

Bouwterrein: OZB voor gebruikers?

R.H. Kastelein, datum 17-11-2022

Datum	17-11-2022
Auteur	R.H. Kastelein ^[1]
JCDI	JCDI:ADS678170:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)

1. Inleiding

De kwalificatie van een onbebouwd stuk grond als bouwterrein kan van invloed zijn op de (hoogte van) de verschuldigde onroerendezaakbelasting (OZB). De tarieven zijn namelijk een percentage van de WOZ-waarde van de betreffende onroerende zaak.^[2] Doordat de levering van bouwterreinen is belast met btw,^[3] moet de WOZ-waarde van bouwterreinen inclusief btw in aanmerking 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.

In deze beschouwing staat centraal de vraag of, en in welke gevallen er ter zake van een bouwterrein niet alleen OZB van de eigenaar maar tevens van de gebruiker kan worden geheven.^{[4],[5]}

2. Jurisprudentie

Om te bepalen of (bij bouwterreinen) al dat niet gebruikers-OZB kan worden geheven, is het begrip 'gebruik' van belang. Uit vaste rechtspraak volgt dat in dit kader onder 'gebruik' wordt verstaan 'het metterdaad bezigen van de onroerende zaak ter bevrediging van de behoeften'.^[6] Of bij bouwterreinen sprake is van dergelijk 'gebruik' - en daarmee tevens van een rechtvaardiging voor de heffingsambtenaar om gebruikers-OZB te heffen - valt af te leiden uit de hierna te bespreken jurisprudentie.

2.1 Metterdaad bezigen van een bouwterrein

In een geval dat is voorgelegd aan Hof 's-Gravenhage was X eigenaar van twee percelen bouwgrond. Zij is voornemens hierop onder meer een hotel te bouwen. De vergunning voor de eerste bouwphase is in december 2007 verleend, de vergunning voor de tweede bouwphase 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 heffingsambtenaar terecht aan X een aanslag gebruikers-OZB voor het belastingjaar 2008 heeft opgelegd.

Volgens het hof heeft de heffingsambtenaar de aanslag gebruikers-OZB terecht opgelegd. X heeft de onroerende zaak niet laten 'rusten', maar hield deze 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'. [7]

In cassatie oordeelt de Hoge Raad, 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.[8]

Uit voorgenoemde jurisprudentie volgt dat de heffingsambtenaar bij een bouwterrein geen gebruikers-OZB mag 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 volgens de Hoge Raad niet aan af.

2.2 Betekenis bouwvergunning bij gebruik van een bouwterrein

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.

De casus is als volgt. 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 heffingsambtenaar terecht een aanslag gebruikers-OZB aan X heeft opgelegd.

Rechtbank Breda oordeelt in 2009, dus voor het hiervoor beschreven arrest van de Hoge Raad, 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.[9]

In 2012, na het eerder besproken arrest van de Hoge Raad, oordeelt dezelfde rechtbank in een vergelijkbare casus dat de heffingsambtenaar 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.[10]

Het is onzeker hoe Rechtbank Breda in de casus uit 2009 zou hebben geoordeeld wanneer die casus aan de rechtbank zou zijn voorgelegd na het arrest uit 2012. Desondanks lijkt het erop dat het op de toestandsdatum in handen hebben van de bouwvergunning een rol kan 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 heffingsambtenaar mogelijk wél gebruikers-OZB van hem heffen.

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 cultuurgrond^[11] is hier dus niet van toepassing). Vraag: mag de heffingsambtenaar naast een eigenaren-OZB ook een gebruikers-OZB opleggen aan X?

Uit de behandelde jurisprudentie volgt dat de heffingsambtenaar hier geen aanslag 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 voorbeeldcasus in het midden gelaten.

2.3 Bospercelen en gebruikers-OZB

Er zijn ook andere gevallen waarin belanghebbende zelf niks doet met zijn grond, maar waar de heffingsambtenaar volgens de rechter juist wel een aanslag gebruikers-OZB mag opleggen. Dit is bijvoorbeeld het geval bij bospercelen, zoals in de hierna te bespreken uitspraak waarbij in geschil is of de heffingsambtenaar terecht een aanslag gebruikers-OZB heeft opgelegd aan Y (die eigenaar is van twee voor publiek toegankelijke bospercelen).

Volgens Hof 's-Hertogenbosch is sprake van 'gebruik'. Om vast te stellen of sprake is van gebruik, is de aard van het object van belang. 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 heffingsambtenaar in de voorgaande jaren Y niet als gebruiker heeft aangemerkt, maakt niet dat aan 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 de heffingsambtenaar 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.^[12] Gelet op dit laatste hoeft deze uitspraak van het hof niet geheel haaks te staan op het arrest uit 2012. Het impliceert immers dat aan het gebruik van een bouwterrein andere voorwaarden kunnen worden gesteld dan aan het gebruik van een bosperceel.

2.4 Object in aanbouw en gebruikers-OZB

Een andere situatie doet zich voor indien op het oorspronkelijke bouwterrein de bouwwerkzaamheden reeds zijn aangevangen, maar het te bouwen object op de toestandsdatum nog niet gereed is. Ook over deze situatie heeft de Hoge Raad zich uitgesproken.

In dit geval laat X in het jaar 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 heffingsambtenaar terecht een aanslag gebruikers-OZB heeft opgelegd aan X.

De Hoge Raad bepaalt dat X door de heffingsambtenaar terecht is 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.”*^[13]

Dat de heffingsambtenaar bij een object in aanbouw naast een eigenaren-OZB ook een gebruikers-OZB mag opleggen, wordt tevens bevestigd in latere rechtspraak.^[14]

2.5 Transformatie-object en gebruikers-OZB

Ook indien belanghebbende eigenaar is van een leeg object dat getransformeerd gaat worden, moet de heffingsambtenaar in beginsel naast een OZB voor eigenaren tevens een OZB voor gebruikers heffen. Dit volgt onder meer uit de hierna te bespreken uitspraak.

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

Rechtbank Midden-Nederland 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.^[15]

Daarmee lijkt de rechtbank af te wijken van het arrest uit 2012, in die zin dat volgens de rechtbank ook sprake kan zijn van 'gebruik' indien belanghebbende in afwachting is van de vergunning(en).

3. Overzicht en conclusie

Samengevat valt uit jurisprudentie af te leiden dat de heffingsambtenaar in de volgende situaties al dan niet gebruikers-OZB mag heffen (naast de eigenaren-OZB):

<i>Wel gebruikers-OZB</i>		<i>Geen gebruikers-OZB</i>	
•	Bouwterreinen waarbij belanghebbende op de toestandsdatum reeds de benodigde vergunning(en) heeft om te (laten) bouwen;	•	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.
•	Bospercelen (ook al doet belanghebbende hier verder niks mee);		
•	Objecten (zijnde niet-woningen) in aanbouw;		
•	Objecten (zijnde niet-woningen) in afwachting van een transformatie.		

Al met al zijn er in dit kader meer situaties waarin de heffingsambtenaar wél een OZB voor gebruikers kan heffen (naast een OZB voor eigenaren) dan situaties waarin geen sprake is van gebruik in de zin van de OZB. Voor wat betreft bouwterreinen waarbij blijkens de jurisprudentie geen aanslag gebruikers-OZB kan worden opgelegd, zou de heffingsambtenaar een beroep kunnen doen op andere jurisprudentie die in deze

beschouwing is beschreven. In lijn met het eerder aan bod gekomen oordeel van Hof 's-Gravenhage in 2010 zou de heffingsambtenaar kunnen betogen dat ook bij een bouwterrein, waarvoor nog geen vergunning is verleend, sprake is van 'gebruik' aan de kant van de eigenaar. Dat is enerzijds goed denkbaar in de situatie waarbij weliswaar nog geen bouwvergunning is afgegeven, maar waarin belanghebbende wel al is begonnen met (voorbereidende) bouwwerkzaamheden, zoals het (laten) verwijderen van bomen en struiken om het terrein gereed te maken voor bebouwing. Anderzijds bevestigen uitspraken van andere feitenrechters dat ook in andere omstandigheden, zoals bij bospercelen of objecten in aanbouw, 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'.

Voetnoten

[1] Robert Kastelein LL.M. is werkzaam als academic researcher bij het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL).

[2] Art. 220c juncto 220f Gemeentewet.

[3] Dit komt doordat de levering van bouwterreinen is uitgezonderd van de vrijstelling van levering van onroerende zaken. Zie art. 11 lid 1 sub a onder 1 Wet op de omzetbelasting 1968.

[4] De onderzoeksvraag die in deze beschouwing centraal staat is een onderdeel van een door het ESBL in opdracht van Belasting Samenwerking gemeenten en hoogheemraadschap Utrecht (BghU) uitgevoerd onderzoek. Zie R.H. Kastelein, *Van bouwterrein naar woning*, Rotterdam: ESBL 2022, te downloaden van <https://www.eur.nl/en/esl/media/2022-10-onderzoek-van-bouwterrein-naar-woning-def>.

[5] Bij niet-woningen, zoals bouwterreinen, kan zowel een OZB voor eigenaren als een OZB voor gebruikers worden geheven. Zie art. 220 Gemeentewet.

[6] Zie bijvoorbeeld HR 7 oktober 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2318, *Belastingblad* 1998, p. 878, m.nt. J.P. Kruimel.

[7] Hof 's-Gravenhage 8 juni 2010, ECLI:NL:GHSGR:2010:BM8501, *Belastingblad* 2010, p. 1049.

[8] HR 6 januari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV0250, *Belastingblad* 2012/210, m.nt. W.G. van den Ban.

[9] Rb. Breda 11 maart 2009, ECLI:NL:RBBRE:2009:BI0218, *Belastingblad* 2009, p. 637, m.nt. J.P. Kruimel.

[10] Rb. Breda 4 juli 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BX7596, *Belastingblad* 2012/561.

[11] Art. 220d lid 1 sub a Gemeentewet.

[12] Hof 's-Hertogenbosch 31 augustus 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:3700, *Belastingblad* 2019/29, m.nt. S. Kapoerchan.

[13] HR 8 augustus 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC5812, *Belastingblad* 2008, p. 1081, m.nt. F.J.H.L. Makkinga.

[14] Zie bijvoorbeeld Rb. Oost-Brabant 17 mei 2016, ECLI:NL:RBOBR:2016:2511.

[15] Rb. Midden-Nederland 29 mei 2019, nr. UTR 18/4341.