



Objectafbakening ziekenhuis
voor de Wet WOZ en de energiebelasting

Rotterdam, juli 2010

ESBL
Postbus 1738
Burg. Oudlaan 50
Kamer L4-012
3000 DR Rotterdam

T 010 4082355
F 010 4089179
E info@esbl.nl
W www.esbl.nl
KvK 41132730

Inhoudsopgave

1. Inleiding	4
2. Achtergrond	4
3. Onderzoeksvragen	5
4. Objectafbakening	6
4.1. WOZ-objectafbakening algemeen	6
4.1.1. Eigendomsgrenzen	6
4.1.2. Gebruiksgrenzen	7
4.1.3. Samenstellen	7
4.1.4. Overig	8
4.2. WOZ-objectafbakening bijzonderheden / jurisprudentie	8
4.2.1. Relevante jurisprudentie over zelfstandige gedeelten	8
4.2.2. Relevante jurisprudentie over samenstellen	11
4.3. WOZ-objectafbakening van het nieuwbouwcomplex	12
4.3.1. Situatieschets	12
4.3.2. Objectafbakening	15
4.3.3. Conclusie WOZ-objectafbakening	18
5. Energiebelasting	19
5.1. Situatie ziekenhuis	19
5.2. Energiebelasting algemeen	20
5.2.1. Elektriciteit	20
5.2.2. Aardgas	21
5.2.3. Doorlevering van energie	22
5.3. Levering van energie via een aansluiting	24
5.3.1. Aansluiting van een WOZ-object	24
5.3.2. Aansluiting op een Nederlands distributienet	25
5.3.3. Conclusie (door)levering van energie via een aansluiting	27
5.4. Heffing in de praktijk	28
6. Overige juridische gevolgen energievoorziening	30
6.1. Vergunningplicht en aanwijzen netbeheerder bij levering energie	30
6.2. Overige gevolgen van handelen als marktpartij	31
6.3. Nader advies?	32

1. Inleiding

Het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) is verzocht onderzoek te doen naar de fiscaalrechtelijke gevolgen van de nieuwbouw van een ziekenhuis op het gebied van de (samenhang tussen de) WOZ-objectafbakening en de energiebelasting. In dit rapport wordt verslag gedaan van het verrichte onderzoek.

2. Achtergrond

Het ziekenhuis bouwt een nieuw gezondheidspark. Dit nieuwbouwcomplex omvat niet alleen nieuwe poliklinieken, spoedeisende hulp, verpleegafdelingen en kantoren van het ziekenhuis zelf, maar ook ruimten die zullen worden verhuurd aan de GGD/GGZ, het X Ziekenhuis, het Y College, een huisartsenpost, een apotheek, en verpleeghuizen. Dit nieuwbouwcomplex wordt om het oude ziekenhuis heen gebouwd en zal daarmee ook bouwkundig worden verbonden.

Het ziekenhuis heeft aan de gemeente gevraagd wat de gevolgen zullen zijn van deze nieuwbouw voor de WOZ-objectafbakening en, in samenhang daarmee, voor de energiebelasting.

Behalve de WOZ-objectafbakening en de daaraan gekoppelde berekening van het aantal aansluitingen voor de energiebelasting, is tevens de vraag of er – door de specifieke eigendoms- en verhuursituatie van het nieuwe complex – met betrekking tot de energievoorziening sprake is van een eigen, klein energienet en van doorlevering van energie aan de verschillende delen van het complex. Dit zou namelijk mogelijk nog andere dan alleen fiscaalrechtelijke gevolgen met zich meebrengen.

Er heeft overleg plaatsgevonden tussen het ziekenhuis, de gemeente en het ESBL. Hierbij heeft de vertegenwoordiger van het ziekenhuis de feitelijke situatie van de nieuwbouw toegelicht, waaronder de eigendomssituatie, de voorgenomen verhuur van delen van de nieuwbouw, de afsluitbaarheid van delen van de nieuwbouw en de (systemen van de) energievoorziening ter plaatse. Tevens is het complex bezichtigd.

Er heeft een vervolgoverleg plaatsgevonden. Hierbij zijn de voorlopige bevindingen van het onderzoek besproken. Er heeft een tweede vervolgoverleg plaatsgevonden, waarbij de voortgang van het onderzoek is besproken.

Het onderzoek is eind juni 2010 afgerond.

3. Onderzoeksvragen

Het ESBL is gevraagd met betrekking tot bovenstaande problematiek onderzoek te doen. Op de volgende vragen zal antwoord worden gezocht in dit onderzoek:

1. Hoe dient het (nieuwbouw)complex te worden afgebakend in de zin van de Wet WOZ?
 - 1.1. Wat zijn de regels voor de WOZ-objectafbakening?
 - 1.2. Waarmee moet, gezien de jurisprudentie, in het bijzonder nog rekening gehouden worden bij de objectafbakening van dit complex?
 - 1.3. Hoe werken de regels van de WOZ-objectafbakening uit op het (nieuwbouw)complex, uitgaande van de aan ons verstrekte gegevens?

2. Hoe zal het (nieuwbouw)complex in de heffing van energiebelasting worden betrokken?
 - 2.1. Wat zijn de regels voor de energiebelasting?
 - 2.2. Inventarisatie van het aantal aansluitingen voor de energiebelasting.
 - 2.3. Is er sprake van doorlevering en van belastingplicht van het ziekenhuis zelf?
 - 2.4. Praktische kant van de heffing, zoals de wijze waarop de energieleverancier de energiebelasting afdraagt en doorberekent.
 - 2.5. Eventuele bijzonderheden.

3. Wat zijn mogelijke andere juridische gevolgen van de wijze van energievoorziening van het nieuwbouwcomplex?
 - 3.1. Systeem van elektriciteits- en gaslevering op het nieuwbouwcomplex.
 - 3.2. Is sprake van een klein energienet en/of van doorlevering van energie?
 - 3.3. Eventuele beperkingen of (vergunnings)voorschriften hierbij.
 - 3.4. Nader advies?

In het voor u liggende rapport wordt op deze onderzoeksvragen ingegaan. In hoofdstuk 4 zal de WOZ-objectafbakening van het nieuwbouwcomplex worden behandeld. In hoofdstuk 5 wordt ingegaan op de heffing van energiebelasting. In hoofdstuk 6 zal kort worden verkend welke andere juridische gevolgen mogelijk zijn verbonden aan de wijze van energielevering binnen het nieuwbouwcomplex.

4. Objectafbakening

In dit hoofdstuk komt de vraag aan de orde hoe het (nieuwbouw)complex dient te worden afgebakend in de zin van de Wet WOZ. Hiertoe wordt eerst onderzocht wat de algemene regels zijn voor WOZ-objectafbakening. Vervolgens wordt bekeken of er gezien de jurisprudentie nog bijzonderheden zijn waarmee rekening gehouden moet worden. Tot slot worden de afbakeningsregels toegepast op het (nieuwbouw)complex.

4.1. WOZ-objectafbakening algemeen

Op grond van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) stelt de heffingsambtenaar van elke gemeente de waarde vast van de onroerende zaken binnen zijn gemeente.

Voor de term 'onroerende zaak' wordt aangesloten bij de definitie die in artikel 3:3 van het Burgerlijk Wetboek wordt gegeven. Volgens het eerste lid van dat artikel zijn onroerend: de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken. Roerend zijn volgens het tweede lid van hetzelfde artikel: alle zaken die niet onroerend zijn. In de jurisprudentie over de Wet WOZ is nader bepaald wat onder onroerende zaken moet worden verstaan.

De onroerende zaken dienen vervolgens nader te worden afgebakend op zogenaamde WOZ-objecten, waaraan een WOZ-waarde kan worden toegekend. De regels voor de WOZ-objectafbakening zijn neergelegd in artikel 16 van de Wet WOZ. Dit artikel luidt als volgt:

Voor de toepassing van de wet wordt als één onroerende zaak aangemerkt:

- a. een gebouwd eigendom;
- b. een ongebouwd eigendom;
- c. een gedeelte van een in onderdeel *a* of onderdeel *b* bedoeld eigendom dat blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt;
- d. een samenstel van twee of meer van de in onderdeel *a* of onderdeel *b* bedoelde eigendommen of in onderdeel *c* bedoelde gedeelten daarvan die bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en die, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren;
- e. een geheel van twee of meer van de in onderdeel *a* of onderdeel *b* bedoelde eigendommen, of in onderdeel *c* bedoelde gedeelten daarvan, of in onderdeel *d* bedoelde samenstellen, dat naar de omstandigheden beoordeeld één terrein vormt bestemd voor verblijfsrecreatie en dat als zodanig wordt geëxploiteerd;
- f. het binnen de gemeente gelegen deel van een in onderdeel *a* of onderdeel *b* bedoeld eigendom, van een in onderdeel *c* bedoeld gedeelte daarvan, van een in onderdeel *d* bedoeld samenstel of van een in onderdeel *e* bedoeld geheel.

De Hoge Raad heeft geoordeeld, dat bij de objectafbakening geen beoordelingsvrijheid toekomt aan de heffingsambtenaar.¹ De objectafbakening volgt namelijk rechtstreeks uit de wet. De heffingsambtenaar moet de regels in artikel 16 van de Wet WOZ dus strikt toepassen.

4.1.1. Eigendomsgrenzen

Allereerst worden eigendomsgrenzen getrokken. Daar waar iemand anders de eigenaar is, eindigt het ene object en begint het ander. Hoe de eigendomsgrenzen lopen kan veelal worden opgevraagd in het kadaster. Hierbij geldt, dat de eigenaar van een bepaald kadastraal perceel in principe door verticale natrekking eigenaar is van alles wat zich op en onder dat perceel bevindt (gebouwen, fundering, beplanting etc).² Dit is slechts anders, indien er een speciaal zakelijk recht gevestigd is ten gunste van een ander, zoals een opstalrecht.

¹ Hoge Raad 9 mei 2003, nr. 35 987, *BNB* 2003/270.

² Artikel 5:20 van het Burgerlijk Wetboek.

Volgens artikel 16, onder a en b, bestaan er gebouwde en ongebouwde eigendommen. Het onderscheid tussen beide komt voort uit de oude grondbelasting. Voor de uitleg van het begrip gebouwde eigendom wordt dan ook aangesloten bij de definitie die in de grondbelasting voorkwam, aangevuld met jurisprudentie over de Wet WOZ. Hieruit blijkt dat op zichzelf gebouwde eigendommen zijn: onder- en/of bovengrondse bouwwerken, installaties, open inrichtingen, locaties en dergelijke bouwsels of constructies in de open lucht, die onroerend zijn (in de zin van naar omvang en constructie bestemd zijnde om duurzaam ter plaatse te blijven) en niet binnen een gebouw geplaatst zijn.³

De definitie van een ongebouwd eigendom is een negatief geformuleerde: ongebouwde eigendommen zijn eigendommen die niet gebouwd zijn. Alle eigendommen die dus niet zijn aan te merken als gebouwd vallen onder de categorie ongebouwde eigendommen. De ondergrond onder een gebouwd eigendom valt overigens onder het betreffende gebouwde eigendom en vormt dus geen apart ongebouwd eigendom.

4.1.2. Gebruiksgrenzen

Nadat de eigendomsgrenzen getrokken zijn, worden er gebruiksgrenzen getrokken. De eigendommen moeten worden afgebakend op de kleinst mogelijke zelfstandig bruikbare eenheid. Van de (gebouwde en ongebouwde) eigendommen worden daarom die delen afgesplitst, die blijkens hun indeling bestemd zijn om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt.⁴ Wanneer sprake is van 'een deel dat blijkens zijn indeling bestemd is om afzonderlijk geheel te worden gebruikt' blijkt uit de jurisprudentie. Een duidelijk voorbeeld van zo'n gedeelte is een verhuurd appartement in een appartementencomplex. Het gehele appartementencomplex is een gebouwd eigendom (vaak in eigendom bij een woningbouwvereniging), maar binnen dat complex zijn verschillende appartementen te onderscheiden die afzonderlijk worden gebruikt door de huurders. In dat geval wordt elk appartement afgebakend als een apart WOZ-object.

Een gedeelte is de kleinste eenheid waarvan een onafhankelijk en zelfstandig gebruik mogelijk is.⁵ De criteria om te beoordelen of dit het geval is, zijn verschillend voor woningen enerzijds en niet-woningen anderzijds. Bij woningen is vereist dat alle essentiële voorzieningen, zoals toilet, keuken en badkamer, aanwezig zijn en niet gedeeld hoeven te worden met gebruikers van andere delen (zoals bij studentenflats nog wel eens het geval is). Bij niet-woningen hangen de eisen af van het gebruik waarvoor de niet-woning bestemd is. Bij kantoorgebouwen moet het gedeelte bijvoorbeeld afsluitbaar zijn en aldus te scheiden zijn van de overige delen van het gebouw. Naast de eis van afsluitbaarheid kunnen andere omstandigheden ertoe bijdragen dat sprake is van een zelfstandig bruikbaar gedeelte, zoals de aanwezigheid van een eigen ingang, brievenbus en naamsvermelding. Het gaat erom, dat de voor het specifieke gebruik essentiële voorzieningen aanwezig zijn. Dit zal per geval afzonderlijk moeten worden beoordeeld, maar uit de jurisprudentie zijn wel bepaalde standaardvoorwaarden te destilleren.

4.1.3. Samenstellen

Wanneer op grond van bovenstaande regels de kleinst mogelijke zelfstandig bruikbare eenheden zijn afgebakend, worden volgens artikel 16, onderdeel d, van de Wet WOZ tenslotte samenstellen gevormd van die eenheden, voor zover ze bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en ze, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren. Het aldus gevormde samenstel vormt één WOZ-object.

Er kunnen samenstellen gevormd worden van gebouwde en ongebouwde eigendommen en zelfstandige gedeelten die op hetzelfde perceel liggen, zoals een woning (gebouwd eigendom) met

³ Overgenomen uit: Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, M.P. van der Burg e.a., Kluwer: Deventer 2009, p. 50.

⁴ Artikel 16, onder c, van de Wet WOZ.

⁵ Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, M.P. van der Burg e.a., Kluwer: Deventer 2009, p. 51.

bijbehorende tuin (onbebouwd eigendom). Maar er kunnen ook samenstellen gevormd worden van eigendommen en/of zelfstandige gedeelten die op meerdere percelen liggen. Zo kunnen twee naast elkaar gelegen percelen weiland (onbebouwde eigendommen) bij dezelfde boer in gebruik zijn en een samenstel vormen. Ook kan een appartement (gebouwd eigendom/zelfstandig gedeelte) bijvoorbeeld een samenstel vormen met de bijbehorende, op een ander perceel gelegen, garage (gebouwd eigendom/zelfstandig gedeelte).

4.1.4. Overig

De onderdelen d en e van artikel 16 van de Wet WOZ bevatten nog regels voor bijzondere gevallen, die hier verder buiten beschouwing gelaten worden.

4.2. WOZ-objectafbakening bijzonderheden / jurisprudentie

4.2.1. Relevante jurisprudentie over zelfstandige gedeelten

Uit de jurisprudentie over artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ valt af te leiden wanneer sprake is van een gedeelte dat blijkens zijn indeling bestemd is om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt (zelfstandig gedeelte).

Zoals in de vorige paragraaf reeds is vermeld, zijn de criteria om te beoordelen of dit het geval is verschillend voor woningen enerzijds en niet-woningen anderzijds. Omdat het ziekenhuiscomplex met zijn verschillende delen onder de categorie niet-woningen valt, wordt hierna ingezoomd op de vereisten voor zelfstandig gedeelten bij niet-woningen.

Afsluitbaarheid

Voor de bruikbaarheid als afzonderlijk geheel van een niet-woning is tenminste noodzakelijk dat het deel afsluitbaar is.

Dit heeft de Hoge Raad bepaald in zijn arrest van 16 december 1987.⁶ Het ging in die zaak om een kantoorgebouw met verschillende verdiepingen. Dit kantoorgebouw is zodanig ingericht, dat de verdiepingen 1 tot en met 9 zijn bestemd om te worden gebruikt als kantoorruimte en dat de begane grond, tussenverdieping en tiende verdieping voorzieningen en ruimten bevatten die dienstbaar zijn aan de kantoorverdiepingen. Afhankelijk van de onderlinge verhoudingen en van de wensen van de gebruikers van het gebouw kan per gehele afzonderlijk afsluitbare verdieping worden verhuurd of per gedeelte van een verdieping. Daarbij wordt middels nadere aanduidingen, zoals kamernummers en naambordjes, aangegeven welk gedeelte bij welke gebruiker in gebruik is. Hof Amsterdam had geoordeeld, dat er gezien de feitelijke omstandigheden van moet worden uitgegaan dat de bij de huurders in gebruik zijnde gedeelten van de kantoorruimte steeds voldoende identiteit bezitten, zodat sprake is van zelfstandige gedeelten. De Hoge Raad oordeelde: 'Voor een bevestigend antwoord op de vraag of een gedeelte van een kantoorgebouw blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt is minst genomen vereist dat zodanig gedeelte redelijk afsluitbaar is en aldus kan worden gescheiden van de overige gedeelten van het gebouw.'

Eenzelfde oordeel wordt gegeven in Hoge Raad 9 september 1992.⁷ Het betreft hier een zusterhuis in Leiden, waarvan de begane grond en eerste drie verdiepingen als werkruimte van het ziekenhuis in gebruik zijn. De kamers in de bovenste vier verdiepingen stonden steeds voor meer dan de helft leeg en slechts een gering aantal kamers werd verhuurd. De bovenste vier verdiepingen zijn tezamen noch elke voor zich afsluitbaar. De Hoge Raad oordeelt: 'Voor een bevestigend antwoord op de vraag of voor de toepassing van art. 3, aanhef en eerste lid, aanhef en letter e, van de verordening een gedeelte van een zusterhuis zoals in 's hofs uitspraak om-

⁶ Nr. 25 015, *Belastingblad* 1988, p. 121.

⁷ Nr. 28 352, *Belastingblad* 1992, p. 649, na Hof Amsterdam 21 juni 1991, nr. 6331/90, HR 5 december 1990, nr. 27 103, *Belastingblad* 1991, p. 308 en Hof Den Haag 14 september 1989.

schreven blijktens zijn indeling is bestemd om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt, is minst genomen vereist dat zodanig gedeelte redelijk afsluitbaar is en aldus kan worden afgescheiden van de overige gedeelten van het gebouw. Het hof heeft vastgesteld dat de bovenste vier verdiepingen van het zusterhuis te zamen noch elk voor zich afsluitbaar waren. Mitsdien heeft het hof vorenbedoelde vraag met betrekking tot die verdiepingen – te zamen dan wel elk voor zich – terecht ontkennend beantwoord, wat er zij van de daarvoor gegeven motivering.’

In een ander ziekenhuis in Leiden waren twee verdiepingen wel afzonderlijk afsluitbaar. De feiten van deze zaak zijn als volgt. Het ziekenhuis bestaat uit verschillende vleugels. Een van de vleugels betreft een gebouw van acht verdiepingen, waarvan de eerste vier verdiepingen volledig gebruikt worden ten behoeve van het ziekenhuis. De vijfde verdieping bestaat uit slaapkamers voor ziekenhuismedewerkers met piketdienst. De zesde verdieping doet volledig dienst als kinderopvangverblijf. De zevende en achtste verdieping bestaat elk uit 23 kamers van circa 11 m². Al deze kamers worden permanent verhuurd, ten dele aan personeel van belanghebbende en ten dele aan derden. Beide verdiepingen zijn voorzien van toiletten, kookgelegenheden en doucheruimten, die zijn bestemd voor gezamenlijk gebruik. De kamers zelf zijn niet uitgerust met deze voorzieningen. Het gebouw beschikt over een centrale trap en een lift, waarmee alle verdiepingen bereikbaar zijn. De gehele zevende en achtste verdieping van het gebouw zijn door middel van toegangsdeuren afgescheiden van het centrale trapportaal en de lift. De verdiepingen zijn alleen toegankelijk via deze deuren. In januari 1991 zijn de toegangsdeuren voorzien van sloten, welke slechts kunnen worden geopend met een magneetkaart. Behalve twee medewerkers van de facilitaire dienst van belanghebbende beschikken uitsluitend de bewoners van de zevende en achtste verdieping over zo’n magneetkaart. De inspecteur stelt nog, dat de desbetreffende verdiepingen geen eigen huisnummer, bel, brievenbus en naambordjes hebben. Hof Den Haag⁸ overweegt: ‘Op grond van de vermelde feiten is het hof van oordeel dat de zevende en achtste verdieping zijn voorzien van de voor een afzonderlijk gebruik wezenlijke voorzieningen en dat zij zodanig afsluitbaar zijn dat zij daardoor worden afgescheiden van de overige gedeelten van het ziekenhuis. Voorts kan – gelet op de vorenbedoelde feiten – niet worden gezegd dat deze beide verdiepingen tezamen met de rest van het ziekenhuis als een geheel worden gebruikt. Derhalve moet worden geoordeeld dat de zevende en achtste verdieping naar hun inrichting zijn bestemd om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt in de zin van art. 2, eerste lid, onderdeel c, van de verordening. Hieraan doet niet af dat de beide verdiepingen geen eigen huisnummer, bel, brievenbus en naambordjes hebben.’

Onder afsluitbaarheid wordt overigens verstaan dat de mogelijkheid tot afsluiten reeds bestaat en niet dat er alsnog een deurslot aangebracht zou kunnen worden. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de arresten van de Hoge Raad van 12 februari 2010 en 4 juni 2010.⁹

In zijn uitspraak van 11 december 1998¹⁰ gaat Hof Leeuwarden ervan uit, dat de aanwezige tussendeuren in een kantoorgebouw afsluitbaar zijn, zodat de verdiepingen die bij belanghebbende in gebruik zijn als zelfstandige gedeelten van het kantoorgebouw zijn aan te merken. De casus is voor het onderhavige ziekenhuiscomplex interessant, vanwege de bouwkundige overeenkomsten met de kantoorstoren en de verpleegtoren. De casus in de uitspraak betreft twee kantoorgebouwen. Van gebouw I is 91/250 in eigendom bij belanghebbende en 159/250 in eigendom bij A. Van gebouw I zijn de vijfde en zesde etage in gebruik bij belanghebbende, alsmede een – door middel van een afzonderlijke toegangsdeur bereikbare – archiefruimte in de kelder. De overige ruimtes van gebouw I zijn in gebruik bij A, zij het dat het trappenhuis en de liften in gezamenlijk gebruik zijn. Gebouw II is geheel in eigendom en gebruik bij A. Gebouw I en II zijn op de tweede en derde verdieping met elkaar verbonden door middel van een verbindingsgebouw dat in gebruik is bij A. Het omliggende terrein is in gebruik als verkeers- en parkeerruimte. De gemeente

⁸ Hof Den Haag 31 januari 2001, nr. BK-98/00093, *Belastingblad* 2002, p. 160.

⁹ Respectievelijk nr. 09/02834, *LJN* BL3592, *BNB* 2010/124 en nr. 09/04225, *LJN* BM6698, *NTFR*2010/1347.

¹⁰ Nr. 1050/96, *Belastingblad* 1999, p. 473.

is er – volgens het Hof dus ten onrechte – bij de objectafbakening vanuit gegaan dat de door de verschillende gebruikers van gebouw I gebruikte ruimten niet afzonderlijk afsluitbaar zijn.

Aanvullende eisen

Behalve de eis van de afsluitbaarheid kunnen ook andere voorzieningen noodzakelijk zijn om te kunnen oordelen dat sprake is van een gedeelte dat blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt. Gedacht kan worden aan de aanwezigheid van een toilet en een faciliteit om koffie en thee te zetten.

Dat de afsluitbaarheid van een deel niet altijd voldoende is, blijkt uit twee arresten van de Hoge Raad van 8 oktober 2004.¹¹ Deze casus betreft een kantoorgebouw, waarbij elke verdieping eigen toiletten en een keukenblok heeft. Belanghebbende gebruikt alle kantoorkamers op de eerste verdieping. Deze kamers zijn afzonderlijk afsluitbaar, maar de verdieping als geheel is dat niet. Belanghebbende heeft geen andere kamers in het gebouw in gebruik. Volgens belanghebbende is de indeling zodanig, dat niet voor de hand ligt dat de kamers op de eerste verdieping door verschillende gebruikers worden gebruikt. Hof Amsterdam had overwogen dat alle afzonderlijke kamers zelfstandige gedeelten zijn, omdat ze afsluitbaar zijn, en had vervolgens van deze kamers tezamen een samenstel gemaakt. De Hoge Raad oordeelt echter: 'De enkele omstandigheid dat een kamer in een gebouw afsluitbaar is, brengt nog niet mee dat die kamer blijkens zijn indeling bestemd is om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt [...]'. Het verwijzingshof mag opnieuw over de zaak oordelen en overweegt dat de gehele eerste verdieping als een zelfstandig gedeelte moet worden aangemerkt.¹² Rechtsoverweging 6.3 luidt: 'Het Hof neemt bij de beoordeling van het geschil het volgende in aanmerking: (1) alle kamers op de eerste verdieping zijn in gebruik bij één gebruiker, (2) die kamers zijn afzonderlijk afsluitbaar, (3) het ligt niet voor de hand dat de kamers op de eerste verdieping door verschillende gebruikers worden gebruikt, (4) deze kamers worden gebruikt tezamen met de toilet- en keukenvoorzieningen op de eerste verdieping, (5) die voorzieningen worden niet gebruikt door de gebruikers van andere verdiepingen. Gelet hierop moet worden geoordeeld dat deze eerste verdieping als geheel een object als bedoeld in artikel 16, eerste lid, aanhef en letter c, van de Wet is. Dat de eerste verdieping niet in haar geheel afsluitbaar is, maakt dit, gelet op de afsluitbaarheid van alle afzonderlijke kamers op deze verdieping en het feitelijke en praktisch voor de hand liggende gebruik van de verdieping, niet anders.' Overigens merkt de annotator Kruimel hierbij terecht op, dat Hof Den Haag nu voorbij ziet aan de eis van afsluitbaarheid van het zelfstandige gedeelte.

Tot de noodzakelijke voorzieningen wordt niet gerekend het hebben van een eigen aansluiting op gas, water en licht. Deze nutsvoorzieningen mogen ook gezamenlijk zijn (zoals bij een kleinschalig appartementencomplex bijvoorbeeld). Dit blijkt bijvoorbeeld uit de uitspraak van Hof Leeuwarden van 29 augustus 2008.¹³

Samenvatting jurisprudentie zelfstandige gedeelten

Samenvattend kan worden gesteld, dat voor het oordeel dat sprake is van een zelfstandig gedeelte noodzakelijk is, dat het deel is voorzien van de voor een afzonderlijk gebruik wezenlijke voorzieningen én dat het deel zodanig afsluitbaar is dat het daardoor wordt afgescheiden van de overige gedeelten van het gebouw.

Dit zal per geval en naar de omstandigheden van het geval moeten worden beoordeeld.

4.2.2. Relevante jurisprudentie over samenstellen

¹¹ Nrs. 38 443 en 38 444, *Belastingblad* 2004, p. 1263, na Hof Amsterdam 22 april 2002, nrs. 01/1146 en 01/1147, *Belastingblad* 2002, p. 820/821.

¹² Hof Den Haag 9 maart 2005, nr. 04/03082 en 04/03083, *Belastingblad* 2005, p. 707.

¹³ Nr. 86/07, *Belastingblad* 2008/1258 na Rechtbank Leeuwarden 29 maart 2007, nr. 06/1987.

Van twee of meer gebouwde eigendommen, ongebouwde eigendommen en/of zelfstandige gedeelten kunnen samenstellen gevormd worden, indien deze bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en deze, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren.¹⁴

Geen samenstellen kunnen worden gevormd van objecten die bij verschillende (rechts-)personen in eigendom zijn. De eigendomsgrenzen kunnen dus niet worden tenietgedaan door de samenstellbepaling. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het arrest van de Hoge Raad van 14 februari 2003.¹⁵

Naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren

Het 'naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren' is een open norm, die in de jurisprudentie verder uitgewerkt is.

Criteria die een rol spelen bij de beoordeling of een samenstel gevormd kan worden zijn onder andere: de onderlinge afstand, de onderlinge herkenbaarheid en uitstraling en de overeenkomst of samenhang in functie en gebruik. In de Schiphol-zaak heeft de Hoge Raad geoordeeld dat naast de geografische samenhang beslissend is 'of het bedrijf als één samenhangend geheel moet worden beschouwd, waarbinnen alle (gedeelten van) eigendommen voor één organisatorisch doel worden aangewend.'¹⁶

Een voorbeeld van een juist gevormd samenstel is te kennen uit de uitspraak van rechtbank Den Haag van 18 september 2008.¹⁷ Deze uitspraak betreft een nieuw gebouwde bedrijfspand, dat is verbonden met een ouder pand. Beide panden zijn in eigendom en in gebruik bij belanghebbende. De panden zijn gebouwd in dezelfde stijl, waarbij gebruik is gemaakt van dezelfde materialen. Zij hebben een gemeenschappelijke ingang. Ten opzichte van elkaar zijn de panden niet afsluitbaar. Belanghebbende verhuurt gedeelten van de panden aan startende ondernemers. Het komt voor dat de ruimte die aan één huurder ter beschikking staat, van beide panden deel uitmaakt. De rechtbank oordeelt: 'Alle feiten en omstandigheden in aanmerking genomen [...] houdt deze rechtstreeks uit de wet voortvloeiende objectafbakening in dat het pand [...] en het bedrijfspand tezamen een samenstel in de zin van artikel 16, aanhef en onderdeel d, van de Wet WOZ vormen. Beide panden zijn bij eiseres in gebruik en behoren, beoordeeld naar de omstandigheden, bij elkaar.'

Bij de beoordeling of sprake is van een samenstel speelt een voor derden waarneembare samenhang een belangrijke rol, maar deze factor is volgens de Hoge Raad niet doorslaggevend.¹⁸ De Hoge Raad overweegt: 'Gelet op de tekst van deze bepaling [art. 16, aanhef en onder d, van de Wet WOZ, AM] dienen de omstandigheden van het geval, in onderlinge samenhang gezien, in aanmerking te worden genomen. Daartoe kunnen ook omstandigheden behoren die voor derden niet waarneembaar zijn.'

Deze casus betreft een twee-onder-een-kap-woning, waarbij tussen de twee woningen doorgangen zijn gemaakt door middel van een niet afsluitbare tussendeur op elke verdieping. De woningen zijn verbouwd, zodat de volgende situatie is ontstaan. Belanghebbende heeft op huisnummer 1 de begane grond in gebruik alwaar zich een woon- en slaapkamer, een keuken en een toilet bevinden. Op de eerste verdieping van huisnummer 1 bevinden zich drie kamers en een toilet. Op de zolderverdieping van huisnummer 1 bevinden zich twee kamers en een keuken, waarin een douche is geplaatst. De begane grond van huisnummer 2 is in gebruik bij de zoon van belanghebbende, [...] alwaar zich een woon- en slaapkamer en een toilet bevinden. Op de eerste verdieping van huisnummer 2 bevinden zich twee kamers en een badkamer. Op de zolderver-

¹⁴ Artikel 16, aanhef en onder d van de Wet WOZ.

¹⁵ Nr. 37@679, *Belastingblad* 2003, p. 311.

¹⁶ Hoge Raad 9 mei 2003, nr. 35 987, *BNB* 2003/270.

¹⁷ Nr. 07/5807, *Belastingblad* 2009, p. 118.

¹⁸ Hoge Raad 13 november 2009, nr. 07/11917, *Belastingblad* 2010, p. 156, na Hof Amsterdam, 24 augustus 2007, nr. 06/00257, *Belastingblad* 2007, p. 1083.

dieping van huisnummer 2 bevinden zich 2 kamers en een keuken. Belanghebbende verhuurt de op de verdiepingen gelegen 9 kamers aan studentes, die voor het gebruik van keukens en badgelegenheden zijn aangewezen op de keukens en sanitaire voorzieningen op de verdiepingen. De beide woningen zijn gezien de verdeling van de voorzieningen feitelijk niet meer zelfstandig bruikbaar. Deze omstandigheden brachten het Hof echter niet tot het oordeel dat sprake is van een samenstel van beide gebouwde eigendommen. Daarvoor was volgens het Hof een voor derden waarneembare samenhang vereist. En hierover oordeelde het Hof: 'Het ontbreken van een erfafscheiding in de achtertuin, de doorlopende bouwkundige constructie van de dakkapellen aan de achterzijde en de gelijkvormige modernisering van de voorgevel op de benedenverdieping maken naar het oordeel van het Hof niet dat een waarnemende buitenstaander de panden als bij elkaar behorend zal aanmerken.' De Hoge Raad casseerde deze uitspraak dus, omdat de eigendommen ook nog door andere omstandigheden bij elkaar kunnen behoren en op grond daarvan een samenstel kunnen vormen (zie hiervoor). De Hoge Raad heeft de zaak verwezen naar Hof Den Haag.

Samenvatting jurisprudentie samenstellen

Van gebouwde eigendommen, ongebouwde eigendommen en/of zelfstandige gedeelten kunnen samenstellen gevormd worden, indien deze bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en deze, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren.

Van objecten met een verschillende eigenaar kan geen samenstel gevormd worden.

Omstandigheden waardoor objecten bij elkaar behoren zijn: een al dan niet voor derden waarneembare samenhang en eventuele andere omstandigheden. Van een voor derden waarneembare samenhang is bijvoorbeeld sprake, indien de objecten eenzelfde bouwstijl en kleur hebben, een bedrijfslogo doorloopt over de gevel, één ingang aanwezig is, om de objecten een afscheiding staat, etc. Deze samenhang is van buitenaf te beoordelen. Er kunnen echter ook omstandigheden zijn, die niet van buitenaf te beoordelen zijn, maar waardoor toch een onderlinge samenhang aanwezig is, waardoor de objecten bij elkaar behoren.

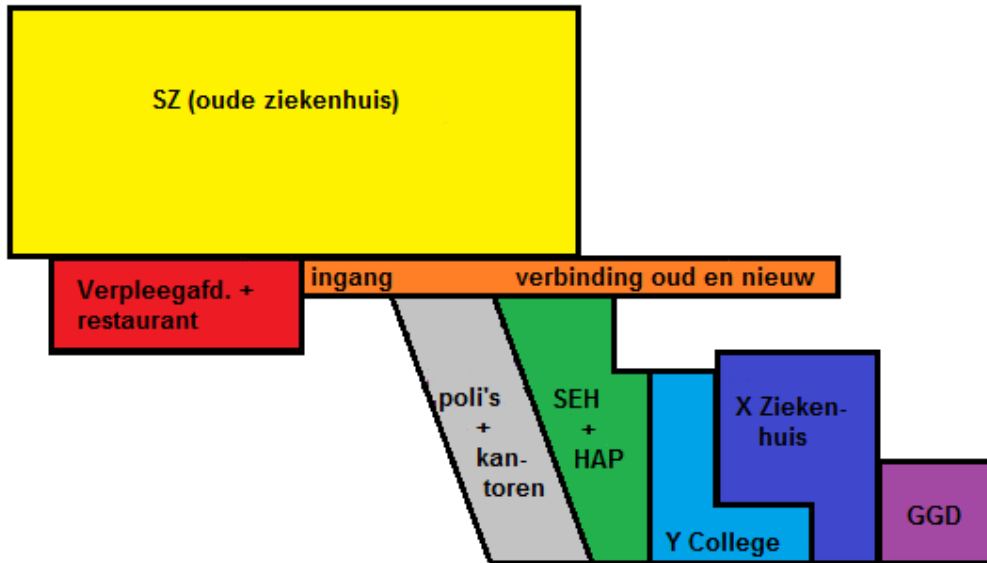
4.3. WOZ-objectafbakening van het nieuwbouwcomplex

4.3.1. Situatieschets

Om te beoordelen hoe het nieuwbouwcomplex afgebakend zal gaan worden in de zin van de Wet WOZ, is gedetailleerde informatie nodig over de feitelijke situatie. Tijdens de rondleiding is door de vertegenwoordiger van het ziekenhuis uitgelegd hoe de nieuw te bouwen delen eruit zullen gaan zien en is toegelicht hoe deze met elkaar in verbinding zullen staan. Op basis van deze uitleg kan een schets gemaakt worden van de toekomstige situatie.

Voor het onderhavige onderzoek zal uitgegaan worden van de aldus verstrekte informatie. De uiteindelijke WOZ-objectafbakening zal echter moeten plaatsvinden op basis van de feitelijke situatie zoals die bestaat na realisatie en ingebruikname van het complex.

Hierna wordt het nieuwbouwproject visueel geschetst en tekstueel toegelicht.



Het oude ziekenhuis (gele gedeelte) is in eigendom bij de Stichting Ziekenhuis (SZ). Het nieuw te bouwen complex (rest) is in eigendom bij Ziekenhuis Vastgoed (ZV). Van het nieuwbouwcomplex worden sommige delen verhuurd door ZV. Hierna zullen de te onderscheiden delen worden besproken.

GGD

Een deel van het nieuwbouwcomplex zal worden verhuurd aan de GGD (paarse gedeelte). Dit gedeelte heeft een eigen ingang en is afzonderlijk afsluitbaar. De deuren die het deel van de GGD afsluiten van de rest van het gebouw zijn alleen te openen met een magneetkaart. Alle voor de GGD benodigde voorzieningen en faciliteiten zijn in het te verhuren gebouw aanwezig. Wellicht gaat de GGD wel producten en diensten afnemen van ZV, omdat door grootschalige inkoop van bijvoorbeeld kantoorartikelen een prijsvoordeel behaald kan worden. Het zal hierbij gaan om facilitaire diensten, zoals de verzorging van de post en de inkoop van kantoorbenodigdheden. Het deel van de GGD beschikt niet over een eigen restaurant (wel over koffie- en theefaciliteiten), maar de medewerkers van de GGD kunnen gebruikmaken van het personeelsrestaurant van het ziekenhuis.

X Ziekenhuis

Een ander deel wordt speciaal als locatie voor het X Ziekenhuis gebouwd (donkerblauwe gedeelte, links van de GGD). In dit deel bevinden zich onder andere vier bestralingsbunkers. Dit gedeelte heeft een eigen ingang, maar kan ook binnendoor via het ziekenhuis bereikt worden. De tussendeuren zijn te openen met een magneetkaart. Dit deel en het aangrenzende deel van het ziekenhuis (onder het Y College) zijn zo ingericht, dat al naar gelang de ruimtebehoefte van ziekenhuis en X Ziekenhuis flexibel geschoven kan worden met poli's en balies. In verband hiermee zullen de betreffende tussendeuren in de praktijk vaak open staan, zodat patiënten van het ene deel naar het andere deel kunnen lopen. Alle voor X Ziekenhuis benodigde voorzieningen (zoals balies, wachtruimte, toiletten, behandelkamers en bestralingsbunkers) zijn aanwezig. Ook dit deel heeft geen eigen restaurant (wel koffie- en theefaciliteiten), maar de medewerkers mogen gebruikmaken van het personeelsrestaurant van het ziekenhuis.

Y College

Er wordt speciaal voor het Y College een schoolgebouw gebouwd (lichtblauwe gedeelte). Dit schoolgedeelte bevindt zich boven het ziekenhuis (gedeelten voor SEH, HAP en X Ziekenhuis), vanaf de derde verdieping. Het schoolgebouw is afzonderlijk afsluitbaar en niet toegankelijk

vanuit het ziekenhuis. Alle voor de school benodigde voorzieningen zijn in dit deel aanwezig. Op deze locatie van het Y College zullen zorggerelateerde opleidingen op MBO-niveau worden aangeboden.

SEH/HAP

Op de begane grond van de kantoortoren (grijze gedeelte), het Y College (lichtblauwe gedeelte) en het tussengelegen ziekenhuisgedeelte (groene gedeelte) zullen de spoedeisende hulp (SEH) en de huisartsenpost (HAP) gevestigd worden. Bij binnenkomst via de eigen ingang zal zich aan de linkerkant de spoedeisende hulp van het ziekenhuis bevinden en zal zich aan de rechterhand de huisartsenpost bevinden. Het is een open ruimte, met twee balies, een wachtruimte en losse behandelkamers. De ruimte staat in directe verbinding met de achtergelegen apotheek en de poliklinieken van het ziekenhuis. In dit deel staat het concept van integrale zorg centraal. Dat wil zeggen dat patiënten zich bij binnenkomst melden bij de balie, daar worden doorverwezen naar spoedeisende hulp of huisartsenpost en van daaruit verder worden geholpen. Spoedeisende hulp en huisartsenpost kunnen eventueel elkaars patiënten overnemen al naar gelang de zorgbehoefte van de patiënt. Na behandeling op de spoedeisende hulp of huisartsenpost kunnen de patiënten naar huis gestuurd worden, eventueel voorgeschreven medicatie ophalen bij de apotheek, of kunnen zij verder behandeld worden in één van de poliklinieken van het ziekenhuis. De kamers en balie van de huisartsenpost zullen van ZV gehuurd worden. Vanwege het concept van integrale zorg zijn de medewerkers van de spoedeisende hulp en de huisartsenpost opgeleid om elkaars baliedienst over te kunnen nemen. Dat betekent, dat in voorkomende gevallen één balie open is voor beide vormen van zorg. De huisartsenpost heeft geen eigen afsluitbare ingang. Wel zullen de behandelkamers afzonderlijk afsluitbaar zijn. Toiletten en koffie- en theefaciliteiten zullen gedeeld worden met de spoedeisende hulp. Ook hier geldt dat de medewerkers gebruik mogen maken van het personeelsrestaurant van het ziekenhuis.

Kantoortoren

Er wordt een kantoortoren gebouwd (grijze gedeelte). Op de begane grond bevindt zich (een deel van) de spoedeisende hulp. Op de eerste en tweede verdieping van dit gebouw komen nieuwe poliklinieken van het ziekenhuis. De poliklinieken staan in directe verbinding met de rest van het ziekenhuis. Daarboven, op de derde tot en met de tiende verdieping, zullen de kantoren van het ziekenhuis gevestigd worden. Deze bevinden zich nu nog in een ander gedeelte van de stad. De kantoorgedeelten zullen afzonderlijk afsluitbaar zijn (middels tussendeuren die te openen zijn met een magneetkaart) en hebben per verdieping eigen toiletten en kleine keukens. De kantoren hebben bovendien een eigen trappenhuis met brievenbussen.

Verpleegtoren

Tot slot wordt er een toren gebouwd, waarin diverse verpleegafdelingen gevestigd zullen worden (rode gedeelte). Het ziekenhuis zelf krijgt er een verpleegafdeling, maar er zullen ook enkele verdiepingen worden verhuurd aan plaatselijke verzorgings- en verplegingstehuizen. Deze toren is open toegankelijk en staat in directe verbinding met het ziekenhuis. De verpleegafdelingen bestaan uit een- en enkele tweepersoonskamers. Per twee kamers wordt een badkamer gedeeld. Per verdieping zal een aparte balie komen. Per verdieping zullen tussendeuren worden aangebracht, die te openen zijn met een magneetkaart, zodat elke afdeling afzonderlijk afsluitbaar is. Per verdieping zijn ook voorzieningen voor de medewerkers aanwezig, zoals een koffiekamer met koffie- en theefaciliteiten en toiletten. Voor de keukens voor de patiënten zijn de afdelingen afhankelijk van de ziekenhuiskeuken. De afdelingen die worden gehuurd door plaatselijke verzorgings- en verplegingstehuizen nemen het eten voor hun patiënten dus af van het ziekenhuis.

Van de 'verpleegtoren' (rode gebouw) komen ook twee directe verbindingen met de poliklinieken in de 'kantoortoren' (grijze gebouw) in de vorm van loopbruggen. Deze twee loopbruggen verbinden respectievelijk de eerste verdiepingen en tweede verdiepingen van beide gebouwen met elkaar. Zo is er een eenvoudige en snelle verbinding van de poliklinieken naar de verpleegafdelingen en vice versa.

Onder in de verpleegtoren bevindt zich een restaurant, dat zal worden verhuurd aan een cateraar. Het restaurant bevindt zich in een open ruimte en is niet afzonderlijk afsluitbaar. Via het restaurant kan men doorlopen naar het ziekenhuis, of naar de verpleegafdelingen erboven. Het restaurant beschikt niet over eigen toiletten; zowel medewerkers als bezoekers van het restaurant zijn aangewezen op de toiletten van het ziekenhuis, die zich in dezelfde open ruimte op de begane grond bevinden.

Parkeerruimte

Tevens zal er nog parkeerruimte gebouwd worden (niet op de kaart). Er komt een ondergrondse fietsenstalling op het terrein van het ziekenhuis. Ook wordt er een parkeergarage gebouwd, die parkeerruimte zal bieden aan de bezoekers van zowel het gezondheidspark, als het naastgelegen sportpark en de nog te bouwen winkels en woningen tussen het gezondheidspark en het sportpark in. De exploitatie van de parkeergarage zal door de gemeente worden gegund aan een parkeerbedrijf.

4.3.2. Objectafbakening

Eigendomsgrenzen

Allereerst moeten er eigendomsgrenzen worden getrokken. Het oude ziekenhuis is in eigendom bij de Stichting Ziekenhuis (SZ) en het nieuwbouwcomplex is in eigendom bij Ziekenhuis Vastgoed (ZV). Dit betekent dat er ten minste twee eigendommen kunnen worden onderscheiden. Naast de gebouwde eigendommen zal een deel van de percelen onbebouwd zijn, waardoor er ook ongebouwde eigendommen te onderscheiden zijn.

Gebruiksgrenzen/zelfstandige gedeelten

Vervolgens moeten er gebruiksgrenzen worden getrokken. ZV gaat alle delen van het nieuwbouwcomplex verhuren; deels aan het ziekenhuis en deels aan derden. Dit geeft aan, dat er zeer waarschijnlijk zelfstandig bruikbare gedeelten zijn af te scheiden van het gebouwde eigendom van ZV.

Uit de onder 4.2.1 besproken jurisprudentie blijkt, dat voor het oordeel dat sprake is van een zelfstandig gedeelte noodzakelijk is, dat het deel is voorzien van de voor een afzonderlijk gebruik wezenlijke voorzieningen én dat het deel zodanig afsluitbaar is dat het daardoor wordt afgescheiden van de overige gedeelten van het gebouw. In paragraaf 4.3.1 is besproken welke voorzieningen aanwezig zijn in de diverse delen van het nieuwbouwcomplex en of de delen afsluitbaar zijn. In het navolgende zal worden beoordeeld welke delen kwalificeren als zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ.

GGD (paarse gedeelte)

Dit deel is een zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ. Het is zelfstandig bruikbaar voor de doeleinden van de GGD, omdat alle daarvoor noodzakelijke voorzieningen aanwezig zijn. Bovendien is dit deel afzonderlijk afsluitbaar.

X Ziekenhuis

Dit deel is een zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ. Het is zelfstandig bruikbaar voor de doeleinden van X Ziekenhuis, omdat alle daarvoor noodzakelijke voorzieningen aanwezig zijn. Bovendien is dit deel afzonderlijk afsluitbaar.

Y College

Dit deel is een zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ. Het deel is zelfstandig bruikbaar voor schooldoeleinden, omdat alle daarvoor noodzakelijke voorzieningen aanwezig zijn. Bovendien is dit deel afzonderlijk afsluitbaar.

SEH/HAP

Dit deel is geen zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ. Het deel is niet afzonderlijk afsluitbaar. Het is, vanwege het concept van integrale zorg, openbaar toegankelijk en verbonden met overige afdelingen ziekenhuis. Voorzieningen, zoals toiletten en koffie- en theefaciliteiten worden gedeeld met de spoedeisende hulp in dezelfde ruimte.

Gezien de uitspraak van Hof Den Haag van 9 maart 2005¹⁹ (zie § 4.2.1) zou men zich kunnen afvragen of de huisartsenpost wellicht toch is aan te merken als zelfstandig gedeelte, omdat de afzonderlijke behandelkamers afsluitbaar zijn. De feiten en omstandigheden van deze casus zijn echter anders dan de onderhavige. Zo was in de casus van Hof Den Haag een gehele verdieping bij één gebruiker in gebruik en was het gezien de indeling van dat kantoor niet waarschijnlijk dat die verdieping door meerdere gebruikers zou worden gebruikt. In het onderhavige geval is de ruimte zodanig ingericht, dat deze juist wel bij meerdere gebruikers in gebruik is. Dit past immers in het concept van integrale zorg. In de casus van Hof Den Haag waren de toilet- en keukenfaciliteiten enkel in gebruik bij de gebruikers van die afdeling, terwijl in het onderhavige geval die faciliteiten gedeeld worden met de medewerkers en patiënten van de spoedeisende hulp. Ook de balie wordt in voorkomende gevallen gedeeld met de spoedeisende hulp. Gezien de verschillen tussen de casus van Hof Den Haag en het onderhavige geval en gezien het feit dat Hof Den Haag de genoemde omstandigheden van doorslaggevende betekenis heeft geacht voor zijn oordeel, kan worden geconcludeerd dat in het onderhavige geval geen sprake is van een zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ.

Kantoortoren

De kantoorafdelingen zijn per verdieping aan te merken als zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ. De kantoorverdiepingen zijn afzonderlijk afsluitbaar en beschikken over eigen voorzieningen die nodig zijn voor de kantoorfunctie (zoals toiletten en koffie- en theefaciliteiten). Bovendien beschikken ze over eigen brievenbussen en een gezamenlijk trappenhuis dat is afgesloten van het ziekenhuis. Elke kantoorverdieping is dus een zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ. Indien er twee of meer verdiepingen bij dezelfde (rechts)persoon in gebruik zijn, kunnen hiervan vervolgens samenstellen worden gevormd (zie onder 'samenstellen').

Verpleegtoren

De verpleegafdelingen in de verpleegtoren worden per verdieping verhuurd. Elke verdieping is afzonderlijk afsluitbaar middels deuren met magneetkaarten. De volgende voor de verpleging benodigde voorzieningen zijn aanwezig: balie/receptie, kamers met badkamer, personeelskamer en toiletten. Voor de keuken zijn de verpleegafdelingen afhankelijk van de ziekenhuiskeuken.

De vraag is, of een eigen keuken waarin maaltijden voor de patiënten worden bereid een voor de verpleegfunctie noodzakelijke voorziening is. Bij de beantwoording van deze vraag zijn de volgende feiten en omstandigheden in aanmerking genomen. In een verpleeghuis worden intensieve zorg en/of zware medische behandelingen geboden. De patiënt ligt (het grootste deel van de dag) in bed en wordt verpleegd. Dit in tegenstelling tot verzorgingstehuizen, waar de mensen hulp (bijvoorbeeld bij het wassen en aankleden) krijgen bij het zelfstandig wonen. De bewoners van verzorgingstehuizen kunnen in voorkomende gevallen nog zelf voor hun eigen eten zorgen, doordat er een klein keukentje aanwezig is in de kamer. Daarnaast kunnen de bewoners van verzorgingstehuizen vaak in de gezamenlijke ruimte de maaltijd nuttigen. In verpleeghuizen daarentegen wordt de voeding voor alle patiënten verzorgd door het verpleeghuis. De maaltijden worden op bed bij de patiënt gebracht. Daarbij is het niet ongebruikelijk dat de maaltijden voor de patiënten extern worden ingekocht. Er bestaan speciale cateraars die zulke diensten

¹⁹ Nrs. 04/03082 en 04/03083, *Belastingblad* 2005, p. 707.

aanbieden aan zorginstellingen voor verpleegzorg. Een eigen keuken is derhalve geen noodzakelijke voorziening om de verpleegfunctie uit te kunnen oefenen.

Gezien het voorgaande is elke verpleegverdieping in de verpleegtoren afzonderlijk afsluitbaar en beschikt deze ook over de voor de verpleegfunctie noodzakelijke voorzieningen, zodat elke verpleegverdieping is aan te merken als zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ. Indien er twee of meer verdiepingen aan hetzelfde particuliere verpleeghuis worden verhuurd, kunnen hiervan vervolgens samenstellen worden gevormd (zie onder '*samenstellen*').

Het restaurant op de begane grond van de verpleegtoren is niet aan te merken als zelfstandig gedeelte als bedoeld in artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ. Het restaurant is niet afzonderlijk afsluitbaar en beschikt niet over alle voor een restaurant noodzakelijke voorzieningen (zoals toiletten).

Overige ziekenhuisdelen

De overige delen die bij het ziekenhuis zelf in gebruik zijn, zoals de poliklinieken en de gangen tussen de verschillende delen van het ziekenhuis, zijn zeer waarschijnlijk aan te merken als onzelfstandige delen van het ziekenhuis. Ze zijn openbaar toegankelijk en niet afsluitbaar ten opzichte van elkaar. Bovendien worden voorzieningen, zoals toiletten en koffiekamers, gedeeld.

Mochten enkele delen die bij het ziekenhuis zelf in gebruik zijn toch als zelfstandige gedeelten kunnen worden aangemerkt, dan heeft dit geen effect op de uiteindelijke objectafbakening, omdat deze gedeelten dan een samenstel zouden vormen met de rest van het ziekenhuis. Om deze reden zijn de ziekenhuisdelen niet verder onderzocht op zelfstandigheid in de zin van artikel 16, aanhef en onder c, van de Wet WOZ.

Ditzelfde geldt voor mogelijk bestaande ongebouwde eigendommen (onbebouwde grond), omdat deze een samenstel zullen vormen met ofwel het oude ziekenhuis (in eigendom en gebruik bij SZ), ofwel het nieuwe ziekenhuis (in eigendom bij ZV en in gebruik bij SZ). Zie voor het vormen van samenstellen tevens hieronder.

Tussenconclusie: aantal objecten

Gezien het voorgaande, zijn er tot nu toe 19 objecten te onderscheiden, namelijk:

1. Gebouwd eigendom: oud ziekenhuis, in eigendom bij SZ;
2. Gebouwd eigendom: nieuwbouwcomplex, in eigendom bij ZV;
3. Zelfstandig gedeelte (GGD): in eigendom bij ZV en in gebruik bij de GGD;
4. Zelfstandig gedeelte (X Ziekenhuis): in eigendom bij ZV en in gebruik bij X Ziekenhuis;
5. Zelfstandig gedeelte (Y College): in eigendom bij ZV en in gebruik bij het Y College;
6. 8 zelfstandig gedeelten (kantoorverdiepingen in kantoorstoren): in eigendom bij ZV en in gebruik bij SZ;
7. 6 zelfstandige gedeelten (verpleegafdelingen in verpleegtoren): in eigendom bij ZV en in gebruik bij SZ en twee particuliere verpleeginstellingen.

Samenstellen

Tot slot moeten van het tot nu toe afgebakende aantal objecten nog samenstellen worden gevormd. Uit de jurisprudentie besproken onder 4.2.2 blijkt, dat van gebouwde eigendommen, ongebouwde eigendommen en/of zelfstandige gedeelten samenstellen gevormd kunnen worden, indien deze bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en deze, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren.

Van de twee gebouwde eigendommen, het oude ziekenhuis (nr. 1) en het nieuwe ziekenhuis (nr. 2), kan geen samenstel gevormd worden, omdat deze eigendommen niet dezelfde eigenaar hebben.

Van de zelfstandige gedeelten onder nummers 3, 4 en 5 kunnen geen samenstellen gevormd worden met andere gedeelten of eigendommen, omdat deze niet bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn. Ze zijn verhuurd aan verschillende gebruikers, namelijk aan de GGD, aan X Ziekenhuis en aan het Y College.

Van de zelfstandige gedeelten onder nummer 6 kan een samenstel gevormd worden met het gebouwde eigendom onder nummer 2. De kantoorverdiepingen zijn in gebruik bij het ziekenhuis, net als het gebouwde eigendom. Ook behoren deze verdiepingen naar de omstandigheden bij de rest van het ziekenhuis. De kantoren vormen immers één organisatorisch geheel, één functionele eenheid met de kliniek.

Van de zelfstandige gedeelten onder nummer 7 kan deels een samenstel gevormd worden met het gebouwde eigendom onder nummer 2. De verpleegafdeling van het ziekenhuis zelf is in gebruik bij het ziekenhuis, net als het gebouwde eigendom. Ook behoren deze afdeling en de rest van het ziekenhuis naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar. De verpleegafdeling vormt namelijk één organisatorisch geheel, één functionele eenheid met de kliniek. De verpleegafdelingen die verhuurd worden aan particuliere verpleeginstellingen kunnen geen samenstel vormen met de rest van het ziekenhuis, omdat ze niet door dezelfde belastingplichtige gebruikt worden. Immers, ze worden verhuurd aan derden en zijn niet in gebruik bij het ziekenhuis. Wel kan van twee of meer verpleegverdiepingen die aan hetzelfde particuliere verpleeghuis worden verhuurd een samenstel gevormd worden. In de huidige planning zullen 2 verdiepingen worden verhuurd aan verpleeghuis A en 2 aan verpleeghuis B. Van de 2 verdiepingen die door A zullen worden gebruikt kan een samenstel worden gevormd en van de 2 verdiepingen die door B zullen worden gebruikt kan eveneens een samenstel worden gevormd.

4.3.3. Conclusie WOZ-objectafbakening

Gezien het voorgaande kunnen 7 WOZ-objecten worden onderscheiden, namelijk:

1. Oud ziekenhuis: in eigendom en gebruik bij SZ;
2. Zelfstandig gedeelte (GGD): in eigendom bij ZV en in gebruik bij de GGD;
3. Zelfstandig gedeelte (X Ziekenhuis): in eigendom bij ZV en in gebruik bij X Ziekenhuis;
4. Zelfstandig gedeelte (Y College): in eigendom bij ZV en in gebruik bij het Y College;
5. Zelfstandig gedeelte (verpleegafdeling(en) in verpleegtoren): in eigendom bij ZV en in gebruik bij particuliere verpleeginstelling A.
6. Zelfstandig gedeelte (verpleegafdeling(en) in verpleegtoren): in eigendom bij ZV en in gebruik bij particuliere verpleeginstelling B.
7. Nieuw ziekenhuis met diverse onzelfstandige delen en samenstel met diverse zelfstandige gedeelten (nl. kantoorverdiepingen in kantoortoren en verpleegafdelingen in verpleegtoren): in eigendom bij ZV en in gebruik bij SZ.

Bovenstaande WOZ-objectafbakening is gemaakt op basis van door het ziekenhuis aangeleverde informatie. Bij andere feiten en omstandigheden kan de WOZ-objectafbakening afwijken van het voorgaande.

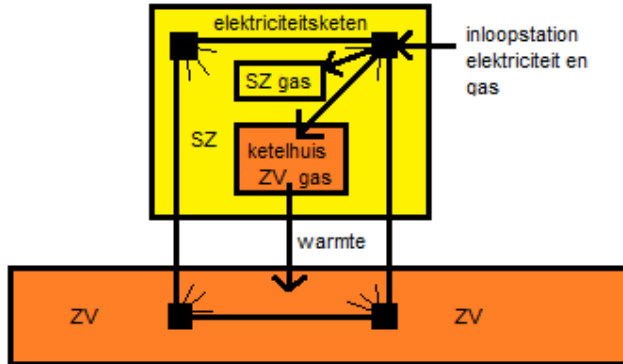
5. Energiebelasting

Het Rijk heft belasting over de levering van energie, de zogenaamde energiebelasting. De energiebelasting wordt geheven van de leverancier van de energie, maar deze leverancier berekent de belasting door aan zijn afnemers.

In de regeling van de energiebelasting²⁰ wordt aangesloten bij de WOZ-objectafbakening. De WOZ-objectafbakening heeft daarmee invloed op de hoogte van de energiebelasting. Het ziekenhuis wil graag inzicht hebben in de gevolgen van de nieuwbouw op de (hoogte van de) energiebelasting en heeft zich daarom gewend tot de gemeente. In opdracht van de laatste heeft het ESBL de vragen genoemd in § 3 onderzocht.

In het navolgende wordt allereerst ingegaan op de wijze waarop de energie binnen het ziekenhuiscomplex wordt (door)geleverd, vervolgens op de algemene regels van de energiebelasting, daarna op het begrip aansluiting en de samenhang met de WOZ-objectafbakening en tenslotte op de praktische uitvoering van de energiebelasting en eventuele bijzonderheden.

5.1. Situatie ziekenhuis



De elektriciteit en het gas wordt door de energieleverancier aan het ziekenhuis geleverd via het inloopstation, dat zich bevindt in het oude ziekenhuis. Van daaruit wordt het gas doorgevoerd naar enerzijds het gasstation van het oude ziekenhuis (SZ) en anderzijds het ketelhuis van Ziekenhuis Vastgoed (ZV). Het ketelhuis van ZV bevindt zich in een gebouwtje op het dak van het oude ziekenhuis (SZ), maar is in eigendom bij ZV. In het ketelhuis wordt het gas omgezet in warmte en de warmte wordt vanuit het ketelhuis vervoerd naar alle delen van het nieuwe ziekenhuis, ook de te verhuren delen.

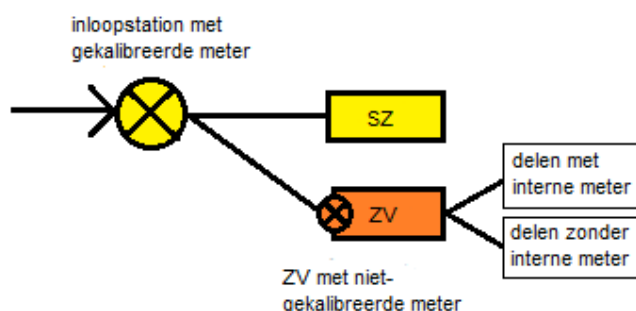
De elektriciteit die binnenkomt in het inloopstation, wordt via een keten van vier stations doorgeleverd binnen het oude en nieuwe ziekenhuis.

Er is één centrale elektriciteit- en gasmeter aanwezig, namelijk in het inloopstation, daar waar de elektriciteit en gas binnenkomt. Deze meter is gekalibreerd door het meetbedrijf. Dit meetbedrijf valideert de meetgegevens en stuurt de meterstanden door naar de netbeheerder en de energieleverancier. Het verbruik van gas en elektriciteit door (alle delen van) het ziekenhuis wordt via deze meterstanden afgerekend met de energieleverancier.

Verder is er nog een gasmeter aanwezig in het ketelhuis van ZV. Deze meter is niet gekalibreerd door het meetbedrijf, maar is een interne meter van het ziekenhuis. Ook zijn er niet-gekalibreerde elektriciteitsmeters aanwezig in het nieuwe ziekenhuis (ZV) en zijn delen.

²⁰ Hoofdstuk VI van de Wet belastingen op milieugrondslag.

Hieronder is e.e.a. schematisch weergegeven:



Het verbruik van energie binnen de delen van het ziekenhuis (SZ, ZV en verhuurde delen) wordt onderling verrekend. Bij sommige delen is een meter aanwezig, zodat de verbruikte energie kan worden gemeten, bij andere delen is geen meter aanwezig en wordt de verbruikte energie op basis van afzonderlijke afspraken/contracten verrekend.

5.2. Energiebelasting algemeen

In artikel 48, eerste lid, Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm) is het volgende bepaald:

Onder de naam energiebelasting wordt een belasting geheven op aardgas en elektriciteit.

Aardgas is in artikel 47, eerste lid, onderdeel m, van de Wbm gedefinieerd als: producten van de GN-codes 2711 11 00 en 2711 21 00. Elektriciteit is in hetzelfde artikel, onderdeel n, gedefinieerd als: elektrische energie van de GN-code 2716. Deze GN-codes zijn overgenomen uit de Europese Verordening met nummer 2658/87.²¹

In paragraaf 5.2.1. zal kort worden ingegaan op de essentialia van de belasting op elektriciteit en in paragraaf 5.2.2. zal kort worden ingegaan op de essentialia van de belasting op aardgas. In paragraaf 5.2.3. zal worden ingegaan op de doorlevering van elektriciteit en aardgas.

5.2.1. Elektriciteit

Belastbaar feit

Het belastbare feit voor de belasting op elektriciteit is de levering van elektriciteit via een aansluiting.²²

Belastingplichtige

De belastingplichtige is degene die de levering verricht.²³ Dat is dus het elektriciteitsbedrijf. Die zal de belasting evenwel doorberekenen aan de klant.

Heffingsmaatstaf en tarief

De heffingsmaatstaf is het aantal eenheden energie-inhoud, uitgedrukt in kWh.²⁴ Het tarief²⁵ is degressief. De belasting wordt berekend over een gebruiksperiode van 12 maanden. Tot 10.000

²¹ Zie artikel 2, eerste lid, onderdeel c, van de Wbm.

²² Artikel 50, eerste lid van de Wbm.

²³ Artikel 53, eerste lid van de Wbm.

²⁴ Artikel 55 van de Wbm.

²⁵ Artikel 59, eerste lid, onderdeel c van de Wbm.

kWh geldt een tarief van € 0,1114, tussen 10.000 en 50.000 kWh geldt een tarief van € 0,0406, tussen 50.000 en 10.000.000 kWh geldt een tarief van € 0,0108 en boven de 10.000.000 kWh geldt een tarief van € 0,0010 voor niet-zakelijk gebruik en een tarief van € 0,0005 voor zakelijk gebruik. Het tarief werkt net als het schijvensysteem in de IB. Bij een levering van 60.000 kWh geldt voor de eerste 10.000 kWh het tarief van € 0,1114, voor het gedeelte tussen de 10.000 en de 50.000 kWh het tarief van € 0,0406 en voor de 10.000 kWh boven de 50.000 kWh het tarief van € 0,0108. In dit voorbeeld bedraagt de energiebelasting dus € 2.846 (€ 1.114 + € 1.624 + € 108).

Indien de verkrijger van de elektriciteit ook zelf energie opwekt (bijv. via zonnepanelen) en deze teruglevert aan het elektriciteitsnet, dan moet als heffingsmaatstaf het positieve saldo van de geleverde energie minus de teruggeleverde energie gehanteerd worden.²⁶

Belastingverminderingen/vrijstellingen

Er is een aantal belastingverminderingen en vrijstellingen opgenomen in de wet. Er is een standaard belastingvermindering voor niet-woningen van € 119,62.²⁷ De reden hiervan is, dat men ervan uitgaat dat een minimaal verbruik nodig is, waarop de gebruiker geen invloed kan uitoefenen. De wetgever vond het onredelijk om dit standaardverbruik te belasten. Boven dit standaard of minimale verbruik is het echter mogelijk om het energieverbruik te verminderen door bijvoorbeeld isolatiemaatregelen. De wetgever vond het daarom redelijk om de energiebelasting hierop van toepassing te laten zijn, om zo aan de gebruiker een financiële prikkel te geven om energiebesparende maatregelen te treffen.

Er bestaat nog een belastingvrijstellingsregeling voor energie-intensieve bedrijven die maatregelen nemen om de energie-efficiëntie te verbeteren.²⁸

Er bestaat een teruggaafregeling voor bedrijven die van verschillende leveranciers energie betrekken en daardoor 'duurder' uit zijn dan wanneer zij bij één leverancier de energie hadden betrokken.²⁹

Ook bestaat een teruggaafregeling voor het algemeen nut beogende en wetenschappelijke instellingen, maar hiervan zijn ziekenhuizen expliciet uitgezonderd.³⁰

Tot slot bestaat een teruggaafregeling ingeval sprake is van het zelf opwekken van energie in een hoog-rendement-installatie.³¹

5.2.2. Aardgas

Belastbaar feit

Het belastbare feit voor de belasting op aardgas is de levering van aardgas via een aansluiting aan de verbruiker, alsmede de levering van aardgas via een aansluiting aan de CNG-vulstation (auto-gas, wordt in het navolgende buiten beschouwing gelaten).

Belastingplichtige

De belastingplichtige is degene die de levering verricht.³² Dat is dus het energiebedrijf dat het aardgas levert.

Heffingsmaatstaf en tarief

De heffingsmaatstaf is het aantal eenheden brandstof, uitgedrukt in kubieke meter.³³ Net als bij de belasting op elektriciteit wordt de belasting op aardgas berekend per verbruiksperiode van

²⁶ Artikel 50, tweede lid van de Wbm.

²⁷ Artikel 63, eerste lid, onderdeel b van de Wbm.

²⁸ Artikel 65, eerste lid van de Wbm.

²⁹ Artikel 68 van de Wbm.

³⁰ Artikel 69 van de Wbm.

³¹ Artikel 70 van de Wbm.

³² Artikel 53, eerste lid van de Wbm.

³³ Artikel 55 van de Wbm.

12 maanden en is het tarief degressief. Tot en met 5000 m³ bedraagt het tarief € 0,1629, tussen 5000 en 170.000 m³ € 0,1411, tussen 170.000 en 1.000.000 m³ € 0,0391, tussen 1.000.000 en 10.000.000 m³ € 0,0124 en boven 10.000.000 m³ € 0,0116 voor niet-zakelijk gebruik en € 0,0082 voor zakelijk gebruik.³⁴

Bij een afwijkende verbrandingswaarde van het aardgas worden de tarieven naar evenredigheid verhoogd of verlaagd.³⁵

Er geldt nog een vast tarief van € 0,1629 per m³, indien sprake is van blokverwarming.³⁶

Belastingverminderingen/vrijstellingen

Ook voor de belasting op aardgas is een aantal belastingverminderingen en vrijstellingen opgenomen in de wet.

Zo geldt een teruggaafregeling bij gebruik van aardgas voor blokverwarming.³⁷ Daarnaast bestaat een teruggaafregeling voor bedrijven die van verschillende leveranciers energie betrekken en daardoor 'duurder' uit zijn dan wanneer zij bij één leverancier de energie hadden betrokken.³⁸ Ook bestaat een teruggaafregeling voor het algemeen nut beogende en wetenschappelijke instellingen, maar hiervan zijn ziekenhuizen expliciet uitgezonderd.³⁹ Tot slot bestaat een teruggaafregeling ingeval sprake is van het zelf opwekken van energie in een hoog-rendement-installatie.⁴⁰

5.2.3. Doorlevering van energie

Het is de bedoeling van de wetgever geweest, dat de heffing van energiebelasting plaatsvindt in de laatste schakel, dat wil zeggen ter zake van de levering aan de eindverbruiker van de energie. In de Nota naar aanleiding van het verslag bij de wijziging van de Wbm antwoordt de Staatssecretaris van Financiën op vragen uit de Tweede Kamer:

*'In de energiebelasting is de leverancier die aan de eindverbruiker levert belastingplichtig, opdat de heffing plaatsvindt in de laatste schakel. In de meeste gevallen is het energiedistributiebedrijf de leverancier die aan de eindverbruiker levert. Indien zich echter de situatie voordoet dat een verbruiker (een deel van) het aardgas dat aan hem door het energiedistributiebedrijf is geleverd doorlevert via zijn eigen net, dan wordt die verbruiker de leverancier aan de eindverbruiker en derhalve de belastingplichtige. Er is op dat moment sprake van een particulier net, waarbij de belastingplicht bij deze doorleverancier komt te liggen. De belastingplicht verschuift van de voorlaatste schakel (het energiedistributiebedrijf) naar de laatste schakel (de doorleverancier).'*⁴¹

Deze verschuiving van de belastingplicht wordt bewerkstelligd door artikel 50, derde lid, van de Wbm:

Indien de levering van aardgas of elektriciteit via een aansluiting wordt verricht aan een organisatorische eenheid die zich bezighoudt met het leveren van aardgas of elektriciteit dan wel aan een verbruiker die op zijn beurt het geleverde product geheel of gedeeltelijk via een aansluiting levert aan een verbruiker, wordt eerstgenoemde levering niet aangemerkt als een levering als bedoeld in het eerste lid.

³⁴ Artikel 59, eerste lid, onderdeel a van de Wbm.

³⁵ Artikel 59, tweede lid van de Wbm.

³⁶ Artikel 59, derde lid van de Wbm.

³⁷ Artikel 67 van de Wbm.

³⁸ Artikel 68 van de Wbm.

³⁹ Artikel 69 van de Wbm.

⁴⁰ Artikel 70 van de Wbm.

⁴¹ Kamerstukken II 2006/07, 30 887, nr. 7, p. 11.

Indien het ziekenhuis van de energieleverancier energie geleverd krijgt via een aansluiting en het ziekenhuis deze energie vervolgens doorlevert via een aansluiting aan andere verbruikers, wordt de levering door het energiebedrijf niet belast, maar kan de doorlevering worden belast met energiebelasting. Met andere woorden: dan wordt het ziekenhuis zelf belastingplichtig voor de energiebelasting ter zake van de doorlevering van energie via een aansluiting aan de verbruiker.

Tevens is de doorleverancier belastingplichtig voor het eigen gebruik van energie. Dit is geregeld in artikel 50, vierde lid, onderdeel c, van de Wbm:

Als een levering als bedoeld in het eerste lid wordt mede aangemerkt het verbruik van aardgas en elektriciteit, indien het verbruik betreft door degene die leveringen via een aansluiting aan de verbruiker verricht.

Dit betekent, dat indien sprake is van doorlevering van energie via het particuliere net van het ziekenhuis, SZ belastingplichtig wordt voor de energiebelasting ter zake van de doorlevering van energie aan de eindverbruikers (zoals ZV, Y College en GGD) alsmede ter zake van het eigen verbruik van energie.

Administratieve verplichtingen doorleverancier

Bij de heffing van energiebelasting ter zake van de doorlevering van energie gelden nog aanvullende administratieve verplichtingen.⁴² De houder van een particulier net (die de energie doorlevert aan de eindverbruiker) moet aan de leverancier van wie hij de energie betreft jaarlijks een verklaring overleggen, waaruit blijkt dat hij de energie doorlevert en voor die leveringen energiebelasting is verschuldigd. Zonder die verklaring mag de leverancier de energie namelijk niet onbelast leveren aan de doorleverancier.

Welke gegevens in de verklaring moeten worden opgenomen staat in artikel 16, tweede lid van de Uitvoeringsregeling Wbm:

De verklaring, bedoeld in het eerste lid, wordt ondertekend en bevat ten minste:

- a. de dagtekening;
- b. naam en adres van degene die op zijn beurt leveringen via een aansluiting aan de verbruiker verricht;
- c. naam en adres van de leverancier;
- d. de hoeveelheid aardgas of elektriciteit waarop de uitzondering betrekking heeft, en
- e. het kalenderjaar waarop de verklaring betrekking heeft.

De hoeveelheid energie die de leverancier aan de doorleverancier levert kan worden gemeten door een energiemeter op het punt waar de energie bij de doorleverancier binnenkomt.

Omdat de doorleverancier belastingplichtige wordt, moeten alle voor de belastingheffing relevante gegevens bij hem worden geregistreerd. Ook moet de doorleverancier meten hoeveel energie hij zelf gebruikt en hoeveel van de binnengekomen energie hij doorlevert aan eindverbruikers. Dit staat in artikel 16, derde lid, van de Uitvoeringsregeling Wbm:

Degene aan wie met toepassing van artikel 50, derde lid, van de wet aardgas of elektriciteit wordt geleverd, dient:

- a. zijn administratie zodanig in te richten dat daarin op overzichtelijke wijze de gegevens zijn opgenomen omtrent alle voor de heffing van de energiebelasting van belang zijnde bedrijfs-handelingen, en
- b. de hoeveelheid aardgas onderscheidenlijk elektriciteit te meten die wordt betrokken voor verbruik als bedoeld in artikel 50, vierde lid, onderdeel c, van de wet.

⁴² Deze zijn op basis van het zesde lid van artikel 50 Wbm vastgesteld in artikel 16 van de Uitvoeringsregeling Wbm.

Deze administratieve verplichtingen gelden bovenop de 'normale' administratieve verplichtingen van belastingplichten.⁴³

Conclusie doorlevering van energie

Bij doorlevering door het ziekenhuis aan andere verbruikers geldt gezien het hiervoor besprokene het volgende. Bij doorlevering via een aansluiting is het ziekenhuis belastingplichtig voor de doorlevering van de energie⁴⁴ en voor het eigen verbruik van energie⁴⁵.

5.3. Levering van energie via een aansluiting

De energiebelasting wordt geheven ter zake van de levering van elektriciteit en gas via een aansluiting.⁴⁶ Ook bij doorlevering wordt de energiebelasting geheven ter zake van de (door)levering van energie via een aansluiting.⁴⁷ Het begrip aansluiting is in artikel 47, aanhef en eerste lid, onder f Wbm gedefinieerd:

Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder aansluiting: een aansluiting van een in Nederland gelegen onroerende zaak als bedoeld in artikel 16, onderdelen a tot en met e, van de Wet waardering onroerende zaken op een Nederlands distributienet waaruit elektriciteit of aardgas aan de verbruiker wordt geleverd; een aansluiting kan bestaan uit een of meer leveringspunten.

Om te voldoen aan bovenstaande definitie bestaan derhalve twee vereisten. Er moet sprake zijn van een aansluiting van een onroerende zaak zoals afgebakend volgens de regels van de Wet WOZ (WOZ-object) en er moet sprake zijn van een aansluiting op een Nederlands distributienetwerk waaruit de energie aan de verbruiker wordt geleverd.

In het navolgende zullen beide wettelijke vereisten worden besproken. Vervolgens zal de plaatselijke situatie van het ziekenhuiscomplex worden uiteengezet, waarna zal worden geconcludeerd of sprake is van levering van energie via een (of meerdere) aansluiting(en) en zo ja, welke gevolgen dit heeft voor de heffing van energiebelasting.

5.3.1. Aansluiting van een WOZ-object

Zoals hiervoor vermeld volgt uit het eerste deel van de definitie van aansluiting, dat sprake moet zijn van een aansluiting van een in Nederland gelegen onroerende zaak als bedoeld in artikel 16, onderdelen a tot en met e, van de Wet waardering onroerende zaken.

Dit betekent dat wordt aangesloten bij de WOZ-objectafbakening. Tijdens de parlementaire behandeling is hierover overwogen:

*'Ook voor de energiebelasting is dit een bruikbare afbakening. In de meeste gevallen gaat het om woningen, waarbij er sprake is van één aansluiting op aardgas en één aansluiting op elektriciteit. Voor zakelijke gebruikers kan er per locatie sprake zijn van meer dan één leveringspunt van aardgas en elektriciteit. In dat geval kan op grond van de definitie voor de toepassing van de wet sprake zijn van één aansluiting.'*⁴⁸

⁴³ Zie artikel 71 van de Wbm en artikel 28 van de Uitvoeringsregeling Wbm. Zie ook § 5.4.

⁴⁴ Artikel 50, derde en eerste lid en artikel 53, eerste lid van de Wbm.

⁴⁵ Artikel 50, vierde lid, onderdeel c van de Wbm.

⁴⁶ Artikel 50, eerste lid van de Wbm.

⁴⁷ Artikel 50, derde lid van de Wbm.

⁴⁸ *Kamerstukken II 1994/95, 24 250, nr. 3, p. 37.*

De hoofdregel is dus, dat per WOZ-object één aansluiting bestaat voor de energiebelasting. Er kunnen weliswaar meerdere leveringspunten zijn per WOZ-object (zie slot van de definitie), maar voor de energiebelasting geldt dit als één aansluiting.

In verband met de degressieve tariefstelling, zullen bedrijven met meerdere losse gebouwen het liefst een zo groot mogelijk WOZ-object hebben, want hoe minder WOZ-objecten, hoe minder aansluitingen voor de energiebelasting en hoe meer voordeel van het degressieve tarief. Dit betekent, dat zij het liefst zo veel en zo groot mogelijke samenstellen zullen willen hebben. Voor het vormen van samenstellen geldt de regeling in de Wet WOZ.⁴⁹ De (zelfstandige gedeelten van) gebouwen zullen naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar moeten horen en bij dezelfde belastingplichtige in gebruik moeten zijn.

De staatssecretaris van Financiën heeft op 20 februari 2009 een besluit genomen, waarin hij ingaat op de complexbepaling.⁵⁰ Hierin benadrukt hij, dat de samenstelbepaling in de Wet WOZ gevolgd moet worden. Uit de jurisprudentie over deze samenstelbepaling volgt, wanneer er wel en wanneer er geen samenstel gevormd kan worden van losse gebouwen. De staatssecretaris stelt:

'Het gaat bij voorbeeld om een woning met schuur en tuin of een fabriekscomplex bestaande uit een kantoorgebouw, fabrieksruimte en een opslagterrein. Het is niet zo dat alle vestigingen binnen een provincie of binnen Nederland die behoren tot één concern als één onroerende zaak (en dus als één aansluiting) kunnen worden aangemerkt.'

Voor enkele bijzondere situaties heeft de staatssecretaris in zijn besluit beoordeeld of sprake is van één aansluiting, of van meerdere aansluitingen voor de energiebelasting. Het gaat daarbij om het rioolleidingstelsel voor de afvoer van afvalwater, het waterleidingstelsel, de stelsels van kabels en leidingen van kabelexploitanten, straatverlichting, telefooncellen en bushokjes en de levering van elektriciteit bij evenementen. Hoofddlijn is, dat als sprake is van een aaneengesloten stelsel van leidingen of kabels, waardoor producten als water, elektriciteit of andere signalen worden doorgegeven, dat de levering van elektriciteit voor het vervoer van deze producten door het leidingstelsel wordt aangemerkt als levering via één aansluiting. Installaties en gebouwen die niet worden gebruikt voor het vervoer van producten door het aaneengesloten stelsel van leidingen, worden aangemerkt als afzonderlijke onroerende zaken en de levering aan deze onroerende zaken geschiedt dus per afzonderlijke aansluiting(en).

De uitzonderingen of bijzondere situaties die de staatssecretaris in zijn besluit aanhaalt, zijn niet van toepassing op het ziekenhuis.

5.3.2. Aansluiting op een Nederlands distributienet

De onroerende zaak, die aldus volgens de regels van de Wet WOZ is afgebakend, moet volgens de definitie in artikel 47, eerste lid, onder f Wbm een aansluiting hebben op een Nederlands distributienet, van waaruit elektriciteit of aardgas aan de verbruiker wordt geleverd.

Het derde lid van artikel 47 Wbm geeft de definitie van distributienet:

Met betrekking tot elektriciteit wordt onder distributienet verstaan een net als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel i, van de Elektriciteitswet 1998, met uitzondering van een net als bedoeld in artikel 15, eerste lid, van de Elektriciteitswet 1998.

Artikel 1, aanhef en eerste lid, onder i Elektriciteitswet (hierna: Ew) luidt als volgt:

⁴⁹ Artikel 16, onder d, van de Wet WOZ, zie hoofdstuk 4.

⁵⁰ Besluit nr. CPP2009/120M, *Stcrt.* 2009, 40.

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder net: één of meer verbindingen voor het transport van elektriciteit en de daarmee verbonden transformator-, schakel-, verdeel- en onderstations en andere hulpmiddelen, behoudens voor zover deze verbindingen en hulpmiddelen liggen binnen de installatie van een producent of van een afnemer.

En het net bedoeld in artikel 15, eerste lid Ew betreft een net met een spanningsniveau van ten hoogste 0,4 kV en een verbruik van ten hoogste 0,1 GWh per jaar, waarvan een ander dan een leverancier of een netbeheerder een recht van gebruik heeft.

De vraag is, of de afzonderlijke afgebakende WOZ-objecten binnen het ziekenhuiscomplex een aansluiting hebben op een Nederlands distributienet als hiervoor omschreven. Het ziekenhuis (SZ) zelf heeft in ieder geval zo'n aansluiting, omdat de elektriciteit en het aardgas via het inloopstation wordt geleverd aan SZ door de energieleveranciers. Of de overige WOZ-objecten binnen het ziekenhuiscomplex een aansluiting hebben op een Nederlands distributienet, hangt af van het antwoord op de vraag of de interne elektriciteits- en gasketen binnen het ziekenhuiscomplex kwalificeert als distributienet of niet.

In dit kader is een recente brief van de minister van Financiën relevant. Op 1 april 2010 heeft de minister van Financiën namelijk een brief⁵¹ gestuurd aan de Vereniging van Institutionele Beleggers in Vastgoed Nederland (IVBN), waarin hij een standpunt inneemt over de belastingplicht voor energiebelasting van eigenaars/verhuurders van zogenaamde multitenantgebouwen. Dit zijn gebouwen waarin meerdere units worden verhuurd aan steeds wisselende huurders. Het energiebedrijf levert de energie aan de eigenaar/verhuurder van het gebouw, die de energie vervolgens intern doorlevert aan de huurders van de diverse units en hiervoor een forfaitair bedrag in rekening brengt.

Deze situatie is vergelijkbaar met de situatie van het nieuwbouwcomplex van het ziekenhuis. Immers, het energiebedrijf levert de energie aan SZ, die de energie vervolgens (via ZV) intern doorlevert aan de gebruikers/huurders van de diverse delen en gedeelten van het ziekenhuis. ZV brengt hiervoor als eigenaar/verhuurder van het complex een bedrag in rekening, forfaitair dan wel op basis van eigen meetgegevens.

IVBN heeft aan de minister gevraagd hoe e.e.a. beoordeeld moet worden in het kader van de belastingplicht voor de energiebelasting. In de brief gaat de minister in op de vraag of bij multitenantgebouwen sprake is van een levering aan de afzonderlijke huurders via een aansluiting op een Nederlands distributienet. De minister stelt:

"Zoals blijkt uit de memorie van toelichting bij deze bepaling (art. 15 lid 1 Ew, AM), zijn stelsels van verbindingen voor het transport van elektriciteit in beginsel slechts aan te merken als een distributienet, als voor het beheer daarvan een netbeheerder is aangewezen dan wel door de minister van Economische Zaken een ontheffing is verleend van de verplichting om voor het beheer ervan een netbeheerder aan te wijzen. Dit betekent dat in beginsel geen sprake is van een distributienet, als degene aan wie het stelsel toebehoort noch een netbeheerder heeft aangewezen, noch een ontheffing heeft verkregen van de verplichting om een netbeheerder aan te wijzen. Dit is naar mijn oordeel slechts anders, als de eigenaar weet of redelijkerwijs behoort te weten dat hij volgens het beleid van de NMa gehouden is een netbeheerder aan te wijzen, doch niet aan die verplichting voldoet. In dat geval kan de Belastingdienst het standpunt innemen, dat toch sprake is van een distributienet, hoewel feitelijk geen netbeheerder is aangewezen.

Op grond hiervan ben ik met betrekking tot multitenantgebouwen van oordeel, dat geen sprake is van belaste doorlevering als bedoeld in de energiebelasting, als de elektriciteit binnen het gebouw wordt getransporteerd door middel van een stelsel van verbindingen waarvoor te goeder trouw geen netbeheerder is aangewezen, terwijl evenmin een ontheffing is verleend van de verplichting om een

⁵¹ De brief heeft als kenmerk DGB/2010/2110 M.

netbeheerder aan te wijzen. In dat geval is de eigenaar/verhuurder niet belastingplichtig voor de energiebelasting (...).'

Als het interne net van het ziekenhuis voldoet aan de technische eisen van artikel 15, eerste lid Ew en te goeder trouw geen ontheffing is aangevraagd aan de minister van Economische Zaken voor het aanwijzen van een netbeheerder, is SZ dus niet belastingplichtig voor de doorlevering van energie.

In de brief stelt de minister van Financiën vervolgens:

'Als voor het stelsel van verbindingen binnen het gebouw ontheffing is verleend van de verplichting om een netbeheerder aan te wijzen, wordt de terbeschikkingstelling van elektriciteit aan de huurders aangemerkt als een belaste doorlevering als bedoeld in de energiebelasting. In dat geval is de eigenaar/verhuurder belastingplichtig, waarbij de tariefstaffel voor elk WOZ-object in het gebouw afzonderlijk doorlopen moet worden.'

Gezien het voorgaande kan het volgende geconcludeerd worden. In principe is de doorlevering van energie belast ingevolge artikel 50, derde lid, van de Wbm. Hierbij geldt echter de eis van een doorlevering via een aansluiting op een Nederlands distributienet. Van een belaste doorlevering via een aansluiting op een Nederlands distributienet is (bij uitzondering) geen sprake, indien het interne/particuliere net voldoet aan de technische eisen van artikel 15, eerste lid Ew én te goeder trouw geen ontheffing is aangevraagd aan de minister van Economische Zaken voor het aanwijzen van een netbeheerder. In dat geval is alleen de eerste levering, dat wil zeggen de levering van de energieleverancier aan de eigenaar/verhuurder van het gebouw, belast met energiebelasting. De energieleverancier draagt de energiebelasting af aan de Belastingdienst en berekent deze belasting via de energienota door aan zijn klant, de eigenaar/verhuurder van het gebouw. De eigenaar/verhuurder berekent op zijn beurt de kosten van de energie inclusief de energiebelasting desgewenst privaatrechtelijk door aan zijn huurders (via het huurcontract).

In alle andere gevallen is wel sprake van een belaste doorlevering. Indien het interne/particuliere net bijvoorbeeld niet voldoet aan de technische eisen van artikel 15, eerste lid, van de Ew en een netbeheerder aangewezen moet worden, of indien wel een ontheffing is gevraagd aan de minister van Economische Zaken, is de doorleverancier wel belastingplichtig voor de energiebelasting ter zake van de doorlevering. Hierbij wordt de energiebelasting berekend per afzonderlijk WOZ-object waaraan wordt doorgeleverd.

Overigens merkt de minister van Financiën in zijn brief nog op, dat de Elektriciteitswet 1998 zal worden gewijzigd in het kader van de implementatie van de derde (Europese) Energierichtlijn en dat in verband daarmee zal worden bezien of de regeling ten aanzien van de particuliere netten en de doorlevering van energie moet worden aangepast. Wellicht dat er op dit vlak dus nog wijzigingen worden doorgevoerd.

5.3.3. Conclusie (door)levering van energie via een aansluiting

De energiebelasting wordt geheven ter zake van de (door)levering van energie via een aansluiting.⁵²

Uit de definitie van aansluiting⁵³ blijkt, dat er sprake moet zijn van:

- a. een aansluiting van een onroerende zaak zoals afgebakend volgens de regels van de Wet WOZ (WOZ-object); en
- b. een aansluiting op een Nederlands distributienetwerk waaruit de energie aan de gebruiker wordt geleverd.

⁵² Artikel 50, eerste en derde lid van de Wbm.

⁵³ Artikel 47, aanhef en eerste lid, onderdeel f van de Wbm.

In het vorige hoofdstuk is uitgebreid ingegaan op de WOZ-objectafbakening van het nieuwbouwcomplex. Hierin is geconcludeerd dat er 7 afzonderlijke WOZ-objecten bestaan. SZ, dat de energie geleverd krijgt van de energieleverancier via het inloopstation, gebruikt de energie deels zelf en levert de rest door aan de overige 6 WOZ-objecten via een intern netwerk, dat deels in eigendom en gebruik is van ZV. ZV verzorgt (in haar hoedanigheid als verhuurder) de interne verrekening van de energiekosten met de huurders van de verschillende gedeelten van het ziekenhuis.

Indien het interne netwerk van het ziekenhuis kwalificeert als Nederlands distributienetwerk, is SZ belastingplichtig voor de doorlevering van energie aan 6 WOZ-objecten en voor het eigen gebruik van energie (zie §5.2.3.).

Indien het interne netwerk van het ziekenhuis niet kwalificeert als Nederlands distributienetwerk, en dat is het geval indien wordt voldaan aan de technische voorwaarden van artikel 15, eerste lid, van de Ew en SZ te goeder trouw geen ontheffing heeft gevraagd aan de minister van Economische Zaken voor de aanwijzing van een netbeheerder (zie §5.3.2.), is de energieleverancier belastingplichtig voor de levering van energie aan SZ en kan SZ de energiekosten intern verrekenen zoals nu reeds gebruikelijk. Er ontstaat dan voor SZ geen belastingplicht voor de energiebelasting.

5.4. Heffing in de praktijk

Wijze van heffing

De verschuldigde energiebelasting moet op aangifte worden voldaan.⁵⁴ Voor belastingen op aangifte gelden de algemene regels van hoofdstuk IV van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR).

In artikel 56 van de Wbm is bepaald wanneer de energiebelasting verschuldigd wordt. Dit is kort gezegd op het moment van uitreiken van een voorschotnota of eindfactuur aan de eindverbruiker. De energiebelasting moet volgens artikel 19 van de AWR dan binnen één maand na het uitreiken van die factuur worden voldaan aan de Rijksbelastingdienst. Indien gebruik gemaakt wordt van voorschotnota's en een daarop volgende eindafrekening, kan bij de eindafrekening blijken dat te veel of te weinig energiebelasting is voldaan. De te veel betaalde belasting kan dan worden teruggevraagd en de te weinig betaalde belasting moet worden bijbetaald aan de Rijksbelastingdienst.

De belastingplichtige is zelf verantwoordelijk voor het doen van aangifte en de voldoening van de belasting. Indien de belastingplichtige niet aan deze verplichting voldoet, kan de belasting worden nageheven⁵⁵, eventueel met oplegging van een bestuurlijke boete.

Administratieve verplichtingen belastingplichtige

De belastingplichtige heeft op grond van artikel 71 van de Wbm een administratieplicht:

1. De belastingplichtigen, bedoeld in artikel 53, eerste en tweede lid, voeren een administratie waaruit duidelijk alle gegevens blijken die voor de heffing van de belasting van belang kunnen zijn.
2. Bij regeling van Onze Minister worden regels gesteld omtrent de wijze waarop aan de in het eerste lid bedoelde verplichting wordt voldaan.
3. (...).

⁵⁴ Artikel 89 van de Wbm.

⁵⁵ Artikel 20 van de AWR.

In artikel 28 van de Uitvoeringsregeling Wbm is nader uitgewerkt wat onder die administratieplicht valt. Het eerste lid luidt als volgt:

- De administratie van de belastingplichtige, bedoeld in artikel 53, eerste lid, van de wet, dient zodanig te zijn ingericht dat daarin op overzichtelijke wijze de gegevens zijn opgenomen met betrekking tot:
- a. de hoeveelheden aardgas en elektriciteit die zijn geleverd;
 - b. de opbouw van de voorschotbedragen;
 - c. de herleiding van de voorschotbedragen naar de hoeveelheden aardgas en elektriciteit;
 - d. de belasting begrepen in voorschotnota's en voorschotbedragen;
 - e. de belasting begrepen in eindfacturen;
 - f. de belasting begrepen in facturen;
 - g. het aantal aansluitingen voor aardgas en elektriciteit;
 - h. de periode van aansluiting;
 - i. het aantal malen dat de belastingvermindering is toegepast;
 - j. de evenredige toedeling van belastingverminderingen bij afwijkende verbruiksperiodes;
 - k. het eigen verbruik;
 - l. de contracten ten aanzien van de onbemeterde aansluitingen;
 - m. de toepassing van artikel 50, derde lid, van de wet;
 - n. de toepassing van de tarieven, bedoeld in artikel 59, eerste lid, van de wet;
 - o. de toepassing van de tarieven, bedoeld in artikel 60, eerste lid, van de wet;
 - p. de toepassing van de vrijstellingen, bedoeld in artikel 64, van de wet.

De administratieve verplichtingen genoemd in artikel 28 Uitvoeringsregeling Wbm gelden gezien de aanhef voor de (door)leverancier die de energie via een aansluiting levert aan de eindgebruiker.

Voor de doorleverancier gelden nog extra administratieve verplichtingen ingevolge artikel 50, zesde lid, van de Wbm juncto artikel 16 van de Uitvoeringsregeling Wbm. Dit betreft gegevens over de doorlevering en over het eigen verbruik. Zie hiervoor paragraaf 5.2.3.

Bovenstaande administratieve verplichtingen zijn in het leven geroepen ten behoeve van een juiste belastingheffing. De belastingplichtige moet de energiebelasting zelf aangeven en voldoen aan de Rijksbelastingdienst. Uit de administratie moet blijken de betaalde bedragen aan energiebelasting juist zijn berekend.

6. Overige juridische gevolgen energievoorziening

6.1. Vergunningplicht en aanwijzen netbeheerder bij levering energie

De vraag of het interne energienet van het ziekenhuis kwalificeert als Nederlands distributienet is niet alleen van belang voor de belastingplicht voor de energiebelasting. Indien namelijk sprake is van een Nederlands distributienet, mag in principe geen energie geleverd worden zonder een vergunning. Artikel 95a, eerste lid, van de Ew luidt als volgt:

Het is verboden zonder vergunning elektriciteit te leveren aan afnemers die beschikken over een aansluiting op een net met een totale maximale doorlaatwaarde van ten hoogste 3*80 A.

Op de vergunningplicht bestaat een aantal wettelijke uitzonderingen. In dit kader is de uitzondering van artikel 95a, tweede lid, aanhef en onder d, van de Ew relevant:

Het verbod geldt niet ten aanzien van het leveren van elektriciteit: indien de elektriciteit anders dan bedrijfsmatig wordt geleverd overeenkomstig bij ministeriële regels te stellen regels.

De in dit artikel genoemde ministeriële regeling is vastgesteld en heet 'Regeling niet-bedrijfsmatige levering aan kleinverbruikers Elektriciteitswet 1998'. In artikel 2 van deze regeling is de hierboven vermelde uitzondering nader uitgewerkt. Dit artikel luidt:

Overeenkomstig artikel 95a, tweede lid, onderdeel d, van de wet wordt elektriciteit anders dan bedrijfsmatig geleverd indien:

- a. De leverancier niet het recht van gebruik heeft van een net, dan wel de leverancier op grond van artikel 15, eerste of tweede lid, van de wet vrijgesteld onderscheidelijk ontheven is van de plicht een netbeheerder aan te wijzen;
- b. De levering van elektriciteit in het geheel van de onderneming van de leverancier van ondergeschikte betekenis is, dan wel de levering van elektriciteit een onlosmakelijk onderdeel vormt van de handelingen, anders dan het leveren van elektriciteit, die de onderneming van de leverancier verricht, en
- c. De leverancier reeds op 29 juli 1998 elektriciteit leverde aan beschermde afnemers, dan wel de leverancier aan niet meer dan vijftien kleinverbruikers in totaal niet meer dan 0,25 GWh per jaar levert.

Zo'n zelfde regeling is getroffen voor de levering van gas in artikel 4 van de Uitvoeringsregeling Gaswet.

Onder deze cumulatieve voorwaarden is geen vergunning nodig voor het niet-bedrijfsmatig leveren van energie aan kleinverbruikers. Indien de uitzondering niet geldt, is wel een vergunning nodig. In dat geval gaan er ook eisen gelden ten aanzien van de continuïteit en kwaliteit van levering.

Behalve de vergunningplicht, moet degene aan wie het net toebehoort ook een netbeheerder aanwijzen ingevolge artikel 10, derde lid, van de Ew. Deze netbeheerder heeft op grond van de Ew diverse wettelijke taken en verantwoordelijkheden gekregen, onder meer op het gebied van onderhoud en veiligheid van het net. Ook op de plicht een netbeheerder aan te wijzen bestaan wettelijke uitzonderingen. In artikel 15, eerste lid, van de Ew is een vrijstelling opgenomen en in het tweede lid is bepaald dat aan de minister van Economische Zaken ontheffing kan worden gevraagd.

Artikel 15, eerste en tweede lid, van de Ew luidt als volgt:

1. Het gebod, bedoeld in artikel 10, derde lid, geldt niet voor zover het een net betreft met een spanningsniveau van ten hoogste 0,4 kV en een verbruik van ten hoogste 0,1 GWh per jaar, en een ander dan een leverancier of een netbeheerder een recht van gebruik heeft van dat net.
2. Onze Minister kan op diens aanvraag aan degene aan wie een ander net dan het landelijk hoogspanningsnet toebehoort een ontheffing verlenen van het gebod, bedoeld in artikel 10, derde lid, voor zover het een net betreft waarop een beperkt aantal andere natuurlijke personen of rechtspersonen zijn aangesloten en:
 - a. Het net bestemd is om de aanvrager te voorzien van elektriciteit dan wel om het centrale bedrijfsproces van de aanvrager te ondersteunen, of
 - b. Het net bestemd is om een aantal samenwerkende natuurlijke personen of rechtspersonen te voorzien van elektriciteit en de samenwerking van deze personen een betrouwbaar, duurzaam, doelmatig en milieuhygiënisch verantwoord functionerende energiehuishouding in hun vestigingen ten doel heeft, of
 - c. Ten aanzien van het net kwaliteitseisen van toepassing zijn die in betekenende mate afwijken van de voorwaarden die de raad van bestuur van de mededingingsautoriteit op grond van artikel 36 of 37 heeft vastgesteld, en
 - d. De aanvrager geen netbeheerder is en niet in een groepsmaatschappij met een netbeheerder verbonden is.

Gezien het voorgaande zijn er nog andere juridische consequenties verbonden aan de kwalificatie als Nederlands distributienet. Indien het interne energienet van SZ kwalificeert als Nederlands distributienet, wordt SZ niet alleen belastingplichtig voor de energiebelasting (zie het vorige hoofdstuk), maar moet ook een leveringsvergunning worden aangevraagd en een netbeheerder worden aangewezen, behoudens de hierboven genoemde uitzonderingen.

6.2. Overige gevolgen van handelen als marktpartij

Indien het interne energienet van het ziekenhuis kwalificeert als Nederlands distributienet, levert SZ energie door aan de eindverbruikers. In dat geval handelt SZ als marktpartij door elektriciteit en gas te leveren aan derden.

Voor het leveren van goederen en diensten als marktpartij op de Nederlandse markt gelden allerlei algemene regels. In deze paragraaf wordt een aantal algemene regels genoemd.

Te denken valt bijvoorbeeld aan de algemene regels over verkoop van goederen in het Burgerlijk Wetboek (BW). Indien een koopovereenkomst wordt aangegaan, verplicht de verkoper zich tot levering en de koper tot betaling (tegenprestatie).

Tevens gelden voor het leveren van goederen en diensten op de Nederlandse markt mededingingsregels, om oneerlijke concurrentie te voorkomen. Deze regels houden onder meer in, dat geen misbruik gemaakt mag worden van een economische machtspositie (zoals in het geval van een monopolie).

Een ander, fiscaal gevolg, is het ontstaan van belastingplicht voor de omzetbelasting. De verstrekking van elektriciteit en aardgas is in de Wet omzetbelasting 1968 (OB) namelijk aangemerkt als de levering van goederen, waarvoor omzetbelasting is verschuldigd. Dit betekent, dat indien SZ moet worden aangemerkt als doorleverancier, niet alleen belastingplicht ontstaat voor de energiebelasting, maar ook voor de omzetbelasting (BTW). De BTW moet net als de energiebelasting op aangifte worden voldaan. Ook hierbij gelden diverse administratieve verplichtingen.

En indien met de levering van de energie winst wordt behaald, moet mogelijk ook vennootschapsbelasting worden betaald.

6.3. Nader advies?

Uit hoofdstuk 5 blijkt, dat van cruciaal belang is, of het interne energienet van het ziekenhuiscomplex kwalificeert als Nederlands distributienet. Indien dit het geval is, wordt SZ niet alleen belastingplichtig voor de energiebelasting (omdat dan sprake is van doorlevering van energie via een particulier netwerk), maar treden ook allerlei andere juridische gevolgen in werking.

Zo kan het gevolg zijn, dat SZ verplicht wordt een leveringsvergunning aan te vragen en een netbeheerder aan te wijzen (zie § 6.1), dat belastingplicht ontstaat voor de omzetbelasting en de vennootschapsbelasting en dat voldaan moet worden aan de Nederlandse mededingingsregels (zie § 6.2).

Gezien de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 1 april 2010 aan IVBN (zie §5.3.2.) is het zeer wel mogelijk dat het interne energienet van het ziekenhuiscomplex *niet* kwalificeert als Nederlands distributienet. In dat geval gelden de hiervoor genoemde consequenties ook niet. SZ wordt dan niet belastingplichtig voor de energiebelasting, hoeft geen leveringsvergunning aan te vragen en hoeft geen netbeheerder aan te wijzen.

Indien het interne energienet van het ziekenhuiscomplex wel moet worden aangemerkt als Nederlands distributienet, kan SZ mogelijk nog aanspraak maken op de in dit rapport genoemde vrijstellingen en/of ontheffingen van de vergunningplicht en van de plicht een netbeheerder aan te wijzen voor het interne energienet. Buiten de in dit rapport genoemde bestaan wellicht nog andere vrijstellingen en ontheffingen waarop aanspraak gemaakt kan worden.

Het ESBL is echter niet deskundig op dit terrein. Onze expertise ligt op het gebied van de belastingheffing door lokale overheden (zoals gemeenten en waterschappen).

Wij raden daarom aan om advies of kennis in te winnen bij een persoon of bureau die/dat is gespecialiseerd in vraagstukken op het gebied van energie en energierecht. Met name raden wij aan advies in te winnen over de vraag of het interne energienet van het ziekenhuiscomplex kwalificeert als Nederlands distributienet en welke juridische consequenties dat gezien de specifieke feiten en omstandigheden heeft voor het ziekenhuis.