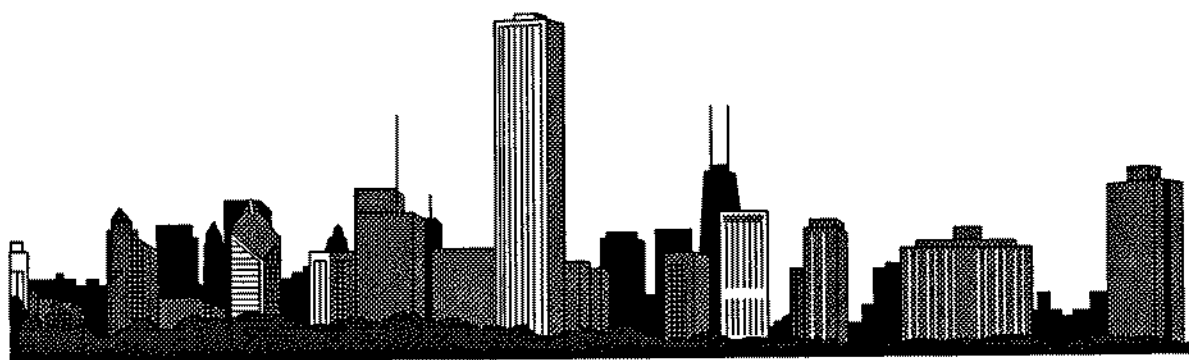


Erasmus
Studiecentrum
Belastingen
Lokale overheden



Tariefdifferentiatie in de onroerende-zaakbelastingen

ESBL-brochure 1993, nr. 1

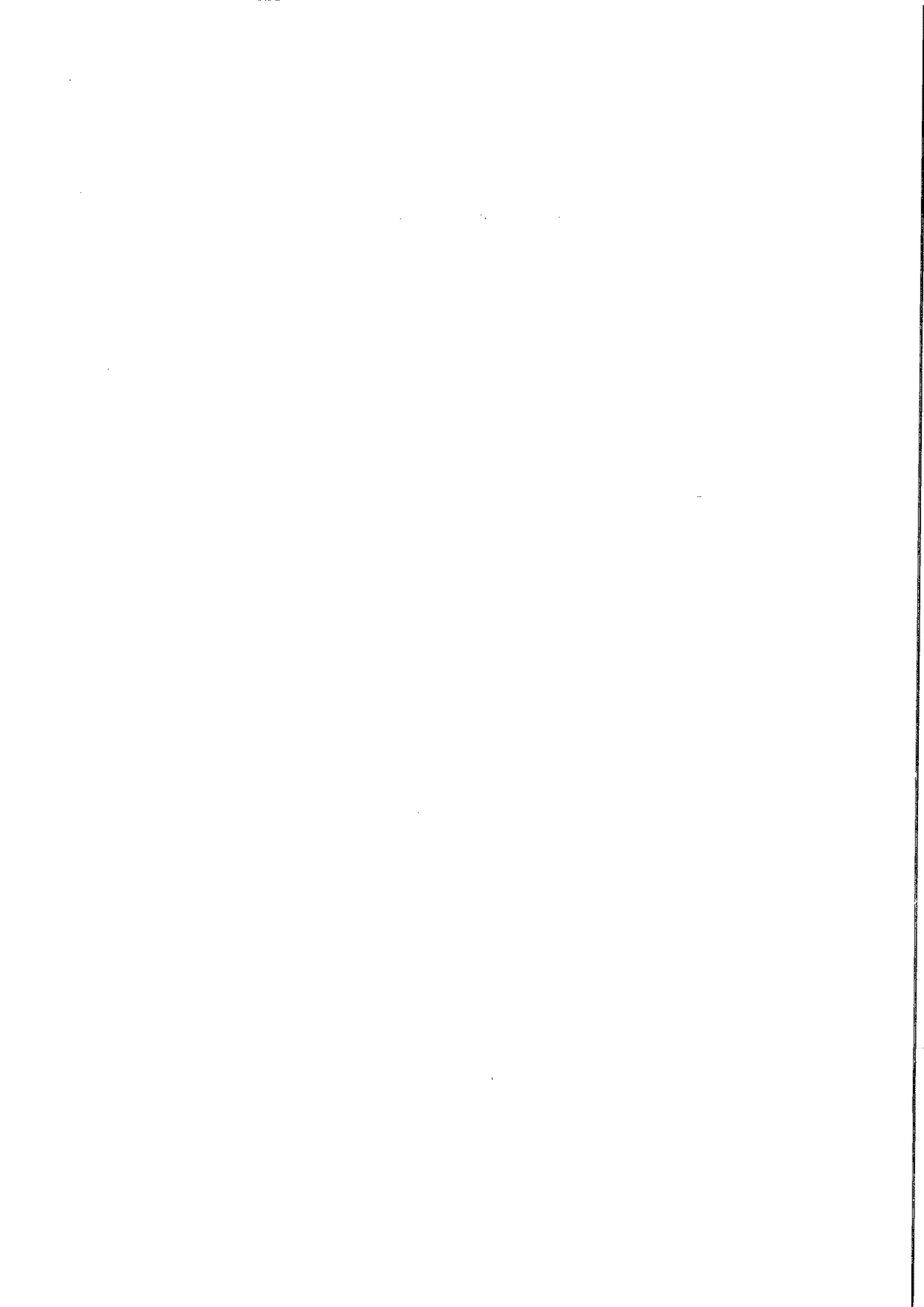
Erasmus
Studiecentrum
Belastingen
Lokale overheden
Postbus 1738
3000 DR Rotterdam
☎ 010 - 408.1543

Tariefdifferentiatie in de onroerende-zaakbelastingen

F.J.H.L. Makkinga
Mw. mr S. Ugur
Mr J.W.T.M. IJsseldijk

Copyright

Niet uit deze uitgeve meg worden vermenigvuldigd en/of openbeer gemeakt door middel ven druk, fotocopie, microfilm of op een andere wijze zonder voorefgeande schriftelijke toestemming van het ESBL.



VOORWOORD

De laatste jaren is meerdere malen vanuit gemeentelijke kringen eendacht gevraagd voor tariefdifferentiatie in de onroerende-zaakbelastingen. In het rapport "Gemeentelijke beleidsvrijheid bij onroerend-goedbelastingen" van januari 1991 is door het ESBL reeds gewezen op het belang van dit onderwerp voor de gemeenten.

Nu ook de Commissie De Kem in haar rapport "Belastingen omlaag" tariefdifferentiatie niet afwijst is het noodzakelijk dat nog bestaande belemmeringen voor tariefdifferentiatie worden weggenomen. Daarvoor is primair nodig dat goed inzicht wordt geboden in de verschillende aspecten van tariefdifferentiatie. Daertoe dient dit rapport van het ESBL.

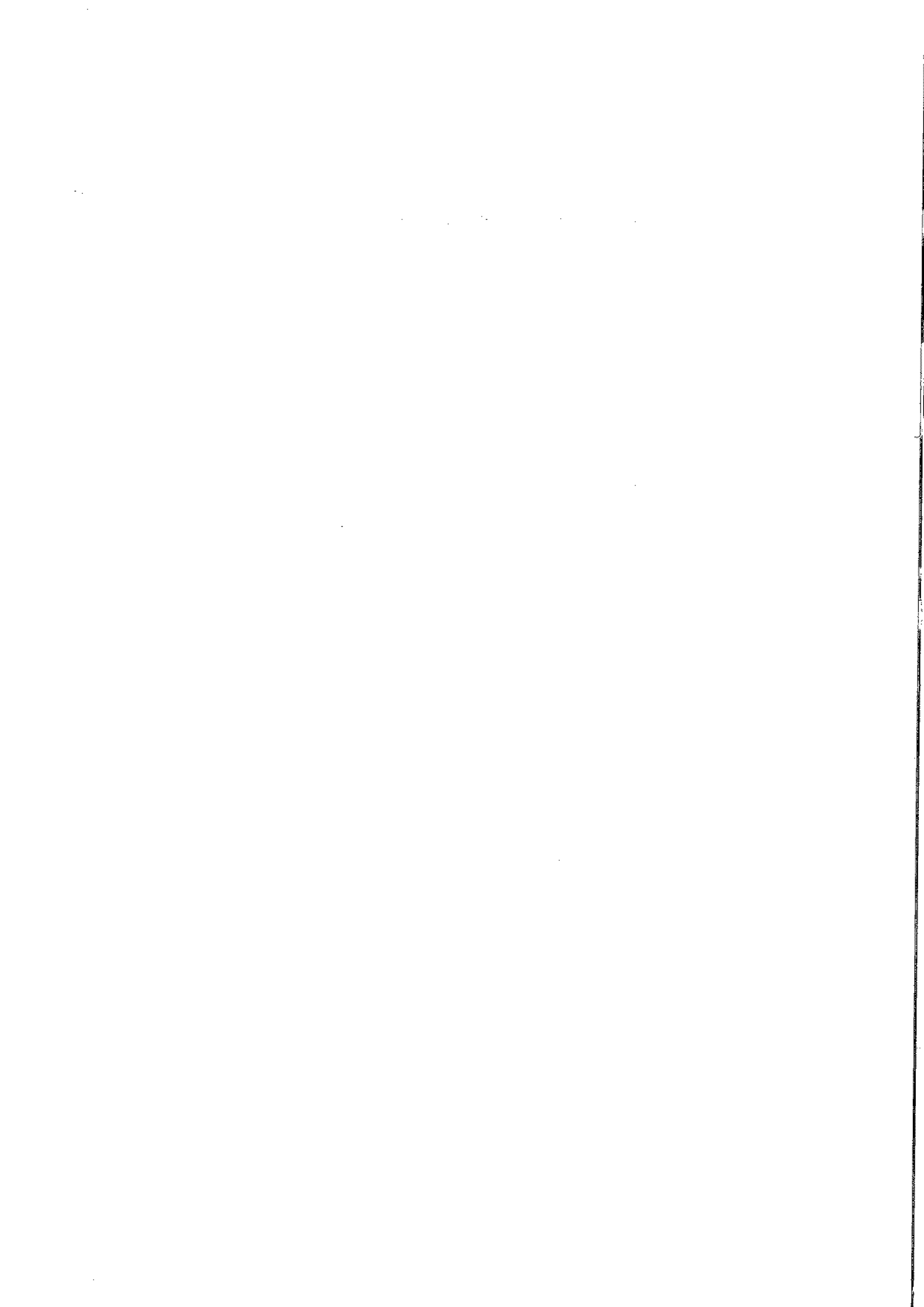
Dit onderzoek is verricht in opdracht van de VNG. Wij zijn de VNG bijzonder erkentelijk voor de verleende opdracht en wij hopen dat met dit rapport een vruchtbare discussie over dit onderwerp wordt bevorderd.

Wij denken de leden van de Klankbordgroep voor hun constructieve inbreng bij dit onderzoek.

Het onderzoek werd verricht door F.J.H.L. Makkinga, Mr J.W.T.M. IJsseldijk en Mw. mr S. Ugur met begeleiding van Mr J.A. Monsma en Prof. mr drs H.P.A.M. van Arendonk.

Rotterdam, 22 juni 1993

Prof. mr drs H.P.A.M. van Arendonk



HFST. I	ALGEMENE INLEIDING EN HISTORIE VAN DE DNROERENDE-ZAAKBELASTINGEN	1
§ 1.1	Algemene Inleiding	1
§ 1.2	Historisch overzicht van de onroerende-zaakbelastingen	1
§ 1.2.1	Inleiding	1
§ 1.2.2	De Commissie-Oud	2
§ 1.2.3	Woonplaatsbelasting of onroerend-goedbelastingen?	2
§ 1.2.4	Wetsontwerp wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belestingen	3
§ 1.2.5	De Evaluetienota	4
§ 1.2.6	De Commissie-Christiaanse	4
§ 1.2.7	Wetsvoorstel Wijziging van de gemeentewet met betrekking tot de gemeentelijke belastingen en van de Bevoegdhedenwet waterscheppen met betrekking tot de waterschepsbelasting	6
§ 1.2.B	Limieten	6
§ 1.2.9	Wet overdracht taken OGB	7
HFST. II	DE ONRDERENDE-ZAAKBELASTINGEN IN HDDFDLIJNEN	8
§ 2.1	Algemene Inleiding	B
§ 2.2	Het belastingobject	8
§ 2.2.1	Inleiding	8
§ 2.2.2	Onroerende zaken	8
§ 2.2.3	Binnen de gemeente gelegen	13
§ 2.2.4	Specificatie en afbakening v/h belastingobject	14
§ 2.2.4.1	De algemene objectefbakening	14
§ 2.2.4.2	Gedeelten van een (on)gebouwd eigendom	15
§ 2.2.4.3	Het complex	16
§ 2.2.4.4	Binnen de gemeente gelegen	17
§ 2.2.4.5	Uitwerking termen (on)gebouwd en eanhorigheden	18
§ 2.3	Het belastingsubject	20
§ 2.3.1	Inleiding	20

§ 2.3.2	Juridische basis van de belastingplicht	20
§ 2.3.3	De genothebbende krechts eigendom, bezit of beperkt recht	22
§ 2.3.3.1	Inleiding	22
§ 2.3.3.2	Uitwerking term 'genot'	23
§ 2.3.3.3	Eigendom, bezit of beperkt recht	25
§ 2.3.4	De feitelijk gebruiker	28
§ 2.3.4.1	Inleiding	28
§ 2.3.4.2	Feitelijk gebruik: Algemeen	28
§ 2.3.4.3	Het feitelijk gebruik van recreatiewoningen	31
§ 2.3.4.4	Meer den één gebruiker	32
§ 2.3.4.4.1	Inleiding	32
§ 2.3.4.4.2	Hoofd ven een huishouden	32
§ 2.3.4.4.3	Gebruik van een gedeelte van een onroerende zaak	33
§ 2.3.4.4.4	Het belangrijkste gebruik	35
§ 2.4	Heffingsmaatstaven	36
§ 2.4.1	Inleiding	36
§ 2.4.2	De heffingsmaetstef wearde in het economische verkeer	38
§ 2.4.3	Courante onroerende zaken	40
§ 2.4.3.1	Inleiding	40
§ 2.4.3.2	Waardering en taxatie	40
§ 2.4.3.3	De peildatum voor de heffingsgrondslag	41
§ 2.4.4	Incourante onroerende zaken	42
§ 2.4.5	De gecorrigeerde vervangingswaarde	43
§ 2.4.6	De werktuigenvrijstelling	45
§ 2.4.6.1	Inleiding	45
§ 2.4.6.2	De juridische basis	45
§ 2.4.6.3	Ontwikkelingan in de praktijk	48
§ 2.4.6.4	Het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet m.b.t. de materiële belastingbepalingen	49
§ 2.5	De vrijstellingen	52
§ 2.5.1	Inleiding	52
§ 2.5.2	De verplichte vrijstellingen	52
§ 2.5.2.1	De cultuurgrondvrijstelling	54
§ 2.5.2.2	De kassenvrijstelling	55
§ 2.5.2.3	De kerkenvrijstelling	56
§ 2.5.2.4	Vrijstelling van ongebouwde eigendommen op Netuurschoonwetlandgoederen	57
§ 2.5.2.5	Vrijstelling van natuurterreinen	57

§ 2.5.2.6	Oe vrijstelling ven openbare land-, spoor- en waterwegen	57
§ 2.5.2.7	Vrijstelling ven waterverdedigings- en waterbeheersingswerken	59
§ 2.5.2.8	De vrijstelling ven rioolwaterzuiveringsinstallaties	6D
§ 2.5.2.9	Vrijstelling ven onroerende zaken met een heffingsgrondslag beneden f 3000,- of 10 m ²	60
§ 2.5.2.10	Diplomatieke en (bijzondere) internationale vrijstellingen	61
§ 2.5.3	De niet- verplichte vrijstellingen	62
§ 2.5.3.1	Inleiding	62
§ 2.5.3.2	Oe vrijstelling van pastoriën en kosterswoningen	62
§ 2.5.3.3	De vrijstelling van objecten in hoofdzaak bestemd voor publieke dienst gemeente	63
§ 2.5.3.4	De vrijstelling van straetmeubilair	63
§ 2.5.3.5	Oe vrijstelling ven plantsoenen, parken en waterpartijen	63
§ 2.5.3.6	De vrijstelling van begraafplaatsen, urnentuinen en crematoria	64
§ 2.6	Tarieven	64
§ 2.6.1	Inleiding	64
§ 2.6.2	Overzicht	64
§ 2.6.3	Limieten	65
§ 2.6.4	Tariefklassen	66
§ 2.6.5	Progressief tarief	67
§ 2.7	Toekomstige ontwikkelingen	67
§ 2.7.1	Inleiding	67
§ 2.7.2	Wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet m.b.t. de materiële belastingbepalingen	68
§ 2.7.2.1	Waarde in het economische verkeer en de vervangingswaarde	69
§ 2.7.2.2	De werktuigenvrijstelling	69
§ 2.7.2.3	Belasting op roerende woon- en bedrijfsruimten	70
§ 2.7.2.4	Behandeling van het wetsvoorstel in de 1e Kemer	71
§ 2.7.3	Wetsvoorstel waardering onroerende zeken (WOZ)	72
§ 2.7.3.1	Inleiding	72
§ 2.7.3.2	Toepessingsgebied van de Wet WOZ	72
§ 2.7.3.3	Voorgeschiedenis Ontwerp-Wet WOZ	73
§ 2.7.3.4	Hoofdlijnen ven het wetsvoorstel waerdering onroerende zaken	73
§ 2.7.4	Repport van de Commissie-de Kem	74
§ 2.7.4.1	Inleiding	74
§ 2.7.4.2	Randvoorwaarden en uitgangspunten	75
§ 2.7.4.3	De voorstellen van de Commissie-de Kam	76

HFST III	HET OBJECTIEVE EN ZAKELIJKE KARAKTER VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN.	77
§ 3.1	Inleiding	77
§ 3.2	Het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen.	77
§ 3.2.1	Wetsgeschiedenis en regeringsstandpunt	77
§ 3.2.2	Omschrijving van de begrippen 'objectief' en 'zakelijk'	79
§ 3.3	Beoordeling van de elementen van de onroerende-zaakbelastingen op objectiviteit en zakelijkheid	81
§ 3.3.1	De objectafbakening	81
§ 3.3.2	De heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer	83
§ 3.3.3	De vrijstellingen	88
§ 3.3.3.1	Inleiding	88
§ 3.3.3.2	De verplichte vrijstellingen	89
§ 3.3.3.3	De facultatieve vrijstellingen	90
§ 3.3.4	De werktuigenvrijstelling	91
§ 3.4	Conclusie met betrekking tot het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen	92
HFST IV	DIFFERENTIATIE IN DE TARIEFSTELLING VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN	93
§ 4.1	Algemene inleiding	93
§ 4.2	Rechts- en belastingbeginselen	93
§ 4.2.1	Het gelijkheidsbeginsel	93
§ 4.2.2	Het draagkrachtbeginsel	99
§ 4.2.3	Het profijtbeginsel	102
§ 4.2.4	Belastingbeginselen in een ander perspectief	103
§ 4.2.5	Conclusie m.b.t. de rechts- en belastingbeginselen	105
§ 4.3	Tariefdifferentiatie in de onroerende-zaakbelastingen	106
§ 4.3.1	Algemeen	106
§ 4.3.2	Tariefstelling	107
§ 4.3.2.1	Status quo inzake tariefstelling	107

§ 4.3.2.2	Teriefstelling in het wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet m.b.t. de materiële belastingbepalingen	109
§ 4.3.3	Differentiatie woningen / niet-woningen	110
§ 4.3.3.1	Inleiding	110
§ 4.3.3.2	Argumenten voor en tegen	110
§ 4.3.3.3	Tariefdifferentiatie, het gelijkheidsbeginsel en het profijtbeginsel	116
§ 4.3.3.4	Toetsing een objectiviteit en zakelijkheid	117
§ 4.3.3.5	Begripsomschrijving	118
§ 4.3.3.6	Consequenties in de praktijk	120
§ 4.3.3.7	Beleidsvrije maximale verhouding	121
§ 4.3.3.8	Voorlopige conclusies	123
§ 4.3.4	Differentiatie naar aard object	124
§ 4.3.4.1	Inleiding	124
§ 4.3.4.2	Argumenten voor en tegen	125
§ 4.3.4.3	Differentiatie naar aard object, het gelijkheidsbeginsel en het profijtbeginsel	126
§ 4.3.4.4	Toetsing aan objectiviteit en zakelijkheid	127
§ 4.3.4.5	Uitwerking	128
§ 4.3.4.6	Voorlopige conclusies	128
§ 4.3.5	Differentiatie naar locatie	129
§ 4.3.5.1	Inleiding	129
§ 4.3.5.2	Argumenten voor en tegen	129
§ 4.3.5.3	Differentiatie naar locatie, het gelijkheidsbeginsel en het profijtbeginsel	131
§ 4.3.5.4	Toetsing aan objectiviteit en zakelijkheid	131
§ 4.3.5.5	Voorlopige conclusie	132
§ 4.4	Onderscheid door middel van een differentiatiefactor	132
HFST V	CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN	137
§ 5.1	Inleiding	137
§ 5.2	Conclusies naar aanleiding van Hoofdstuk 3	137
§ 5.3	Conclusies naar aanleiding van Hoofdstuk 4	140

§ 5.4 Aanbevelingen 142

JURISPRUDENTIEREGISTER i

BIJLAGE SAMENSTELLING LEDEN KLANKBDRDGROEP

HOOFDSTUK I

ALGEMENE INLEIDING EN HISTORIE VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN.

1.1 ALGEMENE INLEIDING

Dit rapport is geschreven door het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) in opdracht van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG). De opdracht behelst een onderzoek naar mogelijkheden tot differentiatie in de tariefstelling van de onroerende-zaakbelastingen (OZB). Onderzocht dient te worden of tariefdifferentiatie in strijd is met het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen. Tevens zullen verschillende vormen van differentiatie worden behandeld en zal worden gekeken in hoeverre deze inpasbaar zijn in de onroerende-zaakbelastingen.

In paragraaf 1.2 wordt een historisch overzicht gegeven van de onroerende-zaakbelastingen, waarna in hoofdstuk 2 enige essentialia van de onroerende-zaakbelastingen in hoofdlijnen besproken worden. In hoofdstuk 3 worden diverse in hoofdstuk 2 behandelde elementen op hun objectiviteit getoetst. Hoofdstuk 4 betreft een inhoudelijke behandeling van een aantal vormen van differentiatie. Het laatste hoofdstuk bevat een slotbeschouwing met een aantal aanbevelingen.

1.2 HISTORISCH OVERZICHT VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN

1.2.1 *Inleiding*

Allereerst wordt een kort historisch overzicht gegeven, teneinde de onroerende-zaakbelastingen in een juist perspectief te plaatsen. In dit overzicht worden slechts de belangrijkste ontwikkelingen in de geschiedenis van de onroerende-zaakbelastingen gegeven. Het overzicht begint bij de Commissie-Oud en eindigt bij de toekomstige ontwikkelingen, die in § 2.7. verder worden uitgewerkt.

1.2.2 De Commissie-Oud.

In 1946 wordt de Commissie-Oud ingesteld teneinde een onderzoek te doen naar de mogelijkheden voor een grotere financiële zelfstandigheid van gemeenten en provincies. De commissie echt een verruiming van de gemeentelijke belastingcapaciteit dringend gewenst op grond van de hierna volgende argumenten.

- Eigen inkomsten voor gemeenten zijn noodzakelijk teneinde te voorkomen dat al te snel zal moeten worden geput uit de aanvullende uitkeringen van het Gemeentefonds. Bovendien maken de aanvullende uitkeringen een financieel toezicht op de gemeentebesturen noodzakelijk dat niet te rijmen valt met de financiële zelfstandigheid van gemeenten.
- Noodzakelijk is dat gemeenten de mogelijkheid hebben initiatieven te nemen voor voorzieningen, waarmee bij de financiële-verhoudingsregeling geen rekening is gehouden.
- De ingezetenen van de gemeenten moeten een rechtstreeks financieel belang hebben bij het beleid van de gemeentelijke bestuursorganen. Hierdoor zal de verantwoordelijkheid die gemeentebestuurders terzake van uitgaven hebben, gestimuleerd worden.

De Commissie-Oud stelt een op het inkomen gebaseerde woonplaatsbelasting voor. Dit voorstel wordt echter niet door de regering overgenomen.

1.2.3 Woonplaatsbelasting of onroerend-goedbelastingen?

Op 14 mei 1963 wordt een ontwerp van Wet tot voorlopige voorziening inzake verruiming van het gemeentelijke belastinggebied ingediend¹. Hierin wordt hoofdzakelijk de voorkeur voor de onroerend-goedbelastingen uitgesproken en de hiermee gepaard gaande zgn. "schoonmaak" van de gemeentelijke opcenten op de grondbelasting en de personele belasting voorgesteld.

Dit wetsontwerp is geen wet geworden, maar in de ontwikkeling van de onroerend-goedbelastingen is het wel van belang geweest.

In het zittingsjaar 1962-1963 spelen twee hoofdgedachten voor de verruiming van het gemeentelijke belastinggebied een belangrijke rol in de Tweede Kamer. Twee soorten belastingen zijn afgewogen, één die naar het inkomen wordt geheven, de woon-

¹ Kamerstuk nr: 7193 Zitting 1962-1963.

pleatsbelesting, en één die een zakelijk element ten grondslag heeft, een belasting terzeke ven onroerende goederen.

De voorkeur gaat uit naar een gemeentelijke belasting terzake van onroerend goed. Hierbij wordt de elgemene opmerking geplaatst, dat het, bezien vanuit een oogpunt ven structurele belastingpolitiek, weinig voor de hand ligt t.b.v. gemeenten een nieuwe last op het inkomen te leggen. Verder dient, aldus de indieners van het wetsontwerp, voorkomen te worden dat een verruiming van het gemeentelijke belastinggebied te zeer geschiedt vanuit de gedachte, dat de belestingheffing moet geschieden op de grondslag van draagkracht blijkende uit het inkomen.

Bij de rijksbelastingheffing, waarbij het om veel grotare bedragen gaat, is er meer aanleiding en een betere mogelijkheid rekening te houden met persoonlijke omstandigheden van belastingplichtigen. Een ander punt waarom de keuze op de onroerend-goedbelestingen valt, is det de gemeenten deze belasting geheel zelfstandig kunnen uitvoeren. Doorkruising van het rijksbelestingbeleid vindt den nauwelijks plaats. Een ander argument voor de invoering van de onroerend-goedbelastingen is dat de perceptiekosten laag gehouden kunnen worden.

1.2.4 Wetsontwerp wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen

Onder intrekking van eerder genoemd wetsontwerp² wordt op 22 maart 1968 een nieuw wetsontwerp³ ingediend dat uiteindelijk tot de invoering van de onroerend-goedbelastingen heeft geleid.

In dit wetsontwerp worden wijzigingen voorgesteld in de gemeentewet m.b.t. artikel 209 en titel VI van de tweede afdeling tot en met artikel 310. De vijfde Nota van wijzigingen⁴ op genoemd wetsontwerp is voor de onroerend-goedbelastingen de belangrijkste geweest. Hierna is het wetsontwerp aangenomen en is de gemeentewet overeenkomstig aangepast. In deze vijfde Nota van wijzigingen is o.a. bepaeld dat de gemeenten niet vrij zullen zijn in het bepalen van een heffingsmaatstaf. Hen wordt slechts de keus gelaten tussen de oppervlaktemaatstef en de waardemaatstaf.

Van de zijde van de Tweede Kamer bestond een voorkeur voor de waardemaetstaf. Uit de kamerdebatten blijkt det de regering de voorkeur gaf aan de oppervlaktemaatstaf.

² zie vorige noot.

³ Tweede Kamer zitting 1967-1968 nr 9538.

⁴ Tweede Kamer zitting 1970-1971, nr. 9538, 24.

Ook in de op 28 december 1976 aangeboden ontwerp-wet Reorganisatie Binnenlands Bestuur wordt door de regering om verschillende doelmatigheidsredenen één maatstaf voorgestaan, nl. de oppervlaktemaatstaf. Ondanks dat dit ontwerp geen krecht van wet heeft gekregen, bevat het belangrijke informatie voor dit onderzoek. De regering noemt in dit wetsontwerp namelijk een aantal eisen waaraan de onroerend-goedbelastingen moeten voldoen.

Een grondslag voor de onroerend-goedbelastingen zal:

- zo objectief mogelijk moeten zijn;
- zo weinig mogelijk aan verandering onderhevig moeten zijn;
- inzichtelijk moeten zijn voor de belastingplichtige;
- een redelijke, rechtvaardige verdeling van de lasten moeten bewerkstelligen.

1.2.5 De Evaluatienota

In december 1978 verschijnt er onder de titel 'Nota inzake de werking van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen' een schrijven, ook wel Evaluatienota genoemd, waarin de regering wederom haar voorkeur voor de oppervlaktemaatstaf uitspreekt. Tegen deze stellingname volgen vele bezwaren. Dit is eigenlijk ook wel begrijpelijk aangezien verreweg de meeste gemeenten voor de waardemaatstaf gekozen hebben. Één van de conclusies uit deze nota was dat de onroerend-goedbelastingen de gemeenten meer financiële armsleg hebben gegeven.

In het zittingsjaar 1981-1982 wordt door de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken aan de voorzitter van de Tweede Kamer een brief aangeboden, waarin hij zijn twijfel uitspreekt over het laten vervallen van de waardemaatstaf. Sinds de Evaluatienota hebben zich belangrijke ontwikkelingen voorgedaan in de onroerend-goedbelastingen. Hierdoor is twijfel ontstaan over één van de belangrijkste conclusies uit de Evaluatienota, nl. het laten vervallen van de waardemaatstaf.

Op 1 juni 1981 is een commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten ingesteld onder voorzitterschap van prof.dr J.H. Christiaanse die zich onder meer over de in deze nota vervatte problematiek heeft gebogen.

1.2.6 De Commissie-Christiaanse

Aan deze commissie werd een driedelige opdracht verstrekt. In de eerste plaats diende de omvang, de samenstelling en de inhoud van het belastinggebied van de provincies en de gemeenten te worden onderzocht. Voorts diende te worden geadviseerd over een

mogelijke inkrimping van het rijksbelastinggebied in verband met een uitbreiding van het belestinggebied van da genoemde decentrale overheden. Verder diende te worden gezien of de formeelrechtelijke bepalingen inzake de heffing en de invordering van de belastingen aanpassing behoeften.

De commissie heeft vanuit verschillende gezichtspunten beschouwingen gewijd aan de omvang van het belastinggebied van de provincies en de gemeenten. Op grond van deze beschouwingen is de commissie tot de conclusie gekomen dat het aanbeveling verdient het belastinggebied van deze overheden te verruimen. Hierbij denkt de commissie aan een uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied met de toenmalige omvang van de onroerend-goedbelastingen (ca. f 2,2 miljard) en een verdubbeling van het provinciale belestinggebied. Deze uitbreidingen kunnen naar het oordeel van de commissie vooral worden gevonden in een uitbreiding van de onroerend-goedbelastingen voor de gemeenten en van de opcenten op de motorrijtuigenbelasting voor de provincies.

De commissie heeft onderzocht waer de knelpunten zitten en heeft daarover aanbevelingen gedeen. Voor wat betreft het provinciale belestinggebied heeft de commissie geen belangrijke knelpunten kunnen constateren. Met betrekking tot de gemeenten echter deden zich enkele belangrijke knelpunten voor waartegenover de commissie een aantal aanbevelingen heeft gezet. Hier volgen enkele van de belangrijkste aanbevelingen met betrekking tot de onroerend-goedbelastingen:

- schrappen van de oppervlaktamaatstaf als mogelijke heffingsmaatstaf en in het vervolg alleen de waardemaatstaf hanteren. In dit verband is de commissie van mening dat gestreefd zal moeten worden naar uniforme waarderingsregels;
- uniformering van de waardemaatstaf en centrale waardevaststelling en -registratie;
- de absolute limiet, de koppeling aan de uitkering uit het Gemeentefonds moet verdwijnen; opbrengstbegrenzing van de onroerend-goedbelastingen kan gevonden worden in een koppeling tussen de opbrengst van de gebruikersbelasting en de zakelijk-gerechtigdenbelasting;
- de uitzondering voor cultuurgrond dient niet langer gehandhaafd te blijven.

Veel van deze voorstellen zijn uiteindelijk ook in de wet, respectievelijk wetsvoorstellen opgenomen, zie de Wet limieten OGB, leges en rechten, het wetsontwerp Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen en het wetsvoorstel WOZ.

1.2.7 Wetsvoorstel Wijziging van de gemeentewet met betrekking tot de gemeentelijke belastingen en van de Bevoegdhedenwet waterschappen met betrekking tot de waterschapsbelasting

In het zittingsjaar 1982-1983 is aan de Tweede Kamer een wetsvoorstel aangeboden inzake de wijziging van de gemeentewet met betrekking tot de gemeentelijke belastingen en van de Bevoegdhedenwet waterschappen met betrekking tot waterschapsbelastingen.

Hier zal slechts bij belangrijke punten betreffende de wijzigingen van de gemeentewet m.b.t. de gemeentelijke belastingen worden stil gestaan. In dit wetsvoorstel wordt aan artikel 273 gemeentewet na het tweede lid ingevoegd een nieuw derde tot en met zesde lid. In hoofdzaak komt hier de waardebepaling van incurante objecten aan de orde. Er worden ook een aantal niet limitatief opgesomde objecten expliciet als zodanig aangemerkt. Het derde lid bevat de algemene regel zoals in overeenstemming met art. 5, lid 1 Besluit OGB (nu Besluit OZB). Met het nieuwe vierde lid wordt beoogd de heffingsmaatstaf terzake van de incurante onroerende goederen te doen bepalen in overeenstemming met de functie die deze goederen hebben. Daarbij is grotendeels het advies van de Hoge Raad gevolgd⁵.

Dit wetsvoorstel heeft met ingang van 1 januari 1983 kracht van wet gekregen.

1.2.8 Limieten

Met de invoering van de wet van 3 juli 1989 inzake limieten, onroerend-goedbelastingen, leges en rechten, is een einde gekomen aan de absolute limieten in de onroerendezaakbelastingen. Hiervoor is de zogenaamde relatieve limitering in de plaats gekomen, wat inhoudt dat het tarief van de belasting geheven van de zakelijk gerechtigden niet meer dan 125 % van het tarief van de belasting van de gebruiker mag bedragen⁶. Zie § 2.6.3 voor de verdere uitwerking.

⁵ Belastingblad 7/30 maart 1982 blz 123 e.v.

⁶ Kamerstukken 20565, wet van 3 juli 1989, Stb 302.

1.2.9 Wet overdracht taken OGB

Bij Koninklijke boodschap van 19 oktober 1989 werd bij de Tweede Kamer het wetsvoorstel overdracht taken OGB ingediend⁷. Dit wetsvoorstel hield in dat uiterlijk vanaf 1 januari 1992 de gemeenten zelf zorg moesten dragen voor de berekening van aanslagen, de verzending van aanslagbiljetten en de invordering van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen. Hiertoe is ondermeer artikel 303 Gemeentewet aangepast. Verder zijn met de invoering van dit wetsvoorstel de artikelen 12,13 en 14 van het Besluit OGB vervallen. Genoemd wetsvoorstel is per 2-11-1990 ingevoerd. De overdracht van de taken van de rijksbelastingdienst aan de gemeenten is gerealiseerd per 1 januari 1992.

Tot slot dient vermeld te worden dat er hetgeen vroeger als onroerend 'goed' werd aangeduid, sedert de invoering van het NBW per 1-1-1992 onroerende 'zaak' is gaan heten. In dit rapport wordt dan ook verder overeenkomstig deze terminologie over 'onroerende-zaakbelastingen' of 'OZB' gesproken.

⁷ Voorstel tot wijziging van de gemeentewet in verband met de overdracht van taken van de rijksbelastingdienst betreffende de heffing en invordering van de onroerend-goedbelastingen aan de gemeenten, Tweede Kamer 1989-1990, 21 356.

HOOFDSTUK II

DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN IN HOOFDLIJNEN

2.1 ALGEMENE INLEIDING

In dit hoofdstuk zal de inhoud van de onroerende-zaakbelastingen in hoofdlijnen worden weergegeven, opdat de lezer van dit rapport een overzichtelijk beeld krijgt van de inhoud en werking van deze belastingen. In het volgende hoofdstuk zal een aantal facetten van de onroerende-zaakbelastingen worden beoordeeld op het veronderstelde objectieve en zakelijke karakter van deze belastingen. Met het oog hierop wordt in dit hoofdstuk een algemeen kader opgezet waarop in de volgende hoofdstukken verder en uitvoeriger zal worden ingegaan.

De volgende elementen van de onroerende-zaakbelastingen zullen in dit hoofdstuk worden behandeld: het belastingobject (2.2), het belastingsubject (2.3), de heffingsgrondslag waarde in het economische verkeer (2.4), de vrijstellingen (2.5), de tarieven (2.6) en de toekomstige ontwikkelingen (2.7).

2.2 HET BELASTINGOBJECT

2.2.1 *Inleiding*

De naam van de belastingen geeft het reeds aan: de onroerende-zaakbelastingen hebben de onroerende zaak als belastingobject. Artikel 273 van de gemeentewet geeft de gemeenten de bevoegdheid binnen de gemeente gelegen onroerende zaken in de belastingheffing te betrekken, uitzonderingen daargelaten (zie het onderdeel vrijstellingen). In deze paragraaf (2.2) zal achtereenvolgens behandeld worden wat een onroerende zaak is en hoe de grenzen van het individuele belastingobject worden bepaald.

2.2.2 *Onroerende zaken*

Noch de gemeentewet, noch het Besluit OZB⁸ geven uitsluitel over hetgeen kan worden verstaan onder het begrip 'onroerende zaak'. Uit de Toelichting op het Besluit

⁸ Besluit van 14 oktober 1971, Stb.616.

en de jurisprudentie⁹ ken worden opgemaakt dat voor de uitleg van de term 'onroerende zaak', zoals deze wordt genoemd in artikel 273 van de gemeentewet, gekeken dient te worden in Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek (BW).

Artikel 2 Boek 3 BW stelt dat zaken voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten zijn. In combinatie met art. 1 van hetzelfde Boek betekent dit dat zakelijke rechten geen zaken zijn en derhalve geen belastingobject vormen¹⁰.

Artikel 3 Boek 3 BW geeft aan welke zaken onroerend zijn: kort gezegd de grond en alles wat duurzaam met de grond is verenigd. Het oude BW sprak op dit punt van 'en wat daarmee aard- en nagelvest is verbonden', zoals bomen en andere gewassen, delfstoffen en in de grond gefundeerde zaken. Jurisprudentie met betrekking tot deze materie is zeer casuïstisch. Het antwoord op de vraag of een object onroerend dan wel roerend is, is afhankelijk van de manier waarop het object met de grond is verbonden. Een zaak is eedvest indien deze in de grond is gefundeerd.

Een schuur die staat (maar niet is vastgenageld) op betonnen voetstukken die tot op geringe diepte in de grond zijn geplaatst, ken niet als aardvast worden aangemerkt¹¹. Indien een zaak vastgenageld is aan heipalen is dit echter wel het geval¹².

Steigers die bestaan uit planken die op palen vast in het water staan en die met een stalen constructie aan de kade zijn verankerd, zijn onroerend door natrekking (art. 643 BW)¹³.

In een eender geschil bepaalde het Hof 's-Gravenhage dat de meerpalen weliswaar onroerend waren door natrekking omdat zij aardvast in het water stonden, maar dat de steigers niet onroerend waren (niet door natrekking en ook niet door bestemming) omdat zij dreven op het water en niet nagelvest met de meerpalen of met de kade waren verbonden¹⁴.

Of woonboten als een onroerende zaak kunnen worden beschouwd en derhalve in de belastingheffing van de OZB kunnen worden betrokken is een vraag die gemeenten reeds lange tijd bezig houdt. De Hoge Raad heeft in 1988 bepaald dat de gemeente

⁹ HR 10 december 1980, nr. 19869, BNB 1981/45 (boorlokatie-arrest).

¹⁰ Een zakelijk recht op een onroerende zaak kan wel een indicatie zijn voor belastingplicht.

¹¹ Hof Arnhem 20 februari 1951, NJ 1951,688.

¹² Rb. Groningen 23 februari 1946, NJ 1947,680.

¹³ Hof 's-Gravenhage 13 november 1987, nr. 4299/83, E I, Belastingblad 1988/613.

¹⁴ Hof 's-Gravenhage 8 maart 1991, nr. 405/89-E-10, Belastingblad 1991/465.

Wilnis deze vraag ten onrechte bevestigend heeft beantwoord¹⁵. In casu was het object verbonden met de grond middels kabels en flexibele buizen voor watervoorziening en riolering. De Hoge Raad overwoog allereerst dat de woonark niet is een zaak die door bestemming onroerend is, aangezien uit de concrete feiten en omstandigheden niet is gebleken dat de ark het kenmerk vertoont tot een blijvend gebruik aan de hoofdzaak, de grond, te zijn verbonden. De woonark is volgens de Hoge Raad ook niet onroerend uit haar aard, daer uit de veststaande feiten blijkt dat de ark niet vast met de grond verbonden is doch ook dat zij doelbewust drijvend wordt gehouden door kunstmatig het waterpeil op te hogen ten einde te voorkomen dat de bak zou scheuren of breken. Volgens de Hoge Raad is de ark niet duurzaam met de grond verenigd.

In het verlengde van bovengenoemde uitspraak ligt een onlangs gewezen arrest terzake van het wel of niet onroerend zijn van een 'mobile home'¹⁶. Ons hoogste rechtscollege oordeelde dat een mobile home naar zijn aard niet onroerend is nu niet is gebleken dat het duurzaam met de grond is verenigd. Daarnaast is het mobile home niet onroerend door bestemming nu niet is gebleken dat het perceel en het mobile home zich door onderling overeenstemmende eigenschappen zodanig van soortgelijke percelen en mobile homes onderscheiden dat het mobile home het kenmerk vertoont tot een blijvend gebruik aan slechts het onderhavige perceel te zijn verbonden.

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (21591) in de Tweede Kamer op 24 oktober 1991 is de discussie weer opgelaaid of woonschepen en woonwagens ook moeten worden aangeslagen in de onroerende-zaakbelastingen of middels een vergelijkbare heffing. Het amendement nr. 16 van het lid Bijleveld-Schouten c.s. stelt een nieuw artikel 221a voor dat beoogt een invoering van met de onroerende-zaakbelastingen vergelijkbare heffingen op roerende woon- en bedrijfsruimten, met als argument het gelijkheidsbeginsel. Eigenaren en gebruikers van woonschepen, woonwagens en andere roerende zaken die dienen tot woning, en van roerende bedrijfsruimten hebben volgens de indieners van het amendement evenzeer belang bij de collectieve voorzieningen die de gemeente hen biedt. Het amendement is door de Tweede Kamer met algemene stemmen aangenomen. Het wetsvoorstel ligt op moment van schrijven bij de Eerste Kamer¹⁷.

¹⁵ HR 22 juli 1988, nr. 25546, BNB 1988/282.

¹⁶ HR 18 november 1992, nr. 28503, BNB 1993/49.

¹⁷ Voor commentaar zie:

* Mr A. Hoeneveld, 'Een nieuwe gemeentelijke belasting op roerende ruimten', *Belastingblad* 1992, blz.3 e.v.;

* F.J.H.L. Makkinga, 'Belasting op roerende woon- en bedrijfsruimten', *Interlokaal* 1992, nr.2, blz.1

Naast woonwagens is ook het wel of niet onroerend zijn van zomershuisjes voortdurend een onderwerp van discussie en jurisprudentie. Uit de jurisprudentie, weervan hieronder enkele voorbeelden zullen volgen, blijkt dat de feitelijke situatie bij de beoordeling van de vraag of een zomerhuis, ook wel vakantiebungalow genoemd, wel of niet onroerend is van doorslaggevende betekenis is. Enkele voorbeelden:

- Het eerste voorbeeld betreft een geschil uit 1973 met betrekking tot de omzetbelasting: stredhuisjes die ieder jaar opgebouwd en afgebroken werden en met spijkers op palen waren vastgetimmerd die 1 meter diep in de grond ingegraven waren, weren niet onroerend. De Tariefcommissie oordeelde dat 'deze huisjes door aard, noch door bestemming als onroerende zaken kunnen worden aangemerkt'¹⁸. Een beslissing die, gezien het criterium aard- en nagelvest, ook anders had kunnen uitvallen.
- Met betrekking tot de overdrachtsbelasting betrof het geschil een zogenaamde Finse bungalow die zonder mechanische bevestiging rust op een uit beton en stenen fundament dat ca. 50 cm diep in de grond zet. Het hof oordeelde dat de bungalow en het fundament één onroerende zaak waren¹⁹.
- In een min of meer vergelijkbaar geval betrof het een aantal prefab zomerbungalows die niet met de grond waren verbonden, maar los stonden op een fundering. Het hof echtte in dit geschil de verbinding van de bungalows met de fundering niet zodanig dat met betrekking tot deze objecten kan worden gesproken van onroerende zaken, aangezien niet werd voldaan aan het criterium aard- en nagelvast²⁰.
- Hetzelfde hof bepaalde eveneens dat andere zomershuisjes, ondanks het feit dat zij reeds 20 jaar ter plekke staan, niet hecht met de grond zijn verbonden, en derhalve niet onroerend zijn. De huisjes waren met klembouten vastgeschroefd aan niet ingegraven trottoirbanden²¹.
- Zomershuisjes die zijn bevestigd aan een betonnen voet die in de grond steekt zijn onroerend²².

e.v..

¹⁸ Tariefcommissie 5 februari 1973, BNB 1973/154.

¹⁹ Hof Arnhem 24 oktober 1977, BNB 1978/304.

²⁰ Hof Arnhem 6 mei 1981, BNB 1982/193.

²¹ Hof Arnhem 31 augustus 1981, nr. 1151/1977, Belastingblad 1982, blz. 339.

²² Hof Amsterdam 7 september 1983, Belastingblad 1984 blz. 102, en Hof Amsterdam 7 september 1983, nr. 1069/81, Belastingblad 1984, blz. 105.

- Hof Leeuwarden bepaalde dat zomerhuisjes, steende op blokken en niet bevestigd aan fundering, toch onroerend zijn indien zij duurzaam met de grond zijn verenigd. In casu stonden deze huisjes ca. 25 jaar ²³.
- Het Hof 's-Gravenhege echttte het zomerhuisje in casu onroerend omdat het els één geheel niet kon worden verplaatst zonder dat het daarbij als zodanig teniet gaat²⁴.
- Een staceravan die is geplaatst op betonnen blokken, is geen onroerende zaak²⁵.

Uit deze greep uit de jurisprudentie ken in ieder geval één conclusie getrokken worden: een oordeel over het wel of niet onroerend zijn van zaken als zomerhuisjes en stacaras wordt per geval gevormd aan de hand van tal van feitelijke zaken, zoals wel of geen fundering, wel of geen bevestiging aan de fundering, de manier van bevestiging, de verplaatsbaarheid van het object, wel of niet duurzaam met de grond verenigd zijn, etc..

De tweede categorie zaken die volgens het oude BW onroerend waren, zijn zaken welke **onroerend zijn door bestemming** (ert. 563, lid 1 BW). Deze zaken werden hulpzaken genoemd en werden onroerend door bestemming indien:

- hoofd- en hulpzaak eigendom waren van één en dezelfde persoon;
- de hoofdzaak en de hulpzaak elk het kenmerk vertonen tot een blijvend gebruik aan elkaar te zijn verbonden²⁶, waarbij losse voorwerpen, mits ze voor de exploitatie onmisbaar zijn, ook tot deze categorie behoren²⁷ en
- de hulpzaak dienstbaar is aan de hoofdzaak.

Met de invoering van het Nieuwe BW is deze categorie zaken vervallen.

Vanaf 1 januari 1992 kunnen zaken slechts als onroerend worden bestempeld indien ze zelfstendig voldoen aan de criteria van ert.3 Boek 3 BW of indien ze als **bestanddeel** van een onroerende zaak kunnen worden beschouwd. Bestanddelen van een zaak zijn onzelfstandige zaaksdelen die zélf geen zaak zijn en opgaan in de zaak waarvan zij een deel vormen.

²³ Hof Leeuwarden 12 oktober 1984, BNB 1986/68 en Belastingblad 1985, blz.391.

²⁴ Hof 's-Gravenhage 26 november 1985,nr. 58/85, Belastingblad 1986, blz. 650.

²⁵ Rb. Utrecht 22 maart 1988,nr. KG 114/88, Belastingblad 1989, blz. 106.

²⁶ HR 18 december 1953, NJ 1954, 247.

²⁷ Bindend Advies E.M. Meijers, 6 juni 1932, NJ 1934, 1623.

Art. 4 Boek 3 BW bepaalt dat de volgende zaak/zaken **bestanddeel** is/zijn van een hoofdzaak:

- Al hetgeen volgens verkeersopvatting onderdeel uitmaakt van de hoofdzaak (lid 1) en
- Zaken die met de hoofdzaak zodanig verbonden worden dat zij daarvan niet kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan een der zaken (lid 2).

Het bepaalde in lid 1 wordt het maatschappelijke criterium genoemd, terwijl de inhoud van lid 2 wordt gezien als het fysieke criterium. Om te bepalen of iets een bestanddeel vormt van een zaak, dient in de eerste plaats aan het maatschappelijk criterium en - als daaraan niet is voldaan - vervolgens aan het fysieke criterium te worden getoetst.

'Al hetgeen volgens verkeersopvattingen' heeft als nader criterium: is de hoofdzaak zonder dit bestanddeel incompleet? Met andere woorden: 'Beslissend is, of het betrokken voorwerp een zo essentieel deel van de hoofdzaak vormt dat laatstgenoemde zonder dit deel niet aan haar economische of maatschappelijke bestemming kan beantwoorden'²⁸. Niet nodig is dat het onderdeel aard- of nagelvast aan de hoofdzaak verbonden is. Voorbeelden uit de rechtspraak vulden dit maatschappelijk criterium reeds in²⁹.

Het tweede lid bepaalt, dat bijzaken in ieder geval als bestanddeel zijn aan te merken. Bijzaken zijn zaken, die - onverschillig door wie of door welke oorzaak - met een hoofdzaak zodanig zijn verbonden, dat zij niet kunnen worden afgescheiden zonder beschadiging of verbreking van de hoofdzaak. Wet aard- en nagelvast is, is dus bestanddeel, maar niet ieder bestanddeel is aard- en nagelvast³⁰.

2.2.3 Binnen de gemeente gelegen

In de heffing van de onroerende-zaakbelastingen van een gemeente mag slechts worden betrokken dat gedeelte van een onroerende zaak dat binnen de gemeentegrens van die betreffende gemeente is gelegen. Het Besluit OZB (artikel 1, aanhef en onderdeel c, ten 5e) geeft aan dat het gedeelte van de onroerende zaak dat buiten de gemeente is gelegen niet tot het belastingobject behoort. Het wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen maakt in artikel 219a

²⁸ Asser-Beekhuis I, Zakenrecht, blz 52.

²⁹ HR 26 maart, NJ 1936,757 (Sleepboot Egbertha); Hof Arnhem 30 december 1952, NJ 1953,291 (CV-installatie); HR 11 december 1953, NJ 1954,115 (Stafmateriaal).

³⁰ Toelichting Meijers op art. 3.1.1.3 NBW, Parlementaire Geschiedenis van het NBW, Van Zeben/Du Pon, blz. 72.

onderscheid tussen een deel van een eigendom en een gedeelte. Een gedeelte kan als afzonderlijk geheel worden gebruikt, terwijl een deel een onderdeel is van een object. Een gedeelte vormt zelfstandig een object, een deel is een onzelfstandig onderdeel. Indien een onroerende zaak in meer dan één gemeente is gelegen, wordt het deel dat binnen de gemeente is gelegen betrokken in de heffing.

Dat het belastingobject onroerend dient te zijn, kan tevens worden afgeleid uit het gebruik maken van het woord 'gelegen'. Deze terminologie geeft aan dat er sprake dient te zijn van een zekere duurzaamheid, het object dient bestemd te zijn om duurzaam voor meerdere jaren ter plaatse te blijven. Dit in tegenstelling tot de term 'zich bevinden': een woonwagen bevindt zich binnen de gemeentegrens, maar is er niet gelegen.

2.2.4 Specificatie en efbekening van het belastingobject

2.2.4.1 De algemene objectafbakening

Na de algemene bepaling van het object waarover gemeenten onroerende-zaakbelastingen mogen heffen komt de afbakening van het belastingobject aan de orde. Een dergelijke individuele efbekening is onder andere van belang omdat terzake van één onroerende zaak slechts één aanslag wegens genot krachtens zakelijk recht en één aanslag wegens feitelijk gebruik kan worden opgelegd. Indien in één aanslag twee of meer onroerende zaken zijn begrepen, dient de aanslag niet te worden verminderd, maar te worden vernietigd³¹. Het Hof Amsterdam kwam evenwel tot een andere conclusie: een onjuiste objectafbakening leidde tot een vermindering van de aanslag in plaats van een vernietiging. Of dit de goedkeuring kan hebben van de Hoge Raad, is zeer de vraag³². Een te hoge waardevaststelling leidt tot vermindering³³, een onjuiste objectafbakening leidt tot vernietiging van de aanslag. Bij een (on)gebouwd eigendom met aanhorigheden hoort maar één aanslag te worden opgelegd³⁴.

³¹ HR 10 juni 1987, nr. 24572, BNB 1987/222. Zie ook HR 8 juli 1992, nr. 28262, BNB 1992/311 en Belastingblad 1992, blz. 490.

³² Hof Amsterdam 19 april 1991, nr. 1660/90, M IV, BNB 1992/311 en Belastingblad 1992, blz. 107 (met aantekening van Kruiemel).

³³ HR 4 december 1991, nr. 27875, BNB 1992/164 en Belastingblad 1992, blz. 345.

³⁴ HR 30 januari 1980, nr. 19613, BNB 1980/90.

In 1983 werd bij Koninklijk Besluit³⁵ artikel 1 onderdeel c in het Besluit OZB opgenomen, waarin een algemene objectefbakening werd geformuleerd. De opsomming die in onderdeel c is gegeven is limitatief en in een dwingende volgorde gepleatst.

Allereerst wordt in artikel 1, onderdeel c, ten 1e en 2e een algemene objectafbakening geformuleerd, waarbij de onroerende zaak wordt gesplitst in gebouwd en ongebouwd eigendom:

- In ten 1e wordt gesproken over een gebouwd eigendom (inclusief de ondergrond) met zijn gebouwde aanhorigheden (inclusief de ondergrond) en zijn ongebouwde aanhorigheden. Als voorbeeld kan hier gegeven worden een woning (gebouwd eigendom) met garage (gebouwde aanhorigheid) en tuin (ongebouwde aanhorigheid);

- In ten 2e staat het ongebouwde eigendom, niet zijnde de ondergrond of een aanhorigheid van een gebouwd eigendom, met zijn gebouwde aanhorigheden (inclusief de ondergrond) en zijn ongebouwde aanhorigheden.
Een voorbeeld hiervan is een aantal sportvelden (ongebouwd eigendom) met een eenvoudige kledruimte (gebouwde aanhorigheid) en een parkeerplaats (ongebouwde aanhorigheid).

De uitwerking van de termen gebouwd en ongebouwd eigendom en aanhorigheid zal verderop in dit hoofdstuk aan de orde komen.

Voorts geeft het Besluit OZB een efbakening voor enkele bijzondere gevallen.

2.2.4.2 Gedeelten van een (on)gebouwd eigendom

- Ten 3e: indien gedeelten van de onder ten 1e of 2e bedoelde eigendommen blijkens hun indeling zijn bestemd om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt, wordt elk als zodanig bestemd gedeelte als een afzonderlijke onroerende zaak aangemerkt, met dien verstande dat indien twee of meer van die gedeelten te zamen als een geheel worden gebruikt, die als zodanig gebruikte gedeelten één onroerende zaak vormen.

Deze bepaling heeft tot gevolg dat bij een in appartementen onderverdeeld flatgebouw elke afzonderlijke zakelijk gerechtigde en/of feitelijk gebruiker van een individueel appartement in de onroerende-zaakbelastingen wordt betrokken, zodat voor elk apparte-

³⁵ Besluit van 6 september 1982, Stb.541.

ment aparte aanslagen worden opgelagd³⁶.

Het belestbare object is de kleinste eenheid waarvan een onafhankelijk en zelfstandig gebruik mogelijk is. Geen zelfstandig gebruik is er, wanneer de gebruiker van een gedeelte (in de toekomstige terminologie: deel) voor wat betreft essentiële voorzieningen zoals sanitair en kookgelegenheid, afhankelijk is van gebruikers van andere gedeelten³⁷.

Met betrekking tot kantoorgebouwen hanteert de Hoge Raad een ander criterium. Antwoordend op de vraag of een gedeelte van een kantoorgebouw blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt, besliste de Hoge Raad dat daarvoor ten minste vereist is dat dat gedeelte afsluitbaar is en aldus kan worden gescheiden van de overige gedeelten van het gebouw³⁸. Deze redenering werd herhaald in een arrest betreffende een zusterhuis: de bovenste 4 verdiepingen waren in gebruik als zusterhuis en de overige als ziekenhuis. Vereist is dat op zijn minst een gedeelte 'redelijk afsluitbaar is en aldus kan worden gescheiden van de overige gedeelten van het gebouw'. Dit was in casu niet het geval. Verder hoorden het zusterhuis en het ziekenhuis naar maatschappelijke opvattingen bij elkaar³⁹.

2.2.4.3 Het complex

In ten 4e is sprake van een samenstel (complex). Indien 2 of meer objecten van de voorgaande categoriën naar maatschappelijke opvatting bij elkaar horen en bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn, worden deze als één belastingobject aangemerkt (de complexregeling). Het verschil met ten 1e en ten 2e is dat hier niet wordt voldaan aan het dienstbaarheidsvereiste: de hierboven genoemde objecten binnen het samenstel zijn niet dienstbaar aan één der andere objecten (want dan zou er sprake zijn van een gebouwd of ongebouwd eigendom met gebouwde of ongebouwde aanhorigheden), maar kunnen op zich wel aanhorigheden hebben.

³⁶ Zie ook HR 8 maart 1978, nr. 1B722, BNB 1978/122;
Hof Arnhem 6 januari 1981, eNB 19B2/94 (garageboxen);
Hof Leeuwarden 13 maart 1984, Belastingblad 1985, p. 624;
HR 10 juni 1987, nr. 24572, BNB 19B7/222 (café met bovenwoning);
Hof 's-Gravenhage, M I, 2 juni 1981, nr. 132/BO, BNB 1983/81.

³⁷ Hof 's-Gravenhage 15 september 1980, VN 19B1, blz.59 (studentenflats);
Hof Leeuwarden 11 december 1981, Belastingblad 19B2, p.242 (woonwagenkamp).

³⁸ HR 16 december 1987, nr. 25015, BNB 1988/91.

³⁹ HR 9 september 1992, nr. 2B352, eNB 1992/341 en Belastingblad 1992, blz.649

Een voorbeeld van een complex is een bungalowpark dat volgens het hof als één geheel dient te worden gezien en bij één belastingplichtige in gebruik is⁴⁰.

In het arrest NS-Gemeente Woerden is bepaald dat de vrijstelling voor benen voor openbaar vervoer par rail niet een gedeelte van het object kan betreffen. In casu werd het stationscomplex als één object (een samenstel) beschouwd, aangezien de gedeelten bij eenzelfde belastingplichtige in gebruik zijn en naer maatschappelijke opvattingen bij elkaar horen. Het gehele samenstel, als dienstbaar aan het openbaar vervoer per rail, dient van de heffing te worden vrijgesteld⁴¹. In het arrest NS-Gemeente Zwijndrecht (Kijfhoek) sloot het hof op het voorgaande arrest aan. De Hoge Raad meende echter dat het hof niet voldoende had gemotiveerd dat Kijfhoek deel uit maakte van het object dat in aanmerking kwam voor de spoorwegvrijstelling en vernietigde het vonnis van het hof⁴².

Ook uit andere jurisprudentie inzake de complexregeling blijkt dat de beoordeling in grote mate afhangt van feitelijke omstandigheden⁴³.

2.2.4.4 Binnen de gemeenten gelegen

In ten 5e is neergelegd waar in paragraaf 2.2.4 reeds over is gesproken, namelijk dat het gedeelte van de onroerende zaak dat buiten de gemeentegrens is gelegen, niet in de belastingheffing van die gemeente mag worden betrokken. Deze regel is gecodificeerd naar aanleiding van een uitspraak van het Hof Amsterdam⁴⁴.

⁴⁰ Hof 's-Gravenhage 28 september 1990, nr. 4609/87-E-10, Belastingblad 1991, blz.815.

⁴¹ HR 15 juli 1987, nr. 24238, BNB 1987/275.

⁴² HR 23 september 1992, nr. 28416, BNB 1992/359 en Belastingblad 1992/724.

⁴³ Zie HR 7 mei 1980, nr. 19812, BNB 1980/184;
Hof 's-Gravenhage 14 juni 1977, BNB 1978/318;
HR 21 januari 1981, nr. 20302, BNB 1981/100;
HR 2 februari 1983, nr. 21431, BNB 1983/159.

⁴⁴ Hof Amsterdam 12 februari 1980, BNB 1981/133 (Andijk).

2.2.4.5 Uitwerking termen (on)gebouwd eigendom en aanhorigheden

Gebouwd an ongebouwd eigendom:

Deze terminologie, gebruikt in het Besluit OZB, is overgenomen uit de grondbelasting⁴⁵. Voor die belasting gold de volgende definitie: een gebouwd eigendom is een constructie van min of meer duurzame aard, die dient voor het bewaren van goederen of het beschutten van personen of goederen tegen atmosferische invloeden: het zogenaamde beschuttingscriterium. De vraag of deze uitleg ook voor de OZB gold werd door de Hoge Raad in 1979 beantwoord: 'niet alleen onroerende goederen die voldoen aan het beschuttingscriterium zijn een gebouwd eigendom, maar tevens installaties, open inrichtingen, lokaties en dergelijke bouwsels of constructies in de open lucht'⁴⁶. In casu meende de Hoge Raad dat een open zwembad een gebouwd eigendom was. Een (on)gebouwd eigendom kan zich ook ondergronds bevinden⁴⁷. Een aanlegsteiger bij een jachthaven is naar spraakgebruik een gebouwd eigendom, aldus het Hof Amsterdam⁴⁸. Ongebouwde eigendommen zijn alle onroerende zaken die geen gebouwde eigendommen zijn⁴⁹.

Aanhorigheden:

Met ingang van 1983 is de uitleg van de term aanhorigheden gegeven in artikel 1, onderdeel d, Besluit OZB. De definitie van het begrip aanhorigheid bestaat uit een aantal elementen:

- a. het behoort bij,
- b. is in gebruik met en
- c. is dienstbaar aan een (on)gebouwd eigendom of een gedeelte daarvan.

⁴⁵ Wet van 26 Mei 1870, Stb.82
Vgl. Besluit van 14 oktober 1971, Stb. 616, toelichting op artikel 5.

⁴⁶ HR 7 maart 1979, nr. 19017, BNB 1979/125.

⁴⁷ HR 10 december 1980, nr. 19869, BNB 1981/45: i.c. een boorlokatie voor het winnen van aardgas.

⁴⁸ Hof Amsterdam E III, 20 oktober 1982, nr. 2049/79, BNB 1984/308.

⁴⁹ HR 17 mei 1987, nr. 24454, BNB 1987/219: een tennisbanencomplex is niet aan te merken als een gebouwd eigendom;
HR 21 november 1990, nr. 26362, BNB 1991/19: in dit Sint-Oedenrode-arrest blijkt dat met betrekking tot de Wet op de Omzetbelasting reeds kan worden gesproken van een vervaardigd goed indien het betreft bouwrijp gemaakte grond. Bij de OZB is de eis stringenter: wil iets een gebouwd eigendom zijn, dan dient meer geconstrueerd te zijn.

- ad a. De aanhorigheid behoort bij een (on)gebouwd eigendom of een gedeelte daarvan. Afstand tussen beide speelt hierbij een belangrijke rol⁵⁰. Het verband tussen de beide objecten is losser naar mate de afstand tussen beide groter is. Een groot (on)gebouwd eigendom zal bij een grote afstand eerder nog een band hebben met een aanhorigheid dan een klein (on)gebouwd eigendom.
- ad b. De aanhorigheid moet in gebruik zijn met de (on)gebouwde eigendom of een gedeelte daarvan. Het gebruik van beide door één en dezelfde persoon is noodzakelijk: zodra deze persoon het gebruik van de aanhorigheid aan een ander laat, is de aanhorigheid geen aanhorigheid meer van het oorspronkelijke (on)gebouwde eigendom.
- ad c. De aanhorigheid is dienstbaar aan de (on)gebouwde eigendom of een gedeelte daarvan. Laatstgenoemde is hoofdzaak, eerstgenoemde is bijzaak en kan ervoor zorgen dat de hoofdzaak beter en vaker gebruikt kan worden.

Uit de rechtspraak zijn tal van voorbeelden van gebouwde en ongebouwde aanhorigheden te noemen. We zullen hier slechts enige noemen: een zwembad in de tuin van een huis⁵¹, een kosterwoning van een kerk⁵², een parkeergarage bij een kantoorgebouw⁵³, schuren bij een varkenshouderij⁵⁴ en een mestopslagplaats bij een akkerland⁵⁵. In casu had het aanhorig zijn van de mestopslagplaats tot consequentie dat de cultuurgrondvrijstelling die van toepassing was op het akkerland tevens gold voor de mestopslagplaats; er is sprake van één belastbaar object en daarvan kan niet slechts een gedeelte vrijgesteld worden. Parkeerplaatsen bij een kantoorgebouw zijn in casu aanhorigheden, aangezien het huren van het aantal parkeerplaatsen afhankelijk was van het aantal gehuurde m² kantoorruimte en dat bij elke gehuurde parkeerplaats d.m.v. een bord was aangegeven voor wie de parkeerplaats bestemd was⁵⁶.

⁵⁰ Zie HR 17 december 1980, nr. 20227, *EN* 1981/57 en *VN* 1981, p.305.

⁵¹ HR 7 maart 1979, nr. 19017, *EN* 1979/125.

⁵² Hof Arnhem 23 augustus 1978, *EN* 1879/289.

⁵³ HR 2 februari 1983, nr. 21431, *EN* 1983/159.

⁵⁴ HR 21 januari 1981, nr. 20302, *EN* 1981/100.

⁵⁵ Hof Arnhem 27 maart 1987, nr. 2169/1986 E IV, *VN* 1987 p. 2520.

⁵⁶ Hof Amsterdam 4 januari 1985, nr. 721/83, *EN* 1986/328 en *Belastingblad* 1986, blz. 772.

Een gevolg van het voldoen aan de drie elementen van de bovengenoemde definitie is dat afzonderlijke aanslagen voor aanhorigheden dienen te worden vernietigd. Een voorbeeld hiervan wordt gegeven door het Hof Leeuwarden: een tuin bij een woning is een eenhorigheid indien vaststaat dat deze tuin behoort bij, in gebruik is met en dienstbaar is aan de woning. De consequentie is dat de afzonderlijke aanslag voor de tuin dient te worden vernietigd⁵⁷. Hetzelfde geldt voor 24 afzonderlijke aanslagen terzake van een fabriekscomplex⁵⁸.

2.3 HET BELASTINGSUBJECT

2.3.1 Inleiding

Nu in de vorige paragraaf het object van de onroerende-zaakbelastingen is omschreven en afgebakend, wordt in deze paragraaf in hoofdlijnen uitgewerkt welke belastingplichtige(n) bij het object horen en op welke manier zij in de belastingheffing worden betrokken. In § 2.3.2. wordt de juridische basis van de belastingplicht uitgewerkt, § 2.3.3. behelst een behandeling van de genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, terwijl § 2.3.4. een uitwerking geeft van de term feitelijk gebruik krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht.

2.3.2 Juridische basis van de belastingplicht

Artikel 273, lid 1 gemeentewet bepaalt welke belastingplichtigen in de OZB-heffing kunnen worden betrokken:

" Ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken - met uitzondering van ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond - kunnen worden geheven:

- a. een belasting van degenen die de onroerende zaken al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht feitelijk gebruiken;
- b. een belasting van degenen die van de onroerende zaken het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht."

⁵⁷ Hof Leeuwarden 9 juli 1982, nr. 401/82, Bel.blad 1983/94.

⁵⁸ Hof Amsterdam 23 december 1980, nr. 1924/80, BNB 1982/105.

Deze belastingplichtigen zullen hierna worden aangeduid als (feitelijk) gebruikers an zakelijk gerechtigden. In de volksmond wordt vaak gesproken van 'de onroerend-goedbelasting'. Het bovengenoemde artikel bepaalt echter dat terzake van één object twee belastingen kunnen worden geheven, vandaar 'onroerende-zaakbelastingen'. Deze belastingen kunnen afzonderlijk van elkaar worden geheven: de Hoge Raad heeft bepaald dat beide belastingen elkaar niet uitsluiten⁵⁹.

Bepalend voor de belastingplicht is de toestand op 1 januari van het desbetreffende belastingjaar (art. 273, lid 6 gemeentewet en art. 2, leden 1 en 4 BOZB). Het belastingjaar valt namelijk gelijk met het kalenderjaar (art. 15 BOZB). Oe onroerende-zaakbelastingen kunnen derhalve worden gezien als peildatumbelastingen. De belastingplicht geldt voor het hela kalenderjaar. Verhuizing tijdens dit jaar betekent derhalve geen beëindiging van de belastingplicht ter zake van het verlaten object. Iemand die na 1 januari feitelijk gebruiker of zakelijk gerechtigde wordt van een onroerende zaak is voor dat belastingjaar niet belastingplichtig terzake van dat belastingobject.

Zowel natuurlijke personen als privaot- en publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen als belastingplichtigen worden aangemerkt, ongeacht de plaats van vestiging. Niet-zelfstandige onderdelen van publiekrechtelijke rechtspersonen kunnen evenwel niet als belastingplichtigen worden aangemerkt, tenzij deze onderdelen door middel van een rechtsvorm als een NV, een stichting, enz. zelfstandig zijn geworden. Voor niet-zelfstandige onderdelen van het Rijk zal op het aanslagbiljet de Staat der Nederlanden moeten worden vermeld, voor niet-zelfstandige onderdelen van andere publiekrechtelijke lichamen geldt dat deze lichamen zullen moeten worden vermeld.

Ondanks het feit dat de vennootschap onder firma geen rechtspersoon is, kan deze toch als zodanig in de belastingheffing worden betrokken, evenals de firmanten gezamenlijk of individueel⁶⁰.

Een voorbeeld hiervan is de aanslag die de gemeente Harenkarspel oplegde aan de vennootschap onder firma Camping IJ, bestaande uit twee vennoten die samen eigenaar waren van een kampeerterrein. Het Hof Amsterdam oordeelde als volgt:

" Niet alleen de aanslag wegens feitelijk gebruik, ook de aanslag wegens het genot krachtens zakelijk recht is opgelegd ten name van VOF 'Camping IJ'. Naar 's Hofs oordeel bestaat hiertegen geen bezwaar, omdat er van kan worden uitgegaan dat het de belastingheffing in een geval als het onderhavige vrijstaat de aanslag wegens het genot krachtens zakelijk recht te stellen ten name van één of meer der vennoten, die

⁵⁹ HR 17 december 1980, BNB 1981/25.

⁶⁰ HR 8 februari 1984, nr. 214B7, BNB 1984/141, Belastingblad 1984, blz. 194; Hof Amsterdam 4 juni 1984, Belastingblad 1984, blz. 629.

eigenaar zijn van het onroerend goed, en/of ten name van de vennootschap onder firma met dien verstande dat de ter zake van het onroerend goed verschuldigde belasting slechts eenmaal in de aanslag kan worden begrepen"⁶¹.

Uiteraard is een juiste tenaamstelling van de aanslag van groot belang, temeer omdat vernietiging van een onjuist teneemgestelde aanslag gevolgd door een tweede (wel juist tenaamgestelde) aanslag aan dezelfde belastingplichtige niet toelaetbaar is⁶². Het Hof Arnhem stelde echter een gehuwde vrouw die verlangde dat de aanslag op haar meisjesnaam zou worden gesteld en dat de aanslag die op naam van haar man en haar meisjesnaam was gesteld in het ongelijk. Deze tenaamstelling bracht geen enkel misverstand omtrent de identiteit van de belastingplichtige met zich mee, aldus het hof. De aanslag behoefde derhalve niet te worden vernietigd⁶³.

Artikel 2 BOZB werkt de in artikel 273 gemeentewet genoemde belastingen voor wat betreft de belastingplichtigen verder uit. Verdere behandeling van artikel 2 BOZB volgt in de onderdelen 2.3.3. en 2.3.4.

2.3.3 De genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.

2.3.3.1 Inleiding

De belasting geheven van genothebenden krachtens zakelijk recht, in de volksmond eigenarenbelasting genoemd, is naar aanleiding van de invoering van Boek 3 van het NBW per 1 januari 1992 qua terminologie gewijzigd. Artikel 273, lid 1, onderdeel b gemeentewet luidt sindsdien als volgt: " (...) een belasting van degenen die van de onroerende zaken het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht". Artikel 2, lid 1, onderdeel b BOZB werkt deze belasting verder uit. Hieruit blijkt dat de peildatum voor de belastingplicht het begin van het belastingjaar is. Het belastingjaar valt gelijk met het kalenderjaar, blijkt uit artikel 273, lid 10 van de gemeentewet. Lid 4 van artikel 2 BOZB bepaalt dat degene die bij het begin van het belastingjaar bij het kadaster bekend staat als genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, als zodanig wordt aangemerkt, tanzij blijkt dat op dat tijdstip een ander de genothebende was.

⁶¹ Hof Amsterdam M IV, 20 september 1985 (nr. 2596/83), Belastingblad 1987, blz. 535.
Zie ook HR 27 januari 1988, nr. 25179, Belastingblad 1989, blz. 213.

⁶² HR 15 mei 1985, Belastingblad 1985, blz. 453.

⁶³ Hof Arnhem 30 november 1988, Belastingblad 1989, blz. 532

Het wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen⁶⁴ bevat in art. 219, onderdeel b dezelfde bepaling als art. 2, lid 1, onderdeel b BOZB. Daardoor wordt de peildatum in de wet gebracht.

2.3.3.2 Uitwerking term 'genot'

Artikel 273, lid 1, onderdeel b gemeentewet bepaalt dat slechts sprake is van belastingplicht, indien aan het begin van het belastingjaar de belastingplichtige het genot heeft van een onroerende zaak krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. Met andere woorden, genot krachtens persoonlijke rechten of krachtens helemaal geen rechten voldoet niet aan het gestelde in bovengenoemd artikel.

Van het hebben van genot van een onroerende zaak kan zowel sprake zijn indien de belastingplichtige de zaak zelf gebruikt als indien hij dit gebruik aan een ander heeft afgestaan (tenzij dit is door middel van vestiging van een beperkt zakelijk recht)⁶⁵. Van genot is allereerst sprake bij eigen gebruik van de onroerende zaak; hierdoor is de gebruiker tevens belastingplichtig ex art. 273, lid 1, onderdeel a van de gemeentewet. Indien de onroerende zaak verhuurd of verpacht is, blijkt het genot uit de huur- of pachtopbrengst, al dan niet in geld uitgedrukt. Met andere woorden: genothebbende is degene die het recht heeft de vruchten te plukken.

Indien een beperkt recht op een onroerende zaak is gevestigd, is niet de blote eigenaar maar de genothebbende krachtens dat beperkte recht belastingplichtig. Laatstgenoemde heeft het genot ontleend aan de bevoegdheid om de onroerende zaak te gebruiken overeenkomstig de bepalingen van het beperkte recht. Bij deze stelling kan men enige kanttekeningen plaatsen: er kunnen zich situaties voordoen waarbij het genot van de blote eigenaar groter of belangrijker is dan het genot van de persoon die het beperkte recht heeft op die onroerende zaak. Bijvoorbeeld in een geval dat het genot van de erfpachter in zodanige mate achter bleef bij dat van de eigenaar, dat niet de erfpachter maar de eigenaar als genothebbende diende te worden aangemerkt⁶⁶.

Verder kunnen bij het verkrijgen van het beperkte recht aan de bezitter hiervan zodanige voorwaarden worden gesteld dat het genot zover wordt beperkt dat de blote eigenaar in feite het belangrijkste genot heeft. De Hoge Raad heeft echter bepaald dat ongeacht het voorgaande als genothebbende wordt aangemerkt de bezitter van het beperkte recht⁶⁷.

⁶⁴ Kamerstukken II, 21 591.

⁶⁵ HR 17 december 1980, nr. 20185, *EN* 1981/25

⁶⁶ Hof Arnhem 4 november 1988, nr. 1175/186 E V, *Belastingblad* 1989, blz. 442.

⁶⁷ HR 18 april 1990, *SN* 1990/197 en *Belastingblad* 1990, blz. 419.

Indien op één onroerende zaak maer dan één beperkt recht is gevestigd wordt aangenomen dat de bezitter van het leetst gevestigde beperkte recht de genothebbende krachtens beperkt recht is⁶⁸. Hierbij gaat het om rechten van verschillende rangorde, dat wil zeggen dat het ene recht uit het andere is voortgespruten.

Er kan echter ook sprake zijn van rechten van gelijke rangorde, zoals gemeenschappelijke eigendom van een woning. In een dergelijk geval werd bij de tenaamstelling van de aanslag gebruik gemaakt van de zogenaamde 'c.s.-regeling'. Dit hield in dat de naam van één van de zakelijk gerechtigden op de aanslag werd gezet met de toevoeging 'c.s.' (cum suis). Deze regeling is door het Hof Amsterdam onverbindend verklaard⁶⁹. Uit een arrest uit 1986 blijkt echter dat het mogelijk is één van de zakelijk gerechtigden een te slaan voor het hele belastingbedrag⁷⁰. Dit houdt in dat deze persoon een evenredige verdeling tussen alle zakelijk gerechtigden zelf zal moeten bewerkstelligen.

De omvang van het genot is niet van invloed op de belastingplicht of de hoogte van de belasting. Zo doet het feit dat een onroerende zaak niet gebruikt wordt of onverhuurbaar is de belastingplicht niet vervallen⁷¹. Het gaat, zoals boven reeds is genoemd, om het recht tot het plukken van de vruchten, niet om het feitelijke genot. Maar indien er meer dan één potentiële genothebbende is, is het feitelijke genot bepalend.

Op de vorige alinea is het volgende uitgezonderd: in de situatie dat uitoefening van het genot wederrechtelijk is ontnomen, kan de genothebbende niet in de belasting worden betrokken. Dit komt voornamelijk voor in de situatie dat het object gekraakt is. Indien het kraken slechts van voorbijgaande aard is, is er geen sprake van de afwezigheid van genot. Ook hier is de toestand op 1 januari bepalend. De tijdsduur van het kraken vòòr en na deze peildatum is tevens van belang bij de beoordeling van ontneming van genot⁷².

⁶⁸ Zie arrest vorige noot.

⁶⁹ Hof Amsterdam 4 juni 1984, nr. 2793/82 E VII, Belasting blad 1984, blz. 629.

⁷⁰ HR 19 maart 1986, nr. 23620, ENE 1986/145 (gemeente Zandvoort).

⁷¹ Hof 's-Hertogenbosch 25 februari 1977, ENE 1978/218.

⁷² HR 10 maart 1982, nr. 20860, ENE 1982/115;
HR 4 juni 1986, nr. 23764, ENE 1986/240.

Zie voor een behandeling van deze arresten: Mr J.A. Monsma, Een gekraakt perceel; veelal geen genot voor de OGB, WFR 1986/5746, blz. 1311.

2.3.3.3 Eigendom, bezit of beperkt recht

Niet alle rechten met betrekking tot een onroerende zaak leiden tot belastingplicht. Artikel 273 geeft aan dat een subject belastingplichtig is op grond van lid 1, onderdeel b, indien deze het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. Zoals hierboven reeds is vermeld, hebben deze begrippen als gevolg van de invoering van het NBW de term 'krachtens zakelijk recht' vervangen.

Eigendom

Voor de uitleg van de term 'eigendom' dient te worden gekeken in de Boeken 3 en 5 van het BW. De eigenaar staat geregistreerd in de kadastrale registers. Eigendom is het recht van een zaak het vrije genot te hebben. Het is het meest omvattende recht dat een persoon op een zaak kan hebben (art. 1, lid 1 Boek 5 BW). Het vrije genot ontbreekt bij blote eigendom: dit is het geval als er naast het eigendomsrecht tevens een beperkt recht van het eigendomsrecht is afgeleid.

Indien in de kadastrale legger naast de eigenaar tevens een bezitter van een beperkt recht is vermeld, wordt laatstgenoemde als genothebbende krachtens beperkt recht voor de onroerende-zaakbelastingen aangemerkt, zelfs al is het genot van de blote eigenaar in geld uitgedrukt groter⁷³. Bij het in de voorgaande noot genoemde arrest was sprake van een erfpachter van een zomerhuis met een genot van ca. fl.1400, = per jaar en een blote eigenaar met een genot (de erfpachtcanon) van fl.4100, = per jaar. De Hoge Reed oordeelde in tegenstelling tot het hof 'dat de genothebbende krachtens zakelijk recht de erfpachter was, omdat, nu op het onroerende goed een erfpachtsrecht rust, onder genot moet worden verstaan de aan dat recht ontleende bevoegdheid om het onroerende goed te gebruiken overeenkomstig de bepalingen van het erfpachtsrecht'.

Bezit

Bezit is geregeld in Titel 5 Boek 3 BW. In art. 107 is bepaald dat bezit is het houden voor zichzelf. Bezit kan onmiddellijk of middellijk zijn. Middellijk bezit betekent dat een ander de zaak houdt voor de bezitter. Bezit wordt verkregen door inbezitneming (het verschaffen van de feitelijke macht over de zaak), door overdracht of door opvolging onder algemene titel (art. 112).

Het recht van bezit wordt niet in de kadastrale leggers vermeld. Dit kan voor de praktijk problemen opleveren. Bij een verkoop rond de peildatum hangt het antwoord op de vraag wie de genothebbende is af van de feitelijke omstandigheden. Een casus ter verduidelijking:

⁷³ HR 18 april 1990, BNB 1990/197.

Een woning wordt op 27 december 1992 verkocht. De koper krijgt direct de sleutel en gaat in zijn vrije dagen schilderen en behangen. Het 'transport' zal plaatsvinden op 3 januari 1993. Wie is OZB-plichtig ex art. 273, lid 1, onderdeel b gemeentewet voor het belastingjaar 1993?

De verkoper is op de peildatum 1 januari 1993 nog steeds eigenaar, de koper is bezitter, eengezien de sleuteloverdracht reeds heeft plaatsgevonden. Belastingplichtig is degene die genotebbende is. Genotebbende is degene die het recht heeft de vruchten te plukken. In deze casus is de bezitter daar el mee bezig: hij is aan het klussen in zijn nieuwe woning (of dat genieten is, is een endere vraag). Belastingplichtig is in dit geval de bezitter en niet de verkoper.

Beperkte rechten

Wij zullen ons hier slechts beperken tot een opsomming en summiere behandeling van beperkte rechten die wel en die niet onder art. 273, lid 1, onderdeel b van de gemeentewet vallen. Ook deze beperkte rechten zijn geregistreerd in de kadastrale leggers.

Zoals reeds eerder is vermeld heette de 'eigenarenbelasting' vòòr de invoering van het NBW belasting van genotebbenden krachtens zekelijk recht. Onder de zekelijke genotsrechten vielen ook eigendom en bezit. Nu wordt de belasting geheven van genotebbenden krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. De beperkte rechten zijn derhalve de 'oude' zakelijke rechten behalve eigendom en bezit.

De volgende beperkte rechten vallen onder art. 273, lid 1, onderdeel b van de gemeentewet:

- het opstalrecht

Dit is het recht om gebouwen, werken of beplantingen op andermans grond te hebben. Zie artikel 101 Boek 5 BW.

- het erfpachtsrecht

Dit is het recht dat de erfpachter de bevoegdheid geeft eens anders onroerende zaak te houden en te gebruiken (art. 85 Boek 5 BW). Als tegenprestatie is de erfpachter gehouden een jaarlijkse pacht of canon te voldoen.

- het recht van vruchtgebruik

Vruchtgebruik geeft het recht om goederen die aan een ander toebehoren, te gebruiken en daarvan de vruchten te genieten. Het recht van vruchtgebruik is vastgelegd in Titel 8 Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek.

- *het recht van gebruik en bewoning*

Art. 875 oud BW bepaalde dat wanneer de gebruiker het gehele huis bewoont hij de belastingen dient te dragen, lid 2 ziet op het bewonen van een deel van het huis. Art. 226 van Boek 3 BW stelt dat dit recht vergelijkbaar is met het vruchtgebruik, behoudens een aantal bepalingen genoemd in de leden 2,3 en 4. Het recht van gebruik en bewoning is persoonsgebonden: het kan niet worden afgestaan, verhuurd of verpacht. Gezien de uitleg van het begrip 'bepaald recht' in artikel 8 Boek 3 BW is het recht van gebruik en bewoning een beperkt recht, darhalve is de bezitter van dit recht belastingplichtig ex art. 273 gemeentewet.

- *het appartementsrecht*

Het recht op een gebouw kan in appartementen gesplitst worden. Het recht m.b.t. een dergelijk appartement houdt in dat de appartementseigenaar bevoegd is tot het uitsluitend gebruik van bepaalde gedeelten van het gebouw die blijkens hun inrichting bestemd zijn om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt. Het appartementsrecht is vervat in Titel 9 Boek 5 van het Burgerlijk Wetboek.

- *het recht van beklemming*

Dit recht was neergelegd in art. 1654 Boek 7A BW, maar is met de invoering van het NBW komen te vervallen.

- *zakelijk recht ex Belemmeringenwet Privaatrecht*

Art. 5, derde lid, onderdeel b, en vierde lid van de Belemmeringenwet Privaatrecht geeft een zakelijk recht dat tot doel heeft de gerechtigde de gelegenheid te bieden een werk dat van openbaar belang is aan te leggen in, op of onder de onroerende zaak van een ander en dat werk in stand te houden en te gebruiken. Dit komt voor bij zaken van gastransportleidingen, rioleringen en hoogspanningsleidingen. De zakelijk gerechtigde blijft door dit recht eigenaar van deze werken.

Zakelijke rechten die gaan genot van de onroerende zaak met zich meebrengen zijn de volgende: hypotheekrecht, arfdiensbaarheid, van huur afhankelijk opstalrecht, grondrechten en erfpachtscenons en overige zakelijke lasten⁷⁴.

⁷⁴ Voor een behandeling van de jurisprudentie verwijzen wij naar de Editie Vakstudie Belastingwetgeving, Commentaar II, art. 273, aantekening 197.

2.3.4 De feitelijke gebruiker

2.3.4.1 Inleiding

Zoals in 2.3.2. reeds is vermeld heeft een gemeente krachtens artikel 273, lid 1, van de gemeentewet de mogelijkheid terzake van twee groepen van belastingplichtigen een onroerende-zaakbelasting te heffen. In de vorige peregraaf is de genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht behandeld, in deze peragraaf zal de groep belastingplichtigen die onder art. 273, lid 1, onderdeel a vallen worden behandeld, te weten de feitelijke gebruikers.

2.3.4.2 Feitelijk gebruik : Algemeen

Artikel 2, eerste lid, onderdeel a van het Besluit OZB werkt de bovengenoemde belasting verder uit:

‘e. een belasting van degene die - naar omstandigheden beoordeeld - bij het begin van het belastingjaar de onroerende zaak al dan niet krachtens eigendom, bezit of beperkt recht of persoonlijke recht feitelijk gebruikt;’.

De woorden ‘al dan niet’ geven aan dat elke vorm van feitelijk gebruik aan het begin van het belastingjaar leidt tot belastingplicht. Dus ook in gevallen dat het feitelijk gebruik niet gebaseerd is op enig recht, kan er sprake zijn van het voldoen aan de vereisten van de genoemde belasting.

Men denke aan een kraker: een gebruiker die niet krachtens eigendom, bezit of beperkt recht en ook niet krachtens persoonlijk recht gebruik maakt van een onroerende zaak. Hij/zij kan een aanslag wegens feitelijk gebruik van een onroerende zaak ontvangen, aangenomen dat hij/zij meer dan voorbijgaand de woning bezet houdt.

Van gebruik krachtens een rechtstitel is sprake indien men krachtens eigendom (de eigenaar-gebruiker), bezit of beperkt recht (Zie § 2.3.3.3) de onroerende zaak gebruikt of krachtens een persoonlijk recht, zoals het recht van erfdiensbearheid of een pacht- of huurovereenkomst. Ook economische eigendom kan leiden tot feitelijk gebruik.

Feitelijk gebruik van een onroerende zaak vereist niet de aanwezigheid van de juridische beschikkingsmacht daarover, zoals dit uit bijv. de eigendom voortvloeit. Want anders zouden alleen eigenaren gebruikers kunnen zijn⁷⁵.

Er dient sprake te zijn van een feitelijk beschikken over de onroerende zaak voor eigen

⁷⁵ EVB, Gemeentelijke belastingen, Commentaar II, art. 273, blz. 645.

gebruiksdoeleinden. Het voor verhuur of voor de handel aanwenden van onroerende zaken valt hier niet onder. Een persoon die bijvoorbeeld woningen verhuurt welke bij het begin van het belastingjaar laag staan, mag niet als belastingplichtige gebruiker worden beschouwd, aangezien hij deze woningen niet feitelijk gebruikt ondanks het feit dat hij de beschikking over die woningen heeft.

Mat betrekking tot bedrijfsobjecten zijn niet het personeel of de bestuurders de feitelijk gebruikers, maar de onderneming op zich. Ook een vereniging kan als feitelijke gebruiker worden aangemerkt. Bestuurders van een vereniging kunnen echter wel persoonlijk aansprakelijk zijn voor de als gevolg van het gebruik van een onroerende zaak door de vereniging optradende belastingschuld⁷⁶. Het ter beschikking houden van een onroerende zaak kan worden aangeduid als feitelijk gebruik indien dit ter beschikking houden op zich aan vorm van feitelijk gebruik is. Een onroerende zaak die ter beschikking wordt gehouden voor een specifiek doel en slechts onder bepaalde voorwaarden daadwerkelijk in gebruik wordt genomen, is in feitelijk gebruik bij degene die het met dat bewuste doel ter beschikking houdt⁷⁷.

Van feitelijk gebruik is tevens sprake indien van een onroerende zaak niet overeenkomstig zijn aard aan bestemming gebruik wordt gemaakt⁷⁸.

Ondanks het feit dat het begrip feitelijk gebruik ruim kan worden opgevat, zijn er toch enige beperkingen. Er dient sprake te zijn van feitelijk beschikken en het hebben van een zekere zeggenschap over de onroerende zaak, voor zover dit betreft het gebruik. Verder dient er sprake te zijn van een zekere duurzaamheid van het gebruik: toevallig voorbijgaand gebruik schept geen belastingplicht.

Hierbij verwijzen wij naar de Nota van Toelichting ad art. 2 BOZB⁷⁹, waarin het volgende staat vermeld:

'Feitelijk gebruik, als bedoeld in art. 2, eerste lid, letter a, omvat niet het toevallige gebruik bij het begin van het belastingjaar, zoals bijvoorbeeld het gebruik van een woning van uitstedige vrienden rond de jaarwisseling. Slechts een meer duurzaam gebruik brengt belastingplicht mee. Aan de andere kant neemt het tijdelijk niet gebruiken of niet het gehele jaar gebruiken door degene die het onroerende goed voor gebruik ter beschikking heeft, de belastingplicht voor de in artikel 2, eerste lid, letter a, bedoelde belasting niet weg.'

⁷⁶ Zie art. 30, tweede lid, Boek 2 BW.

⁷⁷ Vergelijk Hof Amsterdam 24 januari 1983, nr. 3212/81 MK IV, Belastingblad 1983, blz. 272.

⁷⁸ HR 5 september 1979, nr. 19420, ANa 1979/268.

⁷⁹ Nota van Toelichting, Stb. 1971, 616.

Het bouwen van een woning op een stuk grond brengt feitelijk gebruik van dat stuk grond met zich mee⁸⁰. De Hoge Raad besliste als volgt. In ieder geval is degene die een onroerend goed metterdaad bezigt ter bevrediging van zijn behoeften, gebruiker van dat goed, zodat iemand die ter bevrediging van zijn behoefte aan een woning, het hem ter beschikking staande ongebouwd onroerend goed bezigt om daarop een huis te doen bouwen, gebruiker van dat goed in de zin van de onroerend-goedbelastingen is.

Daarentegen is de bevoegdheid om over een onroerende zaak te beschikken op zichzelf niet voldoende om aan te nemen dat er sprake is van feitelijk gebruik. Een perceel bouwgrond waarop niet wordt gebouwd en waarop ook geen andere activiteit plaatsvindt, wordt dus niet feitelijk gebruikt⁸¹.

Het antwoord op de vraag of de belastingplichtige wel of niet aanwezig is, is niet van belang voor het feitelijk gebruik: het doet niet ter zake of de belastingplichtige woonachtig is in de gemeente, ter plekke verblijf houdt, of in het bevolkingsregister is ingeschreven⁸².

Verder volgt uit de sporadische aanwezigheid van roerende zaken, welke als waardeeloos materiaal moeten worden aangemerkt, niet dat er is sprake is van feitelijk gebruik van een woonhuis⁸³. Indien in het geheel geen zaken van enige persoon in of op de onroerende zaak aanwezig zijn, is er geen sprake van feitelijk gebruik⁸⁴.

Uit het bovenvermelde citaat uit de Nota van Toelichting op art. 2 BOZB blijkt dat bij het begin van het belastingjaar naar de omstandigheden moet worden beoordeeld of een persoon de onroerende zaak feitelijk gebruikt en derhalve belastingplichtig is.

Het criterium voor feitelijk gebruik is of de onroerende zaak op 1 januari van het belastingjaar metterdaad wordt bezigt ter bevrediging van diens behoeften.

Een in aanbouw zijnde woning waarvan op 1 januari de keuken nog niet ingebouwd was is niet gereed voor feitelijk gebruik overeenkomstig de bestemming die met de bouw wordt beoogd⁸⁵.

⁸⁰ HR 5 september 1979, nr. 19420, BNB 1979/268.

⁸¹ HR 22 juli 1985, nr. 22649, BNB 1985/258.

⁸² Hof 's-Hertogenbosch 2 september 1977, Vakstudienieuws 1978, blz. 774

⁸³ Hof Leeuwarden 31 oktober 1980, nr. 541/80 EK II, Vakstudienieuws 1981, blz. 385

⁸⁴ HR 5 september 1979, nr. 19432, BNB 1979/270

⁸⁵ Hof Amsterdam 5 maart 1992, nr. 1035/91, E V, Belastingblad 1992, blz. 461.

Het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet m.b.t. de materiële belastingbepelingen.

In het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepelingen wordt in artikel 219 niet meer gesproken over feitelijk gebruik, doch slechts over gebruik, hetgeen tot consequentie heeft dat het mogelijk wordt om de verhuurder/niet-feitelijke-gebruiker van de onroerende zaak toch in de gebruikersheffing te betrekken⁸⁶.

2.3.4.3 Het feitelijk gebruik van recreatiewoningen

Sommige soorten onroerende zaken worden op 1 januari nooit gebruikt. Een voorbeeld hiervan is een recreatiebungalow: in een arrest van de Hoge Raad uit 1981 is bepaald dat ondanks het feit dat een zomerhuis slechts voor een bepaalde periode mag worden bewoond, er toch sprake is van feitelijk gebruik⁸⁷. In het onderhavige geval mocht het zomerhuis slechts worden bewoond van 1 maart tot 1 november.

In het bovengenoemde geval hield de eigenaar de recreatiewoning ter beschikking voor gebruik door hemzelf en zijn gezin. Ingewikkelder is de situatie waarin een recreatiewoning voor de verhuur is bestemd. In een geval waarin de woningen in de winter niet werden bewoond en derhalve op 1 januari werden verhuurd of anderszins voor bewoning werden gebruikt, besliste de Hoge Raad dat de recreatiewoningen ondanks deze feiten op 1 januari feitelijk gebruikt kunnen worden, aangezien de woningen in het seizoen vóór de peildatum door een recreatiebedrijf voor korte perioden gemeubileerd waren verhuurd aan vakantiegangers en dat er op de peildatum geen reden was aan te nemen dat er in dit opzicht in het volgende seizoen iets zou veranderen⁸⁸.

De vraag wie als feitelijke gebruiker diende te worden aangemerkt, werd in een later arrest beantwoord: de Hoge Raad oordeelde dat het hof terecht de eigenaar als feitelijke gebruiker had aangemerkt⁸⁹.

In het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepelingen is in art. 219b, eerste lid, onderdeel c, opgenomen een bepaling op grond waarvan het ter beschikking stellen van een onroerende zaak voor volgtijdig gebruik wordt aangemerkt als gebruik door degene die die onroerende zaak ter beschikking heeft gesteld. Degene die de onroerende zaak ter beschikking stelt heeft de bevoegdheid de belasting als zodanig te verhalen op degene aan wie de onroerende zaak ter

⁸⁶ Zie voor de motivering van deze wijziging: Kamerstukken TK, 1989-1990, 21591, nr. 3, blz 67.

⁸⁷ HR 29 april 1981, nr. 20437, 8N8 1981/162.

⁸⁸ 8 juli 1981, nr. 20639, BNB 1981/248.

⁸⁹ HR 28 oktober 1981, nr. 20691, 8elastingblad 1982 blz.26. Zie ook HR 18 november 1981, nr. 20834, BNB 1982/30.

beschikking is gesteld.

In de memorie van toelichting wordt dit als volgt toegelicht:

'In onderdeel c van dit eerste lid is de regeling opgenomen waarin wordt bepaald dat bij kortstondig verhuur van het onroerende goed aan wisselende gebruikers de verhuurder wordt aangemerkt als gebruiker. Het betreft hier een codificatie van de jurisprudentie die met name betrekking heeft op recreatiewoningen⁹⁰.

2.3.4.4 Meer dan één gebruiker

2.3.4.4.1 Inleiding

Bij het gebruik van een onroerende zaak door meer dan één persoon en het gebruik van gedeelten van onroerende zaken is het bepalen van de feitelijk gebruiker soms een niet eenvoudige taak. In artikel 2 van het Besluit OZB is voor een drietal gevallen bepaald wie als belastingplichtige dient te worden aangemerkt. Hieronder zullen onder andere deze gevallen worden uitgewerkt.

2.3.4.4.2 Hoofd van een huishouden

In artikel 2, tweede lid, onderdeel a BOZB wordt bepaald dat voor het gebruik door de leden van een huishouden als gebruiker wordt aangemerkt het hoofd van dat huishouden. Wie dat is dient te worden bepaald naar maatschappelijke opvattingen. Ook de feitelijke omstandigheden van het betreffende huishouden kunnen van invloed zijn. Ondanks het feit dat we in een tijdperk van emancipatie leven zal in de praktijk vaak de man als hoofd van het huishouden worden aangemerkt. Het feit dat er tegenwoordig velerlei samenlevingsvormen in onze maatschappij voor komen (zoals éénoudergezinnen, ongehuwd samenwonenden, samenwoning bestaande uit één of meer mannen en/of één of meer vrouwen, etc.), maakt het aanwijzen van een hoofd van een huishouden (mocht deze al bestaan!) een niet eenvoudige opdracht.

In het geval van een echtpaar dat eenparig verklaarde dat de vrouw als hoofd van het door hen gevormde gemeenschappelijk huishouden diende te worden beschouwd, besliste het hof dat de man ten onrechte als feitelijke gebruiker van de woning was aangeslagen⁹¹.

⁹⁰ HR 28 oktober 1981, Belastingblad 1982, blz. 26.

⁹¹ Hof Amsterdam 3 mei 1978, Belastingblad 1982, blz. 216.

In een ander geval betrof het een pastorie die werd bewoond door de pastoor en zijn huishoudster die ieder een aantal ruimten voor zich in gebruik hadden. Het hof basiste dat de pastoor terecht als feitelijke gebruiker is aangemerkt. De huishoudster moet, ondanks het feit dat zij door het kerkbestuur is aangesteld, worden aangemerkt als te behoren tot het huishouden van de pastoor⁹².

In een vonnis weerlegde het Hof 's-Gravenhaga⁹³ de stelling van de gemeente dat zij in casu geen hoofd van een huishouden kon aanwijzen. Uit de feiten bleek volgens het hof dat mevrouw B als hoofd van het huishouden diende te worden aangemerkt, aangezien zij de woonvergunning had aangevraagd, de huurovereenkomst had gesloten en de kosten van gas, electriciteit en water voor de woning voldeed.

De Commissie-Christiaanse stelde voor aan de burgemeester en wethouders de bevoegdheid te verlenen één van de leden van het huishouden als feitelijke gebruiker aan te wijzen. In het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen is dit voorstel overgenomen in art. 219b, lid 1, onderdeel a.

2.3.4.4.3 Gebruik van een gedeelte van een onroerende zaak

Artikel 2, tweede lid, onderdeel b BOZB bepaalt dat bij gebruik van een gedeelte van een onroerende zaak als gebruiker wordt aangemerkt degene die dat gedeelte ten gebruik heeft afgestaan.

In het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen is in art. 219b, eerste lid, onderdeel b, opgenomen een bepaling op grond waarvan degene die een deel van een onroerende zaak aan een ander in gebruik heeft gegeven, wordt beschouwd als gebruiker. Deze heeft de bevoegdheid de belasting als zodanig te verhalen op degene aan wie het deel in gebruik is gegeven.

De motivatie voor deze bepaling wordt gegeven in de Memorie van Toelichting: 'Hierdoor wordt bereikt dat ook in gevallen waarin de verhuurder niet zelf van het onroerende goed gebruik maakt, een gebruiker kan worden aangewezen. Deze regel geldt evenwel alleen indien een deel van een onroerend goed in gebruik is gegeven en dit deel dus niet is aan te merken als een zelfstandig onroerend goed, als bedoeld in artikel 219a⁹⁴.

Collectieve (woon)gebouwen, zoals bijvoorbeeld sommige studentenhuizen, hebben als

⁹² Hof Arnhem 4 april 1989, nr. 733/1988 E V, Belastingblad 1990, blz. 42.

⁹³ Hof 's-Gravenhage 1 maart 1991, nr. 3991/89, E IV, Belastingblad 1991, blz. 609.

⁹⁴ Kamerstukken II, 1989/90, 21591, nr. 3, blz. 69.

kanmerk det er voorzieningen zijn die door de bewoners van het gebouw gezamenlijk worden gebruikt. Deze voorzieningen dienen van essentieel belang te zijn, zoals toilet-, kook- en wasgelegenheden, en niet voorzieningen als blokverwarming en de watermeter. Er is derhalve sprake van één onroerende zaak met meerdere gebruikers. In 1981 heeft de Hoge Raad bepaald dat in geval van gebruik van een onroerende zaak door meerdere personen, deze ingevolge artikel 273 gemeentewet in beginsel allen in de belasting kunnen worden betrokken⁹⁵. Het geschil betrof een woning waarin belanghebbende zelf een kleine kamer had en de overige kamers waren verhuurd aan studenten. Hij stond als hoofdbewoner in het bevolkingsregister ingeschreven. Aangezien hij zelf ook gebruik maakte van de onroerende zaak, was artikel 2, lid 2, letter b, BOZB van toepassing. Hieruit blijkt dat, indien er meer gebruikers van de onroerende zaak zijn en er is sprake van een hoofdgebruiker, de hoofdgebruiker als belastingplichtige wordt aangewezen. Het feit dat de belastingplichtige zelf gebruiker dient te zijn werd in een ander arrest herhaald⁹⁶. Het betrof een parkeergarage die door meerdere personen werd gebruikt. De Hoge Raad overwoog dat er gevallen denkbaar zijn waarin de eigenaar die een onroerende zaak bij gedeelten en tot een zeker doel door anderen laat bezigen, zelf in zodanige mate, onder meer door het uitoefenen van toezicht op en zorg voor de gehele onroerende zaak, de zeggenschap blijft behouden, dat hij als feitelijk gebruiker van de gehele onroerende zaak moet blijven gelden.

Deze overwegingen zijn later bij arresten met betrekking tot studentenhuizen eveneens toegepast. De Stichting Studentenhuisvesting Utrecht was als feitelijk gebruiker van een studentenflat aangemerkt. Aangezien van een situatie van zorg, toezicht en zeggenschap in dit geval geen sprake was, oordeelde de Hoge Raad dat het beheer van de studentenflat niet tot gevolg had dat de stichting als feitelijk gebruiker was aan te merken. Op dezelfde dag wees ons hoogste rechtscollege een arrest betreffende de Stichting Studentenhuisvesting Amsterdam⁹⁷. In dit geval was de stichting door de gemeente Amstelveen aangeslagen in de onroerend-goedbelastingen. De gemeente stelde dat er sprake was van toezicht door verdiepingscommissarissen en de bewoners van zgn. consulwoningen. De Hoge Raad stelde evenwel dat niet was aangetoond dat dit toezicht namens de stichting werd uitgevoerd en dat het toezicht geen doorlopend en intensief karakter droeg.

In een ander arrest had de gemeente Tilburg één van de bewoners van een studentenhuis aangeslagen wegens feitelijk gebruik ter zake van het gehele huis. De Hoge Raad

⁹⁵ HR 16 september 1981, nr. 20364, BNB 1981/295.

⁹⁶ HR 16 september 1981, nr. 20694, BNB 1981/297.

⁹⁷ HR 22 september 1982, nr. 21288, BNB 1983/2

overwoog dat als meerdere parsonen een onroerende zaak al dan niet voor het gaheel feitelijk gebruiken (en er geen hoofdgebruiker is), zij in beginsel ellen in de belesting kunnen worden betrokken. Deze hoofdelijke verbondenheid bestaat ongeacht de vraag of op het kohier de namen van meerdere schuldenaren voorkomen⁹⁸.

Aanvankelijk maakten gemeenten gebruik van de zogenaamde c.s.-kode. Deze regeling hield in dat de aanslag werd gesteld ten name van één van de gebruikers met de toevoeging van de afkorting 'c.s.' (cum suis). Deze regeling is door de Hoge Read onverbindend verklaard⁹⁹, omdat deze regeling niet steunt op de wet of op een algemene maatregel van bestuur als bedoeld in artikel 303 van de gemeentewet.

Het feit dat één der gebruikers aangeslegen kan worden voor voorgeande belastingjaren en dat deze het evenredige deel van het belastingbedrag zelf zal moeten verhalen op de overige gebruikers, kan leiden tot bezwaarlijka praktische gevolgen voor de aangeslegene. Bij de keuze van de aangeslagene is de gemeente gebonden aan da beginselen van behoorlijk bestuur, zo blijkt uit een vonnis ven het Hof 's-Hertogenbosch¹⁰⁰. In casu overwoog het hof dat bij het opleggen van de onderhavige aanslag geen enkele afweging is gemaakt van de belangen van de daarbij betrokkenen, zijnde de gebruikers van het pand, laat staan dat gebruik is gemaakt ven gepubliceerde beleidsregels, doch dat de beslissing om juist belanghebbende aan te slaan een willekeurige keuze is geweest. Daarom dient de aanslag wegens strijd met het verbod van willekeur te worden vernietigd.

Teneinde dit soort gevallen voortaan te vermijden, is in artikel 219 van het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet m.b.t. de materiële belastingbepalingen de term 'feitelijk' geschrapt.

2.3.4.4.4 Het belangrijkste gebruik

Onderdeel c ven het tweede lid van artikel 2 BOZB geeft aan dat bij verschillende soorten feitelijk gebruik van een onroerende zaak alleen het belangrijkste gebruik in aanmerking dient te worden genomen. De toelichting¹⁰¹ op het BOZB zet uiteen aan welke situaties dient te worden gedacht: schoolgebouwen welke overdag voor het

⁹⁸ HR 3 februari 1988, BNB 1988/133, Belastingblad 1988, blz. 216.

⁹⁹ HR 8 februari 1984, nr. 21487, BNB 1984/141.

¹⁰⁰ Hof 's-Hertogenbosch 29 november 1989, nr. 1007/1989, A, E IX, BNB 1992/73 en Belastingblad 1990, blz. 304.

¹⁰¹ Nota van toelichting Besluit van 14 oktober 1971 Stb. 616, artikel 2.

geven ven onderwijs worden gebruikt en 's avonds voor activiteiten van verenigingen of voor het houden van vergaderingen. Het onderwijs is den het belangrijkste gebruik.

2.4 HEFFINGSMAATSTAVEN

2.4.1 *Inleiding*

Oorspronkelijk wilde de regering de gemeente zelf de heffingsmaatstaf laten kiezen voor de onroerende-zaakbelastingen¹⁰². Het bij Koninklijke Boodschap van 22 maart 1968 ingediende wetsontwerp bevatte dan ook geen heffingsmaatstaf voor de onroerende-zaakbelastingen. Op aandringen van de Tweede Kamer zijn in de vijfde Nota van Wijzigingen op wetsontwerp 9538, dat geleid heeft tot de wet van 24 december 1970, de heffingsmaatstaven beperkt tot twee:

1. hetzij de waarde welke aan het onroerend goed in het economische verkeer kan worden toegerekend¹⁰³,
2. hetzij de oppervlakte van het onroerend goed, na toepassing van vermenigvuldigingscijfers voor eard, ligging, kwaliteit en soort gebruik, zulks ten einde op benaderende wijze rekening te houden met verschillen in waarde in het economisch verkeer.

Uit de toelichting op de vijfde Nota blijkt dat de rede voor deze beperking ligt in het feit dat de Kamer het gezien de uniformiteit ongewenst achtte de gemeenten vrij te laten in het kiezen van de heffingsmaatstaf.

Op 29 december 1978 verschijnt de publicatie "Nota inzake de werking van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen"¹⁰⁴. In deze nota spreekt de regering nog haar voorkeur uit voor de oppervlaktemaatstaf. Bij de waarde in het economische verkeer zou periodieke herwaardering van de onroerende zaken hoge kosten met zich meebrengen, verschillen in waarderingstechnieken leiden tot verschillen in belastingdruk en daarnaast heeft de maatstaf waarde in het economisch verkeer aanleiding gegeven tot vele rechterlijke uitspraken waarbij alleen de hoogte van het bedrag waarop een zaak is gewaardeerd een twistpunt is tussen de gemeenten en de belastingplichtigen.

¹⁰² Tweede Kamer, zitting 1968-1969, 9538, nr.3, blz 15 r.k. (memorie van toelichting).

¹⁰³ Met ingang van het belastingjaar 1978 heffen 772 gemeenten onroerende-zaakbelastingen, waarvan 679 naar de waardemaatstaf en 93 naar de oppervlaktemaatstaf. (Tweede Kamer 1978-1979, nr. 15439, nr. 1-2, § 4.2).

¹⁰⁴ De zgn. evaluatienota.

Tien jaar later wies da regering een totaal andere mening toegadaan.

Da verondersteld aenvoud van de oppervlaktemaatstaf is niet tot haar racht gekoman, nu da verschillan in waarde in hat economische verkeer vrij exact dianan te worden benadard¹⁰⁵.

Rachterlijka uitspreken tot gadeeltelijka onverbindandverklaring van verordeningen terzake van de onroerenda-zaakbalastingen omdat door middel van de factorentebel onvoldoende raking wordt gehouden met verschillen in waarde in hat aconomische verkeer hebban veelal vargaanda financiëla gevolgen voor de gemeente. Uit een aantal gevallen dia ter beoordeling van de rechtar zijn gakoman is geblekan dat niet maer op benedaranda wijza raking wordt gahouden mat de verschillen in waarde in het economische varkaer indian de varmenigvuldigingscijfers leiden tot een waarde per omgerakende m² die meer dan 25 percent efwijkt van de gemiddalde wearda per omgerakende m² in de gemeente, zulks bahoudens bijzondere omstandighaden¹⁰⁶.

Da correctie via da factorantabel op da oppervlaktemaatstaf om tot da gecorrigeerde opparvlakte te koman is noch objectiaf noch begriipalijk en controlaarbaar¹⁰⁷. In hat algameen ken de Kamer zich verenigan met de Commissie-Christiaansa om alleen da waarde in hat economische verkeer als heffingsmaatstaf voor de onroerende-zaakbalastingen te gaen hanteren en hat laten varvallen van de heffingsmaatstaf oppervlakte¹⁰⁸.

Ook het momanteel bij de Eerste Kamer tar goedkeuring liggande wetsvoorstel inzaka da Wijziging van de Gemeentawet met betrekking tot de matariële belastingbapalingen bavat geen andere heffingsmaatstaf den da in artikal 220 van het wetsvoorstel genoamde wearda in het economisch verkeer¹⁰⁹. De regering heeft de aanbeveling van de Commissie Christiaanse dus ovarganomen.

Alléén op deze laatste heffingsmaatstaf zal in hat hiarnavolgende verder wordan ingegaan.

¹⁰⁵ Tweede Kamer, 1989-1990, NR 21591, nr. 3

¹⁰⁶ HR 21 november 1979, 8N8 1980/7 (vermenigvuldigingscijfers niet ter beoordeling van de rechter). HR 18 januari 1984, 8N8 1984/78. HR 22 oktober 1986, 8N8 1987/4 en HR 26 november 1986, 24191, 8N8 1987/46, 24093 (vermenigvuldigingscijfers wel ter beoordeling van de rechter).

¹⁰⁷ Rapport van de Commissie ter bestudering van onroerendgoed-belastingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 158, Kluwer Deventer 1983.

¹⁰⁸ Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten - Commissie Christiaanse. Juni 1983, blz 41.

¹⁰⁹ Tweede Kamer, vergaderjaar 1989-1990; nr. 21591, nrs. 1-2.

2.4.2 *De heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer.*

Het waarderingsvoorschrift met betrekking tot de waarde in het economische verkeer was oorspronkelijk ondergebracht in artikel 5, lid 1, Besluit Onroerende-zaakbelastingen. In 1977 kwam de vraag naar voren of de besluit-wetgever wel bevoegd was dit voorschrift vast te stellen. Zowel door de Hoge Raad als van regeringszijde werd gesteld dat het in artikel 5, lid 1, Besluit onroerend-zaakbelastingen verwoorde waarderingsvoorschrift waarborgen bood voor een uniforme waardering van alle in de gemeente gelegen onroerende zaken wat betreft de onroerende-zaakbelastingen¹¹⁰. Ook was artikel 5, lid 1, Besluit onroerende-zaakbelastingen niet in strijd met de bepaling uit de gemeentewet. Om te voorkomen dat verschillen in belastingdruk ontstaan tussen de diverse aan onroerende-zaakbelastingen onderworpen objecten, zoals woningen, niet-woningen, gebouwen en ongebouwde eigendommen is een objectieve waardebepaling nodig¹¹¹.

De gemeentewet schrijft in dit verband voor dat, ongeacht de feitelijke situatie, bij de waardebepaling van twee uitgangspunten moet worden uitgegaan¹¹²:

1. de volle en onbezwaarde eigendom van het goed moet overgedragen kunnen worden;
2. de verkrijger van de onroerende zaak moet de onroerende zaak in de staat waarin zij zich bevindt onmiddellijk en in volle omvang feitelijk in gebruik kunnen nemen.

Ook uit een aantal arresten van de Hoge Raad blijkt dat de waardebepaling objectief dient te zijn, in die zin voege dat de bestemming welke de eigenaar of gebruiker aan de onroerende zaak heeft gegeven als waardebepalende factor dient te worden uitgeschaald¹¹³. Diverse malen zijn er door leden van de Tweede Kamer vragen gesteld aan de Regering hoe het begrip waarde in het economische verkeer moet worden opgevat en welke maatregelen zouden worden genomen om die interpretatie veilig te stellen. Wijziging van artikel 5 van het Besluit onroerende-zaakbelastingen zou de problemen rond de waardering van incurante onroerende zaken moeten oplossen. De Raad van State gaf een afwijzend advies over de door de staatssecretaris van Binnenlandse

¹¹⁰ HR 22 februari 1978, nr. 18674, 8N8 1978/121, VN 1878 blz. 500. Kamervragen: VN 1977, blz. 632.

¹¹¹ VN 7 mei 1977, nr. 27

¹¹² Artikel 273, lid 3, gemeentewet.

¹¹³ HR 26 september 1979, 8N8 1980/15, HR 31 oktober 1979, BNB 1980/57, HR 20 februari 1980, BNB 1980/127, HR 22 juli 1980, BNB 1980/278, HR 11 maart 1981, 8N8 1981/156, HR 13 mei 1981, BNB 1981/227.

Zaken voorgelegde ontwerp-wijziging en stelde een wijziging van de gemeentawet zelf voor¹¹⁴. Ook de Hoge Raad was van mening dat het realiseren van een objectieve, functionele waardebeoordeling niet te bereiken was door middel van da voorgelegde ontwerp-wijziging¹¹⁵. Volgens da Hoge Raad kon het door de regering baaogde doel alleen gerealiseerd worden door incouranta zakan te waarden op de vervangingswaarde, verminderd met sedert de stichting -of latere wijziging- opgetreden technische en functionele varoudering¹¹⁶. De thans in artikel 273, lid 5, gemeentewet opgenomen opsomming van objecten die in ieder geval naar deze vervangingswaarde balast moeten worden stemt grotendeels overeen met die welke door de Hoge Raad in overweging werden gegeven.

Toch zijn er op de veronderstelde objectiviteit ter zake van da waardebeoordeling in de jurisprudentie belangrijke nuanceringen aangebracht. Zo dient de invloed van een anti-speculatiebeding met kettingbeding bij de waardebeoordeling van aen onroerende zaak in aanmerking te worden ganomen¹¹⁷. Omdat artikel 273, lid 3 spreekt over fictieve overdracht van volle en onbezwaarde eigendom zou een dergelijk anti-speculatiebeding met kettingbeding eigenlijk niet bij de waardering in aanmerking worden genomen. De Hoge Raad oordeelde in 1982 echter anders; "door een kettingbeding wordt in de regel aen resultaat bereikt dat in feitelijk en maatschappelijk opzicht zozeer overeenstemt met de toestand dat op de onroerende zaak aen zakelijk recht is gevestigd, ook al betreft zij aen persoonlijke verplichting, bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer rekening moet worden gehouden"¹¹⁸. Artikel 5, eerste lid, Besluit onroerende-zaakbelastingen en de daarmae overeenstemmende bepaling van de gemeentelijke belastingvarordering staan daaraan niet in da weg¹¹⁹. Indian een erfdiensbaarheid

¹¹⁴ Tweede Kamer, zitting 1982-1983, 17653, nr. 4.

¹¹⁵ Advies van de Hoge Raad op grond van artikel 22 van de Wet op de rechterlijke Organisatie.

¹¹⁶ Tweede kamer, zitting 1982-1983, 17653 nr 4, bijlage 2

¹¹⁷ Het wonen in de buurt van gifgrond heeft invloed op de waarde in het economische verkeer (Hof 's-Gravenhage 27 maart 1991, nr. 645/90 - E-3, Belastingblad 4 december 1991, blz 819).

¹¹⁸ Bij de vaststelling van de waarde in het economische verkeer dient geen rekening te worden gehouden met een erfpachtsrecht (HR 17 januari 1979, nr. 19131, BNS 1979/60). In 1985 besliste de Hoge Raad dat ook met erfpachtsvoorwaarden geen rekening mag worden gehouden (HR 20 november 1985, nr. 23267, BNS 1986/36 en Belastingblad 4 februari 1986 blz. 51). Dit laatste is in zoverre genuanceerd dat indien een verkoopbeperkende bepaling met kettingbeding deel uitmaakt van de erfpachtsvoorwaarden, dat met deze bepaling rekening dient te worden gehouden bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer (Hof Amsterdam 7 november 1991, nr. 467/90, E1. Belastingblad 1992, blz. 607).

¹¹⁹ HR 3 februari 1982, BNS 1982/100. Voor kritiek op dit arrest zie de Fiscale Studieserie nr. 20; Mr J.P. Kruimel, Theorie en praktijk van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen, tweede druk 1987, Deventer.

invloed heeft op de waarde in het economische verkeer van een onroerende zaak, dan dient hiermee rekening te worden gehouden. Dit in tegenstelling tot op het goed rustende zekelijke rechten zoals erfpacht, vruchtgebruik en opstal. Ook wettelijke regels, bijvoorbeeld in de vorm van een bestemmingsplan kunnen een positieve of negatieve invloed hebben op de waarde van een object¹²⁰. Een bestemmingsplan is een voorschrift dat algemene werking heeft en dat tegenover iedereen dezelfde rechtskracht heeft. In het algemeen zal het aantal gegadigden door de voorschriften in een bestemmingsplan afnemen. Naast bestemmingsplannen kunnen ook regels in een gemeentelijke woonruimteverordening, op basis van de Woonruimtetwet 1947, en voorschriften van de Woningwet van invloed zijn op de waarde in het economische verkeer.

2.4.3 Courante onroerende zaken.

2.4.3.1 Inleiding

In tegenstelling tot de vermogensbelasting en de inkomstenbelasting waar rekening moet worden gehouden met de draagkracht van het belastingsubject dient bij de onroerende-zaakbelastingen van de rechtsrelaties tussen objecten en subjecten geabstraheerd te worden. Zakelijke en persoonlijke rechten dienen buiten beschouwing te blijven. Hoe kan nu, bij de waardering van courante en incurante onroerende zaken een juiste waarde in het economische verkeer worden gecombineerd met objectiviteit?

2.4.3.2 Waardering en taxatie

De waarde in het economische verkeer van courante objecten wordt gesteld op de verkoopprijs of de huurprijs. Een courant object wordt min of meer regelmatig overgedragen en een recente vergelijkbare huurprijs of verkoopprijs van een soortgelijk object is dus meestal eenwezig. Courante onroerende zaken zijn objecten waarop artikel 273, derde lid van toepassing is. Bij de beoordeling van de verkoopprijzen moet erop acht worden geslagen of de partijen die aan de transacties hebben deelgenomen redelijk en zakelijk gehandeld hebben. Verder geldt die waarde die door de beste verkoper die het goed in de staat waarin het zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang feitelijk in gebruik zou gaan nemen. Deze definitie bevat twee uitgangspunten die de economische waarde objectief moeten laten zijn. Door het waarderen van onroerende zaken aan de hand van deze ficties wordt er met feitelijke omstandigheden geen rekening gehouden indien deze van de ficties afwijken, ook wordt er geen rekening gehouden met persoon-

¹²⁰ bijvoorbeeld Hof Amsterdam 9 januari 1980, VN 1980 blz 1097 Wieringermeer.

lijke omstandigheden van het subject.

Gemeenten zijn vrij in het kiezen van een waarderingmethode. De hierop gebaseerde taxatie dient wel onderbouwd te worden. Uit een uitspraak van het Hof Amsterdam blijkt dat een ongemotiveerde taxatie, althans een onvoldoende gemotiveerde, in beroep niet in stand kan blijven¹²¹. De vergelijkingsmethode en de huurwaardekapitalisatiemethode zijn de meest bekende taxatiemethoden.

Bij de eerstgenoemde methode wordt de waarde van een onroerende zaak bepaald door vergelijking van het object met andere soortgelijke objecten waarvan de transactie-prijzen bekend zijn. De ter vergelijking dienende objecten dienen in alle opzichten met het te waarden object vergelijkbaar te zijn¹²². Bij de huurkapitalisatiemethode wordt uitgegaan van een realiseerbare huuropbrengst per jaar, die vervolgens wordt gekapitaliseerd. De huurwaarde van de woningen wordt dan vermenigvuldigd met een bepaald getal. Dat getal kan variëren naar gelang de ligging van het object in de gemeente. De vergelijkingsmethode speelt in zoverre een rol dat vergeleken wordt met vergelijkbare huurbedragen¹²³. Op de huurwaardekapitalisatiemethode is veel kritiek; er zijn veel ontduikingsmogelijkheden door gebruik van te lage huren en de grote invloed van subsidies in de woningensector. Om deze redenen wordt de huurwaardekapitalisatiemethode voornamelijk toegepast bij de waardering van winkels en courante bedrijfsgebouwen¹²⁴.

2.4.3.3 De peildatum voor de heffingsgrondslag.

Een toegepaste heffingsgrondslag kan worden gebruikt voor ten hoogste vijf achtereenvolgende jaren¹²⁵. Na ten hoogste vijf jaar dient een nieuwe peildatum te worden gekozen. In het jaar dat aan deze peildatum vooraf gaat kunnen de taxateurs de taxaties ten behoeve van de nieuw vast te stellen waarde uitvoeren. Indien de ontwikkelingen op de markt van onroerende zaken dusdanig zijn dat verkorting van de periode

¹²¹ Hof Amsterdam 17 december 1985, *Belastingblad*, blz. 54.

¹²² Hof 's-Gravenhage 29 oktober 1990, nr 367/88 E VI, *Belastingblad* 1991, blz. 312 met aantekening Mr A. Hoeneveld. Hof Arnhem 1 augustus 1989, nr 398/1987 E VI, *Belastingblad* 1992, blz. 110 (Bij individuele objecten kan niet inwendige opnemings van het object verlaging van de heffingsgrondslag bewerkstelling). Hof 's-Gravenhage, 24 februari 1992 nr 911469 M-3, *Belastingblad* 10 september 1992, blz 544.

¹²³ HR 3 april 1991, nr 27137, BNB 1991/348 en *Belastingblad* 1991, blz 840 en *Belastingblad* 2 januari 1992, blz. 6.

¹²⁴ HR 17 december 1980, nr 20177, BNB 1981/47 en HR 11 januari 1978, nr 18664, BNB 197B/31 (Schiedam).

¹²⁵ Artikel 273, lid 6, gemeentewet.

tot de eerstvolgende periodieke herziening van de heffingsgrondslagen op zijn plaats zou zijn, dan is dit mogelijk¹²⁶. De heffingsgrondslag zelf kan ook vernieuwd worden naar aanleiding van bijvoorbeeld afbraak en bijbouw¹²⁷.

2.4.4 'Incourante' onroerende zaken.

Indien voor een onroerende zaak geen verkrijger kan worden gevonden die de zaak zou willen verwerven tegen een bedrag dat in redelijke verhouding staat tot de gecorrigeerde vervangingswaarde en die de zaak waarin het zich bevindt onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou willen nemen met inachtneming van aard en bestemming, dan dient de gecorrigeerde vervangingswaarde te worden toegepast¹²⁸.

Deze objecten worden in de hedendaagse praktijk 'incourante' objecten genoemd. Bij de onderverdeling courant / incourant dient de volgende kanttekening gemaakt te worden. In de meeste gevallen zijn de zogenaamde incourante objecten slechts quasi-incourant. Dat wil zeggen dat deze objecten zijn voorzien van een publieke bestemming waardoor ze formeel niet goed verkoopbaar zijn. Een quasi-incourant object is qua object echter niet persé incourant.

De heffingsgrondslag voor 'incourante' zaken wordt gesteld op de vervangingswaarde waarbij rekening wordt gehouden met technische en functionele veroudering die is opgetreden sinds de stichting van de zaak, waarbij eventueel gelet wordt op latere wijzigingen. Op de voor onroerende zaken gebruikelijke markt kan geen koper gevonden worden die bereid is een prijs te betalen die in redelijke verhouding staat tot de gecorrigeerde vervangingswaarde. Toen er nog geen jurisprudentie op dit gebied was, was Kruimel van mening dat een marge moest worden aangehouden van circa 25 % van de gecorrigeerde vervangingswaarde¹²⁹. In 1988 besliste de Hoge Raad dat een marge van 50 % moest worden aangehouden¹³⁰. Wat verstaan moet worden onder een redelijke verhouding tot de vervangingswaarde zal afhangen van het type onroerende zaak en de locatie ervan. In de tweede volzin van artikel 273, vijfde lid, wordt een opsomming gegeven van objecten waarop in ieder geval de vervangingswaarde moet

¹²⁶ HR 27 juni 1984, nr.22416, BNB 1984/256, Belastingblad 1984, blz. 410.

¹²⁷ Toelichting op het Besluit OGB.

¹²⁸ Artikel 273, lid 4 en 5 gemeentewet.

¹²⁹ Mr J.P. Kruimel, Theorie en praktijk van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen, tweede druk 1987, FED, Deventer. Belastingblad 1987, blz 28.

¹³⁰ HR 27 januari 1988, nr 24 967, BNB 1988/107 en Belastingblad 1988, blz. 188.

worden toegepast. Voor wat betreft deze zaken speelt de hiervoor genoemde redelijke verhouding dan ook geen rol;

- e. de openbare dienst door organen, instellingen en diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen;
- b. de opwaking, de produktie, het transport of de distributie van energiadragers, alsmede de winning, het transport of de distributie van water;
- c. de zuivering van riool- en ander afvalwater;
- d. de winning van delfstoffen;
- e. het geven van onderwijs;
- f. de verzorging van zieken, gebrekkigen of bejaarden.

2.4.5 De gecorrigeerde vervangingswaarde.

De gecorrigeerde vervangingswaarde is tot stand gekomen doordat de wetgever in principe alle onroerende zaken in de heffing wilde betrekken. Dus ook die onroerende zaken waarvoor redelijkerwijs geen verkrijger kan worden gevonden die de zaak zou willen verwerven tegen een bedrag dat in redelijke verhouding staat tot de gecorrigeerde vervangingswaarde, en die de zaak overeenkomstig art. 273, lid 3 gemeentewet in gebruik zou willen nemen met inachtneming van de aard en bestemming daarvan (art. 273, lid 5 gemeentewet).

Indien nog wel een verkrijger kan worden gevonden, dan kan de toepassing van de gecorrigeerde vervangingswaarde geen doorgang vinden indien die gegadigde bereid is een prijs te betalen die in een redelijke verhouding staat tot de gecorrigeerde vervangingswaarde¹³¹. In het wetsvoorstel tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen zal het hiervoor genoemde beslismodel worden vervangen door de bepaling dat bij niet-woningen de vervangingswaarde wordt toegepast indien deze hoger is dan de waarde in het economisch verkeer¹³².

De heffingsgrondslag is de vervangingswaarde van het goed, bij de bepaling waarvan rekening moet worden gehouden met de technische en functionele veroudering die is

¹³¹ HR 21 november 1990, nr. 26976, BNB 1991/37 en Belastingblad 17 juli 1991, blz. 463.

¹³² Zie wetsvoorstel 21591, artikel 220, tweede lid.

opgetreden sedert de stichting van de zaak waarbij de invloed van latere wijzigingen mede in aanmerking wordt genomen. De vervangingswaarde is ongeveer dat offer dat nodig is om een object opnieuw te vervaardigen of aan te schaffen¹³³. Het een bepaalde onroerende zaak een levensduur heeft, gedurende welke de zaak een slijtage onderhevig is, wordt bij de technische veroudering in aanmerking genomen. Indien door een verbouwing of renovatie de technische levensduur wordt verlengd dan dient dit ook in aanmerking te worden genomen. De technische veroudering wordt uitgedrukt in een percentage dat gerelateerd is aan de nog te verwachten levensduur. Dit dient rekening te worden gehouden met de rest-waarde van het object aan het einde van de levensduur. Daarnaast kunnen ook technologische en maatschappelijke ontwikkelingen invloed hebben op de waarde van een onroerende zaak. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een nieuw gebouw anders dan de te waarderen onroerende zaak wel is uitgerust met vaste leidingen voor computernetwerken, of wel is geïsoleerd. Dit wordt ook wel functionele veroudering genoemd. Daar technisch gezien een onroerende zaak vaak lang mee kan zal de functionele en economische veroudering vaak sneller gaan.

Uit een geschil m.b.t. een scholengemeenschap bleek dat de Hoge Raad oordeelde, dat eerst de functionele veroudering en daarna pas de technische veroudering op de vervangingswaarde in mindering moet worden gebracht¹³⁴. Uit reacties op dit arrest blijkt dat de Hoge Raad hiermee een standpunt innam dat taxatie-technisch niet overeenstemde met de gemeentelijke praktijk en met de volgorde die de wetgever had aangegeven¹³⁵. Uit een voorbeeld zal blijken waarom men reageerde.

Een school met zes klaslokalen staat in een wijk die aan het 'vergrijzen' is. Twee klaslokalen staan daardoor leeg. Derhalve is eenderde van de school functioneel verouderd. Indien eerst functioneel zou worden afgeschreven, dan zou er formeel slechts technisch kunnen worden afgeschreven over vier lokalen, terwijl het object uit zes lokalen bestaat!

De volgorde dient derhalve te zijn: eerst de technische en dan de functionele veroudering. De wet noemt beide in deze volgorde (wellicht bewust)¹³⁶.

Hoe de waarde van de grond van 'incourante' objecten dient te worden vastgesteld is niet uit de wetsgeschiedenis op te maken. Op welke wijze dient de heffingsmaatstaf

¹³³ Tweede Kamer, zitting 1982-1983, 17653, nr. 6 blz 3.

¹³⁴ HR 1 juli 1988, nr 25513, Belastingblad 1989, blz. 276.

¹³⁵ Zie noot van Kruijmel bij arrest uit vorige noot, en A. Makkinga: Geen keuze, ofwel: taxateur blijf bij je (belasting)object, Belastingblad 1989, blz. 480.

¹³⁶ Ook het Rapport 'De gecorrigeerde vervangingswaarde in de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen' van het Fiscaal Economisch Instituut (Brochure no. 23) houdt deze volgorde aan.

van incourente grond te worden bepaald nu grond géén vervengingswaarde en stichtingskosten kent. Volgens het Hof kan als uitgangspunt worden genomen de gemiddelde uitgifteprijs van de grond in de gemeente¹³⁷. Daar grond technisch noch functioneel verouderd, dient deze ook niet wegens deze veroudering gecorrigeerd te worden.

2.4.6 De werktuigenvrijstelling

2.4.6.1 Inleiding

In deze paragraaf zal de werktuigenvrijstelling worden behandeld. Het feit dat dit onderwerp ingedeeld is bij het onderdeel heffingsmaetstevan en niet bij de vrijstellingen is niet toevallig. De werktuigenvrijstelling heeft namelijk niet de vorm van een vrijstelling, maar van een waarderingsregel. Een vrijstelling stelt een object vrij van heffing van de OZB, het object wordt niet belest. Bij de werktuigenvrijstelling gaat het om het buiten de taxatie laten van de waarde van de werktuigen: het object waar het werktuig deel van uit maekt wordt wel belast, doch de waarde van de werktuigen wordt buiten beschouwing geleten. In deze paragraaf zullen achtereenvolgens worden behandeld: de juridische basis van de werktuigenvrijstelling, ontwikkelingen in de praktijk en het amendement op het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen. De objectiviteit dan wel subjectiviteit van de werktuigenvrijstelling zal in een onderdeel van Hoofdstuk 3 worden behandeld.

2.4.6.2 De juridische basis

De grondbelasting uit 1897 kende al een uitzondering die inhield dat bij de berekening van de belastbare opbrengst van gebouwde eigendommen de waarde van daartoe behorende losse en vaste werktuigen niet in aanmerking werd genomen¹³⁸.

De werktuigenvrijstelling is vervat in art. 5, eenhef en onderdeel a, Besluit OZB en luidt als volgt:

'Ingeval volgens de belastingverordening de grondslag van de belasting ter zake van onroerende zaken is de waarde in het economische verkeer, wordt:

¹³⁷ HR 1 juli 1988, nr. 25513, Belastingblad 1989, 276 (Gemeente Schiedam).

¹³⁸ Artikel 6 van de Wet van 2 mei 1897, Stb. 124.

- a. buiten aanmerking geleten de waarde van tot de onroerende zaak behorende, deereen al dan niet aard- of nagelvast verbonden werktuigen welke verwijderd kunnen worden met behoud van hun waarde als zodanig en niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken;’.

Werktuigen dienen derhalve aan drie eisen te voldoen:

1. werktuigen dienen onroerend te zijn;
2. zij dienen verwijderd te kunnen worden met behoud van hun waarde als zodanig en
3. zij zijn zelf niet als gebouwde eigendommen aan te merken.

Met betrekking tot het laatste vereiste wordt het volgende opgemerkt in de note van toelichting op art. 5 Besluit OZB¹³⁹:

‘Hoewel de uitleg welke aan het begrip werktuig in dit verband bij de heffing van de grondbelesting is gegeven naar het voorkomt daartoe geen aanleiding geeft, kwam het toch wenselijk voor de toepassing van de bepaling verder te beperken en wel tot die werktuigen die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen kunnen worden aangemerkt. Zo al in belangrijke installaties als opslagtanks, filtergebouwen e.d. - verplaatsbare - werktuigen zouden kunnen worden gezien, dan zullen zij door deze nadere beperking bij de waardebepaling van het desbetreffende onroerende goed waartoe zij behoren, niet buiten aanmerking mogen blijven’.

Uit het Stroomdraden-arrest¹⁴⁰ blijkt dat ook opstijgpunten en hoogspanningsmasten tot gebouwde eigendommen dienen te worden gerekend, terwijl stroomdraden tot de vrijgestelde werktuigen behoren, aangezien zij dienen tot verplaatsing van elektrische stroom. Ook cylinderconische gisttanks zijn gebouwde eigendommen¹⁴¹, evenals gasafsluiterinstallaties¹⁴².

Het tweede criterium dat de werktuigen moeten kunnen worden verwijderd met behoud van hun waarde als zodanig, moet zo worden verstaan dat het werktuig na verwijdering zijn waarde (in feite wordt bedoeld de functionaliteit) als werktuig behoudt, ook al wordt die waarde doordat het werktuig niet meer met de zaak verbonden is, beduidend lager. Van een verwijderbaar zijn met behoud van zijn waarde als zodanig kan niet meer

¹³⁹ Nota van toelichting op art. 5 BOZB, Stb. 1971, 616.

¹⁴⁰ HR 16 april 1980, BNB 1980/183, met noot van H.J. Hofstra.

¹⁴¹ Hof 's-Hertogenbosch 29 december 1978, BNB 1980/35.

¹⁴² Hof Amsterdam 11 september 1984, Belastingblad 1985, blz. 555.

worden gesproken, indien de onroerende zaak geheel zou moeten worden afgebroken om de werktuigen te kunnen verwijderen en bovendien de verbondenheid van dien eerd is dat bij een dergelijke verwijdering de werktuigen gesloopt zouden moeten worden¹⁴³.

Het doel van deze "vrijstelling" is geweest discussies te vermijden over de vraag of werktuigen roerend dan wel onroerend zijn. Het belang van deze vraag vervelt indien zowel roerende als onroerende werktuigen buiten de heffings sfeer vallen. Immers, indien er geen werktuigen vrijstelling zou zijn, zouden slechts roerende werktuigen buiten de heffing blijven. Men kan zich voorstellen dat in de praktijk over elk werktuig een discussie over het wel of niet roerend zijn van een werktuig zou plaatsvinden¹⁴⁴.

Artikel 5, onderdeel a, Besluit DZB onverbindend?

Mr J.A. Monsma heeft in een aantal artikelen¹⁴⁵ zijn twijfel uitgesproken over de verbindendheid van art. 5, onderdeel a, Besluit OZB. Dit artikel inzake de werktuigen vrijstelling houdt zijns inziens niet een nadere, doch een afwijkende regel in inzake de (wijze van) waardering van onroerende zaken. Artikel 273, negende lid gemeentewet bepaalt dat bij Algemene Maatregel van Bestuur nadere regels kunnen worden gegeven, doch er wordt niet gesproken over afwijkende regels. Op het moment van schrijven van zijn artikelen was sprake van een voorstel tot wijziging van art. 303 gemeentewet. Daarin stond wel het 'zo nodig afwijkende regelen' genoemd, terwijl in het voorstel tot wijziging deze zinsnede was weggelaten. Dit zou tot consequentie hebben dat de rechtsbasis voor de werktuigen vrijstelling dubieus zou zijn. Tevens betoogde Monsma dat art. 303 een artikel betreffende de heffing en invordering is, hetgeen van de werktuigen vrijstelling niet kan worden gezegd.

Zijn conclusie was derhalve dat de werktuigen vrijstelling een wettelijke basis ontbeert en onverbindend is.

Later is in het Wetsvoorstel overdracht taken OGB (21356) artikel 303 gemeentewet ongewijzigd gebleven.

¹⁴³ EVB; Gemeentelijke belastingen e.a., Commentaar II, art.273 (OZB), blz. 2005.

¹⁴⁴ Zie mr J.A. Monsma, Wetsvoorstel overdracht taken OGB, WFR 1990/590B, blz. 437.

¹⁴⁵ Mr J.A. Monsma:

- Het Rotterdamse Convenant inzake de OGB, Belastingblad 1988, blz. 575;
- Wetsvoorstel Overdracht taken OGB, WFR 1990/590B, blz. 437;
- Naschrift Monsma bij artikel van mr B. Sio, WFR 1990/5924, blz. 1122;
- Zijn de onroerende-zaakbelastingen toe aan een opknopbeurt?, WFR 1992/6035, blz. 1726.

De Hoge Raad heeft in het arrest-Venlo¹⁴⁶ de stelling van Monsma verworpen. De Reed meent dat in de wetgeschiedenis niets te vinden is waeruit enige twijfel omtrent de verbindendheid van art. 5, aanhef an onderdeel a, Besluit OZB kan worden afgeleid. Ondanks deze argumentatie blijft Monsma zijn twijfels houden.

In het watsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen zal (hoogstwaarschijnlijk) de werktuigenvrijstelling in de Gemeentewet worden opgenomen, waardoor er in elk geval een deugdelijke rechtsbasis zal zijn.

2.4.6.3 Ontwikkelingen in de praktijk

Doordat de wetgever zich nooit aan een volledige definitie van het begrip 'werktuig' heeft willen wagen, mogelijk in de vrees niet volledig te zijn, en het feit dat de schaarsa jurisprudentie hierover geen uitkomst biedt, heeft de praktijk grote problemen met de uitleg en de reikwijdte van de werktuigenvrijstelling. De omschrijving uit de Grondbeleving uit 1897 is gezien de technische ontwikkeling van de laatste decennia achterhaald. Diverse schrijvers twisten over de uitleg, terwijl het hierboven aangehaalde 'Stroomdraden-arrast' een specifiek voorwerp behandelt waaruit geen algemene begripsomschrijving kan worden gaderd.

Daze 'lack of law' inzake de interpretatie van de werktuigenvrijstelling heeft geleid tot grote rechtsonzekerheid. Van verschillende kanten is beweerd dat in de praktijk sprake is van een té ruime toepassing van de werktuigenvrijstelling. In de tweede helft van de jaren tachtig werd de werktuigenvrijstelling als het ware (her)ontdekt door met name het industriële bedrijfsleven.

Onder meer in de gemeente Rotterdam stortte het bedrijfsleven zich ne de afschaffing van de oppervlaktemaatstaf met groot enthousiasme op de werktuigenvrijstelling. Door het hierboven geschetste gebrek aan rechtszekerheid werd in deze gemeente een convenant met het bedrijfsleven afgesloten omtrent de toepassing van onder meer de werktuigenvrijstelling. Op die manier werd een einde gemaakt aan de onzekerheid die zowel voor de gemeente als voor het bedrijfsleven onwerkbaar was¹⁴⁷.

Door het convenant werd het percentage dat als gevolg van de werktuigenvrijstelling werd 'vrijgesteld' forfaitair toegekend tot ten hoogste 45%. Voor een uitgebreide behandeling verwijzen wij naar de artikelen betreffende dit onderwerp¹⁴⁸.

¹⁴⁶ HR 17 juni 1992, nr. 27639, BNB 1992/296.

¹⁴⁷ Mr J.A. Monsma, Zijn de onroerende-zaakbelastingen toe aan een opknopbeurt, WFR 1992/6035, blz. 1731.

¹⁴⁸ Zie voor het Convenant OGB gemeente Rotterdam: Belastingblad 1988, blz 445 e.v.;
Verder de artikelen:

- A. Makkinga, Het Rotterdamse Convenant: duidelijk tot er duidelijkheid zal zijn, Belastingblad

2.4.6.4 Het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen

Op 24 oktober 1991 werd tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (21591) door de leden Schoots en Bijleveld-Schouten een amendement (nr. 22) ingediend dat een nieuwe werktuigenvrijstelling behelsde. Het amendement luidde als volgt:

Tweede en derde lid van art. 220a (nieuwe) Gemeentewet:

'2. Voorts wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van werktuigen welke verwijderbaar zijn met behoud van hun waarde als zodanig aan niet een gebouwde eigendom of een bestanddeel van een gebouwde eigendom zijn, met dien verstande dat ten hoogste 25 percent in mindering wordt gebracht op de in artikel 220 bedoelde waarde van het onroerende goed met inbegrip van de hierbedoelde werktuigen.

3. Voor de toepassing van het tweede lid worden onder werktuigen niet begrepen het werktuig of samenstel van werktuigen met een inhoud van meer dan 20 kubieke meter alsmede leidingen, kabels en buizen.'

Als motivering voor de indiening van dit amendement stelden zij het volgende. De indieners van het amendement voelden zich verplicht een poging te wagen om het gebrek aan duidelijke wetgeving op te heffen. Deze 'lack of law' heeft volgens hen tot gevolg dat de waarde van grote delen van te belasten onroerende zaken buiten de heffing blijft en dat, daarmee, de woonlastendruk door de OGB onevenredig hoog lijkt. Verduidelijking van het voorschrift zal volgens de indieners dan ook recht doen aan een evenwichtiger verdeling van de belastingdruk en het gelijkheidsbeginsel ter plaatse.

Het amendement had niet direct de sympathie van de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken, mevr. De Graaff-Naute. Zij meende dat bij een genormeerde forfaitaire vrijstelling in de voorgestelde zin zich vrij forse verschuivingen in de belastingdruk kunnen voordoen. Verder zou een dergelijke vrijstelling kunnen leiden tot een zekere grofheid in de heffing, waaraan de belangen van de belastingplichtigen worden opgeofferd. Rechtvaardigheid en doelmatigheid komen volgens haar in botsing met elkaar. Zij leat

1988, blz. 455;

- Mr B. Sio, Het Rotterdamse Convenant inzake de heffing van onroerend-goedbelastingen (ogb) van bedrijven, Belastingblad 1988, blz. 495;
- Mw. mr A.J. Sangma-Beenhakker en mr J.G. van Veen, Convenant Rotterdam, Belastingblad 1988, blz. 539;
- Mr J.A. Monsma, Het Rotterdamse Convenant inzake de OG8, Belastingblad 1988, blz. 575;
- Mr B. Sio, Het buiten beschouwing laten van werktuigen, Belastingblad 1989, blz. 119;
- Mr J.A. Monsma, Wetsvoorstel taken overdracht OGB, WFR 1990/5908, blz. 437;
- Mr B. Sio, Reactie op de beschouwing van mr J.A. Monsma onder de titel 'wetsvoorstel taken overdracht OG8', WFR 1990/5924, blz. 1122 (met naschrift mr J.A. Monsma);
- Mr J.A. Monsma, Zijn de onroerende-zaakbelastingen toe aan een opknappbeurt?, WFR 1992/-6035, blz. 1726.

het oordeel over dit amendement aan de Kamer over.

Het amendement werd door de Tweede Kamer met algemene stemmen aanvaard.

Reacties op het amendement

Van diverse kanten wordt op de aanvaarding van het amendement gereageerd.

Mr B. Sio¹⁴⁹ meent dat aan de doelstelling van de indieners, namelijk een gelijke behandeling van belastingplichtigen en een evenwichtiger verdeling van de belastingdruk, niet is voldaan middels dit amendement. Hij begrijpt niet waarom leidingen, kabels en buizen uitgesloten worden van de werktuigenvrijstelling. Dit lijkt volgens hem meer op discriminatie dan op gelijke behandeling. Het treft belangrijke bedrijfstakken eenzijdig en ongemotiveerd. Verder is volgens Sio de inhoud van het onverwachte amendement onduidelijk en voor verschillende uitleg vatbaar.

Mr J.P. Kruijmel¹⁵⁰ meent dat het amendement een de facto afschaffing van de werktuigenvrijstelling inhoudt. Het amendement is volgens hem in de praktijk niet uitvoerbaar, aangezien er z.i. in Nederland te weinig capabele taxateurs rondlopen die de waarde van werktuigen kunnen vaststellen. Hij maant dat het amendement te ingewikkeld is. Het was beter geweest een afschaffing van de werktuigenvrijstelling voor te stellen, aldus Kruijmel.

Mr J.A. Monsma¹⁵¹ reageert positief op het amendement: door middel van dit amendement wordt de scheve verhouding in belastingdruk tussen bedrijfsleven en woningbezitters en -gebruikers weer rechtgetrokken. Oneigenlijk gebruik wordt volgens Monsma door afbakening van deze vrijstelling tegengegaan en dit komt de objectiviteit van de OGB en de lastenverdeling ten goede.

VNO en NCW menen dat de voorgestelde wettelijke formulering in strijd is met het objectieve karakter van de OGB en leidt tot een aanzienlijke lastenverzwaring voor bedrijven, onder omstandigheden tot een feitelijke afschaffing van de vrijstelling en bovendien tot rechtsonzekerheid. In een brief aan de Eerste Kamer dringen zij aan om het wetsvoorstel niet te aanvaarden¹⁵².

Behandeling in de Eerste Kamer

Naar aanleiding van de geuite bezwaren van het bedrijfsleven heeft de Eerste Kamer moeite met het door de Tweede Kamer aangenomen amendement. Diverse fracties stel-

¹⁴⁹ Mr B. Sio, Onroerend Goed (Euroforum), 21 november 1991, blz. B.

¹⁵⁰ Mr J.P. Kruijmel, Beperking van de werktuigenvrijstelling in de OGB of: een ingewikkeld amendement dat de feitelijke effecten verhult, WFR 1991/5990, blz. 1B71.

¹⁵¹ Mr J.A. Monsma (m.m.v. het ESBL), De nieuwe werktuigenvrijstelling: duidelijkheid, rechtszekerheid en objectiviteit in de OGB, Belastingblad 1992, blz. 135.

¹⁵² Brief van 11 december 1991, Griffie Eerste Kamer, nr. 106300.

len vragen naar aanleiding van deze wetswijziging¹⁵³. Samengevat wil de Eerste Kamer het volgende weten:

Waarom een beperking tot 25% van de totale waarde, waarom vallen leidingen, kabels en buizen voortaan onder de OZB, is het de bedoeling ondernemingen zwaarder te belasten, wat zijn de consequenties van de nieuwe vrijstelling en is de regering bereid de wetsbepaling alsnog te wijzigen?

Na beantwoording van de regering zijn een aantal fracties niet overtuigd van de noodzaak van een wijziging van de werktuigenvrijstelling zoals deze in de Tweede Kamer is aenvaard. De regering heeft volgens de Senaat niet kunnen aantonen dat in de praktijk onbedoeld gebruik wordt gemaakt van de vrijstelling. Verder heeft de regering de gevolgen van de nieuwe vrijstelling niet voldoende duidelijk gemaakt¹⁵⁴.

Naar aanleiding van de bezwaren van de Eerste Kamer en het doorgang doen vinden van de invoering van de Gemeentewet inclusief het wetsvoorstel 21591 heeft de regering besloten het amendement inzake de werktuigenvrijstelling uit het wetsvoorstel te lichten, zodat laatstgenoemde kan worden ingevoerd¹⁵⁵.

Een nieuwe tekst van de werktuigenvrijstelling wordt als ezonderlijk wetsvoorstel ne advisering door de Raad van State aan de Staten-Generaal eangeboden. Alsdan steet de inhoud en reikwijdte van de werktuigenvrijstelling volledig ter beoordeling van de Tweede en Eerste Kamer.

Op moment van schrijven van dit rapport is de nieuwe tekst van de werktuigenvrijstelling nog niet bekend.

¹⁵³ Eerste Kamer 1991-1992, 21591, nr. 82b.

¹⁵⁴ Eerste Kamer, 1991-1992, 21591, nrs. 82 c en d.

¹⁵⁵ Eerste Kamer, 1992-1993, 21591, nr. 68b.

2.5 DE VRIJSTELLINGEN

2.5.1 *Inleiding*

Vrijstellingen in de onroerende-zaakbelastingen kunnen worden onderscheiden in verplichte en facultatieve vrijstellingen¹⁵⁶.

Daarnaast is een onderscheid mogelijk tussen objectieve en subjectieve vrijstellingen¹⁵⁷.

2.5.2 *De verplichte vrijstellingen*

De verplichte vrijstellingen verkleinen het draegvlak van de door de gemeente te heffen onroerende-zaakbelastingen. Immers, een vrijstelling voor de één leidt tot een verhoging bij de ander om toch tot eenzelfde belastingopbrengst te komen.

Op grond van de gemeentewet en het Besluit onroerende-zaakbelastingen moeten de hierna te noemen vrijstellingen verplicht in de gemeentelijke verordening worden opgenomen:

1. *de cultuurgrondvrijstelling (de landbouvvrijstelling & bosbouvvrijstelling art.273, eerste lid, gemeentewet),*
2. *de kassenvrijstelling (ert. 9, eerste lid, Besluit OZB),*
3. *de kerkenvrijstelling (art. 273 gemeentewet, twaalfde lid, juncto art. 11, eerste lid, aanhef en onderdeel a Besluit OZB),*
4. *de vrijstelling van ongebouwde eigendommen welke deel uitmaken van op voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoederen (art. 273, twaalfde lid, juncto art. 11, eerste lid, aanhef en onderdeel b Besluit OZB)¹⁵⁸,*

¹⁵⁶ EVB; gemeentelijke belastingen e.a., Commentaar II art 273 - 2351, Aant. 651.

¹⁵⁷ Zie ook Mr J.P. Kruimel; Theorie en praktijk van de gemeentelijke OGB, 2e geheel herziene druk 1987, FED Deventer, blz. 74.

¹⁵⁸ Stb. 1989, 252.

5. *de vrijstelling van natuurterreinen* (ert. 273, twaalfde lid, juncto art.11, eerste lid, aanhef en onderdeel c Besluit OZB),
6. *de vrijstelling van openbare land-, water- en spoorwegen* (art. 273, twaalfde lid, juncto art. 11, eerste lid, aanhef en onderdeel d Besluit OZB).
7. *de vrijstelling van waterbeheersings- en waterverdedigingswerken* (art. 273, twaalfde lid, juncto art. 11, eerste lid, aanhef en onderdeel e, Besluit OZB),
8. *de vrijstelling van rioolwaterzuiveringsinstallaties* (art. 273 gemeentewet, twaalfde lid, juncto art. 11, eerste lid, aanhef en onderdeel f, Besluit OZB),
9. *de vrijstelling van onroerende zaken met een heffingsgrondslag beneden f 3000,- of 10 vierkante meter* (art. 273, gemeentewet lid 9, onderdeel c, juncto art. 9, tweede lid, Besluit OZB).

Op beschikkingen en verdragen gebaseerde vrijstellingen:

10. *de diplomatieke vrijstellingen* (ert. 290 gemeentewet, juncto Beschikking diplomatieke vrijstellingen),
11. *de internationale vrijstellingen in verdragen* (art. 290 gemeentewet),
12. *de bijzondere internationale vrijstellingen* (ert. 290 gemeentewet juncto Eerste-, Tweede en Derde beschikking bijzondere internationale vrijstellingen).

"Oe door de gemeente in de belastingverordening op te nemen vrijstellingen houden in elk geval in dat de belasting niet wordt geheven ter zeke van ..." ¹⁵⁹.

Hieruit volgt dat de gemeente kan besluiten meer vrijstellingen van de onroerende-zaakbelastingen te verlenen dan in de gemeentewet onderscheidelijk het Besluit OZB is voorgeschreven. Dat da gemeenten hierbij niet onbepakt te werk kunnen gaan blijkt onder andere uit de onthouding van goedkeuring door da Kroon van een besluit tot wijziging van de verordening op de heffing van onroerende-zaakbelastingen door da gemeente Zoetermeer. Een vrijstelling voor bejaardenwoningen met het doel da bewoners van deze woningen te ontzien was niet toelaatbaar gezien het zekelijke en objectieve karakter van de onroerende-zaakbelastingen volgens de Kroon ¹⁶⁰.

¹⁵⁹ Art. 11 Besluit OZB.

¹⁶⁰ KB 6 september 1990, nr 89.021745, Belastingblad 7 november 1990 blz. 704.

Alhoewel de regering van meet af aan niet dwingend aan de gemeenten wilde voorschrijven dat bij de heffing en invordering van onroerende-zaakbelastingen vrijstellingen van subjectieve of objectieve aard moeten worden opgenomen, heeft zij onder druk van het parlement toch een aantal verplichte vrijstellingen opgenomen. In 1982 werden ondanks heftig verzet van de regering een aantal amendementen aangenomen welke tot de vrijstellingen hebben geleid inzake¹⁶¹:

- * openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail.
- * waterverdedigings- en waterbeheersingswerken die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen.
- * onroerende zaken bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater.

Op de regering rustte nu de morele plicht om deze vrijstellingen in het Besluit OGB op nemen op grond waarvan de gemeenten verplicht zijn de in deze vrijstellingen genoemde zaken vrij te stellen¹⁶².

2.5.2.1 De cultuurgrondvrijstelling

Het oorspronkelijke wetsontwerp 9538 bevatte uitsluitend de thans in de wet voorkomende uitzondering van de bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond.

De Commissie-Christiaanse achtte het niet belasten van de bedrijfsmatig ten behoeve van de landbouw geëxploiteerde cultuurgrond niet meer verdedigbaar onder meer gezien het zekelijke en objectieve karakter van onroerende-zaakbelastingen. Volgens deze Commissie dient het aantal wettelijk voorgeschreven vrijstellingen zo beperkt mogelijk te zijn¹⁶³. Daarnaast speelde ook de inmiddels achterhaalde traditionele verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen gemeenten en waterschappen een rol. Waterschappen hieven vooral van ongebouwd en gemeenten van gebouwd onroerende zaken. Ondanks dit heeft de regering de cultuurgrondvrijstelling in het bij de Eerste Kamer aanhangige wetsvoorstel tot herziening van de materiële belastingbepalingen in de Gemeentewet onverkort gehandhaafd¹⁶⁴. Men zou zich kunnen afvragen of de cultuurgrondvrijstelling niet als een steunmaatregel in de zin van artikel 92, eerste lid, van het

¹⁶¹ Voor een uitgebreide parlementaire behandeling van de vrijstellingen zie EVB, gemeentelijke belastingen e.a., commentaar II, art. 273 - 2356b aant. 653.

¹⁶² Zie art. 11, eerste lid, letter d, e en f Besluit OGB.

¹⁶³ Rapport van de Commissie ter bestudering van de onroerend-goedbelastingen; geschriften van de Vereniging voor belastingwetenschap no. 158. Kluwer Deventer 1983, 81z. 56 e.v. en 71 e.v.

¹⁶⁴ Kamerstukken I, 1991-1992, 21591.

Europees Verdrag moet worden aangemerkt¹⁶⁵.

Cultuurgrond is grond welke bewerkt en verzorgd wordt teneinde gewassen te kweken, daarnaast dient deze in cultuur te zijn gebracht. De primaire functie van deze grond moet zijn het laten groeien en voeden van gewassen ten behoeve van de land- of bosbouw¹⁶⁶. De aanspraak op de cultuurgrondvrijstelling bestaat alleen indien sprake is van bedrijfsmatige exploitatie van de cultuurgrond¹⁶⁷. Dit is het geval indien met behulp van arbeid en kapitaal voordeel wordt beoogd. De Hoge Raad heeft hier nog aan toegevoegd dat deel moet worden genomen aan het maatschappelijk productieproces¹⁶⁸. Indien het streven naar een zo gunstig mogelijk bedrijfsresultaat ondergeschikt is aan andere met de exploitatie van de proefbedrijven nagestreefde doeleinden is er geen sprake van bedrijfsmatige exploitatie¹⁶⁹.

2.5.2.2 De kessenvrijstelling

De kessenvrijstelling kan gezien worden als een aanvulling op de cultuurgrondvrijstelling. De hierna te noemen bepaling was nodig omdat bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond en opstal te zamen als één vrij te stellen onroerende zaak dienen te worden aangemerkt.

Op grond van art. 9, eerste lid, Besluit OZB worden de onroerende-zaakbelastingen niet geheven van gebouwde eigendommen voor zover de ondergrond bestaat uit ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond.

Teeltsystemen waarbij geen gebruik wordt gemaakt van grond, doch van een ondergrond van steenwol (substraatteelt), hebben tot gevolg dat deze laag niet als een onroerende zaak wordt aangemerkt waarvoor de kessenvrijstelling zou kunnen gelden¹⁷⁰. Immers, bij dit soort produktiemethoden is geen direct contact met de ondergrond. Verandering van produktiemethode kan dan ook grote fiscale gevolgen hebben.

¹⁶⁵ De cultuurgrondvrijstelling in strijd met het Europees Verdrag; Mr A. Hoeneveld. Belatingblad 29 januari 1992, blz. 67.

¹⁶⁶ Mr J.P. Kruijmel, Theorie en praktijk DG8, tweede druk, blz. 78. Dit is niet het geval bij sportvelden.

¹⁶⁷ De agrarische sector als zodanig wordt niet vrijgesteld. De woning, tuin, erf en bedrijfsgebouwen kunnen wel in de heffing worden betrokken.

¹⁶⁸ HR 30 januari 1980, nr. 19613, BN 1980/90 (Gemeente Rolde).

¹⁶⁹ HR 5 april 1978, nr. 18753, BN 1978/114 (gemeente Wageningen).

¹⁷⁰ Dit is vaak het geval bij de produktie van champignons, witlof e.d.

2.5.2.3 De kerkenvrijstelling

De Kroon heeft van zijn bevoegdheid, verkregen uit artikel 273, twaalfde lid, gebruik gemaakt door in artikel 11, eerste lid, letter a, Besluit OZB te bepalen dat gemeenten in hun varordering onroerende-zaakbelastingen een vrijstelling ter zake dienen op te nemen. Geen belasting wordt geheven ter zake van gebouwen die in hoofdzaak bestemd zijn voor openbare erediensten en gebouwen die bestemd zijn voor het houden van openbare bezinningsbijeenkomsten van genootschappen op gaestelijk grondslag. Erediensten dienen te worden onderscheiden van de bezinningsbijeenkomsten. Erediensten zijn voor een ieder toegankelijke godsdienstoefeningen en worden georganiseerd door kerkgenootschappen. Onder kerkruimte moet worden verstaan de inhoud van de kerkzaal en één of meer van de overige vertrekken voor als openbare eredienst aan te merken kinder- en jeugddiensten¹⁷¹. Bezinningsbijeenkomsten worden georganiseerd door genootschappen op geestelijke grondslag die gaen kerkgenootschappen zijn¹⁷². "Bestemd zijn voor" heeft een objectief karakter. Men dient te kijken naar bijvoorbeeld de aard van het gebouw. Doet man dit uitsluitend dan kan dit probleem opleveren. Vandaar dat de bestemming moet blijken uit aard én inrichting. De grens voor het in hoofdzaak bestemd zijn voor de openbare eredienst is volgens een recentelijk arrest van de Hoge Raad gelegen bij 70% feitelijk gebruik als zodanig¹⁷³. Opvallend is dat wordt gekeken naar het feitelijk gebruik en niet naar de bestemming als zodanig¹⁷⁴. Men dient dus ook te kijken naar de feitelijke bestemming die de gebruiker aan de kerk heeft gegeven. Hierover meer in hoofdstuk drie. Evenals bij kerkgenootschappen komt het gebouw voor openbare bezinningsbijeenkomsten pas in aanmerking voor de vrijstelling indien deze bijeenkomsten openbaar zijn. Dit is lang niet altijd het geval. In het wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen is in artikel 220 A, eerste lid, onderdeel d, ten opzichte van de huidige tekst van artikel 273 en artikel 11 Besluit OZB het begrip " bezinningsbijeenkomsten van genootschappen op geestelijke grondslag" ongemotiveerd vervangen door "bezinningsbijeenkomsten van levensbeschouwelijke aard". De kerkenvrijstelling geldt niet voor de gebruikersbelasting voor zover het de als woning dienende gebouwde eigendommen, met inbegrip van de ondergrond en van de gebouwde en ongebouwde aanhorigheden,

¹⁷¹ P. Bot. De kerkenvrijstelling in de onroerend-goedbelastingen. Belastingblad 6 mei 1992, blz. 311.

¹⁷² Mr J.P. Kruijmel; theorie en praktijk van de gemeentelijke OZB. FED Deventer 1987, blz. B6.

¹⁷³ HR 4 december 1991, nr. 27661, en Hof 's-Gravenhage 29 augustus 1990, nr. 1679/88 E-3. Belastingblad 29 januari 1992, blz. 73.

¹⁷⁴ M.B.B., no. 9, september 1992. Mr J.A. Monsma; De kerkenvrijstelling van de OZB ten dode opgeschreven? Zie in dit verband ook: Mr J.W. IJssink; Het begrip verkeerswaarde in de OGB. WFR 1985/6665, blz.2.

betreft.

2.5.2.4 Vrijstelling van ongebouwde eigendommen op Natuurschoonwetlandgoederen

Van een op voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed kunnen alleen de gebouwde eigendommen en gebouwde aanhorigheden, beide met ondergrond en ongebouwde aanhorigheden in de onroerende-zaakbelastingen worden betrokken. Ter verdediging van deze vrijstelling is met name gewezen op het belang van deze landgoederen voor de recreatie en het toerisme. De vrijstelling geldt zowel voor de gebruikersbelasting als de zakelijk-gerechtigdenbelasting. Aan de persoon van de belastingplichtige worden geen eisen gesteld, dit in tegenstelling tot de beheerder van de hierne te behandelen natuurterreinen.

2.5.2.5 Vrijstelling van natuurterreinen

Volgens artikel 11, eerste lid, onderdeel c, Besluit OZB komen natuurterreinen alleen in aanmerking voor vrijstelling indien het beheer in handen is van een rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid die zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het beheer van natuurschoon ten doel stelt¹⁷⁵. Dat de persoon van de beheerder uitsluitend het beheer van natuurschoon tot doelstelling moet hebben zal blijken uit de bij de rechtspersoon behorende statuten. Evenals bij de hierbovengenoemde kerkenvrijstelling en in tegenstelling tot de belastingplichtige inzake de vrijstelling van ongebouwde eigendommen op Natuurschoonwetlandgoederen stelt de vrijstelling eisen aan de beheerder van de onroerende zaak. Het inwerking treden van de vrijstelling is afhankelijk van de doelstelling van laatstgenoemde en niet van vereisten welke worden gesteld aan de onroerende zaak zelf.

2.5.2.6 De vrijstelling van openbare land-, spoor- en waterwegen

De Kroon is in artikel 273, twaalfde lid, de bevoegdheid gegeven te bepalen dat geen onroerende-zaakbelastingen worden geheven ter zake van openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, één en ander met inbegrip van kunstwerken. In artikel 11 Besluit OZB verplicht de Kroon de gemeenten deze vrijstelling in hun verordening op te nemen. Kunstwerken bij land- en waterwegen als bij de spoorwegen

¹⁷⁵ Bijvoorbeeld de vereniging voor natuurmonumenten.

zijn vrijgesteld. De Hoge Raad heeft hierbij overwogen dat de vrijstelling niet dient te worden beperkt tot de openbare (water)wegen en banen zelf meer haer mede uit te strekken tot bruggen en endere kunstwerken die op zich geen openbare (water)wegen of banen, daarmee wel zodanig zijn verbonden dat zij aan het verkeer over die (water)wegen of banen dienstbaar zijn¹⁷⁶. Wateren die geschikt zijn voor vervoer per boot vallen ook onder openbare wateren, ook indien dit door bijvoorbeeld de efmetingen van het water slechts kleine vaartuigen kunnen zijn. Alle trein-, tram- en metrobanen zijn vrijgesteld van belastingheffing. Belangrijk in dit verband is het begrip complex als omschreven in artikel 1 Besluit OZB¹⁷⁷. Een arrest waarbij het begrip complex ter sprake kwam was het inzake het stationscomplex te Woerden¹⁷⁸. Een aansleg in de onroerende-zaakbelastingen kan slechts betrekking hebben op een onroerende zaak in zijn geheel. Vrijstelling van een gedeelte van een onroerende zaak is niet toegestaan. Bij het onderhevige stationscomplex was er sprake van een samenstel van eigendommen als bedoeld in artikel 1, onderdeel c, ten vierde, Besluit OZB. Een deel van dit complex, de reils, vallen onder de vrijstellingsbepaling van artikel 273, lid 12, gemeentewet juncto artikel 11, lid 1, onder d Besluit OZB. Nu de rest van het complex dienstbaar is aan het vervoer per rail, dat wil zeggen aan de in de vrijstellingsbepaling genoemde bestemming, en hier sprake is van één belastingplichtige, de exploitant van de banen, moet worden aangenomen dat het gehele samenstel als dienstbaar aan het openbaar vervoer per reil van de heffing is vrijgesteld. In het verlengde van deze uitspraak ligt de uitspraak inzake een radartoren die deel uitmaakte van de walradarketen ter beveiliging van de scheepvaart op de Westerschelde¹⁷⁹. Omdat artikel 11, eerste lid, aanhef en d geen uitsluitel geeft wat onder openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer, met inbegrip van kunstwerken verstaan moet worden besliste het Hof dat de onderhevige voorziening hoofdzakelijk dienstbaar is aan het verkeer over deze (water)wegen. Belanghebbende had verder eannemelijk gemaakt dat de radartoren onder de gegeven omstandigheden een essentieel en onmisbaar onderdeel vormde van een veilig scheepvaartverkeer ter plaatse. Naar maatschappelijke opvattingen vormen de waterwegen en radartorens bij elkaar behorende eigendommen. Op grond hiervan dient ook de radartoren van de heffing te worden vrijgesteld.

¹⁷⁶ HR 7 december 1983, nr 21839, BNB 1984/19, Belastingblad 1985, blz 274, VN 1984, blz 184 (Echteld).

¹⁷⁷ "... eigendommen of gedeelten van zodanige eigendommen bij eenzelfde belastingplichtige in gebruik en naar maatschappelijke opvatting bij elkaar behoren: een zodanig samenstel;..(art. 1, onder c, ten vierde, Besluit OZB).

¹⁷⁸ HR 15 juli 1987, nr 24238, BNB 1987/275, Belastingblad 1987, blz 537, gemeente Woerden met noot G.J. Leyenhorst.

¹⁷⁹ Hof 's gravenhage, 15 maart 1989, nr. 2306/8B-M-3, Belastingblad 1989, blz 573.

2.5.2.7 Vrijstelling van waterverdedigings- en waterbeheersingswerken

Van de bevoegdheid aan de kroon gegeven in artikel 273, twaalfde lid, heeft deze gebruik gemaakt in artikel 11, eerste lid, onderdeel e Besluit OZB. Waterbeheersingswerken houden aan bepaald waterpeil in stand in een bepaald gebied in tegenstelling tot waterverdedigingswerken die in principe oppervlaktewater buiten een bepaald gebied dienen te houden¹⁸⁰. Het waterverdedigingswerk- en waterbeheersingswerk vallen onder de vrijstelling indien zij beheerd worden door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, meestal de staat der Nederlanden en de waterschappen. Dit subjectieve element wordt ook door Kruijmel onderkend¹⁸¹. Dat niet alleen naar het belastingobject, de onroerende zaak, wordt gekeken blijkt ook uit een uitspraak van het Hof 's-Gravenhage. Een gedeelte van een jachtwerf bestaande uit een in de waterkering verankerde steiger diende door belanghebbende niet in de heffing te worden betrokken. Alhoewel in tegenstelling tot de in de vorige paragraaf uiteengezette complex-materie met betrekking tot het arrest "stationscomplex Woerden" besliste het Hof dat de bij belanghebbende in gebruik zijnde opstallen, landingshellingen en terreinverhardingen als zodanig geen functie als waterverdedigings- of waterbeheersingswerk hebben. Aard en strekking van de in geschil zijnde vrijstelling brengen mee dat indien een gebouw eigendom zich weliswaar bevindt op een tot waterverdedigings- of waterbeheersingswerk bestemde ondergrond maar zelf niet aan die bestemming dienstbaar is, de door aan en ander gevormde onroerende zaak in zijn geheel van die vrijstelling is uitgesloten¹⁸². In een eerder arrest besliste de Hoge raad overeenkomstig de hiervoor genoemde uitspraak. Onroerende zaken gebouwd op een ringdijk van de Haarlemmarmeerpolder (een waterbeheersingswerk) vallen buiten de vrijstelling omdat ze niet aan de bestemming van de ringdijk dienstbaar zijn¹⁸³. In het Wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen zijn van de vrijstelling uitgezonderd delen van waterbeheersings- en waterverdedigingswerken die dienen als woning. Hiermee is het hiervoor genoemde probleem opgelost.

¹⁸⁰ Waterverdedigingswerken zijn meestal duinen of dijken en andere kunstmatige waterkeringen. Waterbeheersingswerken zijn ondermeer gemalen, watermolens en uitwateringskanalen.

¹⁸¹ Mr J.P. Kruijmel, *Theorie en praktijk van de gemeentelijke OGB*. Tweede geheel herziene druk, F.E.D., Deventer 1987, blz. 92.

¹⁸² Hof 's-Gravenhage 13 november 1987, nr 4299\83 E-1, *Belastingblad* 1988, blz. 613, VN 1988, blz. 2147 met aantekening Mw Mr A.J. Bangma-Beenhakker.

¹⁸³ HR 26 november 1988, nr. 24072, BNB 1987/144, *Belastingblad* 1987, blz. 147.

2.5.2.8 Vrijstelling van rioolwaterzuiveringsinstallaties

Evenals bij de hiervoor genoemde vrijstelling dienen de beheerders van onroerende zaken die bestemd zijn voor de zuivering van riool- en ander afvalwater, organen, instellingen of diensten van publiekrachtelijke rechtspersonen te zijn. Ook hier kijkt men dus niet alleen naar de aard van de onroerende zaak of het voor de vrijstelling in aanmerking komt, maar tevens naar het bij de onroerende zaak horende balastingsobject.

De wetsgeschiedenis bij deze vrijstelling wordt gekenmerkt door parlementair initiatief en is het gevolg van het amendement van het toenmalige kamerlid Van Rossum. Over de omvang van de onroerende zaken bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater is veel onenigheid. Of een heel rioleringsnetwerk met inbegrip van persgemalen op grond van artikel 1, onderdeel c, ten derde Besluit OZB onder de vrijstelling valt wordt dan ook betwijfeld. Indien bijvoorbeeld in een concreet geval objectafbakening leidt tot "complexvorming" kan het hele object worden vrijgesteld. De vrijstelling is wel van toepassing op een slibverwerkingsbedrijf dat het bij de zuivering van rioolwater ontstane afvalwaterslib laat ontwateren in een slibverwerkingsinstallatie. De persleidingen van deze installatie naar de zuiveringsinstallatie vallen onder de vrijstelling omdat de slibverwerking onlosmakelijk is verbonden met het zuiveringsproces van rioolwater¹⁸⁴.

Delen van zuiveringsinstallaties die dienen als woning zijn in het wetsvoorstel tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot materiële belastingbepalingen uitgezonderd.

2.5.2.9 Vrijstelling van onroerende zaken met een heffingsgrondslag beneden f 3000,- of 10 viarkante meter¹⁸⁵

Van de bevoegdheid uit artikel 273, negende lid, aanhef en onderdeel c, gemeentewet heeft de Kroon in artikel 9, tweede lid, gebruik gemaakt. Geen onroerende-zaakbelastingen kunnen worden geheven indien de heffingsgrondslag minder beloopt dan f 3000,- of 10 viarkante meter. Tot aan deze f 3000,- of 10 viarkante meter is sprake van een verplichte vrijstelling. Deze vrijstelling geldt dus voor zowel voor de gebruikersbelasting als voor de belasting wegens eigendom, bezit of beperkt recht. De grondslag waar beneden vrijstelling verplicht moet worden verleend mag niet hoger zijn dan het hierboven genoemde en dient gesteld te worden op een veelvoud van f 3000,- of 10

¹⁸⁴ HR 25 januari 1989, nr. 25832, 8N8 1989/106 en Belastingblad 1989, blz 173 (gemeente Mierlo).

¹⁸⁵ Met ingang van 1990 is deze vrijstelling vervangen. Dit is het gevolg van amendering van het wetsvoorstel tot wijziging van de gemeentewet met betrekking tot de limitering van de onroerende-zaakbelastingen, leges en rechten (Wet van 3 juli 1989, Stb 302).

vierkante meter met een minimum van f 3000,- of 10 vierkante meter¹⁸⁶. Voor zover de vrijstelling wordt verleend boven de f 3000,-, elthens een veelvoud daarvan, of boven de 10 vierkante meter, althans een veelvoud daarvan, is deze facultatief. In het Wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen is deze vrijstelling enigzins gewijzigd. In verband met de voorgestelde afschaffing van de oppervlaktegrondslag is de maximumgrens van 30 vierkante meter komen te vervallen. De maximumgrens voor de waardegrondslag is opgetrokken naar f 25.000,- (veelvouden van f 5000,-).

2.5.2.10 Diplomatieke en (bijzondere) internationale vrijstellingen

De diplomatieke vrijstellingen zijn vastgesteld in de "Beschikking diplomatieke vrijstellingen gemeentelijke belastingen"¹⁸⁷. Deze beschikking bestaat uit een tweetal vrijstellingen. De eerste geldt voor diplomatieke en beroepsconsulaire vertegenwoordigingen van vreemde mogendheden. De vrijstelling geldt zowel wegens genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht als voor de onroerende-zaakbelasting wegens feitelijk gebruik. De tweede vrijstelling heeft betrekking op de vertegenwoordigers van vreemde mogendheden. In tegenstelling tot de buitenlandse vertegenwoordigers zijn de persoonlijke vertegenwoordigers alleen vrijgesteld van de belasting wegens feitelijk gebruik. Indien de vrijstelling niet wederkerig is zodat aan nederlandse vertegenwoordigingen in het buitenland wel een aanslag wordt opgelegd, dan wordt ook hier geen vrijstelling verleend¹⁸⁸.

Een aantal internationale overeenkomsten waarbij Nederland partij is bevatten bepalingen inzake belastingvrijstellingen. Deze vrijstellingen zijn in tegenstelling tot de diplomatieke vrijstellingen meer individueel gericht. Buiten de hiervoor genoemde vrijstellingen kunnen de Ministers van Binnenlandse zaken en van financiën, ook op basis van artikel 290 gemeentewet, nadere regels stellen voor die gevallen waar vrijstelling gewenst is (bijzondere internationale vrijstellingen). De vrijstelling geldt nu alleen voor de onroerende-zaakbelastingen en niet voor andere gemeentelijke belastingen. De ministers hebben gemeend dat in bepaalde gevallen geen onroerende-zaakbelastingen dienen te worden

¹⁸⁶ Artikel 10, eerste lid, Besluit OZB.

¹⁸⁷ Beschikking van 13 januari 1978, FBB/AZ en B, nr FB77/U630, Strct.42. Deze beschikking is gewijzigd bij de gezamenlijke beschikking van de staatssecretarissen van Binnenlandse Zaken en van Financiën van 10 juli 1981, nr. FB B1/U594A, Strct nr. 166. De tweede wijziging vond plaats bij gezamenlijke regeling van 14 juli 1989, nr FBB9/313/U2, Strct.192. Een derde wijziging vond plaats bij ministeriële regeling van 8 oktober 1991, nr FBA91/U746, Strct. 211.

¹⁸⁸ Artikel 1, lid 4, Beschikking diplomatieke vrijstellingen gemeentelijke belastingen.

geheven. Daertoe zijn drie beschikkingen vastgesteld¹⁸⁹. Deze hebben bijvoorbeeld betrekking op vrijstelling voor NAVO-militairen, instituten als de Cernegie-Stichting ter zake van het Vredespaleis en functionarissen die werkzaam zijn bij het Iran-United States Claims Tribunal.

2.5.3 De niet- verplichte vrijstellingen.

2.5.3.1 Inleiding

In de modelverordening "W" van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten zijn in artikel 7, lid h, tot en met artikel 7, lid m, de facultatieve vrijstellingen opgenomen¹⁹⁰. Vrijwel alle gemeenten hebben deze vrijstellingen overgenomen. Achtereenvolgens zullen de in de modelverordening opgenomen facultatieve vrijstellingen worden besproken.

2.5.3.2 De vrijstelling van pastorieën en kosterwoningen¹⁹¹

Deze facultatieve vrijstelling wordt wel gezien als een aanvulling op de kerkenvrijstelling. Indien het genot krechts eigendom, bezit of beperkt recht van een pastorie of kosterwoning toekomt aan een kerkgenootschap of genootschap op geestelijke grondslag die rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid is, worden er geen onroerende-zaakbelastingen geheven. De woning dient wel feitelijk in gebruik te zijn bij een dominee, priester of koster. Een door een hiervoor genoemde voorganger of koster bewoonde woning valt niet onder de kerkenvrijstelling omdat het niet in hoofdzaak is bestemd voor de openbare eredienst of het houden van openbare bezinningskomsten¹⁹².

¹⁸⁹ De gehele tekst van deze eerste beschikking is het laatst gepubliceerd in Stcrt.1981, 166, daarna gewijzigd bij beschikking van 13 mei 1982, Stcrt. 1982, 95, en bij beschikking van 21 april 1986, Stcrt. 1986, 82. De tweede beschikking is van 10 juli 1981, nr. FB81/U594C, Stcrt.166, gewijzigd bij Ministeriële regeling van 8 oktober 1991, nr. FBA91/U746, Stcrt.211. De derde beschikking is van 21 april 1986, nr.FB85/U641, Stcrt. 82, gewijzigd bij ministeriële regeling van 14 juli 1989, nr. FB89, nr FB89/462/U1, Stcrt.192 en bij ministeriële regeling van 8 oktober 1991, nr. FBA91/U746, Stcrt. 211. Zie verder EVB, Commentaar II, artikel 290 - aant. 12 e.v..

¹⁹⁰ Editie Vakstudie Belastingwetgeving (gemeentelijke belastingen e.a.); Bijlagen.II.C-15.

¹⁹¹ Artikel 7, eerste lid, onderdeel h, van de modelverordening van de VNG.

¹⁹² Hof Amsterdam 25 oktober 1983, nr. 2452 EK VIII, Belastingblad 1985, blz. 649. Hof Arnhem 29 mei 1986, nr. 1815/1985 EK III, Belastingblad 1987, blz 63.

2.5.3.3 De vrijstelling van objecten in hoofdzaak bestemd voor publieke dienst gemeente¹⁹³

Door deze facultatieve vrijstelling wordt voorkomen dat de gemeente zichzelf aanslagen in de onroerende-zaakbelastingen gaat opleggen. Het is dus een efficiency-vrijstelling die voorkomt dat parceptiekosten worden gemaakt ter zake van objecten voor publieke dienst. Iedere vorm van activiteit van de gemeente die voortvloeit uit haar publieke taak valt in principe onder de publieke dienst van de gemeente. Buiten de vrijstelling vallen dan ook die activiteiten die de gemeente verricht maar waartoe zij als publiekrechtelijk orgaan niet verplicht is. Door de gemeente verhuurde woningen vallen niet onder de vrijstelling.

2.5.3.4 De vrijstelling van straatmeubilair¹⁹⁴

Onder straatmeubilair wordt begrepen alle zodanige eigendommen - niet zijnde gebouwen - welke zijn geplaatst ten gerieve of in het belang van het publiek, ten dienste van het verkeer of ter verfraaiing van de gemeente, zoals lichtmasten, verkeersinstallaties, standbeelden, monumenten, fontein, banken, beelden, hekken en pelen. Van de hiergenoemde vrijstellingen zullen er ook enkele zijn die vallen onder de verplichte vrijstelling ter zake van openbare wegen¹⁹⁵.

2.5.3.5 De vrijstelling van plantsoenen, parken en waterpartijen¹⁹⁶

Deze vrijstelling is beperkt tot de hierboven genoemde objecten die bij de gemeente in beheer zijn of waar de gemeente het genot heeft krachtens zakelijk recht. Een plantsoen, perk of waterpartij dat bij de gemeente in beheer is, doch waarvan de eigendom berust bij een particulier valt ook onder de vrijstelling.

¹⁹³ Artikel 7, eerste lid, onderdeel i, van de modelverordening van de VNG.

¹⁹⁴ Artikel 7, eerste lid, onderdeel j, van de modelverordening van de VNG.

¹⁹⁵ Zie 2.5.2.3.

¹⁹⁶ Artikel 7, eerste lid, onderdeel k, van de modelverordening van de VNG.

2.5.3.6 De vrijstelling van begraafplaatsen, urnentuinen en crematorie¹⁹⁷

Ingevolge het tweede lid van artikel 7 van de modelverordening van de VNG geldt de vrijstelling niet voor de hierbovengenoemde objecten voor zover deze dienen als woning. In tegenstelling tot andere facultatieve vrijstellingen maakt het geen verschil of de begreefplaats, urnentuin of crematorium in particulier dan wel in gemeentelijk beheer is. Een om een kerk gelegen begreefplaats valt als eanhorigheid onder de verplichte kerkenvrijstelling en niet onder de hier genoemde facultatieve.

2.6 TARIEVEN EN LIMieten

2.6.1 *Inleiding.*

De gemeenten dienen bij de vaststelling van de tarieven inzake de onroerende-zaakbelastingen aan bepaalde voorschriften te voldoen. In het hiernavolgende zullen de belangrijkste bepalingen met betrekking tot de tarieven besproken worden.

2.6.2 *Overzicht*

Op grond van artikel 271 gemeentewet moeten de gemeenten bij het invoeren, wijzigen of afschaffen van een gemeentelijke belasting goedkeuring van de Kroon hebben. In het wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen is de goedkeuring van de Kroon geregeld in de artikelen 217, 217e en 217b¹⁹⁹. Ook de Commissie-Christiaanse vond handhaving van dit preventieve toezicht noodzakelijk.

Artikel 273, zevende lid, houdt in dat het belastingbedrag per eenheid van de heffingsgrondslag gelijk is, met dien verstande dat het tarief van de belasting in klassen kan zijn verdeeld. Dat het tarief krachtens eigendom, bezit of beperkt recht niet meer dan 125% van het tarief van de gebruikersbelasting mag bedragen wordt in artikel 273, achtste lid, vermeld (de zogenoemde relatieve limiet). Artikel 273, negende lid, aanhef en onderdeel d, eerste zinsdeel houdt in dat bij elgemene maatregel van bestuur nadere regelen kunnen worden gegeven met betrekking tot de verdeling van het tarief in klassen. De gemeentelijke wetgever kan niet vrijblijvend van deze bepaling gebruik

¹⁹⁷ Artikel 7, eerste lid, onderdeel I, van de modelverordening van de VNG.

¹⁹⁸ Kamerstukken II, 21591.

maken. Artikel 10, eerste lid van het besluit OZB schrijft dwingend voor het eenheidstarief, uit artikel 273, zevende lid, per elke volle f 3000,- of elke volle 10 vierkante meter van de heffingsgrondslag op een vast bedrag te bepelen, zowel voor de gebruikersbelasting als de belasting krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. Artikel 273, negende lid, aanhef en onderdeel c, met betrekking tot het niet heffen van de belasting ingeval deze beneden een bepaald minimum blijft wordt uitgewerkt in artikel 9, tweede lid, Besluit OZB. Artikel 273, negende lid, aanhef en onder d, laatste zinsdeel houdt de bevoegdheid in om bij algemene maatregel van bestuur nadere regelen te geven met betrekking tot het buiten aanmerking laten van belastingbedragen beneden een bepaald minimum. Uit het oogpunt van percaptiekosten is deze bepaling uitgewerkt in artikel 10, lid 3, Besluit OZB. Een tegemoetkoming in de vorm van belastingvrije bedragen an wegens persoonlijke omstandigheden is mogelijk op grond van artikel 10, tweede lid, Besluit OZB. Men zou hier kunnen spreken van een objectieve benadering van de draagkrachtaspecten nu deze tegemoetkomingen alleen uit hoofde van belastingvrije bedragen kunnen worden verleend in de vorm van een ovaraenkomstig de ministers van Binnenlandse Zaken en van Financiën te geven regelen bepaalde vaste of procentuele vermindering van de belasting¹⁹⁹. Er is dus sprake van draagkracht die blijkt uit een bepaalde vertering in samenhang met de gezinsgrootte. Een via het object benaderde draagkracht dus.

2.6.3 *Limieten*

Tot 1990 waren de opbrengstlimieten van toepassing op de onroerende-zaakbelastingen. De door de gemeenten te heffen onroerende-zaakbelastingen mochten niet meer bedragen dan 15 procent (belasting krachtens eigendom, bezit of beperkt recht) of 12 procent (gebruikersbelasting) van de algemene uitkering uit het Gemeentefonds²⁰⁰. Deze koppeling aan de algemene uitkering uit het Gemeentefonds werkte niet bevredigend²⁰¹. Dit omdat de algemene uitkering niet zo eenvoudig was vast te stellen. De gegevens die van belang waren voor de berekening van de algemene uitkering uit het Gemeentefonds werden in de loop van drie jaar bijeen vergaard door het Ministerie van Financiën. Bij het begin van het uitkeringsjaar en het belastingjaar was dus nog niet bekend welke omvang de algemene uitkering definitief zou hebben. Ook de regering vond dat het bestaande stelsel niet adequaat functioneerde: "Enerzijds leidt de koppe-

¹⁹⁹ Nota van toelichting, Stb. 1973, 45B, ad art. 10, tweede lid, Besluit OGB.

²⁰⁰ Voormalig artikel 273, lid 9 gemeentewet.

²⁰¹ Mr J.P. Kruimel, De grenzen van de Limieten, Belastingblad 1986, blz. 575. Mr. K.F. Walboom, De limieten van de OGB, Belastingblad 1987, blz. 275.

ling aan de algemene uitkering uit het Gemeentefonds ertoe dat er belangrijke verschillen in maximale belastingdruk tussen de gemeenten bestaan, en anderzijds leidt een daling van de algemene uitkering uit het Gemeentefonds in het kader van het terugdringen van de overheidsuitgaven in elgemene zin er toe dat da opbrengstlimieten en daardoor de belastingmiddelen van de gemeenten eveneens dalen". Aan de discussie hieromtrent is een einde gekomen met de aanvaarding van het wetsvoorstel tot wijziging ven de gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering OGB, leges en rechten) met de hierboven genoemde relatieve limiet²⁰². Tot 1994 geldt een overgangsfase, det wil zeggen dat de gemeenten tot 1994 de tijd hebben om een eventuele te hoge tariefsverhouding af te bouwen²⁰³. Veel gemeenten hebben in het verleden de feitelijk gebruikers willen ontzien bij de keuze van de tariefsverhouding. De wet biedt geen mogelijkheid tot ontheffing van de relatieve limiet. Enerzijds betekent deze relatieve limiet een uitbreiding van de belastingcapaciteit voor de gemeenten, anderzijds is sprake ven een beperking van de gemeentelijke beleidsvrijheid²⁰⁴.

2.6.4 Tariefklassen

Zoals in § 2.6.2. besproken kunnen de gameenten het tarief niet onbeperkt in klessen verdelen²⁰⁵. Dit blijkt uit artikel 10, eerste lid, Besluit OZB. De in dit artikel genoemde klasse-indeling komt de eenvoud en uniformiteit van de belastingheffing ten goede. In het wetsvoorstel Wijziging Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen is sprake van een verruiming van de tariefklassen²⁰⁶. De tweede volzin van artikel 10, eerste lid zegt dat het tarief voor het overige niet in klassen is verdeeld (de tariefklassen zijn dus zeer beperkt).

²⁰² Kamerstukken 20565, wet van 3 juli 1989, Stb 302. Zie ook voorontwerp van wet inzake limieten, onroerendgoed-belastingen, leges en rechten: een begrensd ontwerp; Mr J.A. Monsma en Mr P. de Bruin, WFR 1987/5769, 9 april 1987.

²⁰³ Zie Circulaire van de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken van 26 juni 1989, nr. BMV/451/U1, inzake uitkeringen uit het gemeentefonds voor 1990 c.a. limitering onroerend-goedbelastingen.

²⁰⁴ Zie ook het rapport Gemeentelijke beleidsvrijheid bij onroerend-goedbelastingen, E.S.B.L. Rotterdam, januari 1991.

²⁰⁵ Artikel 273, lid 7, gemeentewet.

²⁰⁶ In artikel 220c van het wetsvoorstel wordt gesproken over tariefklassen van f 5000,-.

2.6.5 Progressief tarief

Een tarief met een progressief karakter is tijdens de behandeling van het wetsontwerp limitering onroerend-goedbelastingen, leges en rechten door de regering bestempeld als in strijd met het objectieve karakter van de onroerende-zaakbelastingen. In het wetsontwerp inzake de materiële belastingbepalingen is dit regeringsstandpunt den ook uitdrukkelijk vastgelegd. Artikel 218, tweede lid, bepaalt dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen²⁰⁷.

2.7 TOEKOMSTIGE ONTWIKKELINGEN

2.7.1 Inleiding

Om de toekomstige ontwikkelingen te kunnen weergeven is het beter om even een stapje terug te doen om van daaruit de recente ontwikkelingen duidelijk te maken.

Op deze plaats dient de Commissie-Christiaanse aangehaald te worden vanwege de betekenis die deze voor het huidige wetsvoorstel materiële belastingbepalingen heeft gehad.

Zoals in hoofdstuk 1 is eengegeven heeft de Commissie-Christiaanse een duidelijke verruiming van het gemeentelijke en provinciale belastinggebied voorgesteld en wel in die mate dat sprake zou zijn van een verdubbeling van het belastinggebied. Deze voorstellen zijn niet anders zodanig overgenomen, hoewel hiermee wel een aanzet is gegeven voor het wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen. Dit wetsvoorstel zal in de hiernevolgende paragraaf 2.7.2 aan de orde komen waarna in paragraaf 2.7.3 het wetsvoorstel voor de waardering van onroerende zaken (Wet WOZ) de revue zal passeren. Afsluitend zal in paragraaf 2.7.4 het rapport van de Commissie VEMLO besproken worden.

²⁰⁷ Ook volgens Prof. L.G.M. Stevens dient het draagkrachtbeginsel in de gemeentelijke en provinciale heffingen te worden afgewezen. Prof. L.G.M. Stevens; Lokale heffingen in de jaren negentig. Preadvies aan de raad voor binnenlands bestuur, Rotterdam, 1990, blz. 13.

2.7.2 Wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen

Volgens de heer Koning²⁰⁸ heeft het lang geduurd, maar zijn uiteindelijk toch de voorstellen van de Commissie Christiaanse in aanzienlijke mate door de regering overgenomen in het wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (21 591).

De commissie was belast met het onderzoek naar de omvang, de samenstelling en de inhoud van het belastinggebied van provincies en gemeenten en een mogelijke inkrimping van het rijksbelastinggebied.

Belangrijke conclusies van deze commissie zijn:

- het laten vervallen van de oppervlaktemaatstaf en het hanteren van één maatstaf, te weten de waardemaatstaf. (zie wetsvoorstel 21 591);
- het laten vervallen van de absolute limieten en het hiervoor in de plaats stellen van de zgn reletieve limiet, waarbij de opbrengst van de zakelijk-gerechtigdenbelasting niet uit mag gaan boven 125 procent van de opbrengst van de gebruikersbelasting. (in enigszins aangepaste vorm ingevoerd per 1-1-1990);
- het zo min mogelijk hebben van met name verplichte vrijstellingen en uitzonderingen in de onroerend-goedbelastingen;
- centrale vaststelling van de waarde in het economische verkeer welke tevens als uitgangspunt voor de vaststelling van de grondslagen voor andere belastingen kan dienen.

Genoemde conclusies zijn in belangrijke mate overgenomen door de regering. Het voorstel voor wat betreft de centrale vaststelling van de waarde is in een Ontwerp Wet waardering onroerende zaken vastgelegd, waerover meer in § 2.7.3.

Hieronder zullen de belangrijkste punten uit het wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen worden weergegeven.

Het Besluit gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen komt te vervallen, daar dit voor een groot deel overgenomen wordt in bovengenoemd wetsvoorstel.

²⁰⁸ Toespraak van Mr.H.E. Koning, president van de Algemene Rekenkamer, oud-lid van de Tweede Kamer der Staten-Generaal en oud-staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en van Financiën, ter gelegenheid van de directiewisseling van de Stichting KAFI. 3 dec 1990.

2.7.2.1 Waarde in het economische verkeer en de vervangingswaarde

In het onderhavige Wetsontwerp is duidelijk en expliciet één heffingsmaatstaf opgenomen, de waarde in het economische verkeer.²⁰⁹ Binnen de categorie niet-woningen wordt de heffingsmaatstaf bepaald op de vervangingswaarde wanneer dit leidt tot een hogere waarde dan de waarde in het economische verkeer. Dit impliceert in de meeste gevallen dat er sprake is van incurante objecten, m.a.w. objecten waarvoor redelijkerwijs geen koper is te vinden die een prijs wil betalen welke in redelijke verhouding staat tot de gecorrigeerde vervangingswaarde.

De bovenstaande redenering roept enige vreegtekens op. De vervangingswaarde is de heffingsmaatstaf voor niet-woningen als deze hoger is dan de waarde in het economische verkeer. Wat te doen bij objecten waarvan de waarde in het economische verkeer niet te bepalen is? Hoe kan dan een vergelijking getrokken worden met de vervangingswaarde? Wellicht dat de wetgever heeft bedoeld dat in een dergelijke situatie per de vervangingswaarde per definitie hoger is; hij heeft dit echter verzuimd wettelijk vast te leggen.

In de nadere Memorie van Antwoord is uitdrukkelijk de indruk weggenomen dat alleen voor incurante objecten de heffingsmaatstaf zou worden gesteld op de gecorrigeerde vervangingswaarde. Het beslismodel aan de hand waarvan moet worden vastgesteld of de gecorrigeerde vervangingswaarde dan wel de verkoopwaarde toepassing moet vinden, is namelijk van toepassing op alle onroerende zaken welke de niet-woningen betreffen. Anders dan bij incurante onroerende zaken zullen zich in de meeste gevallen bij courante onroerende zaken geen of weinig verschillen tussen de gecorrigeerde vervangingswaarde en de verkoopwaarde voordoen. De gecorrigeerde vervangingswaarde is de waarde die in overeenstemming is met de functie van de onroerende zaak die deze in handen van de eigenaar vervult.

2.7.2.2 Werktuigenvrijstelling

Het wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen, stelt na amendering door de Tweede Kamer een aanzienlijke beperking van de werktuigenvrijstelling voor. Waar voorheen de waarde van een werktuig buiten aanmerking werd gelaten bij de waardebepaling van de onroerende zaak is het in dit wetsvoorstel nu zo geregeld dat de waarde van een werktuig tot ten hoogste 25 % in mindering gebracht mag worden van de in art. 220 bedoelde waarde

²⁰⁹ artikel 220 lid 1 Wetsvoorstel tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen.

van de onroerende zaak met inbegrip van het hierbedoelde werktuig²¹⁰. De indieners van het amendement op dit stuk motiveerden de voorgestelde regeling van de werktuigenvrijstelling in de volgende bewoordingen:

- e. een gelijker behandeling van belastingplichtigen en een evenwichtiger verdeling van de belastingdruk;
- b. twijfel weg te nemen in die gevallen waarin sprake is van meerdere werktuigen die een samenhangend geheel vormen (samenstel);
- c. uit te sluiten dat leidingen, kabels, buizen en bestanddelen van een gebouwd eigendom alsmede het werktuig en samenstel van werktuigen dat een inhoud heeft van meer dan 20 kubieke meter, tot de werktuigen worden gerekend;
- d. de overbodige woorden 'al dan niet aerd-en nagelvast verbonden' in de werktuigenvrijstelling te doen vervallen²¹¹.

2.7.2.3 Belastingen op roerende woon-en bedrijfsruimten

Verder bevat het onderhavige wetsvoorstel twee nieuwe belastingen die veel weg hebben van de onroerende-zaakbelastingen, maar geheven worden van roerende zaken²¹². Ter zake van binnen de gemeente gelegen woon-en bedrijfsruimten, welke duurzaam aan een plaats gebonden zijn en dienen tot permanent gebruik, doch niet onroerend zijn, kunnen twee belastingen worden geheven (nl. eigenaren- en gebruikersbelasting). De uitwerking van deze belastingen gaat verder op dezelfde manier als bij de onroerende-zaakbelastingen, er wordt ook verwezen naar de artikelen die op de onroerende-zaakbelastingen betrekking hebben. De tarieven zijn eveneens gelijk aan de tarieven welke bij de onroerende-zaakbelastingen zijn vastgesteld²¹³.

De indieners van het amendement op het Wetsvoorstel Wijziging van de gemeentewet m.b.t. de materiële belastingbepalingen motiveren dit met de stelling, dat gebruikers en eigenaren van woonschepen, woonwagens en andere roerende zaken die dienen tot woning, ofwel bedrijfsruimte, evenzeer belang hebben bij de collectieve voorzieningen die de gemeente hen biedt, als eigenaren en gebruikers van onroerende zaken. Volgens de indieners dienen op grond van het gelijkheidsbeginsel eigenaren en gebruikers van roerende woon-en bedrijfsruimten in met de onroerende-zaakbelastingen vergelijkbare

²¹⁰ zie artikel 220 a lid 2 Wetsontwerp tot Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen nr. 21 591.

²¹¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 1991-1992, 21 591, nr.22.

²¹² Artikel 221 a van het wetsontwerp nr 21 591.

²¹³ zie artikel 221 a lid 3, wetsontwerp nr.21 591.

heffingen betrokken te kunnen worden.

Tijdens de behandeling van dit amendement in de Tweede Kamer wordt ook duidelijk wat onder het belastingobject verstaan moet worden. Het betreft met onroerende zaken vergelijkbare zaken, die een maatschappelijke functie hebben, vergelijkbaar met die van onroerende woningen en bedrijven.

Voor de duidelijkheid: het amendement beoogt geen uitbreiding van de onroerendezaakbelastingen, doch het mogelijk maken van de invoering van afzonderlijke belastingen, vergelijkbaar met de OZB.

2.7.2.4 Behandeling van het wetsvoorstel in de Eerste Kamer

Het Wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen ligt na aanvaarding door de Tweede Kamer nu bij de Eerste Kamer. In de Eerste Kamer is verzocht de behandeling van het onderhavige wetsvoorstel op te schorten totdat er informatie komt over de gevolgen van de wetswijziging voor de bedrijfstakken die er door zouden kunnen worden getroffen. De uitkomsten van de door de Ministerie van Economische Zaken ingestelde enquête naar de gevolgen van de wetswijziging voor de verschillende bedrijfstakken zijn inmiddels bekend. Verwezen wordt naar de bijlage bij de nadere memorie van antwoord op dit wetsvoorstel²¹⁴.

In een brief van de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken gericht aan de Voorzitter van de Eerste Kamer wordt voorgesteld een wijziging in de procedure aan te brengen²¹⁵. Uitgangspunt blijft dat het wetsvoorstel materiële belastingbepalingen zo snel mogelijk in de Gemeentewet wordt opgenomen. Om dit te kunnen bereiken is het nodig dat de problematiek van de werktuigenvrijstelling ontkoppeld wordt van het gehele wetsvoorstel. Een nieuwe tekst van de werktuigenvrijstelling wordt als afzonderlijk wetsvoorstel na advisering door de Raad van State aan de Staten-Generaal aangeboden. Alsdan staan de inhoud en de reikwijdte van de werktuigenvrijstelling volledig ter beoordeling van de Tweede en Eerste Kamer.

Het wachten is nu op een nieuw wetsvoorstel betreffende de werktuigenvrijstelling.

²¹⁴ Eerste Kamer, vergaderjaar 1991-1992, 21591, nr. 82d.

²¹⁵ Eerste Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 21 591, nr. 68b.

2.7.3 Wetsvoorstel waardering onroerende zaken (WOZ)

2.7.3.1 Inleiding

Naar aanleiding van het rapport van de Werkgroep Wet waardering onroerende zaken is een wetsvoorstel Wet waardering onroerende zaken gemaakt, welk voorstel onder meer strekt tot uniformering van het waardebegrip zoals dat bij de gemeentelijke-, de waterschaps- en bij verschillende rijksbelastingen toepassing vindt.

In het huidige systeem van regelgeving zijn de waardebepaling van onroerende zaken en de afbakening van het object voor de diverse belastingen wettelijk afzonderlijk geregeld. In de desbetreffende wetgeving worden verschillende waardebegrippen gehanteerd, waardoor de burger voor dezelfde onroerende zaak met verschillende waarden wordt geconfronteerd.

Daarneest bevelen de verschillende overheden de waarde van dezelfde onroerende zaak onafhankelijk van elkaar, waardoor er verschillen in waardering ontstaan met als gevolg dubblures in bezwaar- en beroepsprocedures m.b.t. dezelfde onroerende zaak. Naast de al genoemde ondoelmatigheid is er ook sprake van inefficiëntie doordat een uitwisseling van deze gegevens vrijwel niet voorkomt, in verband met de geheimhoudingsplicht, zodat iedere instantie de waardegegevens moet opslaan.

2.7.3.2 Toepassingsgebied van de Wet WOZ

De ingevolge deze wet vastgestelde waarde is zonder meer geschikt voor de heffing van de onroerende-zaakbelastingen en voor de heffing van de waterschapsomslagen van gebouwde onroerende zaken. Ten aanzien van de rijksbelastingen zal de werking van het onderhavige wetsvoorstel beperkt zijn, in die zin dat het vooralsnog slechts voor een deel van de inkomstenbelasting (forfaitaire huurwaardebepaling van de eigen woning) en een deel van de vermogensbelasting (waardebepaling eigen woning) mogelijk lijkt in verregaande mate op deze waarde (de WOZ-waarde) te leunen.

Dit wetsontwerp bevat een algemene regeling voor de waardebepaling en -vaststelling van onroerende zaken, die hetzij onverkort, hetzij na toepassing van in de specifieke heffingswetten op te nemen correctiefactoren, voor de heffing van een aantal belastingen kan worden gebruikt.

In de Wet WOZ wordt voor zowel het waardebegrip als voor de objectafbakening aangesloten bij de regeling voor de onroerende-zaakbelastingen die is neergelegd in het voorstel van Wet tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen.

Deze wet ziet niet alleen op de waardebepaling (de taxatie), maar ook op de waarde-

veststelling (de formalisering t.b.v. de heffing).

2.7.3.3 Voorgeschiedenis Ontwerp-Wet WOZ

De (voorlopige) Raad voor vastgoedinformatie (RAVI), adviesorgaan voor de minister van VROM, heeft in het najaar van 1985 het rapport 'Onroerend goed gewaardeerd' uitgebracht. In dit rapport heeft de RAVI de waardebepaling van onroerend goed door de overheid weergegeven, met de hierbij horende organisatie en tevens de zich voordoende knelpunten zoals in § 2.7.3.1 al aangegeven. Een studie naar de mogelijkheden voor oplossingen daarvoor, heeft geresulteerd in het advies 'De Wet WOG', uitgebracht in oktober 1987. In het advies wordt aandacht besteed aan het gebruik van de waarde van onroerende zaken bij de heffing van verschillende belastingen. Voorgesteld wordt, te komen tot één wettelijke regeling voor de waardebepaling van onroerende zaken welke zou moeten gelden voor alle periodieke heffingen waarbij die waarde een rol speelt. De uitvoering voor de onderscheiden belastingen moet gelegd worden in de handen van één instantie. Tevens wordt aanbevolen de waardevestiging te laten geschieden bij beschikking, waartegen bezwaar kan worden gemaakt bij de waarde vestellende instantie en beroep kan worden aangetekend bij een aparte kamer van het Gerechtshof. Naar aanleiding van dit advies is een kabinetsstandpunt op 27 januari 1989 in de Ministerraad besproken waarbij besloten is te komen tot voorbereiding van een ontwerp Wet WOG. Hiertoe is een werkgroep WOG in het leven geroepen die hieromtrent heeft gerapporteerd. Tijdens het tweede bestuurlijk overleg op 5 maart 1990 is overeenstemming bereikt over dit rapport, waarna dit op dezelfde datum aan de Tweede Kamer is aangeboden²¹⁶. Vervolgens is begonnen met de voorbereiding van het onderhavige Wetsvoorstel, waarbij het door de VNG aangedragen organisatie-model in grote lijnen als uitgangspunt is genomen.

Op 7 mei 1991 vond een derde bestuurlijk overleg plaats, waarbij een eerder conceptvoorstel van wet, met memorie van toelichting is besproken. De uitkomsten van dit overleg zijn neergelegd in het thans voorliggende voorstel van wet en toelichting.

2.7.3.4 Hoofdlijnen van het wetsvoorstel waardering onroerende zaken

Deze wet voorziet in een algemeen stelsel voor de waardebepaling en de rechtens bindende vaststelling van de waarde betreffende de in Nederland gelegen onroerende zaken. Deze bindende vaststelling geldt voor zowel de justitiabelen als de heffende instanties. In hoeverre de ingevolge deze wet vastgestelde waarde (WOZ-waarde) ten

²¹⁶ Kamerstukken II 1989-1990, 21300 C en D, nr 9.

grondslag zal worden gelegd aan de heffing van de verschillende belastingen, zal worden neergelegd in de desbetreffende heffingswetten. Hiertoe zal ondermeer een Invoeringswet Wet WOZ worden gerealiseerd.

Ten aanzien van de organisatie van de waardebeoordeling voorziet het onderhavige wetsvoorstel in een uit twee lagen opgebouwde structuur. Het zwaartepunt van de uitvoering van deze wet wordt in handen van de colleges van burgemeester en wethouders van de gemeenten gelegd. Het toezicht op de waardebeoordeling en -vaststelling berust bij de Waarderingskamer²¹⁷. Deze kamer ressorteert onder de Minister van Financiën.

Deze wet bevat een volledige zelfstandige regeling betreffende de afbakening van objecten en de te henteren waardemaatstaven. Voorts bevat de wet een volledig uitgewerkte regeling betreffende het formaliseren van de feitelijk bepaalde waarde in een juridisch bindende waarde. Deze formalisering zal door middel van door colleges van burgemeester en wethouders te nemen beschikkingen geschieden. Tegen deze beschikkingen is bezwaar mogelijk en kan beroep worden ingesteld bij de belastingrechter. Verder zijn voor zover van toepassing de formele regels van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen en de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken. Op het punt van de rechtsbescherming wordt in dit wetsvoorstel een ver uitgewerkte regeling gegeven. In deze wet heeft de waardebeoordeling en -vaststelling met betrekking tot onroerende zaken zowel materieel als formeel een zelfstandige regeling gekregen.

2.7.4 *Rapport van de Commissie-de Kam*

2.7.4.1 Inleiding

Op 9 maart 1992 is de Commissie Verruiming Eigen Middelen Lagere Overheden (VEMLO) ingesteld, met als hoofdteak te onderzoeken hoe de financiële verantwoordelijkheid van provincies en gemeenten kan toenemen door een aanzienlijke vergroting van het aandeel van de eigen middelen in de totale inkomsten van de lagere overheden.

Oe Commissie VEMLO is niet de eerste commissie die voorstellen heeft gedaan ter verruiming van het gemeentelijke en provinciale belastinggebied. De Commissie-Oud (1956), de Commissie-Deyll (1983), de Commissie-Christiaanse (1983) en de Commissie-Haks (1990) gingen hiereen vooref. Ondanks elle voorstellen van deze commissies, is er nog steeds weinig veranderd. De discussie over de verdeling van teken en (heffings)bevoegdheden tussen het centrale, het provinciale en het lokale bestuursniveau is

²¹⁷ Dit is een zelfstandig bestuursorgaan waarin vertegenwoordigers van de instanties die afnemer zijn van het ingevolge deze wet vastgestelde gegeven participeren.

door een tweetal recente ontwikkelingen weer actueel geworden.

De eerste ontwikkeling is de in de tachtiger jaren doorgevoerde 'Decentralisatie-impuls' waarbij er steeds meer taken van het Rijk overgeheveld werden naar de gemeenten en provincies.

De tweede ontwikkeling is die van een denken over een hernieuwde bestuursindeling van Nederland, zoals de regiovorming door de nauwere samenwerking van gemeenten.

De Commissie VEMLO, ook wel aangeduid als Commissie-de Kam naar haar voorzitter Prof. dr C.A. de Kam, bracht eind augustus 1992 rapport uit onder de titel: "Belastingen omlaag". De commissie bedoelde hiermee dat de rijksbelastingen dienen terug te treden ten gunste van de lokale belastingen.

2.7.4.2 Randvoorwaarden en uitgangspunten

Aan de Commissie- de Kam werden ingevolge de verleende opdracht enkele belangrijke randvoorwaarden gesteld:

1. politiek haalbare voorstellen die ook uitvoerbaar dienen te zijn,
2. de voorstellen mogen het collectieve lastenpeil niet doen stijgen,
3. herverdeel-effecten van de voorstellen moeten binnen redelijk te achten grenzen blijven.

De commissie heeft gezocht naar mogelijkheden voor gemeenten en provincies om eigen middelen te vergaren.

De argumenten voor verruiming van de eigen middelen van de lagere overheden zijn, een betere afweging tussen baten en lasten, een financiële buffer en meer zelfstandigheid voor lagere overheden.

De commissie heeft zich beperkt tot belastingen waarvan de opbrengst ten goede komt aan de algemene middelen van gemeenten en provincies. De commissie heeft alle bestaande rijksbelastingen getoetst op hun eventuele mogelijkheid van overdracht naar lagere overheden, danwel of lagere overheden daarop opcenten kunnen heffen. Er is tevens onderzocht of het mogelijk is lagere overheden een direct aandeel te geven in de rijksbelastingen die op het eigen grondgebied worden geheven ('revenue sharing' of taks-delen). Verder heeft de commissie de mogelijkheid van nieuwe belastingen van gemeenten en provincies in kaart gebracht.

Geschikte alternatieven moeten in beginsel voldoen aan zeven eisen:

1. een redelijke stabiele opbrengst, mede dankzij een brede grondslag;
2. prektische uitvoerbaarheid en acceptabele uitvoeringskosten;
3. herkenbaarheid als belasting van de lagere overheid;
4. aanvaardbare economische gevolgen;
5. een zekere maatschappelijke aanvaerding (die blijkt uit niet el te grote belastingweerstand);
6. passend binnen de bestuurlijke verhoudingen;
7. bescheiden herverdeeleffecten.

Hierbij wordt de kanttekening geplaatst dat geen enkele nieuwe belasting aan al deze eisen ken voldoen, soms bestaat er zelfs spanning tussen de criteria.

2.7.4.3 De voorstellen van de Commissie-de Kem

Voor de gemeenten denkt de commissie aan de volgende maatregelen:

- invoering van 1 opcent op de loon-en inkomstenbelasting;
- invoering van een ingezetenenbelasting;
- overgang van de overdrachtsbelastingen van het rijk naar de gemeenten.

Dit levert een bedrag van ruim zes miljard op.

Tegenover de extra middelen die hierdoor ontstaan dienen de specifieke uitkeringen uit het Gemeentefonds beperkt te worden.

Invoering van een bouwsombelasting en uitbreiding van de onroerende-zaakbelastingen (vervallen van de vrijstellingen, verruiming van de relatieve limiet en tariefdifferentiatie) laten zich door onvoldoende gegevens niet besommen.

Ten aanzien van de uitwerking van tariefdifferentiatie wordt u verwezen naar Hoofdstuk IV; de voorstellen die de commissie met betrekking tot dit onderwerp heeft gedaen, worden daar verder behandeld.

Op het rapport van de commissie is nog geen regeringsstandpunt gevolgd. Het is daarom de vraag of op korte termijn wetswijzigingen, gebaseerd op de voorstellen van de Commissie-de Kem, zijn te verwachten.

HOOFDSTUK III

HET OBJECTIEVE EN ZAKELIJKE KARAKTER VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN.

3.1 INLEIDING

In dit hoofdstuk wordt het door de staatssecretaris van Financiën zo sterk benadrukte objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen neder bekeken. Allereerst zal in § 3.2.1. een uiteenzetting worden gegeven met betrekking tot de begrippen 'objectief en zakelijk' in de wetsgeschiedenis bij de totstandkoming en wijzigingen van de onroerende-zaakbelastingen, waarna in § 3.2.2. een omschrijving wordt gegeven van wat in dit rapport wordt bedoeld met de begrippen 'objectief' en 'zakelijk'.

In de paragrafen daarna worden enkele afzonderlijke elementen van de onroerende-zaakbelastingen getoetst op hun overeenstemming met, dan wel afwijking van de hierboven genoemde begrippen. Het gaat hierbij om de volgende elementen:

- * Oe objectefbekening,
- * Oe heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer,
- * De vrijstellingen,
- * Oe werktuigenvrijstelling.

3.2 HET OBJECTIEVE EN ZAKELIJKE KARAKTER VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN

3.2.1 *Wetsgeschiedenis en regeringsstandpunt*

Reeds in de aanhef van artikel 273 gemeentewet wordt duidelijk gemaakt, dat het bij de onroerende-zaakbelastingen om objectieve belastingen gaat. Dit objectieve karakter blijkt uit tal van aspecten van de onroerende-zaakbelastingen. De belastingen worden geheven ongeacht hoedanigheid of nationaliteit van de belastingplichtige en ongeacht woon- of vestigingsplaats. Met de persoonlijke omstandigheden van het bij de onroerende zaak horende subject, en diens relatie tot het object, wordt in beginsel geen rekening gehouden. Het belastingobject, de onroerende zaak staat op de voorgrond. Dit heeft

gevolgen voor de vormgeving van de essentialia zoals de heffingsmeetstaf en het tarief. De waarde in het economische verkeer van een onroerende zaak dient te worden gesteld op de verkoopwaarde in vrij opleverbare staat en zonder dat rekening wordt gehouden met de op die onroerende zaak rustende "zakelijke rechten" zoals vruchtgebruik, erfrecht en opstal. Indien een erfdiensbaarheid invloed heeft op de waarde in het economische verkeer van een onroerende zaak, dan dient hiermee rekening te worden gehouden. Zie hierover paragraaf 2.4.2.. De op een onroerende zaak berustende hypotheek mag niet van invloed zijn²¹⁸. Ook een regeling als de kinderaftrekregeling laat zich moeilijk verdragen met het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen²¹⁹. In de Memorie van toelichting bij het wetsvoorstel 9538 inzake de onroerend-goedbelastingen werd opgemerkt dat voorkomen dient te worden dat een verruiming van het gemeentelijke belastinggebied te zeer geschiedt vanuit de gedachte, dat de belastingheffing moet geschieden op de grondslag van draagkracht blijkende uit het inkomen²²⁰. Immers bij het doen van een keuze voor het gemeentelijke belastinggebied ligt het voor de hand het inkomen als belastingbron voor te behouden aan de centrale overheid. Langs indirecte weg echter zal de draagkracht wel tot uitdrukking komen in de keuze van een woning die tenslotte bepalend is voor de hoogte van de op te leggen aanslag²²¹.

Ook met betrekking tot de waardering van incurante onroerende zaken is de objectiviteit van de onroerende-zaakbelastingen aan de orde geweest. In een aantal arresten kwam de Hoge Raad steeds tot de conclusie dat de waardebepaling objectief dient te zijn met als gevolg dat de bestemming welke de eigenaar of gebruiker aan de onroerende zaak heeft gegeven als waardebepalende factor moet worden uitgeschakeld²²². Bij de behandeling in de Tweede Kamer van het Wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen heeft de Staatssecretaris van Financiën, Van Amelsvoort, betoogd dat de wetgever de onroerende-zaakbelastingen doelbewust heeft gemaakt tot een objectieve belasting, samenhangende met het object en onafhankelijk van het inkomen en het vermogen van degene die het object bewoont,

²¹⁸ Tweede Kamer, Zitting 1978-1979, nr. 15439 nr. 2, blz. 13; Nota inzake de werking van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen.

²¹⁹ Tweede Kamer, zitting 1978-1979, nr. 15439, nr.2, paragraaf 4.6.

²²⁰ Zitting 1967-1988, 9538, zie memorie van toelichting; nr. 3.

²²¹ Tweede kamer, Zitting 1967-1968, nr. 9538, memorie van Toelichting, nr.3, blz 15.

²²² HR 26 september 1979, BNB 1980/15, HR 31 oktober 1979, BNB 1980/57, HR 20 februari 1980, BNB 1980/127, HR 22 juli, BNB 1980/278, HR 11 maart 1981, BNB 1981/156, HR 13 mei 1981, BNB 1981/227. Zie OGB, Rapport van de Commissie ter bestudering van de onroerend-goedbelastingen, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 158, 1983.

gebruikt of in eigendom heeft.

Teriefdifferentie acht van Amelsvoort dan ook niet in overeenstemming met het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen²²³.

3.2.2 Omschrijving van de begrippen 'objectief' en 'zakelijk'

Omtrent het onderscheid tussen subjectief / objectief en persoonlijk / zakelijk bestaat grote onzekerheid en onvastheid in het spraakgebruik. Dit is niet slechts het geval met betrekking tot het karakter van de onroerende-zaakbelastingen, maar dit geldt voor het hele belastingrecht. Deze subparagraaf is bedoeld om duidelijk te maken wat de begrippen 'objectief' en 'zakelijk' in dit hoofdstuk en daarna inhouden, waardoor misverstanden kunnen worden voorkomen. De onderscheidingen subjectief / objectief en persoonlijk / zakelijk zijn immers niet nieuw en zeker niet exclusief voor de OZB.

Diverse schrijvers noemen bij de behandeling van het belastingrecht en de indeling van belastingen de tegenstellingen subjectieve en objectieve belastingen en persoonlijke en zakelijke belastingen. Allereerst zullen de verschillende omschrijvingen van deze begrippen op grond waarvan deze auteurs de onderscheidingen hebben gemaakt, worden behandeld. Hieruit zullen vervolgens omschrijvingen van de hierboven genoemde begrippen worden gedestilleerd.

Uitleg objectieve en subjectieve belastingen in de literatuur:

Uit de diverse handboeken over het Nederlandse belastingrecht blijkt dat het onderscheid tussen objectieve en subjectieve belastingen één van de algemeen aanveerde indelingen is. De omschrijvingen van beide soorten belastingen komen bij de meeste schrijvers in hoofdlijnen overeen; hieronder volgen de omschrijvingen van een drietal auteurs:

*Adriani*²²⁴ meent dat de omstandigheid, welke aanleiding geeft tot belastingheffing bepalend is voor het onderscheid tussen objectieve en subjectieve belastingen. Subjectieve belastingen gaan uit van de persoon; om deze te belasten wordt er een objectieve maatstaf bijgezocht. De objectieve belastingen gaan uit van het object; om de belasting te kunnen heffen, wordt er een persoon bijgezocht. Een objectieve belasting kan subjectieve kenmerken bevatten, behalve als deze de omstandigheid, welke aanleiding geeft tot belastingheffing beïnvloeden.

²²³ Tweede Kamer; behandeling van het Wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen, nr. 21591, 24 oktober 1991, TK 15-815, r.k.

²²⁴ Prof. dr P.J.A. Adriani; 'Het belastingrecht', Deel I, blz. 121 e.v.

Hofstra²²⁵ stelt dat Adriani een bevredigende formulering geeft (zie hierboven). Als we de redenering van Hofstra samenvatten, is deze hetzelfde: de onderscheiding tussen subjectief en objectief is niet zo scherp. Deze onderscheiding loopt in hoofdzaak parallel met de vooral in de Duitse literatuur veel gebruikte onderscheiding tussen persoonlijke en zakelijke belastingen (Personalsteuern en Realsteuern). Naar de meest gangbare opvatting zijn persoonlijke belastingen dan de belastingen waarbij met persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtigen rekening wordt gehouden; zakelijke belastingen die waarbij dit niet het geval is. Ook hier kan een vermenging zich voordoen en is het onderscheid derhalve niet scherp. Een objectieve belasting kan subjectieve elementen bevatten; het onderscheid geschiedt naar de prevalerende kenmerken. Hofstra meent dat de onroerende-zaakbelastingen objectieve belastingen zijn.

Stevens²²⁶ waarschuwt dat de onderscheidingen geen geheel vaststaande betekenis hebben. Men moet dus altijd onderzoeken wat de spreker of schrijver bedoelt. De termen 'subjectief' en 'objectief' worden als synoniemen van 'persoonlijk' en 'zakelijk' gebruikt. Subjectieve belastingen zijn belastingen waarbij de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige een rol spelen; bij objectieve belastingen spelen deze factoren geen rol.

Definiëring van de begrippen in dit rapport:

De uitleg van de hierboven genoemde schrijvers van de begrippen 'objectief' en 'zakelijk' komen in hoofdlijnen overeen. Het bovenstaande samenvattend komen wij tot de volgende begripsomschrijvingen, die verder in dit rapport op deze wijze worden gehanteerd:

Een objectieve belasting (ofwel een belasting met een objectief karakter) is een belasting die primair uitgaat van het object en waarbij het subject secundair van belang is voor de heffing.

Een zakelijke belasting (ofwel een belasting met een zakelijk karakter) is een belasting waarbij primair geen rekening wordt gehouden met individuele persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtigen.

Subjectieve en persoonlijke kenmerken zijn de door het subject beïnvloedbare omstandigheden, de hoedanigheid van het subject en de gedragingen van het subject.

²²⁵ Prof. mr H.J. Hofstra; Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 7e druk 1992, blz. 33 e.v..

²²⁶ Prof.dr L.G.M. Stevens; 'Elementair belastingrecht', elfde herziene druk 1991, blz. 22.

De nuancering die Adriani en Hofstra aenbrengen nemen wij over. Een objectieve en zakelijke belasting kan subjectieve kenmerken bevatten, zonder dat het objectieve en zakelijke karakter wordt aangetast; echter de prevalerende kenmerken dienen objectief en zakelijk te zijn. Subjectieve kenmerken kunnen een rol spelen bij de heffingsgrondslag. In een belasting met een objectief en zakelijk karakter mogen subjectieve kenmerken echter geen rol spelen bij de tariefstructuur.

Met andere woorden, in een belasting met een objectief en zakelijk karakter kunnen en mogen enige subjectieve kenmerken zitten ten aanzien van de heffingsgrondslag, doch indien die (optelsom van) kenmerken de bepaling van het object en als gevolg daarvan de hoogte van het belastingbedrag in sterke mate kunnen beïnvloeden, kunnen we niet meer spreken van een belasting met een objectief en zakelijk karakter.

3.3 BEDDELING VAN DE ELEMENTEN VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN OP OBJECTIVITEIT EN ZAKELIJKHEID

In de hiernavolgende paragrafen zullen de in § 3.1. genoemde, en in hoofdstuk 2 besproken elementen van de onroerende-zaakbelastingen worden getoetst op hun objectiviteit en zakelijkheid.

3.3.1 De objectafbakening

Het eerste element van de OZB dat dient te worden beoordeeld op objectiviteit en zakelijkheid is de in § 2.2.4 behandelde afbakening van het belastingobject. Met beoordeling wordt het volgende bedoeld: bevat de objectafbakening wel of geen subjectieve kenmerken en, indien dit wel het geval is, beïnvloeden deze kenmerken de objectafbakening zodanig dat niet meer kan worden gesproken van een objectieve en zakelijke objectafbakening?

Bij nadere bestudering van de objectafbakening vanuit de onderhavige vraagstelling valt het volgende op:

Zoals in de vorige paragraaf is gesteld, gaat een objectieve belasting primair uit van het belastingobject; om de belasting te kunnen heffen, wordt bij het object een belastingplichtige, een subject, gezocht. Dit bepaalt niet de subjectiviteit die in dit rapport wordt bedoeld.

Indien echter de hoedanigheid van het subject, de gedragingen van het subject, of door het subject beïnvloedbare omstandigheden, de afbakening van het belastingobject in

sterke mate beïnvloeden, is er geen sprake van een objectieve en zakelijke belasting.

Bij de alders in dit rapport vermelda objectivering van het waardebegrip worden een viertal hoofdregels gegeven. Uit deze regels blijkt dat de band object-subject bij de bepaling (niet de heffing en invordering!) van de waarde dient te worden doorbroken. Dit geldt tevens voor de subjectieve bestemming van het object.

Bij een puur objectieve en zakelijke objectafbakening zou de band object-subject volledig moeten zijn verbroken. In de wettelijke regeling terzake van de objectafbakening dient het subject dan ook geen rol te spelen. Het subject zou pas in beeld moeten komen als belastingplichtige bij de heffing en invordering.

Echter, de regels betreffende de objectafbakening, zoals verwoord in artikel 1 Besluit gemeentelijke OZB, hebben in een aantal gevallen tot gevolg dat bij de afbakening een relatie wordt gelegd met het subject.

Bij art. 1, onderdeel c, ten 3e BOZB is bepaald dat gedeelten van aan onroerende zaak die blijkens hun indeling zijn bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt, als één onroerende zaak worden aangemerkt als twee of meer van die gedeelten te zamen als één geheel worden gebruikt. Met andere woorden: als op zich afzonderlijke gedeelten door één belastingplichtige te zamen worden gebruikt, is er sprake van één onroerende zaak.

Bij zowel de complex-bepaling (art. 1, onderdeel c, ten 4e BOZB) als bij het wel of niet aanhorig zijn van een object (art. 1, onderdeel d BOZB) is vereist dat objecten in gebruik zijn bij één en dezelfde belastingplichtige: dit vereiste is mede-bepalend voor de objectafbakening. Indien de objecten die het samenstel vormen in gebruik zijn bij verschillende belastingplichtigen, wordt niet voldaan aan dit vereiste en is er geen sprake van een complex ex artikel 1, onderdeel c, ten 4e BOZB.

Het incorporeren van het subject in de regels m.b.t. de afbakening van het belastingobject kan naar het oordeel van het ESBL een uitwaking tot gevolg hebben die niet zuiver objectief is. Vooral het feit dat bij de complex-bepaling aan de afzonderlijke gedeelten van een onroerende zaak het gebruik door belastingplichtige(n) bepalend is, speelt hierbij een rol.

Ter verduidelijking een voorbeeld: als een belastingplichtige een aantal onroerende zaken in gebruik heeft die te zamen voldoen aan de criteria van een samenstel, maar de belastingplichtige verhuurt vóór 1 januari van het belastingjaar een deel aan andere belastingplichtige, dan is er geen sprake van 1 belastingobject, maar van minimaal 2 belastingobjecten!

Derhalve kan de belastingplichtige door zijn handelen een belastingobject scheppen. Een dergelijke situatie heeft zich onder andere voorgedaan in de gemeente Utrecht²²⁷. In casu had het bedrijf een deel van het object verhuurd aan een (eigen!) B.V., hetgeen tot gevolg had dat er geen sprake was van een samenstel, maar van 2 belastingobjecten.

Ondanks het feit dat bij de bepaling van het belastingobject een zekere objectivering is doorgevoerd, zoals het feit dat bij de complex-bepaling de bedoelde (gedeelten van) eigendommen naar maatschappelijke opvattingen bij elkaar dienen te horen en dat de feitelijke toestand op 1 januari bepalend is (art. 2, lid 1 BOZB), blijft het zo dat een objectivering van de bepaling van het belastingobject die een niet zuiver objectieve uitwerking tot gevolg zou kunnen hebben, iets anders is dan een zuiver objectieve bepaling.

Indien de wetgever zuiver objectieve en zakelijke belastingen had willen creëren, dan had in art. 1 BOZB de belastingplichtige niet genoemd moeten worden. Deze zou pas aan bod moeten komen bij het antwoord op de vraag: 'wie moet(en) de objectieve belastingen betalen?'. Objectivering van de afbakening door het bovenstaande wil nog niet inhouden dat er sprake is van een objectieve afbakening.

Conclusie:

De objectafbakening hangt in bovengenoemde gevallen samen met en is beïnvloedbaar door het subject. Van een puur objectieve objectafbakening is geen sprake, subjectieve kenmerken kunnen, ondanks een zekere objectivering, bij de objectafbakening een rol spelen.

3.3.2 De heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer.

In § 2.4.1 is de oppervlaktemaatstaf reeds buiten beschouwing gelaten. Hier wordt dan ook uitsluitend de heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer besproken.

Toen de Tweede Kamer in november 1970 stemde over het huidige artikel 273 gemeentewet werd, afgezien van de opgenomen ficties, geen nadere invulling gegeven aan het begrip waarde in het economische verkeer voor de OZB.

In de arresten "Barneveld", "Stadskanaal" en "Bleiswijk" heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over de interpretatie van de heffingsmaatstaf "waarde in het economische

²²⁷ HR 8 juli 1992, nr. 28262, BNB 1992/311 en Belastingblad 1992, blz. 490.

verkeer"²²⁸.

Vier hoofdregels met betrekking tot de waarde in het economische verkeer kunnen worden gedestilleerd uit deze arresten en de in de wet opgenomen uitgangspunten²²⁹:

1. De relatie tussen het belastingobject en het belastingsubject moet worden uitgeschakeld,
2. de subjectieve bestemming moet worden uitgeschakeld,
3. men moet uitgaan van verkoop aan de meestbiedende,
4. de huidige eigenaar/gebruiker mag niet worden meegerekend.

De hiervoor genoemde hoofdregels²³⁰ dragen zorg voor een objectivering van het weerdebegrip voor courante onroerende zaken.

Bij de waardering van incurante objecten heeft de objectivering van het weerdebegrip moeten inboeten. Immers, wat te doen met een onroerende zaak waarvoor redelijkerwijs geen verkrijger kan worden gevonden? Aan onroerende zaken waarvoor geen markt bestaat kan geen waarde worden toegekend omdat de bestemming die de genothebbenda krachtens eigendom, bezit of beperkt recht of de feitelijk gebruiker krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht buiten beschouwing moet worden gelaten. Een van de uitgangspunten van de onroerende-zaakbelastingen is een zo groot mogelijk percentage van de objecten in de heffing te betrekken. Indien een aantal objecten buiten de heffing zou vallen, heeft dit een lastenverschuiving tot gevolg. Men wilde voorkomen dat deze objecten buiten de heffing zouden vallen, omdat dit zou leiden tot een verhoging van de belastingdruk ten laste van onroerende zaken die wel in de heffing konden worden betrokken. Met betrekking tot onroerende zaken waarvoor geen objectieve heffingsmaatstaf was vast te stellen was de regering van mening dat deze objecten niet zonder meer zonder waarde zouden zijn²³¹.

Voor de hierboven omschreven 'incurante' objecten is sinds 1983 de gecorrigeerde vervengingswaarde van toepassing. 'Incurante' onroerende zaken worden niet naar hun objectieve verkoopwaarde in de belasting betrokken maar naar hun vervengings-

²²⁸ HR 26 september 1979, nr. 19315, ENE 1980/15, VN 1979, blz. 2056, HR 22 juli 1980, nr. 19968, BN 1980/278; VN 1980, blz. 1872, Hof 's-Gravenhage, E V, 19 december 1980, nr. 87/80, ENE 1982/58; Eelastingblad 1982, blz. 296; VN 1982, blz. 609; FED art. 273:170.

²²⁹ Artikel 273, lid 3, gemeentewet.

²³⁰ Voor hoofdregels zie ook; "Het begrip verkeerswaarde in de onroerend-goedbelastingen", Mr J.W. IJssink, WFR 1985/5665, 3/10 januari 1985.

²³¹ MVT, Tweede Kamer, zitting 1982-1983, 17653, nr. 3-4, blz. 2.

waarde met inachtneming van sedert de stichting -of latere wijziging- opgetreden "technische en functionele veroudering"²³².

Voor het begrip vervangingswaarde is geen specieel definitie-ertikel in de wet opgenomen. Dit omdat de regering vond dat dan wellicht een interpretatie zou ontstaan die niet zou stroken met dit begrip. Te rede zou moeten worden gegaan bij de bedrijfseconomie. Het bedrijfseconomische begrip vervangingswaarde wil overigens niet zeggen dat de hele bedrijfseconomische theorie met betrekking tot de vervangingswaarde deerbij moet worden betrokken²³³. Aan het begrip vervangingswaarde zal verder inhoud moeten worden gegeven door de belastingrechter²³⁴. Hoewel de gehenteerde terminologie in het parlement en in de bedrijfseconomie hetzelfde is, is het gezien het karakter van de onroerende-zaakbelastingen nauwelijks waarschijnlijk dat de wetgever de vervangingswaarde als richtsnoer heeft willen nemen. Zij kan uiteraard wel als benadering en adstructie gelden. Doel en uitgangspunten van de bedrijfseconomie inzake de vervangingswaarde zijn niet te rijmen met het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen, waar subjectieve elementen eigenlijk buiten beschouwing zouden moeten worden gelaten²³⁵.

Onlangs is door de Hoge Raad in een aantal arresten een invulling gegeven aan het begrip vervangingswaarde die niet overeenkomt met het zakelijke en objectieve karakter dat de steedssecretaris van Financiën aan de onroerende-zaakbelastingen toekent²³⁶. Het eerste arrest (HR 8 juli 1992, nr.17003) handelde over de omzetbelasting als waardebepalende factor voor de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde binnen de onroerende-zaakbelastingen. Volgens de Hoge Raad is de wetgever ervan uitgegaan dat de vervangingswaarde het offer is voor een nieuw object, identiek aan het bestaende. Voor zover de ondernemer de in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek kan brengen, behoort die omzetbelasting naar het oordeel van de belastingrechter niet tot de stichtings- of de aanschaffingskosten. De opvatting dat in verband met het objectieve karakter van de onroerende-zaakbelastingen in dergelijke gevallen ter bepaling van de vervangingswaarde het door de ondernemer te brengen offer moet worden verhoogd met een bedrag aan omzetbelasting, vindt volgens de Hoge Raad

²³² MvT, Tweede Kamer, zitting 1982-1983, 17653, nrs 3-4.

²³³ Tweede Kamer, zitting 1982-1983, 17653, nr 6, blz. 4.

²³⁴ Tweede kamer, Handelingen 1982-1983, 9 december 1982, blz. 1097, r.k..

²³⁵ Rapport: "De gecorrigeerde vervangingswaarde in de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen"; Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit; Mr E. Bos, Drs M.H.M. Smeets en prof. Dr. L.G.M. Stevens, blz. 30.

²³⁶ HR 8 juli 1992, nr. 27003, BNB 1992/297 én HR 8 juli 1992, nr. 27678, eNB 1992/298.

onvoldoende steun in de wetsgeschiedenis.

Aen de invloed van de BTW op de waardebeoordeling van de onroerende zaak zijn als gevolg van dit arrest nog de nodige onduidelijkheden verbonden.

Het arrest HR 8 juli 1992, nr. 27678 heeft veel aandacht gekregen²³⁷, omdat hier invulling is gegeven aan het hierboven besproken begrip vervangingswaarde. Terzake van de onroerende zaken van een in Veendam gevestigd bedrijf was ter discussie hoe de gecorrigeerde vervangingswaarde moet worden bepaald nu het bedrijf gedwongen was vervroegd af te waarden gezien de slechte financiële situatie in de totale branche als gevolg van ontwikkelingen in de conjunctuur of in de desbetreffende bedrijfstak.

De gemeente stelt de gecorrigeerde vervangingswaarde op de stichtingskosten met correcties voor technische, economische en functionele veroudering zonder rekening te houden met de gedwongen afwaardering wegens financiële omstandigheden van het bedrijf in de vennootschappelijke jaarrekening.

Belanghebbende, de BV te Veendam, meent dat de gecorrigeerde vervangingswaarde moet worden gesteld op de bedrijfswaarde of indirecte opbrengstwaarde zoals die uit de vennootschappelijke jaarrekening na de afwaardering blijkt.

Volgens de Hoge Raad heeft de wetgever door het invoeren van de gecorrigeerde vervangingswaarde in 1983 de waarde die de onroerende zaak voor de eigenaar zelf heeft, als waardebeoordelende factor in aanmerking willen nemen en aldus welbewust een subjectief element in de waardering gebracht. De Hoge Raad concludeert dat moet worden efgeschreven op de lagere bedrijfswaarde zoals belanghebbende bepleit. Onder bedrijfswaarde verstaat Beckman de waarde ten tijde van de waardering, van het een een goed of samenstel van goederen toe te rekenen deel van de netto-omzet die kan worden verkregen met de uitoefening van het bedrijf waartoe het dient of is bestemd²³⁸. De in de vennootschappelijke jaarrekening toegepaste afwaardering tot op de bedrijfswaarde is nu overgenomen in de onroerende-zaakbelastingen. Het lijkt er op dat subjectieve, de belastingplichtige betreffende factoren bij de waardering van incurante onroerende zaken een rol mogen spelen. Wel dient hierbij gewezen te

²³⁷ Drs M.H.M. Smeets; De gecorrigeerde vervangingswaarde in de onroerende-zaakbelastingen, WFR 1992/6D35, blz. 1715-1725;
Zie ook een gelijkgenaamd artikel van dezelfde auteur in: Interlokaal, november 1992 nr. 4;
Verder een themanummer over dit arrest : Interlokaal, februari 1993, nr. 1.

²³⁸ Prof. mr drs H. Beckman, 'De jaarrekening', 5e herziene druk 1987, blz.266.

worden op de conclusie van Moltmaker bij bovengenoemd arrest. Moltmaker maakt een onderscheid in onroerende zaken/eigendom van ondernemers die naar winst streven (commerciële onroerende zaken) én onroerende zaken/eigendom van anderen (niet-commerciële onroerende zaken). Bij commerciële onroerende zaken hangt de waarde af van de winstmogelijkheden. Bij niet-commerciële onroerende zaken kan deze relatie niet gelegd worden daar er geen winst wordt nage-streefd²³⁹.

Hat feit dat in deze casus slechts in geschil was of al of niet de bedrijfswaarde kon worden toegepast, en niet tevens de hoogte van deze bedrijfswaarde, is naar het oordeel van het ESBL aen omissia. De gemeente heeft met de bedrijfswaarde volgens de commerciële jaarrekening genoeg genomen.

De rijksfiscus heeft terzake van de winstbepaling in de IB en Vpb de gewoonte zich op het standpunt te stellen dat, indien door de belanghebbende een bedrijfswaarde wordt opgavoerd die lager is dan de historische eenschafprijs minus de afschrijvingen, de belanghebbende het verschil tussen beide dient te bewijzen²⁴⁰. Met slechts een verklaring van de (bedrijfs)accountant neemt de fiscus geen genoeg.

Verder is het de vraag of het begrip bedrijfswaarde praktisch hanteerbaar is. Uit de fiscale literatuur²⁴¹ blijkt dat het rechtstheoretische begrip bedrijfswaarde, gezien de onmogelijkheid van praktische toepassing, als onwerkbaar moet worden verworpen. In zowel de doctrine als in de jurisprudentie bestaat brede consensus over de volgende definitie van bedrijfswaarde: de waarde welke een verkrijger, bij overneming van de gehele onderneming, zou toekennen aan een afzonderlijk activum, indien hij zou uitgaan van de overnemingswaarde van het geheel en voornemens zou zijn de uitoefening van de onderneming voort te zetten.

Moelijker wordt het evenwel als we deze definitie in de praktijk willen toepassen bij de bepaling van de bedrijfswaarde van één object. Het is de vraag of dat mogelijk is, zeker in een situatie waarin sprake is van een bedrijfsgebonden activum dat binnen het ondernemingsgebeuren géén geïsoleerde positie inneemt. Van een niet-bedrijfsgebonden activum zou wellicht de bedrijfswaarde nog buiten het verband van de onderneming in enge zin kunnen worden vastgesteld.

Het lijkt wenselijk dat n.a.v. de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake het begrip

²³⁹ Zie ook Drs M.H.M. Smeets, De gecorrigeerde vervangingswaarde in de onroerende-zaakbelastingen, Interlocaal, kwartaaluitgave van het ESBL, nummer 4 november 1992.

²⁴⁰ Zie bijvoorbeeld HR 5 april 1989, nr. 25186, BNB 1989/150: geen extra afboeking op bedrijfsge-deelte van woonhuis, nu niet is aangetoond dat de bedrijfswaarde lager is dan de boekwaarde.

²⁴¹ Mr G.T.K. Meussen; Het begrip bedrijfswaarde: naar het rijk der fabelen?, WFR 1990/5938, blz. 1653 e.v.. Zie ook mr Th.S. IJsselmuiden, FED 1989/479 en mr drs J.C.M. van Sonderen, WFR 1985/5692.

gecorrigeerde vervangingswaarde meer duidelijkheid door de wetgever wordt gecreëerd omtrent dit begrip. De Wet WOZ is daartoe een goede gelegenheid.

Conclusie:

Ten aanzien van het waardebegrip binnen de heffingsmaatstaf voor courante onroerende zaken hebben de in deze paragraaf genoemde hoofdregels zorg gedragen voor een objectivering.

Terzake van 'incourante' objecten is sinds 1983 de gecorrigeerde vervangingswaarde van toepassing. De interpretatie die de bedrijfseconomische theorie aan dit begrip geeft, is niet te rijmen met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB, waar subjectieve elementen buiten beschouwing zouden moeten worden gelaten.

Door het invoeren van de gecorrigeerde vervangingswaarde heeft volgens de Hoge Raad de wetgever welbewust een subjectief element in de waardering gebracht. In het bovengenoemde arrest-Veendam concludeerde de Hoge Raad dat de bedrijfswaarde dient te worden gehanteerd. Moltmaker meent dat bij commerciële objecten inderdaad moet worden gekeken naar de winstverwachtingen, maar dit is volgens hem niet mogelijk t.a.v. de niet-commerciële objecten.

De interpretatie die de bedrijfseconomische theorie geeft aan het begrip vervangingswaarde, en de invulling van dit begrip middels de bedrijfswaarde zijn naar het oordeel van het ESBL niet te rijmen met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting, zoals in dit hoofdstuk is omschreven. Gestreefd dient te worden naar een sterkere objectivering bij de waardering van 'incourante' objecten.

3.3.3 De vrijstellingen

3.3.3.1 Inleiding

Een objectieve en zakelijke belasting in haar zuivere vorm behoort geen subjectieve vrijstellingen te bevatten. Indien, zoals de staatssecretaris van Financiën benadrukt, de onroerende-zaakbelastingen een objectief en zakelijk karakter bezitten, zou dit betekenen dat er voor subjectieve vrijstellingen geen plaats is in de onroerende zaakbelastingen.

In deze paragraaf zullen de in hoofdstuk 2.5. genoemde vrijstellingen worden getoetst. Met name zal worden gekeken in hoeverre het bij het belastingobject horende subject bij de (toepassing van de) vrijstellingen een rol speelt.

3.3.3.2 De verplichte vrijstellingen

*De cultuurgrondvrijstelling*²⁴²

De cultuurgrondvrijstelling maakt deel uit van de algemene regel in artikel 273, lid 1, van de gemeentewet zelf en is zodoende eigenlijk geen vrijstelling in de zin van een uitzondering zoals de overige in § 2.5 behandelde vrijstellingen, op deze regel. Bij deze vrijstelling wordt gekeken naar de wijze waarop het subject van de grond gebruikt wordt. De cultuurgrond dient te worden bewerkt en verzorgd teneinde gewassen te kweken en moet in cultuur zijn gebracht. Het moet gaan om bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond.

*De kassenvrijstelling*²⁴³

De onroerende-zaakbelastingen worden niet geheven van gebouwde eigendommen voor zover de ondergrond bestaat uit ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond. Ook hier wordt weer gekeken naar de wijze waarop het subject van de grond gebruikt wordt.

*De kerkenvrijstelling*²⁴⁴

Bij het beoordelen of een kerk al dan niet onder de kerkenvrijstelling valt dient volgens de jurisprudentie gekeken te worden naar het feitelijke gebruik. Het gebouw dient voor minimaal 70% gebruikt te worden voor de openbare eredienst. Daarnaast dienen de erediensten en bezinningskomsten openbaar te zijn. Hier wordt de band tussen de belastingplichtige en het belastingobject niet uitgescheeld zoals dat bij een objectieve belasting zou moeten²⁴⁵. Van een objectieve zakelijke vrijstelling kan dus niet meer gesproken worden.

*De vrijstelling van natuurterreinen*²⁴⁶

Voor deze vrijstelling komen alleen in aanmerking die terreinen waarvan het beheer in handen is van een rechtspersoon met volledige rechtsbevoegdheid die zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het beheer van natuurschoon ten doel stelt. Het inwerking treden van de vrijstelling is dus afhankelijk van de doelstelling van het subject, de

²⁴² Artikel 273, eerste lid, gemeentewet.

²⁴³ Artikel 9, eerste lid, besluit OZB.

²⁴⁴ Artikel 273 gemeentewet, twaalfde lid, juncto artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel a Besluit OZB.

²⁴⁵ Zie ook Mr J.A. Monsma; De kerkenvrijstelling van de OZB ten dode opgeschreven? M.B.Ø. no.9, september 1992.

²⁴⁶ Artikel 273, twaalfde lid, juncto artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel c besluit OZB.

beheerder.

*De vrijstelling van waterverdedigings- en waterbeheersingswerken*²⁴⁷

Evenels bij de hiervoor genoemde vrijstelling is ook bij het verlenen van deze vrijstelling de aard van het subject van doorslaggevend belang. De waterverdedigings- en waterbeheersingswerken dienen te worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke personen.

*Vrijstelling van rioolwaterzuiveringsinstallaties*²⁴⁸

Ook hier wordt aan een object dat niet beheerd wordt door een orgaan instelling of dienst van een publiekrechtelijk rechtspersoon geen vrijstelling verleend. Er is dus geen sprake van een objectieve en zakelijke vrijstelling.

3.3.3.3 De facultatieve vrijstellingen²⁴⁹.

De vrijstelling van pastorieën en kosterwoningen

Een subjectieve vrijstelling nu de woning in feitelijk gebruik dient te zijn bij een dominee, priester of koster.

De vrijstelling van objecten in hoofdzaak bestemd voor publieke dienst gemeente

Iedere vorm van activiteit van de gemeente die voortvloeit uit haar publieke taak valt onder de publieke dienst van de gemeente en daarmee onder de vrijstelling. De aard van de in de onroerende zaak vervulde activiteiten is dus doorslaggevend voor het al of niet gebruik kunnen maken van de vrijstelling.

De vrijstelling van straatmeubilair

Meubilair geplaatst op privé-grond kan nimmer onder de vrijstelling vallen. De gebouwde eigendommen moeten zijn geplaatst op openbare grond. Ook hier is de aard van het subject dus weer van belang.

Plantsoenen, parken en waterpartijen

Zolang een dergelijk object door de gemeente onderhouden wordt valt het onder de vrijstelling. Ook indien het object niet in eigendom van de gemeente is maar wel door haar onderhouden wordt valt het onder de vrijstelling. Een door een particulier onder-

²⁴⁷ Artikel 273, twaalfde lid, juncto artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel e, Besluit OZB.

²⁴⁸ Artikel 11, eerste lid, letter e, Besluit OZB.

²⁴⁹ Zie § 2.5.3

houden eigen park valt dus niet onder de vrijstelling.

Conclusie

Veel van de verplichte en facultatieve vrijstellingen kunnen niet als zekelijk en objectief worden gakenmerkt nu bij deze vrijstellingen de hoedanigheid van het subject doorslaggevend is voor het al of niet van toepassing zijn van de betreffende vrijstelling.

3.3.4 De werktuigenvrijstelling

Is de in § 2.4.6 behandelde werktuigenvrijstelling een puur objectieve waarderingsregel of bevat zij subjectieve elementen, waardoor deze 'vrijstelling' in strijd is met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB?

Op zich is de verplichting tot het buiten de waarde laten van de waarde van de werktuigen een objectieve en zakelijke waarderingsregel. Er wordt voor de beantwoording van de vraag wat buiten de waarde moet worden gelaten gekeken naar delen van objecten en niet naar de hoedanigheid van het subject.

Met betrekking tot deze werktuigenvrijstelling dient evenwel het volgende te worden opgemerkt. Omdat er (nog) geen deugdelijke wetgeving omtrent deze materie bestaat en de jurisprudentie schaars is en geen elgehele omschrijving van het bagrip werktuig geeft, is er sprake van rechtsonzekerheid, ook aan de kant van de gemeenten. Gewaakt dient te worden voor het volganda: het ophaffen van de rechtsonzekerheid door het sluiten van compromissen kan van invloed zijn op de hoogte van het percentage van het buiten de waarde laten van werktuigen. Een situatie die de wetgever niet kan hebben beoogd.

Conclusie:

Op zich is deze vrijstelling objectief, maar gewaakt dient te worden voor het feit dat door de rechtsonzekerheid de uitwerking van de werktuigenvrijstelling in de praktijk in strijd komt met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB en de bedoeling die de wetgever met de werktuigenvrijstelling heeft beoogd.

3.4 CONCLUSIE MET BETREKKING TOT HET OBJECTIEVE EN ZAKELIJKE KARAKTER VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN

Zoals in § 3.2.2. is gesteld, is de onderscheiding tussen objectieve en subjectieve belastingen niet zo scherp dat een objectieve belasting geen subjectieve kenmerken mag bevatten. Dit geldt tevens voor de onderscheiding tussen zakelijke en persoonlijke belastingen; het is niet zo dat een zakelijke belasting geen subjectieve kenmerken mag bevatten.

Subjectieve kenmerken, van invloed op de heffingsgrondslag, tasten derhalve niet per definitie het objectieve en zakelijke karakter van een belasting aan. Maar als subjectieve kenmerken afzonderlijk of in samenhang de tariefstructuur (kunnen) beïnvloeden, dan is er wel sprake van een aantasting van het objectieve en zakelijke karakter van een belasting.

Na beoordeling op objectiviteit en zakelijkheid van een aantal elementen van de onroerende-zaakbelastingen, komen wij tot de volgende conclusie:

De onroerende-zaakbelastingen zoals door de wetgever beoogd zijn belastingen met een objectief en zakelijk karakter: zij gaan uit van het object.

Echter, de stelling dat de onroerende-zaakbelastingen puur objectieve en zakelijke belastingen zijn, behoeft naar onze mening nuancering.

In dit hoofdstuk is aangetoond dat bepaalde onderdelen van de heffingsgrondslag subjectieve kenmerken bevatten. Zoals boven is vermeld, leidt een dergelijke constatering niet tot de conclusie dat de onroerende-zaakbelastingen derhalve niet objectief en zakelijk zouden zijn: in een objectieve en zakelijke belasting kunnen subjectieve elementen zitten.

De bewering dat iets strijdig is met het karakter van de onroerende-zaakbelastingen vanwege het puur objectieve en zakelijke karakter van deze belastingen, is een ontkenning van het feit dat de onroerende-zaakbelastingen subjectieve elementen mogen bevatten.

Een dergelijke bewering komt niet overeen met de werkelijke inhoud en het karakter van de onroerende-zaakbelastingen.

HOOFDSTUK IV

DIFFERENTIATIE IN DE TARIEFSTELLING VAN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN

4.1 ALGEMENE INLEIDING

Nedet in de hoofdstukken I en II een algemeen kader is neergezet en in hoofdstuk III een eentel elementen van de onroerende-zaakbelastingen zijn beoordeeld op hun objectiviteit en zakelijkheid, zel in dit hoofdstuk een onderzoek worden gedaen naar tariefdifferentiatie in de onroerende-zaakbelastingen.

In paragraaf 4.2 worden een aantal rechts- en belastingbeginselen uitgewerkt, waar in het verdere vervolg van dit hoofdstuk soorten tariefdifferentiatie aan getoetst zullen worden. Aen de volgende beginselen wordt aandeucht besteed: het gelijkheidsbeginsel, het draagrechtbeginsel en het profijtbeginsel.

In paragraaf 4.3 worden een viertal soorten differentiatie behandeld, te weten: differentiatie in de tariefstelling van woningen en niet-woningen, differentiatie naar aard van het object, differentiatie naar locatie (ook wel geografische differentiatie genoemd) en een waardeklassenstelsel in combinatie met tariefdifferentiatie. Bekeken zal worden hoe (de toepassing van) deze soorten van tariefdifferentiatie zich verhouden met de hierboven genoemde rechts- en belastingbeginselen en met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting. Argumenten voor en tegen de diverse vormen van differentiatie zullen worden beschreven en beoordeeld, waarna aandacht zal worden besteed aan de juridisch-theoretische uitwerking en de praktische consequenties.

Gezien de formulering van de onderzoeksopdracht zel bij de uitwerking van de soorten differentiatie het zwaartepunt vooral komen te liggen bij de tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen.

Tenslotte wordt in paragraaf 4.4 een uitwerking gegeven van een andere vorm van differentiëren; niet het tarief wordt gedifferentieerd, maar aen de onderscheiden groepen wordt een differentiatie-factor gekoppeld, waarmee hetzelfde effect kan worden bereikt.

4.2 RECHTS- EN BELASTINGBEGINSELEN

4.2.1 *Het gelijkheidsbeginsel.*

Het meest in het oog springende van alle beginselen in het belastingrecht is het

gelijkheidsbeginsel, dat eist, dat zij die feitelijk en rechtens in gelijke omstandigheden verkeren ook gelijk worden behandeld. Het beginsel treedt in het gehele belestingrecht dwingend naar voren²⁵⁰.

Aen dit edagium wordt door sommige auteurs toegevoegd: en verschillende gevallen in evenredigheid van het verschil²⁵¹. Deze toevoeging komt weerschijnlijk voort uit de gedachte dat het verschil in behandeling van ongelijke gevallen niet in strijd mag komen met het evenredigheidsbeginsel. Het is primair een taak van de wetgever om te bepalen in welke mate ongelijke gevallen verschillend mogen worden behandeld²⁵². (In hoe verre het evenredigheidsbeginsel een rol dient te spelen bij een begrenzing van het verschil in behandeling terzeke van tariefdifferentietie in de onroerende-zaakbelestingen zel in peregraaf 4.3.3.7 aan bod komen.)

Het gelijkheidsbeginsel ziet toe op twee taken van de overheid: de wetgeving behoort niet in strijd te zijn met het gelijkheidsbeginsel, maer ook de uitvoering van de overheidstaken dient aan dit beginsel te voldoen.

Bij de wetgeving behoort te worden gehendeld in overeenstemming met art. 1 Grondwet, terwijl bij de uitvoering voldaan moet worden aan de elgemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het gelijkheidsbeginsel.

Het recht laet de overheid minder marges ten opzichte van de burgers dan deze ten opzichte van elkaar hebben. Artikel 1 Grondwet perkt deze marges van het overheids-optreden nog verder in. In ertikel 1 Grondwet gaat het inderdaad om een beperkt gelijkheidsbeginsel waarbij wellicht het belangrijkste kenmerk van de opdracht van de eerste zin van artikel 1 Grondwet niet zozeer een opdrecht tot materiële gelijkheid is, maar tot motivering van ongelijke behandeling²⁵³. Ongelijke behandeling van de ene groep hoeft overigens niet te leiden tot ongelijke behandeling van een andere groep, evenmin als een eerdere onjuiste beslissing met een beroep op het gelijkheidsbeginsel

²⁵⁰ Prof. W.J. de Langen; De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, N. Samson N.V., Alphen aan den Rijn 1954, Deel I, blz. 59.

Onder de oude Grondwet was in artikel 189 dit impliciet voor het belastingrecht vastgelegd. Thans geldt hiervoor ook artikel 1 Grondwet.

²⁵¹ Mr CH.P.A. Geppart; Fiscale rechtsvinding, proefschrift, 1965, FED, blz 97 én G.E. Langemeijer; Ons oordeel over wat recht moet zijn, inaug. rede, Leiden, 1946.

²⁵² Als voorbeeld kan genoemd worden in de inkomstenbelasting de behandeling van gehuwden, samenlevers en alleenstaanden (Zie HR 21 oktober 1992, BNB 1993/29 alsmede HR 19 mei 1993, nr. 28273, alwaar de Hoge Raad overweegt dat discriminatie op de grond dat ongelijke gevallen ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld zich slechts voordoet bij een overduidelijke onevenredigheid).

²⁵³ P.W.C. Akkermans, A.K. Koekoek; De Grondwet, een artikelsgewijs commentaar, tweede druk, W.E.J. Tjeenk Willink Zwolle 1992, blz. 42 e.v..

aan de basis van een volgende beslissing moet liggen²⁵⁴. De woorden "in gelijke gevallen" geven een eerste afweging aan; als van ongelijke gevallen sprake is, is de opdracht tot gelijke behandeling niet aan de orde; als het om gelijke gevallen gaat, is het de vraag of ongelijke behandeling geoorloofd is²⁵⁵.

Uit een onlangs gewezen vonnis²⁵⁶ is wederom gebleken dat wetgeving die gelijke gevallen ongelijk behandelt (zonder dat daar een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor aan te geven is), in strijd is met het in artikel 1 Grondwet verankerde gelijkheidsbeginsel en leidt tot onredelijke en willekeurige belastingheffing.

In casu had de gemeente Heerlen, ter voorkoming van overschrijding van de opbrengstlimiet, het voetbelstедion vrijgesteld van de heffing van de onroerende-zaakbelastingen. Dit stadion was in feitelijk gebruik bij de plaatselijke hockeyclub, die speelde op de in het stadion aangelegde kunstgrasvelden. In het onderhavige geschil stelde een voetbalclub, die een ander sportcomplex met tribunas in de gemeente Heerlen feitelijk gebruikte, dat sprake was van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen: het stadion was volgens de voetbalclub geenszins een uniek object in de gemeente maar goed vergelijkbaar met het andere sportcomplex.

Het hof overwoog het volgende:

' (...)

3. Bij de beoordeling van de vraag of de onderhavige vrijstelling van het voetbalstadion leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing (...), stelt het hof voorop dat de gemeente in het algemeen bevoegd is die vrijstellingen in een belastingverordening op te nemen welke haar dienstig voorkomen.
4. Deze regel lijdt echter uitzondering als daardoor het in art. 1 Grondwet verankerde gelijkheidsbeginsel wordt geschonden. Een vrijstelling mag niet leiden tot een privilege.
7. Het in de vijfde overweging bedoelde onderlinge onderscheid (de omvang van de totale toeschouwerscapaciteit en de aard en de capaciteit van de tribunes, *red.*) is, (...), naar het oordeel van het hof zodanig gering en van zodanig ondergeschikt belang, dat hierdoor van ongelijke gevallen niet kan worden gesproken.
9. Uit hetgeen onder 6 is overwogen volgt, dat de vrijstelling van het voetbelsta-

²⁵⁴ Akkermans, 1992, T.a.p. blz. 43.

²⁵⁵ HR 22 maart 1991, AB 1991, 446.

²⁵⁶ Hof 's-Hertogenbosch 5 november 1992, nr. 2482/1991 B, E IV, Belastingblad 1993, blz. 215 e.v. (Gemeente Heerlen), met noot mr J.P. Kruiemel.

dion naar het oordeel van het hof ten opzichte van belanghebbende leidt tot een willekeurige en onradelijke belastinghaffing (...).

10. Dit rechtstekort kan slechts worden opgeheven door de verordening jegens belanghebbende onverbindend te verklaren. (...).'

Hier wordt wetgeving getoetst aan de algemene rechtsbeginselen. Strijdigheid aan een van deze beginselen (i.c. het gelijkheidsbeginsel) kan leiden tot onredelijke en willekeurige belastingheffing.

De gelijke behandeling van gelijke gevallen is een fundamenteel beginsel van onze rechtsorde.

Dit beginsel is in de vorm van een expliciet discriminatieverbod opgenomen in artikel 14 EVRM en in artikel 26 IVBPR, verdragen waarbij Nederland partij is. Artikel 14 EVRM heeft alléén betekenis voor de overige in dat verdrag geregelde rechten en vrijheden. Een beroep op artikel 14 EVRM moet samengaan met het invoeren van de bescherming van een ander artikel van dat verdrag.

Artikel 26 IVBPR kan via de artikelen 93 en 94 Grondwet wel door de rechter getoetst worden²⁵⁷. Het in dit artikel verwoorde discriminatieverbod moet gezien worden als een beginsel van behoorlijke wetgeving²⁵⁸. Het belang van artikel 26 IVBPR voor het Nederlandse fiscale recht is recentelijk in een aantal gevallen naar voren gekomen²⁵⁹. Bij een beroep op artikel 26 IVBPR heeft de Hoge Raad gesteld dat noch het gelijkheidsbeginsel noch artikel 26 IVBPR iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen verbiedt. Alleen dan wanneer een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt kan de ongelijke behandeling als ongeoorloofde discriminatie worden beschouwd.

Vaste jurisprudentie is dat wanneer in het beleid van verschillende publiekrechtelijke lichamen en organen verschillen optreden, dat als zodanig nog geen schending van artikel 1 Grondwet oplevert²⁶⁰. Verschillen in beleid van een en hetzelfde orgaan zijn echter moeilijk te verdedigen. Artikel 1 Grondwet bevat dus een verbodsbepaling: het is verboden gevallen als ongelijk te kwalificeren en ongelijk te behandelen als daar niet de

²⁵⁷ IVBPR; Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten. Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, De Bliëck, FED, fiscale studiereserie no. 5, 3e druk 1991, biz. 217 e.v..
N.B. artikel 120 Grondwet; De rechter treedt niet in de beoordeling van de grondwettigheid van wetten of verdragen.

²⁵⁸ HR B juli 1988, BNB 1988/302, HR 27 september 1989, BNB 1990/61, HR 6 juli 1990, BNB 1990/212.

²⁵⁹ Zie onder andere HR 16 september 1992, nr. 27765, BNB 1993/20 en HR 16 september 1992, nr. 27950, BNB 1993/21.

²⁶⁰ HR 26 oktober 1990, AB 1991, 90, NJ 1991, 21B.

juiste keuzen en motiveringen aan ten grondslag liggen. Ongelijkheden moeten gerechtvaardigd zijn en in gevallen die zozeer met elkaar overeenstemmen dat ongelijke behandeling niet op zijn plaats is, dienen deze dan ook niet ongelijk behandeld te worden. Uitgangspunt is dat de mensen in veel opzichten ongelijk zijn. Daarom maakt het recht vaak onderscheid en treft het per groep verschillende regelingen. De wet differentieert groepsgewijs en schept daardoor groepsgewijs ongelijkheden²⁶¹.

In 1979 vond de doorbraak plaats van het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht²⁶². De Hoge Raad overwoog toen dat strikte toepassing van de wet in strijd kan komen met een of meer beginselen van behoorlijk bestuur met als gevolg dat toepassing daarvan achterwege zou moeten blijven. Eén van deze beginselen is volgens de Hoge Raad het gelijkheidsbeginsel. Het afwegen van het legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel leidt tot een min of meer rechtstreeks toepasbare rechtsregel. Een beroep op het gelijkheidsbeginsel sinds de hiervoor genoemde doorbraakarresten is mogelijk indien aan de drie hierna genoemde criteria wordt voldaan²⁶³;

1. er moet sprake zijn van vergelijkbare gevallen die gunstiger zijn behandeld,
2. de gunstiger behandeling moet berusten op een beleid van de fiscus en,
3. het beleid van de fiscus moet een begunstigend karakter hebben.

Criteria 1 en 2 (niet criterium 3) zijn in 1983 door de Hoge Raad herhaald in het arrest-Hengelo²⁶⁴. Dit geschil betrof een klacht van belanghebbende dat de getaxeerde waarde van koopwoningen voor de onroerend-goedbelastingen hoger lag dan de waarde in het economische verkeer, terwijl de getaxeerde waarde van vergelijkbare door de gemeente verhuurde flatwoningen en verhuurde eensgezinswoningen in het algemeen lager lag dan de waarde in het economische verkeer. De Hoge Raad oordeelde dat het op de weg van de gemeente ligt een ongelijke behandeling te verklaren en daarbij aannemelijk te maken dat de ongelijkheid niet voortvloeit uit een door haar gevoerd beleid. Opmerking verdient dat de Hoge Raad ook tot beleid rekent een bevoordeling die zou ontstaan hetzij welbewust, hetzij tengevolge van een gebrekkig waarderingssysteem.

²⁶¹ Gelijkheid, Gelijkwaardigheid, Discriminatie en het Recht; Prof. P.L. Dijk; De rede uitgesproken ter gelegenheid van de honderdvijfde diëns natalis van de Vrije Universiteit te Amsterdam. Bijdrage; J.H. Prins; het eerste artikel van de Grondwet, blz 31 e.v..

²⁶² HR 14 maart 1979, BNB 1979/140 en HR 6 juni 1979, BNB 1979/211.

²⁶³ De opmars van het gelijkheidsbeginsel voltooid?, Mr drs R.H. Happé, WFR, 1993/6042, 4 februari 1993, blz 145.

²⁶⁴ HR 19 januari 1983, nr. 21197, BNB 1983/132, met noot J.P. Scheltens.

Recentelijk heeft wear een nieuwe doorbraak plaatsgevonden met betrekking tot de toepassing van het gelijkheidsbeginsel in het belastingrecht²⁶⁵. Opnieuw weegt de rechter het gelijkheidsbeginsel ef tegen het legaliteitsbeginsel. Daarnaast besliste de rechter dat indien in een meerderheid van de met de belastingplichtige vergelijkbare gevallen een juiste wetstoepassing ten gunste van belanghebbenden achterwege is gebleven, dit ook dient te geschieden in het geval van de belastingplichtige. De meerderheid (groep) kan bepaald worden door eerst het totaal van de gevallen te bepalen²⁶⁶. Een andere manier om de "groep" te bepalen is door middel van de aanwezigheid van een (gemeenschappelijk) kenmerk (in cesu huizen gelegen aan een singel²⁶⁷).

In het errest van de Hoge Raad 17 juni 1992, nr. 27048, BNB 1992/295 wordt naast de regel ven het begunstigende beleid ook de regel van het oogmerk ven begunstiging genoemd. Tegenover deze beide regels pleatst de rechter den de meerderheidsregel. Volgens Happé is hier steeds sprake ven overlapping van beide regels. Bij het oogmerk ven begunstiging moet er steeds sprake zijn van een motief van begunstiging, gericht op een of enkele gevallen. De overlepping wordt nog verder versterkt doordat de regel van het oogmerk van begunstiging zich op belastingplichtigen oriënteert die direct of indirect een zekere relatie met elkaar hebben. Dergelijke gevallen worden ook bestreken door de meerderheidsregel die als referentiepunt de groep dan wel het concrete, gemeenschappelijke kenmerk henteert. Daarnaast is het voor de belastingplichtige gemakkelijker om vast te stellen dat een bepaalde groep, de meerderheid, een verkeerde wetstoepassing ten deel is gevallen dan dat hij echter het motief van de verkeerde wetstoepassing komt. Die enkele keer det hij wel achter zo'n oogmerk van begunstiging komt, is het daarentegen niet nodig det het de meerderheid betreft. In de situatie det slechts twee personen in vergelijkbare omstandigheden verkeren, kan het oogmerk ven begunstiging een rol blijven spelen. De meerderheidsregel komt den niet aan bod. Happé concludeert onder meer dat de betekenis van rechtsbeginselen met name hierin is gelegen dat zij steeds een gewicht in de schaal leggen. Hierdoor kan het onder omstandigheden gebeuren dat het gewicht van het ene beginsel, bijvoorbeeld het gelijkheidsbeginsel, zo zwaar wordt dat hierdoor het gewicht van het andere beginsel, het legaliteitsbeginsel, wordt overtroffen. Met de introductie van de meerderheidsregel naast de rechtsregel van het begunstigende beleid heeft de rechter het gehele terrein van de uitvoering ven de belestingwetgeving onder de reikwijdte ven het gelijkheidsbeginsel els

²⁶⁵ HR 17 juni 1992, BNB/294 en 295.

²⁶⁶ HR 17 juni 1992, BNE 1992/295, inzake de werknemers van het Benelux-Merkenbureau.

²⁶⁷ HR 17 juni 1992, ene 1992/294, inzake de onroerende-zaakbelastingen van de gemeente Zoetermeer.

aen van de algemene beginsalen van behoorlijk bestuur gebracht²⁶⁸.

Gezien het bovenstaande inzake het gelijkheidsbeginsel, de veelheid aan opvattingen ten aanzien van dit beginsel en de behoefte in dit hoofdstuk aan een eenduidige formulering om de verschillende vormen van tariefdifferentiatie hieraan te toetsen, verstaan wij onder het gelijkheidsbeginsel het volgende:

*Gelijke gevallen dienen gelijk te worden behandeld. In afwijking hiervan kunnen slechts dan gelijke gevallen ongelijk behandeld worden, indien daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging is*²⁶⁹.

4.2.2 Het draagkrachtbeginsel.

In de Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp 9538 werd geconcludeerd dat de draagkrachtgedachte er niet toe leidt dat de verruiming van het gemeentelijk belastinggebied bij voorkeur gezocht dient te worden in een woonplaatsbelasting²⁷⁰. Weliswaar vormt de belastingheffing naar draegkracht, gemeten aan de grootte van het inkomen, één van de grondslagen van ons belastingstelsel, maar het zou een misvatting zijn dat ons belastingstelsel uitsluitend daarop berust of zou behoren te berusten.

In het wetsontwerp 9538 was in de Tweede Kamer aandacht gevraagd voor de minder-draagkrachtigen. Een amendement om belastingplichtigen met een inkomen beneden het minimumloon ontheffing van de onroerende-zaakbelastingen te verlenen is door de Tweede Kamer verworpen²⁷¹. Van regeringszijde werd gesteld dat een van het inkomen afhankelijke vrijstelling niet past in het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen. Toch blijft de draagkracht van belastingplichtigen indirect een rol spelen. Enerzijds door de keuze van een woning. Voor een grotere of meer comfortabele woning zal in de regel meer belasting worden betaald dan voor een kleinere. Ter illustratie van de indirecte werking van het draagkrachtbeginsel het volgende. In opdracht van het ministerie van VROM is door het CBS een Woningenba-

²⁶⁸ Mr Drs R.H. Happé; De opmars van het gelijkheidsbeginsel voltooid; WFR 1993/6042, 4 februari 1993, biz 158; conclusies.

²⁶⁹ Zie onder andere HR 16 september 1992, nr. 27765, 8NB 1993/20 en nr. 27950, 8NB 1993/21; Verder zie voor soortgelijke omschrijving: Rapport 'Gelijk in de praktijk', Interdepartementale juridische werkgroep gelijkheidsbeginsel (IWEG), Ministerie van Justitie, november 1990.

²⁷⁰ Tweede kamer, zitting 1967-1968, nr. 9538, Memorie van toelichting nr.3, §4, biz. 15 e.v..

²⁷¹ Amendement van de heer Franssen c.s., zie Tweede kamer, zitting 1970-1971, 9538, nr.51. Handelingen Tweede Kamer, zitting 1970/1971, biz. 888, r.k..

hoafteonderzoek gedaan²⁷². Uit de resultaten van dit onderzoek kan worden afgeleid dat er een relatie bestaat tussen inkomen en hoogte van de onroerende-zaakbelastingen alsmede tussen inkomen en de hoogte van de waarde van woningen casu quo de daarvoor te betalen basishuur. Met name voor wat betreft de huursector blijkt dit duidelijk. Naarmate het inkomen stijgt, wordt meer besteed aan huur en neemt de te betalen onroerende-zaakbelasting toe.

Daarnaast wordt in artikel 9, lid 2, Besluit OZB bepaald, dat de gebruikersbelasting niet wordt geheven ter zake van de onroerende zaak indien de heffingsgrondslag minder beloopt dan f 3000,- of een bij belastingverordening te bepalen veelvoud daarvan²⁷³. Van deze laatste mogelijkheid is door veel gemeenten gebruik gemaakt. Sommige gemeenten hielden bij het bepalen van het hier-voorgenoemde veelvoud rekening met het aantal voor de heffing van de vervallen personele belasting vrijgestelde woningen.

In een brief van de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken wordt een onderzoek uiteengezet waarin de werking en toepassing van de vrijstellingsgrenzen van artikel 9 Besluit OZB, met betrekking tot de objectieve vrijstelling voor minder draagkrachtigen, in 214 Nederlandse gemeenten bekeken wordt²⁷⁴. Een regeling die zowel recht doet aan de efficiency als aan de rechtvaardigheid is vervat in het voorontwerp wijziging gemeentewet materiële belastingbepalingen, zoals deze is overgenomen uit het rapport van de Commissie Christiaanse. Deze regeling voorziet in een facultatieve objectieve vrijstelling voor onroerende goederen met een heffingsgrondslag beneden een in de belastingverordening te bepalen minimum voor zowel de gebruikersheffing als voor de zakelijk-gerechtigdenheffing. Zij maakt dus niet langer onderscheid tussen gebruikers en zakelijk-gerechtigden en biedt het voordeel dat de perceptiekosten die samenhangen met zowel de heffing als de invordering van de belasting kunnen worden beperkt. Volgens de brief van Staatssecretaris de Graaff-Nauta wordt met een dergelijke regeling een aanvaardbare verhouding verkregen tussen het streven een zo groot mogelijke groep inwoners van gemeenten daadwerkelijk in de belastingheffing te betrekken enerzijds en de wens naar efficiency inzake de invordering bij de belastingheffing anderzijds.²⁷⁵

²⁷² CaS, Woningenbehoefteonderzoek 1989/1990, opgenomen in Tweede Kamer, vergaderjaar 1990-1991, 21591, nr 10, blz. 21, bijlage 2.

²⁷³ De strekking van dit voorschrift is om minder draagkrachtige gebruikers van onroerende zaken te ontsien middels een objectieve vrijstelling in de gebruikersheffing. Zie ook de nota van Toelichting op artikel 9 van het besluit OZa; Stb 1971, 616.
In het wetsvoorstel tot herziening van de materiële belastingbepalingen wordt de minimum heffingsgrondslag verhoogd naar f 5000,-.

²⁷⁴ Tweede kamer, vergaderjaar 1988-1989, 20800 hfst VII, nr. 18; brief van de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken D.I.J.W de Graaff Nauta.

²⁷⁵ T.a.p. brief Staatssecretaris, blz. 5

Ook dient bij het element draagkracht aandacht te worden gegeven aan de mogelijkheid tot tegemoetkoming uit hoofde van belastingvrije bedragen en persoonlijke omstandigheden, als genoemd in het tweede lid van artikel 10 van het besluit²⁷⁶. Deze tegemoetkoming moet echter wel in overeenstemming zijn met de aard en de strekking van de belasting waarvoor zij moet gelden²⁷⁷. De Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken heeft in 1971 een aantal aanbevelingen gedaan aan de gemeenten voor het geval dat een gemeente bij de onroerende-zaakbelastingheffing rekening houdt met kinderaftek²⁷⁸. Kindereftrek, omdat gezien het zakelijke en objectieve karakter van de onroerende zaakbelastingen wellicht een uitzondering moet worden gemaakt voor tegemoetkomingen die worden gerelateerd aan niet op het inkomen of vermogen betrekking hebbende persoonlijke omstandigheden. In de nota inzake de werking van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen wordt betoogd dat de hiervoor genoemde kindereftrekregeling zich moeilijk laat verenigen met het karakter van de onroerende-zaakbelastingen²⁷⁹.

Differentiatie in de tariefstelling op grond van de draagkrachtgedachte, althans wanneer draagkracht wordt opgevat als draagkracht blijkend uit inkomen, winst of vermogen van de belastingplichtige en diens gezin, is niet mogelijk. Een onderscheiding naar inkomen, winst of vermogen strookt niet met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting. Immers, draagkracht gaat uit van het bij het object horende subject: de draagkracht van het subject wordt bepaald, niet het vermogen dat wordt vertegenwoordigd door het object. Gezien de omschrijving van subjectieve en persoonlijke elementen in hoofdstuk III kan gesteld worden dat tariefdifferentiatie op grond van het draagkrachtbeginsel in strijd is met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting.

Het draagkrachtbeginsel zal gezien het bovenstaande én artikel 218 van het wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen bij de bespreking van de diverse vormen van tariefdifferentiatie verder onbesproken blijven.

²⁷⁶ Burgemeester en wethouders kunnen ook in bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet komen aan onbillijkheden van overwegende aard welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen met behulp van de hardheidsclausule. Zie artikel 63 AWR j artikel 291 gemeentewet.

²⁷⁷ Tweede Kamer, zitting 1978-1979, nr.15439; Nota inzake de werking van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen, blz. 22 e.v..

²⁷⁸ Circulaire van 5 november 1971 (F71/U2628).

²⁷⁹ Tweede Kamer, zitting 1978-1979, 15439, nrs. 1-2, blz. 23.

4.2.3 *Het profijtbeginsel.*

Belasting mag worden geheven in relatie tot de mete waarin ieder van de diensten van de overheid geniet. Volgens de Langen is dit de definitie van het profijtbeginsel²⁸⁰. Blijkens de behandeling van het wetsontwerp 9538 berusten de onroerende-zaakbelastingen op het profijtbeginsel²⁸¹. In de Memorie van Toelichting bij de Wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen heeft de regering voorgesteld dat door middel van tariefdifferentiatie rekening zou kunnen worden gehouden met voorzieningen die thans uitmonden in bijzondere belastingen om zodoende alle thans nog van de zakelijk gerechtigden geheven belastingen op te doen gaan in één nieuwe belasting²⁸².

In hoeverre er een verband aanwezig is tussen de onroerende-zaakbelastingen en de voorzieningen is vaak onderwerp van discussie. Volgens Kruiemel ontbreekt het directe verband en zouden de onroerende-zaakbelastingen moeten worden aangemerkt als belastingen met een zuiver fiscaal doel²⁸³. Anders is de opvatting van de toenmalige Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken, Mr H.E. Koning. Hij stelt dat het profijtbeginsel het dragende beginsel is van de onroerende-zaakbelastingen²⁸⁴. Het verband bestaat daaruit dat de belastinggelden middels democratische besluitvorming vrijelijk besteed kunnen worden.

Met andere woorden de belastingbetaler bepaalt zelf bij welke aanwending de belasting het meest profijt oplevert.

Ook volgens Mr F.H.G. de Grave komt de opbrengst van de onroerende-zaakbelastingen ten goede een publieke voorzieningen²⁸⁵. Zowel woningen als niet-woningen profite-

²⁸⁰ Prof. de Langen, 1954: De grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, deel I, 1954, blz. 41; Volgens de Langen maakt het profijtbeginsel deel uit van een drietal verdelingsbeginselen, te weten het draagkrachtbeginsel, het beginsel van de bevoorrechte verkrijging en het hier te behandelen profijtbeginsel. Zie ook Prof. Dr. L.G.M. Stevens; Belasting naar draagkracht, Kluwer-Samson 1980, blz. 142.

²⁸¹ Tweede Kamer, zitting 1968-1969, 9538, nr. 6, blz. 14.

²⁸² Zitting 1967-1968, 9538, nr. 3, blz. 17, r.k.

²⁸³ Mr J.P. Kruiemel; Theorie en praktijk van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen, 2e geheel herziene druk FED Deventer 1987.

²⁸⁴ Mr H.E. Koning, Gemeentelijke belastingen: Inleiding ter gelegenheid van een landelijke bijeenkomst van de sectie gemeentefinanciën van het IBW op 23 mei 1979 te Utrecht, 's-Gravenhage 1979, en in de bundel Belastingbeschouwingen, aangeboden aan prof. dr J.H. Christiaanse, Kluwer 1989, blz 147 e.v..

²⁸⁵ Mr F.H.G. de Grave; lezing op het landelijke congres "Nieuwe ontwikkelingen gemeentebelastingen" 20 mei 1992 Jaarbeurs Congressentrum Utrecht. Volgens de Commissie Deyll komt de opbrengst ten goede aan de algemene middelen van de gemeente en is niet bestemd ter financiering van een of meerdere specifieke doelen. Dit neemt niet weg dat in een aantal gevallen een verhoging van de tarieven verdedigd is om een bepaalde

ren daarven, doch vaak in verschillende mate. In sommige gemeenten is het duidelijk aan te tonen dat de voorzieningen vooral niet-woningen ten voordele strekken of andersom. De grove structuur van de huidige onroerende-zaakbelastingen leidt ertoe dat gemeenten niet kunnen inspelen op de werkelijke ontwikkelingen en behoeften bij de onderscheiden groepen onroerende-zaakbezitters en gebruikers in relatie tot de besteding van de publieke middelen en het profijt bij de belastingplichtigen.

Volgens Stevens zou het treffender zijn het profijtbeginsel aan te duiden met de benaming vergoedingsbeginsel, dat als varianten kent het profijtbeginsel en het schadevergoedingsbeginsel. Ingevolge het profijtbeginsel kunnen dan worden belast degenen die gebaat zijn met hetgeen door overheidsgeld tot stand is gebracht. Op grond van het schadevergoedingsbeginsel worden degenen belast die door hun gedragingen de overheid noodzeken tot het doen van extra uitgaven. Op basis van het principe "de vervuiler betaalt" is de overheid in toenemende mate overgegaan tot invoering van milieuheffingen. Voorwaarde voor toepassing van dit beginsel is, dat het genoten profijt of de veroorzaakte schade enigermate te kwantificeren is²⁸⁶.

Nu het profijtbeginsel een belangrijke rol kan hebben binnen de onroerende-zaakbelastingen, zal in paragraaf 4.3 inzake tariefdifferentiatie gekeken worden in hoeverre dit beginsel mede kan leiden tot eenvaardbare vormen van tariefdifferentiatie.

4.2.4 Belastingbeginselen in een ander perspectief.

Al lang wordt de belastingwetenschap bezig gehouden door de vraag welke beginselen een een verantwoorde belastingheffing ten grondslag liggen.

Volgens Van den Tempel behoren belastingen niet te worden geheven volgens regelen die uitsluitend gelden voor de belastingheffing. Het gemis aan uitsluitend voor haar geldende regelen behoeft ons niet te doen vrezen dat dan elke belastingheffing slechts het resultaat is van een machtsstrijd, van toevallige, de feitelijke consequenties niet overzien kunnende, beslissingen, dan wel van volstrekte willeur. Samenvattend vindt Van den Tempel²⁸⁷;

gemeentelijke voorziening te bekostigen. Zie Rapport Commissie Deyll, geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 158, blz. 14.

²⁸⁶ Prof. Dr. L.G.M. Stevens; Elementair belastingrecht voor bedrijfsjuristen en economen, tiende herziene druk 1991, § 1.4.a.
Zie ook dr A.G.J. Haselbekke; Profijtbeginsel en politieke besluitvorming, proefschrift 1987, Stenfert Kroese BV Leiden.

²⁸⁷ Prof. dr. A.J. van den Tempel, WFR, 108e jaargang nr. 5411, 21 juni 1979, blz. 705.

1. dat sociaal economische taken invloed hebben op de inrichting van de belastingen; het rechtvaardigheidsgehalte van de belastingheffing neemt daardoor eerder toe dan af,
2. dat integratie in het algemene overheidsbeleid tot gevolg heeft dat belastingmaatregelen vaak een complementair karakter hebben ten opzichte van andere beleidsinstrumenten; reeds hierdoor kunnen zij niet voldoen aan belastingbeginselen,
3. dat de technologische ontwikkelingen een maatschappij hebben doen ontstaan met een grote collectieve sector en een hoog welvaartspeil; de vermaatschappelijking van de produktie en van de inkomensvorming ontnemt de grondslag aan elke lastenverdeling op de grondslag van de eigen produktieve bijdrage,
4. dat aspect van de belastingheffing dat wij nog gewend zijn verdeling van lasten te noemen, is niet anders dan een onderdeel van de inkomenspolitiek, dus van de sociaal-economische politiek,
5. welk instrument verkieslijk is, moet door vergelijking in concreto worden bepaald; uit de eigenschappen van het fiscale instrument kunnen geen beginselen worden afgeleid,
6. dat de draagrechtgedachte en het profijtbeginsel nuttig blijven als methoden die te gebruiken zijn wanneer zij in het algemeen beleid passen.

Van den Tempel meent dat voor specifieke belastingbeginselen in de tegenwoordige maatschappij in het geheel geen plaats meer is, omdat door de integratie van de belastingheffing in het algemene overheidsbeleid de criteria volledig naar het algemene-staatkundige vlak zijn verschoven²⁸⁸. Daarnaast meent Van den Tempel dat met het invoeren van beginselen die uitsluitend voor de belastingheffing zouden gelden de maatschappelijke werkelijkheid miskend wordt en de eenheid van de rechtsorde niet gediend is.

De opvatting van Van den Tempel wordt in de internationale literatuur niet expliciet verdedigd. Hofstra²⁸⁹ acht het betoog van Van den Tempel niet overtuigend. Het mist volgens Hofstra feitelijke grondslag omdat het met de 'nevendoeleinden' in de belastingheffing niet zo'n vaart loopt, en mag lopen. Het mede gebruiken van de belasting-

²⁸⁸ Zie ook Prof. mr. H.J. Hofstra; Over belastingbeginselen, WFR, 108e jaargang nr. 5427, 8 november 1979.

²⁸⁹ Prof. mr. H.J. Hofstra; Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 6e druk, blz. 81.

heffing tot ondersteuning van het algemene (sociaal-economische) overheidsbeleid maakt haar nog geen onzelfstandig onderdeel van dat beleid.

Er is namelijk geen spreke van een onderschikking, doch van een **nevenschikking** van twee of meer rechtsgebieden (beleidsdoeleinden), die elk voor zich hun eigen karakter, doeleinden en structuur behouden. Volgens Hofstra is en blijft het doel van de belastingheffing, ook indien zij bijkomstig hand- en spandiensten aan andere sectoren van het overheidsbeleid verleent, gericht op een verantwoorde toedeling aan de collectieve sector van zijn aandeel in het nationale inkomen, wat een rechtsvraag is die zonder een op dat zelfstandige doel gericht specifiek rechtsbeginsel niet tot oplossing kan worden gebracht. Dat trouwens de 'algemene politiek' zonder de steun van een duidelijke belastingtheorie en duidelijke belastingbeginselen niet in staat is een consequent belastingbeleid te voeren wordt door de praktijk maar al te overtuigend bewezen²⁹⁰.

4.2.5 Conclusies met betrekking tot de rechts- en belastingbeginselen

Het *gelijkheidsbeginsel* is een algemeen rechtsbeginsel waaraan tariefdifferentiatie in dit hoofdstuk gatoetst dient te worden. In dit rapport wordt terzake van dit beginsel de volgende definitie gehanteerd:

Gelijke gevallen dienen gelijk te worden behandeld. In afwijking hiervan kunnen slechts dan gelijke gevallen ongelijk behandeld worden, indien daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging is.

Een ongelijke behandeling van gelijke gevallen zonder een objectieve en redelijke rechtvaardiging kan een willekeurige en onredelijke belastingheffing tot gevolg hebben, zowel op het niveau van wetgeving, als op het niveau van uitvoering.

Wanneer draagkracht wordt opgevat als draagkracht blijkend uit inkomen, winst of vermogen van de belastingplichtige en diens gezin, is differentiatie in de tariefstelling van de OZB op grond van de draagkrachtgedachte niet mogelijk.

Een onderscheiding naar inkomen, winst of vermogen strookt niet met het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen, en zal gezien artikel 218 van het wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen in de toekomst onmogelijk zijn. Het draagkrachtbeginsel zal derhalve bij de bespreking van de diverse vormen van tariefdifferentiatie onbesproken blijven.

²⁹⁰ Voor verdere behandeling zie o.a.: Prof. mr H.J. Hofstra, Over belastingbeginselen, WFR, 108e jaargang nr. 5427, 8 november 1979.

Bij de behandeling van de diverse vormen van tariefdifferentiatie zal telkenmala dienen te worden onderzocht of deze vormen van differentiatie een relatie met de *profijtgedachte* hebben of dat differentiatie de profijtgedachte als grondbeginsel van de onroerende-zaakbelastingen kan versterken.

Uit de voorgaande paragrafen blijkt dat ten aanzien van de *belasting*beginselen met betrekking tot de belastingwetgeving de meningen nogel eens uiteen lopen.

Specifiek met betrekking tot de onroerende-zaakbelastingen kan gesteld worden dat deze beginselen een belangrijke rol kunnen spelen doch dat het belang van deze beginselen niet verabsoluteerd mogen worden.

4.3 TARIEFDIFFERENTIATIE IN DE ONROERENDE-ZAAKBELASTINGEN

4.3.1 *Algemeen*

Zoals vermeld in de algemene inleiding zullen in deze paragraaf een aantal vormen van differentiatie worden uitgewerkt. Bij elke vorm van differentiatie komen de volgende aspecten aan de orde:

Het geven van de argumenten vòòr en tegen een soort van tariefdifferentiatie, toetsing aan het gelijkheids- en profijtbeginsel, toetsing aan het karakter van een objectieve en zakelijke belasting, een juridische uitwerking en het aangeven van de praktische consequenties.

In § 4.3.2 zal de huidige stand van zaken met betrekking tot het wel of niet mogelijk zijn van tariefdifferentiatie worden uitgewerkt.

De behandeling van elke vorm van tariefdifferentiatie zal plaatsvinden in § 4.3.3 en zal eindigen met een voorlopige conclusie over de haalbaarheid van die vorm van differentiatie.

In hoofdstuk V worden alle conclusies samengevoegd en worden aanbevelingen gedaan over het eventuele inpassen van tariefdifferentiatie in het OZB-systeem.

Voordat wordt begonnen met het schetsen van de huidige wettelijke stand van zaken inzake de tariefstelling in de onroerende-zaakbelastingen, zal eerst duidelijk gemaakt dienen te worden wat in dit rapport wordt verstaan onder tariefdifferentiatie.

De term *tariefdifferentiatie* is een term met een dubbele betekenis: tariefdifferentiatie is de mogelijkheid gedifferentieerde groepen van objecten met een verschillend tarief te belasten. Met andere woorden: eerst worden de groepen van objecten onderscheiden, waarna eventueel het tarief terzake van deze groepen wordt gedifferentieerd.

progressief tarief op te nemen in die zin dat voor elke volgende klasse van f 3000 of 10 m² het belastingbedrag daarover toeneemt. Mutatis mutandis geldt dit voor een degressief tarief.

"Progressie is een aangelegenheid, die wordt gehenteerd om een grotere draagkracht zwaarder te belasten" aldus de voormalige staatssecretaris van Financiën, Grapperhaus. Verder meent hij, dat de grondgedachte van de progressie is, dat het marginale nut van de gulden afneemt bij een toenemend inkomen. Dit betekent dat men tot een goede belasting komt wanneer er sprake is van een zogenaamd evenredig genotsoffer (m.a.w. theorie van het afnemend grensnut). Wanneer een gemeente desondanks in welke vorm dan ook in de verordening regelen zou opnemen welke een aan het inkomen en/of vermogen van het belastingsubject gerelateerde tariefsprogressie zou betekenen, dan zou de Koninklijke goedkeuring aan die verordening worden onthouden.

Van progressieve belastingheffing kan niet worden gesproken indien een vast bedrag wordt geheven per f 3000 waarde van de onroerende zaak en aldus ter zake van een onroerende zaak met een hogere waarde meer belasting verschuldigd is. Dit is het gevolg van de waarde van het belastingobject zelf.

Tariefklassen (art. 10, eerste lid, Besluit OGB)

Art. 273, lid 7, zegt dat het tarief in klassen kan zijn verdeeld. Hieruit zou men de conclusie kunnen trekken dat dit een facultatieve bevoegdheid is. Gezien artikel 10 Besluit OZB is dit niet het geval. Dit laatste artikel bevat een dwingend voorschrift, dat de gemeenten noopt in de verordening op de heffing en invordering van onroerende-zaakbelastingen het tarief van de belasting, zijnde het in artikel 273, lid 7 bedoelde eenheidstarief, zowel voor de gebruikersbelasting als de 'zakelijkgerechtigdenbelasting' per eenheid van de heffingsmaatstaf te bepalen. De bedoeling van de indeling in tariefklassen is te komen tot een uniformiteit in de techniek van de heffing van OZB.

Geen tariefdifferentiaties

Uit de tweede volzin van lid 1 van art. 10 Besluit OZB blijkt dat het tarief voor het overige niet in klassen is verdeeld. Het is op dit moment niet mogelijk klasse-indelingen te maken waardoor onderscheidingen ontstaan tussen verschillende soorten onroerende zaken, of verschillende tarieven te maken ingeval sprake is van één of meer gebruikers van een onroerende zaak.

Evenmin is het geoorloofd de tarieven te doen verschillen naar gelang aard, ligging, kwaliteit, soort gebruik of andere kenmerken van de te belasten onroerende zaak.

4.3.2 *Tariefstelling*

4.3.2.1 Status Quo inzake tariefstelling

Bij de vaststelling van de tarieven van de onroerende-zaakbelastingen dienen de gemeenten een bepaalde voorschriften te voldoen. De vaststelling van de tarieven vindt plaats middels de vaststelling van de verordening. Het toezicht op de naleving van die regels geschiedt door middel van goedkeuring door de Kroon.

Da teriefbepelingen, zoals ze nu gelden, zijn vastgelegd in de gemeentewet. Hier volgt een overzicht:

- *artikel 273, lid 7*, inhoudende dat het bedrag van de belasting per eenheid van de heffingsgrondslag gelijk is, met dien verstande dat het tarief in klassen kan zijn verdeeld;
- *artikel 273, lid 8*, inhoudende dat het tarief van de 'zakelijk-gerechtigden'belasting niet meer dan 125% van het tarief van de gebruikersbelasting mag bedragen (relatieve limiet);
- *artikel 273, lid 9*, aanhef en onder c en d, inhoudende dat bij algemene maatregel van bestuur nadere regelen kunnen worden gegeven met betrekking tot de verdeling van het tarief in klassen;
- *artikel 10 Besluit OZB*, inhoudende de uitvoeringsregeling ten aanzien van de tariefstelling.

Krachtens artikel 273, lid 7 zijn geen progressieve tarieven toegestaan²⁹¹. De tariefstelling per eenheid van de heffingsgrondslag (c.q. een vast bedrag aan belasting per klasse van f 3000 of 10 m² volgens art. 10, eerste lid, Besluit OZB) vormt een factor welke de verdeling van de belastingdruk over de contribuabelen raakt, ook indien die eenheid voor de gebruikersbelasting en de zakelijk-gerechtigdenbelasting verschillen. Het hierboven genoemde voorschrift houdt namelijk, mede gelet op de eerste zin van art. 10, eerste lid, Besluit OZB, in dat het niet mogelijk is in de belastingverordening een

²⁹¹ Hoewel progressieve tarieven niet worden toegestaan, leidt de 'Benthamse' aftrek toch tot een bepaalde progressie. 'Benthamsestelsel': vrijstelling van een zeker minimumbedrag, met toepassing van een proportioneel tarief op het restant. Daardoor wordt een aflopende (degressieve) progressie bereikt; Prof Mr H.J. Hofstra, Inleiding tot het Nederlands Belastingrecht, 7e druk 1992, Kluwer, Deventer, biz. 288.

4.3.2.2 Tariefstelling in het wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen²⁹².

Een overzicht van de tariefbepalingen in het wetsvoorstel:

artikel 218, lid 2 behoudens het bepaalde in bijzondere wetten en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, *met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.*

artikel 220 c Het tarief van de belasting is voor elke volle *f* 5000, van de heffingsmaatstaf gelijk.

artikel 220 d Het tarief van de in artikel 219 b, bedoelde belasting gaat niet uit boven 125 percent van het tarief van de in artikel 219 a bedoelde belasting.

artikel 221, lid 2 in de belastingverordening kan worden bepaald dat geen aanslag wordt vastgesteld indien de heffingsmaatstaf blijft beneden *f* 25 000,- dan wel een in de belastingverordening te bepalen lager bedrag.

Wat betreft de tariefstelling wordt er vrijwel niets gewijzigd in dit wetsvoorstel, behalve dat de tariefklassen van *f* 3000,- naar *f* 5000,- worden verhoogd. Verder is van belang artikel 218, lid 2, waarin expliciet wordt vestgelagd dat gemeentelijke belastingen niet geheven mogen worden naar inkomen, winst of vermogen. Met andere woorden 'draagkrachtbelastingen' zijn niet toegestaan.

²⁹² Zie Tweede Kamer, kamerstukken nr. 21591.

4.3.3 Differentiatie woningen / niet-woningen

4.3.3.1 Inleiding

Venit de gemeentelijke praktijk is herhealdelijk de vraag aan de politiek gesteld of een differentiatie in de teriefstelling ven woningen en niet-woningen in de onroerende-zaakbelastingen ken worden ingepast. Een voorbeeld hiervan is de brief van de wethouder voor Financiën van de gemeente Utrecht aan de leden van de Tweede Kamer dd. 14-10-1991, die mede namens de wethouders van Amsterdam, Rotterdam en 's-Gravenhage is geschreven. De argumenten waarom deze wethouders menen dat tariefdifferentiatie toegestaan dient te worden, worden behandeld in de volgende subparagraaf.

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (21591) op 24 oktober 1991, is door diverse fractie-woordvoerders aan de staatssecretaris van Financiën gevraagd de mogelijkheid tot differentietie in de tariefstelling in de OZB terzake van woningen en niet-woningen te (laten) onderzoeken. Ook de VNG heeft verscheidene malen aangedrongen op (een onderzoek van) tariefdifferentiatie en heeft de staatssecreteris verzocht het E.S.B.L. onderzoek te laten doen.

In hetzelfde debat heeft de staatssecretaris van Finenciën tariefdifferentiatie van de hand gewezen als in strijd met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB. Zelfs tegen een onderzoek van tariefdifferentiatie heeft hij grote principiële, praktische en politieke bezwaren.

4.3.3.2 Argumenten voor en tegen

In deze subparagraaf zullen de argumenten voor en tegen differentiatie in de teriefstelling in de onroerende-zaakbelastingen terzake van woningen en niet-woningen worden weergegeven.

De genoemde argumenten die pleiten voor de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie terzake van woningen / niet-woningen:

- De ellocatie-functie van de OZB kan worden versterkt: middels tariefdifferentiatie kan een gemeente komen tot een scherpere afweging van middelen en bestedingen en een betere afstemming van het voorzieningenaanbod binnen de lokale behoeften;
- Het verschil in profijt van de gerealiseerde publieke voorzieningen kan een argument voor differentiatie zijn: middels tariefdifferentiatie kan het profijtbeginsel als basis voor de onroerende-zaakbelastingen worden versterkt. De relatie tussen het profijtbeginsel en tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen wordt in de volgende subparagraaf verder behandeld;

- Een ander argument voor de invoering van de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie is het feit dat differentiatie in de tariefstelling van de onroerende-zaakbelastingen *een bruikbaar instrument kan zijn voor de vergroting van de gemeentelijke beleidsvrijheid:*

* In een gedecentraliseerde eenheidsstaat moeten de lokale overheden tot op zekere hoogte zelf kunnen bepalen of ze een bepaalde taak al dan niet willen uitvoeren, en zo ja, op welke wijze deze vervolgens zal plaatsvinden. Ze hebben derhalve een eigen verantwoordelijkheid en ruimte om bepaalde taken naar eigen inzicht uit te voeren. Deze vrijheid van handelen zou men volgens het rapport "Gemeentelijke beleidsvrijheid bij onroerend-goedbelastingen" van het E.S.B.L. het beste kunnen omschrijven als beleidsvrijheid²⁹³.

In dit rapport is gesteld dat gemeenten met betrekking tot de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen op diverse fronten ten minste formeel de vrijheid hebben om een eigen beleid te voeren. Het veranderende takenpakket van de gemeenten (o.a. de Decentralisatie-Impuls, milieutaken) heeft, in combinatie met diverse bezuinigingen, een duidelijke invloed gehad op de financiële positie van de gemeenten. En juist op het financiële vlak is de gemeentelijke speelruimte zeer gering.

Middels een uitbreiding van de beleidsvrijheid ten aanzien van de onroerende-zaakbelastingen zal beter kunnen worden ingespeeld op veranderende situaties in het gemeentelijk takenpakket, zoals op sociaal-economisch gebied, milieuterrein, e.d..

De huidige onroerende-zaakbelastingen bieden niet de mogelijkheid rekening te houden met de heterogeniteit van gemeenten. Elke gemeente, of het nu een

²⁹³ Gemeentelijke beleidsvrijheid bij onroerend-goedbelastingen, ESBL, Rotterdam, januari 1991, blz. 12.

kleine plattelandsgemeente of een grote stad betreft, heeft de beschikking over exact dezelfde onroerende-zaakbelastingen. Het is echter duidelijk dat het voorzieningenniveau en het takenpakket van een grote gemeente qua samenstelling en intensiteit nogal verschilt met dat van een kleine gemeente. Vanuit dit oogpunt bezien is het zinvol om te bekijken in hoeverre een toename in de gemeentelijke beleidsvrijheid terzake van de onroerende-zaakbelastingen tegemoet kan komen aan de bestaande heterogeniteit van gemeenten.

In dit verband kan voorts worden gewezen op het door de Raad voor de Gemeentefinanciën ingenomen standpunt dat "in het algemeen kan worden gesteld, dat wanneer de takenpakketten van de onderscheiden gemeenten sterker den nu uiteen gaan lopen, behoefte zal ontstaan aan meer differentiatiemogelijkheden in het belastinggebied. De bufferfunctie van het eigen belastinggebied, ten behoeve van het opvangen van onevenwichtigheden in de verdeling van algemene en specifieke uitkeringen, zal groter moeten worden"²⁹⁴.

Als één van de mogelijkheden tot vergroting van de gemeentelijke beleidsvrijheid wordt in het bovengenoemde ESBL-rapport het toepassen van tariefdifferentiatie binnen de onroerende-zaakbelastingen genoemd. Eén van de argumenten ter invoering is de mogelijkheid een deel van de kosten die samenhangen met de centrumvoorzieningen te kunnen verhalen. Deze centrumvoorzieningen worden, zo merkt ook de Raad voor de Gemeentefinanciën op, voor een (soms groot) deel ten behoeve van het bedrijfsleven gerealiseerd²⁹⁵.

De Commissie-De Kam heeft een onderzoek gedaan naar de verruiming van eigen middelen van lagere overheden (Commissie VEMLO). In § 5.6. van het rapport van deze Commissie wordt de verruiming van bestaande belastingen van lagere overheden besproken.

Ten aanzien van de gemeentelijke beleidsvrijheid op fiscaal terrein concludeert de Commissie dat deze kan toenemen door:

- de bestaande wettelijke vrijstellingen te laten vervallen,
- verruiming van de relatieve limiet,
- tariefdifferentiatie.

Differentiatie is, naast het onderscheid woningen / niet-woningen, bijvoorbeeld denkbaar naar soort object, soort bedrijf of naar lokatie. Onderscheid naar belangrijke bedrijfssectoren is in het buitenland niet ongewoon. In de Verenigde

²⁸⁴ Raad voor de Gemeentefinanciën, advies Gemeentefondsbegroting 1991, 's-Gravenhage, 15 mei 1990, blz.9.

²⁹⁵ Raad voor de Gemeentefinanciën, t.a.p., blz.8.

Staten van Amerike worden bijvoorbeeld vier soorten bedrijfssectoren onderscheiden, te weten: "residential property", "industrial property", "commercial property" en "farming property". Principiële bezwaren tegen een verdergeande tariefdifferentiatie zijn er volgens de Commissie niet zolang het zakelijke en objectieve karakter van de onroerende-zaakbelastingen niet in het gedreng raakt. Wel meent de Commissie dat de tariefdifferentiatie aan grenzen moet zijn gebonden²⁹⁶.

- Differentiatie woningen / niet-woningen biedt gemeenten de mogelijkheid te reageren op conjuncturele schommelingen in de waarde-ontwikkeling van woningen en niet-woningen, waardoor een ongewenste incidentele verschuiving van de belastingdruk kan worden voorkomen.
In sommige steden blijkt de waarde van woningen soms tijdelijk eanmerkelijk meer te stijgen dan de waarde ven bedrijfsruimten. De omgekeerde situatie is uiteraerd ook een ergument om tariefdifferentiatie te overwegen.
- In tegenstelling tot het standpunt det onder andere door de staatssecretaris van Financiën²⁹⁷ is ingenomen terzake ven teriefdifferentietie woningen / niet-woningen, menen voorstenders dat deze vorm van differentiatie een volstrekt duidelijk en objectgebonden onderscheid is dat niet leidt tot het ondermijnen van het objectieve karekter van de OZB. Beoordeling ven dit ergument zal in § 4.3.3.4 geschieden;
- Tariefdifferentiatie kan een positief instrument zijn voor het stimuleren van een politiek gewenst vestigingsbeleid ten eenzien van bedrijven: bijvoorbeeld in het kader van het macro-economische beleid terwille van vergroting van de werkgelegenheid;

De genoemde argumenten tegen de invoering van tariefdifferentiatie terzake van woningen / niet-woningen:

- Genoemd wordt het bezwaar ven de VNO en het NCW ²⁹⁸ dat tariefdifferentiatie subjectieve elementen kan bevatten die negetieve gevolgen kunnen hebben voor de nationale en internationale concurrentiepositie van ondernemingen. De beoordeling

²⁹⁶ Zie ook Prof.Dr L.G.M. Stevens: 'Commissie-De Kam rapporteert: belastingen omlaag!!', WFR 17 september 1992, blz. 1253, waarin de rapportage van de Commissie wordt besproken.

Ten aanzien van de gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen stelt Stevens dat de mogelijkheden tot tariefdifferentiatie nader moeten worden bestudeerd waarbij tevens aandacht gegeven dient te worden gegeven aan de door de Commissie voorgestelde voorwaarden waaraan de tariefdifferentiatie dient te zijn gebonden.

²⁹⁷ Tweede Kamer 24 oktober 1991, behandeling wetsvoorstel Wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen, TK 15-815.

²⁹⁸ Zie het rapport 'Gemeentelijke beleidsvrijheid bij onroerend-goedbelastingen', ESBL, januari 1991, Bijlage II.

op subjectiviteit volgt in § 4.3.3.4.

- Gewaarschuwd wordt voor problemen als gevolg van een onduidelijke definiëring van het onderscheid tussen woningen en niet-woningen en verwezen wordt tevens naar de problemen in Californië m.b.t. de unitary taxation als methode van winstbepaling van de corporate income tax²⁹⁹.

Aan de waarschuwing wordt verder geen inhoud gegeven; voor de duidelijkheid van dit argument zal hierna de unitary taxation verder worden uitgewerkt.

Deze vorm van geografische winsttoerekening houdt het volgende in. Niet slechts de winst van het gedeelte van een concern dat binnen het territorium van de heffende instantie is gelegen is onderwerp van belastingheffing, maar op de winst van het totale concern wordt een formule losgelaten, dus ook op de winst van de delen van het concern die buiten de eigenlijke jurisdictie van de heffer vallen. Deze onder andere door Californië gehanteerde methode wordt de 'worldwide combined reporting method of taxation' (WWCR) genoemd, en is een variant van 'the unitary-business-formula-apportionment method' zoals deze in meerdere staten van de Verenigde Staten van Amerika wordt gebruikt. Een methode die lijnrecht ingaat tegen de 'Arm's length, separate accounting method' zoals deze door de federale regering aldaar wordt gehanteerd³⁰⁰.

Een situatie waar de bedrijven geen invloed op uit kunnen oefenen, aangezien ze geen stemrecht bezitten.

Een van de redenen waarom in Californië deze methode van belastingheffing wordt toegepast, is dat men degenen die niet betrokken zijn bij deze staat, dus degenen die geen kiezers zijn in Californië, zou kunnen belasten, waardoor men de eigen kiezers zou kunnen sparen.

In Nederland is het bedrijfsleven om een zelfde reden wantrouwend ten opzichte van tariefdifferentiatie in de OZB: een bedrijf kan, zo wordt beweerd, slechts stemmen met de voeten, met andere woorden: lokale politiek zal de niet-kiezers (lees: de bedrijven) een hoger tarief doen toekomen dan de kiezers (lees: de inwoners).

- Een systeem waarbij de onderscheidingen tussen de groepen van objecten niet duidelijk zijn omschreven en/of in de praktijk niet hanteerbaar zijn, zal leiden tot een grote hoeveelheid 'grensgevellen'. Een dergelijke situatie leidt tot een OZB-systeem

²⁹⁹ Mr H.E. Koning, TK 1991-1992, nr. 21591, debat dd. 24 oktober 1991.

³⁰⁰ Zie voor een uitgebreidere behandeling:

- MBB 1984, blz. 235: mr. C. van Raad, Unitary taxation: feiten en meningen.
- International Tax Review, dec. 1991, blz. 7: E. Schmider & W. Choi, California fractures certainty on unitary tax.
- California Court of Appeals 20 aug. 1991, Colgate-Palmolive Company vs Franchise Tax Board.

dat niet uniform is en rechtsonzekerheid tot gevolg heeft. Een onduidelijke afbakening van de onderscheiden groepen van objecten ken ten aanzien van die grensgevallen leiden tot inconsequentie: indien gelijke gevallen ongelijk worden behandeld (zonder een objectieve en redelijke rechtvaardiging) en het beleid onzorgvuldig is, kan dit leiden tot strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.

Rechtsonzekerheid en/of strijdigheid met rechtsbeginselen kunnen leiden tot een substantiële vergroting van het aantal bezwaar- en beroepsprocedures, die een verhoging van de perceptiekosten en een vermindering van de OZB-opbrengst tot gevolg hebben.

Een derde gevolg van een systeem waarbij de onderscheidingen niet duidelijk of niet hanteerbaar zijn, is de kans op verlaging van de maatschappelijke acceptatie van de onroerende-zaakbelastingen. Indien belastingplichtigen geen duidelijk inzicht hebben in het belastingsysteem en de behandeling van de ontstane grensgevallen als inconsequent en/of onredelijk worden ervaren, zal de belastingweerstand toenemen, hetgeen eveneens kan leiden tot een vergroting van het aantal procedures en het aantal (dwang)invorderingszaken;

Afweging:

Uit de bovengenoemde argumenten komt duidelijk naar voren dat middels tariefdifferentiatie flexibeler ingespeeld zou kunnen worden op ontwikkelingen binnen de gemeente. Een vergroting van de beleidsvrijheid door middel van de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie versterkt de gemeentelijke autonomie en leidt tot een betere afweging van middelen en bestedingen waardoor de allocatiefunctie van de OZB wordt versterkt.

Een vorm van tariefdifferentiatie die niet is gebaseerd op objectieve kenmerken, kan leiden tot een subjectief systeem. Antwoord op de vraag of differentiatie tussen woningen en niet-woningen objectief is, zal in § 4.3.3.4 worden gegeven.

Indien het onderscheid tussen de gedifferentieerde groepen van objecten niet duidelijk wordt gemaakt, zal dit kunnen leiden tot rechtsonzekerheid en een toename van bezwaar- en beroepsprocedures, hetgeen de perceptiekosten zal verhogen. De maatschappelijke acceptatie zal diensgevolge afnemen. Definiëring van de onderscheiden groepen van objecten is derhalve van cruciaal belang.

De genoemde argumenten voor en tegen zullen in de verdere beoordeling en conclusie ten aanzien van tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen worden meegewogen.

4.3.3.3 Tariefdifferentiatie, het gelijkheidsbeginsel en het profijtbeginsel.

Iedere vorm van differentiatie in de tariefstelling die in dit hoofdstuk wordt behandeld zal worden getoetst aan het in § 4.2 uitgewerkte gelijkheidsbeginsel. Verder zal gekeken worden in hoeverre het profijtbeginsel een rol kan spelen ter onderbouwing van de invoering van tariefdifferentiatie in de onroerende-zaakbelastingen.

Toetsing aan het gelijkheidsbeginsel:

In § 4.2.1. wordt een definitie van het begrip 'gelijkheidsbeginsel', gegeven waer de differentiatie aan getoetst dient te worden: " Gelijke gevallen dienen gelijk te worden behandeld. Daarnaast kunnen gelijke gevallen ongelijk worden behandeld, indien daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging is".

Differentiëren betekent onderscheid maken. Discrimineren heeft dezelfde betekenis, al heeft deze term een negatieve klank. Het gelijkheidsbeginsel kan worden uitgelegd als een verbod tot discriminatie van gelijke gevallen. Onderscheid maken tussen ongelijke gevallen is toegestaan, meer het onderscheid mag niet onevenredig zijn, anders kan het leiden tot willekeur.

Een differentiatie van woningen en niet-woningen is een onderscheid maken tussen twee groepen van objecten. Binnen deze groepen wordt geen onderscheid gemaakt. Differentiatie woningen / niet-woningen opent de mogelijkheid om voor deze twee groepen van objecten verschillende tarieven vast te stellen.

Indien het onderscheid tussen woningen en niet-woningen duidelijk is afgebakend, met andere woorden, als het begrip 'woning' duidelijk is omschreven, dan zullen alle vergelijkbare objecten binnen één groep vallen.

Vergelijkbare objecten kunnen worden beschouwd als gelijke gevallen, onvergelijkbare objecten, in casu een woning en een niet-woning, zijn geen gelijke gevallen. Indien binnen de groep van vergelijkbare objecten één tarief wordt gehanteerd, is er geen sprake van strijd met het gelijkheidsbeginsel (zie § 4.2.1.).

De onvergelijkbare gevallen mogen niet onevenredig ongelijk behandeld worden. Tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen is derhalve niet strijdig met het gelijkheidsbeginsel, mits de differentiatie in de tariefstelling niet onevenredig is; de verhouding tussen de tarieven van de te onderscheiden groepen vindt hierin zijn beperking. Op deze verhouding wordt verder ingegaan in § 4.3.3.7.

Tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen aan het profijtbeginsel

De opbrengst van de DZB komt ten goede aan de publieke voorzieningen. Zowel woningen als niet-woningen profiteren daarvan, zij het vaak in verschillende mate. In sommige (centrum)gemeenten is duidelijk aan te tonen dat publieke voorzieningen voor een groot deel niet-woningen ten voordeel strekken. In andere gemeenten is dit beeld weer andersom.

De huidige OZB-heffing met haar grove systematiek leidt ertoe dat gemeenten niet kunnen inspelen op de werkelijke ontwikkelingen en behoeften bij de onderscheiden groepen in relatie tot de besteding van publieke middelen en het profijt bij de belastingplichtigen.

Indien in de praktijk kan worden aangetoond dat een bepaalde categorie meer profijt heeft van gepleegde algemene voorzieningen dan de andere categorie, kan middels tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen de profijtgedachte worden versterkt, hetgeen de maatschappelijke acceptatie van de OZB kan verhogen.

Het uitdrukken van de hoeveelheid genoten profijt in een differentiatie van tarieven zal in de praktijk moeilijk aantoonbaar zijn, immers hoe dient profijt te worden gemeten? Verhoging van de omzet en vergroting van de klantkring na het opleggen van algemene maatregelen als parkeergelegenheid en verbetering van de infra-structuur in het belang van de niet-woningen, zeker in een omgeving waar weinig woningbouw aanwezig is, kunnen indicaties zijn van het profijt van niet-woningen.

Daarentegen kan de omgekeerde situatie zich ook voordoen: indien blijkt dat in een gemeente in omgevingen waar weinig niet-woningen aanwezig zijn en veel woningbouw is gesitueerd, relatief veel maatregelen zijn gepleegd die uit de algemene middelen zijn gefinancierd, dan kan gesteld worden dat de categorie woningen meer profijt geniet.

De keuze van de exacte hoogte van de tarieven van de onderscheiden groepen van objecten is een politieke, doch zal, zoals eerder is vermeld, zijn beperking vinden in de evenredigheid.

4.3.3.4 Toetsing aan objectiviteit en zakelijkheid

Tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen gaat uit van een onderscheid naar object. De bij de objecten horende subjecten zijn niet het uitgangspunt, sterker nog, met de persoonlijke omstandigheden, de hoedanigheid en de gedragingen van het subject dient bij een differentiatie naar object helemaal geen rekening te worden gehouden.

Als de differentiatie woningen / niet-woningen wordt getoetst aan de in hoofdstuk III geformuleerde begrippen 'objectief' en 'zakelijk', kan het volgende worden geconcludeerd:

Teriefdifferentiatie woningen / niet-woningen voldoet een het karakter van een objectieve en zakelijke belasting en bevat geen subjectieve en persoonlijke kenmerken.

Voorwaarde voor het voorgaande is dat de grens tussen de objecten duidelijk kan worden afgebakend. De definiëring van het begrip woning is derhalve cruciaal.

4.3.3.5 Begripsomschrijving.

Indien bij een onderscheiding tussen objecten géén, vooral voor de praktijk, duidelijke en sluitende definities van de onderscheiden groepen wordt gemaakt, komt de uitwerking van een systeem met tariefdifferentiatie in grote problemen.

In het geval van een differentiatie tussen woningen en niet-woningen is het zaak de term 'woningen' duidelijk en uniform te omschrijven. Een onderscheid maken tussen beide groepen is op papier een stuk eenvoudiger dan in de praktijk. Tal van objecten zijn combinaties van beide groepen of het is helemaal niet duidelijk onder welke categorie objecten ze vallen.

Bij het onderscheid woningen / niet-woningen is een redenering à contrario de meest eenvoudige. Alle objecten die niet vallen onder de begripsomschrijving van een woning, zijn een niet-woning.

Voor aenduidigheid in wetgeving en de daarmee samenhangende rechtszekerheid is het noodzakelijk na te gaan welke omschrijvingen in andere wetgeving terzake van woningen / woonruimten wordt gehanteerd.

De volgende definities van het begrip woning zijn onder andere aanwezig:

1. Een woning is een tot bewoning bestemd gebouw dat, vanuit bouwtechnisch oogpunt gezien, blijvend is bestemd voor permanente bewoning door één particulier huishouden. Operationele criteria voor woningen zijn:
 - * Het tot bewoning bestemde gebouw dient zodanig te zijn gebouwd of verbouwd dat het voor particuliere bewoning geschikt is.
 - * Het tot bewoning bestemde gebouw dient te zijn voorzien van een eigen toegangsdeur die hetzij direct vanaf de openbare weg, hetzij via een gemeenschappelijke ruimte toegang biedt tot de woonruimte.

- * Het tot bewoning bestemde gebouw dient tenminste 14 m² aan verblijfsruimte te bevatten.
- * Het tot bewoning bestemde gebouw dient te beschikken over een toilet en een keukeninrichting die bestemd is voor bereiding van complete maaltijden.

(Bron: CBS; Handleiding voor de administratieve woningtelling, versie 2 1992, blz. 15).

2. Woongelegenheid is elk besloten lokaal, dat al of niet tezamen met andere gesloten lokalen of met een besloten woonerf bestemd is den wel feitelijk kan worden gebruikt tot bewoning.

(Bron: Woonruimtetwet, Wet van 4 augustus 1947, Stb 291).

3. Blijkens de jurisprudentie van de Hoge Raad moet onder een woonruimte in de zin van de WVO worden verstaan :
Een zelfstandige ruimte die is bedoeld om te voorzien in woongelegenheid en die els zodanig wordt gebruikt.

(Bron: Mr E.P.J. Wesch e.e., Hoofdzaken milieuheffingen, FED, 2e druk Deventer 1992, blz. 95).

4. Onder woonruimte wordt verstaan een bebouwde onroerende zaak inclusief de aanhorigheden, dat :
 - voor permanente bewoning in gebruik genomen kan worden;
 - en welke woning een eigen toegang heeft;
 - en welke de bewoner kan bewonen zonder daarbij afhankelijk te zijn van wezenlijke voorzieningen buiten die woning.

(Bron: G.G.M. ten Heve, Textetieleer onroerende zaken, 1992, blz. 30B).

5. In de modelverordening OGB (1973) van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten wordt het bagrip woning als volgt omschreven:

een gebouwd eigendom of een gedeelte daarvan als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 1, 3, 4 en 5 det hoofdzakelijk is bestemd of wordt gebruikt voor bewoning door één of meer personen. (hier wordt verwezen naar een tekst die overeenkomt met het huidige ert. 1, onderdeel c, ten 1e, 3e, 4e en 5e Besluit OZB).

Om tot een eenduidige definitie te komen zal het begrip woning hierna worden gedefinieerd als:

Een onroerende zaak die bedoeld is om te voorzien in woongelegenheid en die als zodanig kan worden gebruikt. Deze onroerende zaak dient een eigen afsluitbare toegang te hebben. Tevens dient de onroerende zaak te beschikken over zodanige essentiële voorzieningen (als sanitair en kookgelegenheid) dat de ruimte een persoon permanent tot verblijf kan dienen.

Alle objecten die niet voldoen aan de vereisten gesteld in deze definitie vallen onder de categorie niet-woningen (of niet-zelfstandige woningen in de zin van de OZB). In geval de belastingplichtige het niet eens is met de indeling van het object in een bepaalde categorie, zal hij/zij zelf moeten aantonen dat de betreffende onroerende zaak in een andere (wellicht gunstiger) categorie valt³⁰¹.

4.3.3.6 Consequenties in de praktijk

Indien op grond van de bovengenoemde argumenten tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen wordt ingevoerd en het onderscheid tussen beide categorieën duidelijk is afgebakend middels een sluitende en in de praktijk toepasbare definitie van het begrip woning, heeft dit de volgende consequenties in de praktijk.

- Tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen geeft gemeenten meer beleidsvrijheid in te spelen op veranderende situaties op sociaal-, economisch-, fiscaal- en maatschappelijk gebied, hetgeen recht doet aan de lokale autonomie en past in de trend van decentralisatie;
- Door middel van tariefdifferentiatie kan beter worden ingespeeld op conjuncturele schommelingen in de waardeontwikkelingen van woningen en niet-woningen, waardoor een ongewenste incidentele en tijdelijke verschuiving van de belastingdruk kan worden voorkomen;
- Indien deze vorm van tariefdifferentiatie gekoppeld wordt aan een maximale beleidsvrije verhouding (zie de volgende paragraaf) en deze door de politiek gekozen verhouding blijft binnen de 'natuurlijke' grenzen van de algemene rechtsbeginselen

³⁰¹ In de Australische deelstaat Queensland kent men iets vergelijkbaars. Indien een belastingplichtige in Queensland bij de "Land Tax" denkt voor een bepaalde faciliteit (aftrek of vrijstelling) in aanmerking te komen, dan dient hij/zij dit via een speciaal formulier aan te vragen. Uit dit formulier moet blijken of een object aan de vereisten voldoet.

zoals rechtsgelijkheid, den zal de rechtszekerheid van belastingplichtigen niet in gevaar komen. Dit zal leiden tot een verhoging van de maatschappelijke en politieke acceptatie;

- Indien door middel van tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen de relatie tussen de onroerende-zaakbelastingen en de profijtgedachte kan worden versterkt, geeft dit de belastingplichtige meer inzicht in de werking van de onroerende-zaakbelastingen aan de besteding ervan aan de algemene voorzieningen. Ook dit inzicht zal de acceptatie van de onroerende-zaakbelastingen verhogen en, als de relatie met het profijt met de door middel van de onroerende-zaakbelastingen te bekostigen voorzieningen beter zichtbaar wordt, een toekomstige tariefverhoging wellicht minder moeilijk verdedigbaar maken.
- Differentiatie hoeft niet te leiden tot een verhoging van de perceptiekosten, mits, zoals boven is gesteld, de groepen duidelijk zijn onderscheiden. De definiëring van de categorieën dient hanteerbaar te zijn voor de taxateur.

4.3.3.7 Beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.)

Een van de redenen voor toepassen van een relatieve limiet terzake van de 'eigenaren' en 'gebruikers' was het wantrouwen van de nationale overheid jegens de beleidsvrijheid van de gemeenten. Ondanks het feit dat gebleken is dat dit wantrouwen ongegrond is (zie rapport Commissie VEMLD) zal naar de mening van het ESBL een tariefdifferentiatie zonder een vorm van begrenzing politiek en maatschappelijk wellicht niet snel acceptabel zijn. In verband hiermee wordt hierna aandacht geschonken aan een mogelijke manier van begrenzing.

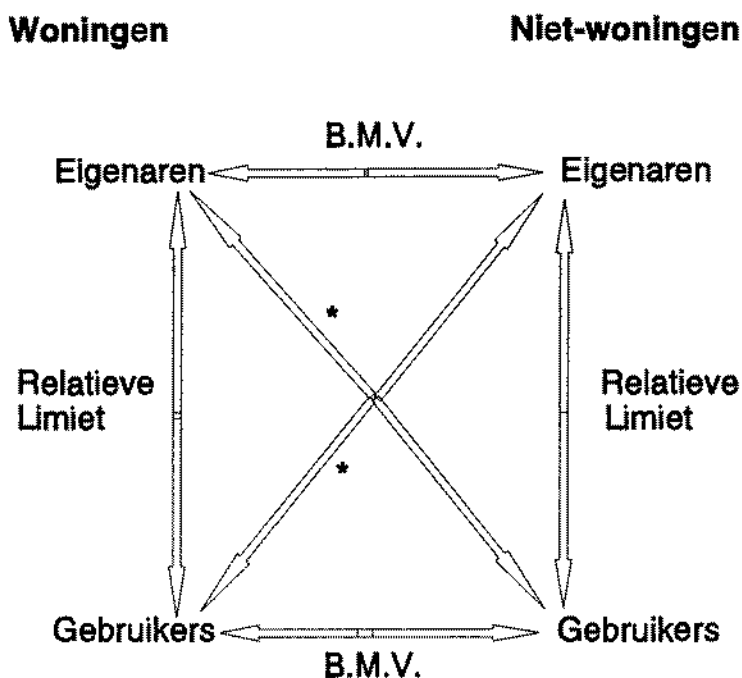
Indien tariefdifferentiatie wordt begrensd door een *beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.)* waarbinnen de tarieven van de groepen woningen en niet-woningen zich dienen te bevinden, zal de rechtzekerheid van belastingplichtigen niet in gevaar komen en zal de acceptatie van tariefdifferentiatie worden verhoogd. Het verschil in tarieven dient in verhouding te staan tot o.a. het verschil in profijt.

Daarnaast zal de politiek gekozen beleidsvrije maximale verhouding moeten vallen binnen de 'natuurlijke' grenzen gesteld door de rechtsbeginselen. Binnen beide grenzen heeft de gemeente de vrije keus (mits goed onderbouwd) haar tarieven vast te stellen.

In combinatie met de bestaande relatieve limiet tussen de tarieven van 'eigenaren' en 'gebruikers' van 5 : 4 , zal de beleidsvrije maximale verhouding ook een indirecte

begrenzing inhouden van de verhouding tussen eigenaren van niet-woningen en gebruikers van woningen enerzijds, en eigenaren van woningen en gebruikers van niet-woningen anderzijds.

Dit leidt tot het volgende schema:



(de met * aangegeven lijnen zijn de hierboven omschreven indirecte begrenzingsen)

De constructie dat binnen deze beleidsvrije maximale verhouding de tarieven zich vrij mogen bewegen, geeft gemeenten een eigen verantwoordelijkheid en beleidsvrijheid, waarmee ingespeeld kan worden op bepaalde lokale ontwikkelingen.

Gedeucht kan worden aan conjuncturele schommelingen in waarde-ontwikkelingen en economische overwegingen.

De vestiging van bedrijven kan door middel van een dergelijke vrijheid worden gestimuleerd: binnen de B.M.V. kan een gemeente besluiten de tarieven terzake van niet-woningen lager te doen zijn dan de tarieven van woningen.

Diverse malen is door het bedrijfsleven gesteld dat tariefdifferentiatie per definitie nadelig uitvalt voor bedrijven en dat dit de concurrentiepositie van het bedrijfsleven zal aantasten. Dit argument tegen tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen kan gezien het bovenstaande worden weerlegd. Een gemeente kan uit economische overwegingen (bijvoorbeeld werkgelegenheid en vestiging van bedrijven) door middel van tariefdifferentiatie de concurrentiepositie van het bedrijfsleven juist versterken.

In het rapport 'Belastingen omleeg' van de eerder genoemde Commissie VEMLO wordt eveneens gesteld dat tariefdifferentiatie een grenzen moet zijn gebonden³⁰². De commissie noemt hiervoor geen redenen. Zij stelt voor aan te sluiten bij de systematiek en de verhoudingen van de relatieve limiet. Eerder in haar rapport heeft de commissie voorgesteld deze limiet te verhogen van 125% tot 140% of 150%. Uitgaande van deze cijfers komt de commissie tot een volgende begrenzing:

Als B.M.V. ook op 140% of 150% zou worden gesteld, zou het 'eigenaren'tarief voor niet-woningen niet hoger mogen zijn dan 196% (140% x 140%) tot 225% (150% x 150%) van het 'gebruikers'tarief voor woningen.

In het rapport van de Commissie VEMLO zijn concrete cijfers ingevuld voor een mogelijke begrenzing, in deze rapportage niet: een dergelijke invulling wordt aan de politiek overgelaten. Het bespreken van een eventuele verruiming van de relatieve limiet ligt niet binnen de reikwijdte van dit rapport en is derhalve niet onderzocht.

Indien besloten wordt tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen met inbegrip van de B.M.V. in te voeren, is het op grond van uniformiteit en rechtszekerheid te overwegen de B.M.V. vast te leggen in de (nog in te voeren) Gemeentewet of een AMvB en niet slechts in gemeentelijke verordeningen.

Een nadeel van een begrenzing als de B.M.V. in de Gemeentewet is het feit dat bij een onredelijke uitwerking aanpassing van de B.M.V. lastiger is en meer tijd vergt dan een B.M.V. in een AMvB.

4.3.3.8 Voorlopige conclusies:

Tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen:

- is niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel, indien gelijke gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen in evenredigheid ongelijk worden behandeld. Bij een duidelijke en in de praktijk goed hanteerbare omschrijving van de categorie 'woningen', zullen alle vergelijkbare gevallen in dezelfde groep van objecten vallen. Indien tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen wordt ingevoerd inclusief een beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.) die binnen de 'natuurlijke' grenzen van de rechtsbeginselen vallen, wordt daarmee voldaan aan het vereiste 'in evenredigheid';
- is niet in strijd met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting, immers de differentiatie gaat uit van groepen objecten, niet van subjectieve en persoonlijke

³⁰² Belastingen omlaag, Commissie Verruiming eigen middelen lagere overheden, blz. 54-55.

kenmerken. Voorwaarde voor het voorgeande is dat de omschrijving van het begrip 'woning' sluitend en praktisch hantaerbaar is, anders ontstaat een groep gransgevalen. Bij de beoordeling van de vraag in welke categoria deze objecten dienen te worden geplaatst zou men geneigd kunnen zijn te kijken naar subjectieve kenmerken. Een dergelijke situatie dient voorkomen te worden;

- zou een goed instrument kunnen zijn om beter in te kunnen spelen op de werkelijke ontwikkelingen en behoeften bij de onderscheiden groepen in relatie tot de besteding van publieke middelen en het profijt bij de belastingplichtigen. Dit kan de profijtgedachte versterken, hetgeen de maatschappelijke acceptatie van de OZB kan verhogen;
- inclusief een maximale beleidsvrije verhouding (B.M.V.) is tariefdifferentiatie een goed instrument om in te spelen op maatschappelijke-, fiscale-, sociale- en economische ontwikkelingen. Deze voorgestelde begrensde beleidsvrijheid doet recht aan de lokale autonomie en past in de decentralisatie-trend.

4.3.4 Differentiatie naar aard object

4.3.4.1 Inleiding

De onderscheiding van de groepen woningen en niet-woningen, zoals deze in de voorgaende paragrafen is uitgewerkt, is een splitsing in het totaal van objecten waarbij één groep (de woningen) is gedefinieerd. Alle objecten die niet aan deze definitie voldoen, worden geschaard onder de categorie 'niet-woningen'.

Een dergelijke indeling is, mits de omschrijving van het begrip 'woning' sluitend is, duidelijk en praktisch te hanteren. Ven al hetgeen onder de noemer 'niet-woningen' is geplaatst, kunnen ook weer onderscheidingen worden gemaakt, waar wel of geen verschillende tarieven aan worden gekoppeld.

Daze verfijning van de differentiatie zou kunnen geschieden naar aard object. In deze paragraaf zal een dergelijke onderscheiding in hoofdlijnen worden behandeld: zoals eerder in dit rapport is vermeld, ligt het zwaartepunt van de rapportage bij het onderzoek naar differentiatie in de tariefstelling van de groepen woningen / niet-woningen.

In deze paragraaf komen de volgende zaken aan bod. Net als in § 4.3.3. zullen de argumenten voor en tegen differentiatie naar aard object worden aangastipt. Vervolgens wordt deze vorm van onderscheiding bezien in samenhang met de rechts- en belastingbaginselen en het karakter van een objectieve en zakelijke belasting. Bij de uitwerking

zal gakeken worden naar de voor- en nadelen van deze vorm van onderschaiding.

4.3.4.2 Argumenten voor en tegen

Voor de argumenten voor en tegen differentiatie naar aard object kan grotendeels worden verwezen naar da genoemde argumenten terzaka van differentiatie woningen / niat-woningen (§ 4.3.3.2.), aangezien differentiatie naar aard object gezien kan worden als een verfijning van de categorie niet-woningen. Het concluderend gedeelte van § 4.3.3.2. geldt derhalve ook voor de onderhavige onderscheiding.

Daarnaast zijn ar nog enkele specifieke argumenten voor differentiatie naar aard object te noemen:

- Tariefdifferentiatie als instrument van het vestigingsbeleid van bedrijven kan nog beter toepasbaar zijn indien bedrijven in categorieën zijn ingedaeld: indien een gemeente bijvoorbeeld industriële bedrijven wil stimuleren zich te vestigen binnen haar gemeantegranzen, kan zij voor deza categorie een lager tarief vaststellen, zonder dat de gemeente dat voor alle bedrijven hoeft te doen. Dit alles heeft een grotere beleidsvrijheid tot gevolg, weliswaar binnen de randvoorwaarden die in andere wetgeving zijn gesteld³⁰³;
- Deze grotere beleidsvrijheid leidt tot een flexibeler OZB-systeem, waardoor gemeenten beter kunnen inspringen op ontwikkelingen op bijvoorbeeld sociaal-economisch gebied;
- De profijtgedachte kan een argument voor deze vorm van differentiatie zijn. Zo zou kunnen worden gesteld dat bijvoorbeeld winkels meer profijt van in het centrum gepleegde voorzieningen (parkeerplaatsen, winkelpromenades, verfraaiingen, etc.) hebben dan een eveneens in het centrum gelegen veevoederbedrijf.
- In het verlengde van het vorige argument ligt de omgekeerde profijtgedachte, waarbij objecten kosten veroorzaken die moeten worden gefinancierd uit de algemene voorzieningen, omdat de veroorzaker niet op een andere wijze (bijvoorbeeld middels een bestemmingsheffing) betaalt. Hierbij kan gedacht worden aan de mate van diverse vormen van hinder, zoals geluidsoverlast, de grootte van een object, het aantal gehuisvesten of werknemers waardoor een aanzienlijke belasting van de infra-

³⁰³ Bijvoorbeeld de Vierde Nota over de ruimtelijke ordening Extra, Tweede Kamer, Vergaderjaar 1990-1991, nr. 21879, nr.1 e.v..

structuur ontstaat, etc..

Argumenten tegen differentiatie naar aard object zijn de volgende:

- Naarmate de verfijning van het systeem groter wordt, zal dit ten koste kunnen gaan van de eenvoud en doelmatigheid, hetgeen de parceptiekosten kan verhogen. Voor elke onderscheiden categorie objecten zal een duidelijke omschrijving dienen te gelden, anders zal het aantal 'grensgevallen' toenemen. Een dergelijk gevolg kan leiden tot een verhoging van bezwaar- en beroepsprocedures met betrekking tot het wel of niet juist in categorieën ingedeeld zijn van objecten;
- Eenvoud en eenduidigheid binnen de fiscale wetgeving komt de rechtszekerheid ten goede. Indien een belastingsysteem een grote differentiatie in objecten en tarieven kent, zal dit ten koste gaan van uniformiteit en rechtszekerheid, temeer als er geen duidelijke omschrijvingen van de diverse categorieën zijn en het aantal grensgevallen groot is.
- Bij een differentiatie naar aard object zal gekeken dienen te worden naar kenmerken die het object bezit. Deze kenmerken dienen de aard te bepalen, niet kenmerken die samenhangen met of beïnvloedbaar zijn door het subject. Anders zou kunnen worden getwijfeld aan de verenigbaarheid van een dergelijke differentiatie met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting;
- Een uniforme maximum-indeling in de wet vastgelegd is dan gewenst: als elke gemeente een eigen indeling mag maken, is van rechtszekerheid en uniformiteit geen sprake meer.
Aangesloten zou kunnen worden bij de onder andere door de Kamers van Koophandel gehanteerde Standaard Bedrijfs Indeling (SBI-code), mits deze gegevens up-to-date zijn.

4.3.4.3 Differentiatie naar aard object, het gelijkheidsbeginsel en het profijtbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel:

Ook hier geldt dat al hetgeen in § 4.3.3.3. is gesteld, tevens van toepassing is voor differentiatie naar aard object. Gelijke gevallen dienen gelijk te worden behandeld en ongelijke gevallen dienen in evenredigheid ongelijk te worden behandeld.

Als de diverse onderscheiden groepen van objecten duidelijk zijn afgebakend middels duidelijke omschrijvingen van de betreffende categorieën, dan zullen alle vergelijkbare objecten binnen eenzelfde categorie vallen. Indien binnen de groep van vergelijkbare

objecten één tarief wordt gehanteerd, is er geen sprake van strijd met het gelijkheidsbeginsel (zie § 4.2.1.).

Ongelijke gevellen mogen niet onevenredig ongelijk behandeld worden. De differentiatie in de tariefstelling van de diverse categorieën mag niet onevenredig zijn; de verhouding tussen de tarieven van de te onderscheiden groepen vindt hierin zijn beperking. Met deze verhouding wordt de beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.) van § 4.3.3.7. bedoeld: tussen de diverse tarieven dient een maximale verhouding te bestaan die door de politiek is bepaald en binnen de 'natuurlijke grenzen' van de rechtsbeginselen blijft.

Het profijtbeginsel:

De vaak betoogde zwakke relatie tussen de profijtgedachte en de onroerende-zaakbelastingen zou middels een verfijning van het systeem door differentiatie naar aard object kunnen worden versterkt. Zoals in de vorige paragraaf is gesteld kan een specificatie van categorieën objecten de aantoonbaarheid van profijt versterken.

Naarmate de specificatie naar aard object verder wordt uitgewerkt, kunnen aan de onderscheiden groepen van objecten verschillende tarieven worden gekoppeld met als onderscheidingsfactor de mate van profijt. Hetgeen in § 4.3.3.3 is opgemerkt ten aanzien van het profijtbeginsel, geldt tevens voor differentiatie naar aard object.

4.3.4.4 Toetsing aan objectiviteit en zakelijkheid

Differentiatie naar aard object zal niet in strijd zijn met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting, indien wordt uitgegaan van een onderscheid naar object en het bij het object horende subject niet het uitgangspunt is. Met de persoonlijke omstandigheden, de hoedanigheid en de gedragingen van de belastingplichtige(n) dient bij de differentiatie geen rekening te worden gehouden.

Aan de bovenstaande alinea wordt voldaan indien de kenmerken waarop de differentiatie naar aard object is gebaseerd, objectief en zakelijk zijn. Als deze kenmerken samenhangen met en in grote mate beïnvloedbaar zijn door de belastingplichtige(n), kan worden getwijfeld aan de objectiviteit en zakelijkheid van differentiatie naar aard object. De omschrijvingen van de categorieën objecten zijn derhalve cruciaal; deze bepalen de verenigbaarheid van de differentiatie met het karakter van de onroerende-zaakbelastingen.

4.3.4.5 Uitwerking

Zoals gesteld kan de categorie niet-woningen verder opgesplitst worden. De differentiatie naar aard object zou in principe kunnen plaatsvinden tot in het oneindige. Naarmate men de objecten in meer categorieën opdeelt, des te ingewikkelder wordt het systeem, hetgeen ten koste gaat van de eenvoud, de eenduidigheid en de rechtszekerheid. Dit zou tevens kunnen leiden tot een forse verhoging van de perceptiekosten en een toename van het aantal bezwaar- en beroepsprocedures.

Het omschrijven van de categorieën objecten op een wijze die grensgevallen voorkomt en praktisch uitvoerbaar is, is geen sinecure. In dit rapport zal niet worden getracht tot dergelijke omschrijvingen te komen, eengezien dit wordt overgelaten aan taxatiedeskundigen.

4.3.4.6 Voorlopige conclusies

- Bij opsplitsing van de categorie niet-woningen naar aard object dient gewaakt te worden voor een zodanige verfijning van het systeem, dat dit ten koste gaat van de eenvoud en doelmatigheid. De categorieën dienen duidelijk te zijn afgebakend teneinde het aantal grensgevallen tot een minimum te beperken;
- middels differentiatie naar aard object kan tariefdifferentiatie nog beter toepasbaar zijn als instrument van het vestigingsbeleid ten aanzien van bedrijven;
- differentiatie naar aard object kan de profijtgedachte versterken hetgeen de maatschappelijke acceptatie van de OZB kan verhogen;
- differentiatie naar aard object is niet in strijd met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting, mits de kenmerken waarop de differentiatie is gebaseerd niet samenhangen met en in grote mate beïnvloedbaar zijn door belastingplichtige(n);
- tussen de tarieven van de onderscheiden categorieën objecten, is, ook in het kader van de maatschappelijke acceptatie, een beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.) gewenst.

4.3.5 Differentiatie naar locatie

4.3.5.1 Inleiding

De derde vorm van differentiatie in de tariefstelling van de onroerende-zaakbelastingen weer in dit rapport aandacht aan zal worden basteed, is differentiatie naar locatie van objecten, ook wel geografische differentiatie genoemd. In deze paragraaf zullen de volgende aspecten kort behandeld worden: de argumenten voor en tegen deze vorm van differentiëren, de relatie van deze vorm met het gelijkheidsbeginsel en het profijitbeginsel, toetsing aan de objectiviteit en zekelijkheid en een korte uitwerking.

Zoals ook in § 4.3.4. is vermeld, de behandeling van deze vorm van differentiatie zal in hoofdlijnen gebeuren, anders dan de differentiatie woningen / niet-woningen, aangezien deze laatste vorm het zwaartepunt is van dit rapport.

4.3.5.2 Argumenten voor en tegen

Sommige van de argumenten die uitgebreid zijn behandeld in § 4.3.3.2. terzake van de differentiatie woningen / niet-woningen, kunnen ook in deze paragraaf worden genoemd. Deze argumenten zullen hier echter in kortere vorm worden uitgewerkt. Daarnaast is een aantal argumenten te noemen dat specifiek of in zeer sterke mate geldt voor de differentiatie naar locatie.

Argumenten die pleiten voor differentiatie naar locatie:

- De allocatie-functie van de OZB kan in grote mate worden versterkt door differentiatie naar locatie. Het toewijzen van een ander tarief aan objecten die binnen een bepaald gebied van de gemeente gelegen zijn, omdat terzake van dat gebied veel (of juist erg weinig) voorzieningen zijn gepleegd die zijn bekostigd uit de algemene middelen, kan een zeer goed instrument zijn om te komen tot een betere afweging van middelen en bestedingen en een betere afstemming van het voorzieningenaanbod op de lokale behoeften;
- Een versterking van de allocatie-functie op grond van het profijitbeginsel zou kunnen worden gecombineerd met een afschaffing van de baatbelasting, een belasting waaraan een groot aantal fiscaal-juridische en technische haken en ogen kleeft. Dit levert tevens een perceptiekostenbesparing op;

- Middels geografische differentiatie kan het verschil in profijt van de gereeliseerde publieke voorzieningen beter worden aangetoond. De objecten die bijvoorbeeld gelegen zijn op een industrieterrein waar veel geïnvesteerd is in infrastructuur, zullen daar veel profijt van hebben;
- Geografische differentiatie kan een doelmatig instrument zijn voor het stimuleren van een politiek gewenst vestigingsbeleid ten aanzien van bedrijven. Indien een gemeente bedrijven wil stimuleren zich te vestigen in een bepaald gebied van de gemeente (denk aan industrieterreinen, het centrum, de havens), kan zij dit trachten te realiseren door de tarieven voor die gebieden te verlagen;
- Middels differentiatie naar locatie wordt de beleidsvrijheid, waar hierboven reeds eerder over gesproken is, voor gemeenten groter, waardoor het OZB-systeem een flexibeler systeem wordt om in te kunnen springen op ontwikkelingen op sociaal-economisch gebied;
- De omgekeerde profijtgedachte, zoals verwoord in § 4.3.4.2., geldt ook voor geografische differentiatie;
- Differentiatie naar locatie kan door middel van het maken van duidelijke onderscheidingen: planologische- of wijkindelingen zijn doorgaans duidelijk afgebakend. Zoals in de paragraaf met betrekking tot de differentiatie woningen / niet-woningen is gesteld, dient de onderscheiding sluitend en praktisch hanteerbaar te zijn.

Argumenten tegen differentiatie naar locatie zijn:

- De maatschappelijke acceptatie van een dergelijke differentiatie kan tegenvallen, zeker als de onderscheiden tarieven sterk uiteenlopen. Indien twee identieke objecten geografisch dicht bij elkaar liggen, doch net in verschillende gebieden vallen waardoor de tarieven verschillen, zal de onderbouwing van een dergelijke onderscheiding zeer sterk moeten zijn om zo'n differentiatie te rechtvaardigen ten opzichte van de belastingplichtigen;
- In bovengenoemd geval kan betwijfeld worden of is voldaan aan de vereisten van het gelijkheidsbeginsel: worden vergelijkbare gevallen wel gelijk behandeld, of is er sprake van een objectieve en redelijke rechtvaardiging om deze gevallen ongelijk te behandelen?;

4.3.5.3 Differentiatie naar locatie, het gelijkheidsbeginsel en het profijtbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel:

De in § 4.2.1 gehanteerde definitie stelt dat vergelijkbare gevallen (dus objecten) gelijk dienen te worden behandeld, tenzij er spreke is ven een objectieve en redelijke rechtvaardiging. Zoels gesteld in het laetst genoemde argument kan differentiatie naar locatie in strijd komen met deze definitie als terzake van identieke objecten die in elkeers nabijheid gelegen zijn een verschillend terief wordt gehanteerd.

Differentiatie door het trekken van een willekeurige geografische grens zonder det daervoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging gegeven kan worden, voldoet niet aan de definitie van het gelijkheidsbeginsel. Het verschil in het hebben ven profijt kan een dergelijke rechtvaardiging zijn, mits goed onderbouwd.

Derhelve kan gesteld worden dat de argumentatie op grond waarven gedifferentieerd wordt, bepalend is voor het wel of niet in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel.

Het profijtbeginsel:

De mate van profijt van de gepleegde voorzieningen els onderbouwing ven de differentiatie naar locatie kan de allocatie-functie ven de OZB versterken. Voorzieningen waarven objecten die buiten het gebied liggen ook evenveel profijt hebben, kunnen de differentiatie echter frustreren.

Derhalve zal geografische differentiatie het profijtbeginsel slechts als onderbouwing kunnen hebben, indien het profijt van een voorziening in sterke mate toe te rekenen is aan het gebied terzeke weerven dat gedifferentieerde tarief geldt, en niet aan de andere gebieden.

4.3.5.4 Toetsing een objectiviteit en zakelijkheid

Differentiatie naar locatie houdt in, dat de onderscheiding wordt bepaald door de geografische ligging van een object. Deze ligging is een objectief kenmerk van het object, aangezien uitgegaan wordt van het object en niet van subjectieve kenmerken

Het objectieve en zekelijke kenmerk 'ligging' bepeelt de differentiatie en is verenigbaar met het karakter van de onroerende-zaakbelastingen.

4.3.5.5 Voorlopige conclusia

Uit de voorgaande subparagrafen kan het volgende worden geconcludeerd:

Differentiatie naar locatie is verenigbaar met het karakter van de onroerende-zeekbelastingen.

De argumentatie van de differentiatie is cruciaal voor de beoordeling of een dergelijke onderscheiding in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Indien kan worden gestaafd dat vergelijkbare gevallen gelijk worden behandeld, en/of dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor ongelijke behandeling aanwezig is, zal geografische differentiatie niet in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel.

De profijtgedachte ken een goede onderbouwing van deze vorm van differentiatie zijn, mits het profijt van voorzieningen in sterke mate toe te rekenen is aan een bepaald gebied.

Geografische differentiatie kan een goed instrument zijn in het kader van het vestigingsbeleid terzake van bedrijven.

4.4 ONDERSCHIED DOOR MIDDEL VAN EEN DIFFERENTIATIE-FACTOR.

Tariefdifferentiatie zoals in dit rapport is behandeld, heeft een dubbele betekenis: allereerst wordt een onderscheid gemaakt in groepen van objecten, waaraan vervolgens gedifferentieerde tarieven worden gekoppeld. De effecten van deze vorm van differentiatie kunnen ook op een andere manier worden bereikt.

Indien aan de onderscheiden groepen van objecten een factor wordt gekoppeld waarmee een differentiatie tussen de groepen tot stand wordt gebracht, leidt dit tot hetzelfde resultaat. Voor de onderscheiden groepen kan daardoor eenzelfde tarief worden gehanteerd.

Een dergelijke constructie is ook bij de oppervlakte-maatstaf gehanteerd: door middel van de diverse vermenigvuldigingscijfers voor aard, ligging, kwaliteit en soort gebruik wordt op benaderende wijze rekening gehouden met de verschillen in waarde in het economische verkeer. Middels deze vermenigvuldigingscijfers wordt een onderscheid (differentiatie) gemaakt tussen objecten.

Ook bij de heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer zou een dergelijke differentiatie-factor kunnen worden ingebouwd. Joseph K. Eckert, Ph.D. noemt in 'Property Appraisal and Assessment Administration' dit systeem als één van de vormen van het 'Classified property tax system'³⁰⁴.

³⁰⁴ Joseph K. Eckert, Ph.D., Property Appraisal and Assessment Administration, The International Association of Assessing Officers (IAAO), blz. 636.

De eerste vorm komt overeen met de tariefdifferentiatie zoals in dit rapport wordt behandeld:

'A system intended by law to tax various kinds of property at different effective tax rates. Thus two different kinds of property worth the same amount of money have different tax bills (...)'.

De andere vorm is een systeem met een uniform tarief, maar met differentiatie-factoren voor de verschillende groepen van objecten:

'(...) the usual approach is to apply a uniform tax rate to all properties and establish by law what the assessment ratio should be for each class of property.'

De assessment ratio is hierbij de differentiatie-factor. Deze factor hangt samen met de argumenten die een bepaalde vorm van differentiatie rechtvaardigen. Zo kan bijvoorbeeld de factor een indicatie zijn voor de mate van profijt die een bepaalde groep van objecten heeft van de voorzieningen die mede middels de onroerende-zaakbelastingen zijn bekostigd.

De beleidsvrije maximale verhouding, zoals deze een aantal keer is behandeld in paragraaf 4.3, zal in de laatstgenoemde vorm terug moeten komen in de verhouding tussen de verschillende differentiatie-factoren.

Schematisch komt het bovenstaande er als volgt uit te zien:

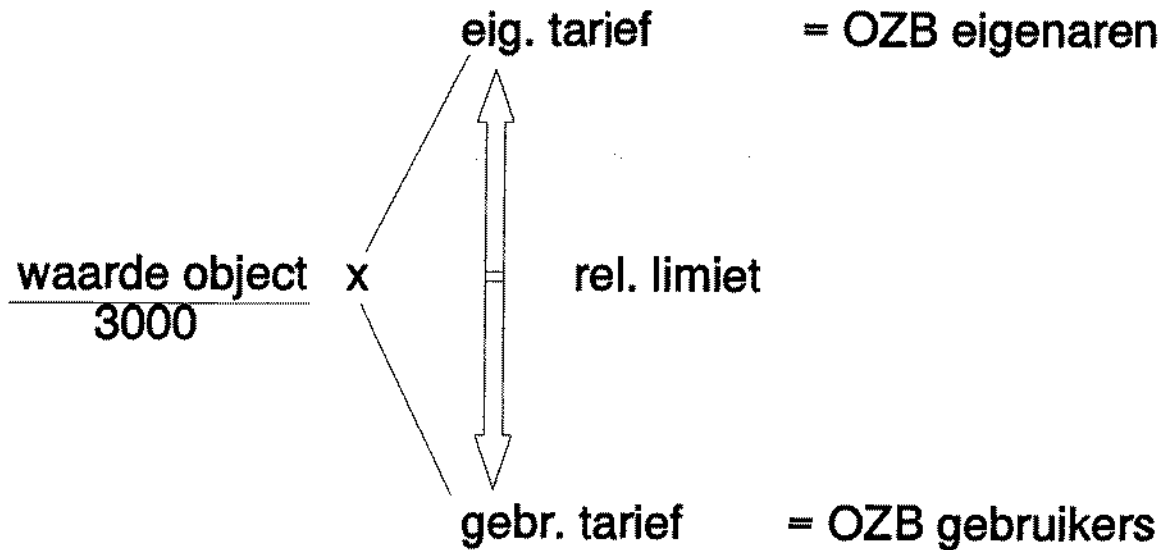
Verklaring der tekens:

obj.	:	object
eig.	:	eigenaren
gebr.	:	gebruikers
DF	:	differentiatiefactor
rel. limiet	:	relatieve limiet

De huidige situatie:

In de huidige situatie wordt de waarde in het economische verkeer van een onroerende zaak gedeeld door een tariefklasse van fl 3000,=. De uitkomst hiervan wordt vermenigvuldigd met het tarief voor de zakelijk gerechtigden (eigenaren) resp. de gebruikers, hetgeen leidt tot de onroerende-zaakbelastingen voor respectievelijk de eigenaren en de gebruikers. De verhouding tussen de tarieven voor eigenaren en gebruikers heet de

relatieve limiet.



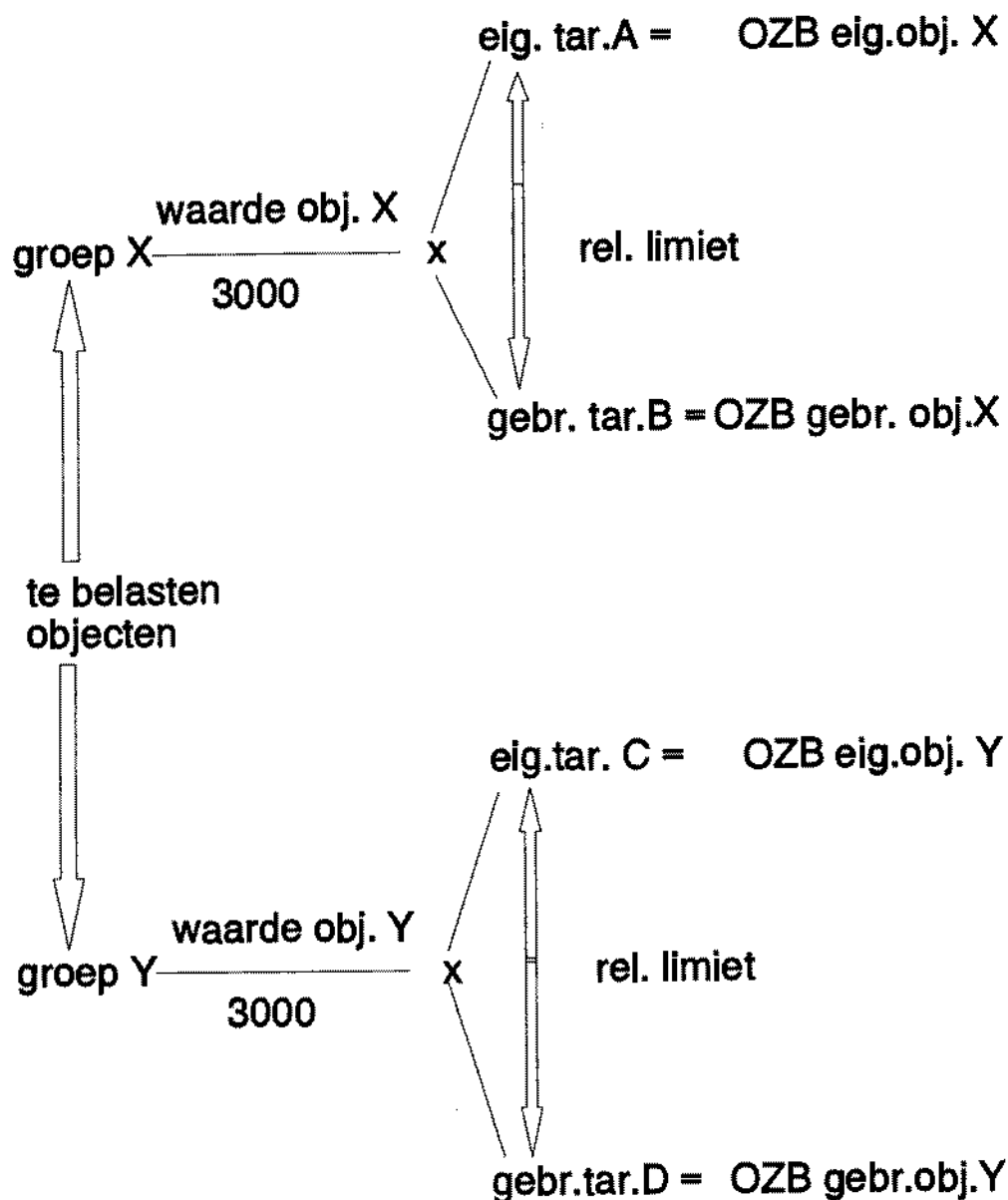
Situatie bij tariefdifferentiatie:

Bij een differentiatie van categorieën objecten (neem als voorbeeld even groep X en groep Y) wordt, net als in de huidige situatie, de waarde van een object door de tariefklasse van fl. 3000, = gedeeld.

Bij groep X wordt de uitkomst met de tarieven A resp. B vermenigvuldigd om terzake van object X de onroerende-zaakbelasting voor eigenaren respectievelijk voor gebruikers te krijgen.

Bij groep Y wordt de uitkomst met de tarieven C resp. D vermenigvuldigd om terzake van object Y de onroerende-zaakbelasting voor eigenaren respectievelijk voor gebruikers te krijgen.

De verhouding tussen A en C, evenals de verhouding tussen B en D wordt de beleidsvrije maximale verhouding genoemd. De verhouding tussen A en B, evenals C en D wordt de relatieve limiet genoemd.



Verhouding A : C en B : D = De maximale beleidsvrije verhouding

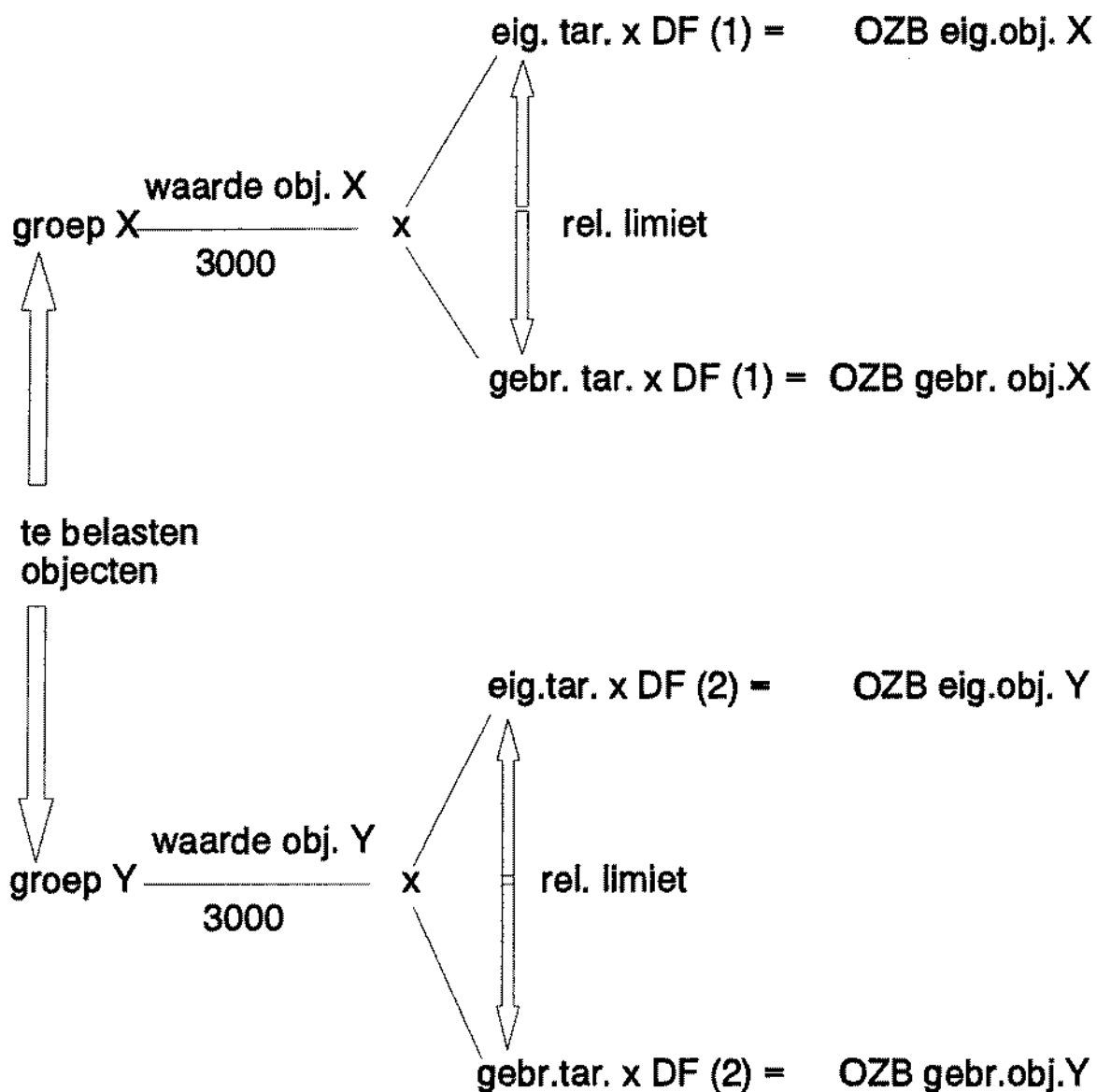
Differentiatie door middel van factoren:

De tariefdifferentiatie in het vorige voorbeeld zat in het verschil tussen de tarieven van eigenaren van de onderscheiden groepen van objecten en in het verschil tussen de tarieven van de gebruikers van de onderscheiden groepen van objecten.

Een andere manier van differentiëren is om niet te differentiëren door middel van het tarief, maar door middel van een differentiatie-factor. Voor de duidelijkheid: tussen het

eigeneren tarief van groep X en Y bestaat geen verschil, net als er geen verschil bestaat tussen het gebruikerstarief van groep X en Y.

DF(1) en DF(2) hebben de differentiatie tot gevolg. De verhouding tussen beiden wordt beleidsvrije maximale verhouding genoemd.



HOOFDSTUK V

CONCLUSIES EN AANBEVELINGEN

5.1 INLEIDING

Nadat in Hoofdstuk I een kort historisch overzicht van de onroerende-zaakbelastingen is gegeven, gevolgd door een inhoudelijke behandeling van de belangrijkste elementen van de onroerende-zaakbelastingen in Hoofdstuk II, zijn een aantal van deze elementen beoordeeld op objectiviteit en zakelijkheid in Hoofdstuk III.

In dit afsluitende hoofdstuk zal kernachtig een overzicht worden gegeven van de conclusies die zijn gegeven in de hoofdstukken III en IV.

Terzake van de onderzochte vormen van tariefdifferentiatie zal een oordeel worden gegeven of tariefdifferentiatie mogelijk, wenselijk en praktisch uitvoerbaar is, en welke vorm van differentiatie naar de mening van het ESBL het meest geschikt is.

5.2 CONCLUSIES NAAR AANLEIDING VAN HOOFDSTUK III:

In dit hoofdstuk worden een aantal elementen van de onroerende-zaakbelastingen beoordeeld op hun objectiviteit en zakelijkheid, aangezien vaak wordt gesteld dat de onroerende-zaakbelastingen een objectief en zakelijk karakter hebben.

Om dit te kunnen bepalen dient eerst vastgesteld te worden wat de termen 'objectief' en 'zakelijk' inhouden. Na een inventarisatie van hetgeen in de literatuur naar voren is gebracht, zijn de volgende omschrijvingen gehanteerd:

Een objectieve belasting (ofwel een belasting met een objectief karakter) is een belasting die primair uitgaat van het object en waarbij het subject secundair van belang is voor de heffing.

Een zakelijke belasting (ofwel een belasting met een zakelijk karakter) is een belasting waarbij primair geen rekening wordt gehouden met individuele persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtigen.

Subjectieve en persoonlijke kenmerken zijn de door het subject beïnvloedbare omstandigheden, de hoedanigheid van het subject en de gedragingen van het subject.

Een objectieve en zakelijke belasting kan subjectieve kenmerken bevatten, zonder dat het objectieve en zakelijke karakter wordt aangetast; echter de prevelerende kenmerken dienen objectief en zakelijk te zijn. Subjectieve kenmerken kunnen een rol spelen bij de heffingsgrondslag. In een belasting met een objectief en zakelijk karakter mogen subjectieve kenmerken echter geen rol spelen bij de tariefstructuur.

Met andere woorden, in een belasting met een objectief en zakelijk karakter kunnen en mogen enige subjectieve kenmerken zitten ten aanzien van de heffingsgrondslag, doch indien die (optelsom van) kenmerken de bepaling van het object en als gevolg daarvan de hoogte van het belastingbedrag in sterke mate kunnen beïnvloeden, kunnen we niet meer spreken van een belasting met een objectief en zakelijk karakter.

Vervolgens zijn een aantal elementen van de onroerende-zaakbelastingen getoetst aan deze omschrijvingen:

- Terzake van de objectafbakening kan worden gesteld dat de band object-subject niet volledig is verbroken. Bij een puur objectieve en zakelijke objectafbakening dient dit wel het geval te zijn. In art. 1, onderdeel c, Besluit OZB, waar de afbakening is verwoord, worden een aantal gevallen genoemd waerin het subject een rol speelt of zou kunnen spelen bij de objectafbakening.

Conclusie: De objectafbakening hangt in bovengenoemde gevallen samen met en is beïnvloedbaar door het subject. Van een puur objectieve objectafbakening is geen sprake, subjectieve kenmerken kunnen, ondanks een zekere objectivering, bij de objectafbakening een rol spelen.

- Terzake van de heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer kan het volgende gesteld worden:

Ten aanzien van het waardebegrip binnen de heffingsmaatstaf voor courante onroerende zaken hebben de in deze paragraaf genoemde hoofdregels zorg gedragen voor een objectivering.

Terzake van incurante objecten is sinds 1983 de gecorrigeerde vervangingswaarde van toepassing. De interpretatie die de bedrijfseconomische theorie aan dit begrip geeft, is niet geheel in overeenstemming met het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen, waar subjectieve elementen buiten beschouwing zouden moeten worden gelaten.

Door het invoeren van de gecorrigeerde vervangingswaarde heeft volgens de Hoge Raad de wetgever welbewust een subjectief element in de waardering gebracht. In het arrest-Veendam concludeerde de Hoge Raad dat de bedrijfswaarde dient te worden gehanteerd. Molmaker meent dat bij commerciële objecten inderdaad moet worden gekeken naar de winstverwachtingen, maar dit is volgens hem niet mogelijk

t.a.v. de niet-commerciële objecten.

De interpretatie die de bedrijfseconomische theorie geeft aan het begrip vervangingswaarde, en de invulling van dit begrip middels de bedrijfswaarde zoals door de Hoge Raed gedaan dienen naar het oordeel van het ESBL meer in overeenstemming te worden gebracht met het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen.

- Met betrekking tot de vrijstellingen, behandeld in § 3.3.3, kan het volgende worden opgemerkt:

Veel van de verplichte en facultatieve vrijstellingen kunnen niet als zakelijk en objectief door het leven nu bij deze vrijstellingen de hoedanigheid van het subject doorslaggevend is voor het al of niet van toepassing zijn van de betreffende vrijstelling.

- Het laatste element dat is beoordeeld, is de werktuigen'vrijstelling'.

Op zich is deze vrijstelling objectief, maar gewaakt dient te worden voor het feit dat door de rechtsonzekerheid de uitwerking van de werktuigenvrijstelling in de praktijk in strijd komt met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB en de bedoeling die de wetgever met de werktuigenvrijstelling heeft beoogd.

Tenslotte is in § 3.4 een conclusie gegeven met betrekking tot het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen:

De onroerende-zaakbelastingen zoals door de wetgever beoogd zijn belastingen met een objectief en zakelijk karakter: zij gaan uit van het object.

Echter, de stelling dat de onroerende-zaakbelastingen puur objectieve en zakelijke belastingen zijn, behoeft naar onze mening nuancering.

In dit hoofdstuk is aangetoond dat bepaalde onderdelen van de heffingsgrondslag subjectieve kenmerken bevatten. Zoals hierboven is vermeld, leidt een dergelijke constatering niet tot de conclusie dat de onroerende-zaakbelastingen derhalve niet objectief en zakelijk zouden zijn: in een objectieve en zakelijke belasting kunnen subjectieve elementen zitten.

De bewering dat iets strijdig is met het karakter van de onroerende-zaakbelastingen vanwege het puur objectieve en zakelijke karakter van deze belastingen, is een ontkenning van het feit dat de onroerende-zaakbelastingen subjectieve elementen

mogen bevatten.

Een dergelijke bewering komt niet overeen met de werkelijke inhoud van het karakter van de onroerende-zaakbelastingen.

5.3 CONCLUSIES NAAR AANLEIDING VAN HOOFDSTUK IV:

De in hoofdstuk IV behandelde vormen van tariefdifferentiatie zijn allereerst getoetst aan een aantal beginselen: het gelijkheidsbeginsel en het profijtbeginsel. Vervolgens is onderzocht hoe de vormen van tariefdifferentiatie zich verhouden met het objectieve en zakelijke karakter van de onroerende-zaakbelastingen. Na een behandeling van de argumenten voor en tegen de betreffende vorm van differentiatie en de eventuele consequenties in de praktijk zijn een aantal conclusies getrokken, waarvan hieronder een overzicht zal worden gegeven.

Terzake van de differentiatie in de tariefstelling van woningen / niet-woningen kan het volgende worden geconcludeerd:

- is niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel, indien gelijke gevallen gelijk worden behandeld. Bij een duidelijke en in de praktijk goed hanteerbare omschrijving van de categorie 'woningen', zullen alle vergelijkbare gevallen in dezelfde groep van objecten vallen.

Indien tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen wordt ingevoerd inclusief een beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.), zal de rechtszekerheid van belastingplichtigen niet in gevaar komen en zal de acceptatie van tariefdifferentiatie worden verhoogd.

Met de invoering van de B.M.V. zal tariefdifferentiatie niet in strijd komen met het evenredigheidsbeginsel: het is primair de taak van de wetgever om te bepalen in welke mate ongelijke gevallen verschillend behandeld mogen worden;

Inclusief een beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.) is tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen een goed instrument om in te spelen op maatschappelijke-, fiscale-, sociale- en economische ontwikkelingen. Deze voorgestelde begrensde beleidsvrijheid doet recht aan de lokale autonomie en past in de decentralisatie-trend;

- is niet in strijd met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting, immers de differentiatie gaat uit van groepen objecten en niet van subjectieve kenmerken. Voorwaarde voor het voorgaande is dat de omschrijving van het begrip 'woning' sluitend en praktisch hanteerbaar is, anders ontstaat een groep grensgevallen. Bij de beoordeling van de vraag in welke categorie deze objecten dienen te worden geplaatst zou men geneigd kunnen zijn te kijken naar subjectieve kenmerken. Een

dergelijke situatie dient voorkomen te worden;

- zou een goed instrument kunnen zijn om beter te kunnen inspelen op de werkelijke ontwikkelingen en behoeften bij de onderscheiden groepen in relatie tot de besteding van publieke middelen en het profijt bij de belastingplichtigen. Dit kan de profijtgedachte versterken, hetgeen de maatschappelijke acceptatie van de onroerende-zaakbelastingen kan verhogen.

Terzake van differentiatie naar aard object kan het volgende worden geconcludeerd:

- Bij opsplitsing van de categorie niet-woningen naar aard object dient gewaakt te worden voor een zodanige verfijning van het systeem, dat dit ten koste gaat van de eenvoud en doelmatigheid. Tevens dienen de categorieën duidelijk te zijn afgebakend teneinde het aantal grensgevallen tot een minimum te beperken;
- door middel van differentiatie naar aard object kan tariefdifferentiatie nog beter toepasbaar zijn als instrument van het vestigingsbeleid ten aanzien van bedrijven;
- differentiatie naar aard object kan de profijtgedachte versterken hetgeen de maatschappelijke acceptatie van de onroerende-zaakbelastingen kan verhogen;
- differentiatie naar aard object is niet in strijd met het karakter van een objectieve en zakelijke belasting, mits de kenmerken waarop de differentiatie is gebaseerd niet samenhangen met en in grote mate beïnvloedbaar zijn door belastingplichtige(n);
- tussen de tarieven van de onderscheiden categorieën objecten, is, ook in het kader van de maatschappelijke acceptatie, een beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.) gewenst.

Terzake van differentiatie naar locatie kan het volgende worden geconcludeerd:

Differentiatie naar locatie is verenigbaar met het karakter van de onroerende-zaakbelastingen.

De argumentatie van de differentiatie is cruciaal voor de beoordeling of een dergelijke onderscheiding in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Indien kan worden gestaafd dat vergelijkbare gevallen gelijk worden behandeld, en/of dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor ongelijke behandeling aanwezig is, zal geografische differentiatie niet in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel.

De profijtgedachte kan een goede onderbouwing van deze vorm van differentiatie zijn, mits het profijt van voorzieningen in sterke mate is toe te rekenen aan een bepaald gebied.

Geografische differentiatie kan een goed instrument zijn in het kader van het vestigingsbeleid terzake van bedrijven.

Differentiatie middels een differentiatie-factor:

In § 4.4 is een manier van differentiëren uitgewerkt, waarbij de tarieven voor eigenaren en gebruikers niet veranderd hoeven te worden. De differentiatie wordt bewerkstelligd middels een differentiatie-factor. Op zichzelf slechts een wijziging in de rekensom, maar het gebruik van een dergelijke factor kan als voordeel hebben dat de redenen voor differentiatie (bijvoorbeeld het verschil in profijt) beter tot uitdrukking komen dan middels het hanteren van verschillende tarieven.

5.4 AANBEVELINGEN

Onderscheid maken tussen woningen en niet-woningen is niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel mits de omschrijving van het begrip woning eenduidig en in de praktijk goed hanteerbaar is.

Aangetoond is dat een dergelijke differentiatie niet in strijd is met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB.

Aanbevolen wordt, indien overwogen wordt tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen in te voeren, een beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.) in te stellen.

Het is te overwegen de B.M.V. vast te leggen in een Algemene Maatregel van Bestuur.

Een opsplitsing van de onderscheiden groepen van objecten middels differentiatie naar aard object kan een zodanige verfijning van het systeem tot gevolg hebben, dat dit ten koste gaat van de eenvoud en doelmatigheid en rechtszekerheid. Dit kan voorkomen worden door een maximum-indeling te hanteren die voor alle gemeenten gelijk is.

Differentiatie naar locatie kan de toetsing doorstaan. Bij deze vorm van differentiëren kan het verschil in profijt een goede onderbouwing zijn, mits de locaties waarbinnen de objecten zich bevinden duidelijk afgebakend zijn en het profijt van een gepleegde maatregel in sterke mate toe te schrijven is aan die locatie.

Terzake van deze vorm van tariefdifferentiatie dient evenwel gewaakt te worden voor een zodanige verfijning van het systeem, dat dit ten koste gaat van de eenvoud, de rechtszekerheid en de doelmatigheid.

Indien gekozen wordt voor een combinatie van de bovengenoemde differentiaties, dient gelet te worden op het feit dat het systeem zeer ingewikkeld en ondoorzichtig kan worden. Verder zal de B.M.V. bij een combinatie van differentiaties extreem begrenzend

werken.

GEZIEN HET BOVENSTAANDE DOET HET ESBL DE VOLGENDE AANBEVELING:

Voorgestaan wordt een gefaseerde invoering van tariefdifferentiatie in de onroerende-zaakbelastingen. Op grond van rechtszekerheid, eenvoud en doelmatigheid is het aan te bevelen primair een tariefdifferentiatie woningen / niet-woningen in te voeren, inclusief een beleidsvrije maximale verhouding (B.M.V.).

Indien de ervaringen met een dergelijke vorm van differentietie positief zijn, zou kunnen worden gedacht, indien dit wenselijk wordt geacht, aan een verfijning van de tariefdifferentietie zoals in dit repport beschreven.



JURISPRUDENTIEREGISTER

BNB = Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak

VN = Vakstudie Nieuws

BB = Belastingblad

DATUM	BNB, VN, BB	BLZ.
1936		
Hoge Raad 26 maart	NJ 1936/757	13
1946		
Rb. Groningen 23 februari	NJ 1947/680	9
1951		
Hof Arnhem 20 februari	NJ 1951/6BB	9
1952		
Hof Arnhem 30 december	NJ 1953/291	13
1953		
Hoge Raad 11 december	NJ 1954/115	13
Hoge Raad 18 december	NJ 1954/247	12
1973		
Tariefcommissie 5 februari	BNB 1973/154	11
1977		
Hof 's-Hertogenbosch 25 februari	BNB 1978/218	24
Hof 's-Gravenhage 14 juni	BNB 1978/318	17
Hof 's-Hertogenbosch	BNB 1979/20 VN 1978/774	30
Hof Arnhem 24 oktober	BNB 1978/304	11
1978		
Hoge Raad 11 januari	BNB 1978/31	41
Hoge Raad 22 februari	BNB 1978/121 VN 1978/500	38
Hoge Raad 8 maart	BNB 1978/122	16

Hoge Reed 5 april	BNB 197B/114	55
Hof Amsterdam 3 mei	BB 1982/216	32
Hof Arnhem 23 augustus	BNB 1979/289	19
Hof 's-Hertogenbosch 29 december	BNB 19B0/35	46
1979		
Hoge Raed 17 januari	BNB 1979/60	39
Hoge Raad 7 maart	BNB 1979/125	18,19
Hoge Raad 14 maart	BNB 1979/140	97
Hoge Reed 6 juni	BNB 1979/211	97
Hoge Raed 5 september	BNB 1979/268	29,30
Hoge Raad 5 september	BNB 1979/270	30
Hoge Raad 26 september	BNB 19B0/15 VN 1979/2056	38,78,84
Hoge Raad 31 oktober	BNB 19B0/57	38,78
Hoge Raad 21 november	BNB 19B0/7	37
1980		
Hof Amsterdam 9 januari	VN 19B0/1097	40
Hoge Raad 30 januari	BNB 1980/90	12,45
Hof Amsterdam 12 februari	BNB 1981/133	17
Hoge Raad 20 februari	BNB 1980/127	3B,7B
Hoge Raed 16 april	BNB 1980/183	46
Hoge Raed 7 mei	BNB 19B0/184	17
Hoge Raad 22 juli	BNB 19B0/278 VN 1980/1872	38,84
Hof 's-Gravenhage 15 september	BNB 19B2/34 VN 1981/59	16
Hof Leeuwarden 31 oktober	VN 1981/385	30
Hoge Raad 10 december	BNB 1981/45	9,18
Hoge Raad 17 december	BNB 1981/25	21
Hoge Raad 17 december	BNB 1981/47	41
Hoge Raad 17 december	BNB 19B1/57 VN 1981/305	19
Hof 's-Gravenhege 19 december	BNB 1982/58 BB 1982/296	B4
Hof Amsterdam 23 december	BNB 1982/105	20
19B1		
Hof Arnhem 6 januari	BNB 1982/94	16
Hoge Raad 21 januari	BNB 19B1/100	17,19
Hoge Raad 11 maart	BNB 19B1/156	3B,84
Hoge Raad 29 april	BNB 19B1/162	31
Hof Arnhem 6 mei	BNB 1982/193	11
Hoge Raad 13 mei	BNB 1981/227	38,84

Hof 's-Gravenhege 2 juni	BNB 1983/81	16
Hoge Raad 8 juli	BNB 1981/248	31
Hof Arnhem 31 eugustus	BB 1982/339	11
Hoge Raad 16 september	BNB 1981/295	34
Hoge Raad 16 september	BNB 1981/297	34
Hoge Raad 28 oktober	BB 1982/26	32
Hoge Raad 18 november	BNB 1982/30	31
Hof Leeuwarden 11 december	BB 1982/242	16

19B2

Hoge Raad 3 februari	BNB 1982/100	39
Hoge Raad 10 maart	BNB 1982/115	24
Hof Leeuwerden 9 juli	BB 1983/94	20
Hoga Raad 22 september	BNB 1983/2	34
Hof Amsterdam 20 oktober	BNB 1984/308	18

19B3

Hoge Raad 19 januari	BNB 1983/132	97
Hof Amsterdam 24 januari	BB 1983/272	29
Hoge Raad 2 februari	BNB 1983/159	17,19
Hof Amsterdam 7 september	BB 1984/102	11
Hof Amsterdam 7 september	BB 1984/105	11
Hof Amsterdam 25 oktober	BB 1985/549	62
Hoge Raad 7 december	BNB 1984/19 BB 1985/274	58

19B4

Hoge Raad 18 januari	BNB 1984/78	37
Hoge Raad 8 februari	BNB 1984/141 BB 1984/194	21,35
Hof Leeuwarden 13 maart	8B 1985/624	16
Hof Amsterdam 4 juni	BB 1984/629	21,24
Hoge Raad 27 juni	BNB 1984/256 BB 1984/410	42
Hof Amsterdam 11 september	BB 1985/555	46
Hof Leeuwerden 12 oktober	BNB 1986/68 BB 1985/391	12

1985

Hof Amsterdam 4 januari	BNB 1986/328 BB 1986/772	19
Hoge Raad 15 mei	B8 1985/453	22
Hoge Raad 22 juli	8NB 1985/258	30
Hof Amstardam 20 september	BB 1987/535	22
Hoge Raad 20 novembar	BNB 1986/36 BB 1986/5	39

Hof 's-Gravenhage 26 november	BB 1986/650	12
Hof Amstardam 17 december	BB 1985/54	41
1986		
Hoge Raad 19 maart	BNB 1986/145	24
Hof Arnhem 29 mei	BB 1987/63	62
Hoge Raad 4 juni	BNB 1986/240	24
Hoge Raad 22 oktober	BNB 1987/4	37
Hoge Raad 26 november	BNB 1987/144 BB 1987/147	59
Hoge Raad 26 november	BNB 1987/46	37
1987		
Hof Arnhem 27 maart	VN 1987/2520	19
Hoge Raad 17 mei	BNB 1987/219	18
Hoge Raad 10 juni	BNB 1987/222	14, 16
Hoge Raad 15 juli	BNB 1987/275 BB 1987/537	17,58
Hof 's-Gravenhege 13 november	BB 1988/613 VN 1988/2147	9,59
Hoge Raad 16 december	BNB 1988/91	16
1988		
Hoge Raad 27 januari	BNB 1988/107 BB 1988/188	42
Hoge Raad 27 januari	BB 1989/213	22
Hoge Raad 3 februari	BNB 1988/133 BB 1988/216	35
Rb. Utrecht 22 maart	BB 1989/106	12
Hoge Raad 1 juli	BB 1989/276	44,45
Hoge Raad 8 juli	BNB 1988/302	96
Hoge Raad 22 juli	BNB 1988/282	10
Hof Arnhem 4 november	BB 1989/442	23
Hof Arnhem 30 november	BB 1989/532	22
1989		
Hoge Raad 25 januari	BNB 1989/106 BB 1989/173	60
Hof 's-Gravenhage 15 maart	BB 1989/573	58
Hof Arnhem 4 april	BB 1990/42	33
Hoge Raad 5 april	BNB 1989/150	87
Hof Arnhem 1 augustus	BB 1992/110	41
Hoge Raad 27 september	BNB 1990/61	96
Hof 's-Hertogenbosch 29 november	BNB 1992/73 BB 1990/304	35

1990

Hoga Raad 18 april	BNB 1990/197 BB 1990/419	23,25
Hoga Raad 6 juli	BNB 1990/212	96
Hof 's-Gravenhage 29 augustus	BNB 1992/47 BB 1992/73	56
Hof 's-Gravenhage 28 septamber	BB 1991/B15	17
Hoge Raad 26 oktober	NJ 1991/218	96
Hof 's-Gravenhage 29 oktober	BB 1991/312	41
Hoge Raad 21 novembar	BNB 1991/19	18
Hoga Raad 21 november	BNB 1991/37 BB 1991/463	43

1991

Hof 's-Gravenhage 1 maart	BB 1991/609	33
Hof 's-Gravenhage 8 maart	BB 1991/465	9
Hoge Raad 22 maart	AB 1991/446	95
Hof 's-Gravenhage 27 maart	BB 1991/B19	39
Hoge Raad 3 april	BNB 1991/34B BB 1991/840	41
Hof Amsterdam 19 april	BNB 1992/311 BB 1992/107	14
Hof Amsterdam 7 november	BB 1992/607	39
Hoge Raad 4 dacembar	BNB 1992/47	56
Hoge Raad 4 dacamber	BNB 1992/164 BB 1992/345	14

1992

Hof 's-Gravenhage 24 februari	BB 1992/544	41
Hof Amsterdam 5 maart	BB 1992/461	30
Hoga Raad 17 juni	BNB 1992/294	98
Hoga Raad 17 juni	BNB 1992/295	98
Hoge Raad 17 juni	BNB 1992/296	48
Hoga Raad 8 juli	BNB 1992/297	85
Hoge Raad 8 jul	BNB 1992/298	85
Hoga Raad 8 juli	BNB 1992/311 BB 1992/490	14,83
Hoga Raad 9 september	BNB 1992/341 BB 1992/649	16
Hoge Raad 16 september	BNB 1993/20	96,99
Hoge Raad 16 septamber	BNB 1993/21	96,99
Hoge Raad 23 september	BNB 1992/359 BB 1992/724	17
Hof 's-Hartogenbosch 5 november	B8 1993/215	95
Hoge Raad 18 novembar	BN8 1993/49	10
Hoga Raad 21 oktober	BN8 1993/29	94

1993

Hoga Raad 19 mai	1993 nr. 28273	94
------------------	----------------	----

BIJLAGE

SAMENSTELLING LEDEN KLANKBORDGROEP:

- Drs G.J. Te Wechel (voorzitter) Vereniging van Nederlandse Gemeenten
- Mr P. van den Berg Vereniging van Nederlandse Gemeenten
- Mr W.G. van Doesburg Gemeente Amsterdam
- Dhr A.J. Hageman Gemeente Groningen
- Mr P.A.J. Koemans Gemeente Rotterdam
- Dhr A.H. Mulder Gemeente Arnhem
- Dhr W.C. Paans Gemeente Den Haag
- Mr R.T.N. Smeets Gemeente Tilburg
- Dhr H.H. Westdorp Gemeente Eindhoven
- Drs R. Verkuijden Vereniging van Nederlandse Gemeenten

