

ECLI:NL:PHR:2021:634

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	22-06-2021
Datum publicatie	16-07-2021
Zaaknummer	20/02285
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2022:49
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	<p>A-G IJzerman heeft conclusie genomen over de vraag of een bouwperceel dat een woonbestemming heeft en waarop nog bouwkundige resten aanwezig zijn, voor de toepassing van het woningtarief in de OZB kan worden aangemerkt als een woning in aanbouw of een leegstaand object met woonbestemming.</p> <p>Het gaat om het beroep in cassatie van belanghebbende tegen de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 16 juni 2020, nr. 19/00654, ECLI:NL:GHARL:2020:4649.</p> <p>Belanghebbende was eigenaar van een perceel waarop zich op de waardepeildatum, 1 januari 2017, geen bestaand woonhuis meer bevond. Op de peildatum voor de Wet WOZ waren op het object nog wel de oprijt, erfafscheidingen en restanten van een fundering aanwezig.</p> <p>Op 19 maart 2018 is aan belanghebbende een omgevingsvergunning verleend voor het bouwen van een vrijstaand woonhuis op het perceel. Aansluitend is begonnen met de bouw daarvan.</p> <p>De Heffingsambtenaar heeft bij WOZ-beschikking de waarde van het object, per waardepeildatum 1 januari 2017 en naar de toestand op die datum, voor het kalenderjaar 2018 vastgesteld op 565.000. De aanslag OZB 2018 is opgelegd naar het OZB-tarief voor niet-woningen (0,9029%) op 5.101,38. Belanghebbende stelt daarentegen dat het OZB-tarief voor woningen (0,2612%) moet worden toegepast.</p> <p>Het Hof heeft de Inspecteur in het gelijk gesteld. Daarbij heeft het Hof tot uitgangspunt genomen dat in het kader van de tarief-toepassing tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning, waarbij woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming eveneens te kwalificeren zijn als woning.</p> <p>Volgens het Hof geldt voor de vraag welk tarief van toepassing is in een geval zoals het onderhavige, een onroerende zaak is te beschouwen als een woning in aanbouw indien tot die onroerende zaak een onvoltooid bouwsel behoort en die onroerende zaak na de voltooiing ervan in de hoofdzaak zal dienen tot woning. Van een woning in aanbouw kan volgens het Hof pas sprake zijn vanaf het moment van aanvang van de feitelijke bouwkundige werkzaamheden die tot de stichting van die woning leiden. Die waren op de waardepeildatum echter nog niet begonnen.</p> <p>Verder volgt het Hof belanghebbende niet in zijn stelling dat het object per waardepeildatum een leegstaand object met een woonbestemming is, zodat sprake om die reden sprake zou zijn van een woning.</p> <p>In cassatie heeft belanghebbende klachten gericht tegen de Hofuitspraak die erop gericht zijn dat alsnog zal worden geoordeeld dat het object moet worden aangemerkt als een woning in aanbouw, dan wel een leegstaand object met woonbestemming, zodat het OZB-tarief voor woningen toepasselijk is.</p> <p>De A-G merkt op dat zijns inziens vast staat dat het aangekochte bouwperceel na aankoop alsmede op de waardepeildatum - is aan te merken als een (vrijwel) onbebouwde onroerende zaak met een woonbestemming. Belanghebbende acht dat op zich al voldoende om het OZB-tarief voor niet-woningen van toepassing te doen zijn. Zijn centrale klacht tegen de Hofuitspraak luidt dan ook: leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning.</p> <p>Het komt de A-G ten eerste voor dat dit bouwperceel niet is aan te merken als een woning in aanbouw. Dat staat zijns inziens te ver af van het spraakgebruik en is in strijd met eerdere jurisprudentie. Daartoe zou sprake moeten zijn van een onvoltooid bouwsel dat een woning moet worden, althans ten minste moeten de feitelijke werkzaamheden zijn begonnen die leiden tot stichting van een woning.</p>

Ten tweede meent de A-G dat hier evenmin sprake is van een leegstaand object met een woonbestemming. Het lijkt de A-G redelijk en in overeenstemming met het spraakgebruik onder object in dit verband te verstaan een huis of gebouw. Uit de samenhang in de uit de parlementaire geschiedenis blijkende passage Woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming, is zijns inziens af te leiden dat met object hier een huis of gebouw is bedoeld en dus niet een (vrijwel) onbebouwd perceel, als waarvan hier sprake is.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl
V-N Vandaag 2021/1772
NLF 2021/1458 met annotatie van Peter van der Muur
V-N 2021/33.19 met annotatie van Redactie
Belastingblad 2021/320
NTFR 2021/2422 met annotatie van mr. S. El Oiskhiri
Viditax (FutD) 2021071604
FutD 2021-2260

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 20/02285

Datum 22 juni 2021

Belastingkamer B

Onderwerp/tijdvak Onroerendezaakbelastingen 1 januari 2018 - 31 december 2018

Nr. Gerechtshof 19/00654

Nr. Rechtbank AWB 18/6380

CONCLUSIE

R.L.H. IJzerman

in de zaak van

[X]

tegen

het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Nijmegen

1 Inleiding

- 1.1 Heden neem ik conclusie naar aanleiding van het beroep in cassatie van [X] , belanghebbende, tegen de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (hierna: het Hof) van 16 juni 2020,1 inzake de voor het jaar 2018 vastgestelde beschikking ingevolge de Wet waardering onroerende zaken (hierna: WOZ-beschikking en Wet WOZ) en de aan belanghebbende opgelegde aanslag in de onroerendezaakbelastingen (hierna: OZB) op grond van de Verordening van de gemeenteraad van de gemeente Nijmegen houdende heffingen Verordening Onroerende zaakbelastingen 20182 (hierna: de Verordening).
- 1.2 Belanghebbende was eigenaar van een perceel (hierna: het object) waarop zich op de waardepeildatum, 1 januari 2017, geen bestaand woonhuis meer bevond. Op de peildatum voor de Wet WOZ waren op het object nog wel de oprit, erfafscheidingen en restanten van een fundering aanwezig.
- 1.3 Op 19 maart 2018 is aan belanghebbende een omgevingsvergunning verleend voor het bouwen van een vrijstaand woonhuis op het perceel. Aansluitend is begonnen met de bouw daarvan.
- 1.4 De heffingsambtenaar van de gemeente Nijmegen (hierna: de Heffingsambtenaar) heeft bij WOZ-beschikking de waarde van het object, per waardepeildatum 1 januari 2017 en naar de toestand op die datum, voor het kalenderjaar 2018 vastgesteld op 565.000. Deze waardevaststelling is thans niet meer in geschil.
- 1.5 De aanslag OZB 2018 is opgelegd naar het OZB-tarief voor niet-woningen (0,9029%) op 5.101,38. Belanghebbende stelt daarentegen dat het OZB-tarief voor woningen (0,2612%) moet worden toegepast.
- 1.6 Na vergeefs bezwaar is belanghebbende in beroep gekomen bij Rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft de Heffingsambtenaar in het gelijk gesteld.³
- 1.7 Volgens de Rechtbank is een onroerende zaak als woning (in aanbouw) aan te merken indien sprake is van een (onvoltooid) bouwsel en van een woonbestemming. Het onderhavige object is een (bouw)perceel met restanten van de oude fundering, een oprit en erfafscheiding. Op de waardepeildatum (1 januari 2017) was nog niet begonnen met de bouw van het vrijstaande huis waarvoor aan belanghebbende pas op 19 maart 2018 een omgevingsvergunning is verleend. Op de waardepeildatum was dus (nog) geen sprake van een woning in aanbouw en daarmee ook niet van een (onvoltooid) bouwsel. Daarvan uitgaande heeft de Heffingsambtenaar terecht het OZB-tarief voor niet-woningen toegepast.
- 1.8 Het Hof heeft het door belanghebbende tegen die uitspraak ingestelde hoger beroep ongegrond verklaard.
- 1.9 Het Hof heeft tot uitgangspunt genomen dat in het kader van de tarieftoepassing tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning, waarbij woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming eveneens te kwalificeren zijn als woning.
- 1.10 Volgens het Hof geldt voor de vraag welk tarief van toepassing is in een geval zoals het onderhavige, een onroerende zaak is te beschouwen als een woning in aanbouw indien tot die onroerende zaak een onvoltooid bouwsel behoort en die onroerende zaak na de voltooiing ervan in de hoofdzaak zal dienen tot woning.
- 1.11 Van een woning in aanbouw kan volgens het Hof pas sprake zijn vanaf het moment van aanvang van de feitelijke bouwkundige werkzaamheden die tot de stichting van die woning leiden.
- 1.12 Onbebouwde grond ter zake waarvan op enkel de intentie bestaat om daarop in de toekomst een woning te bouwen, kan naar het oordeel van het Hof, niet worden aangemerkt als een woning in aanbouw.
- 1.13

Verder volgt het Hof belanghebbende niet in zijn stelling dat het object per waardepeildatum een leegstaand object met een woonbestemming is, zodat sprake is van een woning. Naar het oordeel van het Hof biedt de wetsgeschiedenis onvoldoende aanknopingspunten voor een dergelijke, van het spraakgebruik afwijkende, uitleg.

- 1.14 Per peildatum 1 januari 2017 was nog geen aanvang gemaakt met de feitelijke bouwwerkzaamheden. Hieruit volgt naar het oordeel van het Hof dat het object niet mag worden gekwalificeerd als woning in aanbouw.
- 1.15 Het Hof is aldus, evenals eerder de Rechtbank, van oordeel dat het object niet kan worden aangemerkt als een woning, zodat het OZB-tarief voor niet-woningen terecht is toegepast.
- 1.16 In cassatie heeft belanghebbende klachten gericht tegen de Hofuitspraak die erop gericht zijn dat alsnog zal worden geoordeeld dat het object moet worden aangemerkt als een woning in aanbouw, dan wel een leegstaand object met woonbestemming, zodat het OZB-tarief voor woningen toepasselijk is.
- 1.17 De opbouw van deze conclusie is verder als volgt. In onderdeel 2 zijn de feiten en het geding in feitelijke instanties weergegeven. Onderdeel 3 bevat een uiteenzetting van het geding in cassatie. Onderdeel 4 omvat een overzicht van de relevante wetgeving, wetsgeschiedenis, jurisprudentie en literatuur. In onderdeel 5 worden de cassatiemiddelen besproken; gevolgd door de conclusie in onderdeel 6.4

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

2.1 Het Hof heeft de volgende feiten vastgesteld:

- 2.1. Belanghebbende is eigenaar van de onroerende zaak [a-straat 1] , te [Q] (hierna: het object). Het betreft een perceel met een oppervlakte van 2.280 m². Op waardepeildatum [1 januari 2017; A-G] zijn op het perceel de oprit, erfafscheidingen en restanten van een fundering aanwezig.
- 2.2. Op 19 maart 2018 is aan belanghebbende een omgevingsvergunning verleend voor het bouwen van een vrijstaand woonhuis op het perceel. Aansluitend is begonnen met de bouw van deze woning.

Rechtbank Gelderland

2.2 De geschilomschrijving bij de Rechtbank luidde:

4. In geschil is het antwoord op de vraag of aan eiser een aanslag OZB naar het juiste tarief is opgelegd. De waarde van het object is niet meer in geschil.

2.3 De Rechtbank heeft geoordeeld:

7. Voor de tariefstelling voor de OZB wordt op grond van artikel 220f van de Gemeentewet een onderscheid gemaakt tussen onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen (woningen) en onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen (niet-woningen).

8. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 12 augustus 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU0874 geoordeeld dat voor de vraag welk tarief van toepassing is, een onroerende zaak is te beschouwen als een woning in aanbouw indien tot die onroerende zaak een onvoltooid bouwsel behoort en die onroerende zaak na de voltooiing ervan in hoofdzaak zal dienen tot woning.

9. Gelet hierop is een onroerende zaak als woning (in aanbouw) aan te merken indien sprake is van een (onvoltooid) bouwsel en van een woonbestemming. Het onderhavige object is een (bouw)perceel met restanten van de oude fundering, een oprit en erfafscheiding. Op de waardepeildatum (1 januari 2017) was nog niet begonnen met de bouw van het vrijstaande huis waarvoor eiser pas op 19 maart 2018 een omgevingsvergunning is verleend. Op de waardepeildatum was dus (nog) geen sprake van een woning in aanbouw en daarmee ook niet van een (onvoltooid) bouwsel. Verweerder heeft dan ook de aanslag naar het juiste tarief opgelegd.

10. Gelet op wat hiervoor is overwogen is het beroep ongegrond verklaard.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

2.4 De geschilomschrijving bij het Hof luidde:

3.1. In geschil is of de heffingsambtenaar de aanslag OZB terecht heeft vastgesteld naar het tarief niet-woningen. Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend, de heffingsambtenaar beantwoordt deze bevestigend.

3.2. De waarde van het object is tussen partijen niet langer in geschil.

2.5 Het Hof heeft geoordeeld:

4.1. Op grond van artikel 1, eerste lid, van de Verordening van de gemeenteraad van de gemeente Nijmegen houdende heffingen Verordening Onroerende zaakbelastingen 2018 (hierna: de Verordening) (Gemeentebblad 2017, Nr. 230551) wordt ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken een directe belasting geheven van degene die bij het begin van het kalenderjaar van een onroerende zaak het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.

4.2. Als belastingobject wordt op grond van artikel 2, eerste lid, van de Verordening aangemerkt de onroerende zaak, bedoeld in hoofdstuk III van de Wet WOZ. Op grond van artikel 2, tweede lid, van de Verordening dient een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning indien de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet WOZ is vastgesteld voor die onroerende zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van die onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

4.3. Het tarief van de OZB bedraagt op grond van artikel 5 van de Verordening een percentage van de heffingsmaatstaf. Het percentage bedraagt 0,2612% voor onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen (tarief woningen) en 0,9029% voor onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen (tarief niet-woningen).

4.4. Belanghebbende voert aan dat ten aanzien van het object het tarief woningen moet worden toegepast omdat sprake is van een woning dan wel een woning in aanbouw. Volgens belanghebbende is sprake van een woning omdat het object een leegstaand object met een woonbestemming betreft. Verder is het volgens belanghebbende een woning in aanbouw omdat de bouw- en de goothoogte alsmede het bouwvlak reeds bekend zijn. Daarnaast kunnen de oprit, erfafscheidingen en de restanten van een fundering worden aangemerkt als een bouwsel, aldus belanghebbende.

4.5. De heffingsambtenaar stelt dat het tarief niet-woningen terecht is toegepast nu ter zake van het object geen sprake is van een woning of een woning in aanbouw. Volgens de heffingsambtenaar was op waardepeildatum en bij de aanvang van het belastingjaar slechts sprake van een terrein waaraan een woonbestemming was toegekend en nog geen aanvang was gemaakt met bouwwerkzaamheden.

4.6. Het Hof overweegt dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat de heffingsambtenaar, die zich beroept op het (hogere) tarief niet-woningen, feiten en omstandigheden dient te stellen en bij betwisting aannemelijk dient te maken die leiden tot de conclusie dat het (hogere) tarief niet-woningen van toepassing is.

4.7. Uit de Memorie van Toelichting op het wetsontwerp dat heeft geleid tot invoering van de mogelijkheid voor gemeenten om de tarieven voor de onroerendezaakbelastingen te differentiëren (Tweede Kamer, vergaderjaar 1996/1997, 25 037, nr. 3, blz. 20), leidt het Hof af dat onder het begrip woning als bedoeld in artikel 2 van de Verordening tevens dient te worden verstaan: woningen in aanbouw en leegstaande objecten met een woonbestemming. In de Memorie van Toelichting is daarover het volgende opgenomen:

“() Tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning. () Woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning. ()”

4.8. Uit jurisprudentie volgt dat voor de vraag welk tarief van toepassing is in een geval zoals het onderhavige, een onroerende zaak is te beschouwen als een woning in aanbouw indien tot die onroerende zaak een onvoltooid bouwsel behoort en die onroerende zaak na de voltooiing ervan in de hoofdzaak zal dienen tot woning, Hoge Raad 12 augustus 2005, nr. 39828 (ECLI:NL:HR:2005:AU0874). Van een woning in aanbouw is echter pas sprake vanaf het moment van aanvang van de (feitelijke) bouwkundige werkzaamheden die tot de stichting van die woning leiden. Onbebouwde grond ter zake waarvan enkel de intentie bestaat om daarop in de toekomst een woning

te bouwen, of grond waarop een bouwwerk aanwezig is dat de belastingplichtige wil (laten) slopen om daarop vervolgens een woning te (laten) bouwen, kan niet worden aangemerkt als een woning in aanbouw, Hoge Raad 3 oktober 2014, nr. 13/00471 (ECLI:NL:HR:2014:2872). Hoewel laatstgenoemd arrest is gewezen onder de toepassing van de Wet inkomstenbelasting 2001, ziet het Hof in overweging 3.3.6. van dat arrest aanleiding om voor de OZB uit te gaan van een eensluidende uitleg van het begrip woning in aanbouw.

- 4.9. Onder verwijzing naar de hiervoor genoemde passage uit de Memorie van Toelichting stelt belanghebbende dat het object een leegstaand object met een woonbestemming is, zodat sprake is van een woning. Naar het oordeel van het Hof biedt de wetsgeschiedenis onvoldoende aanknopingspunten voor een dergelijke, van het spraakgebruik afwijkende, uitleg zodat het object naar het oordeel van het Hof niet kwalificeert als woning als bedoeld in artikel 2 van de Verordening.
- 4.10. Uit de door de heffingsambtenaar overgelegde luchtfotos uit 2014 en 2018 blijkt dat vóór het verlenen van de omgevingsvergunning nog geen aanvang was gemaakt met de (feitelijke) bouwwerkzaamheden. Zulks is door belanghebbende ter zitting tijdens de behandeling van het hoger beroep bevestigd. Hieruit volgt naar het oordeel van het Hof dat het object niet kwalificeert als woning in aanbouw en dus ook uit dien hoofde niet kan worden aangemerkt als woning als bedoeld in artikel 2 van de Verordening.
- 4.11. Het Hof is op grond van het onder 4.7. tot en met 4.10. overwogene van oordeel dat het object niet kan worden aangemerkt als een woning zodat het tarief niet-woningen terecht is toegepast.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

- 2.6 In het proces-verbaal van het verhandelde ter digitale zitting bij het Hof is onder meer het volgende opgenomen:

[De gemachtigde van belanghebbende; A-G] wijst erop dat een object het meest omvattende begrip is; alles hoort bij het object. Uit de Memorie van Toelichting (hierna MvT) blijkt duidelijk dat een leegstaand object met woonbestemming als woning moet worden aangemerkt. Het is voor hem dan ook duidelijk dat in dit geval het tarief voor woningen moet worden gehanteerd. Op bladzijde 15 van dezelfde MvT is te lezen:

“In artikel 220a is voor wat betreft het object van de belasting een verwijzing naar hoofdstuk III van de Wet WOZ opgenomen. Voorheen was op deze plaats een zelfstandige objectafbakeningsregeling opgenomen. Aan deze regeling bestaat geen behoefte meer, daar de objectafbakeningsregeling geheel in de Wet WOZ is opgenomen. Op deze wijze sluiten de regels voor de afbakening van het object van de belastingheffing volledig aan bij die van het object dat ingevolge de Wet WOZ van een beschikking omtrent de waarde is voorzien.”

Uit deze passage is op te maken dat de objectafbakening leidend is. Het object is, bepalend, alles hoort daarbij. Dit blijkt ook al uit oudere kamerstukken, namelijk Kamerstukken II 1993/1994, nr. 22.885, nr. 6, blz 37, waar is te lezen dat de leden van de SGP-fractie hebben voorgesteld de term tot woning dienen te wijzigen in het meer objectieve begrip tot woning bestemd. In de MvT van 1996/1997 heeft men daarop voortgeborduurd door leegstaande objecten met woonbestemming als woning te kwalificeren. Kortom: het gaat om een objectief begrip.

[De gemachtigde van belanghebbende; A-G] verklaart voorts dat aan een leek niet is uit te leggen waarom een kavel die voorheen als woning werd aangemerkt, tussentijds - voor aanvang van de bouw van een nieuwe woning - een niet-woning is. Het is niet logisch dat een object alleen als woning is aan te merken zo lang er een woning op staat en niet in een tussenperiode waarin de eerste woning is afgebroken en met de bouw van de nieuwe woning nog geen aanvang is gemaakt.

Uitvoeringstechnisch is het voor de gemeente ook praktisch als dan steeds, van een woning wordt uitgegaan, dan hoeft niet op tussenliggende momenten te worden gecontroleerd. In onderhavige kwestie gaat het om een kavel met een woonbestemming.

[De Heffingsambtenaar; A-G] verklaart in reactie hierop dat belanghebbende in 2016 de onroerende zaak heeft gekocht. Er is toen een bouwkaavel gekocht. Pas in 2018 is een omgevingsvergunning verleend. De Hoge Raad heeft in 2005, derhalve met inachtneming van de zojuist door Bakker

aangehaalde wetsgeschiedenis, beslist, dat een woning in aanbouw voor de toepassing van het tarief als een woning moet worden aangemerkt. In onderhavig geval is op de waardepeildatum geen sprake van een woning in aanbouw. Er is alleen grond en in grond kun je niet wonen.

De voorzitter wijst op een arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 2014, ECLI:NL:HR:2014:2872. Dat arrest is gewezen in het licht van de eigenwoningregeling in de inkomstenbelasting. In het arrest wordt de vraag beantwoord wanneer sprake is van een woning in aanbouw, namelijk als feitelijk is begonnen met de bouwwerkzaamheden. Nu op de waardepeildatum nog geen sprake is van bouwactiviteiten, wat is dan de visie van [de gemachtigde van belanghebbende; A-G]?

[De gemachtigde van belanghebbende; A-G] verklaart dat hij dit arrest kent. In het arrest is echter het leegstaande object zoals genoemd in de MvT 1996/1997, niet aan de orde gekomen. Hij wijst nogmaals op de tekst in de MvT, alsmede op de vraag van de SGP-fractie in 1993/1994. Er moet meer worden geobjectiveerd. Een leegstaand object is het meest omvattende wat er is. Hij verklaart desgevraagd dat zijn stelling niet luidt dat sprake is van een woning in aanbouw. Hij stelt dat sprake is van een leegstaand object met een woonbestemming.

[De Heffingsambtenaar; A-G] verklaart dat de WOZ-waarde van ieder object jaarlijks opnieuw moet worden vastgesteld. Dat betekent dat ieder jaar objecten moeten worden afgebakend en gewaardeerd, en dat tarieven moeten worden vastgesteld. Op de waardepeildatum gaat het in dit geval om een stuk grond. Met een leegstaand object wordt een bouwwerk bedoeld. Een stuk grond, zoals in onderhavige kwestie, kan niet leegstaan. Het is geen leegstaand object. Daarom is het een niet-woning.

[De gemachtigde van belanghebbende; A-G] is het daarmee niet eens. Een stuk grond kan ook een object zijn. Een object is het meest omvattende begrip.

De voorzitter merkt op dat [de gemachtigde van belanghebbende; A-G] belang hecht aan wat logisch zou zijn voor wat betreft het aanmerken als woning of niet-woning. Als een willekeurige persoon op de waardepeildatum voor het perceel aan de [a-straat] zou staan, zou die persoon dan zeggen dat hij een woning of een niet-woning ziet?

[De gemachtigde van belanghebbende; A-G] verklaart dat het perceel een woonbestemming heeft, zodat iemand daar alleen komt kijken om er een woning te bouwen. Je gaat daar niet kijken als je geïnteresseerd bent in een agrarisch of industrieel perceel.

Partijen verklaren desgevraagd eensluidend dat op de waardepeildatum sprake was van een perceel grond met daarop de restanten van de fundering van de oude woning, een hekwerk en een oprit. Er was nog geen aanvang gemaakt met de bouwwerkzaamheden.

In tweede termijn wijst [de gemachtigde van belanghebbende; A-G] nogmaals op de MvT en de vraag van de SGP-fractie omtrent een meer objectief begrip tot woning bestemd. Een object is het meest omvattende begrip. Uit de wetgeschiedenis wordt duidelijk dat een leegstaand object met een bouwbestemming een woning is. In het arrest van 2014 is dit niet aan de orde gekomen.

3 Het geding in cassatie

- 3.1 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Nijmegen (hierna: het College) heeft geen gebruik gemaakt van de geboden gelegenheid om een verweerschrift in te dienen.
- 3.2 Het Hof is gekomen tot het oordeel dat het object van belanghebbende niet kan worden aangemerkt als een woning, zodat het OZB-tarief voor niet-woningen terecht is toegepast.
- 3.3 In cassatie komt belanghebbende op tegen dat oordeel en de door het Hof daaraan ten grondslag gelegde motivering, met name als volgt.

[Belanghebbende; A-G] bestrijdt dat verweerder van niet-woning tarief uit zou kunnen gaan. Eiser constateert dat het Hof er geheel aan voorbij gaat dat het onderhavige object een leegstaand object betreft met een woonbestemming. [Belanghebbende; A-G] constateert dat in dat kader () in ieder geval vaststaat dat het onderhavige object: een woonbestemming heeft. In artikel 2 van de Verordening () staat voorts weergegeven:

De onroerende zaak dient in hoofdzaak tot woning indien de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken is vastgesteld voor die onroerende zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van die onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

[Belanghebbende; A-G] stelt vast dat het onderhavige perceel, het leegstaande object, volledig dienstbaar is aan woondoeleinden. [Belanghebbende; A-G] verwijst in dat kader naar de onderstaande screenprint afkomstig van ruimtelijkeplannen.nl:

()

Ten tijde van de parlementaire behandeling van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken, Stb. 1996, 653, is in de memorie van toelichting ten aanzien van het woningbegrip het volgende nadrukkelijk overwogen:

Het woningbegrip heeft in de loop der tijd in de praktijk en de jurisprudentie inhoud gekregen. Tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning. Hieronder vallen dus niet alleen objecten die volledig worden gebruikt als woning, maar ook objecten waarin naast het woongedeelte ook een gedeelte als niet-woning (bedrijfsmatig, zoals een praktijkruimte, of anderszins) wordt gebruikt. Indien dat gebruik ten opzichte van het woongedeelte van het object van bescheiden omvang is, wordt het object geheel aangemerkt als woning. Ook recreatiewoningen en objecten met onzelfstandige eenheden waarbij de woonfunctie overheerst, zoals bij studenten- of bejaardenwoningen, vallen onder het begrip woning. Woningen in aanbouw **of leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning**. Het hiervoor beschreven onderscheid wordt thans ook gehanteerd in het kader van de objecttyperingen van onroerende zaken in de op het Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet waardering onroerende zaken gebaseerde regeling inzake het op uniforme wijze uitwisselen van de WOZ-waardegegevens.

MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 037, nr. 3, blz. 20.

Uit het bovenstaande blijkt duidelijk dat de wetgever heeft overwogen dat uit moet worden gegaan met een ruim woonbegrip, namelijk: dat ook leegstaande objecten met een woonbestemming kunnen worden gekwalificeerd als woning. Het is onbegrijpelijk dat het Hof aan de uitleg van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken, Stb. 1996, 653: MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 037, nr. 3, blz. 20 voorbij is gegaan.

Nadrukkelijk wijst [belanghebbende; A-G] dat in het arrest van ECLI:NL:HR:2014:2872, overweging 3.3.5 staat vermeld:

en de bedoeling van de onderhavige regeling in de Wet IB 2001, ziet de Hoge Raad echter onvoldoende grond voor een keuze voor één van die tijdstippen

[belanghebbende; A-G] constateert dat in het onderhavige er wel een duidelijk aanknopingspunt is, namelijk dat in artikel 2 van de Verordening (vide bijlage 3) wordt gesproken over: dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden

en in MvT, Kamerstukken II 1996/97, 25 037, nr. 3, blz. 20 wordt gesproken over:

Woningen in aanbouw **of leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning**

en daarmee en daardoor er wel voldoende grond is (in tegenstelling tot ECLI:NL:HR:2014:2872, overweging 3.3.5) dat bij een leegstaand object het woningtarief van toepassing is.

Ook op grond van het arrest van de Hoge Raad ECLI:NL:HR:2005:AU0874, zie overweging 3.4, is duidelijk dat het uiteindelijk bepalend is (of het een leegstaand object dan wel woning in aanbouw is, doet er dan ook niet) of de onroerende zaak bestemd is om als hoofdzaak tot woning te dienen en is ook in het onderhavige geval het geval.

Dat in het onderhavige geval sprake is van een leegstaand object en in dat arrest:

ECLI:NL:HR:2005:AU0874 sprake was van een woning in aanbouw kan zo worden opgevat dat net zo goed een leegstaand object het vaststaande feit had kunnen zijn en maakt de conclusie van de Hoge Raad in ECLI:NL:HR:2005:AU0874, overweging 3.4, laatste alinea, dan ook niet anders en moet dan ook dezelfde in de onderhavige casus zijn, namelijk dat het woningtarief van toepassing is.

Zie ten overvloede in dat kader ook: ECLI:NL:GHSGR:2003:AF7106, bij vaststaande feiten, overweging 4.1 van: ECLI:NL:GHSGR:2003:AF7106:

Bij het begin van het belastingjaar 2002 had belanghebbende het gebruik en het genot krachtens eigendom van de onroerende zaak, plaatselijk bekend als a-sstraat 1 te Spijkenisse. Toentertijd was dit een woning in aanbouw waarin nog niet kon worden gewoond.

Indien in dat geval: ECLI:NL:GHSGR:2003:AF7106 bij vaststaande feiten had gestaan: leegstaand object dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden was dan ook net zo goed het woningtarief van toepassing geweest, omdat [volgens belanghebbende] de voorwaarde voor toepassing van het woontarief is:

() bepalend is of de onroerende zaak is bestemd om na de voltooiing van het bouwsel in hoofdzaak tot woning te dienen ().

4 Wet- en regelgeving, wetsgeschiedenis, jurisprudentie en literatuur

Wetgeving

4.1 Artikel 220 van de Gemeentewet 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 die niet in hoofdzaak tot woning dienen, al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht, gebruiken;
- b. een belasting van degenen die bij het begin van het kalenderjaar van onroerende zaken het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.

4.2 Artikel 220a van de Gemeentewet luidt:

1. Met betrekking tot de onroerende-zaakbelastingen wordt als onroerende zaak aangemerkt de onroerende zaak, bedoeld in hoofdstuk III van de Wet waardering onroerende zaken.
2. Een onroerende zaak dient in hoofdzaak tot woning indien de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken is vastgesteld voor die onroerende zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

4.3 Artikel 220f van de Gemeentewet luidt, voor zover van belang voor het onderhavige geschil:

1. De belasting bedraagt een percentage van de heffingsmaatstaf. Het percentage wordt gelijkelijk vastgesteld voor onderscheidenlijk:
 - a. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel a;
 - b. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel b, voor zover het onroerende zaken betreft die in hoofdzaak tot woning dienen;
 - c. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel b, voor zover het onroerende zaken betreft die niet in hoofdzaak tot woning dienen.
- ()

4.4 De Verordening luidt, voor zover van belang voor het onderhavige geschil:

Artikel 1 Belastingplicht

1. Onder de naam "onroerendezaakbelastingen" wordt ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken een directe belasting geheven van degene die bij het begin van het kalenderjaar van een onroerende zaak het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.
2. Als genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht wordt aangemerkt degene die bij het begin van het kalenderjaar als zodanig in de kadastrale registratie is vermeld, tenzij blijkt dat hij op dat tijdstip geen genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht is.

Artikel 2 Belastingobject

1. Als onroerende zaak wordt aangemerkt de onroerende zaak, bedoeld in hoofdstuk III van de Wet waardering onroerende zaken.

2. Een onroerende zaak dient in hoofdzaak tot woning indien de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken is vastgesteld voor die onroerende zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van die onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

()

Artikel 5 Belastingtarieven

1. Het tarief van de belasting bedraagt een percentage van de heffingsmaatstaf. Het percentage bedraagt:

I. voor onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen 0,2612%

II. voor onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen 0,9029%

()

4.5 Artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001 luidt, voor zover van belang voor het onderhavige geschil (tekst 2007):

()

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

()

4.6 Artikel 14 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer luidt, voor zover hier van belang (tekst 15 juni 2011):

()

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.

Wetsgeschiedenis

4.7 In de memorie van toelichting bij de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken⁵ is het volgende opgenomen:⁶

Door de uitbreiding van artikel 220f krijgen gemeenten de mogelijkheid het tarief voor onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen op een ander bedrag vast te stellen dan het tarief voor onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen. Onder de huidige redactie van artikel 220f, dat voorschrijft dat het tarief van de belasting voor elke f 5000 van de heffingsmaatstaf gelijk dient te zijn, is een dergelijk onderscheid niet mogelijk.

Indien een gemeente besluit voor woningen en niet-woningen verschillende tarieven vast te stellen, mag het ene tarief niet uitgaan boven 120 percent van het andere tarief. Een gemeente kan er ook voor kiezen een beperktere bandbreedte dan 20 percent te hanteren indien dit in de plaatselijke omstandigheden wenselijk is. De gemeente kan zelf bepalen voor welke categorie objecten (woningen of niet-woningen) het tarief hoger of lager wordt vastgesteld. Het doel waarvoor tariefdifferentiatie wordt ingezet, zal bij deze keuze bepalend zijn. Wordt met het vaststellen van verschillende tarieven beoogd de vestiging van bedrijven te stimuleren, dan zal het tarief voor niet-woningen lager worden vastgesteld dan het tarief voor woningen. Indien met tariefdifferentiatie wordt beoogd een lastenverschuiving als gevolg van verschillende waarde-ontwikkelingen te mitigeren, dan is de waarde-ontwikkeling van de verschillende categorieën objecten bepalend voor het antwoord op de vraag welk tarief hoger of lager wordt vastgesteld.

Met betrekking tot het onderscheid tussen onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen versus onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen, wordt aangesloten bij het onderscheid tussen woningen en niet-woningen zoals dat thans reeds in het kader van de Gemeentewet en de Wet WOZ wordt gehanteerd. Voor de uitleg van de term «in hoofdzaak» kan onder meer worden verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 4 december 1991, nr. 27 661, BNB 1992/47, waarbij werd beslist dat «in hoofdzaak» moet worden geduid als: voor ten minste 70 percent.

Het woningbegrip heeft in de loop der tijd in de praktijk en de jurisprudentie inhoud gekregen. Tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning. Hieronder vallen dus niet alleen objecten die volledig worden gebruikt als woning, maar ook objecten waarin naast het woongedeelte ook een gedeelte als niet-woning (bedrijfsmatig, zoals een praktijkruimte, of anderszins) wordt gebruikt. Indien dat gebruik ten opzichte van het woongedeelte van het object van bescheiden omvang is, wordt het object geheel aangemerkt als woning. Ook recreatiewoningen en objecten met onzelfstandige eenheden waarbij de woonfunctie overheerst, zoals bij studenten- of bejaardenwoningen, vallen onder het begrip woning. Woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning. Het hiervoor beschreven onderscheid wordt thans ook gehanteerd in het kader van de objecttyperingen van onroerende zaken in de op het Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet waardering onroerende zaken gebaseerde regeling inzake het op uniforme wijze uitwisselen van de WOZ-waardegegevens (Regeling Stuf-WOZ).

- 4.8 Bij de parlementaire behandeling van de Wet afschaffing gebruikersdeel onroerende-zaakbelasting is in de memorie van toelichting omtrent het woningbegrip het volgende opgemerkt:⁷

Onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen

Afschaffing van de OZB-gebruikersheffing op woningen betekent dat ter zake van een binnen de gemeente gelegen onroerende zaak nog slechts een OZB-gebruikersheffing kan worden geheven, indien de desbetreffende zaak niet in hoofdzaak tot woning dient. Of een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient, is afhankelijk van de vraag of de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) voor die onroerende zaak is vastgesteld, in hoofdzaak kan worden toegerekend aan die delen van de onroerende zaak die tot woning dienen dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden (zie het huidige artikel 220f, tweede lid). Uit oogpunt van wetsystematiek is er voor gekozen deze bepaling thans onder te brengen in artikel 220a.

en:⁸

Het huidige artikel 220f, tweede lid, Gemeentewet biedt de gemeenten de mogelijkheid om afzonderlijke tarieven te hanteren voor onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen en voor onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel waarbij deze mogelijkheid in de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) werd opgenomen, is door de regering met een verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 4 december 1991, nr. 27 661, BNB 1992/47, dienaangaande opgemerkt dat een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient indien deze voor tenminste 70 percent als zodanig dient. Bij nota van wijziging 2 is dit uitgangspunt in die zin aangevuld dat een onroerende zaak thans geacht wordt in hoofdzaak tot woning te dienen, indien de vastgestelde waarde van die zaak (d.w.z. de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet WOZ voor die onroerende zaak is vastgesteld) in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Omdat niet is gebleken dat dit uitgangspunt in de praktijk tot veel geschillen aanleiding geeft, is er voor gekozen deze bepaling te handhaven. Uit oogpunt van wetsystematiek wordt voorgesteld de bepaling thans als een nieuw tweede lid onder te brengen in artikel 220a. In verband hiermee is voor de tekst van het huidige artikel 220a de aanduiding '1' geplaatst. Met deze wijzigingen is overigens geen inhoudelijke wijziging beoogd.

- 4.9 In de memorie van toelichting bij de wet die het tarief voor woningen in de overdrachtsbelasting introduceerde⁹, is het volgende opgenomen:¹⁰

Dit onderdeel regelt de verlaging van het tarief overdrachtsbelasting naar 2 procent voor de verkrijging van woningen of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Onder woningen wordt in dit kader

verstaan onroerende zaken die op het moment van de juridische overdracht naar hun aard zijn bestemd voor bewoning. Als een onroerende zaak feitelijk wordt bewoond, maar naar zijn aard niet bestemd is voor bewoning, dan wordt deze onroerende zaak niet aangemerkt als woning. Bij twijfel of een onroerende zaak naar zijn aard bestemd is voor bewoning is mede van belang of de gemeente aan de onroerende zaak een woonbestemming heeft gegeven. Het gedogen door de gemeente van bewoning is niet voldoende om een onroerende zaak als woning aan te merken.

Voor toepassing van het verlaagde tarief maakt het geen verschil of de verkrijger de woning zelf gaat bewonen of dat de verkrijger de woning verhuurt aan een particulier. Ook onttrekt tijdelijke leegstand aan de onroerende zaak niet het karakter van woning.

De maatregel geldt ook voor de tweede woning en de recreatiewoning, indien deze naar hun aard bestemd zijn 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:

bedrijfsgebouwen en -ruimtes;

afzonderlijke garageboxen;

hotels/pensions;

asielzoekerscentra;

een onroerende zaak die bestemd is voor gebruik als een verpleeg- of verzorgingsinstelling of ziekenhuis;

internaten; en

grond bestemd voor woningbouw.

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

Jurisprudentie

OZB

4.10 Op 12 augustus 2005 heeft de Hoge Raad geoordeeld over een woning in aanbouw:11

3.2. Het Hof heeft vastgesteld dat tussen partijen uitsluitend in geschil was of, zoals belanghebbende stelde en het hoofd bestreed, de onderscheidene aanslagen hadden moeten worden opgelegd naar de tarieven die zijn vastgesteld voor woningen. Het heeft die vraag bevestigend beantwoord.

3.3. Daartoe heeft het Hof eerst geoordeeld (7.3), op grond van een in zijn uitspraak geciteerde passage uit de wetsgeschiedenis, dat waar het gaat om een tariefsdifferentiatie een woning in aanbouw dient te worden aangemerkt als een woning.

Onderdeel 1 van middel I bestrijdt dit oordeel tevergeefs, omdat het juist is.

3.4. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld (7.4) dat voor de vraag welk tarief in een geval als het onderhavige van toepassing is, een onroerende zaak is te beschouwen als een woning in aanbouw indien tot die onroerende zaak een onvoltooid bouwsel behoort en die onroerende zaak na de voltooiing ervan in hoofdzaak zal dienen tot woning, en heeft, daarvan uitgaande, geoordeeld (7.5) dat het hoofd geen feiten of omstandigheden heeft gesteld die meebrengen dat de onderwerpelijke onroerende zaak niet moet worden aangemerkt als een woning in aanbouw, en dat zodanige feiten of omstandigheden ook niet uit de stukken blijken.

Het betoog van onderdeel 2 van middel I dat het Hof aldus een onjuiste maatstaf heeft gehanteerd, omdat een onroerende zaak in aanbouw voor de kwalificatie als woning moet beschikken over alle voor bewoning noodzakelijke voorzieningen, kan niet als juist worden aanvaard. De door het Hof in 7.4 geformuleerde maatstaf, waarin besloten ligt dat bepalend is of de onroerende zaak is bestemd om na de voltooiing van het bouwsel in hoofdzaak tot woning te dienen, is juist. 's Hof's oordeel kan, als

verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op zijn juistheid worden getoetst. Het behoeft ook geen nadere motivering. Ook onderdeel 2 van middel I faalt derhalve.

4.11 Voorafgaand aan het arrest van 12 augustus 2005 heeft Gerechtshof s-Gravenhage omtrent de door de Hoge Raad overgenomen maatstaf voor de toepassing van het OZB-tarief voor woningen overwogen:12

7.1 In de Memorie van Toelichting op het wetsontwerp dat heeft geleid tot de invoering van de mogelijkheid voor gemeenten om de tarieven voor de onroerendezaakbelastingen te differentiëren (Tweede Kamer, vergaderjaar 1996-1997, 25 037, nr.3, hierna: MvT) is op bladzijde 20 omtrent het onderscheid tussen woningen en niet-woningen overwogen: "() Tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning. () Woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning. ()"

7.2 Bij de behandeling van dit wetsontwerp zijn over deze passage geen vragen gesteld en is de daarin vermelde kwalificatie niet op enigerlei wijze ter discussie gesteld of anderszins nader aan de orde gekomen. Ook nadien, bij de behandeling van het wetsontwerp dat heeft geleid tot de wijziging van artikel 220f van de Gemeentewet met ingang van 1 januari 2001, is dat niet gebeurd.

7.3 De onder 7.1 geciteerde passage uit de MvT is naar het oordeel van het Hof duidelijk, begrijpelijk en consistent met het doel dat met de voorgestelde mogelijkheid tot tariefsdifferentiatie werd en wordt gediend. De betekenis ervan is dat een woning in aanbouw wordt gekwalificeerd als woning.

7.4 Voor de vraag welk tarief in een geval als het onderhavige van toepassing is, is een onroerende zaak naar het oordeel van het Hof te beschouwen als een woning in aanbouw indien tot die onroerende zaak een onvoltooid bouwsel behoort en die onroerende zaak na de voltooiing daarvan in hoofdzaak zal dienen tot woning.

4.12 Snuijink schreef in zijn annotatie bij het arrest van 12 augustus 2005:13

'Dienen tot' betekent in de samenhang van de onroerendezaakbelastingen zoveel als: bestaan of gebouwd worden tot bevrediging van behoeften, in de economische zin des woords. Bouwt men een huis om erin te kunnen gaan wonen, dan bevredigt men zijn toekomstige behoefte aan een woning. Zolang een bouwwerk nog niet kan dienen tot het doel waarvoor het gebouwd wordt, wordt daarop niettemin de economische functie geprojecteerd van wat het moet worden. De aanstaande verandering in de zelfstandigheid - te weten bij de oplevering/voltooiing - van ongebouwd tot gebouwd eigendom verhindert niet, het actuele gebruik te bezien vanuit de belastingplichtige gebruiker.

Dat een grondstuk met daarop een gebouw in aanbouw een ongebouwd eigendom is, is vanaf het begin van de onroerendgoedbelastingen vaste rechtspraak geweest. Het onderscheid tussen gebouwd en ongebouwd was voor de waardegrondslag niet van groot belang. Waardegemeenten plachten de invloed (die niet a priori opwaarts behoefde te zijn) van nog onvoltooide bouw te ecarteren met bepalingen als art. 4, vijfde en zesde lid, van de Helmondse verordening, te kennen uit HR 5 april 1978, nr. 18 771, *BNB* 1978/115. Gemeenten die de oppervlakte tot grondslag hadden, moesten het onderscheid wél maken om met de toepasselijke vermenigvuldigingscijfers de oppervlakte te 'corrigeren'. Voor bouw- en verbouwsituaties behelsden het zesde en negende lid van art. 4 van de OGB-verordening van Uitgeest (zie HR 5 september 1979, nr. 19 420, *BNB* 1979/268, blz. 1350, regels 23-28 resp. 41-47) bijzondere regelingen, die in oppervlaktegemeenten usantieel waren. Zelfs de nog altijd merkwaardige beslissing in HR 25 november 1998, nr. 33 944, *BNB* 1999/19 met mijn noot, dat appartementseigenaren gebruikers zijn van (toekomstige) gedeelten van het gebouw dat bij het begin van het jaar nog niet was voltooid, is er ook bij de waardegrondslag van uitgegaan dat een opstal in aanbouw geen gebouwd eigendom is en dat de grond waarop die opstal wordt gebouwd moet worden aangemerkt als een ongebouwd eigendom; zie onderdeel 3.3 van dat arrest-Amsterdam.

De hiervoor bedoelde projectie, waarin de feitelijke onmogelijkheid het aflegt tegen de bestemming die met de bouw wordt beoogd, leidt tot de fiscale gevolgtrekking dat ook een nog ongebouwde, althans onvoltooide, onroerende zaak (in hoofdzaak) kan dienen tot woning. Die onvoltooidheid kan onder meer schuilen in het vooralsnog ontbreken van redelijke afsluitbaarheid (een criterium dat vooral dient tot afbakening van een zelfstandig woongedeelte van een gebouwd eigendom) en/of in de vooralsnog ontbrekende bestanddelen die voor de woonfunctie wezenlijk worden geacht, te weten de kook-, toilet-

en wasgelegenheid.

4.13 De Redactie Vakstudie Nieuws annotateerde bij het arrest van 12 augustus 2005:14

Het hof baseerde zich op de memorie van toelichting op het wetsontwerp dat heeft geleid tot de invoering van de mogelijkheid voor gemeenten om de tarieven voor de onroerendezaakbelastingen te differentiëren, en citeert daaruit in zijn uitspraak de volgende passage (*Kamerstukken II 1996/97, 25 037, nr. 3, blz. 20*):

"(...) Tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning. (...) Woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning. (...)"

Een duidelijker formulering van de bedoeling van de wetgever is nauwelijks voorstelbaar. De Hoge Raad vult dit citaat aan met de overweging dat bepalend is of de onroerende zaak is bestemd om na de voltooiing van het bouwsel in hoofdzaak tot woning te dienen.

Dat laat overigens onverlet dat er discussies zullen ontstaan over objecten die gelet op het bestemmingsplan, zowel de gebruiksbestemming woning als niet-woning kunnen hebben.

Inkomstenbelasting

4.14 De Hoge Raad heeft op 3 oktober 2014 in een inkomstenbelastingzaak beslist dat, door aan te sluiten bij het arrest van 12 augustus 2005, voor de eigenwoningregeling van een woning in aanbouw pas sprake kan zijn als begonnen is met de bouw:15

3.3.1. Artikel 3.111, lid 3, Wet IB 2001 geeft uitbreiding aan het begrip eigen woning. Deze bepaling stelt daartoe twee cumulatieve eisen. In de eerste plaats moet sprake zijn van een leegstaande woning of van een woning in aanbouw. In de tweede plaats moet aannemelijk zijn dat de woning uitsluitend bestemd is om in het kalenderjaar of in één van de daaropvolgende twee jaren als eigen woning in de zin van het eerste lid van artikel 3.111 Wet IB 2001 aan de belastingplichtige ter beschikking te staan.

3.3.2. Van een woning in aanbouw is naar het spraakgebruik pas sprake vanaf het moment van aanvang van de (feitelijke) bouwkundige werkzaamheden die tot de stichting van die woning leiden. Kort gezegd: eerst bij aanvang van de bouw.

3.3.3. Uitleg van artikel 3.111, lid 3, Wet IB 2001 in overeenstemming met dit spraakgebruik leidt ertoe dat de belastingplichtige die grond heeft verworven met de intentie daarop een eigen woning te (laten) bouwen en daarvoor een lening is aangegaan, de rente over die lening niet op de voet van artikel 3.120, lid 1, letter a, Wet IB 2001 kan aftrekken voor zover die rente betrekking heeft op de periode tussen de verwerving van de grond en de aanvang van de bouwwerkzaamheden. De verwerving van een eigen woning en de bijbehorende grond wordt daarmee in geval van verwerving van die grond voor aanvang van de bouwwerkzaamheden bemoeilijkt in vergelijking met andere gevallen.

Uit de parlementaire behandeling van artikel 3.111, lid 3, Wet IB 2001 volgt dat deze wetsbepaling beoogt de aankoop van een nieuwe woning niet te bemoeilijken (zie *Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 478*). Daarmee is echter niet gezegd dat uitleg van deze bepaling in overeenstemming met het spraakgebruik in strijd zou zijn met de bedoeling van de regeling. In de parlementaire toelichting is namelijk niet afgebakend wat onder een nieuwe woning dient te worden verstaan. De verwijzing in de memorie van toelichting naar gevallen waarin de belastingplichtige "een woning heeft gekocht die nog in aanbouw is" (*Kamerstukken 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 146*) wijst er niet op dat de wetgever daarbij ook het oog heeft gehad op de verwerving van onbebouwde grond met de intentie daarop in de toekomst een eigen woning te (laten) bouwen.

3.3.4. Er bestaat daarom onvoldoende aanleiding om het begrip woning in aanbouw in artikel 3.111, lid 3, Wet IB 2001 in afwijking van het spraakgebruik uit te leggen in die zin dat daarvan ook sprake is bij onbebouwde grond zodra de intentie bestaat om daarop in de toekomst een woning te bouwen. Hetzelfde geldt ten aanzien van grond waarop een bouwwerk aanwezig is dat de belastingplichtige wil (laten) slopen om daarop vervolgens een woning te (laten) bouwen.

3.3.5.

Op zichzelf zou het denkbaar zijn om een definitie van het begrip woning in aanbouw te hanteren die ook sommige onbebouwde terreinen omvat die voor woningbouw bestemd zijn, en waarin wordt aangesloten bij een tijdstip gelegen tussen het ontstaan van de intentie om te gaan bouwen en de aanvang van de feitelijke bouwwerkzaamheden. Zo zou gedacht kunnen worden aan het tijdstip waarop (voldoende) voorbereidingen voor de bouw zijn getroffen, het tijdstip waarop de grond bouwrijp is gemaakt, het moment van sluiten van een (koop-) aannemingsovereenkomst en het tijdstip waarop de betrokkene de ter zake van de bouw vereiste vergunning(en) heeft verkregen (vgl. voor een definitie in de laatstbedoelde zin artikel 17, lid 4, Wet waardering onroerende zaken). Bij gebreke van enig aanknopingspunt daarvoor in de tekst en de bedoeling van de onderhavige regeling in de Wet IB 2001, ziet de Hoge Raad echter onvoldoende grond voor een keuze voor één van die tijdstippen.

3.3.6. Gelet op het voorgaande dient aan het begrip woning in aanbouw in artikel 3.111, lid 3, Wet IB 2001 de hiervoor in 3.3.2 vermelde, met het spraakgebruik overeenstemmende uitleg te worden gegeven. Daarmee wordt ook aangesloten bij de uitleg die de Hoge Raad heeft gegeven aan het begrip woning in aanbouw in het kader van de onroerendezaakbelasting, waarbij als voorwaarde geldt dat sprake moet zijn van een bouwsel (zie HR 12 augustus 2005, nr. 39828, ECLI:NL:HR:2005:AU0874, BNB 2005/329).

4.15 Voorafgaand aan het arrest van 3 oktober 2014 heeft A-G Niessen geconcludeerd:16

- 5.1 In geschil is de interpretatie van de term "woning in aanbouw", in het bijzonder de vraag vanaf welk moment in de ontwikkeling van braakliggende grond tot gereed gebouw daarvan kan worden gesproken.
- 5.2 Gelet op al het hierboven gereleveerde materiaal meen ik dat drie momenten in principe in aanmerking komen om het startpunt te markeren voor een "woning in aanbouw".
- 5.3 Het eerste is dat waarop de belanghebbende de grond verwerft waarop hij voornemens is een woning te bouwen. Afhankelijk van de vermogenspositie van de belanghebbende kan dan voor hem een financieringsbehoefte ontstaan. De omstandigheid dat de wetgever (zie 4.8 en 4.9) de verwerving van nieuwe woningen niet wil bemoeilijken, vormt een argument om vanaf dit moment van een woning in aanbouw te spreken, zodat de financieringskosten in box 1 kunnen worden afgetrokken.
- 5.4 Het tweede moment dat in mijn ogen in aanmerking komt, is dat waarop niet alleen het oogmerk van de belanghebbende vaststaat, doch ook de grond bouwrijp is en de omgevingsvergunning bouw als bedoeld in artikel 2.1, lid 1, sub a Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (dat wil zeggen in het geval van een gefaseerde aanvraag zowel fase 1 als fase 2) is verkregen. De administratieve kant van de voorbereiding is dan geheel afgerond; het project is op dat moment gereed om de eigenlijke bouwfase in te gaan.
- 5.5 De derde mogelijkheid is om aan te sluiten bij de start van de feitelijke bouwactiviteiten, dat wil zeggen zodra wordt aangevangen met heien of het leggen van de fundering.
- 5.6 In de toelichting bij de Wet tot wijziging van de Crisis- en herstelwet (zie 4.10) en de uitspraak van de Raad van State van 12 juni 2013 (zie 4.28) zijn bouwrijp maken en bouw als verschillende activiteiten beschouwd.
- 5.7 De eerstgenoemde optie wordt in deze zaak door niemand bepleit, maar sluit wel aan bij de ratio van de regeling.
- 5.8 De Rechtbank in de onderhavige zaak is van oordeel dat een woning in aanbouw is zodra voldoende voorbereidingshandelingen zijn getroffen, en komt daarmee uit tussen de eerste en de tweede optie. De opvattingen van Van Mourik, Arends en Redactie Vakstudie-Nieuws tenderen in ongeveer dezelfde richting (zie 4.29 - 4.31). Ik acht het door hen aangewezen tijdstip te diffuus om voor de praktijk hanteerbaar te zijn.
- 5.9 Artikel 17, lid 4 Wet WOZ stipuleert dat de omgevingsvergunning moet zijn verleend. Hierbij verdient opmerking dat het financieringsmotief waarop ik in 5.3 wees, hier geen rol speelt.
- 5.10 Dat geldt eveneens voor de onroerendezaakbelastingen en de overdrachtsbelasting, waarvan de tekst wijst op het aangevangen zijn van de eigenlijke bouwactiviteit (optie 3). Deze zienswijze sluit ook het beste aan bij de letterlijke betekenis van de term.

- 5.11 In het arrest van 6 december 2013 (zie 4.27) verwijst de Hoge Raad naar de opvatting van de wetgever dat voor de toepassing van de overdrachtsbelasting wegens het vereiste dat een fundering moet zijn aangebracht, "grond bestemd voor woningbouw" is uitgesloten van het begrip woning.
- 5.12 Artikel 3.111, lid 3, Wet IB 2001 kent niet een eigen definitie van het begrip "woning in aanbouw". Mijns inziens is in de hierboven als eerste genoemde optie het "woningkarakter" te weinig geconcretiseerd om deze als juridische duiding te kunnen aanvaarden.
- 5.13 De opties 2 en 3 zouden naar het mij voorkomt beide in aanmerking kunnen komen. Nu zal in de regel het tijdsverloop tussen beide gering zijn, terwijl dit bovendien in de meeste gevallen door de belanghebbende kan worden beïnvloed.
- 5.14 Voor optie 3 pleiten het taalgebruik en de aansluiting bij de regelingen in de onroerendezaakbelastingen en de overdrachtsbelasting.
- 5.15 Hoewel de ratio van de regeling (niet bemoeilijken) aanleiding kan geven om reeds bij optie 1 van een woning in aanbouw te spreken, meen ik dat vanwege het gewicht van andere aanwijzingen een andere keuze moet worden gemaakt.
- 5.16 Daarom is mijns inziens sprake van een woning in aanbouw zodra wordt aangevangen met het heien of het leggen van de fundering voor het desbetreffende gebouw.

Overdrachtsbelasting

- 4.16 Over de woning in aanbouw in de overdrachtsbelasting heeft de Hoge Raad geoordeeld:17
- 3.1.7. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de in onderdeel 3.1.6 vermelde wet is vermeld dat de maatregel ook geldt voor een nieuwe woning in aanbouw, en dat daarvan in dit kader sprake is als de fundering is aangebracht. Grond bestemd voor woningbouw is volgens deze toelichting niet aan te merken als woning (Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, blz. 115-116).
- ()
- 3.4.1. De wetgever heeft het tarief van twee percent ingevoerd om het eigenwoningbezit te bevorderen en de woningmarkt te stimuleren. Daarbij was hij genoodzaakt het begrip woning af te bakenen. Bij die afbakening heeft de wetgever ervoor gekozen grond bestemd voor woningbouw uit te sluiten van het begrip woning, en toepassing van het tarief van twee percent in geval van (voorgenomen) bouw van een woning eerst mogelijk te maken indien de fundering is aangebracht ten tijde van de verkrijging van de desbetreffende onroerende zaak. Aldus heeft de wetgever gekozen voor een objectief en praktisch uitvoerbaar criterium, waarmee hij de hem op dit gebied toekomstige ruime beoordelingsmarge niet heeft overschreden.

Literatuur

- 4.17 Van den Ban schrijft over bouwterreinen en de toepassing van OZB-tarief voor woningen het volgende:18

3. Bouwterreinen

Bouwterreinen heb je van braakliggende percelen tot bijna opgeleverde panden. Ook hier kan de vraag zich voordoen of er sprake is van een woning of niet. In een beperkte opvatting van het begrip woning zouden onvoltooide panden geen woning zijn. Door het ontbreken van bescherming, nutsvoorzieningen en afsluitbaarheid voldoen zij immers nog niet aan de vereisten van het spraakgebruik. De wetgever heeft voor de OZB echter aangegeven dat woningen in aanbouw als woning kwalificeren.¹⁹ En ook voor de uitvoering van de Wet WOZ wordt het onderscheid naar woning en niet-woning bij bouwactiviteiten gehanteerd. Het begrip is hier dus iets ruimer dan het spraakgebruik.

Stap 1: Uit het voorgaande valt af te leiden dat voor bouwterreinen ook de toekomstige feitelijke aanwending medebepalend is. Bouwt men woningen, dan zal het bouwterrein als zodanig moeten worden gewaardeerd. Bouwt men iets anders, dan zal daarbij van die andere functie moeten worden uitgegaan. Overigens geldt hier sinds 2005 dat de onroerende zaken in aanbouw naar de vervangingswaarde worden gewaardeerd. Het onderscheid zal vooral van belang zijn bij de stichtingskosten die men aan landelijke kengetallen ontleent.

Stap 2: Voordat de stappen voor de OZB kunnen worden doorlopen, doet zich de vraag voor of de onroerende zaak überhaupt wel in gebruik is. Uit de jurisprudentie volgt dat het (laten) bouwen een vorm van gebruik is. Alleen als de eigenaar in afwachting van de wettelijk vereiste vergunningen niet in staat is te bouwen, is dit anders. Voor grond waarop nog niet wordt gebouwd, is er echter minder duidelijkheid. De Hoge Raad overwoog dat er geen sprake was van gebruik bij grond die voor handels- of beleggingsdoeleinden werd aangehouden. Naar mijn mening is deze uitspraak echter achterhaald. Nadat dit arrest is gewezen, heeft de wetgever namelijk aangegeven dat het uit speculatief oogpunt onbenut aanhouden van een onroerende zaak als gebruik moet worden gezien. Deze bewuste overweging van de wetgever ziet mijns inziens zowel op gebouwde als ongebouwde eigendommen. Daarom zijn braakliggende terreinen die de eigenaar om welke reden dan ook aanhoudt om op een later moment te gebruiken, bij die eigenaar in gebruik.

Zoals hiervoor al is aangegeven, bepaalt de toekomstige aanwending het karakter van de onroerende zaak. Bouwt men woningen dan geldt voor het bouwterrein dat er geen OZB-gebruikersbelasting kan worden opgelegd. Bouwt men echter bijvoorbeeld een fabriekshal dan is aanslagoplegging wel mogelijk. Dit is mijns inziens niet anders als er sprake is van braakliggende grond waarbij een gebruiker is aan te wijzen.

Voor bouwterreinen waar men een combinatie van functies realiseert, vraagt de toetsing iets meer onderzoek. Daarbij is de stand van de bouw op 1 januari van het belastingjaar bepalend. Alles wat dan al is gebouwd, zal men moeten ontleden en moeten toetsen aan de toekomstige feitelijke aanwending. De totaalsom van deze uitsplitsing bepaalt of het hele bouwterrein een woning of een niet-woning is.

Stap 2 1/2: Het voorgaande geldt ook voor de delen waaruit het bouwterrein bestaat. Zo er al sprake is van gebruik, moet per deel worden bekeken of dit deel in de toekomst een duidelijke woonfunctie zal hebben of niet. Zo zal bij een verzorgingstehuis in aanbouw de waarde buiten aanmerking blijven van de al (ten dele) gerealiseerde woonruimten.

4.18 Makkinga en De Haas hebben over de woning in aanbouw opgemerkt:20

Een logische vraag die rijst bij het woningbegrip is hoe men om dient te gaan met woningen die in aanbouw zijn. De Hoge Raad heeft zich hier duidelijk over uitgelaten.²¹ Ook al dateert deze uitspraak van vóór de invoering van de woondelenvrijstelling, is deze uitspraak nog steeds relevant. De Hoge Raad sluit zich aan bij de eerder door Hof Den Haag geformuleerde maatstaf voor woningen in aanbouw: het onvoltooide bouwsel behoort tot een onroerende zaak en de onroerende zaak zal na voltooiing in hoofdzaak dienen tot woning. Woningen in aanbouw worden derhalve voor de OZB ook aangemerkt als woning. Hof s-Hertogenbosch heeft later bepaald dat kavels zonder opstal niet vallen onder de woningen in aanbouw, en dus niet worden aangemerkt als woning voor de OZB.²²

5 Beoordeling van de klachten van belanghebbende

- 5.1 Onbebouwde grond ter zake waarvan enkel de intentie bestaat om daarop in de toekomst een woning te bouwen, kan naar het oordeel van het Hof, in het kader van de tarieftoepassing niet worden aangemerkt als een woning in aanbouw.²³
- 5.2 Het Hof hanteert als vereiste dat het OZB-tarief voor woningen als zijnde in aanbouw pas van toepassing is als er op het perceel op de waardepeildatum tenminste sprake is van een nog onvoltooid bouwsel dat na de voltooiing ervan in hoofdzaak zal dienen tot woning.
- 5.3 Van een woning in aanbouw kan volgens het Hof derhalve pas sprake zijn vanaf het moment van aanvang van de feitelijke bouwkundige werkzaamheden die tot de stichting van die woning leiden. Per peildatum 1 januari 2017 was nog geen aanvang gemaakt met de feitelijke bouwwerkzaamheden. Hieruit volgt naar het oordeel van het Hof dat het object niet mag worden gekwalificeerd als woning in aanbouw.
- 5.4 Het Hof heeft belanghebbende niet gevolgd in zijn stelling dat het object een leegstaand object met een woonbestemming is, zodat reeds daarom, in het kader van de tarieftoepassing, sprake zou zijn van een woning. Naar het oordeel van het Hof biedt de wetsgeschiedenis onvoldoende aanknopingspunten voor een dergelijke, van het spraakgebruik afwijkende, uitleg.²⁴

- 5.5 In cassatie heeft belanghebbende klachten gericht tegen de Hofuitspraak die erop gericht zijn dat alsnog zal worden geoordeeld dat het object moet worden aangemerkt als een woning in aanbouw, dan wel een leegstaand object met woonbestemming, zodat het OZB-tarief voor woningen toepasselijk is.
- 5.6 Uit de feiten blijkt naar mijn mening dat het hier op de waardepeildatum ging om een niet of nauwelijks bebouwd perceel met een toekomstige woonbestemming.
- 5.7 In het proces-verbaal van de zitting bij het Hof staat dat van de kant van de Heffingsambtenaar verklaard is dat belanghebbende in 2016 de onroerende zaak heeft gekocht. Er is toen een bouwperceel gekocht.²⁵
- 5.8 De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting in overeenstemming daarmee verklaard dat het perceel een woonbestemming heeft, zodat iemand daar alleen komt kijken om er een woning te bouwen.²⁶
- 5.9 In het proces-verbaal staat verder: Partijen verklaren desgevraagd eensluidend dat op de waardepeildatum sprake was van een perceel grond met daarop de restanten van de fundering van de oude woning [die kennelijk was gesloopt; A-G], een hekwerk en een oprit. Er was nog geen aanvang gemaakt met de bouwwerkzaamheden.
- 5.10 Daaraan kan worden toegevoegd dat belanghebbende zijn bij aankoop bestaande intentie om op het bouwperceel een woning te bouwen inderdaad heeft uitgevoerd. Het bouwperceel is door belanghebbende gekocht op 25 mei 2016. Later, op 19 maart 2018, is aan belanghebbende een omgevingsvergunning verleend voor het bouwen van een vrijstaand woonhuis op het perceel. Aansluitend is begonnen met de bouw daarvan.²⁷
- 5.11 Feitelijk staat het mijns inziens aldus vast dat het aangekochte bouwperceel na aankoop alsmede op de waardepeildatum - is aan te merken als een (vrijwel) onbebouwde onroerende zaak met een woonbestemming. Belanghebbende acht dat op zich al voldoende om het OZB-tarief voor niet-woningen van toepassing te doen zijn. Zijn centrale klacht tegen de Hofuitspraak luidt dan ook: leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning.
- 5.12 In cassatie heeft belanghebbende daarnaast ook aangevoerd dat het object zou moeten worden gekwalificeerd als een woning in aanbouw. Daaruit zou volgen dat voor de tarieftoepassing sprake is van een woning.
- 5.13 Het komt mij evenwel voor dat dit bouwperceel niet is aan te merken als een woning in aanbouw. Dat staat mijns inziens te ver af van het spraakgebruik en is in strijd met eerdere jurisprudentie.
- 5.14 Bij arrest van 12 augustus 2005 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat van een woning in aanbouw sprake is als tot de onroerende zaak een onvoltooid bouwsel behoort en die onroerende zaak na de voltooiing ervan in hoofdzaak zal dienen tot woning.²⁸
- 5.15 Bij arrest van 3 oktober 2014 heeft de Hoge Raad in aansluiting hierop overwogen dat van een woning in aanbouw pas sprake kan zijn vanaf het moment van aanvang van de feitelijke bouwkundige werkzaamheden die tot de stichting van die woning leiden.²⁹
- 5.16 Naar mijn mening kunnen de nog aanwezige oprit, erfafscheidingen en restanten van de fundering niet worden aangemerkt als een onvoltooid bouwsel. Bovendien is door het Hof vastgesteld - en in cassatie onbestreden - dat op de peildatum (nog) niet was aangevangen met de feitelijke bouwkundige werkzaamheden. Daarom is het oordeel van het Hof dat het object niet kan worden gekwalificeerd als een woning in aanbouw juist te achten.
- 5.17 Vervolgens is te toetsen of juist is belanghebbendes stelling dat het bouwperceel is aan te merken als een leegstaand object met een woonbestemming, dat als zodanig voor de tarieftoepassing moet worden aangemerkt als een woning.
- 5.18 In de parlementaire geschiedenis over het woningbegrip in de OZB staat:³⁰
- Het woningbegrip heeft in de loop der tijd in de praktijk en de jurisprudentie inhoud gekregen. Tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning. Hieronder vallen dus niet alleen objecten die volledig worden gebruikt als woning, maar ook objecten waarin naast het woongedeelte ook een gedeelte als niet-woning (bedrijfsmatig, zoals een praktijkruimte, of anderszins) wordt gebruikt. Indien dat gebruik ten opzichte van het woongedeelte van het object van bescheiden

omvang is, wordt het object geheel aangemerkt als woning. Ook recreatiewoningen en objecten met onzelfstandige eenheden waarbij de woonfunctie overheerst, zoals bij studenten- of bejaardenwoningen, vallen onder het begrip woning. *Woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming kwalificeren eveneens als woning*. [cursivering A-G] Het hiervoor beschreven onderscheid wordt thans ook gehanteerd in het kader van de objecttyperingen van onroerende zaken in de op het Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet waardering onroerende zaken gebaseerde regeling inzake het op uniforme wijze uitwisselen van de WOZ-waardegegevens (Regeling Stuf-WOZ).

- 5.19 Bij wijziging van de Gemeentewet per 1 januari 2006 is de OZB weliswaar gewijzigd, maar er is geen inhoudelijk wijziging van het woningbegrip beoogd.³¹
- 5.20 Daarvan uitgaande is er nog steeds reden om afzonderlijk te toetsen of een perceel is aan te merken als a) een woning in aanbouw of b) een leegstaand object met een woonbestemming.
- 5.21 Het lijkt mij redelijk en in overeenstemming met het spraakgebruik onder object in dit verband te verstaan een huis of gebouw. Uit de samenhang in de passage *Woningen in aanbouw of leegstaande objecten met een woonbestemming*, is mijns inziens af te leiden dat met object hier een huis of gebouw is bedoeld en dus niet een (vrijwel) onbebouwd perceel. De wetgever heeft het (lagere) OZB-tarief voor woningen kennelijk ook willen toepassen op tijdelijk leegstaande objecten, zoals ingeval de eigenaar tijdelijk in het buitenland verblijft of deze in afwachting is van het vinden van een nieuwe huurder.
- 5.22 Wat mijns inziens ook nog wel te brengen is onder objecten met een woonbestemming is het volgende. Stel dat op een aangekocht perceel met woonbestemming een leeg koetshuis staat. Het perceel wordt aangekocht door een koper die het koetshuis wil gaan ombouwen tot een woonhuis. Dan kan het koetshuis nog niet worden aangemerkt als een (bestaande) woning, maar reeds wel als een object met woonbestemming.
- 5.23 Het gaat naar mijn mening te ver om, zoals belanghebbende bepleit, een onbebouwd perceel waarop weliswaar een woonbestemming rust, maar waarop geen huis of gebouw aanwezig is, aan te merken als een leegstaand object met een woonbestemming.
- 5.24 Dat is mijns inziens niet af te leiden uit de wetsgeschiedenis. Het is niet de bedoeling van de wetgever geweest om - bij wijze van spreken - een heideveld waarvoor woningbouwplannen bestaan te brengen onder het OZB-tarief voor woningen.
- 5.25 Op een en ander stuiten de klachten van belanghebbende af.

6 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 Hof Arnhem-Leeuwarden 16 juni 2020, nr. 19/00654, ECLI:NL:GHARL:2020:4649.

2 *Gemeentebled* 2017, 230551.

3 Rechtbank Gelderland 17 april 2019, nr. AWB 18/6380, ECLI:NL:RBGEL:2019:1648.

4 De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn meestal zonder daarin voorkomende voetnoten opgenomen. Citaten met een tekstbewerking, zoals onderstrepingen, vet- of

cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weergegeven. In citaten voorkomende witregels zijn soms weggelaten.

⁵ *Stb.* 1996, 653.

⁶ *Kamerstukken II* 1996/97, 25 037, nr. 3, p. 20 (MvT).

⁷ *Kamerstukken II* 2004/05, 30 096, nr. 3, p. 8 (MvT).

⁸ *Kamerstukken II* 2004/05, 30 096, nr. 3, p. 13 (MvT).

⁹ Belastingplan 2012, *Stb.* 2011, 639.

¹⁰ *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 115-116 (MvT).

¹¹ HR 12 augustus 2005, nr. 39828, ECLI:NL:HR:2005:AU0874.

¹² Hof s-Gravenhage 18 maart 2003, nr. BK-01/01038, ECLI:NL:GHSGR:2003.

¹³ *BNB* 2005/329.

¹⁴ *V-N* 2005/39.21.

¹⁵ HR 3 oktober 2014, nr. 13/00471, ECLI:NL:HR:2014:2872, *BNB*

¹⁶ Conclusie van A-G Niessen van 27 maart 2014, ECLI:NL:PHR:2014:305.

¹⁷ HR 6 december 2013, nr. 12/05060, ECLI:NL:HR:2013:1434.

¹⁸ W.G. van den Ban, Eigen haar, belastinggoud waard (2), *Belastingblad* 2006/511.

¹⁹ Voetnoot in origineel: MvT, *Kamerstukken II* 1996/97, 25 037, nr. 3, blz. 20 (Aanpassingswet Wet WOZ).

²⁰ F.J.H.L. Makkinga & N.M. de Haas, Woning of niet-woning: dat is de vraag in de OZB, *Belastingblad* 2019/83.

²¹ Voetnoot in origineel: HR 12 augustus 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU0874, *Belastingblad* 2005, p. 957, m.nt. J.P. Kruimel.

²² Voetnoot in origineel: Hof s-Hertogenbosch 10 februari 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:496, *Belastingblad* 2017/182.

²³ Hofuitspraak, r.o. 4.8.

²⁴ Hofuitspraak, r.o. 4.9.

²⁵ Zie onderdeel 2.6 van deze conclusie. Overigens heeft de Heffingsambtenaar fotos van het perceel in het geding gebracht, waaronder twee luchtfotos respectievelijk genomen in maart 2014 en in maart 2018. Op beide fotos is te zien dat het perceel onbebouwd was. Zie bijlage 6 bij het verweerschrift in beroep en de bijlage bij het verweerschrift in hoger beroep.

²⁶ Zie onderdeel 2.6 van deze conclusie.

²⁷ Uit het proces-verbaal van de zitting bij de Rechtbank blijkt dat er alleen voor het jaar 2018 discussie is over of het toe te passen OZB-tarief. Van de kant van de Heffingsambtenaar is verklaard: Voor het jaar 2019 geldt het niet. Dit is een eenmalige discussie voor het belastingjaar 2018.

²⁸ Zie onderdeel 4.10 van deze conclusie.

²⁹ Zie 4.14.

³⁰ Zie 4.7.

³¹ Zie 4.8.
