgeen onder 2 is vastgesteld neemt het hof als vaststaand aan dat de onroerende zaak op 1 januari 2001 gedeeltelijk was gesloopt en daardoor niet meer voor enig gebruik geschikt was en dat op die datum nog sloopwerkzaamheden plaatsvonden. Het was kennelijk de bedoeling om - nadat de sloop geheel was voltooid en de grond was gesaneerd - een geheel nieuw pand te realiseren. Gelet hierop is er naar 's hofs oordeel bij het begin van het onderhavige belastingjaar geen sprake van het door belanghebbende metterdaad bezigen van de onroerende zaak ter bevrediging van haar behoefte. Bezien tegen deze achtergrond is de omstandigheid dat op 1 januari 2001 nog sprake was van verdere sloopwerkzaamheden in dezen van onvoldoende gewicht om te kunnen spreken van enige vorm van gebruik van de onroerende zaak. Naar het oordeel van het hof is van gebruik van de onroerende zaak in de zin van de verordening op 1 januari 2001 derhalve geen sprake."

5.9 Kruimel merkte in de aantekening bij deze uitspraak op:

"Bij de beantwoording van de vraag of een onroerende zaak in gebruik is gaat het erom of de zaak door iemand wordt gebezigd ter bevrediging van zijn behoeften. Daarvan is onder andere sprake indien iemand een opstal bouwt of laat bouwen op een perceel grond. Zie HR 5 september 1979, nr. 19 420, BNB 1979/268. Het hof komt in deze casus tot de conclusie dat er geen sprake was van gebruik. Als de sloopwerkzaamheden gedurende langere tijd stil zijn gelegd, lijkt mij dat juist. Indien echter de sloop alleen gedurende de periode van Kerstmis en nieuwjaar was opgeschort, lijkt mij dat oordeel niet juist. Uit de uitspraak kan echter niet worden afgeleid wat de werkelijke situatie was: in overweging 2 wordt gesproken over algehele stopzetting van de werkzaamheden maar in overweging 6 wordt gesteld dat er op 1 januari nog sprake was van voortgang van de sloopwerkzaamheden. Als dat laatste het geval was dan lijkt mij dat er sprake is van het bezigen van de zaak ter bevrediging van behoeften. Of er nu sprake is van sloopwerkzaamheden dan wel van bouwactiviteiten maakt daarbij geen verschil."

5.10 In zijn uitspraak van 23 maart 2004 oordeelde Hof 's-Gravenhage(27) met betrekking tot de periode tussen de aanschaf van een watertoren en het verkrijgen van een beslissing op een verzoek tot bestemmingswijziging:

"Vaststaat dat belanghebbende bij het begin van de kalenderjaren waarop de onderhavige aanslagen betrekking hebben de onroerende zaak aanhield met het oog op een wijziging van de bestemming. Gelet hierop dient te worden geoordeeld dat de onroerende zaak op de voornoemde tijdstippen aan belanghebbende ter beschikking stond en dat hij deze metterdaad bezigde ter bevrediging van zijn behoefte. Dientengevolge is belanghebbende gebruiker van de onroerende zaak in de zin van de Verordening. Daaraan doet niet af dat belanghebbende op de voornoemde tijdstippen, in afwachting van een bestemmingswijziging in de toekomst, nog niet daadwerkelijk woonachtig was in de onroerende zaak."

5.11 Kruimel merkte in de aantekening bij deze uitspraak op:

"Deze uitspraak biedt allerlei aanknopingspunten om in meer gevallen dan tot op dit moment gebruikelijk was, een onroerende zaak aan te merken als te worden gebruikt door de eigenaar. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld een perceel grond waarvoor een bouwvergunning is aangevraagd of met betrekking waartoe gewacht wordt op een offerte van een aannemer.

Dit alles valt terug te voeren op de formulering van de Hoge Raad in HR 5 september 1979, nr. 19 420, BNB 1979/268, V-N 1979, blz. 1748. Daarin werd geoordeeld dat er sprake is van feitelijk gebruik als de zaak door de rechthebbende metterdaad wordt gebezigd ter bevrediging van zijn eigen behoeften. Dit betrof nog het begrip feitelijk gebruik. Dat werd met ingang van de herziening van de materiële belastingbepalingen in de Gemeentewet per 1 januari 1996 vervangen door het begrip gebruik. Het komt mij voor dat daarmee in de formulering van de Hoge Raad het woord "metterdaad" zou kunnen vervallen met als gevolg dat onder gebruik moet worden verstaan "het bezigen van een zaak ter bevrediging van de eigen behoeften".

Het woord "bezigen" impliceert dat het alleen laten rusten van de zaak geen vorm van gebruik oplevert. Daarvan is bijvoorbeeld sprake van een braakliggend stuk land waar de eigenaar geen voornemens mee heeft. Maar de hiervoor genoemde situaties van het in behandeling zijn van een aanvraag voor een bouwvergunning of het wachten op een offerte van een aannemer leveren wel een vorm van bezigen van de onroerende zaak op."

5.12 Hof Leeuwarden(28) oordeelde in zijn uitspraak van 5 augustus 2004 ten aanzien van de eigenaar van een appartementsrecht van een appartement in aanbouw:

"4.2. Op grond van de vaststaande feiten onder 2.1 is belanghebbende naar het oordeel van het hof voor het onderhavige jaar de onder 4.1 bedoelde eigenarenbelasting ter zake van het onderhavige appartement verschuldigd. Daarbij neemt het hof ook in aanmerking dat belanghebbende ter zitting heeft verklaard dat hij in november 2002 de eigendom van het appartementsrecht heeft verworven. Op 1 januari 2003 was hij aldus eigenaar van het appartementsrecht. Niet is gebleken dat dit anders is. Dat het object waarvan het

appartement deel uitmaakt nog in aanbouw was en hij het appartement pas in april 2003 opgeleverd heeft gekregen doet daaraan niet af.

Op grond van genoemde vaststaande feiten is hij eveneens de gebruikersbelasting ter zake van het onderhavige appartement voor het onderhavige jaar verschuldigd. Dat hij het desbetreffende appartement vóór de datum van oplevering nog niet bewoonde, doet daaraan niet af. Het appartement werd bij het begin van het kalenderjaar immers reeds metterdaad door hem gebruikt, nu het desbetreffende object toen reeds in aanbouw was en hij het appartementsrecht reeds had verworven."

5.13 De redactie van de Vakstudie Nieuws merkte in haar annotatie op:

"Onder "feitelijk gebruik" wordt verstaan het bezigen van een onroerende zaak ter bevrediging van de eigen behoeften. Daarvan is ook bij een appartement in aanbouw sprake. Het gebruiken vindt plaats in de vorm van het (doen) bouwen en inrichten van het gebouw. Zie HR 25 november 1998, nr. 33 944, V-N 1999, blz. 462. Daaraan doet niet af dat belanghebbende op 1 januari het appartement niet bewoonde."

5.14 Hof 's-Gravenhage(29) oordeelde ten aanzien van een woning welke werd gerenoveerd om geschikt te maken voor verhuur in zijn uitspraak van 8 september 2004:

"3. Gelet op de voormelde feiten moet worden aangenomen dat het pand op 1 januari 2003 werd aangehouden ter renovatie en vervolgens verhuur aan derden. Anders dan de Inspecteur stelt, brengt dit niet mee dat belanghebbende het pand op die datum bezigde ter bevrediging van eigen behoeften."

5.15 Kruimel merkte in de annotatie bij deze uitspraak op:

"Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat een pand dat in aanbouw is, wordt gebruikt door degene die opdracht voor de bouw heeft gegeven, in de meeste gevallen de eigenaar. Zie bijvoorbeeld HR 28 februari 2001, nr. 35 845, Belastingblad 2002, blz. 76. Het criterium dat hieraan ten grondslag ligt is het "metterdaad bezigen van de onroerende zaak ter bevrediging van de eigen behoeften." Dit geldt op gelijke wijze voor de verbouwing van een onroerende zaak. Voor een onderscheid tussen "bouw" en "verbouwing" zie ik geen enkele aanleiding.

Gedurende de tijd dat een onroerende zaak wordt gebouwd/verbouwd, wordt deze metterdaad gebezigd ter bevrediging van de behoeften van de eigenaar. Deze heeft immers de wens het gebouw tot stand te brengen dan wel zodanig aan te verbouwen dat het voor een meer feitelijke benutting beschikbaar is.

Na voltooiing van het gebouw zal de eigenaar die het zelf wil gaan betrekken, het gebouw voor zichzelf beschikbaar houden. Dan is er sprake van een vorm van gebruik.

Bij de eigenaar die de zaak wil verhuren aan derden, ligt dat anders. Als hij de zaak te huur aanbiedt is er tot op het moment dat een huurder het gebouw betreft, geen gebruiker. Dat zou anders kunnen zijn indien hij het object niet te huur aanbiedt. In dat geval kan afhankelijk van de omstandigheden het oordeel luiden dat er sprake is van het metterdaad bezigen van de onroerende zaak door deze ter beschikking te houden.

In bovenstaande uitspraak wordt het criterium "metterdaad bezigen van de onroerende zaak ter bevrediging van de eigen behoeften" anders uitgelegd. Het zal gelet op de uiteenzetting hiervoor, duidelijk zijn dat deze uitleg niet mijn instemming heeft.

Hierbij merk ik nog op dat gelet op het genoemde arrest van de Hoge Raad in dit criterium het woord "metterdaad" waarschijnlijk zou moeten vervallen. Dat sluit aan bij de vervanging van "feitelijk gebruik" door "gebruik", welke met ingang van belastingjaar 1995 zijn beslag heeft gekregen."

5.16 Hof 's-Gravenhage(30) oordeelde in zijn uitspraak van 31 augustus 2005 ten aanzien van een perceel dat uitsluitend werd aangehouden voor beleggingsdoeleinden:

"6.2. Onder gebruik in de zin van de Gemeentewet en de Verordening wordt verstaan het metterdaad bezigen van een onroerende zaak ter bevrediging van de eigen behoefte. Daarvan is naar 's Hofs oordeel in het onderhavige geval geen sprake nu het aanhouden van een perceel voor handels- of beleggingsdoeleinden op zich zelf zodanig metterdaad bezigen niet oplevert (vergelijk HR 22 juli 1985, nr. 22 649, V-N 1985/2132). De parlementaire geschiedenis van de Wet van 27 april 1994, Stb. 419 (Herziening materiële belastingbepalingen), waarbij in artikel 220 van de Gemeentewet het begrip "feitelijk gebruik" is gewijzigd in "gebruik", levert, anders dan de Inspecteur heeft gesteld, geen aanknopingspunten op voor de veronderstelling dat het vorengenoemde arrest niet meer van toepassing zou zijn."

5.17 In zijn uitspraak van 9 januari 2006 oordeelde Hof Arnhem(31) ten aanzien van een perceel grond met daarop een opstal in aanbouw, welke voor circa 25% gereed was:

"4.3. Anders dan belanghebbende meent wordt met "gebruik" in de zin van de onder 4.2 aangehaalde wettelijke bepalingen niet slechts bedoeld gebruik in overeenstemming met de uiteindelijke bestemming van zaak nadat de bouw van de zaak is voltooid doch ook het bezigen van de zaak voor de bouw zelf. De eigenaar die een onroerende zaak (gebouw en de daarbij behorende grond) bouwt en/of inricht dan wel laat bouwen en/of inrichten maakt metterdaad gebruik van de desbetreffende gedeelten van de onroerende zaak ter bevrediging van zijn eigen behoeften (vergelijk HR 5 september 1979, nr. 19 420, BNB 1979/268, HR 25 november 1998, nr. 33 944, BNB 1999/19 en HR 28 februari 2001, nr. 35 845, BNB 2001/170).

4.4. Tussen de situatie waarin een zaak wordt gebezigd voor de bouw daarvan en de situatie dat een zaak leegstaat terwijl geen bouwwerkzaamheden worden verricht, bestaat een wezenlijk verschil. De verwijzing van belanghebbende naar de jurisprudentie inzake leegstaande panden mist derhalve voor dit geding betekenis."

5.18 Hof Amsterdam(32) oordeelde ten aanzien van het gebruik van een leegstaande woning in afwachting van een sloop- en bouwvergunning in zijn uitspraak van 14 april 2006:

"5.1.6. (...) Hoewel belanghebbende het huis niet bewoonde, heeft hij het aangehouden in het kader van zijn voornemen daarop een nieuwe woning voor bewoning door hemzelf te stichten en in verband daarmee heeft hij - zoals blijkt uit de door hem daarvoor in de loop van 2004 gemaakte kosten voor een hovenier en water - in afwachting van de verlening van de vereiste vergunningen in ieder geval maatregelen getroffen om de bij het huis behorende tuin in stand te laten en te onderhouden en daarvoor werkzaamheden verricht en/of doen verrichten. Een en ander rechtvaardigt de gevolgtrekking dat belanghebbende gebruiker was van het huis."

5.19 In zijn arresten van 25 januari 2008 haalde de Hoge Raad(33), kennelijk met instemming, het Hof aan dat had geoordeeld dat op 1 januari 2003 sprake was van een in aanbouw zijnde woning als bedoeld in artikel 3.111, lid 3, Wet IB 2001 en dus van een eigen woning in de zin van afdeling 3.6 Wet IB 2001.

6. Gevolgtrekkingen

6.1 De Hoge Raad heeft in 1979 beslist dat het bezigen van een ongebouwd onroerend goed om daarop een huis te doen bouwen "feitelijk gebruik" in de zin der wet vormt van dat onroerende goed (onderdeel 3.1). In 1995 heeft de Hoge Raad in dezelfde zin geoordeeld ten aanzien van het doen bouwen van een kantoorpand (onderdeel 3.13).

6.2 De wijziging per 1 januari 1995 van de wettelijke term "feitelijk gebruik" in "gebruik" had tot doel het begrip te verruimen (onderdeel 4.1.3).

6.3 Bij de totstandkoming van de Wet WOZ is in de Memorie van Toelichting vastgelegd dat het begrip "gebruik" daarin dezelfde betekenis heeft als in de Gemeentewet zoals deze vanaf 1 januari 1995 is komen

te luiden (onderdeel 4.2.3) en dat het doen bouwen op een ongebouwd eigendom moet worden aangemerkt als gebruik van die zaak door de opdrachtgever (onderdeel 4.2.2).

6.4 De Hoge Raad heeft sedertdien aan zijn in 6.1 genoemde opvatting vastgehouden (onderdelen 5.1 en 5.4).

6.5 Het komt mij voor dat het in overeenstemming is met normaal spraakgebruik om "doen bebouwen met een woning of kantoor" te beschouwen als één van de wijzen waarop een bezitter een ongebouwde onroerende zaak kan gebruiken. Dat tijdens de bouw nog niet een kantoor of woning bestaat die overeenkomstig zijn respectievelijk haar aard kan worden gebruikt, doet daaraan niet af. Zover hieraan al twijfel zou kunnen bestaan, is de onder 6.3 bedoelde heldere uitspraak in de parlementaire geschiedenis afdoende.

6.6 Daaraan kan niet afdoen dat het - naar in sommige zaken de belanghebbende stelt - van algemene bekendheid is dat vele gemeenten aanslagen gebruikersbelasting ten aanzien van een pand in aanbouw niet opleggen. Ten eerste vindt de toepassing van het gelijkheidsbeginsel plaats binnen de grenzen van het ambtsgebied van het bestuursorgaan. Met betrekking tot de rijksbelastingen kan een belastingplichtige zich niet beroepen op beleid van eenheden en inspecteurs waar hij niet onder valt⁽³⁴⁾. In casu is een beroep op het gelijkheidsbeginsel niet mogelijk aangezien het een ander ambtsgebied betreft en het een natuurlijk gevolg van de gemeentelijke autonomie is dat in verschillende gemeenten een verschillend beleid wordt dan wel kan worden gevoerd⁽³⁵⁾. Ten tweede faalt een beroep op het gelijkheidsbeginsel nu het gevoerde beleid een onjuiste opvatting van het recht betreft⁽³⁶⁾.

6.7 Derhalve zie ik geen aanleiding om een "omgaan" van de Hoge Raad in dit opzicht te bepleiten.

- 1 Tweede Kamer, vergaderjaar 1967-1968, 9538, nr. 2.
- 2 Tweede Kamer, vergaderjaar 1967-1968, 9538, nr. 3, blz. 23.
- 3 Tweede Kamer, vergaderjaar 1967-1968, 9538, nr. 6, blz. 20.
- 4 Besluit van 14 oktober 1971, Stb. 1971, 616.
- 5 HR 5 september 1979, nr. 19420, BNB 1979/268; V-N 1979, blz. 1748, pt. 25; FED Gem.bel. Art. 273:86 met noot van Walboom.
- 6 J.P. Kruimel, Feitelijk gebruik voor de onroerend-goedbelastingen, WFR 1980/5464, blz. 892.
- 7 HR 5 september 1979, nr. 19432, BNB 1979/270; V-N 1979, blz. 1645, pt. 25; FED Gem.bel. Art. 273:74 met noot van Walboom.
- 8 W.D. van Eck, Onroerend-goedbelasting; feitelijk gebruik; opgewekt vertrouwen, WFR 1980/5452, blz. 458.
- 9 HR 22 juli 1985, nr. 22649, BNB 1985/258 met conclusie van A-G Moltmaker en met noot van Ploeger, FED 1985/430.
- 10 HR 30 juni 1993, nr. 28345, met conclusie van A-G Moltmaker, BNB 1993/265; BB 1993, 543 met noot van Kruimel; FED 1993/697 met noot van Snoijink.
- 11 J.A. Monsma, Feitelijk gebruiken staat bij de onroerende-zaakbelastingen gelijk aan metterdaad bezigen, WFR 1994/6087, blz. 68.
- 12 HR 4 januari 1995, nr. 30176, BNB 1995/52; BB 1995, 417 met aantekening van Borghols; FED 1995/196 met noot van Snoijink.
- 13 HR 17 november 1996, nr. 31829, BNB 1997/28 met annotatie van Van Leijenhorst; FED 1996/988.
- 14 HR 8 januari 1997, nr. 31887, BNB 1997/84; BB 1997, 117 met annotatie van Kruimel; FED 1997/121 met noot van Snoijink.
- 15 HR 25 november 1998, nr. 33944, BNB 1999/19 met noot van Snoijink; BB 2000, 387 met noot van Kruimel; FED 1999/2738, nr. 9 met noot van Monsma.
- 16 Tweede Kamer, vergaderjaar 1989-1990, 21 591, nr. 3, blz. 20 e.v.
- 17 Tweede Kamer, vergaderjaar 1989-1990, 21 591, nr. 3, blz. 67 ev.
- 18 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 885, nr. 3, blz. 50.
- 19 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 885, nr. 3, blz. 13-14.
- 20 Tweede Kamer, vergaderjaar 1996-1997, 25 037, nr. 6, blz. 12.
- 21 Tweede Kamer, vergaderjaar 2003-2004, 29 612, nr. 3, blz. 13.
- 22 HR 7 oktober 1998, nr. 33767, BNB 1999/5; BB 1998, 878 met annotatie van Kruimel; FED 1998/2728, nr. 679.
- 23 J.P. Kruimel, Theorie en praktijk van de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen, Deventer: Kluwer 1997, blz. 73.
- 24 HR 28 februari 2001, nr. 35845, BNB 2001/170 met noot van Van Leijenhorst; FED 2001/2851, nr. 187.
- 25 Hof 's-Gravenhage 31 januari 2002, nr. 99/30253, BB 2002, 577 met aantekening van Kruimel.
- 26 Hof 's-Gravenhage 28 november 2003, nr. 03/00772, BB 2004, 381 met aantekening van Kruimel.
- 27 Hof 's-Gravenhage 23 maart 2004, nr. 03/01945, BB 2004, 802 met aantekening van Kruimel.
- 28 Hof Leeuwarden 5 augustus 2004, nr. 03/0637, V-N 2004/61.15.
- 29 Hof 's-Gravenhage 8 september 2004, nr. 03/02416, BB 2005, 198.
- 30 Hof 's-Gravenhage 31 augustus 2005, nr. 03/03774, BB 2005, 1091
- 31 Hof Arnhem 9 januari 2006, nr. 04/00840, BB 2006, 407.
- 32 Hof Amsterdam 14 april 2006, nr. 05/00288, BB 2006, 690.
- 33 HR 25 januari 2008, nr. 43836, NTFR 2008/202; V-N 2008/7.11 en HR 25 januari 2008, nr. 43837, NTFR 2008/201; V-N 2008/7.12.

34 HR 20 november 1985, nr. 23274, BNB 1986/17, HR 19 december 1990, nr. 26801, BNB 1992/218, HR 23 november 2001, nr. 34766, BNB 2002/79.

35 HR 22 maart 2002, nr. 36623, BNB 2002/158.

36 HR 24 juni 2005, nr. 38183, BNB 2005/275.