

UITLEG ARTIKEL 220E GEMEENTEWET

1. Uitleg knelpunten bij toepassing artikel 220e Gemeentewet

Sinds 1 januari 2007 voorziet artikel 220e Gemeentewet in een regeling voor de OZB-gebruikersbelasting niet-woningen waardoor de woonelementen buiten de aanslagregeling blijven.¹ De tekst van artikel 220e Gemeentewet luidt:

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

In de praktijk blijkt dat de toepassing van deze vrijstelling regelmatig interpretatieverschillen oproept. Deze interpretatieverschillen zijn te herleiden tot de volgende vragen:

- Moet het woord 'gedeelte' in de wettekst worden opgevat als zelfstandig gedeelte in de zin van de Wet WOZ?
- Hoe moet bij de waardesplitsing worden omgegaan met de waarde van de grond?
- Wanneer dienen gedeelten van zorginstellingen (verzorgings- en verpleeghuizen) tot woning²?

Hierna volgen de antwoorden op de drie vragen. De daarop volgende paragrafen bevatten nadere analyses en uitgebreidere toelichtingen op de antwoorden. De notitie wordt afgesloten met drie voorbeelden en de daaruit te trekken conclusies over de toepassing van artikel 220e Gemeentewet.

1.1 Gedeelte

Mede door het gebruik van het woord deel in de overgangsbepaling voor 2006, dringt zich een vergelijking op met de betekenis van 'zelfstandige gedeelten' en 'onzelfstandige delen' zoals die in de Wet WOZ worden toegepast. Vanuit een oogpunt van consequente wetgeving en de nauwe verwevenheid van de Wet WOZ en de OZB geeft de VNG de voorkeur voor de uitleg in de zin van 'zelfstandig gedeelte'. Deze uitleg biedt voor de waarde-uitsplitsing de mogelijkheid om aan te kunnen sluiten bij de objectafbakening en waarde-opbouw die bij de waardepeiling voor de Wet WOZ zijn gemaakt. Aansluiting bij onzelfstandige delen zoals dat in de rechtspraak over de overgangsbepaling voor 2006 gebeurt, zou leiden tot een nog niet nader uitgekristalliseerde uitsplitsing van ruimten binnen de onroerende zaak.

1.2 Grond

De vraag hoe bij de waardesplitsing moet worden omgegaan met de waarde van de grond, is mede afhankelijk van de uitleg van het begrip gedeelte. Wordt gedeelte opgevat in de zin van zelfstandig gedeelte, dan is de vraag alleen van belang als de grond is aan te merken als een zelfstandig gedeelte. Meer concreet is dan de vraag of de grond als zelfstandig gedeelte dient tot

¹ Voor het jaar 2006 gold een vergelijkbare regeling die was opgenomen in artikel 220f Gemeentewet. Volgens deze bepaling kon de aanslag OZB-gebruikersbelasting niet-woningen op verzoek "worden verminderd met het percentage van de waarde van de onroerende zaak dat kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die in hoofdzaak dienen tot woning dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden".

² Voor de leesbaarheid omvat hierna het begrip 'in hoofdzaak tot woning dienen' ook 'dienstbaar zijn aan woondoeleinden'.

woning. Grond dat niet als een zelfstandig gedeelte is aan te merken, wordt niet afzonderlijk getoetst en volgt het geheel waar het onderdeel van uitmaakt.

In enkele procedures over artikel 220f Gemeentewet (tekst 2006) blijkt bij de uitleg van 'deel' dat de grond impliciet als aanhorigheid wordt aangemerkt waarna (de waarde van) de grond pro rata wordt toegerekend aan de waarde van de ruimten in de aanwezige gebouwen. De VNG vindt dat men bij deze benadering voorbij gaat aan het BW waar de grond de basis is van de onroerende zaak.³ Ook gaat men eraan voorbij dat artikel 220e Gemeentewet spreekt over onroerende zaak en niet over gebouwde eigendommen of iets dergelijks. Een consequente toepassing van een uitsplitsing in delen maakt dat de pro rata toerekening niet juist is, maar dat ook de grond als afzonderlijk onderdeel op zijn merites moet worden beoordeeld. Meer concreet is dan de vraag of de grond moet worden aangemerkt als een deel dat dient in hoofdzaak tot woning.

1.3 Zorginstellingen

Veel beroepsprocedures gaan over de vraag of en hoe artikel 220e Gemeentewet (of voor 2006: artikel 220f Gemeentewet) moet worden toegepast bij zorginstellingen (verzorgings- en verpleeghuizen). Bij de behandeling van de genoemde artikelen zijn deze zorginstellingen nooit genoemd. Wel sprak de Kamer over de beoogde gevolgen van het artikel voor bedrijfspanden waarin ook wordt gewoond.

In afwijking van bijvoorbeeld een woon-winkelpand of een boerderij waarbij naast wonen ook een bedrijf wordt gevoerd, kenmerkt een zorginstelling zich als een object waarbij de zorgverlenende bedrijfsvoering van essentieel belang is voor het langdurige verblijf van mensen die in het dagelijkse leven in meer of mindere mate afhankelijk zijn van die zorg. Hoewel het langdurige verblijf meestal als wonen⁴ wordt bestempeld, brengen persoonlijke belemmeringen met zich dat zonder de zorgverlening vrijelijk wonen in gezinsverband voor de betrokken persoon niet mogelijk is.

Het voorgaande maakt volgens de VNG dat voor de onroerende zaak als geheel naast een woonfunctie ook de zorgverleningsfunctie een wezenlijke functie vervult die in wezen de hoofdfunctie is.⁵ Het is deze hoofdfunctie die de inrichting en feitelijke aanwending van de onroerende zaak bepaalt. Weliswaar betekent dit niet dat een te onderscheiden deel nooit in hoofdzaak een woonfunctie kan hebben, maar die woonfunctie is als een bijzonderheid te zien die specifiek uit de omstandigheden zal moeten blijken.

³ Zie bijvoorbeeld artikel 3:3 BW en 5:20 BW. Ook de kadastrale registratie van onroerende zaken en daaraan gekoppelde zakelijke rechten neemt een stuk grond als uitgangspunt.

⁴ Naar het spraakgebruik laat wonen zich omschrijven als het als mens langdurig verblijven in een bouwwerk of bouwsel dat beschutting biedt tegen klimaats- en weersinvloeden, waar de mens naar de huidige algemene opinie kan beschikken over noodzakelijk geachte basisvoorzieningen en waar de mens zodoende als individu (of in eigen gezinsverband) vrijelijk kan leven.

⁵ Ontleent aan Hof Leeuwarden. Het arrest HR 26 november 2007, nr. 40606, LJN: AZ8976, vng-2469 (Leeuwarden) doet hieraan op zich niet af.

2. Nadere analyse artikel 220e Gemeentewet

2.1 Wetsgeschiedenis artikel 220e Gemeentewet

Sinds 1 januari 2007 voorziet artikel 220e Gemeentewet in een regeling voor de OZB-gebruikersbelasting niet-woningen waardoor de woonelementen buiten de aanslagregeling blijven.⁶ De tekst van artikel 220e Gemeentewet luidt:

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

Het artikel is in de wet opgenomen bij amendement van het Kamerlid De Pater-van der Meer.⁷ Het amendement is als volgt gemotiveerd:

Dit amendement beoogt ook huishoudens die een in hoofdzaak niet-woning bewonen, zoals woningen die behoren bij bedrijfspanden, te laten profiteren van de afschaffing van het gebruikersdeel OZB op woningen. Hiervoor is een structurele wijziging van de heffingsgrondslag nodig. Gezien het feit dat dit niet uitvoerbaar is voor 1 januari 2007 maakt het amendement het mogelijk voor genoemde huishoudens om op verzoek vermindering van het gebruikersdeel OZB te vragen. Voor zover dit amendement een wijziging van de WOZ noodzakelijk maakt, dient die te worden meegenomen met het Belastingplan.

Bij de Kamerbehandeling is meermalen aangegeven dat het amendement ziet op de huishoudens die in hun bedrijfspand wonen. De indiener wenste daarmee te bereiken dat ook de gebruikers van niet-woningen de lastenverlichting zouden ontvangen die voor huishoudens voortvloeiden uit de afschaffing van de OZB-gebruikersbelasting op woningen.⁸

Een nadere toelichting op de gebruikte terminologie in het wetsartikel is niet gegeven.

2.2 Uitleg 'gedeelte'

Waar artikel 220f, achtste lid, Gemeentewet voor 2006 sprak over 'delen', spreekt de huidige wettekst in artikel 220e Gemeentewet over 'gedeelten'. Beide begrippen hebben voor de Wet WOZ een eigen betekenis. Volgens de wetsgeschiedenis is de term 'gedeelte' zoals deze wordt gebruikt in artikel 16 Wet WOZ gereserveerd voor zelfstandig te gebruiken gedeelten, die voor de waardering zelf als een onroerende zaak moeten worden aangemerkt. De term 'deel' wordt in de wettekst alleen gehanteerd, waar het gaat om onzelfstandige delen van objecten die niet zelf als een onroerende zaak moeten worden aangemerkt.⁹ Het is de vraag of deze uitleg van beide termen ook van belang is voor de OZB in het algemeen en artikel 220e Gemeentewet in het bijzonder.

⁶ Voor het jaar 2006 gold een vergelijkbare regeling die was opgenomen in artikel 220f Gemeentewet. Volgens deze bepaling kon de aanslag OZB-gebruikersbelasting niet-woningen op verzoek "worden verminderd met het percentage van de waarde van de onroerende zaak dat kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die in hoofdzaak dienen tot woning dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden".

⁷ Kamerstukken II 2005/06, 30 096, nr. 13 en nr. 19.

⁸ Zie de in bijlage 1 opgenomen passages uit de wetsgeschiedenis van het amendement.

⁹ MvT, Kamerstukken II 1992/93, nr. 22 885, nr. 3, blz. 42-43.

Voordat wij op de uitleg ingaan, staan wij eerst kort stil bij de vraag of de wetgever een wezenlijk verschillende aanpak voor ogen stond in de jaren 2006 en 2007. Anders gezegd: is het onderscheid tussen deel en gedeelte bewust gemaakt. Duidelijke aanwijzingen zijn hiervoor niet in de wetsgeschiedenis te vinden. Met beide wetteksten beoogde de indiener van het amendement te bewerkstelligen dat huishoudens die in een bedrijfspand wonen ook profiteren van de lastenverlichting die met de afschaffing van de OZB-gebruikersbelasting op woningen werd beoogd. De andere aanpak voor 2006 vloeide voornamelijk voort uit het besef dat de late doorvoering van het amendement gemeenten voor het blok kon stellen bij een juiste uitsplitsing van de waarde naar een deel voor de woning en een deel voor de niet-woning. De tekst voor 2007 is ons inziens de hoofdregel; de regeling 2006 is de overgangsbepaling om zo snel mogelijk de lastenverlichting te realiseren voor de beoogde groep huishoudens in bedrijfspanden.

Voor het begrip 'gedeelte' in het huidige artikel 220e Gemeentewet zijn wij van mening dat de uitleg overeenkomstig de Wet WOZ geldt. In de eerste plaats vloeit dat voort uit artikel 220a, eerste lid, Gemeentewet. Op grond van dit artikel wordt voor de OZB als 'onroerende zaak' aangemerkt de onroerende zaak bedoeld in hoofdstuk III Wet WOZ. Meer precies gaat het hier om de onroerende zaak als bedoeld in artikel 16 Wet WOZ. Op grond van artikel 16 Wet WOZ worden als één onroerende zaak aangemerkt:

- a. een gebouwd eigendom;
- b. een ongebouwd eigendom;
- c. een zelfstandig gedeelte van een gebouwd of ongebouwd eigendom;
- d. een samenstel van twee of meer gebouwde eigendommen, ongebouwde eigendommen of zelfstandige gedeelten die bij dezelfde gebruiker in gebruik zijn en die naar de omstandigheden bij elkaar behoren;
- e. een samenstel van twee of meer gebouwde eigendommen, ongebouwde eigendommen of zelfstandige gedeelten 'die gezamenlijk één terrein voor verblijfsrecreatie vormen;
- f. het binnen de gemeente gelegen deel van een onroerende zaak als bedoeld in a t/m e.

Gelet op het voorgaande zou het begrip 'gedeelte' in artikel 220e Gemeentewet moeten worden opgevat als een zelfstandig gedeelte van de onroerende zaak als bedoeld in artikel 16, onderdeel c, Wet WOZ.

Naast de wetssystematiek pleiten ook de schaarse opmerkingen in de wetsgeschiedenis voor de uitleg overeenkomstig de Wet WOZ. Zo werd in de toelichting op het amendement en tijdens de parlementaire behandeling vaak gesproken over de woning bij het bedrijfspand of de woning die deel uitmaakt van een boerderij. Daarnaast blijkt uit de toelichting op het gewijzigde amendement dat de Wet WOZ bij het Belastingplan zou moeten worden gewijzigd als zou blijken dat het amendement die wijziging van de Wet WOZ noodzakelijk maakt. Nu wijzigingsvoorstellen achterwege zijn gebleven, is aan te nemen dat de huidige tekst van artikel 220e Gemeentewet aansluit bij de Wet WOZ en de daar uitgewerkte gedeelten van onroerende zaken.

3 Uitwerking vrijstelling met 'zelfstandig gedeelte' en 'onzelfstandig deel'

In deze paragraaf komt de vraag aan de orde hoe de vrijstelling zal uitwerken. Hoewel in het voorgaande de voorkeur is uitgesproken voor een uitleg overeenkomstig de begripstoepassing in de Wet WOZ, zullen in paragraaf 4 met drie voorbeelden de gevolgen worden uitgewerkt van de vrijstelling. Dit zal zowel gebeuren voor een interpretatie in het licht van 'zelfstandige gedeelten' als

van 'onzelfstandige delen'. Daaraan voorafgaand wordt in deze paragraaf uitvoeriger stilgestaan bij zelfstandig gedeelte, onzelfstandig deel en het begrip wonen bij samenloop met zorgfuncties.

3.1 Zelfstandig gedeelte

Uitgaande van de gedachte van zelfstandige gedeelten, is voor de toetsing de objectafbakening van artikel 16 Wet WOZ van belang. Langs de lijnen van artikel 16 Wet WOZ zal daarbij eerst moeten worden bepaald wat gebouwde en ongebouwde eigendommen binnen de onroerende zaak zijn en vervolgens volgt de toets of er zelfstandige gedeelten binnen het WOZ-object zijn aan te wijzen. De overige stappen uit artikel 16 Wet WOZ waarbij de kleinst mogelijke delen onder voorwaarden weer worden samengevoegd tot een groter geheel (samenstel), blijven hier achterwege. Nadat de ongebouwde eigendommen, gebouwde eigendommen en zelfstandige gedeelten zijn aangeduid, zal vervolgens moeten worden bekeken of het onderscheiden deelobject in hoofdzaak dient tot woning of bestemd is voor woondoeleinden.

Gelet op voorgaande toetsing is het van belang kort stil te staan bij de begrippen gebouwde en ongebouwde eigendommen. Deze eigendommen vormen immers het vertrekpunt voor de verdere uitwerking. Bij gebouwde eigendommen gaat het om installaties en gebouwen die beschutten tegen atmosferische invloeden. In zijn conclusie bij HR 10 december 1980, nr. 19689, BNB 1981/45 (Denekamp) formuleerde A-G Mok de volgende (cumulatieve) criteria voor een gebouwde eigendom:

- er is sprake van een bouwsel dat naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam (lees: tenminste enkele jaren) ter plaatse te blijven;
- dit bouwsel heeft een zelfstandige gebruikswaarde; en
- dit bouwsel is in het geheel van de onroerende zaak van meer dan ondergeschikt betekenis.

Van een ongebouwd eigendom is sprake bij een eigendom dat niet als een gebouwde eigendom is aan te merken. Naast onontgonnen en onbebouwde grond gaat het daarbij om licht bewerkte grond. Grond die fungeert als ondergrond van een gebouw of werk, is geen ongebouwd eigendom.¹⁰

Nadat de eigendommen zijn onderscheiden, vindt een verdere verkleining van het object plaats door te kijken of er zelfstandige gedeelten zijn te onderscheiden. Bij zelfstandige gedeelten gaat het om onderdelen van gebouwde of ongebouwde eigendommen die op zich nog kunnen worden gebruikt als zelfstandige en onafhankelijke eenheid. Gemeenschappelijke ruimten in een gebouw worden niet aangemerkt als een zelfstandig gedeelte omdat zij alleen nut en bestaansreden hebben door hun betekenis en bruikbaarheid voor andere gedeelten van de onroerende zaak. De waarden van gemeenschappelijke ruimten moeten daarom evenredig aan de overige zelfstandige gedeelten worden toegerekend.¹¹

Bij woningen is sprake van een zelfstandig gedeelte als het gedeelte afsluitbaar is en beschikt over een eigen keuken of kookgelegenheid, sanitair en toiletruimte. Eventueel kunnen ook (eigen) aansluitingen op relevante nutsvoorzieningen een aanwijzing zijn.

¹⁰ Hierop geldt een uitzondering bij een huurafhankelijk recht van opstal waar twee onroerende zaken zijn te onderscheiden: grond (ongebouwd eigendom) en een opstal (gebouwd eigendom).

¹¹ HR 8 juni 1994, nr. 29859, Belastingblad 1994, blz. 659 (Haren). In deze zaak over een complex ouderenwoningen vormde de gemeenschappelijke ruimte als het ware een aanhorigheid bij de woningen.

3.2 Onzelfstandig deel

In tegenstelling tot 'zelfstandige gedeelte' vindt het begrip 'onzelfstandig deel' geen uitwerking in enig wetsartikel. De uitleg van het begrip zal in de jurisprudentie nog zijn beslag moeten krijgen. Zo bestaat er nog geen duidelijkheid over de vraag in hoeverre wettelijke bepalingen bij de uitleg aanknopingspunten bieden. Ook naar het spraakgebruik lijkt het begrip onzelfstandig deel nog niet eenduidig te worden uitgelegd.

Wat betreft wettelijke aanknopingspunten, kan het BW een eerste aanzet geven. Zo bepaalt artikel 3:3, eerste lid, BW dat naast de grond onder andere ook de direct of indirect met de grond verenigde gebouwen en werken tot de onroerende zaak behoren. Ook artikel 5:20 BW geeft vanuit civiel-juridisch perspectief een nadere invulling aan de onderdelen die bij een onroerende zaak zijn te onderscheiden. Op grond van deze bepalingen kunnen zowel de grond als de afzonderlijke gebouwen en werken als onderdeel van de onroerende zaak worden aangewezen.

Uit de beschikbare rechtspraak over artikel 220f Gemeentewet (tekst 2006) blijkt dat partijen in procedures de toetsing veelal van ruimte tot ruimte bekijken. Een ruimte is in dat verband op te vatten als een door aard, inrichting en afscheiding als eenheid in te kaderen onderdeel van een onroerende zaak.

Bij gebouwen onderscheidt men daarbij vaak de ruimte tussen vier muren met een zekere bestemming. Meer concreet gaat het dan om de kamer, de keuken, de gang, de bezemkast, de installatieruimte, de kleedkamers etc. Wat de grond betreft zal de afscheiding niet altijd aanwezig zijn, en zal de inkadering meer moeten worden gezocht in de aard en inrichting en een zekere bestemming. Bij grond komt men in de uitsplitsingen aanduidingen tegen als ondergrond, projectiegrond, verhard terrein, parkeerplaats en tuin.

Samenvattend geeft het voorgaande bij de uitleg van het begrip 'deel' blijk van een sterk feitelijke en door plaatselijke omstandigheden ingevulde uitwerking uitgaande van een meer fysiek waarneembare uitsplitsing. De samenhang tussen ruimten binnen het geheel van de onroerende zaak neemt een minder prominente plaats in.

Grond en onzelfstandig deel

Overigens blijkt uit de beschikbare rechtspraak over artikel 220f Gemeentewet (tekst 2006) dat de grond impliciet als aanhorigheid wordt aangemerkt waarna (de waarde van) de grond pro rata wordt toegerekend aan de waarde van de ruimten in de aanwezige gebouwen. Bij deze benaderingswijze wordt de grond niet als een deel van de onroerende zaak gezien en beperkt men het begrip onzelfstandige deel op als onderdeel van een gebouw. Bij deze benadering gaat men voorbij aan het BW waar de grond de basis is van de onroerende zaak.¹² Ook gaat men eraan voorbij dat artikel 220e Gemeentewet spreekt over onroerende zaak en niet over gebouwde eigendommen of iets dergelijks. Een consequente toepassing van een uitsplitsing in delen maakt dat de pro rata toerekening niet juist is maar dat ook de grond als afzonderlijk onderdeel op zijn merites moet worden beoordeeld. Meer concreet is dan de vraag of de grond moet worden aangemerkt als een deel dat dienst tot woning of in hoofdzaak dienstbaar is aan woondoeleinden.

¹² Zie bijvoorbeeld artikel 3:3 BW en 5:20 BW. Ook de kadastrale registratie van onroerende zaken en daaraan gekoppelde zakelijke rechten neemt een stuk grond als uitgangspunt.

3.3 Samenloop wonen en zorg bij zorginstellingen

De vraag wat onder woning of wonen moet worden verstaan, speelt al langer een rol bij de aanslagregeling voor de OZB. In eerdere publicaties is aangegeven dat 'wonen' zich naar het spraakgebruik laat omschrijven als het als mens langdurig verblijven in een bouwwerk of bouwsel dat beschutting biedt tegen klimaats- en weersinvloeden, waar de mens naar de huidige algemene opinie kan beschikken over noodzakelijk geachte basisvoorzieningen en waar de mens zodoende als individu (of in eigen gezinsverband) vrijelijk kan leven.¹³

In afwijking van bijvoorbeeld een woon-winkelpand of een boerderij waarbij naast wonen ook een bedrijf wordt gevoerd, kenmerkt een zorginstelling zich als een object waarbij de zorgverlenende bedrijfsvoering van essentieel belang voor het langdurige verblijf van mensen die in het dagelijkse leven in meer of mindere mate afhankelijk zijn van die zorg. Hoewel het langdurige verblijf meestal als wonen wordt bestempeld, brengen persoonlijke belemmeringen met zich dat zonder de zorgverlening vrijelijk wonen in gezinsverband voor de betrokken persoon niet mogelijk is.

In Nederlandse gezondheidszorg heeft men niet zomaar toegang tot het gebruik van de voorzieningen die zorginstellingen bieden. Mede daardoor heeft de zorgverleningsfunctie een wezenlijke invloed op het karakter van de onroerende zaak als geheel. Het voorgaande maakt dat voor de onroerende zaak als geheel naast een woonfunctie ook de zorgverleningsfunctie een wezenlijke functie vervult die in wezen de hoofdfunctie is.¹⁴ Het is deze hoofdfunctie die de inrichting en feitelijke aanwending van de onroerende zaak bepaalt. Weliswaar betekent dit niet dat een te onderscheiden deel nooit in hoofdzaak een woonfunctie kan hebben, maar die woonfunctie is als een bijzonderheid te zien die specifiek uit de omstandigheden zal moeten blijken.

De specifieke woonfunctie zal zich alleen voordoen bij de vertrekken waar een individuele bewoner (in gezinsverband) kan verblijven zonder in zijn dagelijkse leven te worden geconfronteerd met ongecontroleerde inmenging vanuit de dienstverlenende zorginstelling of door medebewoners die niet tot het eigen gezin behoren. Bij ongecontroleerde inmenging kan worden gedacht aan het onaangekondigd binnenlopen van personeel, een opgelegd dag- en nachtritme voortvloeiend uit de bedrijfsvoering (te denken valt aan het verpleegritme in een ziekenhuis) of een strikte inmenging door derden in de ontvangst van derden (te denken valt aan bezoeken). Ook het moeten delen van verblijfsruimten met medebewoners, geen gezinsleden, is als ongecontroleerde inmenging te beschouwen.

4 Drie voorbeelden

De verschillende benaderingen kunnen hun invloed hebben op de uiteindelijke belastingschuld voor de OZB-gebruikersbelasting. Of en in hoeverre beide benaderingen tot verschillende uitkomsten bij de aanslagregeling leiden, wordt hier met drie voorbeelden getoetst.

¹³ Zie bijvoorbeeld Van den Ban, *Belastingblad* 2006, blz. 463, en A-G Niessen, bijlage conclusie § 5.8 bij HR 16 november 2007, nr. 40606 (LJN: AZ8976) en 40847 (LJN: AZ9075).

¹⁴ Ontleent aan Hof Leeuwarden. Het arrest HR 26 november 2007, nr. 40606, LJN: AZ8976, vng-2469 (Leeuwarden) doet hieraan op zich niet af. De Hoge Raad concludeert in dat arrest alleen dat de constatering dat een onroerende zaak in feite een andere hoofdfunctie heeft, er niet aan hoeft af te doen dat een onderdeel van die onroerende zaak wel een woonfunctie heeft.

4.1 Voorbeeld winkel-woonpand

In dit voorbeeld gaat het om een winkelpand met bovenwoning en ondergrond. De winkel bestaat uit een verkoopruimte en magazijn zonder sanitaire voorzieningen. De bovenwoning is bereikbaar via een afsluitbare deur en trap achter in de winkel. De bovenwoning bevat alle gebruikelijke woonvoorzieningen. Het taxatieverslag vermeldt de volgende gegevens:

object winkel-woonpand	waarde (in €)
verkoopruimte	170.000
magazijn	50.000
bovenwoning	120.000
vastgestelde waarde	340.000

4.1.1 Toetsing op zelfstandige gedeelten

Het hele pand met ondergrond vormt een gebouwd eigendom. Binnen dit eigendom is de woning als zelfstandig gedeelte aan te merken. Door het ontbreken van de sanitaire voorzieningen is de winkel geen zelfstandig gedeelte. Daarnaast heeft de winkel geen woonfunctie maar een bedrijfsfunctie.

In dit voorbeeld zal de waarde van de bovenwoning voor de heffingsmaatstaf buiten beschouwing blijven. Voor de aanslag OZB-gebruikersbelasting bedraagt de heffingsmaatstaf zodoende (€ 340.000 - € 120.000 =) € 220.000.

4.1.2 Toetsing op onzelfstandige delen

Het taxatieverslag biedt in dit geval te weinig aanknopingspunten voor de toerekening. Er zal nader onderzoek moeten worden verricht om te bepalen op welke wijze de verschillende ruimten worden aangewend. Zo zal voor de winkel moeten worden bekeken wat de aanwending van de winkelruimte en het magazijn is. Bij de woning zullen ook de verschillende vertrekken moeten worden getoetst. Bij een duidelijke eenduidige functie (bijvoorbeeld de slaapkamer in de bovenwoning) is die toetsing vrij snel uit te voeren. Bij andere ruimten waarbij naast een woonfunctie ook een andere benutting aan de orde is (bijvoorbeeld het toilet dat ook door het winkelpersoneel wordt gebruikt) vraagt dat meer onderzoekwerk.

Redelijkerwijs kan worden aangenomen dat het in dit voorbeeld duidelijk zal zijn waartoe een ruimte in hoofdzaak zal worden gebruikt. Een duidelijk onderscheid tussen winkel en woning zal hier tot de conclusie leiden dat de waarde van de bovenwoning in dit voorbeeld voor de heffingsmaatstaf buiten beschouwing blijft. Voor de aanslag OZB-gebruikersbelasting bedraagt de heffingsmaatstaf zodoende (€ 340.000 - € 120.000 =) € 220.000.

4.2 Voorbeeld boerderij

In dit voorbeeld gaat het om een boerderij bestaande uit een bungalow met bijbehorende losse fietsenberging, twee stallen, een mestsilos en een gedeeltelijk verhard erf. Van de grond is een

derde aan te merken als ondergrond en tuin van de woning. De overige grond is toe te rekenen aan het bedrijf. Het taxatieverslag vermeldt de volgende gegevens:

object boerderij	waarde (in €)
bungalow	192.000
fietsenberging	7.000
stal 1	48.000
stal 2	196.000
mestsilo	40.000
erf bij woning	[in waarde woning]
erf bij bedrijf	57.000
verharding	10.000
vastgestelde waarde	550.000

4.2.1 Toetsing op zelfstandige gedeelten

In dit voorbeeld zijn de bungalow, de fietsenberging, de twee stallen en de mestsilo (vijf) gebouwde eigendommen. Deze gebouwde eigendommen zijn ieder voor zich aan te merken als een zelfstandig gedeelte van de onroerende zaak. Het gedeeltelijk verharde erf is aan te merken als een ongebouwd eigendom. Gelet op de verdeling van het erf bij de woning en bij het bedrijf wordt aangenomen dat er uiterlijke kenmerken zoals hek en inrichting zijn die de scheidslijn tussen beide aangeeft.

In dit voorbeeld zijn de woning, de fietsenberging en het erf bij de woning vrijgesteld. Voor de aanslag OZB-gebruikersbelasting bedraagt de heffingsmaatstaf zodoende (€ 550.000 - € 192.000 - € 7.000 =) € 351.000.

4.2.2 Toetsing op onzelfstandige delen

Ook in dit voorbeeld zal ieder vertrek in de bungalow, de stallen en de mestsilo moeten worden beoordeeld op de vraag of het als woning wordt aangewend of niet. Ook hier zal de aanwending snel zijn te bepalen doordat de woonfunctie en de bedrijfsfunctie binnen de onroerende zaak over het algemeen zijn gescheiden. Dit is mogelijk anders bij ruimten die zowel voor het wonen als voor de bedrijfsvoering worden gebruikt (bijvoorbeeld een vertrek dat als logeerkamer en als kantoor wordt gebruikt of de bijkeuken waar ook het personeel gebruik van maakt). Wat de ongebouwde eigendommen betreft zal per deel moeten worden bekeken wat de aanwending is. De delen zijn hier erf bij woning, erf bij bedrijf en verharding. Gelet op de (veronderstelde) uiterlijke kenmerken tussen erf bij woning en erf bij bedrijf, zijn de beide delen aan de verschillende functies toe te rekenen. De vraag of de verharding als een deel moet worden gezien, is te passeren met de aanname dat deze voornamelijk een functie voor het bedrijf heeft.

In dit voorbeeld zijn de woning, de fietsenberging en het erf bij de woning vrijgesteld. Voor de aanslag OZB-gebruikersbelasting bedraagt de heffingsmaatstaf zodoende (€ 550.000 - € 192.000 - € 7.000 =) € 351.000.

4.3 Voorbeeld verzorgingshuis

Het verzorgingshuis bestaat in dit voorbeeld uit een atrium en twee vleugels. In het atrium zijn de receptie, de centrale keuken en een bewonersrestaurant annex activiteitenzaal ondergebracht. Via het atrium zijn ook de trappen en liften in beide vleugels te bereiken. Op de begane grond van beide vleugels bevinden zich de kantoren, kleed-, werk- en kantineruimten voor het personeel, medische en technische ruimten en de centrale opslag. Op de eerste en tweede verdieping in beide vleugels bevinden zich aan gesloten galerijen in totaal 40 afsluitbare een- of tweekamerappartementen met eigen sanitair en keukenblok met een éénpitskookplaat. Rond het huis ligt een parktuin met oprit en parkeerplaatsen voor personeel, bewoners en bezoekers. Het taxatieverslag vermeldt de volgende gegevens:

object verzorgingshuis	waarde (in €)
restaurant/activiteitenzaal	400.000
centrale keuken	235.000
kantoren, medische en personeelsruimten	795.000
technische ruimten en opslag	110.000
gangen en verkeersruimten	270.000
appartementen	2.000.000
tuin	90.000
verharding	40.000
vastgestelde waarde	3.940.000

4.3.1 Toetsing op zelfstandige gedeelten

Het verzorgingshuis (atrium en twee vleugels met ondergrond) is een gebouwd eigendom. De parktuin met oprit en parkeerplaatsen zijn aan te merken als een ongebouwd eigendom.

In het huis zijn de kantoren, personeels-, medische en technische ruimten, de centrale keuken en de centrale opslag bestemd voor de bedrijfsvoering van het verzorgingshuis. Hier is de vraag of er sprake is van een zelfstandig gedeelte, door de duidelijke bedrijfsmatige functie niet van belang.

Voor het bewonersrestaurant annex activiteitenzaal, de gangen en verkeersruimten, de tuin en de parkeerplaatsen geldt dat zij alleen nut en bestaansredenen hebben door hun betekenis en bruikbaarheid voor de bewoners van de woningen danwel voor de bedrijfsvoering door de zorginstelling. Dit maakt dat deze onderdelen niet als een zelfstandig gedeelte zijn aan te merken.

De appartementen zullen ieder afzonderlijk door een of twee personen zijn bewoond die (met behulp van de zorg in de directe omgeving) nog een zelfstandig huishouden kunnen voeren.¹⁵ Aannemende dat de appartementen ook voldoen aan eisen van afsluitbaarheid, sanitair en kookvoorzieningen, zijn de appartementen zelfstandige gedeelten.

Voor de aanslag OZB-gebruikersbelasting bedraagt de heffingsmaatstaf zodoende (€ 3.940.000 - € 2.000.000 =) € 1.940.000.

4.3.2 Toetsing op onzelfstandige delen

De uitwerking naar afzonderlijke ruimten vraagt om een verdere uitwerking van het taxatieverslag. Daarbij zal de aanwending van ruimten van de kantoren, medische en personeelsruimten, technische ruimten en opslag vrij snel als bedrijfsmatig zijn te bepalen. Ook de centrale keuken zal, doordat de omvang en aanwending afwijkt van het in woningen gebruikelijke, vrij snel als bedrijfsmatig zijn te bestempelen.

Ook de functie van de ruimten in de appartementen¹⁶ zal in het algemeen vrij snel zijn te bepalen. Het betreft hier doorgaans de ruimten waar de individuele bewoner zoveel als mogelijk naar eigen inzichten zijn eigen dagelijkse gezinsleven kan leiden. Gelet op het karakter zal aan deze ruimten een woonfunctie zijn toe te kennen, tenzij de bewoners in hun dagelijkse leven regelmatig worden geconfronteerd met ongecontroleerde inmenging vanuit de dienstverlenende zorginstelling of medebewoners die niet tot het eigen gezin behoren.

Meer discussie zal ontstaan bij de verkeersruimten (trappen, liften en gangen) en bij het bewonersrestaurant annex activiteitenzaal. Hier zal moeten worden getoetst of de ruimte in hoofdzaak dienstbaar is aan woondoeleinden. 'Dienstbaar zijn aan' staat volgens het spraakgebruik voor: ten nutte zijn van. Het begrip 'dienstbaar zijn aan' ziet volgens Hof Arnhem 15 december 2005, nr. 03/01679, Belastingblad 2006, blz. 240 (Zwolle), op het huidige feitelijke gebruik; het gebruik bij aanvang van het belastingjaar waarvoor de WOZ-waarde wordt vastgesteld. Over het algemeen zullen de verkeersruimten zowel door de bewoners als door het personeel worden gebruikt. De verkeersruimten worden daardoor zowel aangewend voor de woon- als de zorgfunctie. Door het algemene karakter van een zorginstelling waarbij door de behoeften van een specifieke groep bewoners het wonen met een substantieel aanwezige zorgverlening wordt gecombineerd, kan niet worden gezegd dat de verkeersruimten in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden. De verkeersruimten zijn evenzeer dienstbaar aan de zorgverleningsfunctie. Hierdoor past als hoofdregel een gecombineerde woon- en zorgfunctie die is ingegeven door de aard van de onroerende zaak, tenzij een meer specifieke aanwending uit feiten blijkt.

¹⁵ Deze aanname is gebaseerd op de basisgedachte die aan zorginstellingen ten grondslag ligt. De wetgever gaat ervan uit dat natuurlijke personen zo lang mogelijk zelfstandig een huishouden moeten kunnen voeren. Verzorgingshuizen vervullen daarbij een tussenschakel in de zorg door zo zelfstandig mogelijk wonen te combineren met de aanwezigheid van zorgvoorzieningen op maat. Zie uitgebreider: Van den Ban, Eigen kamer in verpleeghuis is geen woondeel, Belastingblad 2007, blz. 743.

¹⁶ Hierbij is ook HR 26 november 2007, nr. 40606, LJN: AZ8976, vng-2469 (Leeuwarden) van belang. In dit arrest besliste de Hoge Raad dat een volledige kookvoorziening in een appartement in een zorginstelling niet zo essentieel is dat het ontbreken ervan noopt tot de conclusie dat het appartement niet tot woning dient of niet volledig dienstbaar is aan woondoeleinden in de zin van artikel 220f, lid 2, van de Gemeentewet.

Ook voor het bewonersrestaurant annex activiteitenzaal zal vaak een wezenlijke zorgverlenende functie het gebruik van de ruimte beïnvloeden. Zowel het gezamenlijk eten¹⁷ als de georganiseerde activiteiten vanuit de zorginstelling zullen daarbij vanuit een therapeutische visie zijn opgezet. Daarmee is de ruimte evenzeer dienstbaar aan de zorgverleningsfunctie. Hierdoor past als hoofdregel een gecombineerde woon- en zorgfunctie die is ingegeven door de aard van de onroerende zaak, tenzij een meer specifieke aanwending uit feiten blijkt.

Een bijzondere situatie doet zich voor bij de grond. Deze grond is in te delen naar ondergrond, tuin en parkeerplaatsen. De ondergrond is de grond direct onder het gebouw en heeft tot functie de gebouwen voldoende draagvlak te geven zodat het gebouw onder invloed van krachten ter plekke blijft staan en als beschuttende omgeving kan functioneren. Daarnaast dient de grond het karakter van het gebouw en heeft zodoende zowel een woonfunctie als een zorgverleningsfunctie waarbij deze laatste de hoofdfunctie is. Deze gecombineerde aanwending (die zijn basis zal vinden in de geldende bestemming voor de grond¹⁸) zal maken dat de ondergrond niet in hoofdzaak bestemd is voor woondoeleinden.

De tuin en parkeerplaatsen zijn gronden die een concrete aanwending hebben gekregen. Ook deze aanwending is terug te voeren op de functies van de hele onroerende zaak. De verschillende functies vinden daardoor ook hun weerslag in de functie van deze delen met een concrete aanwending. Alleen als er uit de feiten blijkt dat in een specifieke situatie een meer concrete functie aan het deel is gegeven, kan van de hoofdregel worden afgeweken. Bij een tuin kan dan bijvoorbeeld worden gedacht aan delen die aan een individuele bewoner is toegewezen om deze naar eigen inzichten in te richten en te onderhouden. Voor de parkeerplaatsen kan een specifieke aanwending bijvoorbeeld zijn te ontleen aan gebruiksvoorschriften of bebording. Zo zal de parkeerplaats als deze uitsluitend bestemd is voor het personeel, tot het niet-woningdeel moeten worden gerekend.

Samenvattend zou men bij een zorginstelling waarbij de zorgverleningsfunctie een wezenlijke invloed heeft op het karakter van de onroerende zaak als geheel, de toetsing van artikel 220e Gemeentewet als volgt kunnen benaderen. De onroerende zaak is door de wezenlijke zorgverleningsfunctie niet als woning aan te merken tenzij voor een ruimte in hoofdzaak de woonfunctie voorop staat. Dit zijn de vertrekken waar een individuele bewoner (in gezinsverband) kan verblijven zonder ongecontroleerde inmenging vanuit de dienstverlenende zorginstelling of medebewoners die niet tot het eigen gezin behoren.

Uitgaande van de hiervoor genoemde hoofdregel en de daarvan afwijkende specifieke aanwending van de appartementen, bedraagt voor de aanslag OZB-gebruikersbelasting de heffingsmaatstaf zodoende (€3.940.000 - €2.000.000 =) €1.940.000.

¹⁷ Bij de woonfunctie is de bereiding en het nuttigen van maaltijden in het eigen appartement de gebruikelijke standaard. Het meer gedwongen gebruik van maaltijden in een gezamenlijke ruimte past meer bij de zorgverlenende functie.

¹⁸ Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de wetgever de feitelijke bestemming die belanghebbende als huidige gebruiker aan de onroerende zaak heeft gegeven, doorslaggevend vindt en niet de bestemming volgens het bestemmingsplan (MvA, Kamerstukken II, 1993/94, nr. 22 885, nr. 6, blz. 37 (Invoeringswet Wet WOZ)). De wetgever herhaalde hier een standpunt dat eerder was ingenomen bij de wijziging van de materiële belastingbepalingen in de Gemeentewet (MvA, Kamerstukken II 1990/91, nr. 21 591, nr. 7, blz. 23 en 24). Maar deze keuze laat onverlet dat de bestemming volgens bestemmingsplan wel een eerste indicatie geeft.

4.4 Conclusies uit voorbeelden

Uit de voorbeelden blijkt dat de discussie over de uitleg van het woord 'gedeelte' in artikel 220e Gemeentewet in veel gevallen weinig relevant is doordat de uitkomst voor de aanslagregeling bij beide uitwerkingen tot dezelfde uitkomst leidt. Die uitkomsten zullen alleen anders zijn bij interpretatieverschillen over deelfuncties. Deze interpretatieverschillen komen in de drie genoemde voorbeelden het meest naar voren bij het verzorgingshuis en lijken eerder te zijn ingegeven door het karakter van een zorginstelling dan door de discussie over de uitleg van het woord 'gedeelte'.

Bij het verzorgingshuis blijkt dat voornamelijk de interpretatie van belang is van functies die aan de afzonderlijke ruimten wordt gegeven. Door de aard van de onroerende zaak heeft de zorgverleningsfunctie zo een wezenlijke invloed op het karakter van het geheel, dat die zorgverleningsfunctie in wezen de hoofdfunctie is. De zorgverleningsfunctie is zodoende de hoofdfunctie die bij de toetsing van artikel 220e Gemeentewet in beginsel de functie van de onzelfstandige delen (en breder getrokken ook de zelfstandige gedeelten) bepaalt. Dit is alleen anders als voor een ruimte in hoofdzaak de woonfunctie voorop staat. Dit zullen vaak de vertrekken zijn waar een individuele bewoner (in gezinsverband) kan verblijven zonder ongecontroleerde inmenging vanuit de dienstverlenende zorginstelling of medebewoners die niet tot het eigen gezin behoren.