



# Herijking waarderingssuitzonderingen WOZ



**ERASMUS STUDIECENTRUM VOOR BELASTINGEN VAN LOKALE OVERHEDEN**

*In opdracht van*



Ministerie van Binnenlandse Zaken en  
Koninkrijksrelaties

*Arjen Schep*

Research Manager ESBL

<https://www.eur.nl/people/arjen-schep>

© ESBL, Rotterdam, 16 december 2019

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.

## Beantwoording van de onderzoeksvragen: samenvatting

### Rechtvaardiging van de waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ: algemeen

#### 1. Welke argumenten zijn er te geven voor handhaving, aanpassing, danwel afschaffing van de waarderingsuitzonderingen?

##### Vrijstellingen nodigen uit tot procedures, tot meer vrijstellingen en tot onzuivere afweging over wenselijke lastenverdeling door gemeenteraad

De huidige waarderingsuitzonderingen die gelden voor de uitvoering van de Wet WOZ, zijn grotendeels afkomstig uit de OZB. De ratio ervan is dat geen WOZ-waarde hoeft te worden vastgesteld van onroerende zaken die niet belastbaar zijn op grond van een van de heffingswetten van rijk, gemeenten of waterschappen. De huidige waarderingsuitzonderingen vormen 'tax expenditures' (belasting-subsidies) voor bepaalde categorieën niet-woningen. In een aantal gevallen betreft het zelf bevoordeling van specifieke branches (industrie, agrarische sector). Gevolg van de uitzondering voor deze specifieke incurante niet-woningen is, dat de overige niet-woningen geconfronteerd worden met een hogere belastingdruk. Dit kan leiden tot de roep om meer uitzonderingen voor de overgebleven categorieën om deze hogere belastingdruk te mitigeren. Zo is voorstelbaar dat de huidige maatschappelijke discussie rond energietransitie en verduurzaming van vastgoed en de gevolgen voor de WOZ-waardering daarvan, aanleiding zal kunnen geven tot een voorstel tot uitbreiding van de waarderingsuitzonderingen. Een algemeen nadeel van een belastingsubsidie in de vorm van een vrijstelling ten opzichte van directe subsidie is ook het gebrek aan transparantie. Wanneer onroerende zaken buiten de WOZ-waardering blijven, blijft ook onzichtbaar welke grondslag buiten de heffing blijft en welke categorie belastingplichtigen wordt ontzien. Dit vertroebelt ook de afweging die jaarlijks door gemeenteraden moet worden gemaakt over de OZB-tarieven en de wenselijke verdeling van de lokale lasten.

De waarderingsuitzonderingen compliceren de fiscale regeling, leiden tot inefficiënte uitvoering van de Wet WOZ en geven aanleiding voor veel juridische procedures over de toepassing ervan.

##### De meeste waarderingsuitzonderingen zijn in strijd met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB

Vanuit een fiscaal-juridisch uitgangspunt dienen vrijstellingen aan te sluiten bij het karakter van de heffing waar ze deel van uitmaken, in dit geval de OZB. De OZB zijn objectieve en zakelijke belastingen. Objectief, omdat het object (de onroerende zaak) centraal staat. Zakelijk, omdat bij de bepaling van de hoogte van de heffing met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige eigenaar of gebruiker in beginsel geen rekening wordt gehouden. Bij een objectieve en zakelijke belasting passen in beginsel enkel objectieve en zakelijke waarderings-uitzonderingen/vrijstellingen. Vanuit dit uitgangspunt bezien kan worden geconstateerd dat het grootste deel van de waarderingsuitzonderingen subjectieve elementen bevat. Gebaseerd op een politieke afweging in het verleden, worden van onroerende zaken in een bepaalde economische of maatschappelijke sector geen belasting geheven. Het al dan niet toepassen van de waarderingsuitzondering is in die gevallen afhankelijk van het van het gebruik van de onroerende zaak door de belanghebbende of de hoedanigheid van de belanghebbende. Niet subjectief zijn alleen de uitzonderingen voor natuurschoonwetlandgoederen en voor werktuigen. Alle onroerende zaken die voldoen aan de voorwaarden genoemd in de Natuurschoonwet of die kwalificeren als werktuig vallen onder de uitzondering.

Een aantal van de huidige waarderingsuitzonderingen zou geobjectiveerd kunnen worden. Zie daarvoor de tabel in onderdeel 3 van deze notitie.

## **Door breder gebruik van de WOZ-waarde sinds introductie van de waarderingsuitzonderingen is het niet langer opportuun om onroerende zaken uit te zonderen van de WOZ-waardering**

Het gebruik van WOZ-waarden voor niet-fiscale doelen en het toegenomen maatschappelijke belang van de WOZ-waarde, zou er ons inziens voor pleiten de waarderingsuitzonderingen te herijken. Vanuit de bredere doelstellingen van de Wet WOZ zou het logischer zijn om eerst alle onroerende zaken in Nederland in beeld te brengen en te waarderen. Vervolgens kan dan eventueel in de heffingswetten van rijk gemeenten, waterschappen desgewenst uitzonderingen worden opgenomen. Deze uitbreiding en wijziging van uitgangspunt van de Wet WOZ komt ook toekomstige verbreding van het gebruik van WOZ-waarden ten goede. Het versterkt bovendien het algemene karakter van de Wet WOZ, die al lang niet meer slechts een 'hulpwet voor belastingheffing' is.

## **Waarderingsuitzonderingen omwille van een doelmatige uitvoering door gemeenten**

Doelmatige uitvoering kan een rechtvaardiging opleveren voor het opnemen van waarderingsuitzonderingen. Vanwege doelmatigheid worden bepaalde onroerende zaken bijvoorbeeld niet belast met OZB, indien ze worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen. Het zou leiden tot onnodig rondpompen van publieke middelen. De afwezigheid van marktgegevens of taxatietechnische problemen kunnen ook een rol spelen. Dit geldt vooral bij de waarderingsuitzondering voor openbare land- en waterwegen.

## **Rechtvaardiging van de waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ: specifiek**

- 2. Geef een beknopt overzicht van de oorsprong van de afzonderlijke waarderingsuitzonderingen en de juridische invulling daarvan sindsdien (uitbreiding of beperking in de jurisprudentie). Hierbij dient als basis eerdere publicaties.**
- 3. Welke argumenten kunnen heden ten dage worden genoemd voor handhaving, aanpassing, danwel afschaffing van elk van de bestaande waarderingsuitzonderingen?**
- 4. Welke argumenten kunnen worden genoemd voor nieuwe waarderingsuitzonderingen of uitbreiding van de bestaande uitzonderingen? Bijzondere aandacht hierbij verdient de discussie over duurzaamheidsinvesteringen in vastgoed en de gevolgen voor de WOZ-waardering.**

Voor een beknopte beantwoording van deze vragen wordt verwezen naar de overzichtstabel in onderdeel 3 van deze notitie. Voor een uitgebreidere beantwoording wordt verwezen naar Bijlagen A en B bij deze notitie.

## **Gevolgen van afschaffing van waarderingsuitzonderingen**

- 5. Wat zijn de gevolgen voor de lastenverdeling van de OZB over de verschillende groepen belastingplichtigen?**

### **55% van de waarde van niet-woningen in NL blijft buiten de heffing van OZB**

Niet alle onroerende zaken in Nederland worden door gemeenten gewaardeerd in het kader van de uitvoering van de Wet WOZ als gevolg van wettelijke waarderingsuitzonderingen. Nagenoeg alle woningen worden in Nederland gewaardeerd. Bij de niet-woningen blijft echter 55% van de potentiële heffingsgrondslag buiten de waardering en heffing van de gemeentelijke OZB (berekening door VNG/COELO/Waarderingskamer naar waardepeildatum 1 januari 2018). Gerelateerd aan de totale WOZ-waarde van woningen en niet-woningen in Nederland is dit 20%. Door afschaffing van de waarderingsuitzonderingen kunnen de tarieven in de OZB worden verlaagd, danwel de opbrengst van OZB worden verhoogd bij gelijkblijvende tarieven. Grondslagverbreding heeft ook tot gevolg dat de tarieven met een geringer percentage hoeven te stijgen om een bepaalde gewenste belastingopbrengst te genereren.

Afschaffing leidt tot eerlijker verdeling van lokale lasten

Omdat uitsluitend groepen niet-woningen profiteren van waarderingsuitzonderingen, zal afschaffing ervan vooral ten goede komen van de overige categorieën belastingplichtigen in de OZB: eigenaren van woningen en eigenaren en gebruikers van courante niet-woningen. In 2017 werd 53% (€ 2 mld.) van de totale OZB opbrengst opgebracht door woningen en 47% (€ 1,8 mld.) door niet-woningen (Bron: CBS). Deze opbrengstverhouding zal bij afschaffing van de waarderingsuitzonderingen wijzigen.

#### **6. Wat zijn de gevolgen voor andere heffingen dan gemeentelijke belastingen, zoals de Waterschapsheffingen, en de diverse rijksheffingen?**

Een aantal waarderingsuitzonderingen hebben een verbinding met de Waterschapsheffingen (zie onderdeel 3). Afschaffing van deze uitzonderingen heeft dan ook gevolgen voor de waterschapsheffingen die hier aan gekoppeld zijn. Afschaffing van waarderingsuitzonderingen heeft wellicht ook consequenties voor de kostenverdeling van de uitvoeringskosten van de Wet WOZ die nu door de afnemers worden gedragen.

#### **7. Wat zijn de gevolgen voor de belastingcapaciteit en de verevening in het kader van de verdeling van de algemene uitkering uit het gemeentefonds?**

Bij een wijziging van het wettelijke vrijstellingsregime treedt een herverdeeffect op tussen de gemeenten omdat de belastingcapaciteit van de OZB één van de maatstaven is op basis waarvan de algemene uitkering uit het gemeentefonds wordt verdeeld. Een gemeente met een grote belastingcapaciteit ontvangt minder algemene uitkering dan een overigens gelijke gemeente met een kleine belastingcapaciteit. Verplichte waarderingsuitzonderingen in de OZB behoren niet en facultatieve vrijstellingen behoren wel tot de belastingcapaciteit van de gemeente in het kader van de Financiële verhoudingswet. Afschaffing van een of meer waarderingsuitzonderingen heeft derhalve effect op de algemene uitkering van gemeenten. Dit effect zal sterk verschillen per gemeente en ook afhankelijk zijn van de waarderingsuitzondering die wordt afgeschaft. Dit betekent in de huidige systematiek dat als bijvoorbeeld de werktuigenuitzondering wordt afgeschaft, de belastingcapaciteit van gemeenten met veel industrie zal stijgen en de algemene uitkering in die gemeenten zal dalen. Gemeenten met weinig industrie zullen bij een gelijkblijvende totale algemene uitkering erop vooruit gaan.

#### **8. Wat zijn de uitvoeringstechnische gevolgen van afschaffing van waarderingsuitzonderingen?**

- **Hoe wordt nu met de diverse waarderingsuitzonderingen in de waardering van onroerende zaken rekening gehouden, en wat betekent het wanneer bijvoorbeeld werktuigen in het vervolg getaxeerd moeten worden?**
- **Geef – zo mogelijk – per waarderingsuitzondering een concreet voorbeeld van de gevolgen van afschaffing van de waarderingsuitzondering. Wat is de stijging van de WOZ-waarde en wat betekent dit voor de hoogte van de diverse daaraan gekoppelde heffingen? Voor de werktuigenuitzondering kan dit een ziekenhuis zijn, of een olieraffinaderij en voor de cultuurgrondvrijstelling een akkerbouwbedrijf?**

Voor een schematische beantwoording van deze vragen wordt verwezen naar de overzichtstabel in Bijlage B van deze notitie.

Voor een concreet voorbeeld van de gevolgen van afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling wordt verwezen naar onderdeel 5.5.



## Inhoud

1.	Inleiding.....	7
2.	Waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ en de Gemeentewet: oorsprong .....	8
3.	Verplichte waarderingsuitzonderingen in de uitvoering van de Wet WOZ en OZB: oorsprong, rechtvaardiging en ontwikkeling .....	8
4.	Beoordeling van de rechtvaardiging van waarderingsuitzonderingen .....	12
4.1	Inleiding .....	12
4.2	Waarderingsuitzonderingen en OZB-vrijstellingen: algemene beoordeling.....	12
4.3	Fiscaal-juridische beoordeling van OZB-vrijstellingen.....	13
4.4	Fiscaal-juridische beoordeling van de WOZ-waarderingsuitzonderingen.....	15
4.5	Afschaffing en/of herziening van bestaande OZB-vrijstellingen en WOZ-waarderingsuitzonderingen .....	17
	Objectiveren van subjectieve waarderingsuitzonderingen .....	17
5.	Gevolgen van afschaffing van waarderingsuitzonderingen .....	17
5.1	Gevolgen voor de lastenverdeling van de OZB .....	17
5.2	Gevolgen voor andere heffingen dan de OZB .....	18
5.3	Gevolgen voor de verdeling van de algemene uitkering uit het gemeentefonds.....	18
5.4	Gevolgen voor de uitvoering van de Wet WOZ door gemeenten.....	19
5.5	Gevolgen voor individuele bedrijven .....	19
Bijlage A	Beschrijving achtergrond, ontwikkeling en gevolgen van afschaffing van de individuele verplichte waarderingsuitzonderingen .....	21
1	Cultuurgrond .....	21
2	Natuurschoonwet-landgoederen .....	22
3	Natuurterreinen .....	23
4	Openbare land-, water- en spoorwegen .....	24
5	Werktuigen .....	26
6	Waterverdedigings- en waterbeheersingswerken .....	28
7	Kerken.....	29
8	Rioolzuiveringswerken .....	30
9	Kassen en substraatteelt .....	31
10	Woondelenvrijstelling .....	33
Bijlage B	Inventarisatie uitvoeringsgevolgen afschaffing waarderingsuitzonderingen .....	35
Bijlage C	Onderzoeksvragen.....	39

## 1. Inleiding

Het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) is door het Ministerie van BZK gevraagd om een herijking uit te voeren van de huidige waarderingsuitzonderingen in de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ). Het betreft een onderzoek naar enerzijds rechtvaardiging voor de waarderingsuitzonderingen, zowel in het verleden als heden ten dage. Anderzijds is gevraagd de gevolgen van afschaffing van de waarderingsuitzonderingen in kaart te brengen. Het betreft de gevolgen voor de verschillende groepen belastingplichtigen, voor de aan de WOZ-waarde gekoppelde heffingen, voor de verdeling van de algemene uitkering uit het gemeentefonds en voor de uitvoering van de Wet WOZ door gemeenten.

De totale WOZ-waarde die op basis van de waarderingsuitzonderingen buiten de waardering en belastingheffing blijft, is door VNG, COELO, de Waarderingskamer en een aantal gemeenten en samenwerkingsverbanden in beeld gebracht. Een aantal partijen, waaronder de LVLB en de VNG heeft het ESBL voorzien van input over de uitvoeringsgevolgen van afschaffing van waarderingsuitzonderingen.

Uit deze berekening is gebleken dat als gevolg van de waarderingsuitzonderingen momenteel slechts 45% van de theoretische grondslag aan WOZ-waarde in de heffing van OZB wordt betrokken.<sup>1</sup>

De inventariserende tabel over de uitvoeringsgevolgen van de afschaffing van waarderingsuitzonderingen is opgenomen in Bijlage B. Het onderzoeksvorstel met de afzonderlijke onderzoeksvragen zijn opgenomen in Bijlage C.

In deze notitie wordt achtereenvolgens stil gestaan bij:

- De oorsprong en rechtvaardiging in het algemeen van de waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ en de Gemeentewet (onderdeel 2).
- Een overzichtstabel van de afzonderlijke waarderingsuitzonderingen en de gevolgen van afschaffing van de afzonderlijke waarderingsuitzonderingen (onderdeel 3). De uitgebreide beschrijving per waarderingsuitzondering is opgenomen in Bijlage A.
- De beoordeling van de rechtvaardiging van waarderingsuitzonderingen (onderdeel 4).
- De gevolgen van afschaffing van de waarderingsuitzonderingen (onderdeel 5).

---

<sup>1</sup> De totale WOZ-waarde (woningen en niet-woningen) is € 2.280 mld. De huidige grondslag voor niet-woningen is € 380 mld. De totale grondslag van niet-woningen na afschaffingen van de waarderingsuitzonderingen is berekend op € 840 mld. Dit betekent dat momenteel naar schatting € 460 mld. aan WOZ-waarde buiten de heffing van OZB van niet-woningen blijft.

## 2. Waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ en de Gemeentewet: oorsprong

**De huidige waarderingsuitzonderingen zijn grotendeels afkomstig uit OZB. De ratio ervan is dat voor (delen van) onroerende zaken die niet worden belast door rijk, gemeenten of waterschappen, geen WOZ-waarde hoeft te worden vastgesteld.**

Gemeenten hieven reeds lange tijd onroerende zaakbelastingen (hierna: OZB) vóórdat in 1995 de Wet WOZ werd geïntroduceerd. De Gemeentewet 1970 gaf voor het eerst de bevoegdheid om OZB te heffen. Daarbij was een aantal categorieën onroerende zaken geheel of gedeeltelijk wettelijk vrijgesteld van de heffing van de OZB.

Bij de introductie van de Wet WOZ in 1995 zijn deze wettelijke vrijstellingen binnen de OZB overgenomen in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.<sup>2</sup> Ratio van de waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ is dat (gedeelten van) onroerende zaken die niet tot de heffingsgrondslag van de aan de Wet WOZ gekoppelde rijks-, waterschaps-, en gemeentelijke heffing behoren, ook niet van een WOZ-waarde hoeven te worden voorzien.

De huidige waarderingsuitzonderingen vindt men in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ. Specifiek voor de heffing van OZB door gemeenten geldt naast deze uitzonderingen nog een aantal aanvullende verplichte vrijstellingen, die zijn opgenomen in art. 220d van de Gemeentewet. Daarnaast bestaat de verplichte woondelenvrijstelling van art. 220e Gemeentewet. De gemeente heeft nog de bevoegdheid facultatief waarderingsuitzonderingen op te nemen in hun OZB-verordening (art. 220d onderdeel i Gemeentewet) en een efficiencyvrijstelling toe te passen (art. 220h Gemeentewet). Ten slotte noemen wij in dit verband de mogelijkheid van het toepassen van het woningtarief voor bepaalde niet-woningen (art. 220f Gemeentewet), welke mogelijkheid impliciet de bevoegdheid geeft een vrijstelling van gebruikersheffing voor niet-woningen toe te passen.

## 3. Verplichte waarderingsuitzonderingen in de uitvoering van de Wet WOZ en OZB: oorsprong, rechtvaardiging en ontwikkeling

De uitgebreide beschrijving van de afzonderlijke verplichte waarderingsuitzonderingen bij de uitvoering van de Wet WOZ en de OZB is opgenomen in Bijlage A. Per afzonderlijke waarderingsuitzondering is de inhoud beschreven, de oorsprong en reden ervan, de ontwikkeling ervan en de gevolgen van een eventuele afschaffing. Voor een uitgebreidere beschrijving van de uitvoeringsgevolgen van afschaffing van de waarderingsuitzonderingen wordt verwezen naar onderdeel 5. Bijlage B bevat een samenvattende tabel van onder leden van de LVLB geïntariseerde uitvoeringsgevolgen. Voor een uitgebreidere beschrijving van de wetsgeschiedenis van elk van de waarderingsuitzonderingen wordt verwezen naar de Kamerbrief van 21 maart 2000.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> [Art. 18 lid 4 Wet WOZ](#) geeft de mogelijkheid om bij ministeriële regeling de waarde van onroerende zaken of onderdelen daarvan buiten aanmerking te laten, indien die waarde geen onderdeel uitmaakt van de grondslag van de belastingen. Hieraan is uitvoering gegeven in de [Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ](#).

<sup>3</sup> *Kamerstukken II 1999-2000*, 26 800 B, nr. 9.



	Oorsprong en rechtvaardiging	Omvang	Ontwikkeling	Gevolgen afschaffing	Argumentatie handhaving, afschaffing, aanpassing	Fiscaaljuridisch Oordeel
<b>Cultuurgrond</b>	Ingevoerd in 1970  1) Voorkoming van een te zware belastingdruk op de agrarische sector, al grote bijdrage aan de waterschappen 2) Onvermogen om lasten door te berekenen in producten als gevolg van landbouwregelingen van de EEG	€ 132 mld.	Uitgebreid met OZB-vrijstelling voor kassen en later nog verder met substraatteelt		Subjectief (enkel bij bedrijfsmatige exploitatie)  Belastingdruk inmiddels voornamelijk gedragen door anderen, agrarische sector draagt nu slechts voor 10% bij aan de waterschappen, ex CBS. Ook EEG-argument inmiddels achterhaald.	Afschaffen
<b>Kassen en substraatteelt (Alleen waarderingsuitzondering in OZB)</b>	Ingevoerd in 2001 met terugwerkende kracht tot 2000  Is uitbreiding van cultuurgronduitzondering. Is gevolg van arrest van Hoge Raad waarin cultuurgrondvrijstelling enkel van toepassing werd verklaard voor teelt in de volle grond	€ 7 mld.	Jurisprudentie over wanneer sprake is van bedrijfsmatige exploitatie. Niet van toepassing op gebruik als caravanstalling bijv.	Is OZB-vrijstelling. Wordt dus al gewaardeerd voor WOZ. Gevolgen derhalve gering	Subjectief (enkel bij bedrijfsmatige exploitatie)  Zie argumentatie Cultuurgrondvrijstelling	Afschaffen bij afschaffing cultuurgrondvrijstelling
<b>NSW-Landgoederen</b>	Ingevoerd in 1970  1) Het belang van deze landgoederen voor toerisme, recreatie en het lage rendement 3) Niet wenselijk dat de uitzondering facultatief was, dan zou voor landgoederen gelegen in meerdere gemeentes tot ongelijke regimes kunnen leiden	€ 4,5 mld.		Uitvoeringsgevolgen gering	Objectief (wettelijke vereisten)  Afschaffen vanwege grondslagverbreding of gelijkheidsbeginsel (geen uitzonderingen)	Afschaffen
<b>Natuurterreinen</b>	Ingevoerd in 1970  1) Waarschijnlijk hebben meegespeeld: het belang van deze terreinen voor recreatie, toerisme, conservatie en het lage rendement	€ 5 mld.		Uitvoeringsgevolgen gering.	Subjectief (alleen bij beheer door een rechtspersoon met volledige bevoegdheid)	Afschaffen of objectiveren (subjectieve vereiste schrappen)  Objectiveren betekent wel uitbreiding van de vrijstelling

	Oorsprong en rechtvaardiging	Omvang	Ontwikkeling	Gevolgen afschaffing	Argumentatie handhaving, afschaffing, aanpassing	Fiscaaljuridisch Oordeel
Openbare land- en waterwegen en spoorbanen	Ingevoerd in 1983 1) Waardebepaling van spoorbanen en wegen uitvoeringstechnisch moeilijk 2) Taxatiekosten hoog 3) Aanwijzing van belastingplichtigen problematisch	€ 171 mld.	Vrijstelling wordt restrictief uitgelegd in jurisprudentie. Zo vallen stations bijvoorbeeld niet onder vrijstelling.  Ook verbinding met watersysteemheffing waterschap.	Relatie met uitzondering voor waterverdedigingswerken, natuurterreinen en NSW-landgoederen.  Bij afschaffing zou in Waterschapswet ook fictie dat openbare land- waterwegen en spoorbanen ongebouwde eigendommen zijn, kunnen vervallen. Zij vallen dan voortaan onder gebouwde eigendommen	Subjectief (enkel openbare land- en waterwegen en spoorbanen)  Argumentatie voor uitbreiding tot ondergrondse stations voor openbaar vervoer: veiligheid en duurzaamheid (luchtkwaliteit). Ondergrondse OV-stations behoren tot duurste objecten van een gemeente. Gemeenten subsidiëren OV en belasten die vervolgens met OZB	Afschaffen met wettelijke taxatievoorwaarden en -handvatten om beter uitvoerbaar te maken.
Werktuigen	Ingevoerd in 1971  Gelijkheidsbeginsel: wetgever heeft geen onderscheid willen maken dus roerende (onbelast) en onroerende werktuigen. Daarom onroerende werktuigen uitgezonderd van v	€ 110 mld.	Veel jurisprudentie door ontbreken van wettelijke definitie en door grote financiële belang. Uitgebreid door jurisprudentie over dienstbaar aan proces (wel vrijgesteld) of dienstbaar aan gebouw (niet vrijgesteld).	Vrijstelling wordt vooral toegepast bij bepaalde sectoren. Vooral procesindustrie, olieraffinaderijen, elektriciteitscentrales, datacenters, ziekenhuizen. Er zal meer discussie ontstaan over roerend/onroerend. Uitvoeringsgevolgen zijn verschillend per type object.	Objectief	Fiscaaljuridisch een van de weinige objectieve vrijstellingen. Wettelijke definitie van het begrip werktuig zou wellicht verdere uitbreiding kunnen stoppen en praktisch kunnen vereenvoudigen.  Afschaffen vanwege grondslagverbreding. Vrijstelling heeft grote omvang.
Waterverdedigings- en waterbeheersingswerken	Ingevoerd in 1983 1) waterstaatswerken in beheer van overheidslichamen hebben een bijzondere waterstaatskundige beheersstaak = bijzondere publiekrechtelijke functie 2) Wanneer deze vrijstelling niet zou gelden, zou dit op onwenselijke wijze worden doorberekend en afgewenteld op de huishoudens	€ 6,5 mld.	Uitzondering wordt in jurisprudentie beperkt uitgelegd.	Bij afschaffing is er behoefte aan taxatiewijzer met kengetallen.  Er is samenhang met waarderingsuitzondering voor openbare wegen (bijv. bij dijken).	Subjectief (geldt enkel bij beheer door een publiekrechtelijke rechtspersoon)	Afschaffen vanwege subjectieve karakter of objectiveren (subjectieve vereiste schrappen)  Objectiveren betekent wel uitbreiding van de vrijstelling  Samenhang met openbare wegenvrijstelling. Afschaffing van de een zonder de ander geeft uitvoeringsproblemen (afbakening en waardering).

	Oorsprong en rechtvaardiging	Omvang	Ontwikkeling	Gevolgen afschaffing	Argumentatie handhaving, afschaffing, aanpassing	Fiscaaljuridisch Oordeel
Kerken, Moskeeën, etc.	Ingevoerd in 1970 1) De kerkenvrijstelling gold al van oudsher 2) "Het beginsel van scheiding tussen kerk en staat verzet zich in beginsel niet tegen steunverlening" 3) Het Kabinet destijds onderschreef dat financiële hulpbehoefte niet een belangrijke factor was, maar of het pand een monument was wel	€ 1,6 mld.	Veel jurisprudentie.  Parallelvrijstelling in Waterschapswet.	Geringe uitvoeringsgevolgen omdat gebouwen die niet aan het 'in hoofdzaak-criterium' voldoen nu ook reeds gewaardeerd worden.	Subjectief (geldt enkel bij bestemming voor openbare eredienst of openbare bezinningssamenkomsten)	Afschaffen of objectiveren in de zin dat de waarderingsuitzondering wordt omgezet naar een uitzondering voor (rijks) monumenten.
Rioolzuiveringswerken	Ingevoerd in 1983 1) Ongewenst om werken voor publieke taakuitoefening te belasten 2) Wanneer deze vrijstelling niet zou gelden, zou dit op onwenselijke wijze worden doorberekend en afgewenteld op de huishoudens	€ 7 mld.		Geringe uitvoeringsgevolgen aangezien rioolzuiveringswerken bij bedrijven reeds gewaardeerd worden in de WOZ.  Bij afschaffing ook overwogen om de parallelvrijstelling in Waterschapswet af te schaffen.	Subjectief (geldt enkel bij beheer door een publiekrechtelijke rechtspersoon)	Afschaffen of objectiveren (subjectieve vereiste schrappen)  Objectiveren (uitbreiden) van vrijstelling kan ook vanuit oogpunt van stimuleren van circulaire economie worden verdedigd
Woondelenvrijstelling (De Pater) (Tariefdifferentiatiegeling in OZB)	Ingevoerd in 2006 bij afschaffing van de OZB van gebruikers van woningen  1) Onrechtvaardig dat onzelfstandige delen van een niet-woning die in gebruik zijn als woning tegen het hogere niet-woningtarief worden belast en worden belast met gebruikersbelasting niet-woningen	€ 20 mld.	Veel jurisprudentie (bijvoorbeeld over woondelen in zorginstellingen)	Afschaffing vereenvoudigt uitvoering.	Objectief	Kan worden afgeschaft bij herinvoering gebruikersbelasting woningen. Afschaffing zal uitvoering vereenvoudigen

## 4. Beoordeling van de rechtvaardiging van waarderingsuitzonderingen

### 4.1 Inleiding

In het voorgaande (onderdeel 3) is weergegeven wat destijds de redenen waren voor het opnemen van de huidige uitzonderingen en vrijstellingen en hoe deze uitzonderingen en vrijstellingen door de tijd heen zijn ontwikkeld in wet en jurisprudentie.

In dit onderdeel worden de huidige vrijstellingen en uitzonderingen beoordeeld in fiscaal-juridische zin: bestaan er rechtvaardigingsgronden voor? Of zijn er in fiscaal-juridische zin argumenten voor (gedeeltelijke) afschaffing ervan?

Er wordt een tweetal benaderingen gekozen voor beoordeling van de rechtvaardiging voor het bestaan van waarderingsuitzonderingen in de WOZ en OZB.

De eerste benadering is de beoordeling van de vrijstellingen en uitzonderingen vanuit het systeem van de OZB.<sup>4</sup> Ratio achter deze benadering is de historische context van de uitzonderingen, waarin de WOZ-waardering (en daarmee ook de toepassing van de vrijstellingen) vooral ten dienste van de belastingheffing geschiedde (zie 2.1).

Een tweede benadering is de beoordeling van de uitzonderingen vanuit het kader van de Wet WOZ. Ratio voor een dergelijke WOZ-benadering is dat de Wet WOZ sinds het ontstaan ervan in 1995 verder aangepast is, dat het WOZ-waardegegeven inmiddels voor veel meer doeleinden dan oorspronkelijk wordt gebruikt en dat de Wet WOZ daarmee veel meer een op zichzelf staande wet is geworden.

Hieraan vooraf gaat een aantal algemene overwegingen ten aanzien van de waarderingsuitzonderingen en OZB-vrijstellingen.

### 4.2 Waarderingsuitzonderingen en OZB-vrijstellingen: algemene beoordeling

In zijn algemeenheid wordt opgemerkt dat vanuit fiscaal-juridisch oogpunt argumenten bestaan om terughoudend om te gaan met het introduceren van vrijstellingen en uitzonderingen van de belasting.

Argumenten tegen wettelijke uitzonderingen die feitelijk uitwerken als belastingvrijstellingen hangen samen met de thematiek van de 'tax-expenditures'. Een specifieke groep potentiële belastingplichtigen ontvangt een belastingvoordeel, welk voordeel uiteindelijk gedragen wordt door de overige belastingplichtigen. Introductie, afschaffing of wijziging van waarderingsuitzonderingen leidt derhalve tot verschuiving in belastingdruk. In dat kader kan worden geconstateerd dat de huidige waarderingsuitzonderingen nagenoeg allemaal betrekking hebben op de categorie niet-woningen en dan met name daarbinnen op incurante niet-woningen. Gevolg van de uitzondering voor deze specifieke incurante niet-woningen is, dat de overige niet-woningen geconfronteerd worden met een hogere belastingdruk. Dit kan leiden tot de roep om meer uitzonderingen voor de overgebleven categorieën om deze hogere belastingdruk te mitigeren.

---

<sup>4</sup> Ook de Commissie-Christiaanse in 1983 en de Commissie De Kam in 1992 (*Kamerstukken II 1999-2000*, 26 800 B, nr. 9., p. 11 en 12 en ook het ESBL in 2001 (Rapport Gemeentelijke belastingen in de 21<sup>e</sup> eeuw, p. 83 e.v.) kiezen voor deze benadering.

Doordat een aantal van de waarderingsuitzonderingen hun oorsprong vindt in politieke wenselijkheid van lagere heffing van OZB van bepaalde groepen belastingplichtigen, nodigt dit uit tot introductie van meer uitzonderingen. De uitbreiding van de kassenvrijstelling tot substraatteelt is daar een voorbeeld van. Maar ook de huidige maatschappelijke discussie rond verduurzaming van vastgoed en de gevolgen voor de WOZ-waardering daarvan, zou zo maar aanleiding kunnen geven tot een voorstel tot uitbreiding van de waarderingsuitzonderingen. Door nieuwe vrijstellingen of uitbreiding van bestaande vrijstellingen vindt er opnieuw een verschuiving van de belastingdruk plaats, hetgeen vervolgens weer de roep om nieuwe vrijstellingen uitlokt voor bepaalde groepen die daardoor wel onevenredig worden getroffen, enzovoorts. Introductie van subjectieve vrijstellingen kan op deze wijze dus leiden tot uitbreiding en introductie van nieuwe vrijstellingen.

Vrijstellingen compliceren fiscale regeling, leiden tot inefficiënte uitvoering en geven aanleiding tot juridische procedures over de inhoud en omvang ervan. In de loop van de tijd ontstaan rond grensvallen discussies over de reikwijdte van de vrijstelling en wordt de regeling vaak opgerekt. Een goed voorbeeld daarvan is de ontwikkeling in de jurisprudentie van de waarderingsuitzondering voor werktuigen.

Een algemeen nadeel van waarderingsuitzonderingen (vrijstellingen) ten opzichte van directe subsidie is ook het gebrek aan transparantie. Wanneer onroerende zaken buiten de WOZ-waardering blijven, blijft ook onzichtbaar welke grondslag buiten de heffing blijft. In die zin is de exercitie van het berekenen van de financiële omvang van de waarderingsuitzonderingen die gelijk met deze notitie is uitgevoerd door VNG en anderen, verhelderend.

### **4.3 Fiscaal-juridische beoordeling van OZB-vrijstellingen**

#### **De OZB zijn algemene belastingen met een objectief en zakelijk karakter**

Vanuit een fiscaal-juridisch uitgangspunt dienen vrijstellingen aan te sluiten bij het karakter van de heffing waar ze deel van uitmaken, in dit geval de OZB.

De OZB zijn de belangrijkste eigen inkomstenbron voor gemeenten. Er is geen nevendoeel beoogd met de OZB. Er staat ook geen direct aanwijsbare tegenprestatie tegenover de belasting. De opbrengst vloeit in de algemene middelen, om de gemeentelijke uitgaven mee te kunnen dekken. De OZB zijn derhalve algemene belastingen en het doel is enkel financieel: het genereren van opbrengst.

Het aangrijpingspunt voor de heffing is de onroerende zaak. Voor dit heffingsobject is gekozen vanwege de sterke relatie met de lokale overheid. Onroerende zaken bevinden zich duurzaam op het grondgebied van de gemeente. De duurzame verbondenheid met het gemeentelijke grondgebied maakt de onroerende zaak tot een geschikt heffingsobject. Vanwege de immobiliteit vormen onroerende zaken een stabiele grondslag voor de OZB.

Men had er destijds voor kunnen kiezen als heffingsmaatstaf (op basis waarvan de belasting verdeeld wordt over de belastingplichtigen) bijvoorbeeld een vast bedrag per onroerende zaak te hanteren. Dan was iedere eigenaar en gebruiker van een onroerende zaak een zelfde bedrag aan OZB verschuldigd geweest. De wetgever heeft echter gekozen voor een verdeling van de belasting op basis van de waarde van de onroerende zaken. Dit achtte de wetgever een eerlijke, rechtvaardige maatstaf voor de berekening van de verschuldigde OZB. Dit heeft als consequentie dat de eigenaar en de gebruiker van een onroerende zaak met een hogere waarde meer OZB betaalt dan de eigenaar en de gebruiker van een onroerende zaak met een lagere waarde. Dit leidt dus tot een andere verdeling van de belastingdruk dan bij een andere heffingsmaatstaf. De gemeente is niet vrij in het kiezen van een andere heffingsmaatstaf, nu art. 220c Gemeentewet verplicht de WOZ-waarde voorschrijft.

De OZB kunnen voorts worden gekarakteriseerd als objectieve en zakelijke belastingen. Bij een objectieve belasting staat het object (de onroerende zaak) centraal. De OZB worden geheven ter zake van de onroerende zaak; het object wordt belast.<sup>5</sup> Met het zakelijke karakter van de OZB wordt bedoeld dat met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige, zoals inkomen, woon- of vestigingsplaats en nationaliteit in beginsel geen rekening wordt gehouden.<sup>6</sup> Ook het rekening houden met het soort gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt is oneigen aan (past niet bij het karakter van) de ozb, al is daar in de loop van de jaren inbreuk op gemaakt door de introductie van enkele uitzonderingen.<sup>7</sup>

### **Bij een objectieve en zakelijke heffing passen geen subjectieve vrijstellingen**

Bij een objectieve en zakelijke belasting passen in beginsel enkel objectieve en zakelijke waarderingsuitzonderingen/vrijstellingen. Vanuit dit uitgangspunt bezien kan worden geconstateerd dat het grootste deel van de waarderingsuitzonderingen subjectieve elementen bevat. Zij werken dusdanig uit, dat van onroerende zaken in een bepaalde economische of maatschappelijke sector geen belasting wordt geheven. De uitzonderingen zijn ingegeven vanuit de politieke wens om bepaalde sectoren of objecten vrij te stellen van OZB. De waarderingsuitzondering voor cultuurgrond is bijvoorbeeld afhankelijk van het gegeven of sprake is van bedrijfsmatige exploitatie van cultuurgrond (en dus afhankelijk van het gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt). Ook de waarderingsuitzonderingen voor natuurterreinen, openbare land- en waterwegen en spoorbanen, waterverdedigings- en waterbeheersingswerken, kerken, rioolzuiveringswerken, kassen en substraatteelt bevatten subjectieve elementen. Het al dan niet toepassen van de waarderingsuitzondering is in die gevallen afhankelijk van het van het gebruik van de onroerende zaak door de belanghebbende of de hoedanigheid van de belanghebbende.

Niet subjectief zijn alleen de uitzonderingen voor natuurschoonwetlandgoederen en voor werktuigen. Alle onroerende zaken die voldoen aan de voorwaarden genoemd in de Natuurschoonwet of die kwalificeren als werktuig vallen onder de uitzondering.

Voor de werktuigenvrijstelling geldt nog een andere rechtvaardigingsgrond, namelijk het gelijkheidsbeginsel. Werktuigen die roerend zijn worden niet belast omdat ze niet onroerend zijn en niet tot de grond of het gebouw behoren. Werktuigen die onroerend zijn zouden in beginsel wel belast moeten worden. Bij de beoordeling of een werktuig roerend dan wel onroerend is spelen feitelijke omstandigheden vervolgens een doorslaggevende rol. Het hangt dan bijvoorbeeld af van de feitelijke bevestiging/overlapping etc of de onroerende zaak met of zonder werktuigen zou moeten worden gewaardeerd. Dit wordt in strijd met het gelijkheidsbeginsel geacht. Het is niet de bedoeling van de wetgever geweest om werktuigen te belasten met OZB. Ze behoren niet tot het gebouw of de grond waarvoor OZB verschuldigd is. Vanwege het gelijkheidsbeginsel zijn onroerende werktuigen daarom (net als roerende werktuigen) vrijgesteld. Deze vrijstelling is dus niet subjectief.

### **Doelmatigheid als argument voor OZB-vrijstellingen**

---

<sup>5</sup> Om de belasting te kunnen heffen wordt er wel een subject, de belastingplichtige, bij gezocht, maar dit subject is niet onderwerp van de heffing. Bij een inkomstenbelasting bijvoorbeeld is dit duidelijk anders. Daar staat het subject centraal en worden zijn inkomsten belast. Bij het subjectieve karakter van de inkomstenbelasting past het juist wel rekening te houden met subjectieve elementen.

<sup>6</sup> ESBL 2001, p. 86.

<sup>7</sup> Uitzonderingen zijn recreatieterreinen en niet-woningen met woondelen zoals bijvoorbeeld verpleeghuizen, maar ook het amendement van tweede kamerlid Omtzigt dat heeft geleid tot art. 220f lid 2 Gemeentewet waardoor gemeenten voor sportaccommodaties en buurthuizen een lager tarief ozb mogen hanteren. De regeling behelst feitelijk een subjectieve gedeeltelijke vrijstelling van de OZB. Immers, het lagere woningtarief hangt blijkens de regeling af van het gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt en niet van het soort object of andere objectieve omstandigheden.



Een andere rechtvaardiging voor een vrijstelling binnen de OZB kan zijn gelegen in doelmatigheids-overwegingen. Vanwege doelmatigheid worden bepaalde onroerende zaken bijvoorbeeld niet belast met OZB, indien ze worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen.<sup>8</sup> Dit zou leiden tot het onnodig rondpompen van gelden. Dit is meestal ook de reden voor gemeenten voor het opnemen van facultatieve vrijstellingen in hun verordening OZB.

Een andere uitzondering vanwege doelmatigheid betreft het niet opleggen van aanslagen beneden een bepaald bedrag.<sup>9</sup> De kosten van de invordering zouden dan immers hoger zijn dan de opbrengst van de betreffende aanslag.

Ook uitvoeringsproblemen in de waardebepaling van bepaalde onroerende zaken zouden een reden kunnen zijn om een OZB-vrijstelling op te nemen. Zo blijkt uit onze inventarisatie van uitvoeringsgevolgen dat het waarderen van openbare (water) wegen lastig zal zijn. Indien het bepalen van een WOZ-waarde in de praktijk onuitvoerbaar blijkt, kan dat – eventueel tijdelijk – een reden zijn voor het vrijstellen van die objecten in de OZB.

#### **4.4 Fiscaal-juridische beoordeling van de WOZ-waarderingsuitzonderingen**

##### **Beoordeling van de waarderingsuitzonderingen in het licht van de ontwikkeling van de Wet WOZ naar breder gebruik van de WOZ-waarde**

De Wet waardering onroerende zaken is in 1995 ingevoerd. De met toepassing van deze wet vastgestelde WOZ-waarde geldt sindsdien als grondslag (heffingsmaatstaf) voor diverse heffingen, waaronder de gemeentelijke OZB. Zoals eerder beschreven zijn de voor de OZB geldende vrijstellingen destijds overgenomen in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ. Het werd niet opportuun geacht om de waarde van objecten of delen van objecten te bepalen die door geen van de afnemers van de Wet WOZ belast worden.<sup>10</sup>

Dit uitgangspunt is in strijd met de systematiek van de Wet WOZ. Op grond van artikel 17 van de Wet WOZ wordt aan 'de onroerende zaak' een waarde toegekend. Het WOZ-object, de onroerende zaak, vormt uitgangspunt voor de Wet WOZ. Binnen de systematiek van de Wet WOZ is naar ons idee slechts plaats voor het uitzonderen van (delen van) onroerende zaken, indien deze ofwel niet tot de onroerende zaak behoren, ofwel er een objectieve rechtvaardiging voor te geven is, ofwel dit ingegeven is vanuit doelmatigheidsoverwegingen.

Bovendien is de opportuniteit van verplichte waarderingsuitzonderingen ons inziens inmiddels in een ander daglicht komen te ontstaan. De op basis van de Wet WOZ vastgestelde WOZ-waarden worden in steeds meer situaties en voor steeds meer regelingen relevant. Zo is het fiscale gebruik van de Wet WOZ door rijk, gemeenten en waterschappen toegenomen. De WOZ-waarde wordt bijvoorbeeld gebruikt voor de schenk- en erfbelasting, voor de verhuurderheffing en voor de bepaling van de maximale afschrijving in de Vpb en er is een koppeling gemaakt met de objectafbakening voor de energiebelasting en de belasting op leidingwater. Ook is er sprake van een breder maatschappelijk gebruik van WOZ-waarden. Banken accepteren de WOZ-waarde veelal als bewijs dat de waarde van de woning voldoende onderpand is voor een (tweede) hypothecaire lening of als bewijs dat het zogenaamde toptarief (hoger rentetarief als de lening meer bedraagt dan de executiewaarde) niet meer

---

<sup>8</sup> Deze voorwaarden wordt gesteld bij de waarderingsuitzonderingen voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken, rioolzuiveringswerken. Dezelfde argumentatie geldt in zekere zin ook voor openbare land- en vaarwegen.

<sup>9</sup> Voor de OZB is dit specifiek geregeld in art. 220h Gemeentewet.

<sup>10</sup> Daarbij komt, dat de uitvoeringskosten van de Wet WOZ worden betaald door de afnemers van het eerste uur, te weten het Rijk, de waterschappen en de gemeente. Het is in dit kader de vraag of de afnemers extra kosten van waardebepaling voor hun rekening willen nemen, indien daar geen extra heffingsgrondslag tegenover staat.

betaald hoeft te worden. Ook is de maximale huur volgens het woningwaarderingssysteem afhankelijk geworden van de WOZ-waarde. Ten slotte kan ook de stapsgewijze openbaarmaking van het WOZ-waardegegeven via het WOZ-waardeloket in die ontwikkeling worden genoemd.

Dit bredere gebruik voor niet-fiscale doelen en het toegenomen maatschappelijke belang van de WOZ-waarde, zou er ons inziens voor pleiten de waarderingsuitzonderingen te herijken. Vanuit de bredere doelstellingen van de Wet WOZ zou het logischer zijn om eerst alle onroerende zaken in beeld te brengen en te waarderen. Vervolgens kan dan eventueel in de heffingswetten van rijk gemeenten, waterschappen desgewenst uitzonderingen worden opgenomen.

Ons inziens zijn dan enkel op basis van objectieve kenmerken van de onroerende zaak zelf of op basis doelmatigheid opgenomen uitzonderingen aanvaardbaar. Dit uitgangspunt (eerst alle onroerende zaken waarderen en pas in heffingswetten eventueel uitzonderen) komt ook toekomstige verbreding van het gebruik van WOZ-waarden ten goede. Bovendien wordt de bestuurlijke afweging over uitzonderingen transparanter. Het wordt duidelijker in hoeverre bepaalde groepen belastingplichtigen worden ontzien in de diverse aan de WOZ-waarde gekoppelde heffingen van rijk, gemeenten en waterschappen.

#### **Waarderingsuitzondering op basis van objectieve kenmerken**

De waarderingsuitzondering voor werktuigen heeft als enige van de uitzonderingen een objectieve rechtvaardigingsgrond vanuit de Wet WOZ gezien. Immers, werktuigen behoren niet tot het gebouw of de grond (de onroerende zaak) en zouden daarom niet gewaardeerd moeten worden. Roerende werktuigen worden sowieso niet gewaardeerd omdat ze roerend zijn en niet onroerend. Vanwege de uitleg van het begrip onroerend in de jurisprudentie bestaan er echter ook onroerende werktuigen. Deze worden daarom apart uitgezonderd, zodat ze niet hoeven te worden gewaardeerd en niet tot de heffingsgrondslag gaan behoren van onder meer de gemeentelijke OZB.

#### **Doelmatigheid als argument voor waarderingsuitzonderingen**

Oorspronkelijk waren alle waarderingsuitzonderingen ingegeven uit doelmatigheidsoverwegingen. Immers, het waarderen van objecten of onderdelen daarvan, die vervolgens niet tot de heffingsgrondslag van een heffing zouden gaan behoren, vond men niet opportuun. Zoals wij hiervoor hebben betoogd, doet deze redenering vanwege het bredere gebruik en het steeds zelfstandigere karakter van de Wet WOZ geen opgeld meer. Bovendien doet deze redenering geen opgeld meer, indien de OZB-vrijstellingen zouden worden afgeschaft.

Wel kunnen uitvoeringsproblemen bij de waardering reden zijn voor het opnemen van een waarderingsuitzondering. Zo lijkt het bijvoorbeeld in de praktijk moeilijk openbare vaarwegen te waarderen. Hiervoor zijn overigens wel oplossingen denkbaar, bijvoorbeeld in de vorm van taxatiewijzers en kentallen die bij de waardering gebruikt zouden kunnen worden door gemeenten. Niettemin kunnen uitvoeringsproblemen een reden zijn om bepaalde objecten of delen van objecten – tijdelijk – niet te waarderen en hiervoor – tijdelijk – een waarderingsuitzondering op te nemen.

De keuze voor wel waarderen (dus: afschaffen van de waarderingsuitzonderingen) heeft uiteraard uitvoeringsconsequenties en een kostenplaatje. Er worden in een dergelijk nieuw systeem WOZ-waarden vastgesteld die niet zijn gekoppeld aan heffingen van afnemers. Voor de uitvoeringsconsequenties wordt verwezen naar onderdeel 5 (hierna) en Bijlage B.

#### 4.5 Afschaffing en/of herziening van bestaande OZB-vrijstellingen en WOZ-waarderingsuitzonderingen

Resumerend: vanuit een fiscaal-juridische en wets-systematische benadering is er geen rechtvaardiging voor waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ en vrijstellingen in de Gemeentewet (OZB), tenzij er een objectieve rechtvaardiging voor te geven is of deze vanuit doelmatigheidsoverwegingen gerechtvaardigd zijn. Te denken valt daarbij aan de werktuigenvrijstelling, de vrijstelling voor Natuur-schoonwetlandgoederen en de bagatelvrijstelling van art. 220h Gemeentewet.

De toenemende verbreding van het gebruik van WOZ-waarden, zowel maatschappelijk als in wet- en regelgeving rechtvaardigt op zichzelf afschaffing van de huidige wettelijke waarderingsuitzonderingen. Vanuit de systematiek van de Wet WOZ zou uitgangspunt zou moeten zijn: eerst alle onroerende zaken in Nederland waarden, vervolgens eventueel objectieve waarderingsuitzonderingen of uitzonderingen (gebaseerd op overwegingen van doelmatigheid) opnemen in de afzonderlijke heffingswetten.

##### Objectiveren van subjectieve waarderingsuitzonderingen

Voor een aantal waarderingsuitzonderingen is ook een tussenoplossing denkbaar. De waarderingsuitzonderingen voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken en rioolzuiveringswerken kunnen eenvoudig worden geobjectiveerd door het vereiste te laten vervallen dat deze objecten moeten worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen. Voor andere subjectieve waarderingsuitzonderingen is objectivering wellicht ook mogelijk (bijvoorbeeld door voor cultuurgrond de eis van bedrijfsmatige exploitatie te laten vallen). Uiteraard geldt voor objectivering van bestaande uitzonderingen wel: het leidt tot grondslagversmalling en derhalve tot hogere OZB-tarieven voor de overige onroerende zaken in de gemeente. Daarom zou bij een dergelijke wijziging van de uitzonderingen/vrijstellingen expliciet aan de orde moeten komen wat de objectieve rechtvaardiging is voor een dergelijke uitzondering of vrijstelling van de belasting.

## 5. Gevolgen van afschaffing van waarderingsuitzonderingen

Het afschaffen van waarderingsuitzonderingen heeft diverse gevolgen. Achtereenvolgens worden beschreven de gevolgen voor:

- De lastenverdeling van de OZB (onderdeel 5.1).
- Andere heffingen dan de OZB (onderdeel 5.2).
- De verdeling van het Gemeentefonds (onderdeel 5.3).
- De uitvoering van de Wet WOZ door gemeenten (onderdeel 5.4).

### 5.1 Gevolgen voor de lastenverdeling van de OZB

De huidige waarderingsuitzonderingen hebben nagenoeg allemaal betrekking op de categorie niet-woningen en dan met name daarbinnen op incurante niet-woningen. Het onbenut laten van een deel van de potentiële grondslag als gevolg van de waarderingsuitzonderingen leidt bij een gelijkblijvende opbrengstverwachting tot het vaststellen van hogere tarieven.

Omdat uitsluitend groepen niet-woningen profiteren van waarderingsuitzonderingen, zullen de verhoogde tarieven vooral gevoeld en gedragen worden door belastingplichtigen ten aanzien van woningen (eigenaren) en courante niet-woningen. In 2017 werd 53% (€ 2 mld.) van de totale OZB opbrengst opgebracht door woningen en 47% (€ 1,8 mld.) door niet-woningen (Bron: CBS). De groep belastingplichtigen die wordt vrijgesteld ontvangt een belastingvoordeel, de niet-vrijgestelde belastingplichtigen moeten de inkomstenderving opvangen en daardoor meer betalen.

Op basis van de huidige berekeningen van de omvang van de waarderingsuitzonderingen blijft 55% van de potentiële OZB-grondslag voor wat betreft de categorie niet-woningen buiten de heffing. Door afschaffing van de waarderingsuitzonderingen kan de grondslag voor deze categorie met dat percentage toenemen. Dit kan leiden tot tariefverlaging in de OZB. Of tot grotere opbrengst van de OZB. Grondslagverbreding heeft ook tot gevolg dat de tarieven met een geringer percentage hoeven te stijgen om een bepaalde gewenste belastingopbrengst te genereren.

## **5.2 Gevolgen voor andere heffingen dan de OZB**

Een aantal waarderingsuitzonderingen hebben een verbinding met de Waterschapsheffingen (zie onderdeel 3). Het gaat dan vooral voor de uitzonderingen op cultuurgrond natuurterreinen, waterverdedigingswerken en openbare (vaar)wegen. Afschaffing van deze uitzonderingen heeft dan ook gevolgen voor de waterschapsheffingen die hier aan gekoppeld zijn. Overigens geldt voor de waardebeoordeling van wegen dat waterschappen deze reeds eens per 5 jaar waarden ten behoeve van de kostentoedelingsverordening. Hiervoor is door de Unie van Waterschappen ook een taxatiewijzer ontwikkeld.

Afschaffing van waarderingsuitzonderingen heeft wellicht ook consequenties voor de kostenverdeling van de uitvoeringskosten van de Wet WOZ die nu door de afnemers worden gedragen. In ons voorstel om eerst alle onroerende zaken te waarden en pas later in de heffingswetten eventuele uitzonderingen op te nemen, wordt de koppeling tussen waardering voor de Wet WOZ en de heffing door een van de afnemers losgelaten. De meerkosten zouden gelet op het maatschappelijke belang van breder gebruik van WOZ-waarden door het rijk gedragen moeten gaan worden.

## **5.3 Gevolgen voor de verdeling van de algemene uitkering uit het gemeentefonds**

Bij een wijziging van het wettelijke vrijstellingsregime treedt een herverdeeleffect op tussen de gemeenten.<sup>11</sup> Met ingang van 1 januari 1997 is de capaciteit van de onroerendezaakbelastingen één van de maatstaven van de algemene uitkering uit het gemeentefonds. De belastingcapaciteit representeert het vermogen van een gemeente om zelf inkomsten te verwerven. De omvang van de belastingcapaciteit is van invloed op de hoogte van de algemene uitkering van gemeenten. Een gemeente met een grote belastingcapaciteit ontvangt minder algemene uitkering dan een overigens gelijke gemeente met een kleine belastingcapaciteit.

Verplichte waarderingsuitzonderingen in de OZB behoren niet en facultatieve vrijstellingen behoren wel tot de belastingcapaciteit van de gemeente in het kader van de Financiële verhoudingswet. Aangezien de belastingcapaciteit voor de OZB van invloed is op de verdeling van de algemene uitkering, leiden wijzigingen in het wettelijke vrijstellingsregime tot herverdeling van de algemene uitkering over gemeenten. Dit effect zal sterk verschillen per gemeente en ook afhankelijk zijn van de waarderingsuitzondering die wordt afgeschaft.

Een goed voorbeeld van deze systematiek vormt de omzetting van de tot dan toe facultatieve vrijstelling voor substraatteelt in een wettelijke verplichte vrijstelling in 2000. Deze omzetting had tot gevolg dat de belastingcapaciteit daalde in de gemeenten die een dergelijke facultatieve vrijstelling in hun verordening hadden opgenomen. De totale algemene uitkering aan de gemeenten onderging evenwel geen wijziging. Het gevolg was dat gemeenten met veel substraatteelt er gemiddeld op vooruit gingen ten laste van gemeenten met weinig of geen substraatteelt. De laatstbedoelde gemeenten zullen, wanneer zij een gelijk voorzieningenniveau willen handhaven, hun tarieven moeten

---

<sup>11</sup> Vgl. *Kamerstukken II 1999-2000*, 26 800 B, nr. 9, p. 12.

verhogen. Voor gemeenten met veel substraatteelt stijgt de algemene uitkering, waardoor zij ceteris-paribus hun tarieven kunnen verlagen.<sup>12</sup>

#### **5.4 Gevolgen voor de uitvoering van de Wet WOZ door gemeenten**

De gevolgen van afschaffing van elk van de waarderingsuitzonderingen zijn geïnventariseerd onder diverse gemeenten en uitvoeringsorganisaties. De gevolgen verschillen nogal per waarderingsuitzondering. Ook de inschatting van de gevolgen lopen per respondent uiteen. Zo schat de een in dat afschaffing van de uitzondering voor werktuigen tot veel discussies en procedures zal leiden over de waarde van werktuigen en over de vraag of een object roerend of onroerend is. Een andere respondent geeft aan dat van een groot deel van de huidige werktuigen de waarde reeds in beeld is. Dit geldt bijvoorbeeld voor procesgebonden installaties in ziekenhuizen. Ook de waarde van werktuigen in windturbines en zonneparken lijken goed in beeld te zijn. De meeste uitvoeringsproblemen worden verwacht bij de afschaffing van de uitzondering voor openbare (vaar)wegen. Zie echter hetgeen wij daarover hebben opgemerkt in onderdeel 5.2. Wellicht dat wettelijke handvatten in de vorm van forfaits een praktische oplossing kunnen bieden voor het waarderen van dit type onroerende zaken.

Verder verdient opmerking dat afschaffing van de ene waarderingsuitzondering, zonder afschaffing van andere uitzonderingen nieuwe uitvoeringsproblemen kan oproepen. De afschaffing van de uitzondering voor openbare (vaar)wegen zonder afschaffing van de uitzondering van waterverdedigingswerken bijvoorbeeld, zal leiden tot uitvoeringsproblemen bij de waardering van dijken.

Voor het overige wordt verwezen naar Bijlage B.

#### **5.5 Gevolgen voor individuele bedrijven**

Gevraagd is naar concrete voorbeelden van afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling en de waarderingsuitzondering. Het ESBL heeft hier uitvraag naar gedaan bij de VNG en de LVLB. Het is niet gelukt om een concreet voorbeeld van de gevolgen van afschaffing van de werktuigenuitzondering te verkrijgen. Dit is wel het geval voor de gevolgen van afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling voor een agrarisch bedrijf. Hieronder een weergave van het voorbeeld dat is afgeleid van een taxatiekaart van een agrarisch bedrijf die is aangeleverd door de afdeling Belastingen van de gemeente Leeuwarden en dat is geanonimiseerd.

##### **Voorbeeld gevolgen afschaffing cultuurgrondvrijstelling voor agrarisch bedrijf**

Het betreft een agrarisch object in een plaats ten noorden van Leeuwarden dat bestaat uit een samenstel van de volgende onroerende zaken:

- Woning in pandig in het bedrijfsgebouw uit 1870 van 600 m<sup>3</sup>
- Grond bij woning van 1000 m<sup>2</sup>
- Bedrijfsgebouw aan woning uit 1870 van 520 m<sup>2</sup>
- Ligboxstal uit 1976 van 1355 m<sup>2</sup>
- Gesloten werktuigenberging/loods uit 1976 van 270 m<sup>2</sup>
- Garage uit 1980 van 38 m<sup>2</sup>
- Grond bij niet-woning 10.000 m<sup>2</sup>
- Verharding van 1000 m<sup>2</sup>
- Mestkelder van beton uit 1976 van 1000 m<sup>3</sup>
- Ligboxstal uit 2010 van 1379 m<sup>2</sup>
- Mestkelder van beton uit 2010 van 2400 m<sup>3</sup>

---

<sup>12</sup> Voor gemeenten die substraatteelt altijd in de heffing hebben betrokken staat tegenover de genoemde stijging van de algemene uitkering een daling van de belastingopbrengst OZB als gevolg van het niet meer in de heffing kunnen betrekken van substraatteelt.

- Plaatsilo uit 1976 van 500 m2.

De WOZ-waarde naar waardepeildatum 1 januari 2019 is vastgesteld op € 629.000,-.

In dit geval is sprake van een onzelfstandig woondeel met bijbehorende grond waaraan een waarde wordt toegekend van € 159.600,-. Dit deel wordt buiten aanmerking gelaten bij het bepalen van de hoogte van de gebruikersbelasting voor niet-woningen op basis van de woondelenvrijstelling in de OZB (art. 220e Gemeentewet (De Pater)).

De waarde van 400 m2 grond bij woning en 1000 m2 grond bij niet-woning blijft buiten aanmerking vanwege de waarderingsuitzondering voor waterverdedigingswerken. Dit staat gelijk aan resp. € 16.800 en € 8000.

De waarde van cultuurgrond van in totaal 273.210 m2 die buiten de heffing blijft is in dit geval € 1.666.581,-

De tarieven van de OZB van de gemeente Leeuwarden zijn in 2019 voor de gebruikersbelasting 0,343845 en voor de eigenarenbelasting van niet-woningen 0,14874%. Het tarief van eigenarenbelasting van woningen is 0,42980%.

Afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling levert voor deze belastingplichtige de volgende lastenverzwaring op voor de heffing van OZB. Voor het overzicht is de woondelenvrijstelling en de waterverdedigingsuitzondering buiten beschouwing gelaten.

<b>Belasting</b>	<b>Aanslag 2019 met cultuurgronduitzondering</b>	<b>Aanslag zonder cultuurgronduitzondering</b>	<b>Stijging aanslagbedrag</b>
<b>OZB eigenaar niet-woning</b>	€ 935	€ 3.414	€ 2.479
<b>OZB gebruik niet-woning</b>	€ 2.163	€ 7.893	€ 5.730



## Bijlage A

### Beschrijving achtergrond, ontwikkeling en gevolgen van afschaffing van de individuele verplichte waarderingsuitzonderingen<sup>13</sup>

#### 1 Cultuurgrond

**Van de waardebeoordeling worden uitgezonderd de ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, voor zover die niet de ondergrond vormt van gebouwde eigendommen. Voor het begrip landbouw wordt aangesloten bij de definitie van dat begrip in het Burgerlijk Wetboek.**

##### Oorsprong en rechtvaardiging

Ingevoerd in 1970, tegelijkertijd met invoering van de OZB.<sup>14</sup> Het werd destijds niet wenselijk geacht de cultuurgrond te belasten met OZB, omdat de agrarische sector reeds fors bijdroeg aan de waterschappen. De categorie gebouwd werd daarentegen in de waterschapsheffingen van destijds nauwelijks belast. Inmiddels is dit beeld omgedraaid. Droeg de categorie ongebouwd (waaronder de agrarische sector valt) in 1995 nog 33,5% en in 2001 nog ruim 28% van de kosten van het watersysteembeheer, in 2009 was dat gezakt tot 12% en in 2016 zelfs tot 11,7%. In 1992 werd een nieuwe categorie belastingplichtigen geïntroduceerd naast de categorieën gebouwd en ongebouwd, namelijk de ingezetenen. Het aandeel in de watersysteemheffing dat de ingezetenen bijdragen is sindsdien toegenomen van ongeveer 26% in 1995 en 2001 tot 37,8% in 2009 en 39,8% in 2016.<sup>15</sup> Het aandeel dat de agrarische sector bijdraagt via de waterschapsbelastingen is gezien deze cijfers drastisch afgenomen sinds 1970. Een tweede reden was gelegen in de landbouwregelingen van de EEG, welke als gevolg hadden dat op cultuurgrond rustende lasten niet konden worden doorberekend. Ook deze reden is inmiddels vervallen.

##### Ontwikkeling

De in de Gemeentewet opgenomen verplichte waarderingsuitzonderingen voor kassen en de later ingevoerde uitbreiding tot substraatteelt vormen in feite verruiming van de WOZ-waarderingsuitzondering voor cultuurgrond (zie hierna 3.9 en 3.10). De cultuurgrondvrijstelling is dus in de loop der tijd wettelijk uitgebreid.

De jurisprudentie over de cultuurgronduitzondering concentreert zich vooral rond de vraag wanneer sprake is van bedrijfsmatige exploitatie van cultuurgrond. Zo oordeelde de Hoge Raad dat weilanden

---

<sup>13</sup> Voor de beschrijving is gebruik gemaakt van de volgende bronnen: Rapport 'Gemeentelijke belastingen in de 21<sup>e</sup> eeuw', ESBL in opdracht van VNG, juni 2001; online Encyclopedie De Vakstudie (Kluwer via [www.navigaator.nl](http://www.navigaator.nl)), commentaar op art. 220d Gemeentewet en art. 2 lid 1 Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ; online encyclopedie NDFR (Sdu, via [www.ndfr.nl](http://www.ndfr.nl)), commentaar op art. 220d Gemeentewet en art. 2 lid 1 Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ; M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Kluwer: Deventer 2017; jurisprudentie via [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl). Voor de beschrijving van de uitvoeringsaspecten is input geleverd door VNG en LVLB. De berekening van de omvang van de waarderingsuitzonderingen is uitgevoerd door VNG, de Waarderingskamer en COELO.

<sup>14</sup> De uitzondering is nu geregeld in art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel a UR uitgezonderde objecten Wet WOZ. Het tweede lid van datzelfde artikel verwijst voor het begrip landbouw naar de definitie van dat begrip in art. 7:312 BW. Hierin is landbouw gedefinieerd als: "Onder landbouw wordt verstaan, steeds voorzover bedrijfsmatig uitgeoefend: akkerbouw; weidebouw; veehouderij; pluimveehouderij; tuinbouw, daaronder begrepen fruitteelt en het kweken van bomen, bloemen en bloembollen; de teelt van vriendhout en riet; elke andere tak van bodemcultuur, met uitzondering van de bosbouw." De parallelbepaling voor de OZB is neergelegd in art. 220d lid 1 onder a Gemeentewet.

<sup>15</sup> Vgl. J.A. Monsma, 'Nieuw belastingstelsel waterschappen: klaar voor de toekomst?', *WFR* 2018/189. Monsma baseert zich op cijfers van het CBS (Statline).

die worden aangewend ten dienste van het fokken van pony's om te verhandelen onder de uitzondering vallen. In dat geval was volgens de Hoge Raad sprake van veehouderij. Van veehouderij is geen sprake bij activiteiten die bestaan uit het verlenen van diensten met betrekking tot dieren, zoals de tijdelijke terbeschikkingstelling van dieren (bijvoorbeeld rijpaarden) of het bieden van onderdak aan dieren (bijvoorbeeld een dierenpension). Beslissend is of de dieren of producten die de dieren voortbrengen voor de verkoop zijn bestemd.<sup>16</sup>

### **Omvang van de waarderingsuitzondering**

€ 132 miljard.<sup>17</sup>

### **Gevolgen van afschaffing**

Gelet op de relatie met de OZB-waarderingsuitzonderingen voor kassen en substraatteelt, zal afschaffing van de uitzondering voor cultuurgrond ook tot afschaffing van die uitzonderingen leiden. Verder heeft afschaffing gevolgen voor de waterschapsheffingen. De cultuurgronduitzondering werkt ook door in de waterschapsheffingen.<sup>18</sup> Afschaffing ervan zal daarmee tevens tot aanpassing van de Waterschapswet leiden.

Ook kan aanpassing van de waarderingsuitzondering gevolgen hebben voor de gemeentelijke rioolheffing, namelijk in geval een gemeente bij de uitvoering van de rioolheffing aansluit bij de WOZ-objectafbakening. Er zijn grote stukken grond die niet kunnen worden toegerekend aan een WOZ-object (bijv. stukken cultuurgrond die deels over gemeentegrens liggen). Deze vallen in de huidige situatie buiten de rioolheffing. Indien de hiervoor bedoelde cultuurgrond niet meer wordt uitgezonderd, zal ter zake hiervan een apart WOZ-object gevormd moeten worden en wordt dit eveneens belast met rioolheffing.

De afschaffing van de cultuurgrondvrijstelling levert naar verwachting weinig uitvoeringsproblemen op. Waardering is goed mogelijk en er zijn genoeg waardegegevens beschikbaar.

## **2 Natuurschoonwet-landgoederen**

**Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van één of meer onroerende zaken die deel uitmaken van een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed dat voldoet aan de voorwaarden, genoemd in artikel 8 van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928, met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen.**

### **Oorsprong en rechtvaardiging**

Ingevoerd in 1970, tegelijkertijd met invoering van de OZB.<sup>19</sup> Als reden voor invoering is gegeven dat deze landgoederen belangrijk zijn voor toerisme en recreatie en dat deze landgoederen een laag economisch rendement hadden. Men wilde deze groep onroerende zaken met andere woorden ontzien door er geen OZB van te heffen (politieke redenen).

Men vond het bovendien niet wenselijk dat de uitzondering facultatief zou zijn, omdat dit voor landgoederen gelegen in meerdere gemeenten tot een ongelijk lokaal fiscaal regime zou kunnen leiden.

---

<sup>16</sup> HR 14 november 2014, nr. 13/03180, ECLI:NL:HR:2014:3197.

<sup>17</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: Nederland heeft volgens CBS 2,2 miljoen hectare agrarische grond. Volgens de taxatiewijzer ligt de waarde van een hectare cultuurgrontussen € 33.000 en € 89.000. Er is gerekend met gemiddeld € 60.000.

<sup>18</sup> Zie art. 117 lid 1 b en art. 118 lid 2 Waterschapswet.

<sup>19</sup> De waarderingsuitzondering is geregeld in art. 2 lid 1 onder b van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. De parallelbepaling voor de OZB is neergelegd in art. 220d lid 1 onder d Gemeentewet.

De vrijstelling is, ondanks de subjectieve reden om een bepaalde groep te ontzien, objectief geformuleerd. De ongebouwde onroerende zaken (grond) die aan de voorwaarden in het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 voldoen worden vrijgesteld. Er wordt dus aangesloten bij een objectief criterium, dat bovendien controleerbaar is, doordat het besluit (beschikking op aanvraag) tot rangschikking aan de aanvrager wordt bekendgemaakt door de Rijksdienst voor Ondernemend Nederland.

Behalve de waarderingsuitzondering en de OZB-vrijstelling voor NSW-landgoederen, geldt er ook een speciaal waarderingsvoorschrift voor deze landgoederen in de Wet WOZ. Op grond van art. 17 lid 5 Wet WOZ moet - voor de niet uitgezonderde woningen op de landgoederen - bij de waardering rekening gehouden worden met een instandhoudingsverplichting gedurende 25 jaar. Dit drukt de waarde die aan de woning wordt toegekend. Ook in dit opzicht worden NSW-landgoederen ontzien voor de Wet WOZ en de daaraan gekoppelde heffingen.

### **Ontwikkeling**

In de jurisprudentie van de afgelopen decennia is een aantal keer deze waarderingsuitzondering aan de orde gekomen. Daarbij heeft de Hoge Raad onder meer bepaald dat niet alleen de eigenaar, maar ook de beperkt gerechtigde (in casu de opstalgerechtigde) aanspraak kan maken op de OZB-vrijstelling (HR 15 januari 2016, nr. 15/00346, ECLI:NL:HR:2016:45) en dat de ondergrond van de gebouwde eigendommen op het landgoed niet vrijgesteld is (HR 5 februari 2010, nr. 09/02245, ECLI:NL:HR:2010:BL1949). Grote wijzigingen of uitbreidingen hebben zich niet voorgedaan.

### **Omvang van de waarderingsuitzondering**

€ 4,5 miljard.<sup>20</sup>

### **Gevolgen van afschaffing**

Bij afschaffing van de waarderingsuitzondering en de OZB-vrijstelling zullen de landgoederen gewaardeerd moeten worden. Deze waardering zal naar verwachting geen uitvoeringsproblemen met zich meebrengen. Een ander gevolg is dat de ongebouwde delen van de landgoederen voortaan met OZB belast worden en dat ze ook in de heffing van de watersysteemheffing worden betrokken in de categorie ongebouwd. Dat levert eveneens weinig uitvoeringsgevolgen op.

## **3 Natuurterreinen**

**Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van natuurterreinen waaronder mede worden verstaan duinen, heidevelden, zandverstuivingen, moerassen en plassen, die beheerd worden door rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid welke zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stellen.**

---

<sup>20</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: NSW-landgoederen hebben in totaal 100.000 hectare grond (vrijgesteld) met een gemiddelde waarde van € 20.000. Daarnaast zijn er 5.000 landgoederen die een voordeel hebben op de waarde van de opstallen (instandhoudingsfactor) van gemiddeld € 100.000 plus daarnaast het voordeel van de waarde van het "erf" dat gemiddeld een hogere waarde heeft dan de € 2 per vierkante meter. Uitgaand van gemiddeld 500 m<sup>2</sup> maal € 200 leidt dit tot 5.000 maal € 500.000.

### **Oorsprong en rechtvaardiging**

Ingevoerd in 1970, tegelijkertijd met invoering van de OZB.<sup>21</sup> Destijds is er geen specifieke reden gegeven voor deze uitzondering. Aansluitend bij de uitzondering voor Natuurschoonwetlandgoederen kan ervan worden uitgegaan dat ook voor natuurterreinen de politieke wens voorop heeft gestaan om deze groep vrij te stellen vanwege de waarde van natuurterreinen voor recreatie en toerisme. Men wilde kennelijk het behoud van natuurschoon stimuleren.

De uitzondering is subjectief geformuleerd, nu deze aansluit bij de persoon van de beheerder, namelijk 'rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid welke zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stellen.'

### **Ontwikkeling**

In de jurisprudentie is deze uitzondering/vrijstelling slechts sporadisch aan de orde geweest. Daarbij spitste de rechtspraak zich voornamelijk toe op de vraag of de subjectieve formulering niet tot discriminatie leidt. Natuurlijke personen komen bijvoorbeeld niet in aanmerking voor de uitzondering. De Hoge Raad heeft in 2013 geoordeeld dat de beperking van de vrijstelling tot bepaalde rechtspersonen geen discriminatie inhoudt, omdat volgens de besluitgever op deze wijze beter gewaarborgd wordt dat alleen echte natuurterreinen onder de vrijstelling vallen. De met dit argument gemaakte regelgevende keuze valt volgens de Hoge Raad binnen de ruime beoordelingsmarge van de besluitgever (HR 28 juni 2013, nr. 12/05004, ECLI:NL:HR:2013:66).

### **Omvang van de waarderingsuitzondering**

€ 5 miljard.<sup>22</sup>

### **Gevolgen van afschaffing**

Bij afschaffing van de waarderingsuitzondering en de OZB-vrijstelling zullen de natuurterreinen gewaardeerd moeten worden. Deze waardering zal naar verwachting geen uitvoeringsproblemen met zich meebrengen.

Een ander gevolg is dat natuurterreinen voortaan met OZB belast worden en dat ze ook in de heffing van de watersysteemheffing worden betrokken in de categorie ongebouwd. De afschaffing van deze waarderingsuitzondering levert weinig uitvoeringsgevolgen op.

## **4 Openbare land-, water- en spoorwegen**

### **Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, een en ander met inbegrip van kunstwerken.**

### **Oorsprong en rechtvaardiging**

Deze waarderingsuitzondering is pas wettelijk ingevoerd in 1983.<sup>23</sup> Wel was sinds 1977 bij KB bepaald dat gemeentelijke verordening een dergelijke vrijstelling moesten bevatten. Als belangrijkste argument voor deze vrijstelling werden uitvoeringsredenen genoemd. Het zou nagenoeg onmogelijk zijn

---

<sup>21</sup> De waarderingsuitzondering is geregeld in art. 2 lid 1 onder c van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. De parallelbepaling voor de OZB is neergelegd in art. 220d lid 1 onder e Gemeentewet.

<sup>22</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: Nederland heeft ongeveer 500.000 hectare bos en natuurterrein. Voor bos en natuurterrein wordt gerekend met een gemiddelde van € 10.000 per hectare.

<sup>23</sup> De waarderingsuitzondering is thans geregeld in art. 2 lid 1 onder d van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. De parallelbepaling voor de OZB is neergelegd in art. 220d lid 1 onder f Gemeentewet.

openbare land- en waterwegen en spoorbanen te waarderen, de taxatiekosten zouden niet opwegen tegen de belastinginkomsten die ermee gepaard zouden gaan en het aanwijzen van de belastingplichtigen zou problemen opleveren.

De uitzondering is subjectief, nu alleen *openbare* land- en waterwegen en *openbare* spoorbanen onder de uitzondering vallen. Niet-openbare wegen, zoals niet voor het publiek toegankelijke (particuliere) (water)wegen vallen er niet onder.

In de Waterschapswet is een specifieke bepaling opgenomen, waardoor openbare land-, water en spoorwegen onder de categorie ongebouwd vallen in plaats van de categorie gebouwd, met als doel dat deze niet gewaardeerd hoeven te worden, maar naar de oppervlakte in de watersysteemheffing worden betrokken.

### **Ontwikkeling**

In de jurisprudentie van de afgelopen decennia is een aantal keer deze waarderingsuitzondering aan de orde gekomen. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de start- en landingsbanen van luchthaven Schiphol niet onder de uitzondering vallen, omdat ze niet openbaar zijn (HR 9 mei 2003, nr. 35987, ECLI:NL:HR:2003:AD6058). Hof Amsterdam oordeelde in gelijke zin over proefbanen voor funderingstechnieken (Hof Amsterdam 12 mei 2006, nr. 05/00983, ECLI:NL:GHAMS:2006:AX2428).

De Hoge Raad is in zijn arrest van 21 september 2001 uitgebreid ingegaan op de reikwijdte van de uitzondering, door te oordelen wat er wel en niet valt onder de begrippen ‘banen voor openbaar vervoer per rail’ en ‘kunstwerken’ (HR 21 september 2001, nr. 35502, ECLI:NL:HR:2001:AD3522). Onder meer perrons en laad- en losinstallaties vallen volgens de Hoge Raad niet onder de uitzondering, maar een tunnel onder het station van Alkmaar door wel. Rechtbank Rotterdam oordeelde dat ook ondergrondse spoorbanen, inclusief de tunnelbuis en het eronder gelegen gedeelte van de betonconstructie met ondergrond onder de uitzondering vallen (Rb Rotterdam 20 mei 2015, nr. 14/5775, ECLI:NL:RBROT:2015:3726).

### **Omvang van de waarderingsuitzondering**

Landwegen € 147 mld.<sup>24</sup>

Waterwegen € 8,6 mld.<sup>25</sup>

Spoorwegen € 15,8 mld.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: Wegen nemen 105.000 hectare oppervlakte in (CBS). Gerekend is met een gemiddelde grondprijs van € 50 per m<sup>2</sup>. Voor de verharding wordt aangesloten bij de taxatiewijzer algemene kengetallen. Het archetype asfalt weg voor normaal gebruik biedt de beste benadering voor “gemiddelde kosten” aanleg openbare weg: dat is € 85,- per m<sup>2</sup>. Aanleg voor een kilometer snelweg met minimaal drie stroken kost tussen € 10 en € 50 miljoen per kilometer voor een snelweg met tweemaal drie stroken. Dat komt dan (inclusief de meters voor berm etc.) op ruim € 250,- per vierkante meter. Dit is (anders dan het kengetal uit de taxatiewijzer) inclusief verkeersvoorzieningen. Daarom is gerekend met een gemiddelde van € 150,- per m<sup>2</sup>. Voor technische en functionele afschrijving wordt de aanname gedaan dat daarmee 60% van de kosten resteert als gecorrigeerde vervangingswaarde (dus 105.000 hectare maal € 150,- per m<sup>2</sup> maal 60% is € 95 miljard).

<sup>25</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: Er is in Nederland 360.000 hectare binnenwater (CBS). Omdat er geen markt voor is, is het toekennen van een waarde lastig. Gedeeltelijk liggen deze wegen buiten de bebouwde kom, maar voor de waterwegen binnen stedelijk gebied zou wellicht met een hogere waarde gerekend worden. Er is gekozen om te rekenen met een gemiddelde grondprijs van € 1 per m<sup>2</sup> (net als bij natuurterreinen). Dit leidt tot een totaal van € 3,6 miljard. Voor kadebeschoeiingen wordt gerekend met een gemiddelde van € 1000,- per strekkende meter. Er moet daarbij nog wel rekening worden gehouden met technische en functionele afschrijving. Deze wordt gesteld op 50%. Verder is gerekend met een totale lengte aan van 10.000 km. Het totaal wordt dan berekend op € 3,6 miljard voor de “grond” en € 5 miljard voor de beschoeiingen.

<sup>26</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: CBS geeft aan dat we in Nederland bijna 9.000 hectare spoorinfrastructuur hebben. Voor de ondergrond

Totaal € 171,4 mld.

### **Gevolgen van afschaffing**

De waarderingsuitzondering voor openbare land-, water- en spoorwegen heeft een relatie met de uitzondering voor waterverdedigingswerken en de uitzondering van natuurterreinen en NSW-landgoederen. De openbare wegen die hierop gelegen zijn, worden vanwege de waarderingsuitzondering reeds niet in de WOZ-waardering betrokken. Afschaffing van de waarderingsuitzondering voor openbare land-, water- en spoorwegen heeft direct invloed op de eerder genoemde waarderingsuitzonderingen voor waterverdedigingswerken (zie 6), natuurterreinen (zie 3) en NSW-landgoederen (zie 2). Indien die laatste uitzonderingen niet tegelijkertijd worden afgeschaft, zullen er nieuwe afbakeningsvraagstukken opkomen. Bijvoorbeeld: welk deel (van de waarde) van het waterverdedigingswerk bestaat uit openbare landwegen?

Het afschaffen van de waarderingsuitzondering en de vrijstelling betekent voorts, dat openbare land-, vaar- en spoorwegen voortaan gewaardeerd moeten worden. Dit is in de praktijk geen sinecure. Voor de waardering zullen aan gemeenten handvatten gegeven moeten worden, bijvoorbeeld in de vorm van een taxatiewijzer met kengetallen voor de waarde van een en ander per vierkante meter. Wellicht dat er voor de banen voor openbaar vervoer per rail (spoorrails) aangesloten zou kunnen worden bij het dossier over de waardering voor de openingsbalans van proRail, of bij andere bestaande dossiers waar ook een waarderingsvraagstuk speelt.

Afschaffing van de waarderingsuitzondering heeft ook gevolgen voor de watersysteemheffing van het waterschap. In de Waterschapswet zou de fictie dat openbare land-, water- en spoorwegen ongebouwde eigendommen zijn kunnen vervallen, zodat deze (hetgeen juridisch zuiver is) voortaan tot de categorie gebouwd behoren.

## **5 Werktuigen**

**Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken.**

### **Oorsprong en rechtvaardiging**

Ingevoerd bij het Besluit onroerend-goedbelastingen in 1971.<sup>27</sup> Tijdens de behandeling van de Wet materiële belastingbepalingen van 1995 is naar voren gekomen dat de werktuigenvrijstelling is ingegeven door de notie dat met OZB alleen gebouwen en gronden belast zouden moeten worden. Werktuigen behoren naar hun functie niet tot het gebouw. Roerende werktuigen zijn reeds uitgezonderd van WOZ-waardering en OZB-heffing, omdat deze niet onroerend zijn. Onroerende werktuigen, die door hun bestemming of bestanddeelvorming in civielrechtelijke zin onroerend zijn, zouden wel gewaardeerd en belast moeten worden, maar dit zou in strijd komen met het gelijkheidsbeginsel

---

van spoorwegen kan dezelfde benadering worden gekozen als voor wegen. Naar verwachting ligt echter een groter deel van de spoorinfrastructuur buiten de bebouwde kom en deze zal dus meer "agrarische waarde hebben". Er wordt daarom gerekend met een gemiddelde prijs van € 25,- per m<sup>2</sup> (dus totaal 2,3 miljard). Voor de aanleg van spoorbanen bieden de taxatiewijzers geen kengetallen. Algemene kengetallen voor de aanleg van spoorbanen wijzen in de richting van € 40 miljoen per kilometer. Ook hier moet rekening gehouden worden met spoorbedding etc. Daarom wordt gerekend met een vergelijkbaar bedrag voor de aanleg van snelwegen (€ 250,- per m<sup>2</sup>) en ook met 60% in verband met technische en functionele veroudering (dus 9.000 hectare maal € 250,- per m<sup>2</sup> maal 60% is € 13,5 miljard).

<sup>27</sup> De waarderingsuitzondering is thans geregeld in art. 2 lid 1 onder e van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. De parallelbepaling voor de OZB is neergelegd in art. 220d lid 1 onder j Gemeentewet.



wanneer je de werktuigen vanuit hun functie beoordeelt. Het was niet de bedoeling om gebouwen die het gebruik van werktuigen dienen zwaarder te belasten dan gebouwen waarin geen werktuigen aanwezig zijn.

De waarderingsuitzondering is objectief geformuleerd en sluit zodoende qua formulering en opzet aan bij het karakter van de OZB.

### **Ontwikkeling**

Het begrip werktuig is niet door de wetgever gedefinieerd en wordt in de jurisprudentie naar de betekenis ervan in het spraakgebruik uitgelegd. Gecombineerd met de grote gevolgen voor de WOZ-waarde is over deze waarderingsuitzondering zeer veel jurisprudentie ontstaan. Over elk van de vier wettelijke voorwaarden ‘onroerend’, ‘werktuig’, ‘afscheidbaar zonder beschadiging van betekenis’ en ‘niet op zichzelf een gebouwd eigendom’ is uitgebreide jurisprudentie ontstaan. Hiermee is de toepassing van de werktuigenvrijstelling voornamelijk rechtersrecht geworden. Een werktuig in de zin van de Uitvoeringsregeling is een instrument bij het bewerken, vervaardigen of verplaatsen van iets. Het heeft een functie in het (productie)proces en is daaraan dus dienstbaar. Ook bijvoorbeeld installaties in een ziekenhuis kunnen hier blijkens jurisprudentie onder vallen.

### **Omvang van de waarderingsuitzondering**

€ 110 miljard.<sup>28</sup>

### **Gevolgen van afschaffing**

De gevolgen van afschaffing van deze uitzondering zullen enorm verschillen per type niet-woning. Bijvoorbeeld wanneer een miljard wordt geïnvesteerd in een groot datacenter dan gaat het grootste gedeelte naar computers/dataopslag en een ander gedeelte naar bijvoorbeeld specifieke koeling van die computers/dataopslag. Nu zijn beide uitgezonderd. Wanneer de werktuigenuitzondering wordt afgeschaft, betekent dit dan dat in het vervolg ook de koeling onder de OZB valt of vallen ook de computers/dataopslag dan onder de OZB? Veel vaker dan nu zal de vraag aan de orde komen of onderdelen roerend zijn of onroerend. Bij grote gebouwen/installaties voor procesindustrie en elektriciteitscentrales (maar ook de genoemde datacenters) kan de waarde van de werktuigen zeker oplopen tot de helft van de waarde (dus gelijk aan de WOZ-waarde). Maar bij een groot deel van de niet-woningen is geen sprake van werktuigenvrijstelling.

Naast de cultuurgrondvrijstelling en de vrijstelling voor openbare land-, water-, en spoorwegen heeft de werktuigenuitzondering een grote omvang (€ 110 miljard). Indien de werktuigenvrijstelling zou worden afgeschaft, heeft dat derhalve een relatief grote grondslagverbreding tot gevolg. Of een gemeente van de grondslagverbreding zal kunnen profiteren, zal afhangen van het aantal aanwezige en de grootte van de met name industriële objecten.

Het waarden van werktuigen zal naar verwachting relatief geringe uitvoeringsproblemen met zich meebrengen, in ieder geval niet voor de procesgebonden werktuigen. Immers, de onroerende werktuigen moeten nu reeds worden gewaardeerd om de hoogte van de uitzondering te kunnen bereke-

---

<sup>28</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: Er wordt uitgegaan van de volgende aannames: De werktuigenvrijstelling is aan de orde bij niet-woningen die getaxeerd worden op basis van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Dit betreft ongeveer de helft van de niet-woningwaarde, dus € 200 miljard. Hierbij maken we onderscheid tussen de ene helft “werktuigenintensieve objecten” waar de waarde van de werktuigen gelijk is aan de WOZ-waarde (dus € 100 miljard werktuigen). De andere helft is minder werktuigenintensief. Hier wordt uitgegaan 10% van de WOZ-waarde is de waarde van de werktuigen (dus € 10 miljard).

nen. Dit kan voor andere soorten werktuigen anders zijn, indien op dit moment direct de waarde exclusief deze werktuigen wordt bepaald in plaats van eerst de waarde inclusief de werktuigen te bepalen en de waarde van de werktuigen vervolgens hierop in mindering te brengen.

## 6 Waterverdedigings- en waterbeheersingswerken

**Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van waterverdedigings- en waterbeheersingswerken die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning.**

### Oorsprong en rechtvaardiging

Evenals de ozb-vrijstelling voor openbare land-, vaar- en spoorwegen is de ozb-vrijstelling voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken in 1983 in de wet opgenomen, terwijl deze objecten daarvoor reeds bij Koninklijk Besluit werden uitgezonderd.<sup>29</sup>

Historische reden voor de vrijstelling is het bijzondere karakter en de publieke functie van deze werken. Daarom zijn ook alleen de werken beheerd door publieke rechtspersonen vrijgesteld en niet de werken beheerd door privaatrechtelijke rechtspersonen.

Hiermee is de vrijstelling tevens subjectief. Beslissend voor het al dan niet verkrijgen van de vrijstelling hangt af van de persoon die het waterverdedigings- of waterbeheersingswerk beheert. De wijze van gebruik is dus beslissend en niet de kwalificatie of eigenschappen van het object zelf.

Een subjectieve vrijstelling past niet bij het zakelijke en objectieve karakter van de ozb. Men zou deze vrijstelling eventueel kunnen objectiveren door de eis van het beheer door een publiekrechtelijke rechtspersoon te laten vallen. Dan zouden alle waterverdedigings- en waterbeheersingswerken worden vrijgesteld, ongeacht de personen die deze beheren.

### Ontwikkeling

Met name de (berekening van de) omvang van de vrijstelling is onderwerp van discussie geweest in rechtspraak. Hierin is beslist dat de vrijstelling eng (beperkt) uitgelegd moet worden. Alleen dat deel van een werk dat in beheer is bij een publiekrechtelijke rechtspersoon en dat niet tot woning dient wordt vrijgesteld.<sup>30</sup> Dat betekent dat bij gemengd beheer en/of woningdelen een nadere berekening nodig is van de uitgezonderde waarde. Ook is de vrijstelling beperkt tot de kernzone van het waterverdedigingswerk en strekt deze zich niet uit tot de beschermingszones.

### Omvang van de waarderingsuitzondering

€ 6,5 mld.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> De waarderingsuitzondering is geregeld in art. 2 lid 1 onder f van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. De parallelbepaling voor de OZB is neergelegd in art. 220d lid 1 onder g Gemeentewet.

<sup>30</sup> Overigens mag het eigendom wel in particuliere handen zijn, als het maar wordt beheerd door een publiekrechtelijke rechtspersoon. Dit blijkt uit de art. 81 RO- uitspraak van de Hoge Raad van 17 februari 2012, nr. 11/02603, ECLI:NL:HR:2012:BV5534, waarmee hij de uitspraak van Hof Den Haag (4 mei 2011, nr. 10/00213, ECLI:NL:GHSGR:2011:BQ5548) bevestigt.

<sup>31</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: Onderscheid moet worden gemaakt tussen dijken en dergelijke die buiten aanmerking worden gelaten bij de WOZ-waarde van woningen etc. (deze waarde wordt geschat op € 1,5 mld.) en grote waterverdedigingswerken (zoals bijv. Oosterscheldewerken). Deze grote werken vergen grote investeringen zoals bijvoorbeeld € 0,5 miljard voor de Maeslantkering en bijvoorbeeld € 2,5 miljard voor de Oosterscheldewerken. Dit zijn echter projecten voor een groot aantal jaren en de vraag is daarom vooral hoe bij deze projecten omgegaan moet worden met de technische (lange afschrijvingsduur) en functionele afschrijving. Daarom wordt voorlopig uitgegaan van

## **Gevolgen van afschaffing**

Bij afschaffing van de vrijstelling zullen de waterverdedigings- en waterbeheersingswerken gewaardeerd moeten worden en belast moeten worden met ozb. Een handreiking in de vorm van een taxatiewijzer met kengetallen is hiervoor gewenst.

Opmerking verdient nog, dat er samenhang bestaat met de uitzondering voor openbare land-, water- en spoorwegen. Waterverdedigingswerken (dijken) vormen vaak de ondergrond voor wegen. Indien de vrijstelling voor waterverdedigingswerken wel wordt afgeschaft, maar de vrijstelling voor wegen niet, ontstaan er nieuwe afbakeningsproblemen en vraagstukken omtrent een juiste berekening van de hoogte van de vrijstelling.

## **7 Kerken**

**Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van onroerende zaken die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard, een en ander met uitzondering van delen van zodanige onroerende zaken die dienen als woning.**

### **Oorsprong en rechtvaardiging**

Ingevoerd in 1970, tegelijkertijd met invoering van de OZB.<sup>32</sup> De vrijstelling heeft slechts historische redenen: reeds in de voorloper van de ozb, de grondbelasting, was een dergelijke vrijstelling opgenomen. Het invoeren of handhaven van een dergelijke vrijstelling werd niet in strijd met de vrijheid van godsdienst en levensbeschouwing geacht. De politieke wens om kerkgenootschappen te bevorderen heeft dus voorop gestaan bij de invoering van de kerkenvrijstelling.

Het is zeer te betwijfelen of deze vrijstelling in deze tijd nog maatschappelijk aanvaardbaar is. Vanuit fiscaal-juridisch oogpunt is de kerkenvrijstelling niet verenigbaar met het objectieve en zakelijke karakter van de ozb. De vrijstelling is subjectief vormgegeven: de toepassing ervan hangt af van het gebruik van de onroerende zaak. Weliswaar is de toepassing niet beperkt tot kerken<sup>33</sup> en geldt de vrijstelling ook indien de onroerende zaak in hoofdzaak is bestemd voor het houden van openbare bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard, toch hangt de toepassing af van subjectieve omstandigheden. Het ontzien van bepaalde groepen kan ons inziens beter en transparanter worden bereikt middels het geven van directe subsidies.

Enigszins met de kerkenvrijstelling samenhangend is de vraag naar de behandeling van monumenten in de Wet WOZ en de ozb. Voor monumenten geldt een speciaal (gunstig) waarderingsvoorschrift in de Wet WOZ.<sup>34</sup> In deze zin wordt dus reeds rekening gehouden met deze bijzondere categorie onroerende zaken. Daarenboven zou men de kerkenvrijstelling eventueel kunnen omvormen en objectiveren door deze te vervangen door een waarderingsuitzondering/ozb-vrijstelling voor geregistreerde monumenten. Net als bij de NSW-landgoederen zou de vrijstelling dan objectief geformuleerd wor-

---

totale investeringen in dit soort projecten van circa € 10 miljard en een afschrijving van 50% (totaal dus € 5 miljard).

<sup>32</sup> De waarderingsuitzondering is thans geregeld in art. 2 lid 1 onder g van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. De parallelbepaling voor de OZB is neergelegd in art. 220d lid 1 onder c Gemeentewet.

<sup>33</sup> Ook bijvoorbeeld moskeeën en synagogen vallen er onder. De uitzondering is dus niet beperkt tot Christelijke genootschappen zoals het spraakgebruik doet vermoeden.

<sup>34</sup> Art. 17 lid 3 Wet WOZ bepaalt, dat onroerende zaken die zijn ingeschreven in het rijksmonumentenregister, bedoeld in artikel 3.3 van de Erfgoedwet, altijd naar de waarde in het economische verkeer (WEV) worden gewaardeerd en niet naar de gecorrigeerde vervangingswaarde (GVW).

den en niet meer afhangen van het gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt, of van andere persoonlijke kwalificaties en omstandigheden van de belastingplichtige, maar wordt aangesloten bij de kwalificatie van het object.

### **Ontwikkeling**

Tot 2005 gold slechts een ozb-vrijstelling in de Gemeentewet. In 2005 is de kerkenvrijstelling echter ook voor de waterschapsheffingen ingevoerd. Tegelijkertijd is in de Wet WOZ een waarderingsuitzondering voor kerken opgenomen. Dit betekent dus een uitbreiding van de toepassing ervan.

Er is in de loop der jaren veel jurisprudentie ontstaan over deze waarderingsuitzondering/vrijstelling. Hierin komen de voorwaarden voor toepassing aan de orde: het openbare karakter van de bijeenkomsten/eredienst (waardoor besloten bijeenkomsten van de vrijmetselarij bijvoorbeeld niet onder de uitzondering vallen), het 'in hoofdzaak'-criterium (meer dan 70%), het begrip 'bestemd voor' (dat wordt uitgelegd als feitelijk gebruik), de berekeningswijze (70% van de inhoud/tijdsduur van de onroerende zaak) en de uitzondering voor woningen (die niet zijn vrijgesteld).

### **Omvang van de waarderingsuitzondering**

€ 1,6 mld.<sup>35</sup>

### **Gevolgen van afschaffing**

Bij afschaffing van deze waarderingsuitzondering/ozb-vrijstelling zullen de gebouwen waarin de openbare eredienst of de openbare bezinningsbijeenkomsten plaatsvinden gewaardeerd en belast moeten gaan worden. Dat is nu al zo voor die gebouwen die niet aan het 'in hoofdzaak'-criterium voldoen. Naar verwachting zal afschaffing geen grote uitvoeringsproblemen met zich meebrengen.

Wel moet worden besloten of tegelijkertijd de vrijstelling in de watersysteemheffing wordt afgeschaft. Ten tweede verdient opmerking dat een deel van de gebouwen waarin de eredienst of bezinningsbijeenkomsten worden gehouden zal kwalificeren als (rijks)monument. Men zou ervoor kunnen kiezen de kerkenvrijstelling om te vormen en te objectiveren tot een vrijstelling/waarderingsuitzondering voor (rijks)monumenten. Daarbij maken wij de kanttekening dat voor rijksmonumenten reeds een gunstige regeling geldt in de vorm van een bijzonder waarderingsvoorschrift.

## **8 Rioolzuiveringswerken**

**Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van werken die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater en die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning.**

### **Oorsprong en rechtvaardiging**

Wettelijk ingevoerd in 1983, net als de vrijstellingen voor openbare land-, water- en spoorwegen en voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken.<sup>36</sup> Als reden voor invoering is gegeven dat zonder de vrijstelling de geheven belasting zou worden afgewenteld op de huishoudens binnen de gemeente, die hierdoor drie tot vier gulden per jaar meer kwijt zouden zijn. Men zou ook bij deze vrij-

---

<sup>35</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: er zijn naar schatting circa 4.000 vrijgestelde kerken (incl. moskeeën etc.) in Nederland met een globaal geschatte waarde van gemiddeld € 400.000.

<sup>36</sup> De waarderingsuitzondering is thans geregeld in art. 2 lid 1 onder h van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. De parallelbepaling voor de OZB is neergelegd in art. 220d lid 1 onder h Gemeentewet.

stelling kunnen redeneren dat het gaat om het niet belasten van werken die nodig zijn voor de publieke taakuitoefening. Bij de behandeling van het amendement in de Tweede Kamer is er door de indiener voor gepleit riool- en afvalwaterzuiveringsinstallaties als waterstaatswerken aan te merken en net als waterverdedigingswerken vrij te stellen.

De uitzondering/vrijstelling is subjectief vormgegeven: alleen de rioolwaterzuiveringsinstallaties (rwzi's) die worden beheerd door publiekrechtelijke rechtspersonen vallen er onder. Rwzi's van bedrijven worden wel gewaardeerd en in de ozb betrokken.

### **Ontwikkeling**

In de jurisprudentie en de literatuur is meermaals aan de orde gekomen of het onderscheid tussen de door de overheid en door bedrijven beheerde rwzi's verboden discriminatie inhoudt. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de wettelijke vrijstelling valt binnen de fiscale regelgevende autonomie ('ruime beoordelingsmarge') van de wetgever in formele zin en dat er geen sprake is van verboden discriminatie.<sup>37</sup>

### **Omvang van de waarderingsuitzondering**

€ 1 mld.<sup>38</sup>

### **Gevolgen van afschaffing**

Bij afschaffing van deze waarderingsuitzondering/ozb-vrijstelling zullen de riool- en afvalwaterzuiveringsinstallaties in overheidsbeheer gewaardeerd en belast moeten gaan worden. Ook zal moeten worden besloten of de parallelvrijstelling in de Waterschapswet eveneens afgeschaft wordt.

Tot uitvoeringstechnische problemen zal afschaffing naar verwachting niet leiden. Immers, de zuiveringsinstallaties in beheer bij bedrijven worden reeds gewaardeerd en belast.

In plaats van afschaffing zou men ook kunnen denken aan objectivering, in de zin dat de uitzondering/vrijstelling onafhankelijk wordt gemaakt van het beheer. Ook zuiveringsinstallaties in beheer bij bedrijven zouden dan delen in de uitzondering/vrijstelling. Dit past wellicht ook binnen de duurzaamheidsdoelstellingen in het Klimaatakkoord, waaronder het stimuleren van een circulaire economie. Dit brengt wel een uitbreiding van de vrijstelling en dus een verdere uitholling van de belastinggrondslag mee.

## **Waarderingsuitzonderingen in de Gemeentewet**

### **9 Kassen en substraatteelt**

**In afwijking in zoverre van artikel 220c wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de onroerende-zaakbelastingen buiten aanmerking gelaten, voor zover dit niet reeds is geschied bij de bepaling van de in dat artikel bedoelde waarde, de waarde van:**

- a. ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, daaronder mede begrepen de open grond, alsmede de ondergrond van glasopstanden, die bedrijfsmatig aangewend wordt voor de kweek of teelt van gewassen, zonder daarbij de ondergrond als voedingsbodem te gebruiken;**
- b. glasopstanden, die bedrijfsmatig worden aangewend voor de kweek of teelt van gewassen, voor zover de ondergrond daarvan bestaat uit de in onderdeel a bedoelde grond.**

<sup>37</sup> HR 9 mei 2003, nr. 37517, ECLI:NL:HR:2003:AE7337.

<sup>38</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: Er zijn in Nederland circa 150 zuiveringsinstallaties met een geschatte waarde van gemiddeld € 7 miljoen.

### **Oorsprong en rechtvaardiging**

Deze ozb-vrijstellingen zijn in de wet opgenomen in 2001, met terugwerkende kracht tot 2000.<sup>39</sup> Achtergrond is een uitspraak van de Hoge Raad in 1997, waarin de cultuurgrondvrijstelling eng werd uitgelegd, in de zin dat slechts kweek in de volle grond werd uitgezonderd en niet de kweek in kassen.<sup>40</sup> Toen de regering niet voldeed aan een motie van de Tweede Kamer om substraatteelt (kweek in bakken) ook uit te zonderen, werd een initiatiefwetsvoorstel aangenomen, waarin behalve substraatteelt ook de kassen zelf en de ondergrond van de kassen werden vrijgesteld van ozb. Zo is de oorspronkelijke cultuurgrondvrijstelling via een initiatiefwetsvoorstel dus uitgebreid tot substraatteelt én kassen én de ondergrond van kassen.

De vrijstelling is subjectief geformuleerd, nu er net als bij cultuurgrond sprake moet zijn van bedrijfsmatige exploitatie. De vrijstelling is bedoeld om een bepaalde groep, namelijk agrariërs, fiscaal gunstiger te behandelen.

De Europese Commissie heeft destijds op verzoek van de Nederlandse regering onderzocht of ter zake van deze vrijstelling sprake is van verboden staatssteun; dat is volgens de Europese Commissie niet het geval, omdat er geen concurrentievervalsing optreedt.

### **Ontwikkeling**

In de jurisprudentie is onder meer aan de orde gekomen wanneer sprake is van bedrijfsmatige exploitatie van cultuurgrond of van bedrijfsmatige aanwending van kassen. Het gebruik van kassen als caravanstalling of als theetuin valt hier niet onder.<sup>41</sup>

Vanwege de formulering is substraatteelt in de open lucht of in andere bouwwerken dan kassen niet vrijgesteld.

### **Omvang van de waarderingsuitzondering**

€ 7 mld.<sup>42</sup>

### **Gevolgen van afschaffing**

Bij afschaffing zouden kassen, substraatteelt in kassen en de ondergrond van de kassen wederom belast moeten worden met ozb, net als voor 2000.

Waardering vindt reeds plaats, omdat het hier enkel gaat om een vrijstelling van de ozb. In de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ is geen corresponderende waarderingsuitzondering opgenomen.

Vanwege de samenhang met de waarderingsuitzondering en ozb-vrijstelling voor cultuurgrond ligt het voor de hand de eventuele afschaffing van beide categorieën gezamenlijk te behandelen.

---

<sup>39</sup> De vrijstellingen zijn thans geregeld in art. 220d lid 1 onder a en b van de Gemeentewet.

<sup>40</sup> HR 24 september 1997, nr. 31953, ECLI:NL:HR:1997:AA3288.

<sup>41</sup> HR 13 februari 2004, nr. 37844, ECLI:NL:HR:2004:AO3645.

<sup>42</sup> Bedrag naar waardepeldatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: het betreft een telling uit LV WOZ. Onder dit bedrag vallen ook sportaccomodaties en gemeentehuizen.



## 10 Woondelenvrijstelling

**In afwijking van artikel 220c wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de onroerendezaakbelasting bedoeld in artikel 220, onderdeel a, buiten aanmerking gelaten de waarde van gedeelten van de onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dienen dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden.**

### Oorsprong en rechtvaardiging

Deze vrijstelling is in de wet gekomen tegelijkertijd met de afschaffing van de ozb-gebruikersheffing op woningen in 2006.<sup>43</sup> Men vond het in dit kader niet rechtvaardig als onzelfstandige woondelen in niet-woningen wel zouden worden belast met een ozb-gebruikersheffing. De vrijstelling vormt dus in feite een uitbreiding van de afschaffing van de ozb-gebruikersheffing op woningen.

### Ontwikkeling

De woondelenvrijstelling is veelvuldig onderwerp van discussie in de rechtszaal. Dit heeft te maken met enerzijds de formulering, die afwijkt van de regel wanneer sprake is van een woning danwel niet-woning in art. 220a Gemeentewet, en anderzijds de onduidelijkheid over de berekeningswijze van de criteria 'in hoofdzaak dienen tot woning' en 'in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden' in concrete gevallen. Wat bijvoorbeeld te doen met gemengd gebruik, verkeersruimten (zoals gangen), keukens waar zowel personeel als patiënten gebruik van maken in zorginstellingen, etc. Het is daarmee in de praktijk een moeilijk uitvoerbare vrijstelling.

De Hoge Raad heeft in 2013 meer duidelijkheid geschapen over de kwalificatie als woondeel.<sup>44</sup> Gedeelten van een verzorgings- of verpleeghuis die in hoofdzaak eenzelfde functie hebben als de vergelijkbare gedeelten van een woning, worden aangemerkt als woondelen. Gedeelten die (nagenoeg) uitsluitend ten dienste staan aan personeel of derden en ruimten waar deze personen doorgaans toegang hebben vallen niet onder het begrip woondeel. Ruimtes die uitsluitend voor zorg en revalidatie worden gebruikt zijn geen woondeel. Datzelfde geldt voor winkels, restaurants, kappers etc. Zij vervullen geen woonfunctie.

Deze uitspraak biedt weliswaar enige handvatten voor de praktijk, toch is de discussie over de toepassing van art. 220e Gemeentewet nog niet verstomd. Er blijven nieuwe procedures over gevoerd worden.

### Omvang van de waarderingsuitzondering

€ 20 mld.<sup>45</sup>

### Gevolgen afschaffing

Bij een herinvoering van de ozb-gebruikersheffing op woningen zal de woondelenvrijstelling kunnen vervallen. Immers, de reden voor invoering was juist de ongelijke behandeling van woondelen in niet-woningen enerzijds en woningen anderzijds voor de ozb nadat de gebruikersheffing was afgeschaft.

Herinvoering van de ozb gebruikersheffing op woningen levert uitvoeringstechnisch geen problemen op, evenals de afschaffing van de woondelenvrijstelling. Sterker nog, de afschaffing van de woondelenvrijstelling zal de uitvoeringskosten bij gemeenten verminderen.

---

<sup>43</sup> De vrijstelling is geregeld in art. 220e Gemeentewet.

<sup>44</sup> HR 15 november 2013, nr. 11/05565, ECLI:NL:HR:2013:1125.

<sup>45</sup> Bedrag naar waardepeildatum 1/1/2018. Het bedrag is als volgt berekend door VNG/COELO/Waarderingskamer: volgt uit tellingen uit de LV WOZ.

Herinvoering van de ozb-gebruikersheffing op woningen en afschaffing van de woondelenvrijstelling zal wel een verandering brengen in de verdeling van de belastingdruk van de ozb. Zoals voor de afschaffing van elke uitzondering/vrijstelling geldt, zal het punt van de herverdeling moeten worden geadresseerd.

## Bijlage B

### Inventarisatie uitvoeringsgevolgen afschaffing waarderingssuitzonderingen

Inventarisatie uitvoeringsaspecten afschaffing waarderingssuitzonderingen		
Categorie	Opmerkingen uitvoeringsaspecten	Uitvoeringsaspecten die voortvloeien uit koppeling met heffing of andere regelingen die specifieke uitvoeringsgevolgen hebben? (Denk aan andere gekoppelde gemeentelijke heffingen, of waterschapsheffingen)
<b>Afschaffing waarderingssuitzonderingen algemeen</b>		
<i>Is er verschil aan te geven in uitvoeringsgevolgen van afschaffing van verplichte vrijstellingen uit WOZ/Gemeentewet en facultatieve vrijstellingen?</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grotere werkbelasting</li> <li>- Waarderen objecten in de WOZ waarvoor nu geen waarde geldt, zoals kerken, wegen</li> <li>- Waarderen werktuigen</li> <li>- Het gemeentefonds gaat anders om met verplichte vrijstellingen dan met facultatieve vrijstelling. Zie ook de methodiek van het CBS m.b.t. de berekening van de belastingcapaciteit. Aanpassingen in de verplichte vrijstellingen raakt met name de landelijke politiek, facultatieve vrijstellingen raakt de gemeentelijke politiek. Dit laatste tast de autonomie van de gemeente aan. Punt om rekening mee te houden.</li> <li>- Facultatieve vrijstellingen verlenen is niet gewenst, gezien de uniformiteit van de verplichte vrijstellingen, subsidie verlenen als alternatief.</li> </ul>	
<i>Gevolgen voor verschillende typen gemeenten? Sommige gemeenten veel landbouw, andere veel industrie, anderen nauwelijks vrijstellingen.</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De verschillen regionaal zijn groot gebleken. Echter het totaalpotentieel lijkt redelijk hetzelfde beeld te geven.</li> <li>- Afschaffing waarderingssuitzonderingen gaan gevolgen hebben voor de WOZ waarden, is per gemeente zeer verschillend</li> </ul>	
<i>Gevolgen voor uitkering uit Gemeentefonds? (OZB-capaciteit is verdeelmaatstaf) Herberekening OZB-capaciteit per gemeente?</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Het gemeentefonds gaat anders om met verplichte vrijstellingen dan met facultatieve vrijstelling. Zie ook de methodiek van het CBS m.b.t. de berekening van de belastingcapaciteit. Een totale hervorming van gemeentefonds zal nodig zijn, sowieso de rekentarieven.</li> <li>- Bij gemeenten met objecten, waarbij de afschaffing van waarderingssuitzonderingen veel gevolgen heeft voor de hoogte van de waarde, kan dit gevolgen hebben.</li> </ul>	

<p><i>Zijn er vanuit de uitvoering argumenten te geven voor afschaffing of inperking of juist uitbreiding van bepaalde vrijstellingen?</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nieuwe waarderingsmethodieken nodig voor bijv. wegennet, bekabeling en overige eigendommen op of in gemeentegrond.</li> <li>- Meer waarderingsdiscussies met de belastingbetaler en dan m.n. no-cure-no-pay-kantoren. Kortom meer bezwaren en beroepen.</li> <li>- In de uitvoering kennen facultatieve vrijstellingen een grotere mate van subjectiviteit en zijn derhalve lastiger uit te voeren. Daarnaast speelt het regionale politieke belang een grotere rol. Landelijk een tijdrovende expeditie. Uniformiteit past beter bij de huidige tijdsgeest, afschaffing maakt de uitvoering eenvoudiger.</li> <li>- Afschaffing waardering met BTW geeft meer uniformiteit, is echter geen vrijstelling.</li> </ul>	
<p><b>Afschaffing van de verplichte waarderingsuitzonderingen WOZ specifiek</b></p>		
<p><i>Cultuurgrondvrijstelling</i>  <i>“ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, voor zover die niet de ondergrond vormt van gebouwde eigendommen”</i>  <i>Lid 2: “Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, wordt onder landbouw verstaan landbouw in de zin van artikel 312 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek.”</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Waardering van nu vrijgestelde grond. Zijn er wel voldoende referentieverkopen?</li> <li>- Toepassing grondstaffels, hoe?</li> <li>- Niet meer hoeft het grondgebruik te worden bijgehouden voor de WOZ. Dat zou het werk aanzienlijk makkelijker maken. Ook de marktanalyse van agrarische objecten zou worden vereenvoudigd, nu de transacties niet meer ‘geschoond’ hoeven te worden van cultuurgrond.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De verdeling gebouwd/ongebouwd moet nog altijd voor het waterschap worden bijgehouden. Afschaffing van de vrijstelling lost deze bewerkelijkheid niet op. Wanneer de tariefdifferentiatie binnen de watersysteemheffing zou worden afgeschaft, zit er in combinatie met afschaffing van de cultuurgrond vrijstelling een waanzinnige winst in de uitvoering. Politiek en rekenkundig een uitdaging.</li> <li>- Raakt gemeentelijke-en waterschapsheffingen.</li> </ul>
<p><i>Natuurschoonwet-landgoederenvrijstelling</i>  <i>“één of meer onroerende zaken die deel uitmaken van een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed dat voldoet aan de voorwaarden, genoemd in artikel 8 van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928, met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen;”</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- In de uitvoering zit een bewerkelijkheid dat het RVO enkel de opgestelde NSW objecten registreert. De gesloten landgoederen zijn bij gemeenten op te vragen die deze niet altijd goed in beeld hebben. Verder is toepassing van deze vrijstelling niet zo bewerkelijk. De taxatiewijzer is redelijk plat en vrij helder. Impact afschaffing zou meevallen, wel minder werk.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Waarderingstechnisch geen uitdaging.</li> <li>- Raakt gemeentelijke-en waterschapsheffingen.</li> <li>- Kent ook waarderingsvoorschrift in art. 17 lid 5 WOZ. Gevolgen?</li> <li>- Samenhang met Natuurterreinen?</li> </ul>
<p><i>Natuurterreinen</i>  <i>“natuurterreinen waaronder mede worden verstaan duinen, heidevelden, zandverstuivingen, moerassen en plassen, die beheerd worden door rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid welke zich uitsluitend</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dit gaat om zeer grote gebieden, zeer lastig te waarderen. Afschaffen van de vrijstelling levert zeker tijd op in de registratie van natuurterreinen, de waardering zou echter tijdrovend zijn.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Samenhang met Natuurschoonwet-landgoederen?</li> <li>- Natuurgebieden bevatten ecosystemen. Welke waarde ken je toe aan het ecosysteem, dat is erg lastig. Zo zou men kunnen afvragen of een natuurterrein in Brabant evenveel waard is als een natuurterrein in het waddengebied.</li> </ul>

<p><i>of nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stellen;”</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Waardering van nu vrijgestelde grond. Zijn er wel voldoende referentieverkopen?</li> <li>- Toepassing grondstaffels, hoe?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Raakt gemeentelijke-en waterschapsheffingen.</li> <li>-</li> </ul>
<p><i>Openbare land- en waterwegen, rails, kunstwerken inbegrepen “openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, een en ander met inbegrip van kunstwerken;”</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Openbare wegen: als je dit zou willen waarderen, dan moet je taxateur wel handvatten geven. Met huidige waarderingsmethodieken is het bijna niet te doen. Stichtingskosten, functionele veroudering gebaseerd op gebruik van wegvakken? Dus werken met forfaits o.i.d.</li> <li>- Waardering is zeer lastig en zal wel echt bezwaren opleveren. Goudmijn voor WOZ-bureaus.</li> <li>- Broekzak vestzak discussie speelt hier.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Samenhang met waterverdedigings- en waterbeheersingswerken?</li> <li>- Samenhang met waterschapsheffingen?</li> </ul>
<p><i>Werktuigen “werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken;”</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ziekenhuizen: procesgebonden installaties zijn enige die we nu in beeld hebben in taxatiewijzer</li> <li>- Gevolgen voor waarde van procesgebonden installaties is geringer dan voor werktuigen/gebouwde eigendommen vanwege functionele veroudering (is hoger bij procesgebonden installaties)</li> <li>- Er ontstaan mogelijk meer discussies over waarde van werktuigen en over de vraag of iets roerend of onroerend is.</li> <li>- Er zullen dan wellicht taxatiekaarten ontwikkeld moeten worden voor specifieke branches (bijvoorbeeld ziekenhuizen)</li> <li>- Juist in het licht van mogelijke verhoging proceskostenvergoeding is een zo min mogelijk discutabele grondslag voor de uitvoerende praktijk wenselijk.</li> </ul>	
<p><i>Waterverdedigings- en waterbeheersingswerken “waterverdedigings- en waterbeheersingswerken die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning;”</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Leidt mogelijk tot onnodig werk, met een gering effect. Daarnaast lijkt het erop dat de bewoners die de waterverdedigingswerken het meest nodig hebben, juist worden gevrijwaard van een fiscale bedrage aan het beheersen van deze werken. Dit is de omgekeerde wereld. Vrijstelling louter voor publiekrechtelijke rechtspersonen is een optie. Evenals totale afschaffing.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zie wegen/water/rails</li> </ul>
<p><i>Kerkenvrijstelling “onroerende zaken die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard, een en ander</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Waarderingsmethodiek kerken? Er is geen markt voor. Handvatten geven aan taxateur</li> <li>- Meer bezwaren en beroepen te verwachten</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-</li> </ul>

<i>met uitzondering van delen van zodanige onroerende zaken die dienen als woning;”</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Moeilijkheden omtrent waardering kerken/kathedralen i.v.m. bijv. cultuurhistorische waarde.</li> <li>- Gezien de toename in divers gebruik van kerken, behalve voor openbare erediensten, is het de vraag of de vrijstelling nog van toepassing moet zijn.</li> </ul>	
<b>Rioolzuiveringswerken</b> <i>“werken die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater en die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning.”</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Leent zich prima om middels een taxatiewijzer te waarderen, uitvoeringstechnisch lijkt er niets in de weg te staan om deze vrijstelling af te schaffen.</li> </ul>	-
<b>Afschaffing verplichte vrijstellingen uit Gemeentewet (OZB)</b>		
<b>Substraatteelt vrijstelling</b> <i>“ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, daaronder mede begrepen de open grond, alsmede de ondergrond van glasopstanden, die bedrijfsmatig aangewend wordt voor de kweek of teelt van gewassen, zonder daarbij de ondergrond als voedingsbodem te gebruiken;”</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kassen moeten al gewaardeerd worden in de WOZ. Dus geen uitvoeringsproblemen bij afschaffing van de OZB-vrijstelling voor kassen (en dus ook voor substraatteelt). Zou het werk tevens makkelijker maken.</li> <li>- Moet gelijk behandeld worden met de cultuurgrondvrijstelling. Met name kweek in volle grond, is hetzelfde als akkerbouw. Zelfde opmerkingen gelden hier.</li> </ul>	- Samenhang met verplichte WOZ-uitzondering voor cultuurgrond
<b>Kassenvrijstelling</b> <i>“glasopstanden, die bedrijfsmatig worden aangewend voor de kweek of teelt van gewassen, voor zover de ondergrond daarvan bestaat uit de in onderdeel a bedoelde grond;”</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Afschaffing zou het werk eenvoudiger maken.</li> </ul>	
<b>Afschaffing facultatieve vrijstellingen Gemeentewet</b>		
<b>Facultatieve vrijstellingen</b> <i>een onroerende zaak of een deel daarvan waarvan de waarde ingevolge de gemeentelijke belastingverordening bij de bepaling van de heffingsmaatstaf buiten aanmerking blijft;</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Facultatieve vrijstellingen verlenen is niet gewenst, gezien de uniformiteit van de verplichte vrijstellingen, subsidie verlenen i.p.v. een facultatieve vrijstelling is dan wellicht een beter alternatief.</li> </ul>	-

## Onderzoeksvoorstel herijking waarderingsuitzonderingen Wet WOZ



### Inleiding

Het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) is door het Ministerie van BZK gevraagd om een herijking uit te voeren van de huidige waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ.<sup>46</sup> De cijfermatige omvang van de waarderingsuitzonderingen worden door COELO, in samenwerking met VNG en de Waarderingskamer onderzocht. Het ESBL trekt wat betreft haar deel van het onderzoek samen op met de LVLB, met name wat betreft de beantwoording van de vragen rond de uitvoeringsgevolgen.

### Onderzoeksvragen

De onderzoeksvragen waarop het ESBL antwoord zal zoeken zijn:

#### Rechtvaardiging van de waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ: algemeen

9. Welke argumenten zijn er te geven voor handhaving, aanpassing, danwel afschaffing van de waarderingsuitzonderingen?

#### Rechtvaardiging van de waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ: specifiek

10. Geef een beknopt overzicht van de oorsprong van de afzonderlijke waarderingsuitzonderingen en de juridische invulling daarvan sindsdien (uitbreiding of beperking in de jurisprudentie). Hierbij dient als basis eerdere publicaties.<sup>47</sup>
11. Welke argumenten kunnen heden ten dage worden genoemd voor handhaving, aanpassing<sup>48</sup>, danwel afschaffing van elk van de bestaande waarderingsuitzonderingen?
12. Welke argumenten kunnen worden genoemd voor nieuwe waarderingsuitzonderingen of uitbreiding van de bestaande uitzonderingen? Bijzondere aandacht hierbij verdient de discussie over duurzaamheidsinvesteringen in vastgoed en de gevolgen voor de WOZ-waardering.<sup>49</sup>

#### Gevolgen van afschaffing van waarderingsuitzonderingen

---

<sup>46</sup> Zoals geregeld in de [Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ](#)

<sup>47</sup> Zie [Kamerstukken II, 1999-2000, 26 800 B, nr. 9](#) en rapport 'Gemeentelijke belastingen in de 21<sup>e</sup> eeuw', ESBL 2001.

<sup>48</sup> Zijn er bijvoorbeeld aanpassingen denkbaar waardoor de uitvoering van de waarderingsuitzonderingen door gemeenten kan worden versimpeld?

<sup>49</sup> Zie bijvoorbeeld de discussie die is ontstaan over het waarderen van zonnepanelen op/aan woningen, mede naar aanleiding van de motie Ladders/Van Weyenberg (<https://www.parlementairemonitor.nl/9353000/1/j9vvij5epmj1ey0/vkthcxjx37yk>).



13. Wat zijn de gevolgen voor de lastenverdeling van de OZB over de verschillende groepen belastingplichtigen?
14. Wat zijn de gevolgen voor andere heffingen dan gemeentelijke belastingen, zoals de Waterschapsheffingen, en de diverse rijksheffingen?
15. Wat zijn de gevolgen voor de belastingcapaciteit en de verevening in het kader van de verdeling van de algemene uitkering uit het gemeentefonds?
16. Wat zijn de uitvoeringstechnische gevolgen van afschaffing van waarderingsuitzonderingen?
  - Hoe wordt nu met de diverse waarderingsuitzonderingen in de waardering van onroerende zaken rekening gehouden, en wat betekent het wanneer bijvoorbeeld werktuigen in het vervolg getaxeerd moeten worden?
  - Geef – zo mogelijk – per waarderingsuitzondering een concreet voorbeeld van de gevolgen van afschaffing van de waarderingsuitzondering. Wat is de stijging van de WOZ-waarde en wat betekent dit voor de hoogte van de diverse daaraan gekoppelde heffingen? Voor de werktuigenuitzondering kan dit een ziekenhuis zijn, of een olieraffinaderij en voor de cultuurgrondvrijstelling een akkerbouwbedrijf?