

Casus: Wel of geen sprake van ROW in de zin van artikel 3.91, lid 1 onderdeel c Wet IB 2001?

Concrete vraag:

[67 Awr] (hierna te noemen: [67 Awr]) hebben een gedeelte van een perceel grond verkocht, dat zij gezamenlijk in bezit hebben. Is ten aanzien van de verkoop van het perceel sprake van het rendabel maken van vermogen, dat normaal actief vermogensbeheer te boven gaat, zoals vermeld in artikel 3.91, lid 1 onderdeel c Wet IB 2001?

Geschetste feiten:

De kavel betreft een perceel grond met opstallen en water. De kavel is al sinds jaar en dag in het bezit van de familie van de [67 Awr]. Een [67 Awr] van de [67 Awr] heeft in het verre verleden de kavel overgenomen van zijn [67 Awr]. In [67 Awr]s deze [67 Awr] overleden en heeft hij de kavel gelegateerd aan zijn [67 Awr] (ieder voor [67 Awr], waaronder de [67 Awr] van de zussen, hierna te noemen: [67 Awr]. De [67 Awr] van [67 Awr] het legaat verwerpen. Voor de andere helft van het perceel zijn de kinderen van de [67 Awr] [67 Awr] en [67 Awr] eigenaar geworden van de kavel. In het testament is verder nog een bepaling opgenomen dat bij verkoop binnen 20 jaar door 1 van de legatarissen [67 Awr] of de [67 Awr] van de [67 Awr] de opbrengst danwel verkoopwaarde (hoogste van beiden) moet worden gedeeld met de overige erfgenamen.

[67 Awr] wilde de [67 Awr] op haar gedeelte van het perceel een tiny house realiseren. Daartoe heeft zij begin [67 Awr] een principe verzoek inhoudende een bestemmingswijziging bij de gemeente ingediend. Het gaat om de wijziging van de bestemming van glastuinbouw naar recreatie. De [67 Awr] heeft hier geen zichtbare rol gespeeld.

Gemeente wilde alleen tot bestemmingswijziging overgaan als het perceel in zijn geheel in de aanvraag zou worden meegenomen. De [67 Awr] heeft gevraagd of [67 Awr] hier aan mee wilde werken.

[67 Awr]

Na het in kaart brengen van de haalbaarheid van de overname en de bestemmingswijziging (waaronder het opstellen van taxatierapport, mede van belang voor het nakomen van de bepaling in het testament) hebben de [67 Awr] het perceel van [67 Awr] overgenomen. De [67 Awr] hadden het idee om de bestemming van de kavel te wijzigen naar een kavel met 3 woningen. Iedere [67 Awr] zou dan een vakantiewoning kunnen realiseren.

[67 Awr]

Het aankoopproces heeft enige tijd in beslag genomen. Ook voor wat betreft de uitvoering van de testamentaire verplichting. De waarde in het economisch verkeer moest worden bepaald, omdat dit ook van belang was voor de nabetaling aan de overige erfgenamen. In [67 Awr] was contact met de [67 Awr] over de voortgang van het proces. Omdat het taxatierapport meer dan een jaar oud was, hebben de [67 Awr] gevraagd de taxateur om een update van het taxatierapport gevraagd.

[67 Awr]

Er is een aanvulling op het taxatierapport gemaakt. De waarde van het gedeelte van [67 Awr] bleek nog een waarde van € [67 Awr] te hebben (WEV). De kavel is voor dit bedrag van [67 Awr] gekocht. Een deel van de koopsom [67 Awr] is schuldig gebleven, hetgeen vervolgens door [67 Awr] is kwijtescholden.

[67 Awr] hebben een orienterend gesprek gevoerd met de gemeente. Daaruit bleek dat de gemeente wel de bestemming van glas- en tuinbouw van de grond wilde hebben. Gemeente was niet enthousiast dat er een commercieel slaatje uit werd geslagen. Letterlijk is gezegd: "Het is niet de bedoeling dat jullie er geld aan verdienen". De gemeente bleek liever sociale woningbouw te realiseren (er waren ook nog problemen rond de verkeerssituatie).

Uit het gesprek met de gemeente bleek dat het proces rondom de bestemmingswijziging veel kennis vereist, die de [67 Awr] niet hadden. Het was ook duidelijk geworden dat een bestemmingswijziging bepaald onzeker was. Vervolgens is een gespecialiseerd kantoor ingeschakeld om hen te begeleiden bij de bestemmingswijziging.

Een kavel met drie recreatiewoningen bleek niet realistisch vanwege de afspraken die de gemeente met de provincie had gemaakt. Op [67 Awr] is een principe verzoek bij de gemeente ingediend voor een bestemmingswijziging naar kavel met 2 woningen.

Dit principe verzoek is afgewezen. De [67 Awr] hebben met de adviseur vervolgstappen besproken. Geadviseerd werd, mede op aanraden van de gemeente, het inschakelen van het specifieke advies- en ontwerp bureau op het gebied van stedenbouw, ruimtelijke ordening en ontwikkelmanagement (Buro [67 Awr]).

Uit het rapport van het [67 Awr] bleek dat het bestemmingsplan van de kavel naast 1 woning ook ruimte zou kunnen bieden aan 2 kleinere recreatiewoningen.

[67 Awr]  
Op [67 Awr] is een verkennend gesprek gevoerd met de gemeente inzake de eventuele mogelijkheden inzake bestemmingswijziging. De adviseur heeft opnieuw contact gehad met de gemeente, waarin de gemeente aangaf alleen akkoord te gaan met 1 bestemmingswijzigingsprocedure (de [67 Awr] en de [67 Awr] hadden separaat een bestemmingswijzigingsprocedure opgestart) in lijn met collegebesluiten en principeverzoeken (1 woning en 1 recreatiewoning).

1 van de voorwaarden van het principe verzoek is dat de buurtbewoners geïnformeerd dienen te worden. De [67 Awr] zijn langs gegaan bij buurtbewoners om hen te informeren over de voorgenomen bestemmingswijziging. Daarna heeft een nieuw verkennend gesprek met de gemeente plaatsgevonden.

Eind februari is door de [67 Awr] en de [67 Awr] een bestemmingswijziging ingediend voor in totaal 1 woonhuis en 2 recreatiewoningen op de kavel (waarbij 1 woning en 1 recreatiewoning op het [67 Awr] gedeelte van de kavel en 1 recreatiewoning op het gedeelte van de kavel van de [67 Awr]

Uiteindelijk is bij wijze van compromis (omdat [67 Awr] en [67 Awr] hun bestemmingswijzigingsprocedure hebben gebundeld) 1 woning en 1 kleinere recreatiewoning op het [67 Awr] gedeelte van de kavel en 1 recreatiewoning voor de [67 Awr]

Een van de voorwaarden van de wijziging van het bestemmingsplan was verder dat de [67 Awr] en de [67 Awr] aan een bijdrage van [67 Awr] aan het Sociale Woningfonds dienden te voldoen, omdat de gemeente een sterke voorkeur heeft voor sociale woningbouw.

Op [67 Awr] hebben de [67 Awr] en [67 Awr] van de gemeente een anterieure overeenkomst ontvangen, waarbij zij samen als 1 partij zijn aangemerkt. De [67 Awr] hebben aangegeven dat beide partijen graag als separate partijen opgenomen willen worden.

Op [67 Awr] hebben ze de anterieure overeenkomst ontvangen van de gemeente, waarin zij als separate partijen zijn opgenomen.

Op [67 Awr] is de bestemmingswijziging afgerond en hiermee is het bestemmingsplan onherroepelijk geworden en in werking getreden.

[67 Awr]  
De [67 Awr] hadden inmiddels besloten dat zij geen (vakantie)woning voor gezamenlijk gebruik wilden realiseren. Bovendien was de grond nu waarschijnlijk meer waard geworden, doordat 1 permanente woning mocht worden gerealiseerd. Hierdoor was het voor ieder van de [67 Awr] afzonderlijk niet langer haalbaar om zelf een woning voor eigen gebruik te realiseren.

Op [67 Awr] is het gedeelte van de kavel van de [67 Awr] te koop gezet. Op [67 Awr] is het gedeelte van de kavel van de [67 Awr] verkocht voor [67 Awr]. Het gedeelte van de kavel van de [67 Awr] is in [67 Awr] overgedragen aan koper.

#### Standpunt adviseur:

De eerste 2 onderdelen van artikel 3.91, lid 1 Wet IB 2001 zijn niet van toepassing. Het derde onderdeel is naar zijn mening ook niet van toepassing. De adviseur verwijst daarbij naar het arrest van 17 februari 1999 (BNB 1999/249) waaruit volgt dat de koop van vermogensbestanddelen in de wetenschap dat deze met winst kunnen worden verkocht alleen dan tot arbeidsinkomsten in de vorm van inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden en diensten leidt, indien die koop is geschied met het oogmerk door wederverkoop voordeel te behalen en die wederverkoop daadwerkelijk heeft plaatsgevonden.

De [67 Awr] wilde het perceel verkopen, omdat hij het niet zag zitten om mee te werken aan de bestemmingswijziging van de [67 Awr]. Uiteindelijk hebben de [67 Awr] zijn deel overgenomen. Gezien het testament van de [67 Awr] moest het deel van de kavel allereerst tegen een reële prijs, gelijk aan de werkelijke waarde worden gekocht aangezien de overige erfgenamen van de [67 Awr] recht hadden op een nabetaling van een deel van de meeropbrengst. De [67 Awr] hadden geen kennis voorsprong ten opzichte van de verkoper, hun [67 Awr] en de overige erfgenamen. [67 Awr] en [67 Awr] en [67 Awr] waren immers op de hoogte van een eventuele bestemmingswijziging. Verder hebben de [67 Awr] het perceel gekocht, in de hoop om, indachtig de mogelijke bestemmingswijziging, zelf 3 (vakantie)woningen te realiseren. Toen dit niet mogelijk bleek, maar wel de mogelijkheid zich opende om 1 permanente woning en 1 recreatiewoning op hun deel van de kavel te realiseren, hebben zij dit geaccepteerd. De inspanningen die de [67 Awr] zelf hebben geleverd zijn zeer beperkt geweest door onder meer het inhuren van een adviesbureau. Ze hadden immers zelf geen kennis over de te volgen bestemmingswijzigingsprocedure. De kosten die de bestemmingswijzigingsprocedure met zich mee heeft gebracht bedragen voor de [67 Awr] circa [67 Awr] naast de bijdrage van [67 Awr] (voor het sociale woningbouwfonds).

[67 Awr] heeft de [67 Awr] nog wel bevoordeeld door een deel van de koopsom kwijt te schelden. Dit ~~moet niet~~ is af aan het feit dat in eerste instantie de werkelijke waarde voor de kavel is betaald aan [67 Awr].

Alles overziend is er geen sprake van zogenoemde "voorwetenschap" noch van arbeid die normaal actief vermogensbeheer te boven gaat. Derhalve dient de kavel van de [67 Awr] te worden toegerekend aan de bezittingen die de rendementsgrondslag vormen voor het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. De [67 Awr] zijn inkomstenbelasting verschuldigd krachtens de regels van box 3, voorzover hun box 3 vermogen op de peildatum meer bedraagt dan het heffingsvrij vermogen. In dat kader stelt de adviseur dat ieders aandeel in de kavel per [67 Awr] in aanmerking wordt genomen naar een bedrag van  $1/3^e$  [67 Awr] de aankoopssom vermeerderd met 40% van de verwachte brutowinst) en  $1/3^e$  van [67 Awr] (zijnde de aankoopssom vermeerderd met 80% van de verwachte brutowinst).

*Ingenomen standpunt door inspecteur:*

### **Beoordeling**

De jurisprudentie inzake 'meer dan normaal actief vermogensbeheer' is zeer casuïstisch. In de zaken ECLI:NL:HR:1988:ZC3789 en ECLI:NL:HR:2002:AE2260 heeft de Hoge Raad besloten dat hier wel sprake van is. Met name in de laatste uitspraak heeft het Hof het volgende vastgesteld:

Het hof stelde vast dat:

- de grond door belanghebbende niet is aangeschaft met het doel daarmee enig voordeel te behalen;
- de aankoop en de latere verkoop van de grond wat betreft belanghebbende een incident zijn;
- dat belanghebbende evenmin het oogmerk heeft nog transacties als deze te verrichten;
- belanghebbende niet beschikt over specifieke ervaring en deskundigheid op het gebied van de aan- en verkoop van onroerende zaken en evenmin op het gebied van de ruimtelijke ordening en dat van bestemmingswijzigingen;

- dat de gegadigden voor de grond belanghebbende destijds erop hebben gewezen dat er aanwijzingen zijn dat de grond in aanmerking komt voor een bestemmingswijziging en dat belanghebbende toen bij de gemeente Q daarnaar heeft geïnformeerd.

Gezien deze omstandigheden oordeelde het Hof dat niet zonder meer kan worden gezegd dat de activiteiten die de belastingplichtige heeft verricht (het schrijven van twee brieven) van dien aard zijn dat zij zijn uitgegaan boven een normaal vermogensbeheer.

De Hoge Raad heeft hier echter het volgende besloten:

*'Werkzaamheden als hier aan de orde, te weten het indienen van verzoeken tot wijziging van de op een perceel grond rustende bestemming, gaan naar hun strekking en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particulier vermogensbeheer te buiten. Zij kunnen derhalve leiden tot op de voet van even vermelde wetsbepaling te belasten opbrengst.'*

De omstandigheden in deze casus zijn vergelijkbaar met de casus van de 67 Awr. Ook daar is sprake van gebrek aan specifieke ervaring of voorkennis, een incidentele handeling en geen oogmerk om winst te behalen. De 67 Awr hebben zelf handelingen verricht die hebben geleid tot de bestemmingswijziging. Ook nadat een eerste verzoek is afgewezen, hebben zij zich actief ingezet om tot wijziging te kunnen komen.

Het feit dat zij zich hierbij grotendeels hebben laten vertegenwoordigen door een adviesbureau, doet hier niet aan af zoals bijvoorbeeld blijkt uit de uitspraak van het Hof Arnhem 20 december 2002, nr. 00/01492, NTFR 2003/303, waarin is opgenomen:

*'Door en namens belanghebbende zijn handelingen verricht die naar hun aard en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particuliere vermogenstransacties te buiten gaan'.*

Conclusie:

Ik ben daarom van mening dat in geval van de 67 Awr wel degelijk sprake is van meer dan normaal actief vermogensbeheer. De gemaakte winst bij de verkoop van de kavel wordt daarom belast als resultaat uit overige werkzaamheden in box 1.

## Verzoek tot heroverweging

### 1 Feiten en omstandigheden

Om zeker te zijn dat u bij uw oordeel van de juiste feiten en omstandigheden bent uitgegaan, willen wij kort enkele feiten en omstandigheden verduidelijken die u heeft opgenomen in uw reactie.

- [67 Awr] was niet voornemens om de bestemming van de grond te wijzigen ter exploitatie van een tiny house. [67 Awr] was juist voornemens om het tiny house zelf te bewonen. De bewoording exploitatie wekt naar onze mening te veel de suggestie dat [67 Awr] - en daarmee ook de [67 Awr] - de bestemmingswijziging in gang heeft gezet om al dan niet omzet te behalen met het tiny house en om er plat gezegd 'geld mee te gaan verdienen'.
- De Kavel van de [67 Awr] is niet alleen in augustus [67 Awr] getaxeerd op [67 Awr]. Bij een update van het eerste taxatierapport in januari [67 Awr] is De Kavel van [67 Awr] nogmaals getaxeerd op € [67 Awr] door dezelfde gecertificeerde taxateur. Ten tijde van beide taxaties was de gecertificeerde taxateur bekend met alle feiten en omstandigheden (waaronder de mogelijke bestemmingswijziging aangezien in dezelfde straat en in de directe omgeving van het [67 Awr] regelmatig toestemming wordt gegeven om recreatiewoningen te realiseren).
- Uit het eerste gesprek met de gemeente op [67 Awr] is niet meteen duidelijk geworden dat het onmogelijk zou zijn om drie (vakantie)woningen op De Kavel van [67 Awr] te realiseren. De gemeente stond juist in zijn geheel niet welwillend over tegen een bestemmingswijziging, waarbij zoals gezegd de gemeente uitdrukkelijk niet wilde dat de [67 Awr] geld zouden verdienen met de bestemmingswijziging. Later bleek inderdaad dat een bestemmingswijziging waarbij drie (vakantie)woningen gerealiseerd zouden worden, niet haalbaar was. Op dat moment waren de [67 Awr] echter nog steeds voornemens om zelf hun gedeelte van De Kavel te gaan gebruiken (Een mogelijke verkoop van De Kavel was op dat moment dan ook niet aan de orde).
- Het gespecialiseerde bureau is weliswaar door de [67 Awr] ingehuurd, doch dit was (mede) op aanraden van de gemeente. Ook hieruit blijkt dat de [67 Awr] bepaald niet bezig waren met het verdienen van geld.

Voor een volledig overzicht van de feiten en omstandigheden verwijzen wij naar paragraaf 1 van onze brief d.d. 22 juli 2021 (met kenmerk 61668610/WJV/AT/21.01).

### 2 Reactie op uw beoordeling

In uw beoordeling gaat u in op een tweetal arresten van de Hoge Raad – de zaken ECLI:NL:HR:1988:ZC3789 en ECLI:NL:HR:2002:AE2260 – en één uitspraak van het Hof – de zaak van Hof Arnhem, 20 december 2002, nr. 00/01492, NTFR 2003/303. U geeft hierbij terecht aan dat de jurisprudentie inzake 'meer dan normaal actief vermogensbeheer' zeer casuïstisch is. Derhalve dient enige voorzichtigheid te worden betracht bij het aansluiten bij bepaalde jurisprudentie.

Hieronder zullen wij nader toelichten waarom de door u aangehaalde jurisprudentie niet van toepassing is op de casus van [67 Awr].

#### 2.1 ECLI:NL:HR:1988:ZC3789

In de eerste zaak die u omschrijft ging het om een belanghebbende die enig aandeelhouder was van A BV. Een derde partij was C BV. C BV had een perceel grond in bezit waarop eerst huisjes stonden, deze huisjes zijn gesloopt en van het perceel is vervolgens een parkeerterrein gemaakt. C BV heeft het perceel enige tijd later verkocht aan de heren E en F. Een van de ontbindende voorwaarden van de koopovereenkomst was dat de benodigde bouwvergunningen werden afgegeven. Hiertoe dienden E en F een verzoek in bij een architectenbureau, welke de bouwvergunningen bij de gemeente heeft aangevraagd. De bouwvergunningen zijn uiteindelijk niet verleend (het bouwplan was in strijd met de bestemming) en derhalve is de koopovereenkomst tussen C BV en E en F ontbonden. Uiteindelijk heeft belanghebbende 70% van de aandelen in C BV overgenomen voor 50% van de nominale waarde (vanwege de slechte financiële positie van C BV). Belanghebbende heeft vervolgens opnieuw de architect ingeschakeld waarna de architect in

bezwaar is gegaan tegen de beslissing om geen bouwvergunningen toe te kennen. Vervolgens is tussen C BV en F een overeenkomst ondertekend dat F zou terugtreden uit C BV na toekenning van de bouwvergunningen (tegen een vergoeding van de architect kosten). Belanghebbende heeft vervolgens het perceel van C BV overgenomen en ook de resterende 45 aandelen in C BV. Enige tijd later kreeg belanghebbende positief bericht inzake de bouwvergunningen, de bouwvergunningen werden echter verleend aan E, welke de bouwvergunningen vervolgens weer heeft overgedragen aan belanghebbende. Belanghebbende heeft het perceel vervolgens in de verkoop gezet en uiteindelijk verkocht aan H en I.

Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende het perceel voor een dusdanig bescheiden bedrag heeft kunnen aankopen dat in feite geen verlies kon worden geleden op het perceel. Daarnaast heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat hij op het perceel zelf een woonhuis wilde bouwen. Tevens bleek de kans op een succesvolle aanvraag van de bouwvergunningen al aanwezig vanwege de positieve houding van de gemeente. Uiteindelijk is het Hof van oordeel dat geen sprake is van een louter speculatieve transactie maar van een complex van handelingen, van onderhandelingen en procedure waaruit blijkt dat de belanghebbende bepaaldelijk arbeid heeft moeten verrichten om het beoogde voordeel ook feitelijk te behalen. De Hoge Raad oordeelde dat de handelingen van zodanige feitelijke aard zijn dat deze niet in cassatie op hun juistheid zijn onderzocht. Op basis van de vaststaande feiten was de Hoge Raad van mening dat het Hof zijn uitspraak 'naar de eis der wet met redenen' heeft omkleed.

**In bovengenoemd feitencomplex is een samenstel van handelingen en onderhandelingen verricht die veel verder gaan dan de handelingen die zijn verricht door de [67 Awr]. Allereerst heeft belanghebbende het perceel tegen een zodanig lage prijs verkregen dat geen verlies behaald kon worden (zelfs niet zonder bouwvergunningen).** Dit onder andere vanwege de slechte financiële positie van C BV. Daarnaast was belanghebbende vanwege de positieve houding van de gemeente al op de hoogte dat er een (redelijke) kans aanwezig was dat de bouwvergunningen zouden worden verleend (waarna het perceel enorm in waarde zou stijgen).

**De [67 Awr] hebben hun gedeelte van De Kavel juist verkregen tegen een prijs die recht deed aan de marktwaarde van De Kavel.** Dit is tot twee keer toe bevestigd in een taxatierapport door de gecertificeerde taxateur (waarbij rekening is gehouden met alle feiten en omstandigheden die al bekend waren ten tijde van de taxatie, zoals een mogelijke bestemmingswijziging). **Een verlies behoorde dus te allen tijde tot de mogelijkheden. De [67 Awr] kregen in eerste instantie zelfs te horen van de gemeente dat het niet de bedoeling was dat de [67 Awr] geld gingen verdienen met de bestemmingswijziging** (hieruit bleek allesbehalve een positieve houding van de gemeente). Niet had de bestemmingswijziging in gang gezet en de [67 Awr] hebben de grond gekocht uit familiale overwegingen – ondanks de al tijden bekoelde relatie met [67 Awr] – om zelf drie (vakantie)woningen te realiseren. Uit dit alles blijkt dat het de [67 Awr] nimmer te doen is geweest om via een vrij zekere bestemmingswijziging een redelijkerwijs voorzienbare winst te behalen.

## 2.2 ECLI:NL:HR:2002:AE2260

In de tweede zaak die u aanhaalt, ging het om een belanghebbende die al enkele jaren eigenaar was van een perceel grond met een agrarische bestemming. Op een gegeven moment is belanghebbende benaderd door enkele potentiële kopers die graag een bedrijf wilden vestigen op het perceel. Vervolgens is belanghebbende bij de gemeente gaan informeren – na hierop door de potentiële verkopers te zijn gewezen – of een bestemmingswijziging mogelijk is en heeft hiertoe een schriftelijk verzoek ingediend. Dit verzoek is afgewezen waarna belanghebbende nogmaals een schriftelijk verzoek heeft ingediend voor een bestemmingswijziging. Uiteindelijk is de bestemmingswijziging gelukt (na een positief oordeel van de Provinciale Planologische Commissie). Enkele maanden na de bestemmingswijziging verkocht belanghebbende het perceel aan de potentiële kopers.

Het Hof heeft in deze zaak geoordeeld dat het schrijven van de twee brieven geen arbeid is in de zin van het toenmalige artikel 22, lid 1, letter b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Overigens merkte het Hof ook nog op dat de grond niet is aangeschaft met het doel daarmee enig voordeel te behalen. De Hoge Raad heeft het Hof vervolgens gecorrigeerd en geoordeeld dat de werkzaamheden van belanghebbende wel degelijk normaal actief vermogensbeheer te buiten gingen aangezien de opbrengst haar verklaring vindt in de handelingen van belanghebbende.

Ten aanzien van bovengenoemde zaak, benoemt u dat de omstandigheden in deze casus vergelijkbaar zijn met de casus van de [67 Awr], onder meer vanwege een gebrek aan ervaring of

voorkennis, een incidentele handeling en geen oogmerk om winst te behalen. **Het is in deze zaak belangrijk om het onderscheid te maken dat belanghebbende voor de bestemmingswijziging al is benaderd door de kopende partij waardoor de feiten en omstandigheden naar onze mening wezenlijk verschillen ten opzichte van onze casus.** In de zaak ECLI:NL:HR:2002:AE2260 heeft belanghebbende de bestemmingswijziging bewerkstelligd met de wetenschap en het doel om hiermee winst te behalen. Beide aspecten ontbraken in de situatie van de 67 Awr Om deze redenen is deze casus derhalve niet vergelijkbaar met de onderhavige casus.

2.3 Hof Arnhem 20 december 2002, nr. 00/01492, NTFR 2003/303

Als laatst haalt u de bovenstaande uitspraak aan van Hof Arnhem. In deze zaak ging het om een belanghebbende die heeft geprobeerd om (in samenwerking met een aantal vrienden) een perceel grond met opstallen te verkopen. Dit perceel grond met opstallen werd gebruikt in de familieonderneming welke al enige jaren daarvoor was gestaakt. De verkoop was noodzakelijk zodat de vader van belanghebbende in de woning op het perceel kon blijven wonen. De verkoop leverde echter niet het gewenste bedrag op om het doel te bereiken dat vader in de woning kon blijven wonen. Hierop heeft belanghebbende – samen met zijn broer en een paar vrienden – besloten om het perceel zelf te gaan ontwikkelen (aan de samenwerking is zelfs een projectnaam gekoppeld) om een hogere opbrengst te genereren. Ten behoeve van de ontwikkeling is vervolgens een architectenbureau ingeschakeld, die uiteindelijk ook de bestemmingswijziging in gang heeft gezet, en zijn door belanghebbende en zijn partners investeringen gedaan in het project. De uiteindelijke realisatie van het project is uitbesteed aan een aannemer waarna hebben belanghebbende en zijn partners het project hebben verkocht.

**In deze zaak kwam het Hof tot de conclusie dat voor het verrichten van arbeid niet is vereist dat deze wordt verricht door een belanghebbende zelf, ook arbeid door anderen verricht kan worden toegerekend aan belanghebbende.**

**Ten aanzien van deze zaak is wat ons betreft eveneens een wezenlijk verschil in de feiten en omstandigheden aanwezig. Er is in de door u aangehaalde zaak een projectmatige aanpak geweest om een hogere opbrengst te behalen via de ontwikkeling en verkoop van het perceel (eerder ontvangen biedingen waren namelijk niet voldoende voor het doel dat met de verkoop behaald moest worden).** Dit noemen wij projectontwikkeling en daarbij geldt dat arbeid die door anderen wordt verricht maar voor rekening en risico zijn van de ontwikkelaar, aan de ontwikkelaar worden toegerekend. **De 67 Awr hadden niet bedoeling om een project te ontwikkelen, maar om een eigen tweede (vakantie)woning te realiseren. De grond was al sinds jaar en dag in de familie en dit zou eerst ook zo blijven. Verkoop is pas aan de orde gekomen toen bleek dat de procedure tot bestemmingswijziging niet het gewenste eindresultaat opleverde.**

3 Nadere onderbouwing van ons standpunt

Een van de belangrijkste voorwaarden voor de kwalificatie van een resultaat uit overige werkzaamheden is dat de belastingplichtige met betrekking tot zijn werkzaamheden een voordeel moet beogen (subjectief criterium) en dit voordeel ook redelijkerwijs moet kunnen verwachten (objectief criterium). Een en ander volgt ook uit ECLI:NL:HR:1993:BH8770 (het zogenoemde nasi-en bamireceptenarrest). Uit dit arrest volgt dat beide toetsen (nog steeds) van betekenis zijn:

- (i) bij de afbakening van activiteiten in de sfeer van de verwerving van inkomsten tegenover activiteiten die, als voorzienbaar verliesgevend, in de sfeer van besteding van inkomen moeten worden geplaatst;
- (ii) bij de afbakening van belaste transacties in de vermogenssfeer tegenover louter speculatieve transacties; en
- (iii) in die gevallen waarin weliswaar diensten of werkzaamheden in het economische verkeer zijn verricht doordat de belastingplichtige buiten de gezinssfeer is getreden, maar de behaalde voordelen niettemin buiten het inkomen dienen te blijven omdat zij in de persoonlijke sfeer liggen.

Ten aanzien van de casus van de 67 Awr kan naar onze mening aansluiting worden gezocht bij punt (ii). 67 Awr hebben het perceel gekocht van hun vader voor de getaxeerde waarde om in het verlengde van de bestemmingswijziging die 67 Awr in gang wilde zetten zelf drie (vakantie)woningen te realiseren.

67 Awr hebben hierbij geen winst beoogd noch verwacht:

- het initiatief voor de bestemmingswijziging lag bij [67 Awr] en was reeds bekend toen de [67 Awr] de grond kochten van hun [67 Awr]
- ze wilden in eerste instantie überhaupt de grond niet verkopen maar voor zichzelf een (vakantie)woning realiseren;
- ze kochten tegen een reële prijs, vastgesteld door een gecertificeerde taxateur. Dit betekent dat alle positieve en negatieve kansen van een bestemmingswijziging in de prijs waren verdisconteerd;
- ze hadden geen zekerheid dat de bestemming gewijzigd zou worden; en
- ze hebben zelf pas na aanraden van de gemeente een specialistisch bureau ingeschakeld, dit was alleen maar omdat de gemeente sceptisch tegen over de aanvraag stond en letterlijk had gezegd niet te willen dat de [67 Awr] geld zouden verdienen aan de bestemmingswijziging.

Op basis van bovenstaande is de kwalificatie van een louter speculatieve transactie dan ook passend.

### 3.1 ECLI:NL:RBZWB:2018:1106

Een interessante invalshoek hierbij is nog ECLI:NL:RBZWB:2018:1106. In deze zaak heeft belanghebbende – samen met zeven andere erfgenamen – een gedeelte van een perceel grond geërfd. Dit perceel was onderdeel van een zogenoemde ruimte-voor-ruimteregeling van de Provincie Limburg (die deze regeling uitvoerde met een partner in een CV). Het doel van de CV was om locaties te verwerven die tot woningbouwkavels ontwikkeld kunnen worden. De CV droeg hierbij zorg voor het verkrijgen van de juiste bestemming, vergunningen, bouwrijp maken van de grond en de uitgifte van de woningbouwkavels. De CV kocht de grond voor € 4,50 per m<sup>2</sup> en verkocht de grond later terug voor een veel hogere prijs (ter dekking van de kosten). Belanghebbende heeft – samen met de andere erfgenamen – zich ingeschreven voor deze regeling en van de gemeente vernomen dat er geen bezwaren bestaan tegen het bouwen van woningen op het perceel. Voor dat de grond is overgedragen aan de CV en is teruggekocht, heeft belanghebbende – samen met de andere erfgenamen – de grond al ter verkoop aangeboden op de vrije markt voor € 250 per m<sup>2</sup>. Er waren zelfs al twee van de drie beschikbare kavels verkocht voor € 250.000 per kavel (onder de ontbindende voorwaarde dat de benodigde vergunningen binnen twaalf maanden na ondertekening van de koopovereenkomst gerealiseerd zouden zijn, met eventueel een verlengingsmogelijkheid) voor dat de overeenkomst voor deelname aan de regeling was ondertekend. Uiteindelijk is afgesproken dat de CV de drie kavels terug zou verkopen voor € 175 per m<sup>2</sup> aan belanghebbende (en de overige erfgenamen), de totale waarde bedroeg € 525.000. Zo'n anderhalf jaar later is de gehele transactie tot stand gekomen en heeft belanghebbende – samen met de overige erfgenamen – de grond geleverd aan de CV, teruggekocht voor € 175.000 per kavel en twee van de drie kavels vervolgens gelijk doorgeleverd aan een derde voor € 237.500 per kavel. Enkele jaren later is ook het laatste kavel verkocht aan een derde voor € 187.947.

**De rechtbank oordeelde dat elke verkoop van een onroerende zaak gepaard gaat met werkzaamheden waarbij het uitgangspunt geldt dat het door een particulier bij de vervreemding van een vermogensbestanddeel behaalde voordeel niet belast wordt als resultaat uit overige werkzaamheden. Dit kan anders zijn indien causaal verband bestaat tussen het behaalde voordeel en de werkzaamheden die meer behelzen dan arbeid die past bij normaal actief vermogensbeheer, hierbij kan het bewegen van de gemeente tot een bestemmingswijziging voldoende zijn (met onder andere een verwijzing naar ECLI:NL:HR:2002:AE2260).** Het begrip normaal actief vermogensbeheer is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden, hierbij geeft de rechtbank aan dat het dient te gaan om werkzaamheden "die naar hun aard en omvang onmiskenbaar zijn gericht op het behalen van – redelijkerwijs te verwachten – voordelen die bij het bij normaal actief vermogensbeheer te verwachten rendement te boven gaat". **De rechtbank is uiteindelijk van mening dat belanghebbende – samen met de overige erfgenamen – onmiskenbaar arbeid hebben verricht en voordeel hebben behaald dankzij de bestemmingswijziging. Echter, de rechtbank acht het niet aannemelijk dat met name deze werkzaamheden hebben bijgedragen aan het realiseren van het voordeel. Het voordeel ligt veeleer in de ligging en aard van het perceel in combinatie met de ruimte-voor-ruimteregeling.** Indien al sprake zou zijn van resultaat uit overige werkzaamheden geeft de rechtbank aan dat vanwege de ontbindende voorwaarden (de vergunning zou binnen 12 maanden gerealiseerd moeten zijn) belanghebbende een reëel risico heeft gelopen. De rechtbank verwerpt het verweer van de inspecteur dat een voordeel redelijkerwijs te verwachten was.

In bovengenoemde zaak is ondanks dat belanghebbende met de ruimte-voor-ruimte-regeling enige zekerheid had dat de benodigde bestemmingswijziging en vergunningen geregeld zouden worden, toch geoordeeld dat een voordeel niet redelijkerwijs te verwachten was. Er wordt zelfs minder waarde toegekend aan het voordeel dat met de bestemmingswijziging te verwachten was dan aan de ruimte-voorruimte-regeling. In de casus van de 67 Awr was het redelijkerwijs te verwachten voordeel eveneens afwezig. De 67 Awr hebben de grond voor de getaxeerde waarde aangekocht zonder enig zicht op een redelijkerwijs te verwachten, noch beoogd voordeel. Pas nadat duidelijk was dat de 67 Awr zelf geen (vakantie)woning konden realiseren en de bestemmingswijziging naar één gewone woning en één vakantiewoning was afgerond, is de verkoop van het perceel in gang gezet.

## Bevindingen

Kort samengevat stelt de adviseur dat de door ons aangehaalde uitspraken een ander feitencomplex betreffen, waardoor hier geen vergelijk mee kan worden gemaakt met de situatie van de 67 Awr

De uitspraak HR 9-3-1988 (ECLI:NL:HR:1988:ZC3789) (zie link: [https://www.navigators.nl/document/inod25c7deacf61c0ea98f77a39c5b3041f2/ecli-nl-hr-1988-zc3789-v-n-1988-855-15-inkomstenbelasting-andere-opbrengst-van-arbeid-aankoop-van-grond-verkoop-na-wijzigingsbestemmingsplan?ctx=WKNL\\_CSL\\_176](https://www.navigators.nl/document/inod25c7deacf61c0ea98f77a39c5b3041f2/ecli-nl-hr-1988-zc3789-v-n-1988-855-15-inkomstenbelasting-andere-opbrengst-van-arbeid-aankoop-van-grond-verkoop-na-wijzigingsbestemmingsplan?ctx=WKNL_CSL_176)) is volgens hem niet van toepassing, omdat belanghebbende in afwijking van de uitspraak het perceel grond heeft aangekocht tegen een zakelijke prijs.

De uitspraak HR 3-5-2002 (ECLI:NL:HR:2002:AE2260) (zie link: [https://www.navigators.nl/document/inodea4bc55b0b83abe10f52e6a0e7decc2b/ecli-nl-hr-2002-ae2260-bnb-2002219-verzoeken-tot-wijziging-van-op-perceel-rustende-bestemming-gaan-het-normale-kader-van-werkzaamheden-van-particulier-vermogensbeheer-t?ctx=WKNL\\_CSL\\_17](https://www.navigators.nl/document/inodea4bc55b0b83abe10f52e6a0e7decc2b/ecli-nl-hr-2002-ae2260-bnb-2002219-verzoeken-tot-wijziging-van-op-perceel-rustende-bestemming-gaan-het-normale-kader-van-werkzaamheden-van-particulier-vermogensbeheer-t?ctx=WKNL_CSL_17)) is volgens de adviseur ook wezenlijk anders, omdat in die casus vóór de bestemmingswijziging al benaderd was door potentiële kopers.

In hoeverre zijn deze standpunten relevant. In laatstgenoemde uitspraak (ECLI:NL:HR:2002:AE2260) wordt op basis van Hof uitspraak als vaststaand aangenomen:

*6.2. Naast het gestelde onder (...) merkt het Hof voorts als tussen partijen vaststaand aan dan wel belanghebbende heeft gesteld en de Inspecteur heeft dat niet of niet voldoende bestreden:*

- dat de grond door belanghebbende niet is aangeschaft met het doel daarmee enig voordeel te behalen;
- dat de aankoop en de latere verkoop van de grond wat betreft belanghebbende een incident zijn;
- dat belanghebbende evenmin het oogmerk heeft nog transacties als deze te verrichten;
- dat belanghebbende niet beschikt over specifieke ervaring en deskundigheid op het gebied van de aan- en verkoop van onroerende zaken en evenmin op het gebied van de ruimtelijke ordening en dat van bestemmingswijzigingen;
- dat de gegadigden voor de grond belanghebbende destijds erop hebben gewezen dat er aanwijzingen zijn dat de grond in aanmerking komt voor een bestemmingswijziging en dat belanghebbende toen bij de gemeente Q daarnaar heeft geïnformeerd.

Zou je hieruit kunnen afleiden dat ook sprake is van ROW indien er geen sprake is van gunstige aankoopomstandigheden. Ook als de grond wordt aangekocht tegen een (op dat moment) zakelijke prijs en deze daarna door werkzaamheden meer waard wordt, kan er sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden.

Wat betreft het tweede argument dat in de casus van de HR belastingplichtige al vóór de bestemmingswijziging was benaderd door potentiële kopers kan het volgende worden opgemerkt. Is het feit dat zich kopers hebben gemeld relevant? In hoeverre kan het wijzigen van de bestemming in het algemeen tot winst leiden? Kan op basis van objectieve maatstaven worden vastgesteld dat een bestemmingswijziging (van glastuinbouw naar recreatie/bewoning) in het algemeen tot winst leidt, ofwel is er al niet snel sprake van een objectieve voordeelsverwachting. Het ontbreken van kopers lijkt mij niet automatisch tot de conclusie te leiden dat geen sprake is van ROW.

Zie verder nog rechtsoverweging 3.3:

3.3. Het middel bestrijdt dit oordeel terecht. **Werkzaamheden als hier aan de orde, te weten het indienen van verzoeken tot wijziging van de op een perceel grond rustende bestemming, gaan naar hun strekking en in omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particulier vermogensbeheer te buiten.** Zij kunnen derhalve leiden tot op de voet van evenvermelde wetsbepaling te belasten opbrengst. **Dat is weliswaar niet het geval indien die opbrengst niet haar verklaring vindt in die werkzaamheden (vgl. HR 6 juni 2001, nr. 36 216, BNB 2001/346),** maar de door het Hof blijkens zijn uitspraak in aanmerking genomen omstandigheden sluiten niet uit dat, zoals in de stellingen van de Inspecteur voor het Hof ligt besloten, de mogelijkheid het onderhavige perceel te verkopen voor f 230 000 in gunstige zin is beïnvloed door belanghebbendes verzoeken om bestemmingswijziging.

In deze uitspraak wordt aangegeven dat het indienen van verzoeken tot wijziging van de bestemming van een perceel grond naar hun strekking en omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particulier vermogensbeheer te buiten gaan.

Ofwel er kan dan al sprake zijn van ROW. In dezelfde rechtsoverweging wordt een voorbehoud gemaakt, die verder is uitgewerkt in HR 6 juni 2001, BNB 2001/346 (zie link: <https://www.navigators.nl/document/inod63b2b410b63f41912d60ec23b286566d/ecli-nl-hr-2001-bi7855-bnb-2001346-grond-met-agrarische-bestemming-wordt-uiteindelijk-industriele-bouwgrond-verband-tussen-werkzaamheden-en-behaald-voordeel-niet-dui?ctx=WKNL CSL 17>) Het voordeel in deze uitspraak is volgens HR gerealiseerd doordat de gemeente uit eigener beweging heeft besloten tot bestemmingswijziging van het gebied, waarin het perceel zich bevindt., etc.

Door adviseur wordt ook een rechtbank uitspraak aangehaald, waarin het voorbehoud is uitgewerkt. Zie Rechtbank Zeeland West-Brabant 16 februari 2018 (ECLI:NL:RBZWB:2018:1106) Zie link: (<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBZWB:2018:1106>)

Hieruit volgt dat naar het oordeel van de rechtbank de met de verkoop behaalde winst niet belast is als resultaat uit overige werkzaamheden. **De rechtbank acht niet aannemelijk dat met name de werkzaamheden van belanghebbende(n) hebben bijgedragen aan het realiseren van het voordeel. Het ligt veeleer in de rede dat de dominante oorzaak van het voordeel is gelegen in de ligging en aard van het perceel in combinatie met het bestaan van de ruimte-voor-ruimteregeling.** Daarmee bestond de relatief eenvoudige mogelijkheid tot realisatie van de bestemmingsplanwijziging door de CV. De enkele sloop van de aanwezige kippenstal maakt dit oordeel niet anders. Er is daarom geen sprake van werkzaamheden die het normaal actief vermogensbeheer te boven gaan.

#### Conclusie:

Uitgangspunt lijkt te zijn dat het indienen van verzoeken tot bestemmingswijziging dus naar hun strekking en omvang het normale kader van werkzaamheden verbonden aan particulier vermogensbeheer te buiten. In de casus van het verzoek is hiervan sprake. Het voorbehoud lijkt mij hier niet van toepassing te zijn, mede gelet op de uitspraak van rechtbank, waarin de ligging en specifieke regelgeving hebben geleid tot de waardeestijging. In de casus van het verzoek is geen sprake van externe regelingen/subsidies die van invloed kunnen zijn geweest op de verkoopprijs. De waardeestijging lijkt dus voort te komen uit de bestemmingswijziging en dus uit deze werkzaamheden.

In deze casus zou dus kunnen worden geoordeeld dat sprake is van ROW in de zin van artikel 3.91, lid 1 onderdeel c Wet IB 2001.

Claudia merkt op dat KG standpunt in 2015 heeft ingenomen:

<https://belastingnet.belastingdienst.nl/data/cms/kgr/html/Live/Resultaat uit Overige Werkzaamheden/row en ruimte voor ruimte regeling vraag en antwoord 13 059 0002 .html>

### Reactie kennisgroep:

We verwijzen voor de feiten naar de casus hierboven uitgebreid is beschreven. De vraag is of in de onderhanden casus een ROW-stelling is te verdedigen.

Om een werkzaamheid te kunnen belasten, moet cumulatief aan de volgende bronvoorwaarden worden voldaan:

1. er is sprake van arbeid in het economische verkeer, waarbij
2. voordeel wordt beoogd en
3. welk voordeel redelijkerwijs kan worden verwacht.

Daarbij dient er een oorzakelijk verband te zijn tussen de verrichte activiteiten en de behaalde opbrengst. De inspecteur heeft de bewijslast als hij een ROW-bate in aanmerking wil nemen.

Samengevat stelt de adviseur dat het de bedoeling was om vakantiewoningen te realiseren voor eigen gebruik. Pas nadat de bestemmingswijziging rond was, is besloten om de grond te verkopen. Het voordeel werd aldus niet beoogd noch verwacht.

#### *Arbeid in het economische verkeer*

De arbeid wordt in het economische verkeer verricht. Er hoeft slechts sprake te zijn van geringe arbeid (HR 3 mei 2002, nr. 36 984, ECLI:NL:HR:2002:AE2260). Voor ROW moet er wel een relatie zijn tussen deze arbeid en het behaalde voordeel. Ook arbeid van derden kan kwalificeren (HR 9 september 1987, nr. 24 707). Als sprake is van een dergelijke causale relatie dan kan de hoogte van het resultaat ook beïnvloed worden door bijvoorbeeld autonome waardeontwikkelingen.

#### *Voordeel beoogen*

Onder de Wet IB 2001 kan ook een voordeel worden beoogd zonder dat sprake is van een voorgenomen verkoop. Dat komt door toepassing van de winstregels waardoor ook een sfeerovergang van box 1 naar box 3 mogelijk is. Er hoeft niet daadwerkelijk sprake te zijn van een (voornemen tot) verkoop. Een voorbeeld hiervan is het arrest van 24 februari 2012, nr. 09/03137 (BNB 2012/120). Het oorspronkelijk ontbreken van een verkoopvoornemen hoeft belastbaarheid als ROW daarom niet in de weg te staan. De stelling van de adviseur op dit punt is dan ook niet juist.

#### *Redelijkerwijs voordeel verwachten*

Als een belastingplichtige een vastgoedresultaat niet kan beïnvloeden (door middel van zijn arbeid) is geen sprake van een box 1-resultaat, er is dan sprake van speculatie. Alleen als er een causaal verband is tussen de verrichte arbeid en het behaalde resultaat, is sprake van ROW.

Uit de ROW jurisprudentie tot nu toe is een tweedeling te onderkennen m.b.t. vermogenstransacties:

1. gunstige aankoop, gunstige verkoop; en
2. er is sprake van een waardecreatie door vermogensbeheeroverstijgende activiteiten.

Ad 1. Behaalde voordelen zijn veelal een gevolg van informatievoorsprong door ervaring, deskundigheid en/of relaties, ook als die voorsprong aan derden te danken is (HR 13 maart 1985, nr. 22794 ). Er moet wel een causaal verband zijn tussen de informatievoorsprong en het behaalde voordeel. Dit punt zou aan de orde kunnen zijn. Ten aanzien van dit punt adviseert de kennisgroep om de taxatierapporten goed te beoordelen. Er dient dan duidelijk te zijn dat men bij aankoop al wist / redelijkerwijs had moeten weten dat er aangekocht is onder de werkelijke waarde of dat een gunstige verkoop in het verschiet lag.

Ad 2. De waardestijging lijkt het gevolg te zijn van de bestemmingswijziging. Om de bestemmingswijziging te realiseren zijn diverse werkzaamheden verricht (indienen aanvraag, gesprekken met gemeente, gesprekken met buurtbewoners). De activiteiten van belanghebbenden moeten in een oorzakelijk verband staan met het behaalde voordeel. Ook op dit punt adviseren we nader feitenonderzoek om dit verband (verder) vast te stellen.

Mocht sprake zijn van ROW dan is een attentiepunt het juiste startjaar en bedrag op de openingsbalans. Want wanneer is het voordeel te verwachten? Zie bijvoorbeeld Gerechtshof 's-Hertogenbosch 9 april 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:1219 over de herontwikkeling van een postkantoor (volgens V-N 2020/31.1.4 is dit een lopende cassatieprocedure). Ingeval men daadwerkelijk het oogmerk had om vakantiewoningen te realiseren, dan dient in dit kader te worden beoordeeld of en per wanneer een voordeel op de ontwikkeling van de recreatiewoning was te verwachten.

De kennisgroep ziet kansen voor de haalbaarheid van een ROW-stelling. Wel blijft het een feitelijke kwestie waarvoor nog extra informatie nodig is. De kennisgroep adviseert nader feitenonderzoek te doen met name naar het oogmerk en voordeelsverwachting. Dit mede omdat ten aanzien van de toelichting van de adviseur een aantal kanttekeningen zijn te plaatsen. In tegenstelling tot het doel van belanghebbenden om vakantiewoningen te realiseren is ook een aanvraag gedaan voor een permanente woning. Daarnaast wordt de grond vrij snel (binnen 2 maanden) na het onherroepelijk worden van het bestemmingsplan te koop gezet. Wanneer is men van oogmerk gewijzigd?

De volgende informatie zou mogelijk een objectief beeld kunnen scheppen wat betreft het oogmerk en de voordeelsverwachting:

- Correspondentie omtrent de bestemmingswijzigingprocedure met de gemeente en de ingeschakelde adviseur.
- Bewijsstukken waaruit de plannen inzake de realisatie van vakantiewoningen blijkt. Zijn er bijvoorbeeld oriënterende gesprekken geweest met een architect of aannemer en is hier correspondentie van?
- Verder is aan te raden om de taxatierapporten te beoordelen. Is bij de waardering rekening gehouden met de mogelijke bestemmingswijziging? Welke factoren zijn er allemaal meegenomen bij de waardering?

Ten slotte wordt opgemerkt dat het ook is aan te raden om de 67 Awr en 67 Awr van belanghebbenden in het onderzoek te betrekken.

Kortom, een ROW-stelling is verdedigbaar, maar er dient nog wel nader feitenonderzoek te worden gedaan om deze te kunnen onderbouwen.