

# ECLI:NL:PHR:2013:781

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	26-07-2013
Datum publicatie	27-09-2013
Zaaknummer	12/05060
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2013:1434, Gevolgd
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	<p>Verlaagd tarief (2%) overdrachtsbelasting bij verkrijging van "woningen in aanbouw". Bouwgrond waarin nog geen fundering ligt maar wel een woning op zal verrijzen. Schending gelijkheidsbeginsel of discriminatieverboden? Beroep pas bij repliek op (kort gezegd) HvJEU Gemeente Maasdriel en de vrijstelling van art. 15(1)(a) Wet BRV.</p> <p>Feiten: De belanghebbende heeft op 10 november 2011 de onverdeelde helft verkregen van een bouwperceel. Hij heeft te dier zake 6% overdrachtsbelasting ( 17.565) voldaan.</p> <p>In geschil is of het verlaagde tarief ad 2% toegepast moet worden dat de Staatssecretaris bij Besluit van 1 juli 2011 heeft goedgekeurd bij verkrijging van "woningen" en dat later met terugwerkende kracht wet is geworden ook voor woningen in aanbouw.</p> <p>De Rechtbank achtte belanghebbendes geval voor de toepassing van het Besluit niet feitelijk vergelijkbaar met verkrijging van bouwgrond waarop al wél de fundering voor een woning is aangebracht. Evenmin achtte de Rechtbank sprake van discriminatie in de zin van art. 26 IVBPR en 14 EVRM.</p> <p>In sprongcassatie handhaaft de belanghebbende zijn voor de Rechtbank betrokken stellingen dat het gelijkheidsbeginsel en de discriminatieverboden zijn geschonden. Bij tijdige aanvulling op repliek stelt hij voorts alsnog primair dat op grond van HR 7 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY2694, BTW was verschuldigd op zijn verkrijging, die immers een bouwterrein betrof, zodat op grond van art. 15(1) (a) Wet BvR géén overdrachtsbelasting was verschuldigd.</p> <p>A-G Wattel ziet geen relevant verschil tussen de uitleg van de term woningen in de parlementaire geschiedenis van de wijziging van art. 14 Wet BvR en de uitleg van die term in het Besluit, zodat zich geen van de wet afwijkend beleid voordoet en dus ook geen begunstigend beleid. Belanghebbendes grieven richten zich dus wezenlijk tegen de formele wet.</p> <p>Het door de wetgever gekozen onderscheid tussen een woning in aanbouw en een niet-woning door middel van het criterium fundering moet gelegd zijn is een objectief en rationeel onderscheidingscriterium in het licht van het gerechtvaardigde doel van de maatregel (vlot trekken van de woningmarkt). Binnen de wide margin of appreciation die de wetgever alsdan heeft, kon hij redelijkerwijs belanghebbendes geval als niet-gelijk beschouwen aan een woning in aanbouw. Indien wél gelijkheid zou worden aangenomen, bestaat een rechtvaardiging voor het onderscheidingscriterium, nl. de noodzaak om het bereik van een fiscale stimuleringsmaatregel ergens rationeel af te bakenen. Dat sprake zou zijn gezien vanuit de gerechtvaardigde ratio van de regeling van een manifestly unreasonable en arbitrary resultaat, kan zijns inziens al helemaal niet gezegd worden.</p> <p>Uit HR 7 juni 2013, rolnr 12/00765, ECLI:NL:HR:2013:BY2694, volgt dat een bouwterrein ex art. 11(4) Wet OB is een terrein ter zake waarvan uit een beoordeling van alle omstandigheden met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens volgt dat het op leveringsdatum daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd. Uit de feiten volgt en niet in geschil is dat aan de belanghebbende grond is geleverd die op leveringsdatum daadwerkelijk was bestemd te worden bebouwd. In het licht van de rechtspraak was over die levering dan omzetbelasting verschuldigd en was zij daarom ex art. 15(1)(a) Wet BRV vrijgesteld van overdrachtsbelasting.</p> <p>Belanghebbendes beroep op deze rechtspraak wijzigt het geschil echter en is pas gedaan ruim buiten de termijn voor motivering van zijn cassatieberoep, dat deze argumentatie niet bevatte. Zijn nieuwe klacht is daarom te laat, tenzij van ambtswege vernietigd zou worden, hetgeen echter niet voor de hand ligt omdat</p>

aan de belanghebbende niet de omzetbelasting in rekening is gebracht die hem volgens zijn eigen stelling wél in rekening gebracht had moeten worden.  
Conclusie: cassatieberoep ongegrond

Vindplaatsen                      Rechtspraak.nl  
   V-N Vandaag 2013/2153  
   V-N 2013/51.17 met annotatie van Redactie  
   NTFR 2015/3275

## Conclusie


1.1

1.2

1.3

1.4

BTW was verschuldigd ter zake van zijn verkrijging, die immers een bouwterrein betrof, zodat op grond van art. 15(1)(a) Wet BRV in het geheel géén overdrachtsbelasting was verschuldigd.

- 1.5 Ik zie geen relevant verschil tussen de uitleg van de term woningen in de parlementaire geschiedenis van de wijziging van art. 14 Wet BRV en de uitleg van die term in het Besluit, zodat zich mijns inziens geen van de wet afwijkend beleid voordoet en dus ook geen begunstigend beleid. Belanghebbendes grieven richten zich dus wezenlijk tegen de formele wet.
- 1.6 De formele wetgever heeft ervoor gekozen een woning in aanbouw te onderscheiden van een niet-woning door middel van het criterium fundering moet gelegd zijn. Dat is een objectief en rationeel onderscheidingscriterium in het licht van het gerechtvaardigde doel van de maatregel (vlot trekken van de woningmarkt) dat bovendien niet behoort tot de verdachte persoonlijke-statuscriteria in de volkenrechtelijke discriminatieverboden noch anderszins verdacht is. Binnen de *wide margin of appreciation* die de formele wetgever alsdan heeft, kon hij redelijkerwijs belanghebbendes geval als niet-gelijk beschouwen aan een woning in aanbouw. Indien vanuit het doel van de maatregel gezien wél gelijkheid zou worden aangenomen (het doel van de maatregel wordt immers wellicht even zeer gediend door ook onherroepelijk aanbesteding van woningbouw te faciliteren), bestaat een rechtvaardiging voor het onderscheidingscriterium, nl. de noodzaak om het bereik van een fiscale stimuleringsmaatregel *ergens* rationeel af te bakenen. Dat sprake zou zijn gezien vanuit de gerechtvaardigde ratio van de regeling van een *manifestly unreasonable en arbitrary* resultaat, kan mijns inziens al helemaal niet gezegd worden.
- 1.7 Uit uw arrest van 7 juni 2013, rolnr 12/00765, ECLI:NL:HR:2013:BY2694, volgt dat een bouwterrein ex art. 11(4) Wet OB is een terrein ter zake waarvan uit een beoordeling van alle omstandigheden met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens volgt dat het op leveringsdatum daadwerkelijk is bestemd om te worden bebouwd. Uit de feiten volgt mijns inziens en niet in geschil is dat aan de belanghebbende grond is geleverd die op leveringsdatum daadwerkelijk was bestemd te worden bebouwd. In het licht van de rechtspraak van het HvJ EU en uw rechtspraak (zie 7.2) was over die levering dan omzetbelasting verschuldigd en was zij daarom ex art. 15(1)(a) Wet BRV vrijgesteld van overdrachtsbelasting.
- 1.8 Belanghebbendes beroep op deze rechtspraak wijzigt het geschil echter en is pas gedaan buiten de termijn voor motivering van zijn cassatieberoep, dat deze argumentatie niet bevatte. Zijn nieuwe klacht is daarom te laat, tenzij u gebruik zou willen maken van uw bevoegdheid om van ambtswege te vernietigen, hetgeen echter niet voor de hand ligt omdat aan de belanghebbende niet de omzetbelasting in rekening is gebracht die hem volgens zijn eigen stelling wél in rekening gebracht had moeten worden.
- 1.9 Ik concludeer tot ongegrondverklaring.

## 2 De feiten en het geding in feitelijke instantie

- 2.1 [X] (de belanghebbende) heeft bij notariële akte van 10 november 2011 de onverdeelde helft in eigendom verkregen van een perceel bouwterrein in bestemmingsplan [A] te [Q] (de bouwgrond).
- 2.2 De koopsom bedroeg 757.238. Op 6 december 2011 is ter zake van de verkrijging van die bouwgrond 35.130 (6% van 585.0001) overdrachtsbelasting op aangifte voldaan, waarvan de helft ( 17.565) ten laste van de belanghebbende is gekomen.
- 2.3 De belanghebbende heeft bij brief van 14 december 2001 bezwaar gemaakt tegen deze voldoening op aangifte. Bij uitspraak op bezwaar van 17 januari 2012 heeft de Inspecteur dat bezwaar ongegrond verklaard.
- 2.4 De belanghebbende heeft daartegen beroep ingesteld op de Rechtbank Zeeland-West-Brabant. Hij meent dat op grond van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur ook in zijn geval het verlaagde overdrachtsbelastingtarief van 2% voor "woningen" geldt, zoals genoemd in een Besluit van Financiën van 1 juli 2011 (het Besluit).<sup>2</sup> Hij betoogt dat onder "woning" ook begrepen moet worden grond waarop nog geen woning staat, maar waarvan vast staat dat er ingevolge de vigerende woonbestemmingsverplichting een woning op zal verrijzen, nu de Staatssecretaris als "woning" immers óók aanwijst grond waarop nog geen woning staat, maar waarop (slechts) fundamenten voor een woning zijn aangebracht. Hij beroept zich voorts op de volkenrechtelijke discriminatieverboden, met name art. 26 van het VN-Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (IVBPR) en art. 14 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) *juncto* art. 1 Eerste protocol EVRM (eigendomsgrondrecht).

### *De Rechtbank 3*

- 2.5 De Rechtbank overwoog (i) dat de "woning" waarvoor ingevolge art. 14(2) Wet BRV het lagere tarief van 2% geldt, niet in de Wet BRV is gedefinieerd; (ii) dat het Besluit als beleid van de staatssecretaris inhoudt dat niet als woning kan gelden grond die bestemd is voor woningbouw; (iii) dat de staatssecretaris op door de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie naar aanleiding van het Besluit gestelde vragen heeft geantwoord dat een woning in aanbouw nog geen woning is, maar dat een nieuwe woning in aanbouw toch als woning kan worden aangemerkt als de fundering is aangebracht; niet echter grond bestemd voor bebouwing.
- 2.6 De Rechtbank achtte belanghebbendes geval voor de toepassing van het Besluit feitelijk niet vergelijkbaar en wees diens beroep op het bestuursrechtelijke gelijkheidsbeginsel af:
- "4.4. Schending van het gelijkheidsbeginsel kan eerst aan de orde komen bij ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Voor een geslaagd beroep op het gelijkheidsbeginsel moet ten eerste sprake zijn van feitelijk en rechtens gelijke gevallen oftewel identieke gevallen.
- Het Besluit ziet uitsluitend op de verkrijging van een woning, die naar haar aard is bestemd voor bewoning, of rechten waaraan deze is onderworpen. De rechtbank is van oordeel dat het Besluit begunstigend beleid is met betrekking tot de inwerkingtreding van de tariefswijziging en toelichtend is met betrekking tot het begrip woning in de zin van genoemd artikel 14 [Wet BRV; PJW]. Dit brengt met zich mee dat bij de toepassing van het Besluit het begrip woning beperkt dient te worden uitgelegd.
- 4.5. Aan belanghebbende is een perceel bouwgrond geleverd. In het Besluit is grond bestemd voor woning expliciet uitgesloten voor toepassing van het verlaagde tarief.
- Naar het oordeel van de rechtbank is hier geen sprake van feitelijk en juridisch gelijke gevallen. Immers het zijn van een woning is een eigenschap van het gebouw op de grond en niet van de grond zelf. Er is derhalve een feitelijk verschil tussen grond zonder gebouw of grond met een gebouw zijnde een woning. Bij de levering van de bouwgrond was de bouw van de woning niet aangevangen. De

rechtbank is van oordeel dat daarom enkel grond is geleverd. Reeds dit feitelijk verschil brengt naar het oordeel van de rechtbank met zich mee dat levering van grond met een woning niet gelijk is te stellen met de levering van enkel grond. De omstandigheid dat ten aanzien van die grond tevens de verplichting geldt dat daarop een woning gerealiseerd moet worden maakt dat niet anders. Evenmin wordt dit anders door de omstandigheid dat de Staatssecretaris voor de toepassing van het Besluit de enkele aanwezigheid van een fundering al aanmerkt als de aanwezigheid van een gebouw.”

#### 2.7 Evenmin zag de Rechtbank discriminatie in de zin van art. 26 IVBPR en 14 EVRM:

“4.6. Belanghebbende stelt bovendien dat op grond van artikel 26 van het BUPO en artikel 14 EVRM tevens sprake kan zijn van ongerechtvaardigde discriminatie doordat ongelijke gevallen onevenredig ongelijk worden behandeld. Belanghebbende stelt hierbij dat de besluitgever, zijnde de Staatssecretaris, een ongeoorloofd verschil maakt tussen enkel bouwgrond met de verplichting een woning te stichten en bouwgrond waarop al een fundering is gerealiseerd.

4.7. De rechtbank is van oordeel dat van een discriminatie in de zin van de genoemde verdragsbepalingen geen sprake is. De Staatssecretaris verduidelijkt immers in het Besluit en het vraag en antwoord besluit enkel hoe hij in zijn taak als uitvoerder van de Wet aankijkt tegen het begrip woning als bedoeld in artikel 14, tweede lid, van de Wet. Een dergelijke toelichting is geen discriminatie in de zin van genoemde verdragsartikelen.”

#### 2.8 Belanghebbendes beroep is daarom ongegrond verklaard. Hij heeft tegen die uitspraak tijdig en regelmatig en met toestemming van de Staatssecretaris<sup>4</sup> sprongcassatie ingesteld.

### 3 Het geding in cassatie

3.1 De belanghebbende bestrijdt dat het Besluit slechts ter zake van de ingangsdatum van de tariefsverlaging begunstigend beleid zou inhouden en niet tevens met betrekking tot de inhoud van de wettelijke term “woning,” die slechts toegelicht zou worden. Volgens de belanghebbende legt de Rechtbank daarmee een onjuiste maatstaf aan voor de toepassing van zowel het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur als de discriminatieverboden van art. 26 BUPO en art. 14 EVRM. Hij betoogt dat de begunstiging (mede) is gelegen in de uitbreiding van het begrip “woning” tot bouwgrond waarop een fundering is aangebracht. Die begunstiging moet dan zijns inziens ook op vergelijkbare gevallen, zoals het zijne, toegepast worden. Er bestaat in dit opzicht geen relevant verschil tussen bouwgrond waarvan de woonbestemming reeds vaststaat maar waarop nog geen fundering is aangelegd, en identieke bouwgrond waarop toevallig al wel een fundering is aangebracht.

3.2 De Staatssecretaris stelt bij verweer in de eerste plaats, met verwijzing naar de conclusie van 21 maart 2013 in de toen nog aanhangige zaken 12/04289 en 12/04290 (u heeft inmiddels arrest gewezen: HR 14 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ7863 en V-N 2013/20.17 respectievelijk ECLI:NL:HR:2013:CA2818) dat het beleidsbesluit niet meer getoetst kan worden aan het gelijkheidsbeginsel omdat het met terugwerkende kracht verdrongen is door de retrospectieve invoering van art. 14(2) Wet BRV, zodat thans een formele wet ten toets staat en alleen de daarop gegeven toelichting relevant is. Die formele wet kan niet getoetst worden aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur, maar alleen aan rechtstreeks werkend volkenrecht.

3.3 Voorts meent de Staatssecretaris met de Rechtbank dat verkrijging van een woning in aanbouw en verkrijging van maagdelijke bouwgrond bestemd voor (nog aan te vangen) woningbouw geen gelijke gevallen zijn. Hij wijst in dit verband op het verschil voor de omzetbelastingheffing tussen “maagdelijke” bouwgrond en terreinen waarop al met de bouw is aangevangen.

3.4 Tot slot betoogt de Staatssecretaris dat (de toelichting op) het Besluit geen discriminatie inhoudt omdat de Staat bij het onderscheiden van categorieën van gevallen in zijn belastingwetgeving een *wide margin of appreciation* heeft die erop neerkomt dat het Europese Hof voor de Rechten van de

Mens (EHRM) pas ingrijpt als het nationaalrechtelijke onderscheid *devoid of reasonable foundation is*, dan wel *manifestly arbitrary or unreasonable*, leidende tot een *individual and excessive burden*. Nu van de eerste twee in casu al geen sprake is, hoeft het laatste criterium niet onderzocht te worden.

- 3.5 Bij repliek acht de belanghebbende mogelijke verschillen voor de omzetbelasting niet relevant voor de beoordeling van zijn geval, dat immers slechts de overdrachtsbelasting betreft. Hij betoogt voorts dat, als de beleidsmatige verruiming van het begrip woningen tot woningen in aanbouw de wens van de wetgever uitdrukt om verkoopstagnatie van bestaande woningen tegen te gaan, niet begrijpelijk is dat woningen waarvan de bouw reeds vaststaat maar nog niet is begonnen, niet vergelijkbaar zouden zijn met woningen waarvan de bouw al wél is aangevangen.
- 3.6 Bij aanvulling binnen de repliektermijn op zijn repliek stelt de belanghebbende dat op grond van uw arrest van 7 juni 2013<sup>5</sup> ter zake van de litigieuze levering BTW was verschuldigd en daarom geen overdrachtsbelasting is verschuldigd, gezien art. 15(1)(a) Wet BRV. Hij neemt daarom alsnog als primair standpunt in dat hij in het geheel geen overdrachtsbelasting is verschuldigd.

#### **4 Art. 14 Wet BRV; woonhuis**

##### *Wet en regelgeschiedenis*

- 4.1 Bij het Belastingplan 2012<sup>6</sup> is aan art. 14 Wet BRV een tweede lid toegevoegd dat het tarief voor de overdrachtsbelasting ad 6% verlaagt naar 2% voor woningen. Deze wijziging is op 1 januari 2012 in werking getreden met terugwerkende kracht naar 15 juni 2011.<sup>7</sup> Art. 14 Wet BRV luidt sindsdien:
- “1. De belasting bedraagt 6 percent.
2. In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting 2 percent voor de verkrijging van woningen en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, alsmede voor de verkrijging van aandelen en rechten als bedoeld in artikel 4, eerste lid, voor zover deze aandelen en rechten middellijk of onmiddellijk woningen vertegenwoordigen. Onder woningen worden mede begrepen aanhorigheden die tot woningen behoren of gaan behoren.”
- 4.2 In de MvT<sup>8</sup> lichtte de medewetgever de term woningen als volgt toe:
- “ () Onder woningen wordt in dit kader verstaan onroerende zaken die op het moment van de juridische overdracht naar hun aard zijn bestemd voor bewoning. ()
- Daarnaast geldt de maatregel voor een nieuwe woning in aanbouw. Als de fundering is aangebracht is in dit kader sprake van een nieuwe woning in aanbouw. Een onroerende zaak die geen woning is, maar wordt verbouwd tot woning valt niet onder de maatregel.
- Als woning zijn in ieder geval niet aan te merken:
- () - grond bestemd voor woningbouw.”
- 4.3 Bij de parlementaire behandeling van de Wet uitwerking fiscale maatregelen begrotingsakkoord 2013, die de tijdelijkheid aan de maatregel ontnam, werd weinig aandacht aan de wijziging besteed:<sup>9</sup>
- “Het kabinet heeft met terugwerkende kracht vanaf 15 juni 2011 het overdrachtsbelastingtarief voor woningen fors verlaagd (van 6% naar 2%). Deze maatregel loopt zonder aanvullende regelgeving per 1 juli 2012 af.
- ()
- Burgers hebben moeite hun huis te verkopen, wat in sommige gevallen leidt tot financiële problemen. Het kabinet heeft om die reden een meeromvattend totaalpakket voor ogen dat het eigenwoningbezit bevordert en de risico's van de hoge hypotheekschulden beperkt. () Onderdeel van dat totaalpakket is het structureel maken van de verlaging van het overdrachtsbelastingtarief voor woningen naar 2%.

Omdat de verlaging van de overdrachtsbelasting het burgers gemakkelijker maakt te verhuizen, bijvoorbeeld om dichterbij het werk te gaan wonen, wordt de dekking van deze maatregel gevonden in de versoering van het fiscale regime voor de kosten van het woon-werkverkeer. Deze maatregel is onderdeel van het Begrotingsakkoord 2013 en is in de Voorjaarsnota 20126 toegelicht. Om tot een deugdelijke, verantwoorde en goed werkbare uitwerking te komen van de afspraken in het Begrotingsakkoord 2013 is meer tijd nodig. Om die reden zal de maatregel nader worden uitgewerkt in het pakket Belastingplan 2013."

4.4 Voorafgaand aan deze wetwijziging met terugwerkende kracht had de regering bij persbericht van 1 juli 2011 aangekondigd dat tot bevordering van het eigen-woningbezit en versterking van het vertrouwen in de woningmarkt het tarief van de overdrachtsbelasting voor woningen tijdelijk voor een periode vanaf 15 juni 2011 verlaagd zou worden van zes naar twee procent. Bij besluit van de Staatssecretaris van 1 juli 2011<sup>10</sup> werd voorts, vooruitlopend op die wetwijziging, beleidsmatige verlaging naar 2% goedgekeurd met terugwerkende kracht naar 15 juni 2011. Dat Besluit vermeldt onder meer dat niet als woning is aan te merken grond bestemd voor woningbouw:

"() Ik keur goed dat een tarief overdrachtsbelasting van 2 procent wordt toegepast voor de verkrijging op of na 15 juni 2011 van een woning. Hieronder wordt het begrip woning nader toegelicht.

### 3. Woning

De maatregel ziet uitsluitend op de verkrijging van woningen of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Onder woningen wordt in dit kader verstaan onroerende zaken die naar hun aard zijn bestemd voor bewoning door particulieren. Het maakt geen verschil of de verkrijger de woning zelf gaat bewonen of dat de verkrijger de woning verhuurt aan een particulier. ()

3.3. Onroerende zaak niet geheel bestemd voor bewoning

()

3.4. Voorbeelden van onroerende zaken waarvoor de regeling niet geldt

Niet als woning aan te merken zijn in ieder geval:

()

- grond bestemd voor woningbouw.

### 4. Inwerkingtreding en vervaldatum

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug voor de verkrijging op of na 15 juni 2011 van woningen.

Dit besluit vervalt op 1 januari 2012."

4.5 Op vragen van de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie (KNB) naar aanleiding van dit Besluit heeft de Belastingdienst als volgt geantwoord:<sup>11</sup>

"4. Valt "grond bestemd voor woningbouw" die door projectontwikkelaars wordt aangekocht voor toekomstige bouwplannen onder het verlaagde tarief van de overdrachtsbelasting?

Reactie:

De aankoop van alleen grond valt niet onder de maatregel, ook niet als de grond is bestemd voor woningbouw. Zie het laatste voorbeeld onder 3.4 van het besluit van 1 juli 2011 (BLKB2011/1290M).

()

10. Valt onder het begrip woning ook een in aanbouw zijnde woning? Zo ja, hoever moet de woning dan zijn afgebouwd? Volstaat de fundering of moet er meer staan?

Reactie:

Een woning in aanbouw is op zich nog geen woning, maar de bestemming staat wel reeds vast bij de aanvang van de bouw. Een nieuwe woning in aanbouw kan voor de maatregel toch als woning worden aangemerkt als de fundering is aangebracht. De aankoop van alleen grond bestemd voor bebouwing, valt niet onder de maatregel. Zie het laatste voorbeeld onder 3.4 van het besluit van 1 juli 2011 (BLKB2011/1290M).

()

28. Zijn de criteria die gelden voor de toepassing van het verlaagde tarief van de overdrachtsbelasting hetzelfde als die voor de 1-jaarsregeling (tijdelijke verlenging 6-maandentermijn van artikel 13 van de WBR) voor woningen? Met name waar het om het begrip 'woning' gaat?

Reactie:

Ja. Voor het begrip woning gelden voor de tijdelijke verlenging van de 6-maandenregeling van artikel 13 van de WBR (art. XXII Overgangsrecht Belastingplan 2011, Stb. 2010, 872) dezelfde criteria als voor de tijdelijke verlaging van het tarief."

#### *Feitenrechtspraak*

4.6 De belanghebbende was niet de enige die meende dat het onderscheid tussen verkrijging van grond met vaststaande woningbouwbestemming (zonder dat de bouw is aangevangen) en verkrijging van grond waarin zich slechts fundamentelementen voor een woning bevinden, ontoelaatbaar willekeurig en onredelijk is. Ik citeer enige uitspraken van feitenrechters die in vergelijkbare zaken oordeelden.

4.7 De Rechtbank Arnhem<sup>12</sup> moest een zaak beoordelen waarin de belanghebbende betoogde dat, nu verkrijging van grond met daarop een te slopen woning naar 2% belast wordt, de verkrijging van grond met vaststaande woningbouwbestemming eveneens naar dat tarief belast behoort te worden. De rechtbank overwoog:

"Voor de toepassing van het gelijkheidsbeginsel gaat het om gevallen die feitelijk en rechtens gelijk zijn. Naar het oordeel van de rechtbank kan eiser, gelet op de achtergrond van het Besluit (), namelijk het stimuleren van de bestaande woningmarkt, niet worden vergeleken met een belastingplichtige die een perceel grond heeft gekocht waarop een nog te slopen woning staat. Het realiseren van een nieuwe woning op een onbebouwd perceel, zoals in eisers geval, stimuleert de bestaande woningmarkt niet op eenzelfde wijze als in geval van de koop van een bestaande woning die daarna wordt gesloopt. Het realiseren van een nieuwe woning zorgt er namelijk voor dat er meer woningen op de markt komen, hetgeen bij de vervanging van een sloopwoning niet het geval is."

4.8 De Rechtbank s-Gravenhage<sup>13</sup> beoordeelde de overdracht van een onroerende zaak met daarop een leegstaande garage. Hoewel de omgevingsvergunning ten behoeve van de verbouwing van de onroerende zaak tot twee woningen vóór de overdracht was verleend en de bouwwerkzaamheden waren aangevangen, achtte zij het verlaagde tarief niet van toepassing:

"9. De rechtbank verwerpt het beroep van eiseres op vraag 10 en het daarop gegeven antwoord in het Besluit. De door eiseres per e-mail overgelegde verklaring van de aannemer wat daar ook van zij - dat na het verlenen van de omgevingsvergunning op 29 november 2011 reeds voor de juridische overdracht op 1 december 2011 een aanvang is gemaakt met de werkzaamheden en het standpunt van eiseres dat het een ingrijpende verbouwing betrof die gelijk is te stellen aan nieuwbouw, maken niet dat er sprake is van een in aanbouw zijnde woning. Vast staat immers dat naast de interne verbouwing de aanwezige fundering en buitenmuren intact zijn gelaten en dat enkel aan de achterkant een uitbouw is gemaakt ten behoeve waarvan een fundering is gestort. Naar het oordeel van de rechtbank is deze verbouwing niet zodanig dat op 1 december 2011 sprake was van een nieuwe woning in aanbouw."

## **5 Het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur**

5.1 Het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur is in casu slechts relevant als het Besluit bij de uitleg van de term "woningen" afwijkt van de (terugwerkende) wet en daarmee begunstigend beleid inhoudt. Daarbij doet niet ter zake dat het Besluit vervallen is na invoering van de terugwerkende wetwijziging en dat gevallen die zich tussen de inwerkingtreding van het Besluit en de inwerkingtreding van de terugwerkende wet afspeelde, door de rechter beoordeeld moeten worden



naar het terugwerkende nieuwe recht.

- 5.2 Ik zie geen relevant verschil tussen de uitleg van de term woningen in de parlementaire geschiedenis van de wijziging van art. 14 Wet BRV (zie 4.1 hierboven) en de uitleg van die term in het Besluit (zie 4.2 hierboven) en in de in 4.5 geciteerde latere beleidsuiting jegens de KNB. Het gelijkheidsbeginsel vindt eerst toepassing indien sprake is van een ongelijke behandeling van (rechtens en feitelijk) gelijke gevallen. De in 4.2 hierboven geciteerde, door de medewetgever gegeven uitleg is door het parlement aanvaard en houdt een ruime uitleg van de term woningen in (nl. ook woningen in aanbouw), die echter zijn grens vindt in het criterium van fysieke aanvang van de bouw, geconcretiseerd in de eis dat op het moment van overdracht minimaal reeds een fundering voor een te bouwen woning in de overgedragen grond moet liggen. Ik meen dat het Besluit dezelfde uitleg, hetzelfde criterium en dezelfde grens hanteert, zodat zich geen van de wet afwijkend beleid voordoet en dus ook geen begunstigend beleid.
- 5.3 Belanghebbendes grief richt zich in wezen tot de wetgever: hij meent dat de wetgever een onredelijke en willekeurige grens heeft getrokken tussen woningen en niet-woningen, nl. bij het criterium fundering of nog niet? Het is (naast de beleidsbesluitgever ook) de wetgever die tot woning bestempeld heeft hetgeen manifest (nog) geen woning is omdat men er met geen mogelijkheid in kan wonen.
- 5.4 Belanghebbendes beroep op beginselen van behoorlijk bestuur faalt daarom. Ten toets staat niet het uitvoeringsbeleid, maar de wetgeving zelve.

## 6 Het volkenrechtelijke discriminatieverbod

6.1 In uw recente arresten in de zaken 12/0428914, 12/0429015 en 12/0363016 heeft u expliciet overwogen (r.o. 3.3 in 12/04289 en 12/04290) dat HR BNB 2011/23317 (schadevergoeding bij overschrijding redelijke termijn van berechting hoewel art. 6 EVRM niet van toepassing is) niet betekent dat het Harmonisatiewetarrest (geen toetsing van formele wetten aan ongeschreven rechtsbeginselen) achterhaald zou zijn: u toetst nog steeds niet de formele wet aan ongeschreven rechtsbeginselen, maar alleen aan EU-recht en aan rechtstreeks werkend volkenrecht. EU-recht speelt in casu geen rol, althans geen andere dan de in onderdeel 7 aan de orde komende zeer indirecte en mijns inziens in casu gevolgloze rol. Nu belanghebbendes zaak geen uitvoering van EU-recht betreft, noch overigens binnen de werkingssfeer van het EU-recht valt, is het EU-Handvest van grondrechten blijkens het recente arrest *Åkerberg Fransson*<sup>18</sup> van het HvJ EU niet relevant. Dan blijft over rechtstreeks werkend volkenrecht.

6.2 Art. 14 EVRM luidt:

"The enjoyment of the rights and freedoms set forth in this Convention shall be secured without discrimination on any ground such as sex, race, colour, language, religion, political or other opinion, national or social origin, association with a national minority, property, birth or other status."

Deze bepaling heeft voor toepasselijkheid een (ander) right or freedom set forth in this Convention, in het genot waarvan de belanghebbende gediscrimineerd wordt. Als zodanig fungeert bij beweerdelijk discriminatoire belastingheffing het eigendomsgrondrecht ex art. 1 Eerste protocol EVRM, nu belastingheffing een in beginsel gerechtvaardigde aantasting is van eigendom.<sup>19</sup> Genoemd art. 1 luidt:

"Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.

The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws as it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to

secure the payment of taxes or other contributions or penalties.”

### 6.3 Art. 26 IVBPR luidt:

“All persons are equal before the law and are entitled without any discrimination to the equal protection of the law. In this respect, the law shall prohibit any discrimination and guarantee to all persons equal and effective protection against discrimination on any ground such as race, colour, sex, language, religion, political or other opinion, national or social origin, property, birth or other status.”

### 6.4 Art. 1 van het Twaalfde protocol EVRM luidt:

“1. The enjoyment of any right set forth by law shall be secured without discrimination on any ground such as sex, race, colour, language, religion, political or other opinion, national or social origin, association with a national minority, property, birth or other status.

2. No one shall be discriminated against by any public authority on any ground such as those mentioned in paragraph 1.”

Met de inwerkingtreding van dit Protocol (ook) voor Nederland op 1 april 2005 omvat het EVRM thans ook een zelfstandig discriminatieverbod, vergelijkbaar met art. 26 IVBPR.

### 6.5 Op grond van de artt. 93 en 94 Grondwet moet de rechter deze bepalingen rechtstreeks toepassen door nationale bepalingen die er onverenigbaar mee zijn, buiten toepassing te laten.

### 6.6 Bij het ontwerp en de toepassing van onder meer hun belastingwetgeving en sociale-zekerheidswetgeving genieten de lidstaten van de Raad van Europa een *wide margin of appreciation* ter zake van de vragen of categorieën van gevallen vergelijkbaar zijn vanuit de ratio van de regeling en of een onderscheid gerechtvaardigd kan worden. De zaak *Della Ciaja v. Italy*<sup>20</sup> voor het Europese Hof voor de rechten van de mens (EHRM) betref het Italiaanse successietarief dat hoger werd met de omvang van de nalatenschap, ongeacht het aantal verkrijgenden, waardoor van elk van de vier erfgenamen meer successierecht werd geheven dan als ieder hetzelfde zou hebben geërfd als enige erfgenaam. De erfgenamen achtten dat een ontoelaatbare fiscale discriminatie; het EHRM niet:

“The Court notes that Article 1 of Protocol n° 1, second paragraph, establishes that the duty to pay tax falls within its field of application. Accordingly, Article 14 is also applicable ().

For the purposes of Article 14 a difference of treatment is discriminatory if it "has no objective and reasonable justification", that is if it does not pursue a "legitimate aim" or if there is not a "reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim sought to be realised". Moreover in the field of taxation the Contracting States enjoy a wide margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment (...). In particular, it is not sufficient for the applicants to complain merely that they have been taxed more than others, but they must show that the tax in question operates to distinguish between similar taxpayers on discriminatory grounds (...).

In the present case, Article 6 of Presidential Decree no. 637 of 1972 pursued the legitimate aim of placing a higher fiscal pressure on more substantial estates, in accordance with the principle of progressiveness of taxation, which is adopted in a large number of the Member States of the Council of Europe. Moreover, the difference of treatment complained of was a mere consequence of the choice made by the Italian Parliament of assessing tax rates on the estate as a whole, and not on the heirs individual assets. In this context, it is to be recalled that systems of taxation inevitably differentiate between different groups of taxpayers and that the implementation of any taxation system creates marginal situations (...).

It is not for the Convention Organs to substitute their own opinion on the efficiency of a system of taxation to that of the national authorities. This matter falls within the margin of appreciation of the Contracting States. The Court confines itself in observing that the measures at issue are not manifestly illogical or arbitrary, given that as a general rule substantial estates reflect a greater taxable capacity. It considers therefore that the means employed to achieve the legitimate aim pursued were not disproportionate.”

6.7 Beoordeeld moet dus worden of het in casu gaat om vanuit de ratio van de nationale regel gezien vergelijkbare gevallen die verschillend behandeld worden en zo ja, of daarvoor een *legitimate aim* bestaat en zo ja, of het middel om dat doel te bereiken disproportioneel is tot dat op zichzelf aanvaardbare doel. In beginsel ware pas in te grijpen als de nationale maatregel *devoid of reasonable foundation* is, dan wel tot *manifestly arbitrary or unreasonable* resultaten leidt.<sup>21</sup>

*Gelijke gevallen?*

6.8 Het verklaarde doel van de wettelijke regeling, ook van het door de wetgever ruim opvatten van het begrip woningen als mede omvattende woningen in aanbouw, is het bestrijden van de verkoopstagnatie van bestaande woningen (vlot trekken van de huizenmarkt). Dat is een honorabel doel. De belanghebbende betoogt dat vanuit die doelstelling gezien, zijn geval (waarin de woningbouwbestemming van het verkregen perceel vast ligt en hij verplicht is er een woonhuis op te (doen) bouwen) gelijk is aan dat van belastingplichtigen die grond hebben gekocht waarop de woningbouw toevallig al wél net aangevangen is en gevorderd is tot de fundering. In beide gevallen gaat het immers niet om een woning, maar om een stuk grond waarop nog een woning gebouwd moet en zal worden.

6.9 De belanghebbende kan toegegeven worden dat het verklaarde doel van de maatregel mogelijk ook gediend zou zijn geweest met uitbreiding tot woningbouwgrond ter zake waarvan de koop/aanneemovereenkomst getekend is (of enig ander nog ruimer afbakeningscriterium). Daarvoor had de wetgever kunnen kiezen. Dat heeft hij echter niet gedaan. Hij heeft de grens van zijn koopstimuleringsmaatregel getrokken bij woningen die feitelijk in aanbouw zijn. Dat staat hem onder de hem toekomende *wide margin of appreciation* ter zake van belastingmaatregelen vrij, ook bij instrumentele belastingwetgeving zoals de litigieuze. Dan dient zich de noodzaak aan tot aanwijzing van een criterium om te kunnen onderscheiden tussen in aanbouw en (nog) niet in aanbouw. De wetgever heeft gekozen voor het onderscheidingscriterium fundering moet gelegd zijn. Dat is een objectief en rationeel onderscheidingscriterium in het licht van het gerechtvaardigde doel van de maatregel dat bovendien niet behoort tot de groep van de verdachte persoonlijke-statuscriteria die opgesomd worden door de geciteerde volkenrechtelijke bepalingen, noch anderszins verdacht is.

*Rechtvaardiging?*

6.10 Voor zover belanghebbendes geval, gezien vanuit het verklaarde doel van de maatregel, al vergelijkbaar zou zijn met funderingsgevallen, is er dus een rechtvaardiging voor het gemaakte onderscheid, nl. de noodzaak om een fiscale stimuleringsmaatregel af te bakenen. Belanghebbendes benadering zou tot onbegrensbaarheid van fiscale stimuleringsmaatregelen leiden, nu zijn benadering de wetgever immers ook zou beletten de maatregel te beperken tot (bijvoorbeeld) opgeleverde nieuwbouwwoningen of woningen in aanbouw waarvan het hoogste punt is bereikt, of zoals de belanghebbende zelf als voorbeeld geeft bouwgrond waarin de bekisting voor de fundering maar nog niet de fundering zelf is aangebracht, of woningbouwgrond waarvoor het aanneemcontract is getekend. Er is bij stimuleringsmaatregelen *altijd* een verruiming van de doelgroep mogelijk die het beoogde doel wellicht nog meer zou stimuleren, al dan niet met afnemend grensnut, maar dat wil geenszins zeggen dat de wetgever rechtens verplicht zou zijn de ruimst mogelijke stimulering van zijn doel te kiezen.

6.11 De rechtvaardiging (*legitimate aim*) voor het gemaakte onderscheid, zo die in casu al nodig is, ligt dus in de inherente noodzaak om bij fiscale stimuleringsmaatregelen en trouwens bij alle belastingmaatregelen de doelgroep af te bakenen. Zoals het EHRM overwoog (zie 6.6 hierboven): "systems of taxation inevitably differentiate between different groups of taxpayers and () the implementation of any taxation system creates marginal situations".

Belanghebbendes geval is zó min of meer marginal situation en geenszins een geval van een belastingmaatregel which operates to distinguish between similar taxpayers on discriminatory grounds

(zie 6.6 hierboven). Hij valt *nét* buiten de prijzen. Dat hij er liever *nét* binnen gevallen zou zijn, laat zich horen, maar is rechtens niet relevant. Wellicht was hij ook liever eerder of later geboren in verband met voordelige of nadelige regelingen die afhankelijk zijn van geboortjaar.

6.12 Hoe dan ook kan niet gezegd worden dat het gemaakte onderscheid *devoid of reasonable foundation* is. Integendeel: het is gebaseerd op een objectief-feitelijk criterium en het is juist rationeel, gezien vanuit het doel van de maatregel en de noodzaak om de doelgroep ervan af te bakenen. Dat ook een (iets) ruimere of engere afbakening gekozen had kunnen worden, doet niet ter zake.

*Proportioneel?*

6.13 Dat de wetgever met het gemaakte onderscheid de verhouding tot het nagestreefde doel uit het oog zou hebben verloren, kan mijns inziens al helemaal niet gezegd worden: een *manifestly unreasonable en arbitrary* resultaat, gezien vanuit het doel van de maatregel en de noodzaak de doelgroep ervan af te bakenen, doet zich niet voor.

6.14 Ik meen daarom dat belanghebbendes beroep op de volkenrechtelijke discriminatieverboden faalt.

## **7. Belanghebbendes beroep bij aanvullende repliek op HR 7 juni 2013<sup>22</sup>**

7.1 De belanghebbende is op 4 juni 2013 door uw griffie schriftelijk in de gelegenheid gesteld tot vier weken daarna een conclusie van repliek in te dienen. Bij brief van 7 juni 2013 heeft hij van deze gelegenheid gebruik gemaakt en bij brief van 18 juni 2013 heeft hij een aanvulling op die repliek ingezonden. Die aanvulling is daarmee binnen de gestelde termijn bij de Hoge Raad aangekomen.

7.2 Bij aanvullende repliek beroept de belanghebbende zich op uw arrest van 7 juni 2013 (bedoeld is, neem ik aan, de zaak met rolnr 12/00765, ECLI:NL:HR:2013:BY2694) waaruit volgt dat een bouwterrein in de zin van art. 11(4) van de Wet op de Omzetbelasting (Wet OB) is een terrein ter zake waarvan uit een beoordeling van alle omstandigheden met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens volgt dat het op de datum van de levering daadwerkelijk was bestemd te worden bebouwd. U overwoog:

“4.2. Ingevolge artikel 15, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet BRV is van overdrachtsbelasting vrijgesteld de verkrijging krachtens een levering als bedoeld in artikel 11, lid 1, letter a, onder 1<sup>o</sup>, van de Wet OB, tenzij het goed als bedrijfsmiddel is gebruikt en de verkrijger de omzetbelasting geheel of gedeeltelijk in aftrek kan brengen. Op grond van artikel 11, lid 1, letter a, onder 1<sup>o</sup>, van de Wet OB is van de vrijstelling van omzetbelasting uitgezonderd de levering van een bouwterrein. In artikel 11, lid 4, van de Wet OB is omschreven wanneer onbebouwde grond als bouwterrein wordt beschouwd.

4.3. Blijkens het hiervoor in onderdeel 2 vermelde arrest van het Hof van Justitie valt de levering van een onbebouwd terrein niet onder de in artikel 13, B, letter h, in samenhang gelezen met artikel 4, lid 3, letter b, van de Zesde richtlijn neergelegde vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde, wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden - met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens - blijkt dat op de datum van de levering het betrokken terrein daadwerkelijk was bestemd te worden bebouwd.

Artikel 11, lid 4, van de Wet OB geeft uitvoering aan het bepaalde in artikel 4, lid 3, letter b, van de Zesde richtlijn. Deze wetsbepaling moet daarom zoveel mogelijk in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof van Justitie worden uitgelegd, zodat hierbij mede rekening moet worden gehouden met de intentie van de bij de levering betrokken partijen mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens.

4.4. Het Hof is op grond van een beoordeling van alle omstandigheden, in het bijzonder de werkzaamheden die zijn verricht in de directe omgeving van de onderwerpelijke grond waardoor samen met de andere door belanghebbende verkregen percelen één terrein is ontstaan waarop kon worden gebouwd, en het voornemen van belanghebbende als verkrijger van dit terrein hierop nieuwbouw te stichten, tot het oordeel gekomen dat de onderwerpelijke grond als bouwterrein moet

worden aangemerkt in de zin van artikel 11, lid 4, letter c, van de Wet OB. Gelet op hetgeen hiervoor in 4.3 is overwogen geeft dit oordeel geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.”

- 7.3 Art. 15(1)(a) Wet BRV bepaalt dat van overdrachtsbelasting is vrijgesteld onder meer de verkrijging van een bouwterrein als bedoeld in art. 11(1)(a)(1o) Wet OB. In art. 11(4) Wet OB wordt het begrip bouwterrein omschreven als onbebouwde grond (a) waaraan bewerkingen plaatvinden of hebben plaatsgevonden; (b) ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond; (c) in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of (d) ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit als bedoeld in art. 2.1(1)(a) van de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht is verleend; met het oog op de bebouwing van grond.
- 7.4 Met uw arrest van 7 juni 2013 heeft u de uitleg van bouwterrein in art. 11(1)(a)(1o) Wet OB in lijn gebracht met het EU-recht. De door de Staatssecretaris bij dupliek kennelijk betrokken stelling dat onbebouwde grond met bouwbestemming ter zake waaraan geen van de in art 11(4)(a) Wet OB genoemde handelingen is verricht noch een omgevingsvergunning is afgegeven, niet als bouwterrein in de zin van de *Nederlandse wetgeving* kwalificeert, en daarom niet vrijgesteld zou zijn van overdrachtsbelasting, snijdt mijns inziens geen hout.
- 7.5 Uit de feiten volgt en niet in geschil is dat aan de belanghebbende grond is geleverd die ten tijde van de levering daadwerkelijk was bestemd om te worden bebouwd. U zie ook onderdeel 4.3 van de uitspraak van de rechtbank: de notariële akte van levering houdt een verplichting tot bouw van een woning in. In het licht van de door het HvJ EU en door u gegeven uitleg van bouwterrein (zie 7.2) was ter zake van die levering omzetbelasting verschuldigd en is zij daarom ex art. 15(1)(a) Wet BRV vrijgesteld van overdrachtsbelasting.
- 7.6 Dat baat de belanghebbende echter vermoedelijk niet: zijn pas bij aanvullende repliek in cassatie gedane beroep op uw in 7.2 geciteerde arrest is niet een verduidelijking van de in zijn cassatieberoepschrift of bij motivering vervatte klachten c.q. motivering, noch een reactie op het verweer van de Staatssecretaris, maar een wijziging van het geschil. Op klachten die pas na de termijn voor motivering van het cassatieberoep inkomen, slaat u in beginsel geen acht.<sup>23</sup> In HR BNB 2006/168 (zie voetnoot 23) overwoog u in een vergelijkbaar geval:
- “3.1.2. Belanghebbende heeft in haar conclusie van repliek een aantal motiveringsklachten aangevoerd (). Op deze klachten, die nog niet waren aangevoerd in het beroepschrift in cassatie noch in het geschrift waarin het cassatieberoep is gemotiveerd, maar pas na afloop van de termijn voor het motiveren van het beroepschrift in cassatie ter kennis van de Hoge Raad zijn gebracht, slaat de Hoge Raad geen acht (vgl. HR 11 april 2003, nr. 38281, BNB 2003/213).”
- 7.7 Dat neemt niet weg dat u ook op andere dan de aangevoerde gronden kunt casseren (art. 29e(2) AWR). Van die mogelijkheid maakt u echter spaarzaam gebruik<sup>24</sup> en u zou kunnen meewegen dat bij ingrijpen van ambtswege in casu een *windfall profit* voor de belanghebbende kan dreigen, aan wie immers geen omzetbelasting in rekening is gebracht door zijn leverancier die hem volgens zijn eigen stelling wél in rekening gebracht had moeten worden. Van dreigend onrecht bij niet-ingrijpen van ambtswege lijkt dus geen sprake.

## 8 Conclusie

Ik geef u in overweging het cassatieberoep van de belanghebbende ongegrond te verklaren.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

- 
- <sup>1</sup> Het verschil tussen de koopsom en de maatstaf van heffing van 585.000 wordt veroorzaakt door de werking van art. 13 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (Wet BRV) dat (onder meer) inhoudt dat in geval van verkrijging binnen zes maanden na een vorige verkrijging van dezelfde goederen door een ander de waarde wordt verminderd met het bedrag waarover ter zake van de vorige verkrijging overdrachtsbelasting was verschuldigd.
  - <sup>2</sup> Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 juli 2011, nr. BLKB 2011/1290M, V-N 2011/36.6, NTFR 2011/1715.
  - <sup>3</sup> Rb. Zeeland/West-Brabant 15 februari 2013, rolr. AWB 12/717, niet gepubliceerd.
  - <sup>4</sup> De Staatssecretaris heeft met het verzoek daartoe bij brief van 3 november 2012 ingestemd.
  - <sup>5</sup> Ik vermoed dat de belanghebbende doelt op de arresten met nr. 12/00765 en 10/02888bis, waarin u naar aanleiding van HvJ 17 januari 2013, Woningstichting Maasdriel, C-543/11, BNB 2013/85, bent omgegaan ten opzichte van HR 10 augustus 2001, nr. 36686, ECLI:NL:HR:2001:AB3243, BNB 2001/401.
  - <sup>6</sup> Wet van 22 december 2011 houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012), Stb. 2011, 639.
  - <sup>7</sup> Zie artikel XXXVIII, lid 1, aanhef juncto lid 2, Belastingplan 2012.
  - <sup>8</sup> Kamerstukken II 2011-2012, 33 003, nr. 3 (MvT), blz. 115-116.
  - <sup>9</sup> Kamerstukken II 2011-2012, 33 287, nr. 3 (MvT), blz. 4.
  - <sup>10</sup> Besluit van 1 juli 2011, nr. BLKB 2011/1290M, Strct. 2011, 12301, V-N 2011/36.6, NTFR 2011/1715 met commentaar De Redactie. Dit besluit is per 1 januari 2012 vervallen.
  - <sup>11</sup> Mededeling Belastingdienst 21 oktober 2011, nr. rv0101z/1ed, NTFR 2011/2430 met commentaar De Redactie.
  - <sup>12</sup> Rechtbank Arnhem 7 augustus 2012, nr. AWB 11/5473, ECLI:NL:RBARN:2012:BX3580, V-N 2012/56.19.
  - <sup>13</sup> Rechtbank s-Gravenhage 15 november 2012, nr. AWB 12/5394, ECLI:NL:RBSGR:2012:BY7101.
  - <sup>14</sup> HR 14 juni 2013, nr. 12/04289, na conclusie Wattel, ECLI:NL:HR:2013:BZ7863, V-N 2013/20.17.
  - <sup>15</sup> HR 14 juni 2013, nr. 12/04290, na conclusie Wattel, ECLI:NL:HR:2013:CA2818.
  - <sup>16</sup> HR 14 jun i2013, nr. 12/03630, na conclusie Wattel, ECLI:NL:HR:2013:BZ9867.
  - <sup>17</sup> HR 10 juni 2011, nr. 09/05112, na conclusie Wattel, ECLI:NL:HR:2011:BO5080, BNB 2011/233 met noot Van Amersfoort, AB 2011/184 met noot Barkhuysen en Van Emmerik, V-N 2011/31.5, NTFR 2011/1367 met commentaar Van der Vegt, FED 2011/63 met aantekening Thomas.

<sup>18</sup> HvJ EU 26 februari 2013, zaak C-617/10, *Åkerberg Fransson*, na conclusie Cruz Villalón, LJV BZ3811, V-N 2013/13.6.

<sup>19</sup> EHRM 23 oktober 1990, zaak 17/1989/177/233 (Darby), LJV AV7933, BNB 1995/244 met noot Feteris V-N 1995/3287, punt 8.

<sup>20</sup> EHRM 22 juni 1999, no. 46757/99, LJV AV1935, BNB 2002/398 met noot Happé.

<sup>21</sup> Zie hierover meer uitgebreid onderdeel 6 van mijn conclusie van 21 maart 2013 bij HR 14 juni 2013, nr. 12/04290, ECLI:NL:PHR:2013:CA2818.

<sup>22</sup> Ik vermoed dat de belanghebbende doelt op de arresten met nr. 12/00765 en 10/02888bis, waarin u naar aanleiding van HvJ 17 januari 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C-543/11, BNB 2013/85, bent omgegaan ten opzichte van HR 10 augustus 2001, nr. 36686, ECLI:NL:HR:2001:AB3243, BNB 2001/401.

<sup>23</sup> HR 11 april 2003, nr. 38281, ECLI:NL:HR:2003:AF7103, BNB 2003/213, V-N 2003/22.11, NTFR 2003/649 met commentaar De Vries; HR 15 oktober 2004, nr. 38649, ECLI:NL:HR:2004:AR3990, BNB 2004/438, V-N 2004/57.15, NTFR 2004/1550 met commentaar Schuver-Bravenboer; HR 17 februari 2006, nr. 39602, ECLI:NL:HR:2006:AV1713, BNB 2006/168 met noot Van Leijenhorst, V-N 2006/13.28, NTFR 2006/309 met commentaar Kastelein, FED 2006, blz. 39 met aantekening Monsma.

<sup>24</sup> Zie onder meer M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2007, tweede druk, blz. 509; en E.P. Pechler, *Belastingprocesrecht*, FM nr. 107, Deventer: Kluwer 2009, tweede druk, blz. 318-319.

---