



Van bouwterrein naar woning



ERASMUS STUDIECENTRUM VOOR BELASTINGEN VAN LOKALE OVERHEDEN

In opdracht van



Belastingsamenwerking
gemeenten & hoogheemraadschap Utrecht

R.H. Kastelein LL.M.

Omslagfoto: R.H. Kastelein

© ESBL, Rotterdam, februari 2022

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming.

Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor deze uitgave is de grootst mogelijke zorg besteed. Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van deze gegevens worden ondernomen wordt echter afgewezen.

INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1: INLEIDING	5
1.1 Aanleiding en probleemstelling	5
1.2 Opbouw onderzoek.....	6
HOOFDSTUK 2: KWALIFICATIE GROND ALS BOUWTERREIN	7
2.1 Het begrip bouwterrein in de btw	7
2.1.1 Inleiding.....	7
2.1.2 Definitie ‘bouwterrein’	8
2.1.3 Onbebouwde grond niet zijnde bouwterrein.....	11
2.2 Belang voor de Wet WOZ	12
2.2.1 Wettelijk kader	12
2.2.2 Jurisprudentie	15
2.3 Verband met de OZB.....	19
2.4 Tussenconclusie.....	26
HOOFDSTUK 3: VAN NIET-WONING NAAR WONING.....	27
3.1 Objectafbakening Wet WOZ	27
3.1.1 Stap 1: Beoordelen of de zaak onroerend is.....	27
3.1.2 Stap 2: Op zoek naar de ‘genotsgrenzen’	29
3.1.3 Stap 3: Gebouwd of ongebouwd eigendom	30
3.1.4 Stap 4: Eigendommen eventueel afsplitsen in zelfstandige gedeelten	33
3.1.5 Stap 5: eventueel samenvoegen tot samenstel	35
3.1.6 Stap 6: Afbakening recreatieterreinen	36
3.1.7 Stap 7: Binnen of buiten de gemeentegrens.....	37
3.2 Objectafbakening Waterschapswet.....	38
3.2.1 Stap 1: Gebouwd eigendom.....	39
3.2.2 Stap 2: Eigendommen eventueel afsplitsen in gedeelten	39
3.2.3 Stap 3: Eventueel samenvoegen tot samenstel.....	39
3.2.4 Stap 4: Binnen of buiten de gemeentegrens.....	39
3.2.5 Stap 5: Binnen of buiten de waterschapsgrens	40
3.3 Waardebepaling woningen en niet-woningen.....	40
3.3.1 Wettelijk kader	40
3.3.2 Jurisprudentie	42
3.4 Verband met lokale heffingen	43
3.4.1 OZB	43
3.4.2 Rioolheffing.....	47
3.5 Tussenconclusie.....	48
HOOFDSTUK 4: TOEPASSING IN DE PRAKTIJK	50
4.1 Voorbeeldcasussen	50
4.1.1 Casus bouwterrein	50

4.1.2 Casus object in aanbouw: incl. of excl. btw?.....	52
4.1.3 Casus transformatie (1).....	54
4.1.4 Casus transformatie (2).....	57
4.1.5 Casus objectafbakening appartementencomplex in aanbouw (1)	59
4.1.6 Casus objectafbakening appartementencomplex in aanbouw (2)	62
4.2 Stappenplannen (blanco)	64
4.2.1 Stappenplan bouwterrein	64
4.2.2 Stappenplan object in aanbouw: incl. of excl. btw?.....	65
4.2.3 Stappenplan transformatie	66
4.2.4 Stappenplan objectafbakening appartementencomplex in aanbouw.....	67
4.3 Uitvoeringskaders.....	68
4.3.1 Uitvoeringskader bouwterrein	68
4.3.2 Uitvoeringskader object in aanbouw: WOZ-waarde incl. of excl. btw?.....	69
4.3.3 Uitvoeringskader transformatie: woning of niet-woning?.....	70
4.3.4 Uitvoeringskader objectafbakening: appartementencomplex in aanbouw.....	71
HOOFDSTUK 5: SAMENVATTING EN CONCLUSIE.....	72
5.1 Samenvatting	72
5.2 Aanbevelingen en slotconclusie	73
BIJLAGEN	74
Bijlage A: OZB-tarieven 2021 gemeenten BghU.....	74
Bijlage B: Uittreksel verordening rioolheffing gemeente Houten 2021	75

HOOFDSTUK 1: INLEIDING

1.1 Aanleiding en probleemstelling

Het kunnen kwalificeren van onbebouwde grond als bouwterrein kan van groot belang zijn bij de WOZ-waardering van onroerende zaken. Hetzelfde geldt voor het onderscheid kunnen maken tussen woningen enerzijds en niet-woningen anderzijds. Het is in de praktijk echter niet altijd even makkelijk om te bepalen wanneer een (onbebouwd) stuk grond overgaat naar een bouwterrein, en wanneer gebouwd eigendom van een ‘niet-woning’ transformeert naar een ‘woning’. Bij dit laatste gaat het met name om grote kantoorgebouwen die worden getransformeerd naar appartementencomplexen.

Belastingsamenwerking gemeenten en hoogheemraadschap Utrecht (BghU) heeft gevraagd hier nader onderzoek naar te doen. Er is op dit complexe gebied namelijk een grote hoeveelheid vragen vanuit de uitvoeringspraktijk. Daarnaast lopen heden diverse (hoger) beroepszaken over dit onderwerp. Dit onderzoek kent daarom niet alleen een wetenschappelijk en praktijkbelang, maar ook een actueel maatschappelijk belang.

In de praktijk is aldus behoefte aan duidelijkheid als het gaat om het in het uitvoeringsproces kunnen beoordelen van de vragen 1) wanneer een stuk grond als bouwterrein kwalificeert en 2) wanneer niet-woningen transformeren naar woningen. Deze vragen – die de probleemstelling vormen – staan dan ook centraal in dit onderzoek.

1.2 Opbouw onderzoek

Eerst zal worden ingegaan op wanneer een stuk grond kwalificeert als bouwterrein. Dit wordt gedaan aan de hand van een wettelijk kader en relevante jurisprudentie. Uitgebreid aan bod komt de link met de belasting over de toegevoegde waarde (btw) en de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ).

Aansluitend zal eveneens aan de hand van een wettelijk kader en relevante jurisprudentie het onderscheid tussen woningen en niet-woningen worden beschreven. Centraal staat wanneer een niet-woning transformeert naar een woning. Alvorens dit te beantwoorden, zal eerst de objectafbakening van de Wet WOZ en de aansluitende objectafbakening van de Waterschapswet in grote lijnen worden beschreven. Daarna zal worden ingegaan op de verschillen in waardebepaling tussen woningen en niet-woningen. Aan het eind van het derde hoofdstuk komt het verband met lokale heffingen aan de orde. In het bijzonder voor de OZB is het onderscheid tussen woningen en niet-woningen van belang.

In het vierde hoofdstuk zullen de gevonden antwoorden in wetsgeschiedenis en jurisprudentie worden vertaald naar de uitvoeringspraktijk. Hierin staat een aantal (voorbeeld)casussen uit de beroepspraktijk centraal. Er volgen op de praktijk toegespitste stappenplannen die resulteren in uitvoeringskaders.

De onderzoeksresultaten monden uit in het beantwoorden van de probleemstelling in de conclusie, waarin tevens enkele aanbevelingen zullen worden gedaan.

HOOFDSTUK 2: KWALIFICATIE GROND ALS BOUWTERREIN

Dit hoofdstuk staat in het teken van de vraag wanneer een stuk grond kwalificeert als bouwterrein. In dit kader zal enerzijds het belang voor de btw-sfeer (onderdeel 2.1) en anderzijds het belang voor de Wet WOZ aan bod komen (onderdeel 2.2). Tot slot wordt (kort) ingegaan op de link die kan worden gelegd met een lokale heffing, de onroerendezaakbelasting (OZB) (onderdeel 2.3). Dit hoofdstuk sluit af met een tussenconclusie (onderdeel 2.4).

2.1 Het begrip bouwterrein in de btw

2.1.1 Inleiding

Voor het antwoord op de vraag wanneer grond overgaat in een ‘bouwterrein’, kan worden gezocht in de sfeer van de btw. Voor de btw is de vraag wanneer een stuk grond kwalificeert als bouwterrein namelijk van groot belang. Dit komt doordat de levering van een bouwterrein is belast met btw. De btw-definitie van ‘bouwterrein’ is tevens van toepassing voor de WOZ-waardering. Uit WOZ-jurisprudentie – die verderop in dit hoofdstuk aan bod zal komen – vindt namelijk bij de bespreking van ‘bouwterreinen’ verwijzing plaats naar de btw-wetgeving.¹ Binnen de jurisprudentie van de Wet WOZ is verder geen aparte definitie voor bouwterreinen geformuleerd.

Van alle onroerende zaken worden in principe alleen nieuw gebouwde onroerende zaken en levering van bouwterreinen in de btw betrokken. Dit heeft ermee te maken dat door de lange en soms onbepaalde levensduur onroerende zaken vaak van eigenaar wisselen. De ene keer valt het in de ondernemings sfeer, de andere keer in de particuliere sfeer. Het elke keer belasten van dezelfde onroerende zaak (na de levering van een ondernemer) zou tot onwenselijke cumulatie van belasting kunnen leiden. Daarom is gekozen voor een stelsel waarin als hoofdregel geldt dat de levering van een onroerende zaak is vrijgesteld.²

Er zijn twee situaties waarbij de levering van een onroerende zaak niet is vrijgesteld van de btw. Dit zijn 1) de levering van een gebouw en bijbehorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na de eerste ingebruikname (de levering van een ‘nieuwe onroerende zaak’) en 2) de levering van een bouwterrein.³ Op laatstgenoemde vrijstellingsuitzondering, de levering van een bouwterrein, wordt in het kader van dit onderzoek dieper ingegaan. Opmerking verdient dat, in tegenstelling tot bij de levering van nieuwe onroerende zaken, bij de levering van bouwterreinen geen termijn van twee jaar geldt. Een bouwterrein wordt immers altijd als ‘nieuw’ gezien.

¹ Zie Hoge Raad 21 oktober 2011, nr. 10/01252, ECLI:NL:HR:2011:BT8739, *Belastingblad* 2011/1178, m.nt. F.J.H.L. Makkinga, Gerechtshof ’s-Gravenhage 31 oktober 2012, nr. BK-11-00859, ECLI:NL:GHSGR:2012:BY8212, Gerechtshof Amsterdam 18 december 2014, nrs. 13/00637 en 13/00638, ECLI:NL:GHAMS:2014:5832, *Belastingblad* 2015/155 en Rechtbank Overijssel 1 mei 2015, nr. ak_14 _ 678, ECLI:NL:RBOVE:2015:2197, *Belastingblad* 2015/301.

² *Kamerstukken II* 1967/68, 9324, nr. 3 (MvT).

³ Artikel 11 lid 1 sub a onder 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

2.1.2 Definitie ‘bouwterrein’

Voorheen werd voor de btw als bouwterrein beschouwd: de onbebouwde grond

- 1) waaraan bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden;
- 2) ten aanzien waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond;
- 3) in de omgeving waarvan voorzieningen worden of zijn getroffen; of
- 4) ter zake waarvan een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit is verleend, met het oog op de bebouwing van de grond.⁴

Voorgenoemde definitie van ‘bouwterrein’ is echter per 1 januari 2017 veranderd. Dit is naar aanleiding van het oordeel van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) in het arrest *Woningstichting Maasdriel*.⁵

Woningstichting Maasdriel

In de zaak *Woningstichting Maasdriel* oordeelt het HvJ EU dat de uitleg van het Nederlandse begrip ‘bouwterrein’ beperkter is dan de uitleg die het HvJ EU geeft aan de definitie zoals deze staat in de Btw-richtlijn. Als gevolg hiervan is de Nederlandse wetgeving aangepast, en is aan bouwterreinen een ruimere uitleg gegeven.

Casus: de gemeente Maasdriel verkoopt aan Woningstichting Maasdriel een perceel grond. Hierop zouden woningen en kantoren worden gebouwd. Er is echter nog geen bouwvergunning verleend. Volgens de Belastingdienst is hiermee nog geen sprake van een ‘bouwterrein’ en zou de levering vrijgesteld van btw zijn. Hierdoor kan de Woningstichting geen beroep doen op de in dit geval meer gunstige vrijstelling van de overdrachtsbelasting.⁶

Het HvJ EU oordeelt dat de regeling rond bouwterreinen een uitzondering is op de vrijstelling. Deze vrijstelling dient strikt te worden uitgelegd, en de uitzonderingen op de vrijstelling ruim. Het is noodzakelijk dat alle onbebouwde terreinen die bestemd zijn om te worden bebouwd onder de definitie van ‘bouwterrein’ vallen. Dit zou anders in strijd zijn met de fiscale neutraliteit.

In lijn met het arrest *Woningstichting Maasdriel* wordt per 1 januari 2017 onder bouwterreinen verstaan: onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen.⁷

Verder volgt uit het arrest dat een terrein als bouwterrein in de zin van de Btw-richtlijn kan worden aangemerkt, wanneer uit een beoordeling van alle omstandigheden – met inbegrip van de intentie van partijen, mits deze wordt ondersteund met objectieve

⁴ Artikel 11 lid 4 (oud) Wet op de omzetbelasting 1968.

⁵ HvJ EU 17 januari 2013, nr. C-543/11, ECLI:EU:C:2013:20, *BNB* 2013/85.

⁶ Artikel 11 lid 1 sub a onder 1 Wet op de omzetbelasting 1968 juncto artikel 15 lid 1 sub a Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

⁷ Artikel 11 lid 6 Wet op de omzetbelasting 1968.

gegevens – blijkt dat op de datum van levering het desbetreffende terrein daadwerkelijk bestemd was om te worden bebouwd. Met andere woorden, de bedoeling van partijen – het (weer) bebouwen van de grond – is van belang bij de uitleg van het begrip ‘bouwterrein’. Van een ‘objectief gegeven’ is in elk geval sprake indien aan een van de vier voorwaarden uit de oude wetgeving is voldaan.⁸

Enkele voorbeelden van ‘objectieve gegevens’ aansluitend op de voorwaarden uit de oude wetgeving zijn:

- bij het bewerken van de grond: het egaliseren van de grond en het verwijderen van struiken en bomen;
- bij het treffen van voorzieningen die uitsluitend dienstbaar zijn aan de grond: het graven van een bouwput en het aftakken van het hoofdriool tot aan de perceelgrens;
- bij het treffen van voorzieningen in de omgeving van de grond: de aanleg van een hoofdriool en de aanleg van bouwwegen.⁹

Er zijn ook andere objectieve gegevens waaruit kan blijken dat het terrein op het moment van de levering bestemd was om te worden bebouwd. Denk bijvoorbeeld aan een aangevraagde maar nog niet verleende omgevingsvergunning, of gemaakte architectkosten die betrekking hebben op het te bouwen gebouw op het betreffende terrein.¹⁰

Het volgende voorbeeld illustreert de gevolgen van een ruimere definitie van het begrip ‘bouwterrein’.

Ondernemer X bezit een stuk onbebouwde grond. Op of nabij dit stuk grond zijn nog geen voorzieningen getroffen met het oog op bebouwing. X heeft enkel een omgevingsvergunning aangevraagd, die nog niet is verleend. In 2016 zou in deze situatie nog geen sprake zijn van een bouwterrein. Sinds 2017 is dit wél het geval.

⁸ Hiermee wordt het eerder genoemde artikel 11 lid 4 (oud) Wet op de omzetbelasting 1968 bedoeld.

⁹ ‘Levering van een bouwterrein’,

https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/onroerende_zaken/levering_onroerende_zaak/levering_van_een_bouwterrein.

¹⁰ Zie *Kamerstukken II* 2016/17, 34552, nr. 3.

Don Bosco

Niet alleen onbebouwde, maar ook bebouwde grond kan in bepaalde gevallen kwalificeren als bouwterrein. Dit is sinds het arrest *Don Bosco*.¹¹

Casus: verkoper levert een stuk grond met daarop een gebouw aan koper (scholengemeenschap Don Bosco). De verkoper zal dit gebouw, na de levering, nog slopen.

Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HvJ EG) oordeelt dat sprake is van een samenstel van prestaties, namelijk de levering van het terrein met gebouw enerzijds en de sloopactiviteiten anderzijds. Hierdoor is de handeling als geheel aan te merken als de levering van een (onbebouwd) bouwterrein, en valt de levering niet onder de btw-vrijstelling.¹²

Voorwaarde is wel dat de verkoper het bebouwde gedeelte zelf (voor eigen rekening en risico) sloopt of laat slopen. Is het de koper die sloopt of laat slopen, dan is geen sprake van de levering van een bouwterrein.¹³ Dit is ook het geval indien reeds gedeeltelijk gesloopt is door de verkoper.¹⁴

Een stuk grond waarbij slechts een klein deel zal worden bebouwd, kan in bepaalde gevallen toch in het geheel kwalificeren als één bouwterrein. Dit is indien het te bebouwen gedeelte naar de omstandigheden beoordeeld niet los kan worden gezien van de rest van het stuk grond. Een voorbeeld hiervan is de hierna te bespreken procedure.¹⁵

Wonen in natuur

Uit de casus 'Wonen in natuur' volgt dat een perceel bestaande uit 75 procent natuur en 25 procent (toekomstige) woonruimte één bouwterrein vormt. Een dergelijk perceel vormt namelijk één levering voor één prijs. Het is in casu niet mogelijk om uitsluitend het natuurdeel of uitsluitend het bouwdeel (lees: woondeel) te verkopen. Verder volgt uit het bestemmingsplan dat het woongenot voorop staat, waarbij het bijbehorende stuk natuur het woongenot versterkt.

¹¹ HvJ EG 19 november 2009, nr. C-461/08, ECLI:EU:C:2009:722 (*Don Bosco*).

¹² Hierdoor is de levering juist wél vrijgesteld voor de overdrachtsbelasting. Dit komt door de zogenoemde samenloopvrijstelling van artikel 15 lid 1 sub a Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970.

¹³ Zie HvJ EG 4 september 2019, nr. C-71/18, ECLI:EU:C:2019:660 (*KPC Herning*).

¹⁴ Zie HvJ EG 12 juli 2012, nr. C-326/11, ECLI:EU:C:2012:461 (*Komen en Zonen Beheer*).

¹⁵ Rechtbank Noord-Nederland 31 augustus 2021, nr. AWB - 20 _ 2256, ECLI:NL:RBNNE:2021:3700.

2.1.3 Onbebouwde grond niet zijnde bouwterrein

In bepaalde gevallen kwalificeert onbebouwde grond niet als bouwterrein. Dit is onder andere bij een perceel (onbebouwde) grond waarin zich nog oude heipalen bevinden die in de grond blijven en verder geen functie meer zullen vervullen voor een nieuw te realiseren opstal. Ook is sprake van onbebouwde grond niet zijnde een bouwterrein bij percelen grond waar enkel reguliere leidingen liggen voor bijvoorbeeld water, gas, of elektriciteit. Voorwaarden zijn dat deze leidingen niet alleen aan het betreffende perceel dienstbaar zijn, en dat ze geen functie meer zullen vervullen voor op dat perceel eventueel nieuw te realiseren opstal.¹⁶

¹⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 september 2013 (*Stcrt.* 2013, 26851).

2.2 Belang voor de Wet WOZ

Zoals eerder vermeld is de btw-definitie van bouwterreinen ook van toepassing voor de WOZ-waardering. Uit de wetgeving en jurisprudentie van de btw kan men dus herleiden wanneer een stuk grond kwalificeert als bouwterrein. Hierna zullen de gevolgen van de kwalificatie van grond als bouwterrein voor de Wet WOZ aan bod komen. Dit zal worden gedaan aan de hand van een wettelijk kader en jurisprudentie.

2.2.1 Wettelijk kader

De Wet WOZ bepaalt dat aan een onroerende zaak een waarde wordt toegekend.¹⁷ De vraag of de btw invloed heeft op deze waarde, hangt af van het toe te passen waardebegrip en het uiteindelijke gebruik.

Artikel 17 van de Wet WOZ kent in principe drie waardebegrippen. De eerste is de waarde in het economische verkeer (WEV) of ‘marktwaaarde’.¹⁸ Dit waardebegrip is het uitgangspunt in de WOZ-waardering. De WEV is de prijs die de beste koper zou betalen indien de zaak na de optimale voorbereiding op de meest geschikte wijze te koop zou worden aangeboden.¹⁹ De WEV is een objectieve maatstaf die geen rekening houdt met de persoonlijke omstandigheden van de betreffende eigenaar. Hierdoor houdt de WEV ook geen rekening met de vraag of een eigenaar al dan niet recht heeft op vooraftrek van btw. Uitgangspunt is aldus dat de aan de eigenaar in rekening gebrachte btw onderdeel uitmaakt van de prijs die de eigenaar bereid is te betalen, ongeacht of de eigenaar de btw in aftrek kan brengen, aangezien het recht op aftrek een persoonlijke omstandigheid betreft.²⁰

Dit ligt anders bij het tweede waardebegrip, de gecorrigeerde vervangingswaarde (GVW).²¹ Dit waardebegrip is een wetsfictie, doordat zij uitgaat van de waarde die de onroerende zaak voor de eigenaar zelf heeft (in economisch opzicht). De GVW is het – nog wegens eventuele technische en functionele veroudering te corrigeren – offer (de stichtingskosten of de aanschaffingsprijs) voor een nieuw object, die identiek is aan het bestaande.²² Tot deze stichtings- of aanschaffingskosten behoort niet de ter zake van die stichting of aanschaffing aan de ondernemer in rekening gebrachte btw voor zover de ondernemer die btw in aftrek kan brengen.²³ Het eventuele recht op vooraftrek van btw kan bij de GVW aldus wél van belang zijn. Mede van belang is welke activiteiten met het object worden verricht. Zijn de activiteiten vrijgesteld van btw, dan is de objectwaarde inclusief btw, doordat de btw niet kan worden verrekend. Dit is bijvoorbeeld bij een schoolgebouw dat wordt gebruikt voor het geven van

¹⁷ Artikel 17 lid 1 Wet WOZ. Op het begrip ‘onroerende zaak’ wordt in het volgende hoofdstuk van dit onderzoek dieper ingegaan.

¹⁸ Artikel 17 lid 2 Wet WOZ.

¹⁹ *Kamerstukken II* 1993/94, 22885, nr. 36.

²⁰ Zie Hoge Raad 8 augustus 2003, nr. 38085, ECLI:NL:HR:2003:AI0924, *BNB* 2003/347.

²¹ Artikel 17 lid 3 Wet WOZ.

²² Volgt uit artikel I van de wet van 22 december 1982 (*Stb.* 723).

²³ Zie Hoge Raad 8 juli 1992, nr. 27003, ECLI:NL:HR:1992:ZC5030, *BNB* 1992/297.

(basis)onderwijs. Nu deze activiteit is vrijgesteld van btw²⁴, hoeft de btw-positie van de eigenaar niet meer te worden beoordeeld.²⁵

Net als voor woningen geldt voor niet-woningen in beginsel de WEV, maar indien de GVW leidt tot een hogere waarde, wordt de GVW toegepast.²⁶ Dit is doorgaans het geval bij incurante niet-woningen, zoals ziekenhuizen, schoolgebouwen en windmolens.

Bij een gebouwd eigendom in aanbouw is het derde waardebegrip, de vervangingswaarde (VW), van toepassing. Onder ‘gebouwd eigendom in aanbouw’ wordt verstaan een (gedeelte van een) onroerende zaak waarvoor een omgevingsvergunning voor een bouwactiviteit is verleend en dat door bouw nog niet geschikt is voor gebruik overeenkomstig zijn beoogde bestemming.²⁷ De VW geldt zowel voor woningen als niet-woningen. Bij het bepalen van de VW gaat de gemeente uit van de grondwaarde en de gemaakte bouwkosten (de geobjectiveerde stichtingskosten van de opstal in aanbouw). Bij de berekening van de bouwkosten vindt een correctie naar het voortgangpercentage van de bouw plaats. In hoeverre inclusief of exclusief btw moet worden gerekend, is afhankelijk van het te hanteren waardebegrip bij de uiteindelijke bestemming van het object in aanbouw. Is het waardebegrip de WEV (dit is bij woningen en courante niet-woningen in aanbouw), dan moet de waarde inclusief btw worden gerekend. Is het waardebegrip de GVW, dan hangt het van eerder genoemde omstandigheden af of de waarde inclusief dan wel exclusief btw is.²⁸

Een andere vraag die in dit kader speelt, is of de onroerende zaak ‘nieuw’ dan wel een ‘bouwterrein’ is. Dit hangt samen met de eerder besproken regeling in de btw-wetgeving. De levering van een (gedeelte van een) gebouw plus bijbehorend terrein vóór, op of uiterlijk twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming (een ‘nieuwe onroerende zaak’), alsmede de levering van een bouwterrein, is niet vrijgesteld van de btw.²⁹

Is sprake van een ‘nieuwe onroerende zaak’, dan gelden de volgende uitgangspunten. Indien de WEV als waardebegrip moet worden gehanteerd, dan is de WOZ-waarde inclusief btw. Dit is anders bij de GVW. Zoals eerder vermeld, spelen eventuele vrijgestelde btw-activiteiten en de btw-positie van de eigenaar bij dit waardebegrip een rol. Worden met het object activiteiten verricht die zijn vrijgesteld van de btw, dan is de waarde van het object inclusief btw. Is dit niet het geval, dan dient de btw-positie van de eigenaar te worden getoetst. Kan de eigenaar de geheven btw in aftrek brengen, dan vormt deze btw geen op de vervanging drukkende kostenpost en dient deze niet in de waardering te worden betrokken. Kan de eigenaar daarentegen de btw niet in aftrek

²⁴ Artikel 11 lid 1 sub o onder 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

²⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 8 oktober 2021, nr. AWB - 19 _ 6803, ECLI:NL:RBZWB:2021:5171.

²⁶ Volgt uit artikel 17 lid 3 Wet WOZ.

²⁷ Artikel 17 lid 4 Wet WOZ.

²⁸ Waarderingskamer, *Waarderingsinstructie jaarlijkse waardebeoordeling*, Den Haag: Waarderingskamer 2019, p. 310-312.

²⁹ Artikel 11 lid 1 sub a onder 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

brengen, dan wordt inclusief btw gewaardeerd. De btw is dan immers een onderdeel van de vervangingskosten.

Het voorgenoemde schematisch weergegeven:

Artikel Wet WOZ	Waardebegrip	WOZ-waarde ‘nieuwe onroerende zaak’ incl. btw?
17 lid 2	Uitgangspunt: WEV	Ja, ongeacht het feit dat de eigenaar btw in aftrek kan brengen
17 lid 3	Ook voor niet-woningen: in beginsel WEV, tenzij GVW hoger is.	Bij WEV: ja. Bij GVW: nee, mits 1) de met het object verrichte activiteiten niet zijn vrijgesteld voor de btw, en 2) de eigenaar de btw in aftrek kan brengen
17 lid 4	Gebouwd eigendom in aanbouw: VW	Afhankelijk van het te hanteren waardebegrip bij de uiteindelijke bestemming van het object in aanbouw

Bij de levering van een bouwterrein zijn de gevolgen voor de WOZ anders dan bij de levering van een nieuwe onroerende zaak. Zoals eerder vermeld, geldt voor bouwterreinen geen tweejaarstermijn. Deze levering is aldus altijd belast met btw.³⁰ Gevolg is dat de WOZ-waarde van bouwterreinen altijd inclusief btw wordt berekend. Als waardebegrip wordt de WEV gehanteerd. Doordat bouwterreinen enkel uit onbebouwde grond bestaan, is er geen vervangingswaarde te bepalen. Pas op het moment dat sprake is van een ‘gebouwd eigendom in aanbouw’, moet de VW als waardebegrip worden gebruikt.

Schematisch kan bovenstaande als volgt worden weergegeven:

Waardebegrip	Levering bouwterrein: incl. btw?
WEV	Ja. De btw-positie van de eigenaar speelt verder geen rol.
GVW	Niet van toepassing.
VW	Niet van toepassing.

³⁰ Artikel 11 lid 1 sub a onder 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

2.2.2 Jurisprudentie

Een voorbeeld van jurisprudentie waaruit blijkt dat de btw van invloed kan zijn op de WOZ-waardering, is het volgende.³¹

Gerechtshof Amsterdam 2018

Casus: belanghebbenden kopen een stuk grond van de gemeente voor €660.000, exclusief btw. Op dit stuk grond wordt een benzinstation gebouwd. Twee maanden daarvoor heeft de gemeente dit stuk grond aangekocht voor een bedrag van €268.605. Op de datum van de overdracht is reeds een vergunning aangevraagd, maar deze is nog niet verleend. Voldoende duidelijk is wel dat deze zou worden verleend.

Vraag is nu of de WOZ-waarde van de bouwgrond inclusief of exclusief btw is.

Het hof gaat in op de twee waardebegrippen van artikel 17 Wet WOZ. Vervolgens oordeelt het hof dat bij de waardering van het stuk bouwgrond moet worden uitgegaan van de WEV. Pas op het moment dat sprake is van ‘gebouwd eigendom in aanbouw’, mag de GVW worden toegepast.³² In casu is dat echter niet het geval. Het hof verwijst hiervoor naar de Memorie van Toelichting.³³ Hieruit volgt dat de wetgever met artikel 17 lid 4 Wet WOZ slechts een praktische oplossing biedt voor de complexe WEV-waardering van een opstal in aanbouw. Met betrekking tot de waarde van bouwgrond spelen dergelijke problemen niet. In casu gaat het niet om de waardering van opstal, maar slechts om de waardering van grond. Hierdoor is geen ‘gebouwd eigendom in aanbouw’ aanwezig, en is waardering op grond van artikel 17 lid 4 Wet WOZ niet van toepassing.

Nu de bouwgrond een ‘niet-woning’ is, moet de hoogste van de twee waarderingsmaatstaven worden toegepast.³⁴ Dit is in casu de WEV. Daarom is de WOZ-waarde inclusief 21% btw.³⁵ Nu dit het geval is, komt er €138.600 (21% btw) bovenop de koopprijs van €660.000.

Uit bovengenoemde uitspraak volgt dat een stuk bouwgrond waarop nog niet is gestart met de bouw, voor de WOZ inclusief btw zal worden gewaardeerd. Met andere woorden, zolang sprake is van een bouwterrein (en nog geen object in aanbouw), is de WOZ-waarde inclusief btw. Het feit dat de eigenaar de btw kan aftrekken speelt in casu geen rol, doordat moet worden uitgegaan van de WEV. Verder benadrukt het hof dat het toepassen van de GVW bij in aanbouw zijnde objecten slechts een praktische oplossing is (die niets te maken heeft met de WEV-benadering).

³¹ Gerechtshof Amsterdam 13 februari 2018, nr. 16/00466, ECLI:NL:GHAMS:2018:1610, *Belastingblad* 2018/254.

³² Artikel 17 lid 4 Wet WOZ.

³³ *Kamerstukken II*, 2003/04, 29612, nr. 3 (MvT).

³⁴ Zie artikel 17 lid 3 Wet WOZ.

³⁵ Voor de btw-tarieven: zie artikel 9 Wet op de omzetbelasting 1968.

Ook in de casus die hierna aan bod komt, gaat het over de link tussen bouwterreinen enerzijds en de WOZ-waardering anderzijds.³⁶

Hoge Raad 2011 (GVW universiteitscomplex)

Casus: in geschil is of de waarde van een universiteitscomplex juist is vastgesteld. Het complex bestaat onder meer uit weilanden, wegen en gronden uitgegeven in erfpacht. Daarnaast behoren tot het complex 'overige gronden' zoals een natuurmonument, groenstroken en bermen.

Vraag is of bij de GVW de vervangingswaarden van de verscheidene soorten gronden op het complex inclusief of exclusief btw moeten worden bepaald.

De Hoge Raad oordeelt dat het hof ten onrechte heeft bepaald dat alle gronden uitsluitend inclusief btw zouden zijn geleverd aan belanghebbende. Belanghebbende stelt namelijk dat slechts een deel van de gronden voor bebouwing is bestemd, waardoor slechts een deel van de WOZ-waarde (betrekking hebbende op het gedeelte dat is aan te merken als 'bouwterrein') inclusief btw moet worden gewaardeerd. De 'overige gronden' zouden volgens belanghebbende in aanmerking moeten worden genomen tegen een waarde exclusief btw. Nadere motivatie van het hof waarom dit niet zou zijn, ontbreekt echter. Daarom volgt (terug)verwijzing.

³⁶ Hoge Raad 21 oktober 2011, nr. 10/01252, ECLI:NL:HR:2011:BT8739, *Belastingblad* 2011/1178, m.nt. F.J.H.L. Makkinga.

In de aansluitende verwijzingszaak moet het hof zich buigen over de vraag of de levering van de ‘overige gronden’ inclusief of exclusief btw is.³⁷

Verwijzingszaak Gerechtshof 's-Gravenhage 2012 (GVW universiteitscomplex)

Onder de ‘overige gronden’ van het universiteitscomplex valt onder meer Fort Hoofddijk en de bijbehorende botanische tuin. Gezien de aard en bestemming van deze gronden is volgens het hof hier geen sprake van bouwterreinen.³⁸

Hetzelfde geldt met betrekking tot de overige cultuurgronden. Volgens het hof zijn dit ook geen bouwterreinen, nu de gemeente niet aannemelijk heeft gemaakt dat ten aanzien van deze gronden bewerkingen plaatsvinden of hebben plaatsgevonden dan wel voorzieningen worden of zijn getroffen met het oog op de bebouwing van die gronden dan wel dat er een omgevingsvergunning is afgegeven.

Ten aanzien van de groenstroken, bermen en het rest- en snippergroen heeft de gemeente evenmin aannemelijk gemaakt dat sprake is van bouwterreinen. Het gaat hierbij namelijk om kleine stukken grond die reeds bij de aankoop niet bestemd zijn om te worden bebouwd. De gemeente heeft weliswaar in algemene bewoordingen gesteld dat deze gronden dienstbaar zijn aan de gebouwen, maar heeft deze stelling volgens het hof op geen enkele manier concreet gemaakt.

Nu geen sprake is van ‘bouwterreinen’, is de levering van de gronden door gemeente aan belanghebbende een vrijgestelde levering voor de btw.³⁹ Daarom dienen deze gronden in aanmerking te worden genomen tegen een waarde exclusief btw.

Uit voorgaande uitspraak volgt tevens dat de bewijslast bij de (heffingsambtenaar van de) gemeente ligt. Het hof wijst in dit kader op het feit dat de levering van bouwterreinen een uitzondering is op de hoofdregel dat levering van (overige) gronden vrijgesteld is van btw. De uitzondering kan aldus alleen worden toegepast indien de gemeente aannemelijk maakt dat sprake is van bouwterreinen.

³⁷ Gerechtshof 's-Gravenhage 31 oktober 2012, nr. BK-11-00859, ECLI:NL:GHSGR:2012:BY8212, *Belastingblad* 2013/68.

³⁸ In de zin van artikel 11 lid 1 sub a onder 1 juncto lid 4 (oud) Wet op de omzetbelasting 1968.

³⁹ Op grond van artikel 11 lid 1 sub a Wet op de omzetbelasting 1968.

Hierna volgt een ander voorbeeld uit de jurisprudentie waarin naar voren komt dat het al dan niet aanwezig zijn van bouwterreinen gevolgen kan hebben voor de WOZ-waarde.⁴⁰

Rechtbank Overijssel 2015 (GVW sportcomplex)

Casus: in geschil is de waarde van een sportcomplex, bestaande uit onder meer vier voetbalvelden, een tribune, kantines, was- en kleedruimten en lichtmasten. Hierbij is tevens de vraag of de levering van het complex de levering van een bouwterrein betreft, waardoor deze al dan niet moet worden vrijgesteld van btw.

De rechtbank overweegt dat voor de bepaling van de GVW van gronden moet worden uitgegaan van de kosten die de huidige eigenaar zou moeten maken om de gronden te verwerven, en voorts dat tot deze kosten behoort de btw die door die eigenaar niet kan worden verrekend. Daarbij moet ervan worden uitgegaan dat bij de levering van die gronden de ter zake geldende btw-regeling juist wordt toegepast.⁴¹

Daarna oordeelt de rechtbank dat de gemeente niet aannemelijk heeft kunnen maken dat de levering van het gehele sportcomplex inclusief btw is. Nu belanghebbende niet heeft aangegeven welke delen wel en welke delen niet inclusief btw moeten worden gewaardeerd, maakt de rechtbank hier zelf een afweging over. Zij bepaalt ten aanzien van de voetbalvelden dat geen sprake is van bouwterreinen.⁴² De overige delen worden wél aangemerkt als bouwterreinen. De levering van het sportcomplex is aldus slechts deels vrijgesteld van btw. De rechtbank bepaalt de WOZ-waarde van het sportcomplex in goede justitie.

Overigens volgt uit latere rechtspraak dat bij de waardebepaling van een sportcomplex geen btw moet worden gerekend over niet-bebouwde grond (restgrond onder en om de sportvelden).⁴³

⁴⁰ Rechtbank Overijssel 1 mei 2015, nr. ak_14 _ 678, ECLI:NL:RBOVE:2015:2197, *Belastingblad* 2015/301.

⁴¹ Volgt uit het eerder besproken arrest Hoge Raad 21 oktober 2011, nr. 10/01252, ECLI:NL:HR:2011:BT8739, *Belastingblad* 2011/1178, m.nt. F.J.H.L. Makkinga.

⁴² Hiervoor verwijst de rechtbank naar Gerechtshof Amsterdam 18 december 2014, nrs. 13/00637 en 13/00638, ECLI:NL:GHAMS:2014:5832, *Belastingblad* 2015/155.

⁴³ Rechtbank Gelderland 1 september 2017, nr. AWB - 16 _ 5998, ECLI:NL:RBGEL:2017:4496, *Belastingblad* 2017/409.

2.3 Verband met de OZB

De verandering van een onbebouwd stuk grond in een bouwterrein kan van invloed zijn op de (hoogte van) de verschuldigde OZB.⁴⁴ De tarieven zijn namelijk een percentage van de WOZ-waarde van de betreffende onroerende zaak.⁴⁵ Zoals hiervoor besproken zijn bouwterreinen uitgezonderd van de btw-vrijstelling, waardoor de WOZ-waarde onder omstandigheden inclusief btw in aanmerking moet worden genomen. Deze hogere WOZ-waarde leidt vervolgens tot een hoger bedrag aan te betalen OZB dan in de situatie waar het betreffende stuk grond niet zou kwalificeren als bouwterrein.

Een vraag die zich kan voordoen bij bouwterreinen in combinatie met de OZB, gaat om het volgende. Bij niet-woningen, zoals bouwterreinen, kan zowel een OZB voor eigenaren als een OZB voor gebruikers worden geheven.⁴⁶ Vraag is dan in welke gevallen gemeenten voor een bouwterrein zowel een ‘eigenaren-OZB’ als een ‘gebruikers-OZB’ kunnen heffen.

Van belang hierbij is het begrip ‘gebruik’. Uit vaste rechtspraak volgt dat in dit kader onder ‘gebruik’ wordt verstaan ‘het metterdaad bezigen van de onroerende zaak ter bevrediging van de behoeften’.⁴⁷ Of bij bouwterreinen sprake is van dergelijk ‘gebruik’ – en daarmee tevens van een rechtvaardiging voor gemeenten om gebruikers-OZB te heffen – valt te herleiden uit de hierna te bespreken jurisprudentie.

⁴⁴ Voor de wettelijke bepalingen van de OZB: zie artikel 220 e.v. Gemeentewet.

⁴⁵ Artikel 220c juncto 220f Gemeentewet.

⁴⁶ Volgt uit artikel 220 Gemeentewet. Zie hiervoor uitgebreider hoofdstuk 3.

⁴⁷ Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 7 oktober 1998, nr. 33767, ECLI:NL:HR:1998:AA2318, *Belastingblad* 1998/878 en 1998/879.

Bouwterrein: gebruikers-OZB? Hof: ja. Hoge Raad: nee.

Casus: X is eigenaar van twee percelen bouwgrond. Zij is voornemens hierop onder meer een hotel te bouwen. De vergunning voor de eerste bouwfase is in december 2007 verleend, de vergunning voor de tweede bouwfase in april 2008. Op toestandsdatum 1 januari 2008 hebben nog geen bouwwerkzaamheden plaatsgevonden; de eerste paal wordt pas augustus 2008 de grond ingeslagen.

In geschil is of de gemeente terecht aan X een aanslag gebruikers-OZB voor het belastingjaar 2008 heeft opgelegd.

Volgens het hof heeft de gemeente de aanslag gebruikers-OZB terecht opgelegd. X heeft de onroerende zaak niet laten 'rusten', maar hield het aan in afwachting van de benodigde vergunning voor de bouw. Gelet hierop dient te worden beoordeeld dat het bouwterrein aan X voor het belastingjaar 2008 ter beschikking stond en dat zij deze metterdaad bezigde ter bevrediging van de eigen behoefte. Oftewel, dat sprake was van 'gebruik'.⁴⁸

De Hoge Raad oordeelt, in tegenstelling tot het hof, dat hier geen sprake is van 'gebruik'. In casu is namelijk sprake van percelen bouwgrond waarop in het geheel nog geen werkzaamheden zijn verricht. Daarbij houdt X de grond slechts aan in afwachting van de vergunning voor de bouwactiviteiten. De enkele omstandigheid dat de onroerende zaak aan X ter beschikking stond, is onvoldoende om X aan te kunnen merken als gebruiker, aldus de Hoge Raad.⁴⁹

Oftewel, bij een bouwterrein mag de gemeente geen gebruikers-OZB heffen, indien:

1. Belanghebbende op het stuk grond in het geheel nog geen bouwwerkzaamheden heeft verricht of laten verrichten (hieronder vallen ook werkzaamheden ter voorbereiding op de bebouwing, zoals het weghalen van struiken en bomen), en;
2. Belanghebbende slechts in afwachting is van de vergunning(en) voor de bouw. Dit geldt (blijkbaar) ook indien een van de bouwvergunningen al is verleend, maar de andere vergunning(en) nog niet.

Dat op de toestandsdatum het bouwterrein ter beschikking staat aan belanghebbende, doet daar niet aan af.

⁴⁸ Gerechtshof 's-Gravenhage 8 juni 2010, nr. BK-09/00656, ECLI:NL:GHSGR:2010:BM8501, *Belastingblad* 2010/1049.

⁴⁹ Hoge Raad 6 januari 2012, nr. 10/02780, ECLI:NL:HR:2012:BV0250, *Belastingblad* 2012/210.

De situatie lijkt te veranderen indien belanghebbende een bouwterrein heeft, en reeds in het bezit is van de vergunning(en) om te bouwen op dat terrein. Dit volgt uit de hierna te bespreken uitspraak.⁵⁰

Bouwterrein + reeds verleende vergunning: wél gebruikers-OZB

Casus: X is eigenaar van een bouwterrein waarop verder nog niks staat. Op het terrein zal een woning worden gebouwd. De bouwwerkzaamheden starten in februari 2007. X is op toestandsdatum 1 januari 2007 reeds in het bezit van een vergunning.

In geschil is of de gemeente terecht een aanslag gebruikers-OZB aan X heeft opgelegd.

De rechtbank oordeelt dat sprake is van ‘gebruik’, nu X op toestandsdatum 1 januari 2007 reeds in het bezit was van een bouwvergunning en het perceel bouwgrond aanhield ter bevrediging van de eigen behoefte, namelijk de bouw op zijn stuk grond. X moet dus naast een eigenaren-OZB tevens een OZB voor gebruikers betalen.

Drie jaar later oordeelt dezelfde rechtbank (Breda) in een vergelijkbare casus, na het eerder aan bod gekomen arrest van de Hoge Raad in 2012, dat de gemeente géén aanslag gebruikers-OZB had mogen opleggen. Verschil met de uitspraak uit 2009 is echter dat belanghebbende in de uitspraak van 2012 nog in afwachting was van de te verlenen bouwvergunning.⁵¹

Het op de toestandsdatum in handen hebben van de bouwvergunning lijkt dus een cruciale rol te spelen als het gaat om het al dan niet mogen opleggen van een aanslag gebruikers-OZB. Heeft belanghebbende nog niks gedaan met zijn (onbebouwde) stuk grond, en is hij in afwachting van de bouwvergunning, dan is hij geen gebruikers-OZB verschuldigd. Heeft belanghebbende nog niks gedaan met zijn stuk (onbebouwde) grond, maar heeft hij de benodigde bouwvergunning dan wel alle benodigde bouwvergunningen reeds in handen op de toestandsdatum, dan mag de gemeente wél gebruikers-OZB aan hem opleggen.

⁵⁰ Rechtbank Breda 11 maart 2009, nr. AWB 08/2883, ECLI:NL:RBBRE:2009:BI0218, *Belastingblad* 2009/637.

⁵¹ Rechtbank Breda 4 juli 2012, nr. 11/6469, ECLI:NL:RBBRE:2012:BX7596, *Belastingblad* 2012/561.

Voorbeeld: X is eigenaar van een stuk agrarische grond. Dit zal mogelijk in de toekomst worden bebouwd. Vooralsnog zijn geen bouwvergunningen afgegeven. Met het stuk grond doet X op dit moment niks; er vindt geen enkele vorm van bedrijfsvoering plaats (de vrijstelling voor de ten behoeve van de landbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond⁵² is hier dus niet van toepassing). Vraag: mag de gemeente naast een eigenaren-OZB ook een gebruikers-OZB opleggen aan X?

Uit de behandelde jurisprudentie volgt dat de gemeente hier geen gebruikers-OZB mag opleggen aan X. Immers, X heeft op het stuk grond in het geheel nog geen bouwwerkzaamheden verricht of laten verrichten. Ook zijn nog geen bouwvergunningen afgegeven. Of X überhaupt in afwachting is van een vergunning, wordt in deze casus in het midden gelaten.

Er zijn ook andere gevallen waarin belanghebbende zelf niks doet zijn grond, maar de gemeente volgens de rechter juist wel een aanslag gebruikers-OZB mag opleggen. Dit is bijvoorbeeld in het geval van bospercelen, zoals in de volgende uitspraak.⁵³

Bospercelen: wél gebruikers-OZB

Casus: Y is eigenaar van twee voor publiek toegankelijke bospercelen. In geschil is of de gemeente terecht een aanslag gebruikers-OZB heeft opgelegd aan Y.

Volgens het hof is sprake van ‘gebruik’. Om dit te kunnen bepalen, is het van belang om te kijken naar de aard van het object. De mogelijkheid van Y om het bosperceel te gebruiken naar zijn bestemming acht het hof voldoende om Y als gebruiker aan te merken. Dat Y zelf niet van die mogelijkheid gebruikmaakt, doet daar niet aan af.

Ook het feit dat de gemeente in de voorgaande jaren Y niet als gebruiker heeft aangemerkt, maakt niet dat Y geen aanslag gebruikers-OZB kan worden opgelegd. Er zijn in het verleden verder geen toezeggingen gedaan door de gemeente.

In deze casus is het volgens de rechter dus voor gemeenten toegestaan om een aanslag gebruikers-OZB op te leggen. Overigens benadrukt het hof daarbij wel dat het metterdaad bezigen van een bosperceel niet hetzelfde hoeft te zijn als het metterdaad bezigen van bijvoorbeeld een bouwterrein.

⁵² Artikel 220d lid 1 sub a Gemeentewet.

⁵³ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 31 augustus 2018, nrs. 17/00630, 17/00631 en 17/00632, ECLI:NL:GHSHE:2018:3700, *Belastingblad* 2019/29.

Een andere situatie doet zich voor indien op het oorspronkelijke bouwterrein de bouwwerkzaamheden reeds zijn aangevangen, zonder dat het te bouwen object op de toestandsdatum gereed is. Ook over deze situatie heeft de Hoge Raad zich uitgesproken, in onderstaande uitspraak.⁵⁴

Object in aanbouw: wél gebruikers-OZB

Casus: X laat in 2000 op zijn stuk bouwgrond een kantoor bouwen, bestemd voor verkoop en verhuur. In de loop van 2001 is het kantoorgebouw gereed. Op de toestandsdatum was de opstal voor zeventig procent gereed.

In geschil is of de gemeente terecht een aanslag gebruikers-OZB heeft opgelegd aan X.

De Hoge Raad bepaalt dat de gemeente X terecht heeft betrokken in de gebruikers-OZB. *“Wie ter bevrediging van eigen behoefte een opstal (ver)bouwt of laat (ver)bouwen op hem ter beschikking staande grond, gebruikt die grond (en wat daarmee duurzaam is verenigd) (...). Indien hij (ver)bouwt of laat (ver)bouwen met het oogmerk de zaak na gereedkoming van de bouw te bezigen voor eigen gebruik, dan wel te verhuren (of op andere titel aan een ander in gebruik te geven), dan wel te verkopen, is sprake van bevrediging van eigen behoefte.”*

Dat de gemeente bij een object in aanbouw naast een eigenaren-OZB ook een gebruikers-OZB mag opleggen, wordt tevens bevestigd in latere rechtspraak.⁵⁵

⁵⁴ Hoge Raad 8 augustus 2008, nr. 41654, ECLI:NL:HR:2008:BC5812, *Belastingblad* 2008/1081.

⁵⁵ Zie bijvoorbeeld Rechtbank Oost-Brabant 17 mei 2016, nr. 16_104, ECLI:NL:RBOBR:2016:2511.

Ook indien belanghebbende eigenaar is van een leeg object dat getransformeerd gaat worden, staat het gemeenten vrij naast een OZB voor eigenaren tevens een OZB voor gebruikers te heffen. Dit volgt onder meer uit de hierna te bespreken uitspraak.⁵⁶

Transformatie-object: wél gebruikers-OZB

Casus: X is eigenaar van een voormalig kantoorpand. In december 2017 heeft hij een omgevingsvergunning aangevraagd om het pand te transformeren naar woningen. In maart 2018 is de vergunning verleend.

Voor het belastingjaar 2018 legt de gemeente aan X naast een aanslag eigenaren-OZB ook een aanslag gebruikers-OZB op. In geschil is of de gemeente terecht een gebruikers-OZB heeft opgelegd. Eiser stelt van niet, omdat het object sinds 2017 leeg staat en hij daarom geen gebruiker is.

De rechtbank oordeelt dat het object op de toestandsdatum (1 januari 2018) ter beschikking stond van X. Hij had het object kunnen gebruiken overeenkomstig de oorspronkelijke bestemming (verhuren als kantoorruimte). Ook nu hij dit niet heeft gedaan, is X aan te merken als gebruiker. Dit geldt tevens ondanks het feit dat X, in afwachting van verlening van de omgevingsvergunning, het object niet voor woondoeleinden kon verhuren. Het is immers de keuze van X zelf geweest om het object niet langer voor kantoorruimteverhuur, maar voor woonruimteverhuur te gebruiken, aldus de rechtbank.

⁵⁶ Rechtbank Midden-Nederland 29 mei 2019, nr. UTR 18/4341.

Samengevat mogen gemeenten in de volgende situaties al dan geen gebruikers-OZB heffen (naast de eigenaren-OZB):

Wel gebruikers-OZB	Geen gebruikers-OZB
<ul style="list-style-type: none"> • Bouwterreinen, waarbij belanghebbende op de toestandsdatum reeds de benodigde vergunning(en) heeft om te (laten) bouwen; • Bospercelen (ook al doet belanghebbende hier verder niks mee); • Objecten (zijnde niet-woningen) in aanbouw; • Objecten (zijnde niet-woningen) in afwachting van een transformatie. 	<ul style="list-style-type: none"> • Bouwterreinen, waarbij belanghebbende op het stuk grond in het geheel nog geen bouwwerkzaamheden heeft verricht of laten verrichten, en waarbij hij slechts in afwachting is van de benodigde vergunning(en) voor de bouw.

Al met al zijn er in dit kader meer situaties waarin gemeenten wél een OZB voor gebruikers mogen heffen (naast een OZB voor eigenaren) dan situaties waarin dat niet zou mogen. Voor wat betreft bouwterreinen waarbij blijkens de jurisprudentie geen aanslag gebruikers-OZB mag worden opgelegd, zouden gemeenten een beroep kunnen doen op de andere jurisprudentie. In lijn met het oordeel van Gerechtshof 's-Gravenhage in 2010 zouden gemeenten kunnen betogen dat ook bij een bouwterrein, waarvoor nog geen vergunning is verleend, sprake is van 'gebruik' aan de kant van de eigenaar. Andere omstandigheden, zoals bij bospercelen of objecten in aanbouw, bevestigen dat sprake van 'gebruik' kan zijn ook indien belanghebbende geen actieve werkzaamheden verricht met betrekking tot het object. Wellicht dat de Hoge Raad een keer 'om gaat'.

2.4 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk stond centraal de vraag wanneer grond kwalificeert als bouwterrein. Het antwoord kan men vinden in de wetgeving en jurisprudentie van de btw. Een bouwterrein is onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. Voor de btw zijn leveringen van bouwterreinen inclusief btw. Dit komt doordat dergelijke leveringen zijn uitgezonderd van de vrijstelling voor leveringen van onroerende zaken. Naar aanleiding van het arrest *Woningstichting Maasdriel* is de definitie van ‘bouwterrein’ verruimd. De intentie van de toekomstige eigenaar om de grond te bebouwen is voldoende, mits deze wordt ondersteund door objectieve gegevens waaruit volgt dat het terrein op het moment van levering bestemd was voor bebouwing. Uit het arrest *Don Bosco* volgt dat onder omstandigheden de levering van bebouwde grond kan kwalificeren als de levering van een bouwterrein.

De btw-definitie van ‘bouwterrein’ is tevens van toepassing voor de WOZ-waardering. Het kwalificeren van grond als bouwterrein heeft gevolgen voor de WOZ-waarde van het betreffende stuk grond. Is sprake van een bouwterrein, dan dient inclusief btw te worden gewaardeerd. Verder heeft een en ander ook mogelijke gevolgen voor de hoogte van de OZB. Binnen de OZB geldt in het geval van bouwterreinen dat gemeenten naast een eigenaren-OZB ook een gebruikers-OZB kunnen heffen. Dit lijkt echter, op basis van de huidige jurisprudentiestand, vooralsnog alleen mogelijk in de situatie waarbij de terreineigenaar reeds in het bezit is van een bouwvergunning.

HOOFDSTUK 3: VAN NIET-WONING NAAR WONING

In dit hoofdstuk staat centraal de overgang van niet-woningen naar woningen. Alvorens hier op in te gaan, zal eerst in grote lijnen de objectafbakening aan bod komen. Dit is belangrijk in aanloop naar de vraag of een object als ‘woning’ dan wel als ‘niet-woning’ kan worden aangemerkt.

3.1 Objectafbakening Wet WOZ

De objectafbakening zoals deze is geregeld in de Wet WOZ kan worden opgedeeld in zeven hierna uit te werken stappen.

3.1.1 Stap 1: Beoordelen of de zaak onroerend is

In de Wet WOZ is de waardering van alle in Nederland gelegen onroerende zaken geregeld.⁵⁷ Is een zaak niet onroerend, dan hoeft deze aldus niet te worden gewaardeerd. Artikel 16 van de Wet WOZ regelt wat een ‘onroerende zaak’ is. Hierover later meer. Allereerst is het goed om te weten wat onder ‘onroerend’ moet worden verstaan. Dit staat noch in de Wet WOZ noch in de Gemeentewet. Uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie volgt dat het antwoord moet worden gezocht in hoofdstuk 3 van het Burgerlijk Wetboek (BW).⁵⁸

Op grond van artikel 3:2 BW zijn zaken voor menselijke beheersing vatbare stoffen.

Artikel 3:3 BW bepaalt welke zaken op zichzelf onroerend zijn:

- Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken⁵⁹;
- Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn.⁶⁰

Het onderscheid tussen onroerende en roerende zaken is vooral complex bij gebouwen en werken. Belangrijke vraag hierbij is wanneer sprake is van een ‘duurzame vereniging met de grond’, in de zin van artikel 3:3 BW. Uit jurisprudentie volgt dat dit kan worden uitgelegd als ‘naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven’.⁶¹ Dit is het zogenoemde ‘bestemmingscriterium’.

⁵⁷ Volgt uit artikel 1 lid 1 Wet WOZ.

⁵⁸ Zie onder andere *Kamerstukken II*, 1992/93, 22885, nr. 3 en Hoge Raad 23 februari 1994, nr. 28/837, ECLI:NL:HR:1994:ZC5590, *BNB* 1994/135.

⁵⁹ Artikel 3:3 lid 1 BW.

⁶⁰ Artikel 3:3 lid 2 BW.

⁶¹ Zie onder andere Hoge Raad 13 juni 1975, nr. 1975-06-13/SES_26568, ECLI:NL:HR:1975:AC3080, *NJ* 1975, 509 (*Amercentrale*) en Hoge Raad 8 juli 1997, nr. 31.274, ECLI:NL:HR:1997:AA2223, *Belastingblad* 1997/711 (*Epon/Nijmegen*).

Uit de eis van duurzaamheid blijkt niet dat alle objecten die los van de grond staan, per definitie niet-onroerend zijn. Dit volgt uit het *Portacabin-arrest*, dat hierna wordt behandeld.⁶²

Portacabin-arrest

Centrale vraag in het Portacabin-arrest is of de portacabin in casu naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven. De Hoge Raad beantwoordt deze vraag bevestigend aan de hand van vier maatstaven. De ‘duurzame vereniging met de grond’ dient als volgt te worden beoordeeld:

1. *Het gebouw is naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven.* Hierbij is niet van belang de technische mogelijkheid om het gebouw of werk te verplaatsen;
2. *Bedoeling van de bouwer.* Bij de beantwoording van de vraag of het betreffende gebouw of werk bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven, dient te worden gelet op de bedoeling van de bouwer voor zover deze naar buiten toe (objectief) kenbaar is. Onder de ‘bouwer’ moet mede worden verstaan degene in wiens opdracht het bouwwerk is aangebracht;
3. *Voor derden kenbaar.* Zakenrechtelijke verhoudingen dienen voor derden kenbaar te zijn;
4. *Verkeersopvattingen zijn geen zelfstandige maatstaf.* De verkeersopvattingen zijn geen zelfstandige maatstaf om te bepalen of een bouwwerk al dan niet onroerend is. Wel worden de verkeersopvattingen gebruikt indien onzekerheid is over de vraag of het bouwsel wel of niet duurzaam met de grond is verenigd.⁶³

Een zaak die op zichzelf niet onroerend is, kan alsnog onroerend zijn. Dit is mogelijk indien de desbetreffende zaak een bestanddeel is van de onroerende zaak. Hoe dit moet worden bepaald, staat in artikel 3:4 BW:

- *Maatschappelijk criterium.* Al hetgeen dat volgens verkeersopvatting (naar omstandigheden) onderdeel uitmaakt van een zaak, is bestanddeel van die zaak.⁶⁴
- *Fysiek criterium.* Een zaak die met de hoofdzaak zodanig verbonden wordt dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden, zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan een der zaken, wordt bestanddeel van de hoofdzaak.⁶⁵

Bij bovenstaande criteria geldt dat eerst aan het ‘maatschappelijke criterium’ wordt getoetst. Wordt niet aan dit criterium voldaan, dan vindt een toets plaats aan het ‘fysieke criterium’.

⁶² Hoge Raad 31 oktober 1997, nr. 16404, ECLI:NL:HR:1997:ZC2478, *Belastingblad* 1998/252 (*Portacabin-arrest*).

⁶³ In latere jurisprudentie bevestigt de Hoge Raad deze maatstaven. Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 27 september 2013, nr. 12/01929, ECLI:NL:HR:2013:CA0813, *Belastingblad* 2014/27.

⁶⁴ Artikel 3:4 lid 1 BW.

⁶⁵ Artikel 3:4 lid 2 BW.

Of een bestanddeel ‘volgens verkeersopvatting’ onroerend is, hangt af van de vraag of de hoofdzaak zonder het bestanddeel al dan niet compleet is. Met andere woorden, het bestanddeel is onroerend indien het zo’n essentieel onderdeel van de hoofdzaak vormt, dat de hoofdzaak zonder dit deel niet aan haar economische en maatschappelijke bestemming kan beantwoorden (niet kan functioneren zoals het behoort te doen).⁶⁶

Voorbeeld: (losse) dakpannen op een huis zijn op zichzelf roerend, maar omdat deze volgens verkeersopvatting onderdeel van het huis zijn, worden deze dakpannen toch als onroerend aangemerkt. Een huis zonder dakpannen is immers incompleet.

Over apparatuur in een gebouw heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de apparatuur onderdeel van een gebouw is (en daarmee onroerend) als het gebouw zonder de apparatuur als onvoltooid moet worden beschouwd. Dit is bijvoorbeeld het geval bij een verwarmingsinstallatie in een gebouw.⁶⁷

3.1.2 Stap 2: Op zoek naar de ‘genotsgrenzen’

Is de zaak onroerend, dan komt de volgende stap aan bod. Dit is het bepalen van de eigendoms- of zakelijkrechtsgrenzen. Vraag hierbij is wie het belangrijkste genot krachtens eigendom bezit of beperkt zakelijk recht van de zaak heeft.⁶⁸ De belangrijkste zakelijke rechten zijn:

- Eigendom⁶⁹;
- Recht van erfpacht⁷⁰;
- Recht van opstal⁷¹;
- Appartementsrecht⁷²;
- Recht van bezit⁷³;
- Recht van vruchtgebruik⁷⁴;
- Recht van gebruik en bewoning.⁷⁵

Bovengenoemde rechten – met uitzondering van het recht van bezit – zijn terug te vinden in het Kadaster. Het is daarom verstandig om waar nodig de Basisregistratie Kadaster (BRK) te raadplegen bij het bepalen van de ‘genotsgrenzen’. Overigens is de informatie in het Kadaster niet altijd up-to-date of volledig, en zal soms nader onderzoek in bijvoorbeeld akten en/of overeenkomsten nodig zijn.

⁶⁶ Zie Conclusie A-G Hartkamp, ECLI:NL:PHR:1991:19, bij Hoge Raad 15 november 1991, nr. 14 294, ECLI:NL:HR:1991:ZC0412, *Belastingblad* 1994/667 (*Dépex/Curatoren*).

⁶⁷ Zie Hoge Raad 11 december 1953, nr. 11121953, ECLI:NL:HR:1953:185, *NJ* 1954/115.

⁶⁸ Blijkt ook uit artikel 24 lid 3 Wet WOZ.

⁶⁹ Artikel 5:1 BW.

⁷⁰ Artikel 5:85 BW.

⁷¹ Artikel 5:101 BW.

⁷² Artikel 5:106 BW.

⁷³ Artikel 3:107 BW.

⁷⁴ Artikel 3:201 BW.

⁷⁵ Artikel 3:226 BW.

3.1.3 Stap 3: Gebouwd of ongebouwd eigendom

Vanaf deze stap in de WOZ-objectafbakening is artikel 16 van de Wet WOZ van toepassing. Het gaat hier om de vraag of sprake is van een gebouwd eigendom dan wel een ongebouwd eigendom.⁷⁶ Dit onderscheid heeft op de objectafbakening an sich geen invloed. Wel heeft het gevolgen voor de kwalificatie van de betreffende onroerende zaak. Ook is het onderscheid tussen gebouwde en ongebouwde eigendommen van groot belang voor de watersysteemheffing. Een uitgebreide bespreking hiervan vindt verderop in dit hoofdstuk plaats.

In het arrest *Boorlocatie Denekamp* geeft de Hoge Raad de criteria om te bepalen wanneer sprake is van een ‘gebouwd eigendom’.

Boorlocatie Denekamp

Casus: er is sprake van een open zwembad met een betonnen bodem, wanden van kunststof en een vergunning om te bouwen.

De Hoge Raad oordeelt dat het zwembad een gebouwd eigendom is. Hieruit vloeit voort dat een gebouwd eigendom ook ondergronds kan zijn.⁷⁷

In zijn conclusie geeft advocaat-generaal Mok de criteria van een gebouwd eigendom:

- het gaat om een bouwsel, dat naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven (minstens enkele jaren);
- het heeft een zelfstandige gebruikswaarde;
- het is in het geheel van het betreffende onroerend goed van meer dan ondergeschikte betekenis;
- het hoeft niet slechts te dienen ter beschutting, maar het moet wel een constructie zijn in de open lucht (een gebouwd eigendom kan zich niet in een gebouwd eigendom bevinden).⁷⁸

⁷⁶ Artikel 16 sub a en b Wet WOZ.

⁷⁷ Hoge Raad 10 december 1980, nr. 19 869, ECLI:NL:HR:1980:AC1719, *BNB* 1981/45 (*Boorlocatie Denekamp*).

⁷⁸ Conclusie A-G Mok, ECLI:NL:PHR:1980:AC1719, bij Hoge Raad 10 december 1980, nr. 19 869, ECLI:NL:HR:1980:AC1719, *BNB* 1981/45 (*Boorlocatie Denekamp*).

Meer in het bijzonder is voor dit onderzoek de volgende jurisprudentie van belang. Het gaat om de vraag of een opstal in aanbouw kwalificeert als gebouwd eigendom of ongebouwd eigendom.

Opstal in aanbouw: gebouwd of ongebouwd

De Hoge Raad oordeelt in eerste instantie dat een appartementencomplex in aanbouw ongebouwd eigendom is.⁷⁹ Volgens de Hoge Raad kon een opstal die nog in aanbouw is niet worden aangemerkt als een gebouwd eigendom in de zin van het Besluit.⁸⁰ De Hoge Raad komt hier echter in een later arrest op terug, omdat deze uitleg niet strookt met het begrippenkader van de Wet WOZ en de daarmee samenhangende belastingwetten.⁸¹ Hieruit volgt aldus dat een opstal in aanbouw, zoals een appartementencomplex in aanbouw, gebouwd eigendom is.

Hierna vindt bespreking plaats van overige relevante jurisprudentie met betrekking tot gebouwde dan wel ongebouwde eigendommen.

Windmolenarrest Vlissingen

In dit arrest oordeelt de Hoge Raad dat windmolens zijn aan te merken als gebouwd eigendom. De windmolens zijn naar hun aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven. Een gebouwd eigendom hoeft niet per se een gebouw te zijn. Het kan ook, zoals in casu, gaan om werken die naar hun aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven. Hierbij is niet van belang de technische mogelijkheid om het bouwsel te verplaatsen.⁸²

Tevens komt in dit arrest het verband tussen gebouwd eigendom en onroerende zaken aan de orde. Is de vraag of windmolens gebouwde eigendommen vormen eigenlijk hetzelfde als de vraag of windmolens onroerende zaken zijn? Advocaat-generaal Moltmaker hierover in zijn conclusie:

- een gebouwd eigendom is een onroerende zaak;
- maar niet elke onroerende zaak is een gebouwd eigendom.⁸³

⁷⁹ Hoge Raad 25 november 1998, nr. 33 944, ECLI:NL:HR:1998:BI6663, *Belastingblad* 2000/387 (*Appartementengebouw Amsterdam*).

⁸⁰ Besluit gemeentelijke onroerendezaakbelastingen zoals dit voor het jaar 1993 gold.

⁸¹ Hoge Raad 24 oktober 2014, nr. 13/04559, ECLI:NL:HR:2014:3015, *Belastingblad* 2014/472.

⁸² Hoge Raad 23 februari 1994, nr. 28337, ECLI:NL:HR:1994:ZC5590, *Belastingblad* 1994/301 (*Windmolenarrest Vlissingen*).

⁸³ Conclusie A-G Moltmaker bij Hoge Raad 23 februari 1994, nr. 28337, ECLI:NL:HR:1994:ZC5590, *Belastingblad* 1994/301 (*Windmolenarrest Vlissingen*).

Epon/Nijmegen

De Hoge Raad oordeelt dat havenkranen onroerende werktuigen zijn die als een zelfstandig gebouwde eigendom kunnen worden beschouwd. De havenkranen zijn geplaatst op een vaste rails waarop ze kunnen voortbewegen op een beperkt traject. Gezien hun omvang en constructie zijn de havenkranen volgens de rechter bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven.⁸⁴

Hieruit volgt dat gebouwde eigendommen niet letterlijk ‘vast’ op de grond hoeven te staan om aan het criterium ‘duurzaam ter plaatse blijven’ te voldoen.

Samenvattend luiden de definities van gebouwde dan wel ongebouwde eigendommen als volgt:

- *Gebouwde eigendommen* zijn onder- en/of bovengrondse bouwwerken, installaties, open inrichtingen, locaties en dergelijke bouwsels of constructies in de open lucht, die onroerend zijn (bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven) en niet binnen een gebouw geplaatst zijn. De ondergrond van een gebouwde eigendom wordt doorgaans ook als gebouwde eigendom aangemerkt⁸⁵;
- *Ongebouwde eigendommen* zijn alle onroerende zaken die geen gebouwde eigendom zijn.⁸⁶ Denk hierbij met name aan gronden bestemd voor bosbouw, landbouw, veeteelt, sport of recreatie.

⁸⁴ Hoge Raad 8 juli 1997, nr. 31.274, ECLI:NL:HR:1997:AA2223, *Belastingblad* 1997/711 (*Epon/Nijmegen*).

⁸⁵ Van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 60.

⁸⁶ Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 13 mei 1987, nr. 24 454, ECLI:NL:HR:1987:AW7664, *Belastingblad* 1987/495. Een tennisbanencomplex is niet aan te merken als gebouwde eigendom.

3.1.4 Stap 4: Eigendommen eventueel afsplitsen in zelfstandige gedeelten

Het uitgangspunt van de objectafbakening in de Wet WOZ is het bepalen van de kleinste zelfstandig bruikbare eenheid.⁸⁷ Dat is duidelijk terug te zien bij deze stap in het stappenplan: de eventuele afsplitsing van het eigendom in zelfstandige gedeelten.⁸⁸ Het gaat hier om het bepalen van de gebruiksgrenzen. Een onroerende zaak kan één eigenaar en tegelijk meerdere gebruikers hebben. Dit onderscheid is onder meer van belang bij de OZB. Deze belasting wordt immers ook van gebruikers van onroerende zaken geheven.⁸⁹

Volgens de Wet WOZ is een zelfstandig gedeelte een gedeelte van een gebouwd of ongebouwd eigendom dat blijkens zijn indeling is bestemd om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt.⁹⁰ Voorwaarden voor een splitsing van het gebouwde of ongebouwde eigendom zijn:

- een zekere mate van afsluitbaarheid. Dit houdt bijvoorbeeld in dat een appartement een eigen voordeur moet hebben^{91 92};
- het aanwezig zijn van een aantal essentiële voorzieningen. Denk bijvoorbeeld aan een eigen keuken en sanitaire voorzieningen.⁹³

Voorbeeld van een eigendom dat als zelfstandig gedeelte kan worden beschouwd, is een appartement in een flatgebouw. Vaak kan zo'n appartement als één onroerende zaak worden aangemerkt, omdat hierin essentiële voorzieningen zijn. Het feit dat een gemeenschappelijke (portiek)ingang en/of gemeenschappelijk trappenhuis aanwezig is, doet hier niet aan af. Bij bijvoorbeeld studentenwoningen kan dit weer anders zijn. Een studentenkamer kan niet als één onroerende zaak worden aangemerkt, doordat de keuken en badkamer met de andere gebruikers van de studentenwoning moeten worden gedeeld.

Bij niet-woningen, zoals kantoorgebouwen, zijn voorzieningen zoals aanwezige sanitair doorslaggevend om te bepalen of sprake is van een zelfstandig gedeelte.⁹⁴ Doorslaggevend is vaak ook of de verdieping afsluitbaar is. Overigens is het niet zo dat

⁸⁷ Van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Deventer: Wolters Kluwer 2019, p. 57.

⁸⁸ Artikel 16 sub c Wet WOZ.

⁸⁹ Artikel 220 sub a Gemeentewet.

⁹⁰ Artikel 16 sub c Wet WOZ juncto artikel 16 sub a en b Wet WOZ.

⁹¹ *Kamerstukken II* 1992/93, 22885, nr. 3, p. 42.

⁹² Van belang is dat de gedeelten op de toestandsdatum afsluitbaar zijn. De gedeelten die door het alsnog aanbrengen van een deurslot afsluitbaar zouden kunnen worden gemaakt, worden niet gerekend onder 'zelfstandige gedeelten'. Bepalend is de toestand waarin het gebouwd eigendom in feite verkeerd. Zie Hoge Raad 4 oktober 2010, nr. 09/04225, ECLI:NL:HR:2010:BM6698, *Belastingblad* 2010/891 in lijn met Hoge Raad 12 februari 2010, nr. 09/02834, ECLI:NL:HR:2010:BL3592, *Belastingblad* 2010/374.

⁹³ Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Amsterdam 16 oktober 2018, nr. 17/00391, ECLI:NL:GHAMS:2018:3815, *Belastingblad* 2018/438.

⁹⁴ De Hoge Raad heeft zich hier overigens nooit expliciet over uitgesproken, maar de uitspraken van lagere rechters neigen er wel naar. Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Amsterdam 8 juli 2010, nr. 07/00071, ECLI:NL:GHAMS:2010:BN4108, *Belastingblad* 2010/1456 en Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 28 mei 2013, nr. BK 11/00374, ECLI:NL:GHARL:2013:CA1472, *Belastingblad* 2013/319.

indien op een niet-afsluitbare verdieping de aanwezige kamers wél afsluitbaar zijn, de kamers dan afzonderlijke onroerende zaken zijn. Volgens de Hoge Raad brengt de enkele omstandigheid dat een (kantoor)kamer in een gebouw afsluitbaar is, niet met zich mee dat het blijkens zijn indeling bestemd is om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt.⁹⁵

Ook bij appartementencomplexen in aanbouw kan zich de vraag voordoen of afsplitsing moet plaatsvinden. De volgende uitspraak is hiervoor illustrerend.⁹⁶

Appartementencomplex in aanbouw: meerdere objecten?

Casus: belanghebbende is eigenaar en enig gebruiker van een appartementencomplex in aanbouw. Het complex was voorheen een kantoorgebouw. De toekomstige appartementen zullen worden verhuurd. Vraag is of de toekomstige appartementen meerdere objecten vormen.

Het hof oordeelt dat op de toestandsdatum nog geen afbakening kan plaatsvinden in de zin van artikel 16 sub c Wet WOZ (afplitsing). Weliswaar is reeds gestart met de verbouwingswerkzaamheden, maar die zijn nog in een dermate pril stadium dat op dat moment zelfs nog geen sprake is van een begin van de beoogde fysieke afbakening. Steun voor dit oordeel wordt gevonden in de omgevingsvergunning en de overlegde foto's met bijbehorende toelichting.

⁹⁵ Hoge Raad 8 oktober 2004, nrs. 38 443 en 38 444, ECLI:NL:HR:2004:BI8360, *Belastingblad* 2004/1263.

⁹⁶ Gerechtshof Amsterdam 4 april 2019, nrs. 17/00472 en 19/00090 tot en met 19/00156, ECLI:NL:GHAMS:2019:1264, *Belastingblad* 2019/214.

3.1.5 Stap 5: eventueel samenvoegen tot samenstel

De volgende stap in de objectafbakening is de eventuele samenvoeging van (on)gebouwde eigendommen of gedeelten van eigendommen.⁹⁷ Van samenvoeging kan sprake zijn indien aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan:

- er is eenzelfde eigenaar;
- er is eenzelfde gebruiker;
- de eigendommen of gedeelten daarvan behoren naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar.

Bij de laatste voorwaarde kan men denken aan een ziekenhuis met een hoofdgebouw, bijgebouwen, een polikliniek en een parkeerterrein. Een ander voorbeeld is een sportcomplex met sportvelden, een kantine en kleedkamers. In de regel moet het voor derden duidelijk zijn dat de verscheidene objecten bij elkaar horen. Overigens dient niet alleen sprake te zijn van een geografische samenhang (objecten die bij elkaar liggen), maar ook van een organisatorische samenhang (de objecten worden voor één organisatorisch doel aangewend). Dit volgt uit het zogenoemde Schiphol-arrest.⁹⁸

Een vraag die zich in de praktijk kan voordoen, is of samenstel dient plaats te vinden bij een appartementencomplex in aanbouw. De volgende uitspraak (die ook aan bod is geweest bij stap 4 in dit stappenplan) geeft hierover meer duidelijkheid.⁹⁹

Appartementencomplex in aanbouw: één object? (verhuur)

Casus: belanghebbende is eigenaar en enig gebruiker van een appartementencomplex in aanbouw. Het complex was voorheen een kantoorgebouw. De toekomstige appartementen zullen worden verhuurd. Vraag is of het complex als één object moet worden afgebakend.

Het hof oordeelt dat de (veronderstelde) gedeelten op waardepeildatum naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar horen omdat al die gedeelten voor één organisatorisch doel worden aangewend: de transformatie tot een X aantal appartementen die zullen worden verhuurd of op andere wijze zullen worden geëxploiteerd. Verwezen wordt naar het Schiphol-arrest.

Oftewel, in de transformatiefase van een kantoor naar een appartementencomplex – waarbij de appartementen zullen worden verhuurd – is sprake van één object. Voorwaarden zijn dat sprake is van eenzelfde eigenaar en dat sprake is van eenzelfde gebruiker.

⁹⁷ Artikel 16 sub d Wet WOZ.

⁹⁸ Hoge Raad 9 mei 2003, nr. 35987, ECLI:NL:HR:2003:AD6058, *Belastingblad* 2003/617 (*Schiphol-arrest*).

⁹⁹ Gerechtshof Amsterdam 4 april 2019, nrs. 17/00472 en 19/00090 tot en met 19/00156, ECLI:NL:GHAMS:2019:1264, *Belastingblad* 2019/214.

Waar het in bovengenoemde casus gaat om toekomstige woningen bestemd voor de verhuur, gaat het in de hierna te bespreken casus om toekomstige woningen bestemd voor verkoop. In dat geval oordeelt het hof anders.¹⁰⁰

Woningen in aanbouw: één object? (verkoop)

Casus: belanghebbende is eigenaar en enig gebruiker van een stuk grond met daarop een aantal toekomstige rijtjeshuizen (de bouw is voor veertig procent gevorderd) bestemd voor de verkoop. Vraag is of het stuk grond met woningen als één object moet worden afgebakend.

Het hof oordeelt dat sprake is van meerdere objecten. De percelen zijn op de toestandsdatum landmeetkundig ingemeten en uitgezet. Hiermee is zichtbaar dat de onroerende zaken niet langer één geheel vormen. Vanaf dat moment zijn de in aanbouw onroerende zaken, bestemd voor de verkoop, fysiek afgebakend. Hierdoor horen ze niet meer bij elkaar. Dat de kadastrale splitsing in casu pas later volgt, is van onvoldoende gewicht om anders te oordelen. Het bouwproject is immers gericht op een X aantal koopwoningen. Daarom worden deze (gedeelten van) eigendommen niet voor één organisatorisch doel aangewend.

Bovengenoemde casus zou een aanwijzing kunnen zijn dat bij een transformatie van kantoor naar appartementencomplex sprake is van meerdere objecten indien de toekomstige appartementen bestemd zijn voor verkoop (en niet voor verhuur). Over deze specifieke situatie ontbreekt vooralsnog jurisprudentie.

3.1.6 Stap 6: Afbakening recreatieterreinen

Na de hiervoor beschreven stappen dient te worden beoordeeld of sprake is van een recreatieterrein. Is dit het geval, dan moet het terrein als één onroerende zaak worden afgebakend. Hiermee is beoogd dat geen afzonderlijke afbakening hoeft plaats te vinden voor alle objecten op het terrein. Voorwaarden zijn:

- de objecten vormen naar de omstandigheden beoordeeld één terrein¹⁰¹;
- de objecten zijn bestemd voor verblijfsrecreatie;
- de objecten, bestemd voor verblijfsrecreatie, worden als zodanig geëxploiteerd.¹⁰²

Bij een recreatieterrein kan met name worden gedacht aan een terrein met recreatiewoningen of stacaravans.

¹⁰⁰ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 16 juli 2020, nrs. 20/00055 tot en met 20/00075, ECLI:NL:GHSHE:2020:2264, *Belastingblad* 2020/376.

¹⁰¹ Zo worden vakantiewoningen die bij individuele eigenaren in eigendom zijn als afzonderlijke objecten afgebakend. Deze woningen behoren dus niet tot het recreatieterrein.

¹⁰² Artikel 16 sub e Wet WOZ.

3.1.7 Stap 7: Binnen of buiten de gemeentegrens

De laatste stap in de objectafbakening volgens de Wet WOZ is het beoordelen van de gemeentegrenzen.¹⁰³ Is na alle voorgenoemde afbakeningsstappen sprake van één WOZ-object, maar is het gelegen in zowel gemeente A als gemeente B, dan is alsnog sprake van twee objecten. In dat geval wordt aan gemeente A en gemeente B een waarde naar evenredigheid toegerekend.¹⁰⁴

Voorbeeld: gebouw X met een WOZ-waarde van €1.000.000 ligt voor 60% in gemeente A en voor 40% in gemeente B. Hierdoor is sprake van twee objecten (X1 en X2). Vervolgens mag gemeente A naar evenredigheid belasting heffen over een WOZ-waarde van €600.000 (object X1), en gemeente B over een WOZ-waarde van €400.000 (object X2).

Bij de waterschappen wordt tevens rekening gehouden met de waterschapsgrenzen. De objectafbakening volgens de Waterschapswet komt hierna aan bod.

¹⁰³ Artikel 16 sub f Wet WOZ.

¹⁰⁴ Artikel 17 lid 6 Wet WOZ.

3.2 Objectafbakening Waterschapswet

De Waterschapswet heeft, in tegenstelling tot de Gemeentewet, eigen objectafbakeningsbepalingen. Deze wijken deels af van de bepalingen in de Wet WOZ. Dit komt doordat voor de watersysteemheffing in de Waterschapswet een onderscheid wordt gemaakt tussen de heffingsmaatstaf van gebouwde eigendommen enerzijds en ongebouwde eigendommen anderzijds:

- heffingsmaatstaf gebouwde eigendommen: de WOZ-waarde¹⁰⁵;
- heffingsmaatstaf ongebouwde eigendommen: de oppervlakte (hectare).¹⁰⁶

Het hierna te bespreken arrest geeft een duidelijk beeld van het onderscheid tussen gebouwde en ongebouwde eigendommen in de Waterschapswet, en tevens welk belang het voor waterschappen kan hebben.¹⁰⁷

Ziekenhuis in aanbouw: gebouwd of ongebouwd

Casus: belanghebbende krijgt aanslagen watersysteemheffing en wegenheffing opgelegd voor een ziekenhuis in aanbouw. De rechtbank heeft geoordeeld dat de heffingsambtenaar van waterschap Hollandse Delta deze aanslagen terecht heeft opgelegd naar het tarief van gebouwde onroerende zaken. Volgens de rechtbank moet het begrip ‘gebouwd eigendom’ in de Waterschapswet overeenkomstig het gelijkkluidende begrip in de Wet WOZ worden uitgelegd. Belanghebbende is het hier niet mee eens en betoogt dat het ziekenhuis in aanbouw een ongebouwd eigendom is. Gevolg zou zijn dat de aanslagen naar het (lagere) tarief voor ongebouwde eigendommen zouden moeten worden opgelegd.

De Hoge Raad overweegt dat in de Waterschapswet geen nadere invulling wordt gegeven aan de begrippen ‘gebouwde onroerende zaken’ en ‘gebouwd eigendom’. Ter gelegenheid van de invoering van de Wet WOZ is een aantal belastingwetten, waaronder de Waterschapswet, gewijzigd bij de Aanpassingswet Wet WOZ. Sindsdien geldt in de Waterschapswet voor gebouwde eigendommen de waardebeoordelingen voor onroerende zaken volgens de regels van de Wet WOZ. Efficiencyvoordelen en een kwaliteitsverbetering zijn redenen voor deze afstemming van belastingwetten.¹⁰⁸ Gelet hierop is de uitleg van het begrip ‘gebouwd eigendom’ in de Waterschapswet hetzelfde als in de Wet WOZ. Dit geldt ook voor artikel 17 lid 4 Wet WOZ, waaruit volgt dat een gebouw in aanbouw (zoals in casu) als een gebouwd eigendom wordt aangemerkt.

Conclusie: het ziekenhuis in casu is een gebouwde onroerende zaak in de zin van artikel 117 lid 1 sub d Waterschapswet. De heffingsambtenaar heeft de aanslagen terecht naar het (hogere) tarief voor gebouwde eigendommen opgelegd.

¹⁰⁵ Artikel 121 lid 1 sub d juncto artikel 117 sub d Waterschapswet.

¹⁰⁶ Artikel 121 lid 1 sub b juncto artikel 117 sub b Waterschapswet.

¹⁰⁷ Hoge Raad 24 oktober 2014, nr. 13/04559, ECLI:NL:HR:2014:3015, *Belastingblad* 2014/472.

¹⁰⁸ Zie *Kamerstukken II* 1996/97, 25037, nr. 3 (MvT).

Bij onroerende zaken die deels gebouwd en deels ongebouwd zijn, geldt de volgende regel. Vormen het gebouwde en het ongebouwde gedeelte een samenstel, dan hoort het ongebouwde gedeelte bij de gebouwde onroerende zaak. Voorwaarde is dat ook het ongebouwde gedeelte in de waardebepaling is betrokken.¹⁰⁹ Voorbeeld: sportcomplex X bestaat enerzijds uit een kantine en kleedkamers (gebouwd) en anderzijds uit sportvelden (ongebouwd). Er is sprake van een samenstel. Op grond van de Waterschapswet wordt het sportcomplex in zijn geheel betrokken in de watersysteemheffing voor gebouwde onroerende zaken. De volledige WOZ-waarde is hierbij de maatstaf.

Ook voor de waterschappen dient de objectafbakening eerst volgens de regels van de Wet WOZ te verlopen. Daarna vindt objectafbakening plaats volgens artikel 118 van de Waterschapswet. Hieronder is het bijbehorende stappenplan weergegeven.

3.2.1 Stap 1: Gebouwd eigendom

Er is sprake van een gebouwd eigendom.¹¹⁰ Immers, het hanteren van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf vindt bij de waterschappen alleen plaats in het geval van gebouwde eigendommen. Net als in de Wet WOZ wordt een gebouwd eigendom als één onroerende zaak aangemerkt.¹¹¹

3.2.2 Stap 2: Eigendommen eventueel afsplitsen in gedeelten

In tegenstelling tot de Wet WOZ is deze stap alleen van toepassing voor gebouwde eigendommen.¹¹² Voor het overige is deze stap gelijk aan de WOZ-bepalingen.

3.2.3 Stap 3: Eventueel samenvoegen tot samenstel

In tegenstelling tot de Wet WOZ is deze stap alleen van toepassing voor gebouwde eigendommen.¹¹³ Voor het overige is deze stap gelijk aan de WOZ-bepalingen.

3.2.4 Stap 4: Binnen of buiten de gemeentegrens

In tegenstelling tot de Wet WOZ is deze stap alleen van toepassing voor gebouwde eigendommen.¹¹⁴ Voor het overige is deze stap gelijk aan de WOZ-bepalingen. Ook volgens de Waterschapswet dient aldus bij de objectafbakening rekening te worden gehouden met de grenzen van gemeenten.

¹⁰⁹ Artikel 118 lid 2 Waterschapswet.

¹¹⁰ Artikel 118 lid 1 sub a Waterschapswet.

¹¹¹ Zie het eerder besproken artikel 116 sub a Wet WOZ.

¹¹² Artikel 118 lid 1 sub b Waterschapswet.

¹¹³ Artikel 118 lid 1 sub c Waterschapswet.

¹¹⁴ Artikel 118 lid 1 sub d Waterschapswet.

3.2.5 Stap 5: Binnen of buiten de waterschapsgrens

Deze stap is alleen van toepassing op de waterschappen.¹¹⁵ Ligt een gebouwd eigendom in zowel waterschap A als waterschap B, dan is sprake van twee objecten.

3.3 Waardebepaling woningen en niet-woningen

In het kader van de transformatie van niet-woningen naar woningen is het goed om in te gaan op het onderscheid in waardebeoordeling tussen niet-woningen enerzijds en woningen anderzijds. Dit zal hierna in grote lijnen worden beschreven.

3.3.1 Wettelijk kader

In het vorige hoofdstuk zijn de waarderingsmaatstaven van de Wet WOZ reeds uitgebreid aan de orde gekomen. Net als voor woningen geldt voor niet-woningen in beginsel de WEV, maar indien de GVW leidt tot een hogere waarde, dient de GVW te worden toegepast. Voor in aanbouw zijnde woningen en niet-woningen geldt de VW.¹¹⁶

De waardebeoordeling van woningen en niet-woningen is verschillend. De WEV van woningen wordt bepaald door middel van een methode van systematische vergelijking met woningen waarvan marktgegevens beschikbaar zijn.¹¹⁷ Deze methode van vergelijking kan ook worden gebruikt bij het bepalen van de WEV van niet-woningen. Verder zijn voor niet-woningen methoden om de WEV te bepalen: 1) een methode van kapitalisatie van de bruto huur, ook wel de ‘huurwaardekapitalisatiemethode’ (‘HWK-methode’) genoemd en 2) een discounted-cash-flow methode (‘DCF-methode’).¹¹⁸

Bij de GVW-methode van niet-woningen vindt de waardebeoordeling op andere wijze plaats. Hierbij wordt de waarde van de grond van de betreffende onroerende zaak opgeteld bij de stichtingskosten van de opstal van die onroerende zaak. Twee manieren van waardebeoordeling worden onderscheiden:

- *waarde grond*: vergelijkingmethode zoals bij de WEV van woningen dan wel niet-woningen, rekening houdend met de bestemming van de zaak;
- *waarde opstal*: herbouwkosten van een vervangend identiek object, gecorrigeerd met 1) een factor wegens technische veroudering gebaseerd op de verstreken en de resterende gebruiksduur en met inachtneming van de restwaarde en 2) een factor wegens functionele veroudering gebaseerd op economische veroudering, verouderde bouwwijze, ondoelmatigheid en excessieve gebruikskosten.¹¹⁹

¹¹⁵ Artikel 118 lid 1 sub e Waterschapswet.

¹¹⁶ Artikel 17 lid 2, 3 en 4 Wet WOZ. Zie het vorige hoofdstuk van dit onderzoek.

¹¹⁷ Artikel 4 lid 1 sub a Uitvoeringsregeling instructie waardebeoordeling Wet WOZ.

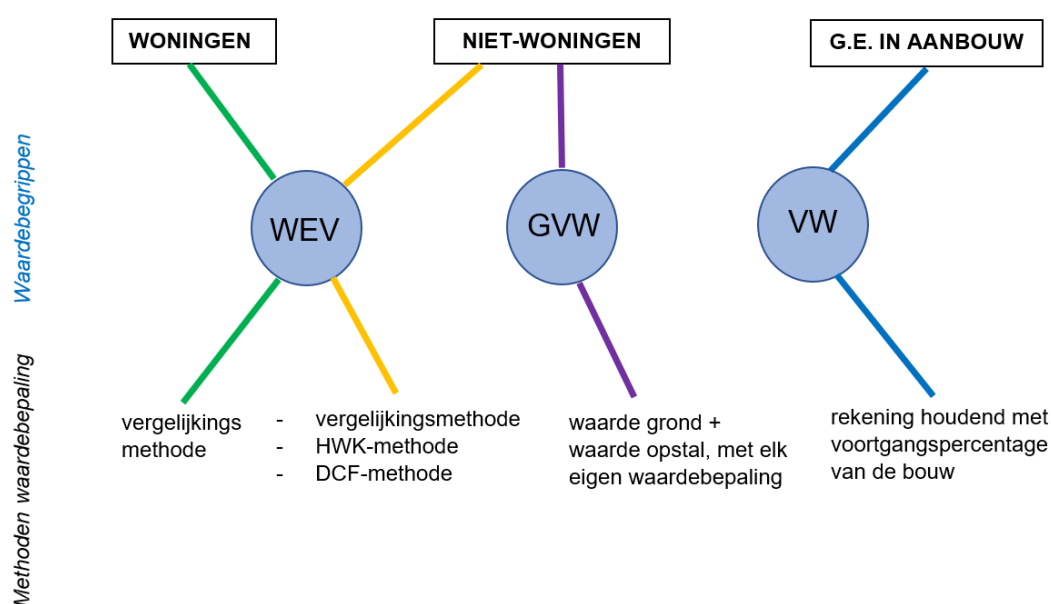
¹¹⁸ Artikel 4 lid 1 sub b Uitvoeringsregeling instructie waardebeoordeling Wet WOZ.

¹¹⁹ Artikel 4 lid 2 Uitvoeringsregeling instructie waardebeoordeling Wet WOZ. Omwille van de afbakening van dit onderzoek wordt hier verder niet uitgebreid op ingegaan.

Zoals in het vorige hoofdstuk aan bod is gekomen, geldt voor ‘gebouwd eigendom in aanbouw’ dat als waardebegrip de VW van toepassing is. De waardebepaling vindt plaats door de waarde van de grond op te tellen bij de geobjectiveerde stichtingskosten van de opstal in aanbouw. Bij laatstgenoemde kosten vindt een correctie naar het voortgangpercentage van de bouw plaats (let wel: dit is dus een andere correctie dan bij de GVW). In het kader van de transformatie van niet-woningen naar woningen is deze waardebepaling van belang. Bij het transformatieproces kan het immers gaan om gebouwde eigendommen in aanbouw.

Schematisch is het bovenstaande als volgt samen te vatten:

Waardebegrippen + methoden waardebepaling schematisch



Als hoofdregel geldt dat de waarde van een onroerende zaak wordt bepaald naar de waarde die de zaak op de waardepeildatum heeft naar de staat waarin de zaak op die datum verkeert.¹²⁰ De waardepeildatum ligt één jaar voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde wordt vastgesteld.¹²¹ Vaak is de waardepeildatum hetzelfde als de toestandsdatum. Op deze hoofdregel kan zich echter een uitzondering voordoen. Deze uitzondering is van belang bij de transformatie van niet-woningen naar woningen. In dit geval wordt voor de waardebepaling niet gekeken naar het begin van het vorige kalenderjaar (waardepeildatum), maar naar het begin van het huidige kalenderjaar (toestandsdatum). Dit is het geval indien de desbetreffende onroerende zaak:

- opgaat in een of meer andere onroerende zaken;
- wijzigt als gevolg van bouw, verbouwing, verbetering, afbraak, vernietiging of bestemmingsverandering;

¹²⁰ Artikel 18 lid 1 Wet WOZ.

¹²¹ Artikel 18 lid 2 Wet WOZ.

- een verandering in waarde ondergaat als gevolg van een andere, specifiek voor de onroerende zaak geldende bijzondere omstandigheid.¹²²

Voorbeeld: het is 2021. Om de waarde van object X te bepalen, wordt in beginsel gekeken naar de waarde op 1 januari 2020. Op deze datum is de waarde van X €100.000. In de loop van 2020 heeft een ingrijpende verbouwing plaatsgevonden, waardoor object X aan het einde van 2020 niet €100.000 maar €1.000.000 waard is. In dit geval vindt bij de waardebepaling een uitzondering op de hoofdregel plaats. Als gevolg van de verbouwing is niet de waardepeildatum (1 januari 2020) doorslaggevend, maar de toestandsdatum (1 januari 2021). Object X dient in 2021 dus te worden gewaardeerd op €1.000.000.

Voor de overgang van niet-woningen naar woningen betekent bovenstaande dat tijdens het transformatieproces telkens de staat van het bouwsel dient te worden beoordeeld. Wijzigt de bestemming, dan zal aldus – als uitzondering op de hoofdregel – de toestandsdatum een jaar naar voren worden gehaald.

3.3.2 Jurisprudentie

Als voorbeeld van jurisprudentie waarin de waardebepaling een belangrijke rol speelt, is het in het vorige hoofdstuk besproken arrest van het Hof Amsterdam.¹²³

Gerechtshof Amsterdam 2018

In deze zaak komt onder meer de vraag naar voren welk waardebegrip van toepassing is: de WEV of de GVW.¹²⁴ Dit heeft gevolgen voor de waarderingmethode.

Verder doet zich in casu een uitzondering op de hoofdregel van waardebepaling voor. Doordat een omgevingsvergunning is afgegeven, heeft de onroerende zaak in de loop van 2014 een aanzienlijke waardeverandering ondergaan. Dit is volgens de rechter een bijzondere omstandigheid in de zin van artikel 18 lid 3 sub c Wet WOZ. Hierdoor heeft de heffingsambtenaar terecht 1 januari 2015 als toestandsdatum als uitgangspunt voor de waardering genomen in plaats van waardepeildatum 1 januari 2014.

¹²² Artikel 18 lid 3 Wet WOZ.

¹²³ Gerechtshof Amsterdam 13 februari 2018, nr. 16/00466, ECLI:NL:GHAMS:2018:1610, *Belastingblad* 2018/254.

¹²⁴ Zie hoofdstuk 2.

3.4 Verband met lokale heffingen

Bij de transformatie van niet-woningen naar woningen is een belangrijke vraag wanneer sprake is van woningen. Deze vraag is van groot belang voor de lokale heffingen, in het bijzonder voor de hierna te bespreken OZB.

3.4.1 OZB

In feite zijn er drie verschillende onroerendezaakbelastingen:

- 1) met betrekking tot *niet-woningen*: OZB van degenen die genot hebben krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of volgens persoonlijk recht gebruiken ('gebruikers-OZB')¹²⁵;
- 2) met betrekking tot *niet-woningen*: OZB van degenen die genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht;
- 3) met betrekking tot *woningen*: OZB van degenen die genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.¹²⁶

Uit bovengenoemde opsomming volgt dat er geen zogenoemde gebruikers-OZB is voor woningen. Deze belasting is sinds 2006 afgeschaft.¹²⁷ Belangrijk voor de OZB is daarom de vraag of sprake is van een woning dan wel een niet-woning. Dit hangt ook samen met het feit dat de OZB-tarieven van niet-woningen over het algemeen (een stuk) hoger liggen dan die van woningen.¹²⁸

Het woningbegrip is terug te vinden in artikel 220a van de Gemeentewet. Van een woning is sprake indien de waarde van de onroerende zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.¹²⁹

Ook zijn situaties te bedenken waarin een deel van een niet-woning in gebruik is als woonruimte. Hiervoor geldt de woondelenvrijstelling van artikel 220e Gemeentewet. Deze vrijstelling bewerkstelligt dat delen van een niet-woning die in hoofdzaak tot woning dienen, dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden, buiten de heffingsmaatstaf van de gebruikers-OZB (van niet-woningen) worden gelaten.¹³⁰

¹²⁵ Artikel 220 aanhef en sub a Gemeentewet.

¹²⁶ Artikel 220 aanhef en sub b Gemeentewet.

¹²⁷ *Kamerstukken II* 2004/05, 30096, nr. 3 (MvT).

¹²⁸ Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO), *COELO Atlas van de lokale lasten 2021*, p. 40 en 44. Zie Bijlage A voor de tarieven van de gemeenten binnen BghU.

¹²⁹ Artikel 220a lid 2 Gemeentewet.

¹³⁰ Zie *Kamerstukken II* 2005/06, 30096, nr. 19.

Er is een belangrijk verschil tussen artikel 220a en artikel 220e Gemeentewet. Waar artikel 220a spreekt van delen die dienen tot woning dan wel *volledig* (100 procent) dienstbaar zijn aan woondoeleinden, spreekt artikel 220e van gedeelten die *in hoofdzaak* (70 procent of meer) tot woning dienen of dienstbaar zijn aan woondoeleinden.¹³¹ Artikel 220e biedt aldus meer ruimte voor het kwalificeren van delen van niet-woningen als woondeel.¹³²

Gemeenten hebben zelf de mogelijkheid om de tarieven voor woningen hoger of lager vast te stellen dan de tarieven voor niet-woningen. Dit leidt tot verschillen in de te betalen OZB.¹³³ Vroeger gold hierbij dat het ene tarief niet mag uitgaan boven 120 procent van het andere tarief, maar nu geldt dat niet meer.¹³⁴

Vaak is duidelijk of onroerende zaken kwalificeren als woning voor de toepassing van artikel 220a Gemeentewet. Er is minder duidelijkheid indien onroerende zaken voor meerdere doeleinden in gebruik zijn, zoals bij verzorgings- of verpleegtehuizen.¹³⁵ Per situatie dient een beoordeling plaats te vinden aan de hand van de omstandigheden van het geval. De rechtspraak biedt enige praktische handvatten. Een voorbeeld waarin de Hoge Raad zich uitlaat over de vraag wanneer een onroerende zaak kwalificeert als woning, is het volgende.¹³⁶

Appartementen in verzorgingstehuis: woningen?

In geschil is of appartementen in een verzorgingstehuis kwalificeren als woningen. De appartementen beschikken niet over een eigen kookgelegenheid. Wel zijn onder meer aanwezig afzonderlijke postbussen, sanitair en een keuken met koelkast, waterkoker, koffiezetapparaat en warmhoudplaatje.

De Hoge Raad oordeelt dat genoemde voorzieningen een rol kunnen spelen bij de kwalificatie als woning, maar geen doorslaggevende waarde hebben. Verder overweegt de hoogste rechter dat de functie die aan (een deel van) een onroerende zaak is gegeven, zoals in casu een verzorgingsfunctie, niet kan uitsluiten dat sprake is van een woonfunctie. De appartementen kunnen in casu worden aangemerkt als woningen.

¹³¹ Voorbeeld van jurisprudentie waarin terugkomt dat 'in hoofdzaak' staat voor 70 procent of meer: Hoge Raad 4 december 1991, nr. 27661, ECLI:NL:HR:1991:ZC4804, *Belastingblad* 1992/73.

¹³² Zie bijvoorbeeld Makkinga en De Haas, 'Woning of niet-woning: dat is de vraag in de OZB', *Belastingblad* 2019/83.

¹³³ Voor de OZB-tariefvaststelling: zie artikel 220f Gemeentewet.

¹³⁴ *Kamerstukken II* 1996/97, 25037, nr. 3 (MvT).

¹³⁵ Zie bijvoorbeeld Monsma, 'Woning of niet-woning, geen eenvoudige kwestie', *Belastingblad* 2016/915 en Alsemgeest, 'Woondelen in verpleeghuizen', *Belastingblad* 2007/319.

¹³⁶ Hoge Raad 16 november 2007, nr. 40606, ECLI:NL:HR:2007:AZ8976, *Belastingblad* 2008/13.

De kwalificatie van een onroerende zaak als woning dan wel niet-woning speelt ook een belangrijke rol als het gaat om woningen in aanbouw. Dit komt onder andere terug in een recente conclusie van advocaat-generaal IJzerman. Hetgeen de advocaat-generaal concludeert, is later door de Hoge Raad bevestigd.¹³⁷

Conclusie A-G IJzerman 2021

Casus: belanghebbende is eigenaar van een perceel waarop zich op 1 januari 2017 (waardepeildatum) geen bestaand woonhuis meer bevindt. Er zijn nog wel een oprit, erfafscheidingen en restanten van de fundering aanwezig. Op 19 maart 2018 is aan belanghebbende een omgevingsvergunning verleend voor het bouwen van een woonhuis op het perceel. Vervolgens zijn de bouwwerkzaamheden begonnen.

De heffingsambtenaar legt voor het kalenderjaar 2018 een OZB-aanslag op naar het OZB-tarief voor niet-woningen (0,9029%, wat zou uitkomen op een bedrag van €5.101,38). Belanghebbende stelt daarentegen dat het OZB-tarief voor woningen (0,2612%, wat zou uitkomen op een bedrag van €1.475, 78) dient te worden toegepast.

Belanghebbende voert aan dat sprake is van een ‘woning in aanbouw’. Dit staat de A-G echter te ver van het spraakgebruik af. Bovendien is het in strijd met eerdere jurisprudentie. Hierbij verwijst de A-G naar een arrest waarin de Hoge Raad oordeelt 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.¹³⁸ In aansluiting hierop overweegt de Hoge Raad in een ander arrest 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.¹³⁹

Naar de mening van de A-G kunnen de nog aanwezige oprit, erfafscheidingen en restanten van de fundering niet worden aangemerkt als een ‘onvoltooid bouwsel’. Bovendien is door het hof vastgesteld dat op de waardepeildatum nog niet is aangevangen met de bouwwerkzaamheden. Daarom volgt de A-G het hof in het oordeel dat het object niet kan kwalificeren als ‘woning in aanbouw’.¹⁴⁰

Vervolgens gaat de A-G in op de stelling van belanghebbende dat een leegstaand object met een woningbestemming kwalificeert als woning. Dit volgt uit de wetsgeschiedenis.¹⁴¹ Echter wordt hier volgens de A-G met ‘object’ een huis of gebouw bedoeld en geen (vrijwel) onbebouwd perceel zoals in casu. De wetgever heeft het (lagere) OZB-tarief voor woningen kennelijk ook willen toepassen op tijdelijk leegstaande objecten, zoals in de situatie waarin de eigenaar in afwachting is van een nieuwe huurder.

¹³⁷ Conclusie A-G IJzerman 22 juni 2021, nr. 20/02285, ECLI:NL:PHR:2021:634. *Belastingblad* 2021/320 bij Hoge Raad 21 januari 2021, nr. 20/02285, ECLI:NL:HR:2022:49.

¹³⁸ Hoge Raad 12 augustus 2005, nr. 39828, ECLI:NL:HR:2005:AU0874, *Belastingblad* 2005/957.

¹³⁹ Hoge Raad 3 oktober 2014, nr. 13/00471, ECLI:NL:HR:2014:2872.

¹⁴⁰ Bijbehorende hofuitspraak: Hof Arnhem-Leeuwarden 16 juni 2020, nr. 19/00654, ECLI:NL:GHARL:2020:4649.

¹⁴¹ *Kamerstukken II* 1996/97, 25037, nr. 3 (MvT).

Het gaat de A-G te ver om het onbebouwde perceel in casu aan te merken als een ‘leegstaand object met woonbestemming’. Weliswaar is sprake van een woonbestemming, maar op het perceel is verder geen object zoals een huis of gebouw aanwezig. Al met al heeft de inspecteur terecht de OZB-aanslag naar het (hogere) OZB-tarief voor niet-woningen opgelegd.

In tegenstelling tot objecten in aanbouw speelt bij bouwterreinen niet de vraag of sprake is van een woning dan wel een niet-woning. Een bouwterrein is immers onbebouwde grond en daarom een niet-woning.¹⁴² Het is belangrijk om de fasen ‘bouwterrein’ en ‘object in aanbouw’ te onderscheiden. In de jurisprudentie lijken deze fasen nog wel eens door elkaar te lopen. Zo is in de hierna beschreven uitspraak de vraag of een bouwterrein al dan niet kwalificeert als woning in aanbouw.¹⁴³ Dit zou eigenlijk de vraag moeten zijn of het object in aanbouw (dat op het bouwterrein wordt gebouwd) al dan niet kwalificeert als woning in aanbouw. Toch is deze uitspraak in dit onderzoek opgenomen, omdat men hieruit kan herleiden wanneer een object in aanbouw kwalificeert als woning (in aanbouw).

Rechtbank Noord-Nederland 2019

Casus: in deze uitspraak speelt onder meer de vraag of bouwterreinen kwalificeren als ‘woning in aanbouw’.¹⁴⁴ Zoals eerder vermeld, zijn woningen in aanbouw immers woningen voor de OZB.¹⁴⁵

De rechtbank verwijst naar de tekst van artikel 17 lid 4 Wet WOZ. Hierin bepaalt de wet dat onder een gebouwd eigendom wordt verstaan een (gedeelte van een) onroerende zaak waarvoor een omgevingsvergunning is verleend en dat door bouw nog niet geschikt is voor gebruik overeenkomstig zijn beoogde bestemming. Volgens de rechter volgt uit de woorden ‘door bouw nog niet geschikt’ dat sprake moet zijn van reeds aangevangen bouwwerkzaamheden. Dit laatste is in casu niet het geval. De bouwterreinen zijn aldus geen woningen. De heffingsambtenaar heeft daarom terecht de OZB naar het tarief voor niet-woningen opgelegd.

Verder vermeldt de rechter dat het in gevallen zoals deze vreemd kan aanvoelen dat geen sprake is van een woning in aanbouw. Er bestaat in casu namelijk geen twijfel over de uiteindelijke woonbestemming van hetgeen wordt gebouwd. Toch kwalificeert de bouwgrond juridisch (nog) niet als woning. Dit is het gevolg van de eisen die de wet aan de kwalificatie stelt. De rechter mag hier niet inhoudelijk aan toetsen.

¹⁴² Artikel 11 lid 6 Wet op de omzetbelasting 1968.

¹⁴³ Rechtbank Noord-Nederland 21 mei 2019, nr. AWB - 16 _ 4604, ECLI:NL:RBNNE:2019:2202, *Belastingblad* 2019/290.

¹⁴⁴ Wat mijns inziens dus eigenlijk de vraag zou moeten zijn of het object in aanbouw dient te worden aangemerkt als woning in aanbouw.

¹⁴⁵ *Kamerstukken II* 1996/97, 25037, nr. 3 (MvT).

Samenvattend volgt uit voorgaande uitspraak dat een object in aanbouw voor de OZB kwalificeert als woning (in aanbouw) indien:

- 1) Op het bouwterrein (uiteindelijk) woningen worden gebouwd;
- 2) Er reeds een omgevingsvergunning is afgegeven voor de bouwactiviteiten;
- 3) De onroerende zaak door bouw nog niet geschikt is om te worden gebruikt als woning. Hierbij impliceert het gedeelte ‘door bouw’ dat al is aangevangen met de bouwactiviteiten.¹⁴⁶

Bovenstaande jurisprudentie kan van groot belang zijn bij de transformatie van niet-woningen naar woningen. Wanneer een stuk grond (niet-woning) verandert in een woning zal telkens aan de hand van de omstandigheden van het geval moeten worden beoordeeld. Voorgenoemde casussen dienen hierbij als relevante hulpmiddelen.

3.4.2 Rioolheffing

Net als bij de OZB kan het voor de rioolheffing van belang zijn of een onroerende zaak als woning of als niet-woning kwalificeert. Gemeenten hebben namelijk de vrijheid om in hun verordening een onderscheid in tarieven te maken tussen woningen en niet-woningen. In tegenstelling tot bij de OZB is deze tariefdifferentiatie niet wettelijk vastgelegd.

Een voorbeeld van differentiatie in heffingsmaatstaf en tarieven tussen woningen en niet-woningen is terug te vinden in de rioolheffingsverordening van de gemeente Houten. Bij woningen vindt (riool)heffing plaats naar omvang van het huishouden, terwijl bij niet-woningen de WEV de maatstaf is. Zie Bijlage B.

De transformatie van een niet-woning naar een woning kan aldus ook gevolgen hebben voor de rioolheffing, mits in de betreffende verordening is geregeld dat woningen en niet-woningen verschillend van elkaar in de heffing worden betrokken.

¹⁴⁶ Andere recente voorbeelden waarin bouwterreinen niet kwalificeren als woning (in aanbouw) omdat de bouwactiviteiten nog niet zijn gestart: Rechtbank Den Haag 18 maart 2020, nr. AWB - 19 _ 6427, ECLI:NL:RBDHA:2020:2530, Rechtbank Noord-Nederland 20 april 2020, nr. AWB – 19 _ 2110, ECLI:NL:RBNNE:2020:1621, *Belastingblad* 2020/302 en Rechtbank Rotterdam 18 mei 2021, nr. ROT 18/6041, ECLI:NL:RBROT:2021:4227, *Belastingblad* 2021/239.

3.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is ingegaan op de vraag wanneer niet-woningen transformeren naar woningen. Om deze vraag te beantwoorden is het onderscheid tussen woningen en niet-woningen onder de loep genomen. Hiervoor is eerst de objectafbakening van de Wet WOZ uitgewerkt. Deze is opgebouwd uit de volgende stappen:

Objectafbakening Wet WOZ	
1	Beoordeel of de zaak onroerend is
2	Ga op zoek naar de 'genotsgrenzen'
3	Maak onderscheid tussen 'gebouwd' en 'ongebouwd'
4	Splits eventueel op in gedeelten
5	Voeg eventueel samen
6	Baken eventuele recreatierreinen af
7	Check of het object binnen de gemeentegrens ligt

Waterschappen volgen naast de regels van de Wet WOZ ook hun eigen objectafbakening. Deze afbakening wijkt deels af van de Wet WOZ-afbakening doordat binnen de Waterschapswet de heffingsmaatstaf van gebouwde eigendommen verschilt van de heffingsmaatstaf van ongebouwde eigendommen.

Objectafbakening Waterschapswet	
1	Kijk of sprake is van gebouwd eigendom
2	Splits eventueel op in gedeelten
3	Voeg eventueel samen
4	Check of het object binnen de gemeentegrens ligt
5	Check of het object binnen de waterschapsgrens ligt

Na de stappenplannen van de objectafbakening is de waardebepaling van woningen en niet-woningen aan de orde gekomen. Voor een schematisch overzicht kan worden verwezen naar paragraaf 3.3. Meer specifiek voor de transformatie van niet-woningen naar woningen is van belang het hanteren van de toestandsdatum in plaats van de waardepeildatum indien de niet-woning wijzigt in een woning.

Aan het einde van het derde hoofdstuk is de link gelegd tussen het transformatieproces en de lokale heffingen. Met name voor de OZB is het onderscheid tussen woningen en niet-woningen van groot belang. Dit heeft onder andere te maken met het feit dat sinds 2006 geen ‘gebruikers-OZB’ meer bestaat bij woningen, terwijl dit bij niet-woningen nog wél het geval is. Het ‘OZB-verskil’ tussen woningen enerzijds en niet-woningen anderzijds is ook terug te zien bij het onderscheid dat gemeenten mogen maken in de tarieven. Uit jurisprudentie volgt dat het hierbij om grote financiële belangen kan gaan. In het kader van de transformatie van niet-woningen naar woningen is met name het grijze gebied van ‘gebouwde eigendommen in aanbouw’ belangrijk. Uit de omstandigheden van het geval moet blijken wanneer een stuk grond (niet-woning) gaat kwalificeren als woning (in aanbouw). De besproken jurisprudentie kan hierbij als hulpmiddel dienen.

Verder kan de transformatie van niet-woningen naar woningen ook gevolgen hebben voor de rioolheffing. Dit is indien de betreffende verordening regelt dat woningen en niet-woningen verschillend van elkaar in de (riool)heffing worden betrokken.

HOOFDSTUK 4: TOEPASSING IN DE PRAKTIJK

In dit hoofdstuk komt een aantal (voorbeeld)casussen aan bod die ontleend zijn aan casussen uit de praktijk. De uitwerking van de casussen vindt plaats aan de hand van stappenplannen. Deze stappenplannen monden uit in uitvoeringskaders.

4.1 Voorbeeldcasussen

De hierna te bespreken casussen zijn ontleend aan de praktijk. Bijbehorende jurisprudentie is terug te vinden in de voorgaande hoofdstukken (hoofdstukken 2 en 3).

4.1.1 Casus bouwterrein

Bedrijf X is van plan een appartementencomplex te bouwen. De bouwplannen zijn medio 2020 gereed. Eind 2020 vindt de levering plaats van het stuk grond waarop het complex komt te staan. Het stuk grond is grotendeels onbebouwd, het enige wat er op staat is een nog te slopen gebouw. Dit gebouw zal worden gesloopt in opdracht van de verkoper. De sloopwerkzaamheden starten februari 2021. Het stuk grond is april 2021 gereed om te worden bebouwd met woningen. De omgevingsvergunning is begin februari 2021 aangevraagd maar nog niet verleend.

Vraag: Is sprake van een bouwterrein?

Uitwerking

Stap 1: Waardering op waardepeildatum of op toestandsdatum (belastingjaar 2021)?

Stap 1a: Verandering onroerende zaak door (ver)bouw of sloop in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, ga door naar stap 1b. **De sloopwerkzaamheden starten pas in februari 2021. Door naar stap 1b.**

Stap 1b: Verandering onroerende zaak door andere – specifiek voor die onroerende zaak geldende – omstandigheden in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, hanteer de waardepeildatum. **De afgifte van een vergunning in het voorafgaande kalenderjaar zou kunnen duiden op een dergelijke bijzondere omstandigheid.¹⁴⁷ De vergunning is in casu echter nog niet in 2020 verleend. In dat geval dient te worden gekeken naar andere omstandigheden van het geval. De bouwplannen die in 2020 gereed zijn, zouden een aanwijzing kunnen zijn voor een**

¹⁴⁷ In de zin van artikel 18 lid 3 sub c Wet WOZ.

(waarde)verandering van de onroerende zaak. De toestandsdatum is dan 1 januari 2021.

Stap 2: Bouwterrein?

Stap 2a: Is sprake van onbebouwde grond?

- Zo ja, ga door naar stap 2c.
- Zo nee, ga door naar stap 2b. De grond is bebouwd. Er staat immers nog een gebouw op. Door naar stap 2b.

Stap 2b: Is er de intentie het bebouwde stuk te slopen?

- Zo ja, ga door naar stap 2c, er kan mogelijk sprake zijn van een bouwterrein (arrest Don Bosco).
- Zo nee, dan is er geen sprake van een bouwterrein. De intentie is er om te slopen. Tussen februari en april 2021 vinden immers sloopwerkzaamheden plaats. Door naar stap 2c.

Stap 2c: Is de sloop voor rekening en risico van de verkoper?

- Zo ja, ga door naar stap 2d.
- Zo nee, dan is er geen sprake van een bouwterrein. In casu zal het gebouw worden gesloopt in opdracht van de verkoper. Dit betekent dat de sloop voor rekening en risico van de verkoper komt. Door naar stap 2d.

Stap 2d: Is er de intentie om te bebouwen?

- Zo ja, dan is sprake van een bouwterrein.
- Zo nee, dan is geen sprake van een bouwterrein. Een duidelijke aanwijzing kan zijn een reeds verleende omgevingsvergunning. Sinds 2017 is dit overigens niet meer doorslaggevend (arrest Maasdriel). Een aangevraagde maar nog niet verleende omgevingsvergunning impliceert ook dat sprake kan zijn van een bebouwingsintentie. Op de toestandsdatum is nog geen vergunning aangevraagd. In dat geval moet worden gekeken naar andere omstandigheden. In casu kan worden gekeken naar de bouwplannen die in 2020 reeds gereed waren. Dit duidt op een intentie tot bebouwing.¹⁴⁸

Conclusie

Er is sprake van een bouwterrein.

Gevolg is dat de WOZ-waarde inclusief btw dient te worden gewaardeerd.

¹⁴⁸ Een andere aanwijzing zou bijvoorbeeld kunnen zijn de bestemmingswijziging van gemeenten. Voor meer voorbeelden, zie hoofdstuk 2.

4.1.2 Casus object in aanbouw: incl. of excl. btw?

Bedrijf Y bouwt een appartementencomplex. De bouw is eind 2020 aangevangen. In juli 2020 is de bouwvergunning verleend. Naar verwachting is het appartementencomplex in de zomer van 2022 gereed om te bewonen.

Vraag : WOZ-waarde object in aanbouw inclusief of exclusief btw?

Uitwerking

Stap 1: Object in aanbouw of bouwterrein? (belastingjaar 2021)

Stap 1a: Zijn de bouwwerkzaamheden op de toestandsdatum aangevangen?

- Zo ja, ga door naar stap 1b.
- Zo nee, dan is (waarschijnlijk) sprake van een bouwterrein. In dat geval is de WOZ-waarde inclusief btw. **Uit jurisprudentie volgt dat de bouwwerkzaamheden moeten zijn aangevangen, wil sprake zijn van een gebouwd eigendom (in aanbouw). In casu is de bouw reeds voor de toestandsdatum (1 januari 2021) aangevangen. Ga door naar stap 1b.**

Stap 1b: Is op de toestandsdatum al een omgevingsvergunning verleend?

- Zo ja, dan is sprake van een gebouwd eigendom in aanbouw. Immers voldaan aan vereisten artikel 17 lid 4 Wet WOZ. Ga door naar stap 2.
- Is het antwoord op de vraag nee, dan is (waarschijnlijk) sprake van een bouwterrein. In dat geval is de WOZ-waarde inclusief btw. **Er is in juli 2020 (voor de toestandsdatum) reeds een omgevingsvergunning verleend. Ga door naar stap 2.**

Praktisch kader A

Belangrijk verschil tussen jurisprudentie en de praktijk is dat in de praktijk een bouwterrein geen woning (in aanbouw) kan 'zijn', maar enkel een woning (in aanbouw) kan 'worden'. Dit heeft ook te maken met het gebruik van objectcodes. Bouwterreinen hebben objectcode 4111. Hiervoor geldt in de OZB altijd een tarief voor niet-woningen. Transformeert een bouwterrein naar een woning in aanbouw, dan krijgt het objectcode 5100. In dat geval geldt een OZB-tarief voor woningen.

Verder kan een bouwterrein onder meer veranderen in een niet-woning in aanbouw (objectcode 5300) of een niet-woning inclusief woondelen in aanbouw (objectcode 5200).

Stap 2: Waardebepaling object in aanbouw

Stap 2a: Wat is het waardebegrip van de uiteindelijke bestemming?

- WEV, dan is de WOZ-waarde inclusief btw.
- GVW, ga door naar stap 2b. **De uiteindelijke bestemming van het object in aanbouw is een appartementencomplex. Dit heeft een woonfunctie. En voor woningen geldt als waardebegrip de WEV. De WOZ-waarde is daarom inclusief btw.**

Conclusie

De WOZ-waarde moet inclusief btw worden berekend.

Stap 2b zou zijn: Zijn de met het object verrichte activiteiten vrijgesteld van btw?

- Zo ja, dan is de WOZ-waarde inclusief btw.
- Zo nee, ga door naar stap 2c.

Stap 2c zou zijn: Kan de eigenaar de btw in aftrek brengen?

- Zo ja, dan is de WOZ-waarde exclusief btw.
- Zo nee, dan is de WOZ-waarde inclusief btw.

4.1.3 Casus transformatie (1)

Een kantoorgebouw transformeert naar een appartementencomplex. In november 2020 zijn in het oorspronkelijke kantoorgebouw reeds nieuwe wanden aangebracht ter onderscheiding van de toekomstige appartementen. De vergunning voor de verbouwing is pas in februari 2021 verleend.

Vraag: is hier sprake van een woning of niet-woning?

Uitwerking

Stap 1: Waardering op waardepeildatum of op toestandsdatum (belastingjaar 2021)?

Stap 1a: Verandering onroerende zaak door transformatiewerkzaamheden in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, ga door naar stap 1b. **In 2020 zijn nieuwe wanden aangebracht ter onderscheiding van de toekomstige appartementen. Dit duidt op transformatiewerkzaamheden. De toestandsdatum is daarom 1 januari 2021 (en niet 1 januari 2020).**¹⁴⁹

Praktisch kader B

In de praktijk is het vaak lastig te beoordelen wanneer precies een kantoor transformeert naar een appartementencomplex. Zo hoeft een busje van een elektricien bij het kantoorgebouw nog niks te zeggen over een mogelijke transformatie. De elektricien kan er ook gewoon zijn om de stroom even af te sluiten. Ook andere voorbeelden, zoals het plaatsen van hekken om een gebouw of het verwijderen van een plafond, hoeven nog niet per se iets te zeggen over een aanstaande transformatie.

Er dient aldus te worden gekeken naar de omstandigheden van het geval. Goede indicaties voor een transformatie van kantoorgebouw naar appartementencomplex kunnen in elk geval zijn:

- 1) Het oorspronkelijke kantoorgebouw is al leeg; en
- 2) Er is een omgevingsvergunning verleend.

Verder is het goed om telkens af te vragen: wordt er op dit moment echt iets gedaan waardoor het kantoor een appartementencomplex wordt? Oftewel, kan men uitsluiten dat er veranderingen plaatsvinden waardoor het kantoor gewoon een kantoor kan blijven? Neem bijvoorbeeld het verwijderen van alle bureaustoelen uit het kantoorgebouw. Dit is nog niet per se een teken dat het kantoor transformeert naar een appartementencomplex. Zo kunnen de bureaustoelen ook worden verwijderd ter vervanging van nieuwe bureaustoelen voor in het kantoor.

¹⁴⁹ Op grond van artikel 18 lid 3 sub b Wet WOZ.

Praktisch kader C

Om de omstandigheden van het geval echt goed te kunnen beoordelen, zal regelmatig een bezichtiging ter plaatse moeten plaatsvinden. Ook actuele foto's van het gebouw kunnen als hulpmiddel dienen. Probleem in de praktijk is echter vaak dat het aan mankrachten ontbreekt om regelmatig de situatie te bezichtigen. Verder kan het fotosysteem niet altijd up-to-date zijn.

Stap 1b zou zijn: Verandering onroerende zaak door andere – specifiek voor die onroerende zaak geldende – omstandigheden in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, hanteer de waardepeildatum. **Deze stap is hier, in tegenstelling tot bij de volgende voorbeeldcasus, niet van toepassing.**

Stap 2: Woning of niet-woning?

Stap 2a: Is er op de toestandsdatum al sprake van bouwwerkzaamheden?

- Zo ja, ga door naar stap 2b.
- Zo nee, dan is sprake van een niet-woning. **Er is op de toestandsdatum al sprake van bouwwerkzaamheden, door naar vraag 2b.**

Stap 2b: Is er reeds een omgevingsvergunning verleend?

- Zo ja, dan is sprake van een woning in aanbouw. Immers voldaan aan vereisten artikel 17 lid 4 Wet WOZ. Tevens volgt uit jurisprudentie dat voor de OZB een woning in aanbouw kwalificeert als woning.
- Is het antwoord op de vraag nee, dan is sprake van een niet-woning. **De vergunning is pas in februari 2021 verleend. Er is sprake van een niet-woning.**

Conclusie

Het is een niet-woning.

Gevolgen zijn dat voor de OZB en eventueel ook voor de rioolheffing het tarief voor niet-woningen dient te worden gehanteerd.

Praktisch kader D

Voor niet-woningen die (gaan) transformeren naar woningen kunnen gemeenten om praktische redenen een aparte code in het leven roepen. Deze code wordt dan vooral gebruikt indien kantoren (3140) transformeren naar woningen (1131) of appartementen (1183). Het is een (tijdelijke?) oplossing binnen dit complexe vraagstuk. Bij zo'n aparte code geldt het OZB-tarief voor woningen. Hiermee komen gemeenten de belastingplichtige tegemoet, doordat de tarieven voor woningen lager liggen dan de tarieven voor niet-woningen.¹⁵⁰ Zie Bijlage A.

Praktisch kader E

Bij de transformatie van niet-woningen naar woningen kunnen gemeenten voor verschillende vormen van beleid kiezen.

Eenzijds kunnen gemeenten ervoor kiezen de belastingplichtige tegemoet te komen (zie Praktisch kader D). Bij een bouwterrein (niet-woning) zal belastingplichtige vaak meer OZB betalen dan bij een woning in aanbouw. In dat soort gevallen kan de gemeente bepalen dat de bouwwerkzaamheden al starten vanaf het moment dat de schep de grond in gaat.

Anderzijds kunnen gemeenten ervoor kiezen een strikter beleid te hanteren. In dat geval zullen gemeenten de transformatie nauwkeurig in de gaten moeten houden om te bepalen wanneer daadwerkelijk de bouwwerkzaamheden aanvangen. In de praktijk blijkt dit echter vaak zeer complex (zie Praktisch kader B).

Al met al is het een afweging tussen efficiency (gemeenten komen belastingplichtigen tegemoet) en rechtvaardigheid (gemeenten verdienen een eerlijke opbrengst).

¹⁵⁰ Een dergelijk object dat in transitie gaat, noemt A-G Ettema in een recente conclusie een 'geenaardig bouwwerk'. Hoewel de bijbehorende zaak zich afspeelt binnen de overdrachtsbelasting, doet zich hier een vergelijkbaar dilemma voor: dient bij de transformatie van kantoren naar appartementencomplexen een 'strik' of een 'los' beleid te worden gehanteerd? Net als veel gemeenten geeft de A-G de voorkeur aan een 'los' beleid. Zie Conclusie A-G Ettema, ECLI:NL:PHR:2019:791, bij Hoge Raad 29 november 2019, nr. 18/04593, ECLI:NL:HR:2019:1779.

4.1.4 Casus transformatie (2)

In maart 2021 zijn bouwwerkzaamheden aangevangen waarbij een kantoor transformeert naar een appartementencomplex. De bouwvergunning is december 2020 verleend.

Vraag: is hier sprake van een woning of niet-woning?

Uitwerking

Stap 1: Waardering op waardepeildatum of op toestandsdatum (belastingjaar 2021)?

Stap 1a: Verandering onroerende zaak door transformatiewerkzaamheden in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, ga door naar stap 1b. **De transformatiewerkzaamheden starten pas in maart 2021. Door naar stap 1b.**

Stap 1b: Verandering onroerende zaak door andere – specifiek voor die onroerende zaak geldende – omstandigheden in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, hanteer de waardepeildatum. **In casu is de bouwvergunning reeds vóór 1 januari 2021 verleend. Uit jurisprudentie volgt dat dit kan wijzen op een bijzondere omstandigheid in de zin van artikel 18 lid 3 sub c Wet WOZ. Er wordt hier vanuit gegaan dat dit het geval is. De toestandsdatum is aldus 1 januari 2021.**

Praktisch kader F

In de praktijk is het correct bepalen van de toestandsdatum vaak cruciaal. Hierbij moet een eventuele bestemmingswijziging ergens uit blijken. Dit kan lastig zijn, vooral als er geen vergunning aanwezig is. Enkel de gevoerde gesprekken tussen partijen en gemeente zijn niet genoeg om aan te tonen dat sprake is van een bestemmingswijziging. De wijziging moet zwart op wit staan. Dit kan mogelijk door middel van een verbouwingsaankondiging door de gemeente in een gepubliceerd blad.

Ook uit bouwplannen kan blijken dat de betreffende onroerende zaak een verandering zal ondergaan. Probleem in de praktijk is echter vaak dat dergelijke bouwplannen vaak niet worden ontwikkeld. Dit maakt het lastiger om te toetsen of al dan geen sprake is van een bestemmingsverandering.

Stap 2: Woning of niet-woning?

Stap 2a: Is er op de toestandsdatum al sprake van bouwwerkzaamheden?

- Zo ja, ga door naar stap 2b.
- Zo nee, dan is sprake van een niet-woning. In tegenstelling tot de vorige casus is hier op de toestandsdatum nog niet aangevangen met de bouwwerkzaamheden. Op grond van artikel 17 lid 4 Wet WOZ moet het gebouw door bouw nog niet geschikt zijn voor gebruik overeenkomstig zijn beoogde bestemming. Het gedeelte 'door bouw' impliceert dat de bouwwerkzaamheden reeds moeten zijn aangevangen, zo volgt uit jurisprudentie.

Aan stap 2b wordt hier niet toegekomen.

Conclusie

Het is een niet-woning.

Gevolgen zijn dat voor de OZB en eventueel ook voor de rioolheffing het tarief voor niet-woningen dient te worden gehanteerd.

4.1.5 Casus objectafbakening appartementencomplex in aanbouw (1)

In gemeente X staat een appartementencomplex in aanbouw. De appartementen zullen in de toekomst worden verhuurd. Uit de objectafbakening van de gemeente volgt dat sprake is van één object. Belanghebbende (eigenaar en vooralsnog enig gebruiker) stelt dat sprake is van meerdere objecten, namelijk de toekomstige appartementen. Op de waardepeildatum (1 januari 2020) zijn nog geen huurders aangewezen, dit wordt pas in de loop van 2020 gedaan.

Vraag: hoe dient het appartementencomplex te worden afgebakend voor de WOZ?

Uitwerking

De objectafbakening van de Wet WOZ is opgebouwd uit de volgende stappen:

Objectafbakening Wet WOZ	
1	Beoordeel of de zaak onroerend is
2	Ga op zoek naar de 'genotsgrenzen'
3	Maak onderscheid tussen 'gebouwd' en 'ongebouwd'
4	Splits eventueel op in gedeelten
5	Voeg eventueel samen
6	Baken eventuele recreatieterreinen af
7	Check of het object binnen de gemeentegrens ligt

Stap 1: Beoordelen of de zaak onroerend is.

- Is de zaak onroerend, ga dan door naar stap 2.
- Is de zaak niet onroerend, dan is de objectafbakening van de Wet WOZ niet van toepassing. **In casu is het appartementencomplex een onroerende zaak. Door naar stap 2.**¹⁵¹

Stap 2: Op zoek naar de 'genotsgrenzen'.

Wie is eigenaar van de onroerende zaak? Belanghebbende.

Stap 3: Gebouwd of ongebouwd eigendom.

Uit jurisprudentie volgt dat een appartementencomplex in aanbouw een gebouwd eigendom is. In tegenstelling tot voor waterschappen heeft het onderscheid tussen gebouwd of ongebouwd eigendom geen eventuele financiële consequenties voor gemeenten.

¹⁵¹ Voor een uitgebreide beschrijving over het beoordelen van een onroerende zaak wordt verwezen naar hoofdstuk 3.

Stap 4: Eigendommen eventueel afsplitsen in gedeelten.

Voor dit stappenplan is ervoor gekozen om vanwege praktische redenen deels af te wijken van hetgeen in jurisprudentie naar voren is gekomen. Het hof heeft gezegd dat hier geen afsplitsing zou kunnen plaatsvinden. Dat is enigszins opmerkelijk, aangezien in de volgende stap samenstel plaatsvindt van de (veronderstelde) gedeelten. Deze gedeelten dienen naar de letter van de wet eerst in de zin van artikel 16 sub c Wet WOZ te zijn afgesplitst, alvorens ze kunnen worden samengesteld in de zin van artikel 16 sub d Wet WOZ.

Er is dus sprake van (veronderstelde) gedeelten, namelijk de toekomstige appartementen.

Praktisch kader G

In de praktijk worden nieuwe huurwoningen pas aparte objecten op het moment dat de huurders zich inschrijven bij de gemeente.

Stap 5: Eventueel samenvoegen tot samenstel.

Toetsen aan voorwaarden artikel 16 sub d Wet WOZ:

- er is één eigenaar. **Ja, belanghebbende;**
- er is één gebruiker. **Ja, vooralsnog wel, namelijk belanghebbende;**
- de (veronderstelde) gedeelten behoren naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar. **Ook aan deze voorwaarde lijkt te zijn voldaan. In de casus gaat het namelijk om verschillende toekomstige appartementen (de veronderstelde gedeelten) in hetzelfde gebouw, allemaal in eigendom en gebruik van belanghebbende. Uit jurisprudentie volgt dat het hier gaat om één organisatorisch doel: de transformatie van een aantal appartementen dat in de toekomst wordt verhuurd.**

Er is dus sprake van een samenstel. Weliswaar zullen de appartementen in de toekomst worden verhuurd aan meerdere nieuwe gebruikers, maar dit is (nog) niet het geval op de waardepeildatum. Het feit dat in de toekomst nieuwe gebruikers worden aangewezen zou daar niet aan af moeten doen.

Praktisch kader H

Voor de praktijk zou het hierboven beschrevene kunnen betekenen dat niet alleen bij dergelijke transformaties, maar ook bij de aanbouw van nieuwbouw (bestemd voor verhuur) sprake kan zijn van samenstel.

Praktisch kader I

Om verwarring te voorkomen: van één organisatorisch doel is in de regel géén sprake indien reeds bestaande woningen worden verhuurd. In dat geval zou telkens samenstel moeten plaatsvinden bij alle huurwoningen van dezelfde verhuurder, waardoor gemeenten veel inkomsten zouden mislopen. Dit probleem doet zich echter niet voor. Uit de beschreven jurisprudentie volgt namelijk dat sprake is van één organisatorisch doel (en daardoor samenstel) enkel bij de transformatie naar woningen bestemd voor de verhuur.

Stap 6: Afbakening recreatieterreinen.

Deze stap is hier niet van toepassing, omdat geen sprake is van recreatieterreinen.

Stap 7: Binnen of buiten de gemeentegrens.

Het gehele appartementencomplex ligt binnen gemeente X. Hier komt dus geen extra object bij.

Conclusie

Het appartementencomplex dient zo te worden afgebakend dat sprake is van één object.

4.1.6 Casus objectafbakening appartementencomplex in aanbouw (2)

In gemeente X staat een appartementencomplex in aanbouw. De appartementen zullen in de toekomst worden verkocht. Uit de objectafbakening van de gemeente volgt dat sprake is van één object. Belanghebbende (vooralsnog eigenaar en enig gebruiker) stelt dat sprake is van meerdere objecten, namelijk de toekomstige appartementen. Op de waardepeildatum (1 januari 2020) zijn nog geen kopers aangewezen, dit wordt pas in de loop van 2020 gedaan. De kadastrale splitsing zal in een later stadium volgen.

Vraag: hoe dient het appartementencomplex te worden afgebakend voor de WOZ?

Uitwerking

De objectafbakening van de Wet WOZ is opgebouwd uit de volgende stappen:

Objectafbakening Wet WOZ	
1	Beoordeel of de zaak onroerend is
2	Ga op zoek naar de 'genotsgrenzen'
3	Maak onderscheid tussen 'gebouwd' en 'ongebouwd'
4	Splits eventueel op in gedeelten
5	Voeg eventueel samen
6	Baken eventuele recreatieterreinen af
7	Check of het object binnen de gemeentegrens ligt

Stap 1: Beoordelen of de zaak onroerend is.

- Is de zaak onroerend, ga dan door naar stap 2.
- Is de zaak niet onroerend, dan is de objectafbakening van de Wet WOZ niet van toepassing. **In casu is het appartementencomplex een onroerende zaak. Door naar stap 2.**

Stap 2: Op zoek naar de 'genotsgrenzen'.

Wie is eigenaar van de onroerende zaak? Belanghebbende.

Stap 3: Gebouwd of ongebouwd eigendom.

Uit jurisprudentie volgt dat een appartementencomplex in aanbouw een gebouwd eigendom is. In tegenstelling tot bij waterschappen heeft het onderscheid tussen gebouwd of ongebouwd eigendom geen (mogelijke) financiële consequenties voor gemeenten.

Stap 4: Eigendommen eventueel afsplitsen in gedeelten.

Er is sprake van (veronderstelde) gedeelten, namelijk de toekomstige appartementen.

Stap 5: Eventueel samenvoegen tot samenstel.

Toetsen aan voorwaarden artikel 16 sub d Wet WOZ:

- er is één eigenaar. Ja, vooralsnog wel, namelijk belanghebbende;
- er is één gebruiker. Ja, vooralsnog wel, namelijk belanghebbende;
- de (veronderstelde) gedeelten behoren naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar. Uit jurisprudentie zou men kunnen herleiden dat de appartementen naar de omstandigheden beoordeeld niet bij elkaar horen. Vanaf het moment dat de percelen landmeetkundig zijn ingemeten en uitgezet, vormen de in aanbouw zijnde onroerende zaken (bestemd voor de verkoop) afzonderlijke objecten. Dat de kadastrale splitsing pas later volgt, doet daar niet aan af.

Er is dus geen sprake van samenstel. De appartementen moeten worden afgesplitst in afzonderlijke objecten. In tegenstelling tot de vorige casus worden de toekomstige appartementen niet voor één organisatorisch doel aangewend.

Helemaal zeker is deze conclusie overigens niet. Over dergelijke situaties met een transformatie van kantoor naar appartementencomplex waarbij de appartementen bestemd zijn voor verkoop (en niet voor verhuur) is nog geen jurisprudentie voorhanden.

Stap 6: Afbakening recreatieterreinen.

Deze stap is hier niet van toepassing, omdat geen sprake is van recreatieterreinen.

Stap 7: Binnen of buiten de gemeentegrens.

Het gehele appartementencomplex ligt binnen gemeente X.

Conclusie

Het appartementencomplex dient (waarschijnlijk) zo te worden afgebakend dat sprake is van meerdere objecten, namelijk de afzonderlijke toekomstige woningen.

4.2 Stappenplannen (blanco)

De hiervoor aan bod gekomen stappenplannen zien er ‘blanco’ als volgt uit.

4.2.1 Stappenplan bouwterrein

Stap 1: Waardering op waardepeildatum of op toestandsdatum?

Stap 1a: Verandering onroerende zaak door (ver)bouw of sloop in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, ga door naar stap 1b.

Stap 1b: Verandering onroerende zaak door andere – specifiek voor die onroerende zaak geldende – omstandigheden in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, hanteer de waardepeildatum.

Stap 2: Bouwterrein?

Stap 2a: Is sprake van onbebouwde grond?

- Zo ja, ga door naar stap 2d.
- Zo nee, ga door naar stap 2b.

Stap 2b: Is er de intentie het bebouwde stuk te slopen?

- Zo ja, ga door naar stap 2c.
- Zo nee, dan is er geen sprake van een bouwterrein.

Stap 2c: Is de sloop voor rekening en risico van de verkoper?

- Zo ja, ga door naar stap 2d.
- Zo nee, dan is er geen sprake van een bouwterrein.

Stap 2d: Is er de intentie om te bebouwen?

- Zo ja, dan is sprake van een bouwterrein.
- Zo nee, dan is geen sprake van een bouwterrein.

4.2.2 Stappenplan object in aanbouw: incl. of excl. btw?

Stap 1: Object in aanbouw of bouwterrein?

Stap 1a: Zijn de bouwwerkzaamheden op de toestandsdatum aangevangen?

- Zo ja, ga door naar stap 1b.
- Zo nee, dan is (waarschijnlijk) sprake van een bouwterrein, en dient inclusief btw te worden gewaardeerd.

Stap 1b: Is op de toestandsdatum al een omgevingsvergunning verleend?

- Zo ja, dan is sprake van een gebouwd eigendom in aanbouw. Ga door naar stap 2.
- Zo nee, dan is (waarschijnlijk) sprake van een bouwterrein, en dient inclusief btw te worden gewaardeerd.

Stap 2: Waardebepaling object in aanbouw.

Stap 2a: Wat is het waardebegrip van de uiteindelijke bestemming?

- WEV, dan is de WOZ-waarde inclusief btw.
- GVW, ga door naar stap 2b.

Stap 2b: Zijn de met het object verrichte activiteiten vrijgesteld van btw?

- Zo ja, dan is de WOZ-waarde inclusief btw.
- Zo nee, ga door naar stap 2c.

Stap 2c: Kan de eigenaar de btw in aftrek brengen?

- Zo ja, dan is de WOZ-waarde exclusief btw.
- Zo nee, dan is de WOZ-waarde inclusief btw.

4.2.3 Stappenplan transformatie

Stap 1: Waardering op waardepeildatum of op toestandsdatum?

Stap 1a: Verandering onroerende zaak door transformatiewerkzaamheden in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, ga door naar stap 1b.

Stap 1b: Verandering onroerende zaak door andere – specifiek voor die onroerende zaak geldende – omstandigheden in voorafgaande kalenderjaar?

- Zo ja, waardering gebaseerd op toestandsdatum.
- Zo nee, hanteer de waardepeildatum.

Stap 2: Woning of niet-woning?

Stap 2a: Is er op de toestandsdatum al sprake van bouwwerkzaamheden?

- Zo ja, ga door naar stap 2b.
- Zo nee, dan is sprake van een niet-woning.

Stap 2b: Is reeds een omgevingsvergunning verleend?

- Zo ja, dan is sprake van een woning (in aanbouw).
- Zo nee, dan is sprake van een niet-woning.

4.2.4 Stappenplan objectafbakening appartementencomplex in aanbouw

Objectafbakening Wet WOZ	
1	Beoordeel of de zaak onroerend is
2	Ga op zoek naar de 'genotsgrenzen'
3	Maak onderscheid tussen 'gebouwd' en 'ongebouwd'
4	Splits eventueel op in gedeelten
5	Voeg eventueel samen
6	Baken eventuele recreatieterreinen af
7	Check of het object binnen de gemeentegrens ligt

Stap 1: Beoordelen of de zaak onroerend is. Dit zal bij een appartementencomplex in aanbouw altijd het geval zijn.

Stap 2: Op zoek naar de 'genotsgrenzen'. Wie is eigenaar van de onroerende zaak?

Stap 3: Gebouwd of ongebouwd eigendom.

Stap 4: Eigendommen eventueel afsplitsen in gedeelten.
Er is sprake van (veronderstelde) gedeelten, namelijk de toekomstige appartementen.

Stap 5: Eventueel samenvoegen tot samenstel.

Stap 5a: Is sprake van één eigenaar + één gebruiker?

- Zo ja, ga door naar stap 5b.
- Zo nee, dan dient afsplitsing plaats te vinden.

Stap 5b: Behoren de (veronderstelde) gedeelten naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar?

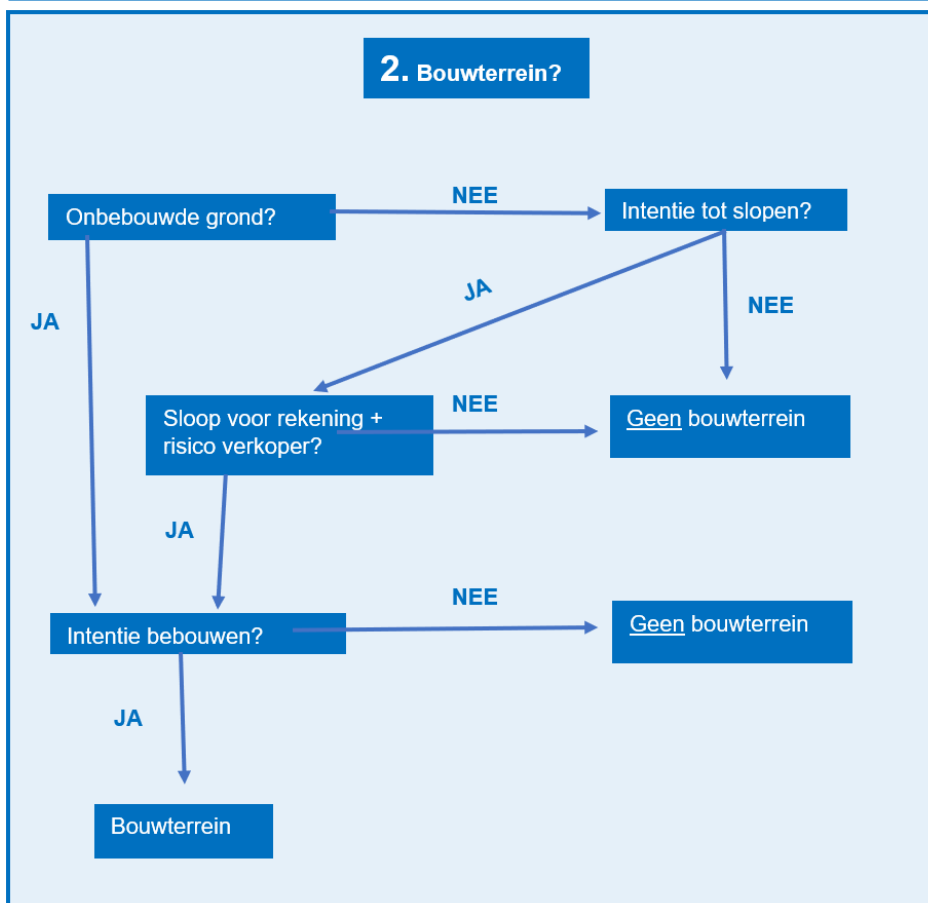
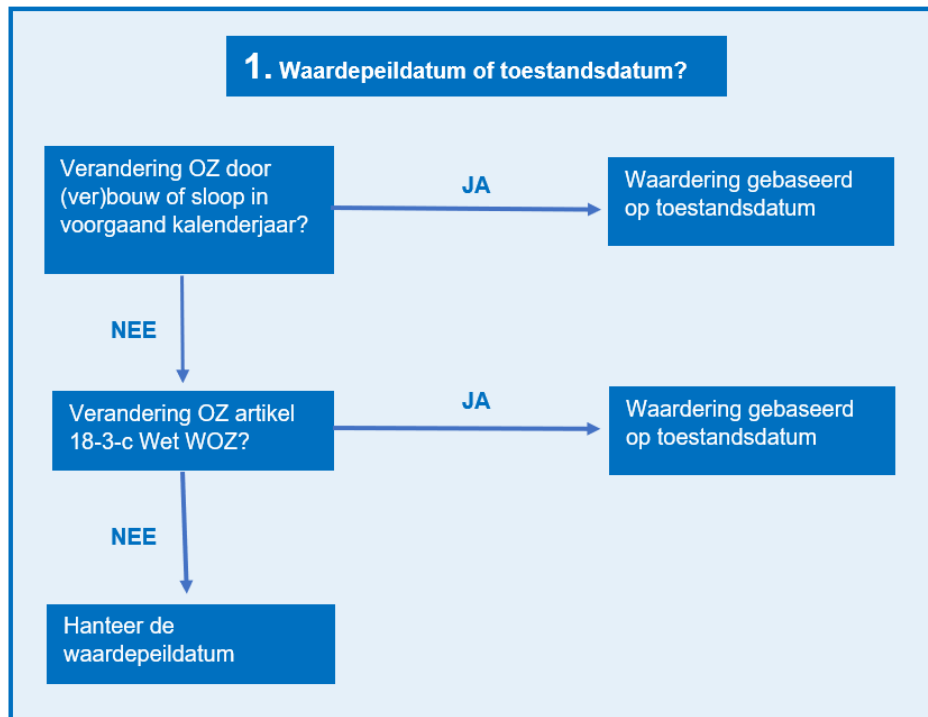
- In geval van verhuur: waarschijnlijk wel, er is sprake van samenstel.
- In geval van verkoop: waarschijnlijk niet, er dient afsplitsing plaats te vinden.

Stap 6: Afbakening recreatieterreinen (niet van toepassing).

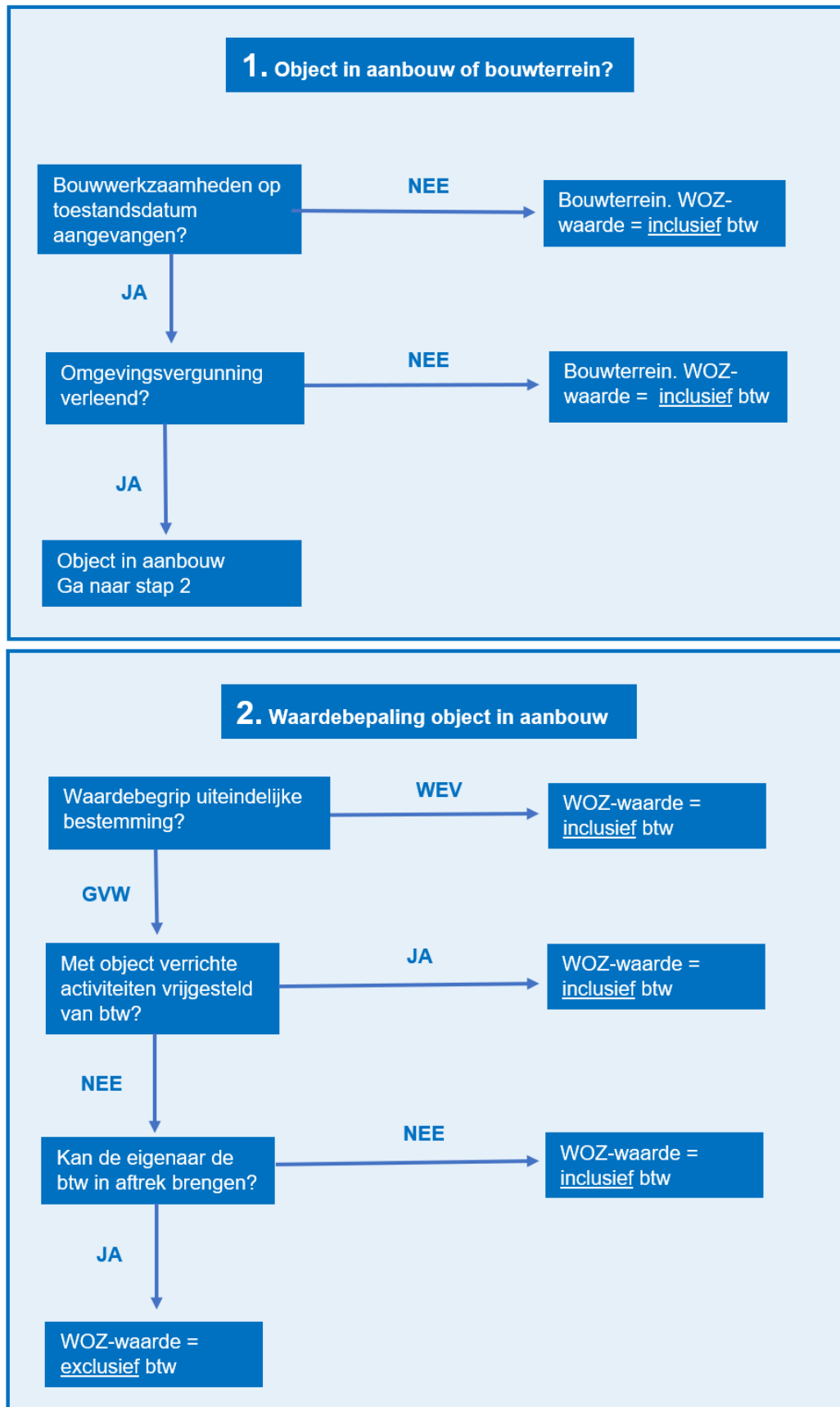
Stap 7: Binnen of buiten de gemeentegrens.

4.3 Uitvoeringskaders

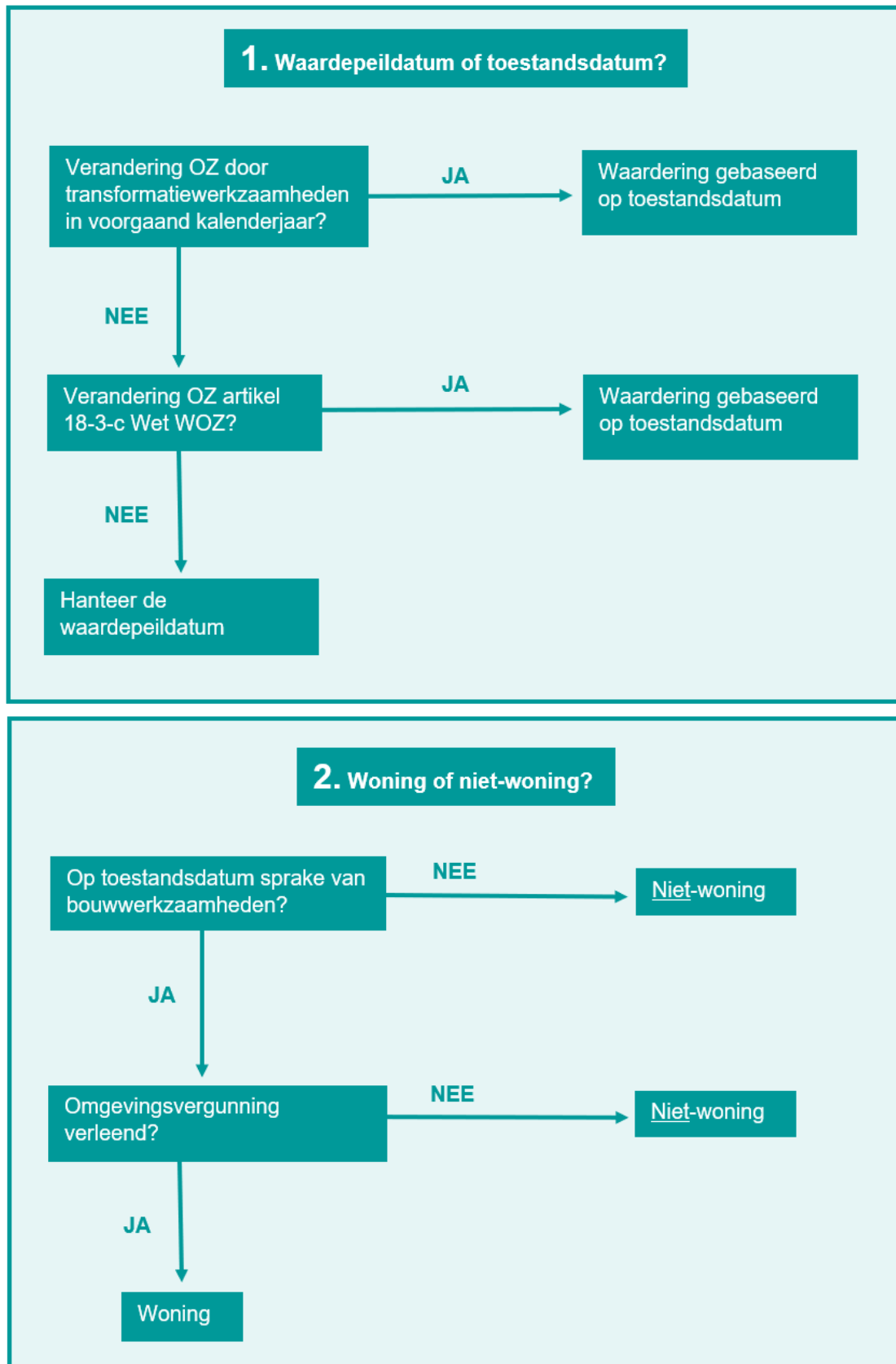
4.3.1 Uitvoeringskader bouwterrein



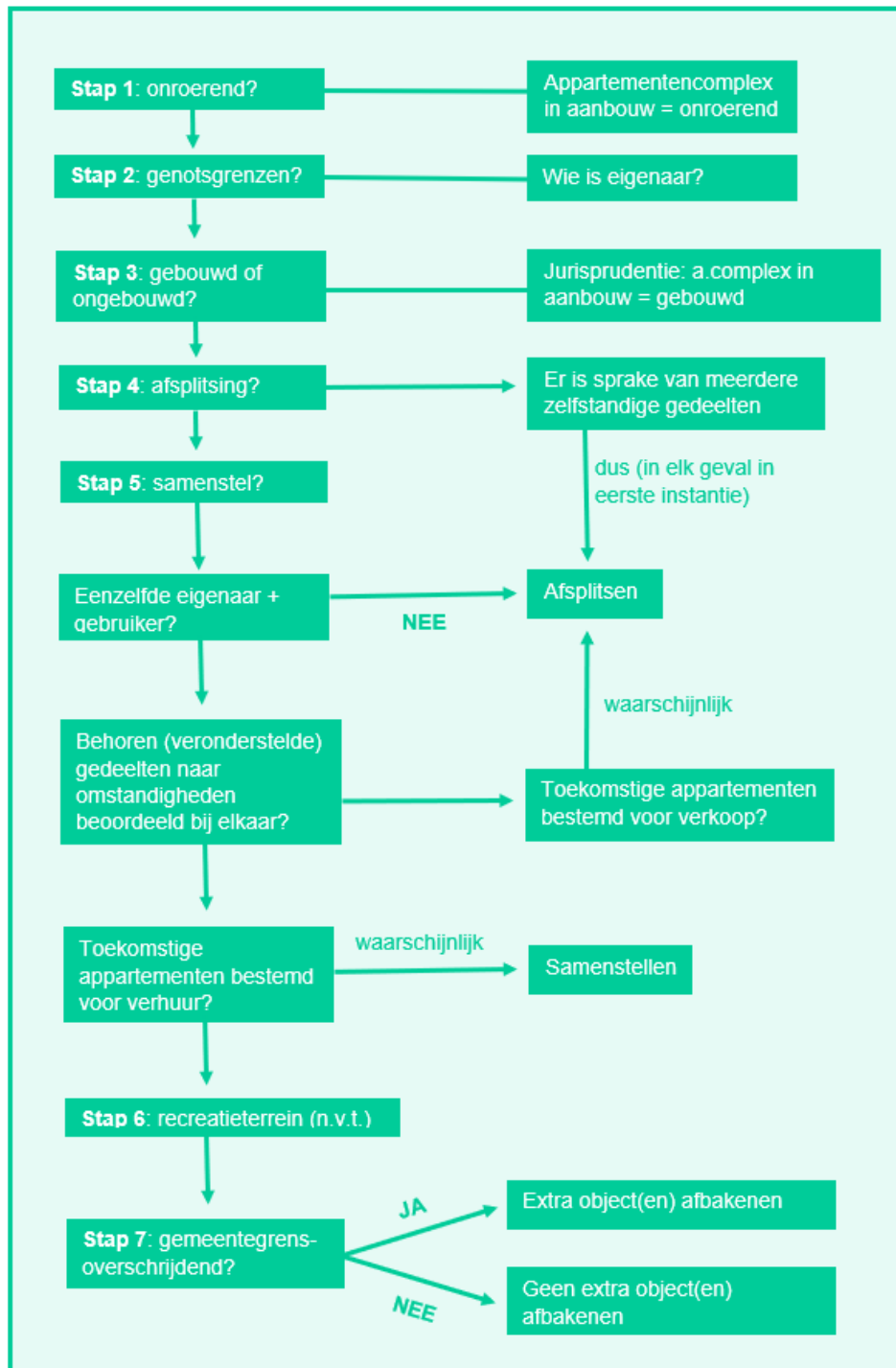
4.3.2 Uitvoeringskader object in aanbouw: WOZ-waarde incl. of excl. btw?



4.3.3 Uitvoeringskader transformatie: woning of niet-woning?



4.3.4 Uitvoeringskader objectafbakening: appartementencomplex in aanbouw



HOOFDSTUK 5: SAMENVATTING EN CONCLUSIE

5.1 Samenvatting

In dit onderzoek stond centraal de vraag hoe lokale overheden in de procesuitvoering kunnen omgaan met 1) de kwalificatie van grond als bouwterrein en 2) de overgang van niet-woningen naar woningen.

Om dit te beantwoorden is eerst aan de hand van een wettelijk kader en jurisprudentie ingegaan op de kwalificatie van grond als bouwterrein. Hierbij is de btw-definitie van ‘bouwterrein’ van belang, aangezien bouwterreinen – samen met ‘nieuwe onroerende zaken’ – zijn uitgezonderd van de btw-vrijstelling. Sinds het arrest *Woningstichting Maasdriel* wordt onder bouwterreinen verstaan: onbebouwde grond die kennelijk bestemd is om te worden bebouwd met een of meer gebouwen. Uit het arrest *Don Bosco* volgt dat in bepaalde omstandigheden bebouwde grond als bouwterrein kan kwalificeren. Voorwaarde is dat er de intentie bestaat om het bebouwde gedeelte te slopen. Daarbij geldt dat de sloop voor rekening en risico van de verkoper (en niet de koper) komt, zo volgt uit latere jurisprudentie. De btw-definitie van ‘bouwterrein’ is tevens van toepassing voor de WOZ-waardering. De kwalificatie van grond als bouwterrein werkt door in de WOZ-waarde, omdat bouwterreinen inclusief btw moeten worden gewaardeerd. De hoogte van de WOZ-waarde heeft op haar beurt invloed op de gemeentelijke belastingen, met in het bijzonder de OZB. Binnen de OZB geldt in het geval van bouwterreinen dat gemeenten naast een eigenaren-OZB ook een gebruikers-OZB kunnen heffen. Dit lijkt echter, op basis van de huidige jurisprudentiestand, vooralsnog alleen mogelijk in de situatie waarbij de terreineigenaar reeds in het bezit is van een bouwvergunning.

In het hierop volgende hoofdstuk is de transformatie van niet-woningen naar woningen besproken. Vragen hierover spelen tijdens de objectafbakening van onroerende zaken. Dient bij de overgang van niet-woningen naar woningen afsplitsing of samenstel plaats te vinden? Uit jurisprudentie kan men herleiden dat dit samenhangt met de bestemming van de toekomstige appartementen: verhuur (waarschijnlijk samenstellen) of verkoop (waarschijnlijk afsplitsen). Naast de WOZ-objectafbakening is tevens de deels afwijkende objectafbakening van waterschappen beschreven. Vervolgens is de waardebepaling van woningen en niet-woningen aan bod gekomen. Belangrijk punt hierbij is het bepalen van de toestandsdatum. Deze schuift mogelijk een jaar naar voren, bijvoorbeeld indien zich in het voorgaande kalenderjaar transformatiewerkzaamheden voordoen. Verder van belang is het onderscheid tussen woningen en niet-woningen voor de gemeentelijke belastingen. Door de aanwezige verschillen kan dit onderscheid grote financiële gevolgen hebben voor de OZB (en voor de rioolheffing, zij het in mindere mate). Dit heeft ook te maken met het feit dat sinds 2006 geen ‘gebruikers-OZB’ meer bestaat bij woningen, terwijl dit bij niet-woningen nog wél het geval is. Hulpmiddel bij de transformatie van niet-woningen naar woningen – zoals de overgang van kantoorgebouwen naar appartementencomplexen – is de jurisprudentie over gebouwde eigendommen in aanbouw. Hieruit valt te herleiden dat met name een

verleende omgevingsvergunning en reeds aangevangen bouwwerkzaamheden kunnen betekenen dat sprake is van een ‘woning’ in plaats van een ‘niet-woning’.

In het vierde hoofdstuk komen de beschreven onderwerpen bij elkaar in een reeks (voorbeeld)casussen, ontleend aan de beroepspraktijk. De casussen worden uitgewerkt aan de hand van overzichtelijke stappenplannen. Bijbehorende ‘praktische kaders’ geven goed de praktische context weer. De uitgewerkte stappenplannen resulteren in per onderwerp toegespitste uitvoeringskaders. Deze uitvoeringskaders kunnen voor lokale overheden als praktische handvatten dienen bij de vraag hoe in de procesuitvoering kan worden omgegaan met 1) de kwalificatie van grond als bouwterrein en 2) de overgang van niet-woningen naar woningen. Op deze manier is de probleemstelling van dit onderzoek beantwoord.

5.2 Aanbevelingen en slotconclusie

Aanbeveling verdient om de stappenplannen en uitvoeringskaders van dit onderzoek te hanteren indien zich een toepasselijk vraagstuk voordoet. Zowel bij de kwalificatie van grond als bouwterrein als bij de transformatie van niet-woningen naar woningen (en de bijbehorende objectafbakening) is met dit onderzoek getracht zo goed mogelijk praktische handvatten te geven voor de procesuitvoering van lokale overheden.

Al met al wordt met dit onderzoek gestreefd naar overzicht en eensgezindheid binnen de uitvoeringspraktijk in het kader van de besproken thema’s. Het is echter niet gezegd dat daarmee alle twijfels en ‘grijze gebieden’ zijn weggenomen bij het behandelen van een procedure. Veel zal afhankelijk zijn en blijven van de omstandigheden van het geval. Het is daarom ook van belang om goed op de hoogte te zijn van wat in actuele en relevante jurisprudentie naar voren komt. Dit zorgt, in combinatie met de stappenplannen en uitvoeringskaders van dit onderzoek, voor extra houvast in de procesuitvoering.

BIJLAGEN

Bijlage A: OZB-tarieven 2021 gemeenten BghU

Gemeente	Niet-woningen (eigendom) in %	Niet-woningen (gebruik) in %	Woningen (eigendom) in %
Bunnik	0,3321	0,2655	0,1397
De Bilt	0,3063	0,245	0,1022
Houten	0,3111	0,2385	0,1017
Lopik	0,1557	0,1295	0,1393
Nieuwegein	0,3531	0,2824	0,0893
Stichtse Vecht	0,20487	0,15366	0,09911
Utrecht	0,3128	0,2527	0,0725
Utrechtse Heuvelrug	0,1986	0,1675	0,114
Zeist	0,1906	0,155	0,0668

Bron: <https://bghu.nl/tarieven-2021-en-2020>

Bijlage B: Uittreksel verordening rioolheffing gemeente Houten 2021

Intitulé

Verordening op de heffing en invordering van de rioolheffing

De raad van de gemeente Houten;

gelezen het voorstel van burgemeester en wethouders van 27 oktober 2020;

gelet op artikel 228a van de Gemeentewet;

besluit vast te stellen de volgende verordening:

VERORDENING OP DE HEFFING EN INVORDERING VAN RIOOLHEFFING
(Verordening rioolheffing gemeente Houten)

(...)

Artikel 3 Belastbaar feit en belastingplicht

1.

De belasting wordt geheven aan degene die een perceel van waaruit water direct of indirect op de gemeentelijke riolering wordt afgevoerd al dan niet krachtens eigendom, bezit of beperkt recht of persoonlijk recht gebruikt, verder te noemen: gebruikersdeel.

(...)

Artikel 5 Maatstaf van heffing

1.

De belasting als bedoeld in artikel 3, eerste lid, wordt ten aanzien van woningen geheven per perceel, naar de omvang van het huishouden.

2.

De belasting als bedoeld in artikel 3, eerste lid, wordt ten aanzien van niet-woningen geheven per perceel, naar de waarde in het economisch verkeer, waarbij geldt dat:

a.

ingeval het perceel een onroerende zaak is, is de waarde van in het economisch verkeer de op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor de onroerende zaak vastgestelde waarde zoals deze voor het in artikel 7 bedoelde kalenderjaar geldt.

b.

ingeval voor het perceel geen waarde op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken is vastgesteld, wordt de heffingsmaatstaf van dat perceel bepaald met overeenkomstige toepassing van het bepaalde bij of krachtens de artikelen 17, 18 en 20, tweede lid, van de Wet waardering onroerende zaken.

Artikel 6 Belastingtarieven

1.

De belasting als bedoeld in artikel 5, eerste lid bedraagt voor een perceel dat wordt gebruikt door een particulier huishouden, bestaande uit:

a.

één persoon € 87,00 per belastingjaar;

b.

twee of meer personen € 147,96 per belastingjaar.

2.

De belasting als bedoeld in artikel 5, tweede lid bedraagt per perceel, per belastingjaar: 0,0663% van de heffingsmaatstaf, met dien verstande dat per perceel niet meer dan een bedrag van € 2.172,- wordt geheven.

(...)