

ECLI:NL:HR:2019:1779

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	29-11-2019
Datum publicatie	29-11-2019
Zaaknummer	18/04593
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2019:791 In cassatie op : ECLI:NL:GHDHA:2018:3224
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Art. 14, lid 2, Wet op belastingen van rechtsverkeer; verkrijging van appartementsrecht in voormalig kantoorgebouw, gesloopt tot casco en door kopers af te bouwen / in te richten. ‘Naar zijn aard voor bewoning bestemd’?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 29-11-2019 V-N Vandaag 2019/2697 FutD 2019-3107 FutD 2019-3096 met annotatie van Fiscaal up to Date NTFR 2019/2974 met annotatie van R. van Haperen V-N 2019/58.11 met annotatie van Redactie NLF 2019/2703 met annotatie van Jan Sanders jr. NJB 2019/2706 RN 2020/2 BNB 2020/27 met annotatie van J.C. VAN STRAATEN

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 18/04593

Datum 29 november 2019

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 21 september 2018, nr. 18/00020, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (SGR 17/02058) betreffende een door belanghebbende op aangifte betaald bedrag aan overdrachtsbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Staatssecretaris heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 26 juli 2019 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.¹

2 Beoordeling van de middelen

2.1 In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- 2.1.1 Na het sluiten van een koopovereenkomst met een daaraan verbonden aannemingsovereenkomst heeft belanghebbende op 17 oktober 2016 een appartementsrecht verkregen in een pand dat op dat moment werd verbouwd tot 25 wooneenheden. Het pand is in 1991 gebouwd als kantooruimte en stond reeds geruime tijd leeg.
- 2.1.2 Ten tijde van de overdracht van het appartementsrecht aan belanghebbende was er een omgevingsvergunning voor de transformatie van het pand in woningen.
- 2.1.3 Na de voltooiing van sloopwerkzaamheden, eind september / begin oktober 2016, is een aanvang gemaakt met het plaatsen van binnenwanden. Toen belanghebbende haar appartementsrecht verkreeg, was de aannemer begonnen met het vervangen van de kozijnen.
- 2.1.4 Na de verkrijging van het appartementsrecht door belanghebbende moest nog worden voorzien in staalconstructies ten behoeve van balkons, gereed maken van een berging, 'casco gereed maken' van binnenwanden en kozijnen in het privégedeelte, elektra en centrale verwarming in het privégedeelte, en stuc-, spuit- en tegelwerk in het privégedeelte.
- 2.1.5 De notaris heeft in de akte vermeld dat belanghebbende heeft gekocht "het appartementsrecht, rechtgevend op het uitsluitend gebruik van de woning (...)". Ter zake van

die in de akte vermelde aankoop heeft de notaris namens belanghebbende een bedrag aan overdrachtsbelasting voldaan gelijk aan zes procent van de koopsom.

2.2 Voor het Hof was in geschil of belanghebbendes verkrijging van het appartementsrecht betrekking heeft op een woning in de zin van artikel 14, lid 2, Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: Wbr), in welk geval twee procent van de koopsom aan overdrachtsbelasting is verschuldigd.

2.3.1 Het Hof heeft geoordeeld dat ten tijde van de verkrijging door belanghebbende sprake was van een bouwwerk dat in zijn totaliteit oorspronkelijk voor ander gebruik dan bewoning is ontworpen, maar dat door de later verrichte werkzaamheden in samenhang met de juridische splitsing in afzonderlijke onroerende zaken een bouwwerk is dat naar zijn aard tot bewoning is bestemd. Tegen dit oordeel is het eerste middel gericht.

2.3.2 In de arresten van 24 februari 2017² heeft de Hoge Raad, voor zover hier van belang, als volgt geoordeeld.

Van een woning in de zin van artikel 14, lid 2, Wbr is sprake indien het belastbare feit betrekking heeft op een onroerende zaak die naar zijn aard voor bewoning is bestemd. De vraag of een onroerende zaak naar zijn aard voor bewoning is bestemd, moet worden beantwoord aan de hand van een maatstaf die zoveel mogelijk aanknoopt bij de kenmerken van het bouwwerk zelf. De geschiktheid van de onroerende zaak om als woning te dienen is niet beslissend.

Aanknoping bij de kenmerken van het bouwwerk zelf wordt bereikt door aansluiting te zoeken bij het doel waarvoor het oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. Indien dat doel bewoning is geweest maar het bouwwerk nadien is verbouwd om het geschikt te maken voor een andere vorm van gebruik, kan het alleen worden geacht zijn aard van woning te hebben behouden indien niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor bewoning geschikt te maken. Met een pand dat oorspronkelijk is gebouwd voor bewoning wordt in dit verband gelijkgesteld een pand dat oorspronkelijk voor ander gebruik dan bewoning is ontworpen maar door latere verbouwing naar zijn aard tot woning is bestemd.

2.3.3 In de zaken van die drie arresten ging het steeds om de vraag wanneer een pand dat oorspronkelijk als woning was gebouwd (of een daarmee gelijkgesteld pand) dat karakter door verbouwingen heeft verloren. In die zaken was niet aan de orde dat de op bestemmingswijziging gerichte werkzaamheden aan de panden op het moment van de overdracht nog moesten worden voltooid.

2.3.4 In een geval als de nu te beoordelen zaak, waarin een zakelijk recht op een (deel van een) oorspronkelijk als bedrijfs- of kantoorpand gebouwde onroerende zaak wordt overgedragen nadat reeds bouwkundige wijzigingen zijn aangebracht en voordat ook de feitelijke oplevering plaatsvindt, moet in het verlengde van de hiervoor in 2.3.2 gegeven regels evenzeer aansluiting worden gezocht bij het doel waarvoor het bouwwerk oorspronkelijk is ontworpen en gebouwd. Het is aan degene die zich op de toepassing van het tarief voor woningen beroept om te stellen en zo nodig aannemelijk te maken dat het object van het overgedragen zakelijk recht op het moment van de overdracht naar zijn aard tot woning is bestemd.

In een geval waarin verbouwingswerkzaamheden hebben plaatsgevonden die, ook indien zij nog niet zijn voltooid, de gevolgtrekking kunnen rechtvaardigen dat die werkzaamheden onmiskenbaar strekken tot (op)levering van een woning, kan het bouwwerk alleen worden geacht de oorspronkelijke aard te hebben behouden indien de inspecteur aannemelijk maakt dat niet meer dan beperkte aanpassingen nodig zijn om het weer voor het oorspronkelijke doel geschikt te maken. De vaststelling van de strekking van de verbouwingswerkzaamheden dient te geschieden met inachtneming van alle omstandigheden van het geval. Zo kan naast de aard en inhoud van de verrichte werkzaamheden ook de inhoud van de koop-/aannemingsovereenkomst(en) in aanmerking worden genomen, evenals de voor kopers van een woning en hun geldverstrekkers in het algemeen relevante omstandigheid dat het verkregen object zelfstandig overdraagbaar is, bijvoorbeeld door splitsing van een oorspronkelijk als bedrijfs- of kantoorpand gebouwde onroerende zaak in appartementsrechten. Indien de bouwkundige staat en kenmerken van

de onroerende zaak geen uitsluitel bieden, kan mede betekenis worden toegekend aan de uit publiekrechtelijke voorschriften voortvloeiende eisen of beperkingen.

- 2.3.5 Het standpunt van de Staatssecretaris dat woningen die op de woningmarkt beschikbaar komen doordat een bedrijfs- of kantoorpand tot woningen wordt verbouwd, buiten het tarief van twee procent vallen (vgl. de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 2.16 en 2.19) geeft gelet op het volgende geen aanleiding voor een ander oordeel dan hiervoor in 2.3.4 is gegeven.

De tekst van artikel 14, lid 2, Wbr biedt voor die door de Staatssecretaris voorgestane beperking van de betekenis van het begrip woning in dat artikel geen steun. De maatregel om het tarief voor woningen te verlagen tot twee procent strekt mede ertoe het vertrouwen in de woningmarkt te versterken.³ Gelet op de tekst en die strekking ligt het niet in de rede een beperking in artikel 14, lid 2, Wbr te lezen die erop neerkomt dat op de woningmarkt in geval van een in aanbouw zijnde woning in een voormalig kantoor-/bedrijfspan niet voorzienbaar is of te koop aangeboden woonruimte zal vallen onder het tarief van twee procent of onder het tarief van zes procent, afhankelijk van de mate waarin de verbouwwerkzaamheden ten tijde van de overdracht zijn voltooid. Die beperking zou zonder uitdrukkelijke wettelijke basis ook tot willekeur kunnen leiden, omdat de overdracht van een stuk grond waarop een woning in aanbouw is, wel onder het tarief van twee procent pleegt te worden gebracht.⁴

- 2.3.6 De door het Hof vastgestelde feiten kunnen het oordeel dragen dat belanghebbende een zakelijk recht heeft verkregen op een deel van een onroerende zaak dat bouwkundig was voorbereid op het aanbrengen van voorzieningen teneinde dat deel van het bouwwerk geschikt te maken voor bewoning, dat het overgedragen recht daartoe strekte, en dat de geldende publiekrechtelijke voorschriften waren aangepast om die bewoning mogelijk te maken. Die feiten houden voorts in dat zich ten tijde van de overdracht aan belanghebbende niet meer de situatie voordeed waarin het overgedragen deel van het bouwwerk met niet meer dan beperkte aanpassingen geschikt kon worden gemaakt voor zijn oorspronkelijke (kantoor)functie. Het op deze feiten berustende oordeel dat belanghebbende voor de toepassing van artikel 14 Wbr een woning heeft verkregen, getuigt niet van een onjuiste rechtsopvatting.

- 2.4 Het tweede middel kan evenmin tot cassatie leiden. Dat behoeft, gelet op artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen verdere motivering aangezien het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3 Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

4 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie ongegrond, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 1.536 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president G. de Groot als voorzitter, en de raadsheren M.A. Fierstra, J. Wortel, A.F.M.Q. Beukers-van Dooren en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 29 november 2019.

Van de Staatssecretaris van Financiën wordt een griffierecht geheven van € 508.

¹ ECLI:NL:PHR:2019:791

² ECLI:NL:HR:2017:290, ECLI:NL:HR:2017:294 en ECLI:NL:HR:2017:295.

³ Zie de vindplaatsen vermeld onder 2.2 en 2.8 in de gemeenschappelijke bijlage (ECLI:NL:PHR:2016:1222) bij de conclusies in de hiervoor in voetnoot 2 genoemde arresten.

⁴ Zie de in de vorige voetnoot genoemde gemeenschappelijke bijlage (ECLI:NL:PHR:2016:1222) onder 2.6, punt 10.
