

WOZ-waardering en gemeentelijke belastingheffing van railgebonden onroerende zaken voor openbaar vervoer



ERASMUS STUDIECENTRUM VOOR BELASTINGEN VAN LOKALE OVERHEDEN



In opdracht van



Onderzoek uitgevoerd door:

mr. dr. A.W. (Arjen) Schep

Omslagafbeelding: Mijs cartografie en vormgeving

© ESBL, Rotterdam, februari 2017

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming. Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor deze uitgave is de grootst mogelijke zorg besteed. Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van deze gegevens worden ondernomen wordt echter afgewezen.

Voorwoord

Voor u ligt een rapport dat door ESBL-onderzoeker mr. dr. A.W. Schep is opgesteld naar aanleiding van een onderzoek naar de WOZ-waardering en OZB-heffing van incurante railgebonden objecten.

Het onderzoek richt zich met name op ondergrondse stations ten behoeve van personenvervoer met de metro. Dergelijke stations vergen zeer substantiële investeringen en vertegenwoordigen, gegeven de bestaande waarderings-systematiek, een daarmee samenhangende hoge WOZ-waarde. Een en ander heeft tot gevolg dat de OZB-druk op ondergrondse stations in vergelijking met bovengrondse stations onevenredig hoog is.

In dit onderzoek is gezocht naar methoden, uitzonderings-mogelijkheden en rechtvaardigingsgronden voor een verlichting van deze belastingdruk. Het ESBL dankt de opdrachtgever, EY, voor de hiermee gegeven mogelijkheid om de binnen het studiecentrum aanwezige expertise in te zetten voor een onderzoek dat zonder meer maatschappelijk relevantie heeft met het oog op het realiseren van goed en betaalbaar openbaar vervoer.

Prof. dr. J.A. (Jan) Monsma

Samenvatting

Focus van dit onderzoek: (ondergrondse) stations voor openbaar vervoer

Onderzocht is de positie van railgebonden onroerende zaken binnen de systematiek van de waardering van onroerende zaken volgens de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) en de daaruit voortvloeiende heffing van de gemeentelijke onroerende zaakbelastingen (OZB). De focus van dit onderzoek ligt daarbij op de waardering van stations en daarbinnen op ondergrondse stations voor openbaar vervoer. Bij het ontbreken van een markt voor deze objecten, wordt de waarde ervan vastgesteld met behulp van het bepalen van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Daarbij wordt berekend wat de vervangingswaarde is van een identieke onroerende zaak op de waardepeildatum, welke waarde vervolgens wordt gecorrigeerd vanwege technische en functionele veroudering.

Oorzaken van de hoge stichtingskosten van ondergrondse stations

Uit dit onderzoek blijkt dat de stichtingskosten van ondergrondse stations ten behoeve van openbaar vervoer ten minste een factor 4 hoger liggen ten opzichte van bovengrondse stations. Het bepalen van de vervangingswaarde van dergelijke objecten leidt derhalve tot substantieel hogere WOZ-waarden ten opzichte van bovengrondse objecten. De hogere stichtingskosten worden vooral veroorzaakt door extra investeringen vanwege:

- het voorkomen van trillingen voor de omliggende bebouwing;
- waterdruk (voorkomen van drijven);
- het voorkomen van (grond)wateroverlast;
- extra veiligheidseisen;
- klimaatbeheersing (luchtkwaliteit en temperatuur).

Naast specifieke extra investeringen vanwege ondergrondse bouw, hangt een deel van de hogere stichtingskosten ook samen met eisen die aan het (ondergrondse) openbaar vervoer worden gesteld door de rijks- en lokale overheid in regelgeving en bij de verlening van concessies.

Waarderingsuitzonderingen: sommige objecten hoeven niet te worden gewaardeerd

De wetgever heeft een limitatieve lijst met objecten opgesteld die zijn uitgezonderd van de WOZ-waardering. Voor de heffing van OZB is deze lijst nog iets uitgebreider. Gemeenten die de jaarlijkse waardering van onroerende zaken uitvoeren, zijn verplicht deze waarderingsuitzonderingen toe te passen. Sommige uitzonderingen zijn overblijfselen van inmiddels niet meer bestaande heffingen. De redenen voor de wetgever voor deze uitzonderingen zijn niet altijd duidelijk. Sommige objecten zijn uitgezonderd op basis van een vestzak-broekzak redenering (niet de eigen overheid belasten). Andere objecten blijven buiten de waardering vanwege het publieke belang dat met de onroerende zaken wordt gediend. Weer andere uitzonderingen zijn het resultaat van een succesvolle lobby door achterliggende belangenorganisaties.

Gevolg van een waarderingsuitzondering is dat voor (delen van) deze objecten geen WOZ-waarde door gemeenten hoeft te worden vastgesteld. Deze (delen van) objecten behoren dan ook niet tot de

heffingsgrondslag van de heffingen waarvoor de WOZ-waarde als maatstaf dient. De waarderingsuitzonderingen zijn geen objectvrijstellingen. Slechts indien en voor zover (delen van) onroerende zaken voldoen aan de omschrijving van de uitzondering(en) vallen zij buiten de WOZ-waardering. Slechts die delen van een onroerende zaak die dezelfde functie hebben als het voorwerp van de uitzondering, vallen daaronder. Dit betekent dat per object moet worden beoordeeld of en in hoeverre delen daarvan onder het bereik van een waarderingsuitzondering vallen. Gevolg hiervan is een constante stroom van jurisprudentie over de reikwijdte van de waarderingsuitzonderingen.

Alleen banen voor openbaar vervoer zelf inclusief kunstwerken zijn uitgezonderd

Eén van de verplichte waarderingsuitzonderingen betreft openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail. De wetgever heeft een beperkte reikwijdte van deze uitzondering voor ogen gehad. Uitsluitend de railweg en het baanlichaam waarop de railweg is gelegd, is onder de uitzondering gebracht. Ook in de jurisprudentie vinden we deze restrictieve uitleg van de uitzondering terug. De Hoge Raad beslist in een arrest over de waardering van het stationscomplex in Alkmaar dat het begrip *banen voor openbaar vervoer per rail* moet worden uitgelegd naar het spraakgebruik en de verkeersopvatting. Hieronder kan slechts kan worden verstaan:

- de spoorbanen zelf;
- de bestanddelen van de spoorbanen in de zin van art. 3:4 BW;
- al hetgeen nodig is om de spoorbanen als zodanig te kunnen laten functioneren; dat wil zeggen geschikt te doen zijn om daarop overeenkomstig de heden ten dage aan openbaar vervoer per rail te stellen eisen op een goede en veilige manier voertuigen te laten rijden.

Delen van een onroerende zaak die erop gericht zijn om de vervoerstaak in het algemeen behoorlijk te kunnen vervullen, zoals het geval is bij *perrons* en *laad- en losinstallaties*, vallen volgens de Hoge Raad buiten de waarderingsuitzondering omdat het functioneel verband met de spoorbanen zelf te ver verwijderd is. Met andere woorden: alle delen die niet nodig zijn om de spoorbanen zelf te laten functioneren, vallen buiten de waarderingsuitzondering en moeten derhalve worden gewaardeerd (en belast).

Ons inziens zouden in geval van een ondergronds (metro)station de perrons wel degelijk onderdeel kunnen uitmaken van de spoorbanen, danwel van de tunnelbuis die het personenvervoer als zodanig mogelijk maakt. Zie ook hierna onze conclusie.

Kunstwerken zoals viaducten, aquaducten, bruggen en tunnels vallen slechts onder de uitzondering wanneer deze zodanig met de spoorbanen of openbare land- en waterwegen zijn verbonden dat het aan het verkeer over die banen of wegen dienstbaar is. Dit is het geval indien het kunstwerk nodig is om de banen of wegen als zodanig te kunnen laten functioneren.

De jurisprudentie kan worden samengevat in onderstaande tabel.

Samenvattende tabel reikwijdte waarderingsuitzondering voor spoorbanen			
Valt wel onder de uitzondering		Valt niet onder de uitzondering	
Onderdeel	Bron	Onderdeel	Bron
railweg - rails met bielzen, kiezels en dijklichaam - portalen met bovenleidingen - wissels, stootblokken, seinen, seinpalen, spoorverlichting - mechanische en elektrische veiligheidsvoorzieningen - installaties voor spoorbaancommunicatie - ondergrond van voornoemde zaken - technische ruimten (omvormergebouw, werkkuil, relaishuis, kantoor verkeersleiding, brugpost, onderstation)	MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73 en HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)	aanhorigheden	MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73
Bestanddelen van de railweg (art. 3:4 BW)	HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)	raccordementen	MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73
baanlichaam	MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73	remise	HR 25 september 1996 (BNB 1996/374)
kunstwerken, voor zover functioneel dienstbaar aan spoorbaan	Wetstekst en HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)	perrons	HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)
		laad- en losinstallaties	HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)
tunnelbuis tbv ondergronds spoor	Rb. Rotterdam 20 mei 2015 (Belastingblad 2015/368)		

Uitbreiding spoorbanenuitzondering voor ondergrondse stations via werktuigenvrijstelling

In een recent arrest uit 2016 geeft de Hoge Raad een verduidelijking van het toepassingsbereik van een andere waarderingsuitzondering: de zogenoemde werktuigenvrijstelling. Het geschil betrof het al dan niet onder de werktuigenuitzondering vallen van installaties die in een gebouw (in dit geval een ziekenhuis) zijn opgesteld en daarin zijn geïntegreerd, en die zowel dienstbaar zijn aan het gebouw zelf als aan het proces dat in dat gebouw plaatsvindt (in dat geval het medische proces). Dit arrest is mogelijk ook van belang voor de waardering van stations en meer specifiek van ondergrondse stations. In een ondergronds station zijn installaties aangebracht die ontbreken in een bovengronds station. De installaties moeten voldoen aan extra stringente eisen, bijvoorbeeld op het gebied van luchtkwaliteit, geluid, trillingen, (brand)veiligheid, etc. Voor zover aannemelijk gemaakt kan worden dat deze installaties in hoofdzaak dienstbaar zijn aan het proces (vervoer van personen), vallen deze onder de werktuigenuitzondering. De werktuigenuitzondering kan zo een uitbreiding betekenen ten opzichte van de uitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail.

Extra facultatieve waarderingsuitzondering in OZB-verordening risicovol

Gemeenten hebben de mogelijkheid om in aanvulling op de wettelijk verplicht voorgeschreven uitzonderingen die zijn opgesomd in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ nog extra uitzonderingen op te nemen in hun verordeningen OZB. Daarbij geldt een aantal beperkingen:

- de waarderingsuitzondering mag niet leiden tot strijd met het gelijkheidsbeginsel (als beginsel van behoorlijke wetgeving;
- de waarderingsuitzondering mag niet strijdig zijn met het zakelijke en objectieve karakter van de OZB;
- de onroerende zaak is in beheer bij de gemeente (en waardering zou leiden tot het belasten van de eigen gemeente), danwel met de onroerende zaak wordt een publiek belang gediend.

Een gemeente die een uitzondering ter zake van onroerende zaken die ten dienste staan van openbaar vervoer opneemt in haar verordening OZB neemt een fiscaal-juridisch risico aangezien een dergelijke waarderingsuitzondering nog niet eerder in de jurisprudentie is getoetst. Wij verwachten niet dat gemeenten snel hiertoe bereid zullen zijn. Gelet ook op het limitatieve karakter van de overige waarderingsuitzonderingen, verdient het de voorkeur dat de wetgever voorziet in een verplichte uitzondering of in een uitbreiding van de bestaande uitzondering.

Verlaagd tarief OZB niet mogelijk

In tegenstelling tot veel andere gemeentelijke heffingen in de Gemeentewet, zijn de tariefdifferentiatiemogelijkheden van de OZB in Gemeentewet vastgelegd. Dit betekent dat daarvan niet mag worden afgeweken in gemeentelijke belastingverordeningen. Er is een drietal tarieven mogelijk:

- een tarief voor eigenaren van woningen;
- een tarief voor eigenaren van niet-woningen;
- een tarief voor gebruikers (huurders) van niet-woningen.

Verdere tariefdifferentiatie is niet mogelijk zonder dat de wetgever die mogelijkheid schept door wijziging van de Gemeentewet.

Conclusie

Tegenover de hoge eisen die overheden stellen aan de wijze waarop openbaar vervoer heden ten dage moet plaatsvinden, staan maatschappelijke revenuen voor een stad (gemeente) in de vorm van duurzaam openbaar vervoer dat geluidsarm is, de verkeersdrukke ontlast, dat bijdraagt aan de luchtkwaliteit en aan de esthetische kwaliteit van een stad en dat veilig is voor passagiers. Ondergrondse bouw maakt bovendien alternatief gebruik mogelijk van schaarse ruimte. Deze maatschappelijke revenuen kunnen worden beschouwd als in het maatschappelijke of publieke belang. Het publieke belang van een onroerende zaak is een rechtvaardiging voor uitzondering van de WOZ-waardering die veel van de huidige verplichte waarderingsuitzonderingen met elkaar gemeen hebben. Ook voor het opnemen van een facultatieve vrijstelling in een OZB-verordening wordt dit argument als rechtvaardiging genoemd.

De Hoge Raad geeft in het arrest Alkmaar uit 2001 (beschreven in onderdeel III-2.3) aan dat onder de waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail valt:

“al hetgeen nodig is om de spoorbanen als zodanig te kunnen laten functioneren; dat wil zeggen geschikt te doen zijn om daarop overeenkomstig de heden ten dage aan openbaar vervoer per rail te stellen eisen op een goede en veilige manier voertuigen te laten rijden.”

Wij zijn op basis van dit onderzoek tot de conclusie gekomen dat ten aanzien van metrostations een ruimere uitleg mogelijk is van deze jurisprudentie ten opzichte van treinstations. Dit geldt met name ten aanzien van perrons van metrostations. Het arrest van de Hoge Raad waarin hij tot het oordeel komt dat perrons niet onder de waarderingsuitzondering vallen, is gewezen in geen geschil over de waardering van een treinstation. Anders dan bij vervoer per treinspoor, waarover ook goederenvervoer plaatsvindt, bestaat het vervoer over het metrospoor uitsluitend uit passagiersvervoer. Om een metrospoorverbinding als zodanig te kunnen laten functioneren, dat wil zeggen geschikt te laten zijn voor passagiersvervoer per metro, zijn perrons noodzakelijk. In geval van een ondergronds metrostation maken de perrons ons inziens naar verkeersopvatting wel degelijk onderdeel uit van de spoorbanen, danwel van de tunnelbuis die het metrovervoer als zodanig mogelijk maakt. Doorredenerend in de functionele uitleg die de Hoge Raad geeft van de reikwijdte van de waarderingsuitzondering, zijn zowel de tunnelbuis als de perrons noodzakelijk om als metrostations te kunnen functioneren. Mogelijk geldt dit ook voor meer onderdelen van een metrostation, zoals de (rol)trappen, liften, etc.

Naast een ruimere uitleg van de bestaande wet- en regelgeving, zijn er ons inziens ook argumenten om de waarderingsuitzondering wettelijk uit te breiden. Aansluitend op de eerder geciteerde formulering van de Hoge Raad kan worden betoogd dat sinds dit arrest aan openbaar vervoer per rail heden ten dage hogere/andere eisen worden gesteld. Dat geldt zeker ten aanzien van openbaar vervoer dat ondergronds plaatsvindt en ten aanzien van ondergrondse stations. Deze hogere eisen op het gebied van veiligheid, trillingsreductie, duurzaamheid, luchtkwaliteit, etc. kunnen – nu deze mede het publiek belang dienen – wettelijke uitbreiding van deze verplichte waarderingsuitzondering rechtvaardigen.

De waarderingsuitzondering voor openbaar vervoer per rail zal dan wellicht als volgt kunnen worden geformuleerd: Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van:

Banen voor openbaar vervoer per rail een en ander met inbegrip van: kunstwerken en van die delen van stations indien en voor zover die delen in hoofdzaak dienstbaar zijn aan openbaar vervoer van personen. In geval van ondergronds openbaar vervoer per rail blijft bovendien buiten aanmerking die delen die noodzakelijk zijn om openbaar vervoer van personen ondergronds op een veilige, comfortabele, efficiënte en duurzame wijze mogelijk te maken.

Inhoudsopgave

Opdracht en opzet van het onderzoek	11
Inleiding	11
Achtergrond onderzoek.....	Error! Bookmark not defined.
Centrale onderzoeksvraag	11
Deelvragen.....	11
I. De WOZ-waardering van railgebonden onroerende zaken voor openbaar vervoer	14
Inleiding	14
1. WOZ-waardering van incurante niet-woningen in het algemeen.....	14
2. Taxatiewijzers	15
3. Specifieke kenmerken van waardering van ondergrondse ten opzichte van bovengrondse railgebonden objecten.....	16
II. De verplichte WOZ-waarderingsuitzonderingen	18
Inleiding	18
1. De bedoeling van de wetgever	18
2. Ontwikkeling van enkele waarderingsuitzonderingen	20
III. De WOZ-waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail.....	24
Inleiding	24
1. De bedoeling van de wetgever	24
2. Ontwikkeling waarderingsuitzonderingen in jurisprudentie	27
3. Samenvattende tabel en conclusie	32
IV. De gemeentelijke waarderingsuitzonderingen bij de heffing van OZB (facultatieve uitzonderingen).....	35
Inleiding	35
1. Bedoeling van de wetgever met facultatieve waarderingsuitzonderingen.....	35
2. Reikwijdte van facultatieve waarderingsuitzonderingen	35
3. Mogelijke facultatieve (gedeeltelijke) waarderingsuitzonderingen voor onroerende zaken voor openbaar vervoer Argumentatie voor invoering van facultatieve waarderingsuitzonderingen voor onroerende zaken openbaar vervoer in gemeentelijke OZB-verordeningen.....	36
V. De mogelijkheden van tariefdifferentiatie in de OZB	38
VI. Samenvatting, analyse en conclusie	39
BIJLAGE 1: Het studiecentrum en de onderzoeker.....	40

Opdracht en opzet van het onderzoek

Inleiding

Voor dit onderzoek van het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) is opdracht verleend door Ernst & Young Belastingadviseurs LLP (contactpersoon Bastiaan Kats). Het onderzoek is uitgevoerd door Arjen Schep, research manager/academic researcher bij het ESBL.

Centraal in dit onderzoek staat de waardering van incurante railgebonden objecten op basis van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ) en de daaruit voortvloeiende heffing van gemeentelijke onroerendezaakbelastingen (hierna: OZB). De focus van het onderzoek ligt daarbij op railgebonden objecten ten behoeve van personenvervoer met bus, metro en tram en daarbinnen op ondergrondse stations met bijbehorende infrastructuur.

Centrale onderzoeksvraag

In dit onderzoek wordt gezocht naar argumenten die een (uitbreiding van de) uitzonderingspositie van railgebonden objecten binnen de systematiek van de WOZ-waardering kunnen rechtvaardigen. Daarbij zij opgemerkt dat de afweging of een uitzonderingspositie een regeling rechtvaardigt die leidt tot een lagere WOZ-waardering van deze onroerende zaken, door de landelijke en/of gemeentelijke wetgever gemaakt zal kunnen worden. Dit onderzoek richt zich slechts op de argumenten die een dergelijke uitzonderingspositie zouden kunnen rechtvaardigen.

Deelvragen

Om de centrale onderzoeksvraag te beantwoorden, is het onderzoek opgedeeld in een vijftal onderdelen waarbinnen antwoord is gezocht op deelvragen:

- I. *De WOZ-waardering van railgebonden onroerende zaken*
- II. *De verplichte WOZ-waarderingsuitzonderingen*
- III. *De WOZ-waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail*
- IV. *De gemeentelijke waarderingsuitzonderingen bij de heffing van OZB (facultatieve uitzonderingen)*
- V. *De mogelijkheden van tariefdifferentiatie in de OZB*

Dit onderzoek sluit af met een analyse van de onderzoeksresultaten en conclusies die daaruit kunnen worden getrokken ten aanzien van de centrale onderzoeksvraag.

I. De WOZ-waardering van railgebonden onroerende zaken voor openbaar vervoer

Dit deel van het onderzoek richt zich vooral op de waardering van stations. Er is een groot verschil in hoogte van de WOZ-waarde van bovengrondse stations enerzijds en ondergrondse stations anderzijds. De extra hoge stichtingskosten van aanleg van ondergrondse stations leidt binnen de waarderingssystematiek van de WOZ tot relatief hoge WOZ-waarden en daaruit voortvloeiende OZB-aanslagen.

De vragen waarop in dit onderzoeksdeel antwoord is gezocht zijn:

1. Hoe verloopt de waardering van infrastructuur zoals stations in het algemeen?
 - a. Wat is de voorgeschreven methode en hoe werkt deze uit ten aanzien van stations in zijn algemeenheid? (beknopte beschrijving).
 - b. Hoe werken de taxatiewijzers uit ten aanzien van (ondergrondse) stations?
 - c. Welke beeld valt af te leiden uit jurisprudentie en praktijkvoorbeelden van WOZ-waarden van bovengrondse en ondergrondse stations in Nederland?
2. Wat zijn de belangrijkste verschillen in WOZ-waardering tussen de verschillende typen stations?
 - a. Welke onderdelen van ondergrondse stations bepalen de grootste waardeverschillen met bovengrondse stations?
 - b. Staan de waardeverschillen van deze onderdelen in verhouding tot de waardering van bovengrondse stations, voor zover deze daar ook aanwezig zijn?
3. Is er ruimte voor de gedachte dat het verschil in uitkomst in WOZ-waardering van verschillende typen stations leidt tot juridisch onaanvaardbare uitkomsten?
 - a. Is sprake van schending van het gelijkheidsbeginsel waarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt?
 - b. Leiden de verschillen tot willekeurige en onredelijke belastingheffing?
4. Is er ruimte voor de gedachte dat het verschil in uitkomst in WOZ-waardering van verschillende typen stations zou moeten leiden tot wijziging van wet- en/of regelgeving?



Afbeelding: Metrostations Slinge (RET)

II. De verplichte WOZ-waarderingsuitzonderingen

Dit deel van het onderzoek richt zich op de WOZ-waarderingsuitzonderingen die zijn geregeld in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. Wat is de achtergrond van deze regeling en hoe hebben de verschillende waarderingsuitzonderingen zich in de loop van de tijd ontwikkeld?

1. Met welke bedoeling heeft de wetgever waarderingsuitzonderingen opgenomen in wet- en regelgeving?
2. Hoe hebben de waarderingsuitzonderingen zich in de loop van de tijd ontwikkeld?

III. De verplichte WOZ-waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail

In dit deel wordt nader ingegaan op de specifieke waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail.

De vragen waarop in dit onderzoeksdeel antwoord is gezocht zijn:

1. Met welke bedoeling heeft de wetgever de waarderingsuitzondering ten aanzien van banen voor openbaar vervoer per rail (inclusief kunstwerken) opgenomen?
2. Hoe heeft de waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail zich in de jurisprudentie ontwikkeld?
3. Wat is op basis van een analyse van de onderzoeksresultaten uit de vorige onderdelen de reikwijdte van de huidige waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail?

IV. De gemeentelijke waarderingsuitzonderingen bij de heffing van OZB (facultatieve waarderingsuitzonderingen)

Op basis van art. 220d, lid 1, onderdeel i van de Gemeentewet kunnen gemeenten in hun OZB-verordening er voor kiezen om in aanvulling op de wettelijk voorgeschreven uitzonderingen één of meer facultatieve uitzonderingen op te nemen.

De vragen waarop in dit onderzoeksdeel antwoord is gezocht zijn:

1. Wat was de bedoeling van de wetgever om een facultatieve waarderingsuitzonderingsmogelijkheid te introduceren?
2. Hoe heeft deze mogelijkheid voor aanvullende waarderingsuitzonderingen zich in de jurisprudentie sindsdien ontwikkeld?
3. Zijn er gelet op de beantwoording van voorgaande vragen facultatieve waarderingsuitzonderingen denkbaar ten aanzien van onroerende zaken die in gebruik zijn/bestemd zijn voor openbaar vervoer?
4. Kunnen de argumenten zoals geformuleerd bij vragen I-3 en II-4 ook een juridische rechtvaardiging opleveren voor introductie van een facultatieve waarderingsuitzondering?

V. De tariefdifferentiatie in de OZB

De huidige verplichte mogelijkheden voor tariefdifferentiatie met de onroerendezaakbelastingen zijn beperkt. Hoe verhoudt zich het onderwerp van dit onderzoek tot de tariefdifferentiatieregeling in de Gemeentewet en is er een alternatieve wettelijke regeling denkbaar en beargumenteerbaar?

VI. Samenvatting, analyse en conclusie

Zijn er op basis van een analyse van de onderzoeksresultaten uit de vorige onderdelen argumenten (en welke zijn dat dan) om de wettelijke formulering van de bestaande waarderingsuitzondering aan te passen in de zin dat deze wordt uitgebreid ten aanzien van ondergrondse onroerende zaken?

I. De WOZ-waardering van railgebonden onroerende zaken voor openbaar vervoer

Inleiding

Dit deel van het onderzoek bevat een beknopte beschrijving van de waardering van niet courante niet-woningen volgens de systematiek van de Wet WOZ (onderdeel 1). Ook wordt ingegaan op het gebruik door gemeenten van taxatiewijzers (onderdeel 2) en op een aantal specifieke kenmerken van de waardering van ondergrondse ten opzichte van bovengrondse railgebonden objecten (onderdeel 3).

1. WOZ-waardering van incourante niet-woningen in het algemeen

Uitgangspunt bij de waardering van onroerende zaken volgens de systematiek van de Wet WOZ is het bepalen van de waarde in het economische verkeer. Dit betekent voor onroerende zaken die courant zijn dat met behulp van marktcijfers van verkopen of van gerealiseerde huurprijzen rond waardepeildatum van vergelijkbare onroerende zaken de waarde van een onroerende zaak wordt bepaald.¹

Voor onroerende zaken waarvoor geen markt is (die incourant zijn) of waarvan binnen een gemeente onvoldoende marktcijfers beschikbaar zijn, kan de marktwaarde niet worden bepaald door middel van vergelijking. Om de WOZ-waarde van dergelijke incourante onroerende zaken te bepalen, wordt de zogenoemde gecorrigeerde vervangingswaarde bepaald. Dit is dus een ander waardebegrip dan de waarde in het economische verkeer. Dit waardebegrip geldt in de praktijk voor onroerende railgebonden onroerende zaken, zoals stations. De Wet WOZ bevat geen definitie van de gecorrigeerde vervangingswaarde als waardebegrip, maar beschrijft dit begrip in de vorm van een waarderingsmethode: de wijze waarop de (gecorrigeerde) vervangingswaarde bepaald dient te worden.²

De ongecorrigeerde vervangingswaarde, dus vóórdat rekening wordt gehouden met de aard en bestemming en de sinds de stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering, is het offer dat nodig is om een identieke onroerende zaak ten tijde van de waardepeildatum weer in dezelfde staat aan te schaffen of te vervaardigen. Deze vervangingswaarde bestaat uit:

- de kosten van het opnieuw aanschaffen van de grond;
- de kosten van herbouw van de gebouwen en werken (herbouwkosten); en
- de kosten van heraanplant van de met de grond verenigde beplantingen.

Bij de waarde van de grond wordt opgeteld de waarde van de opstal van de onroerende zaak. De waarde van de grond wordt door middel van de vergelijkingsmethode bepaald, rekening houdend met de bestemming van de zaak (grond is wel courant). De waarde van de opstal wordt gesteld op de kosten die herbouw van een vervangend identiek object zouden vergen, waarbij rekening wordt gehou-

¹ Voor woningen schrijft de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet WOZ als waarderingsmethode de vergelijkingsmethode voor. Voor courante niet-woningen wordt de huurwaardekapitalisatiemethode voorgeschreven, dan wel de discounted-cash-flow methode (art. 4).

² Art. 17 lid 3 Wet WOZ.

den met de aard en de bestemming van de zaak en de sinds de stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering.³ Door deze correcties (afwaarderingen) op de herbouwwaarde (vervangingswaarde) toe te passen, wordt bereikt dat geen hogere waarde wordt belast dan de waarde die de zaak voor de eigenaar zelf heeft. De correcties voor technische en functionele veroudering worden zodanig vastgesteld dat niet méér wordt belast dan het bedrag waarvoor de eigenaar een zaak zou kunnen verwerven die voor hem hetzelfde nut oplevert als de te waarderen zaak. Voor bedrijfsmatig gebruikte onroerende zaken wordt een zodanige factor voor functionele veroudering toegepast dat de waarde overeenkomt met de bedrijfswaarde van die onroerende zaak rekening houdend met de economische situatie in de desbetreffende branche of bedrijfstak. In geval van bijvoorbeeld een ouder metrostation kan de afwaardering ten gevolge van functionele veroudering aanzienlijk zijn wanneer dit station niet meer voldoet aan de eisen die aan nieuw te bouwen stations worden gesteld op het gebied van bijvoorbeeld veiligheid, geluid, trilling, luchtkwaliteit en/of duurzaamheid.

2. *Taxatiewijzers*

Er zijn incurante niet-woningen die in één gemeente nauwelijks voor komen, maar waarvan landelijk wel meer relevante markt- of taxatietechnische gegevens beschikbaar zijn. Voor dat soort objecten is een landelijke set taxatiewijzers opgesteld op initiatief van de VNG, de grote gemeenten, de taxatiebranche en de Waarderingskamer. De taxatiewijzers bieden informatie voor het systematisch opzetten en onderbouwen van de waardering van bijzondere onroerende zaken. De taxatiewijzers zijn gebaseerd op landelijke kengetallen en vergelijkingsmateriaal. Zo zijn er onder meer taxatiewijzers opgesteld voor windturbines, ziekenhuizen en sport. Voor dit onderzoek is van belang dat er eveneens afzonderlijke taxatiewijzers zijn voor NS-stations en busstations.

Taxatiewijzers zijn geen algemeen verbindende voorschriften en evenmin beleidsregels. Gemeenten zijn niet gehouden deze te volgen. Het zijn slechts hulpmiddelen die de belangenorganisatie van gemeenten (de VNG) aan haar leden aanreikt om te gebruiken bij de waardebepaling. Een taxatiewijzer heeft als doel een hulpmiddel te vormen bij de waardering van groepen vergelijkbare objecten en is dus per definitie alleen bruikbaar voor zover de waarde niet afhankelijk is van bijzondere omstandigheden als de lokale markt of specifieke objectkenmerken.

Dat taxatiewijzers slechts hulpmiddelen vormen om de WOZ-waarde van incurante niet-woningen zoals OV-stations te bepalen, wordt bijvoorbeeld bevestigd door Hof Arnhem-Leeuwarden in 2015 in een procedure over de WOZ-waarde van een tweetal treinstations.⁴ Het staat de gemeente vrij om in een voorkomend geval gemotiveerd van een taxatiewijzer af te wijken, aldus het hof. In dit geval verklaart de heffingsambtenaar geloofwaardig dat in gevallen waarin de bouwkosten van liftinstallaties niet te hoog zijn deze, overeenkomstig hetgeen in de taxatiewijzer is vermeld, geacht worden te zijn begrepen in de waarden van de perrons. Aangezien de bouwkosten van de onderwerpelijke liftinstallaties aanzienlijk zijn (respectievelijk circa 2,5 en 3,5 keer de waarden uit de taxatiewijzer), verzet zich er niets tegen om deze liftinstallaties afzonderlijk op de berekende bouwkosten te waarderen, aldus het

³ Art. 4, lid 2 Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet waardering onroerende zaken.

⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 9 juni 2015, nr. 14/00627 en 14/00628, *Belastingblad* 2015/323, *V-N* 2015/48.22.

hof. In dit geval wijkt de heffingsambtenaar zelf dus af van de taxatiewijzer. Doorgaans bepleit een belanghebbende dat toepassing van de taxatiewijzer door de heffingsambtenaar tot een te hoge WOZ-waarde leidt van zijn of haar onroerende zaak.

De taxatiewijzer voor NS-stations is voor dit onderzoek van beperkte waarde gebleken.⁵ Dit heeft diverse oorzaken:

- De taxatiewijzer is niet van toepassing op spoor gerelateerde objecten die door andere railinfrastructuurbeheerders worden gebruikt zoals bijvoorbeeld RandstadRail, RET, HTM en GVB.⁶ Er vindt momenteel onderzoek plaats of en in hoeverre de NS-taxatiewijzer kan worden uitgebreid tot een wijzer met een meer universeel karakter, die ook kan worden toegepast op andere incourante railgebonden objecten (metro, randstadrail, etc.).⁷
- De taxatiewijzer heeft uitsluitend betrekking op spoorgerelateerde objecten als perrons, overkappingen, wachtruimten, bijbehorende grond en fietsenstallingen. Objecten die commercieel worden geëxploiteerd of uniek zijn, zoals stationsgebouwen, kunnen niet aan de hand van de taxatiewijzer worden gewaardeerd.⁸
- De reikwijdte van de taxatiewijzer voor NS-stations is beperkt tot bovengrondse infrastructuur.
- Taxatiewijzers worden opgesteld door vertegenwoordigers van gemeenten en voor gemeenten werkzame taxatiebureaus. Voor belastingplichtigen en hun vertegenwoordigers is slechts de publieksversie van de taxatiewijzer beschikbaar; de aan de taxatiewijzers ten grondslag liggende (analyse van) marktgegevens zijn voor ons niet toegankelijk.
- De taxatiewijzer NS-stations RIT/ProRail is atypisch, omdat de kengetallen vooral door de Railinfratrust zelf zijn geleverd en de wijzer in het kader van een convenant tot stand is gekomen. De wijzer is dus niet gebaseerd op marktcijfers.

3. *Specifieke kenmerken van waardering van ondergrondse ten opzichte van bovengrondse railgebonden objecten*

Stichtingskosten ondergrondse stations substantieel hoger ten opzichte van bovengrondse stations

Ten behoeve van dit onderzoek is een aantal gesprekken gevoerd met gemeentelijke taxateurs die ervaring hebben met de waardering van boven- en ondergrondse railgebonden objecten. Uit deze gesprekken en ook uit het uitgevoerde jurisprudentieonderzoek (zie Deel III) is gebleken dat de stichtingskosten van ondergrondse stations voor openbaar vervoer substantieel hoger zijn dan van bovengrondse stations. De kosten liggen naar inschatting van de taxateurs ten minste een factor 4 hoger ten opzichte van bovengrondse bouw. Deze inschatting wordt bevestigd door vergelijking van voor dit onderzoek door EY verstrekte taxatieoverzichten van de Rotterdamse metrostations Kralingse Zoom (bovengronds) en Wilhelminaplein (ondergronds). De door de gemeente Rotterdam vastgestelde WOZ-waarde van metrostation Wilhelminaplein is een factor 4,6 hoger dan dat van metrostation Kralingse

⁵ Taxatiewijzer NS-stations RIT/ProRail, Versie 1.0 Publiek, 1 december 2015.

⁶ Taxatiewijzer NS-stations RIT/ProRail, p. 7.

⁷ Taxatiewijzer NS-stations RIT/ProRail, p. 6.

⁸ De taxatiewijzer vermeldt hierover: "De stationsgebouwen zelf zijn bovendien, zeker voor de oudere stations, zo divers en uniek dat zij daardoor niet als archetypen kunnen fungeren voor andere stationsgebouwen. Stationsgebouwen (hallen e.a.) moeten apart gewaardeerd worden en voorsnog niet op basis van deze taxatiewijzer".

Zoom (waardepeildatum 1 januari 2011). Uitgedrukt in een waarde per m² bedraagt de vervangingswaarde van station Kralingse Zoom € 3.527 per m² en de vervangingswaarde van station Wilhelminaplein € 9.240 per m². Uit een uitspraak van Rechtbank Rotterdam uit 2015 valt af te leiden dat deze vervangingswaarde per m² van station Wilhelminaplein waarschijnlijk nog aan de lage kant is. Uit die uitspraak valt namelijk af te leiden dat de waarde per m² van de recent gebouwde ondergrondse metrostations van Rotterdam Blijdorp en Rotterdam Centraal Station, gebaseerd op de daadwerkelijke bouwkosten respectievelijk € 38.064 per m² en € 24.184 per m² bedragen.⁹ Hoe het ook zij, deze gegevens maken wel duidelijk dat ondergrondse stations voor openbaar vervoer ten opzichte van bovengrondse stations een substantieel hogere vervangingswaarde kennen, wat logischerwijs ook tot eveneens hoge aanslagen OZB leidt.

Oorzaken van hogere stichtingskosten

In de ten behoeve van dit onderzoek met ons gevoerde gesprekken hebben taxateurs diverse verklaringen gegeven voor de substantieel hogere stichtingskosten bij ondergrondse bouw van stations. De hogere stichtingskosten worden vooral veroorzaakt door extra investeringen vanwege:

- het voorkomen van trillingen voor de omliggende bebouwing;
- het voorkomen van drijven (waterdruk);
- het voorkomen van (grond)wateroverlast;
- extra veiligheidseisen;
- klimaatbeheersing (luchtkwaliteit en temperatuur).

Een deel van die extra investeringen hangt samen met bouwkundige voorzieningen die extra getroffen moeten worden om ondergronds te kunnen bouwen. Een ander deel van de extra investeringen hangt samen met eisen die worden gesteld door de rijks- en lokale overheid.¹⁰ Zo worden specifieke eisen gesteld op het gebied van het beperken van trillingen voor andere gebouwen in de omgeving door de ondergronds rijdende voertuigen, geluidsoverlast en luchtkwaliteit. Deze eisen worden behalve in regelgeving ook vastgelegd in OV-concessies die worden verleend aan vervoersbedrijven die op basis daarvan openbaar vervoer in een bepaald gebied mogen verzorgen.¹¹

Verder geldt dat er vaker dan bij bovengrondse bouw sprake is van onvoorziene calamiteiten bij de aanleg. Deze onvoorziene calamiteiten veroorzaken vervolgens weer vertraging of zelfs tijdelijk stopzetten van de bouw, wat eveneens financiële consequenties heeft. Een sprekend voorbeeld is de aanleg van de Noord/Zuid metrolijn in Amsterdam, van welk project uitgebreid verslag gedaan door de Enquêtecommissie Noord/Zuidlijn.¹² Dit project zal minstens 8 jaar later dan gepland kunnen worden afgerond en valt meer dan € 1 miljard duurder uit dan geraamd, aldus de enquêtecommissie. Het grootste deel van de kostenoverschrijding is het gevolg van tegenvallers tijdens de bouw.

⁹ Rb. Rotterdam 20 mei 2015, nr. 14/5775, ECLI:NL:RBROT:2015:3726, *Belastingblad* 2015/368.

¹⁰ Zo gelden er specifieke normen voor trillingsterkten (DIN 4150 en de Beleidsregel trillingshinder spoor (*Stcrt.* 2014, 8251). Zie verder ook: <http://www.infomil.nl/onderwerpen/ruimte/handreiking/milieuthema/tril/tril-beleid-w/>.

¹¹ Zie ook het programma van eisen dat MRDH hanteert voor de verschillende vormen van openbaar vervoer: <http://mrddh.nl/project/ov-concessies>

¹² Zie voor het rapport: <http://www.noordzuidlijnkennis.net/wp-content/uploads/2013/06/Rapport-van-de-enqu%C3%AAtecommissie-NoordZuidlijn.pdf>, p. 44 e.v.

II. De verplichte WOZ-waarderingsuitzonderingen

Inleiding

Bij de bepaling van de waarde van onroerende zaken volgens de Wet WOZ blijft buiten aanmerking de waarde van in de *Uitvoeringsregeling uitgezondere objecten Wet WOZ* opgesomde onroerende zaken. Deze objecten, of delen daarvan, blijven buiten de heffingsgrondslag van de diverse heffingen van overheden die de WOZ-waarde als basis gebruiken voor hun belastingheffing. In dit Deel II van het onderzoek is achtereenvolgens onderzocht:

- de bedoeling van de wetgever met de WOZ-waarderingsuitzonderingen (onderdeel II-1);
- de ontwikkeling van de reikwijdte van een aantal waarderingsuitzonderingen in wet en jurisprudentie (onderdeel II-2).

Tot de verplichte waarderingsuitzonderingen behoren onder meer openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, een en ander met inbegrip van kunstwerken. Uiteraard is de reikwijdte van deze uitzondering voor dit onderzoek van groot belang. Deze wordt dan ook afzonderlijk beschreven en geanalyseerd in Deel III van dit rapport.

1. De bedoeling van de wetgever

De Wet WOZ bevat de mogelijkheid om een regeling te treffen op basis waarvan onroerende zaken of onderdelen daarvan worden uitgezonderd van de waardebepaling.¹³ Hieraan is, zoals vermeld, uitvoering gegeven in de *Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ* (hierna: de *Uitvoeringsregeling*).¹⁴ Deze regeling bevat een limitatieve lijst met (delen van) onroerende zaken die niet worden gewaardeerd bij de uitvoering van de Wet WOZ door gemeenten. Het oorspronkelijke idee achter de Wet WOZ was het vaststellen van de heffingsgrondslag voor diverse belastingen van diverse zogenoemde afnemers. De WOZ-waarde dient als heffingsgrondslag voor de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen¹⁵, de watersysteemheffing van het waterschap¹⁶ en de inkomstenbelasting¹⁷ en erfbelasting¹⁸ van het rijk¹⁹. Achterliggende gedachte bij de huidige opsomming van waarderingsuitzonderingen in de *Uitvoeringsregeling* is dat deze niet hoeven te worden gewaardeerd omdat deze (delen

¹³ Art. 18 lid 4 Wet WOZ.

¹⁴ *Stcr.* 2007, 251.

¹⁵ Art. 220c Gemeentewet.

¹⁶ De WOZ-waarde vormt de heffingsmaatstaf voor de watersysteemheffing die wordt geheven van eigenaren van gebouwde onroerende zaken. Zie art. 117 lid 1 d, jo. art. 121 lid 1, d en lid 2 en 3 Waterschapswet.

¹⁷ De eigenwoningwaarde op basis waarvan het eigenwoningwaardetaxforfait wordt berekend is de WOZ-waarde. Zie art. 3.112, lid 2 Wet inkomstenbelasting 2001. De WOZ-waarde geldt eveneens als uitgangspunt voor de berekening van de rendementsheffing in box 3.

¹⁸ Bij de bepaling van het belastbare bedrag voor de erfbelasting geldt voor de waarde van woningen de WOZ-waarde van het kalenderjaar waarin de verkrijging plaatsvindt, dan wel het jaar daarop.

¹⁹ De WOZ-waarde geldt sinds de 'Wet werken aan winst' ook als bodemwaarde voor de afschrijving op gebouwen in de winstfeer.

van) onroerende zaken niet tot de heffingsgrondslag behoren van een van de heffingen van de afnemers.²⁰ De reden dat deze onroerende zaken niet tot de heffingsgrondslag behoren van de afnemers is voor een deel van de waarderingsuitzonderingen omdat het in de heffing betrekken van die objecten tot het onnodig rondpompen van (gemeenschaps)geld zou leiden. Dit geldt bijvoorbeeld voor riool- en afvalwaterzuiveringsinstallaties, voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken, maar ook voor openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail. In de tijd dat deze uitzonderingen zijn ontstaan, behoorden deze objecten grotendeels tot het eigendom van een overheid. Het belasten van spoorbanen voor openbaar vervoer per rail, zou belasten van de eigen gemeentelijke eigendommen en het onnodig rondpompen van gelden betekenen. Deze 'vestzak-broekzak' rechtvaardiging zien we ook terug bij de facultatieve waarderingsuitzonderingen in de OZB (zie hierna Deel IV).

Voor andere waarderingsuitzonderingen gelden andere argumenten voor het feit dat deze geen deel uitmaken van de heffingsgrondslag van een heffing van een van de afnemers van de Wet WOZ. Voorbeelden daarvan zijn bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, natuurterreinen, natuurschoonwetlandgoederen en werktuigen. Van een aantal van deze vrijstellingen is de argumentatie voor invoering niet terug te vinden. Zij bestonden soms zelfs al ten tijde van de heffing van de grondbelasting (rechtvoorganger van de onroerend goedbelasting, welke weer een voorganger is van de huidige OZB). Aangenomen kan worden dat ze het resultaat zijn van een succesvolle lobby door achterliggende belangenorganisaties.

Ons inziens heeft de rechtvaardiging dat geen van de afnemers de betreffende onroerende zaken in een heffing betreft aan gewicht ingeboet sinds het ontstaan van de Wet WOZ. De vastgestelde WOZ-waarden hebben immers de laatste jaren een steeds breder gebruik gekregen en worden niet langer enkel vastgesteld ten behoeve van de heffing van belastingen door afnemers.²¹ Ook hypotheekverstrekkers, verzekeraars en makelaars hebben inmiddels gedeeltelijk toegang tot de vastgestelde WOZ-waarden door de gemeente. De levering aan afnemers van WOZ-waarden van woningen, is vervangen door levering van WOZ-waarden aan de Landelijke Voorziening WOZ in het kader van de openbaarmaking van de waardegegevens van woningen per 1 oktober 2016. Ook is de WOZ-waarde recent een belangrijk gegeven geworden voor de bepaling van de maximale huur van sociale huurwoningen volgens het woningwaarderingstelsel. De vaststelling van WOZ-waarden van onroerende zaken volgens de regels van de Wet WOZ dient derhalve inmiddels een breder belang dan belastingheffing door gemeenten, waterschappen en rijk alleen.

De waarderingsuitzonderingen zijn bij de invoering van de Wet WOZ opgenomen in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ. Hoewel in diverse adviezen en onderzoeken over het gemeentelijk belastinggebied er voor is gepleit om de waarderingsuitzonderingen (al dan niet gedeeltelijk) af te schaffen, bevat een recente Kabinetsbrief over een wenselijke hervorming en uitbreiding van

²⁰ NvT, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ, *Stcrt.* 1994, 252.

²¹ Zie in dat kader A.P. Monsma: Wet WOZ: breder gebruik en vermarkting van gegevens, ESBL-brochure 2009, nr. 11, Erasmus Universiteit Rotterdam, Erasmus Studiecentrum voor Lokale overheden.

het gemeentelijke belastinggebied geen wijzigingsvoorstellen ten aanzien van de huidige waarderingsuitzonderingen.²² Aangenomen mag derhalve worden dat de verplichte waarderingsuitzonderingen voorlopig gehandhaafd zullen blijven.

De verplichte waarderingsuitzonderingen die ten behoeve van de heffing van OZB in de Uitvoeringsregeling zijn opgenomen, vinden we eveneens terug in art. 220d van de Gemeentewet. Ten opzichte van de Uitvoeringsregeling kent de Gemeentewet ten behoeve van de heffing van OZB een aantal aanvullende waarderingsuitzonderingen die gemeenten verplicht moeten toepassen bij de heffing van OZB. Het betreft:

- de waarderingsuitzondering voor glasopstanden (kassenvrijstelling)²³;
- de uitbreiding van de cultuurgronduitzondering naar ondergrond van kassen en naar substraatteelt²⁴;
- de waarderingsuitzondering voor onroerende zaken die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor openbare bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard (kerkenvrijstelling)²⁵;

Naast de wettelijk verplicht toe te passen waarderingsuitzonderingen bij de waardering van onroerende zaken in het kader van de uitvoering van de Wet WOZ hebben gemeenten nog de mogelijkheid om zelf facultatief een (gedeeltelijke) waarderingsuitzondering in de verordening op te nemen.²⁶ Deze waarderingsuitzonderingen hebben slechts gelding voor de heffing van de gemeentelijke OZB. Voor de heffing van de gemeentelijke OZB is de lijst met waarderingsuitzonderingen, vanwege de mogelijkheid van het opnemen van een facultatieve waarderingsuitzondering, derhalve niet limitatief. Zoals hiervoor reeds is aangegeven, zijn de mogelijkheden van gemeenten om facultatieve waarderingsuitzonderingen in hun verordeningen OZB op te nemen, beschreven in Deel IV van dit rapport.

2. *Ontwikkeling van enkele waarderingsuitzonderingen*

De waarderingsuitzonderingen waren eerder geformuleerd als objectvrijstellingen. Hierdoor was ofwel het gehele object vrijgesteld, ofwel geheel belast. De wetgever achtte dit gevolg ongewenst en heeft de vrijstellingen geformuleerd als waarderingsuitzonderingen. Op deze wijziging wordt uitgebreider ingegaan in onderdeel III-1 omdat de aanleiding voor deze wijziging een arrest betrof over de vrijstelling voor openbaar vervoer per rail.

²² Het ESBL berekende in 2001 in het rapport: 'Gemeentelijke belastingen in de 21^e eeuw: Heffing op goede grondslag', dat de heffingsgrondslag van de OZB destijds zou verdubbelen bij afschaffing van alle waarderingsuitzonderingen. De brief waarin Minister Plasterk van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en staatssecretaris Wiebes van Financiën richting geven voor de toekomst van het gemeentelijk belastinggebied betreft is de brief van 24 juni 2016, kenmerk 2016-0000356712.

²³ Art. 220d lid 1, onderdeel b Gemeentewet.

²⁴ Art. 220d lid 1, onderdeel a Gemeentewet. De cultuurgronduitzondering voor de onroerendezaakbelastingen is ruimer dan voor de Wet WOZ. Dit is het gevolg van het feit dat in de onroerendezaakbelastingen een (afzonderlijke) verruiming heeft plaatsgevonden ten gunste van de zogenoemde substraatteelt, de teelt van gewassen in bakken in plaats van in de vaste grond. Deze verruiming kwam tot stand via de wetten van 5 februari 2001, *Stb.* 2001, 111 en *Stb.* 2001, 112.

²⁵ Art. 220d lid 1, onderdeel c Gemeentewet.

²⁶ Art. 220d lid 1, onderdeel i Gemeentewet.

De verplichte waarderingsuitzonderingen zelf zijn niet recentelijk door de wetgever uitgebreid, dan wel ingeperkt. De laatste wijziging betreft de uitbreiding van de kassenvrijstelling tot straatteelt. Dit is de teelt in bakken in plaats van in vaste grond. De uitbreiding van deze vrijstelling werd gerechtvaardigd met het argument dat zonder deze uitbreiding teelt in de volle grond in kassen wordt bevoordeeld ten opzichte van teelt in bakken boven de grond. Deze verruiming vond plaats in 2001. Sindsdien zijn de verplichte waarderingsuitzonderingen inhoudelijk niet meer gewijzigd.

Gevolg van de wijziging van objectvrijstellingen in waarderingsuitzonderingen is dat per object moet worden beoordeeld of en in hoeverre delen daarvan onder het bereik van een waarderingsuitzondering vallen. Dit leidt ertoe dat er veel geschillen zijn over de juiste toepassing van de waarderingsuitzonderingen, wat weer tot gevolg heeft een constante stroom van jurisprudentie. Ook in 2016 nog heeft de Hoge Raad in een aantal arresten uitleg gegeven aan de reikwijdte van diverse waarderingsuitzonderingen die ook enige relevantie hebben voor dit onderzoek.

Afvalwaterzuiveringsinstallaties²⁷

HR 30 september 2016, nr. 15/02820, ECLI:NL:HR:2016:2196

Belanghebbende, een waterschap is eigenaar van een afvalwaterzuiveringsinstallatie (hierna: AWZI). In het kader van een publiek-private samenwerking heeft belanghebbende de dagelijkse exploitatie van de installatie uitbesteed aan een private partij. In geschil is onder meer de vraag of de uitzondering geldt voor het geheel van het complex of dat voor elk werk afzonderlijk moet worden beoordeeld of dit is bestemd voor afvalwaterzuivering, zoals het hof oordeelde. De Hoge Raad oordeelt dat het hof de reikwijdte van de WOZ-uitzondering te beperkt heeft opgevat door enkel de onderdelen die rechtstreeks verband houden met de zuivering, daarin te betrekken. *Onder de uitzondering vallen volgens de Hoge Raad (i) alle werken die tot de afgebakende onroerende zaak behoren en die rechtstreeks ten dienste staan aan het zuiveren van riool- en ander afvalwater alsmede (ii) de onderdelen die nodig zijn om die werken overeenkomstig hun bestemming te laten functioneren* (vgl. HR 21 september 2001, nr. 35502, BNB 2001/378).

De functionele uitleg van de reikwijdte van deze waarderingsuitzondering leidt in dit geval tot een verruiming van de toepassing ervan. Hierbij verwijst de Hoge Raad naar een arrest over de waarderingsuitzondering voor spoorbanen, welk arrest hierna in Deel III uitgebreid zal worden besproken. Niet alleen alle werken binnen de onroerende zaak die rechtstreeks ten dienste staan aan de zuivering van rioolwater en ander afvalwater zijn uitgezonderd, maar ook die onderdelen die nodig zijn om die werken overeenkomstig hun bestemming te kunnen laten functioneren. Wij veronderstellen dat deze uitleg na dit arrest ook kan worden gevolgd bij de waarderingsuitzondering van waterverdedigings- en waterbeheersingswerken, waar eveneens sprake is van onroerende zaken die bestaan uit werken met een bepaalde functionele bestemming.

²⁷ De waarderingsuitzondering voor werken die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater, die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen tot woning, is geregeld in art. 2, lid 1, onderdeel h, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ en art. 220d, lid 1, onderdeel h, Gemeentewet.

*Werktuigen*²⁸HR 30 september 2016, nr. 16/00042, ECLI:NL:HR:2016:2198

Belanghebbende, Stichting X, is eigenaar van een ziekenhuis in de gemeente Amsterdam. In geschil is de WOZ-waarde van het ziekenhuis in 2013, meer specifiek de toepassing van de werktuigenvrijstelling. Hof Amsterdam acht deze waarderingsuitzondering van toepassing voor negen van de door X genoemde 21 installaties. De Hoge Raad oordeelt dat Hof Amsterdam het juiste toetsingskader heeft gehanteerd bij de beoordeling of installaties met verschillende functies onder de werktuigenvrijstelling vallen. In dit geval gaat het om installaties die in het gebouw zijn opgesteld en daarin zijn geïntegreerd, en die zowel dienstbaar zijn aan het gebouw zelf als aan het medische proces. Voorbeelden zijn een lichtinstallatie of luchtbehandelingsinstallatie die met het oog op de in het gebouw te verrichten medische handelingen aan extra (stringentere) eisen moeten voldoen. De Hoge Raad volgt het hof in zijn oordeel dat moet worden getoetst of deze installaties als geheel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan het medische proces. Niet voldoende om een installatie als werktuig aan te merken is dat deze voldoet aan extra (stringentere) eisen vanwege het medische proces. Ook voor een installatie die aan extra (stringentere) eisen moet voldoen, geldt dat moet worden beoordeeld of die installatie als geheel in hoofdzaak (voor 70% of meer) dienstbaar is aan het proces dat in het gebouw plaatsvindt.

In dit arrest komt de Hoge Raad tot een verduidelijking ten aanzien van installaties binnen een gebouw met een specifieke functie. Voor dit onderzoek kan dit arrest wellicht van belang zijn ten aanzien van de waardering van stations en meer specifiek van ondergrondse stations. In een ondergronds station zijn installaties aangebracht die ontbreken in een bovengronds station. De installaties moeten voldoen aan extra stringente eisen, bijvoorbeeld op het gebied van luchtkwaliteit, geluid, trillingen, (brand)veiligheid, etc. Voor zover aannemelijk gemaakt kan worden dat deze installaties in hoofdzaak dienstbaar zijn aan het openbaar personenvervoer, vallen deze onder de werktuigenuitzondering. De werktuigenuitzondering kan zo een uitbreiding betekenen ten opzichte van de uitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail.

Ter illustratie: in dit arrest over toepassing van de werktuigenuitzondering in een ziekenhuis achtte het hof aannemelijk dat de volgende installaties in hoofdzaak dienstbaar zijn aan het medische proces dat in het ziekenhuis plaatsvindt. Deze installaties blijven derhalve buiten de WOZ-waardering:

- waterinstallaties voor gedemineraliseerd en omgekeerd osmosewater;
- installaties en compressors met medische perslucht;
- installaties ten behoeve van koudeopwekking en distributie;
- medische installatiesystemen;
- noodstroominstallaties;
- no-breakvoedingssysteem;
- een krachtinstallatie;

²⁸ De waarderingsuitzondering voor werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken is geregeld in art. 2, lid 1, onderdeel e, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ en art. 220d, lid 1, onderdeel j, Gemeentewet.

- een telematica-installatie;
- een signaal zwakstroominstallatie ten behoeve van medisch proces/verpleegoproepinstallatie en compressors met medische perslucht.

III. De WOZ-waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail

Inleiding

Deel III van het onderzoek richt zich geheel op de specifieke verplicht toe te passen waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail. Achtereenvolgens wordt de bedoeling van de wetgever met de waarderingsuitzondering (onderdeel III-1) en de ontwikkeling ervan in de jurisprudentie (onderdeel III-2) beschreven. Deel III sluit af met een samenvattende tabel en conclusie (onderdeel III-3).

1. De bedoeling van de wetgever

Wat de specifieke bedoeling van de wetgever was van de introductie van de waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail, valt moeilijk uit de wetsgeschiedenis af te leiden. De waarderingsuitzondering is via een amendement in de gemeentewet van 1982 terecht gekomen.²⁹ Het amendement wijdt er geen woorden aan. De toen nog als objectvrijstelling geformuleerde waarderingsuitzondering (zie hierna onderdeel III, 2) kwam voorheen ook al voor in sommige gemeentelijke belastingverordeningen. Dat blijkt eveneens uit de wetsgeschiedenis van de wijziging van de gemeentewet in 1982:

“Bij de totstandkoming van de Wet van 24 december 1970, Stb. 608, bij welke wet het huidige artikel 273 in de gemeentewet is opgenomen, is uitgebreid ingegaan op het al of niet opnemen van verplichte vrijstellingen in de wet. (...) Mede naar aanleiding van het Koninklijk besluit van 5 december 1977, nr. 7, inzake de onthouding van goedkeuring aan een besluit tot wijziging van de verordening onroerend-goedbelastingen van de gemeente Schiedam, hebben thans vrijwel alle gemeenten in de verordening vrijstellingen opgenomen ter zake van openbare land- en waterwegen, banen voor openbaar vervoer per rail, alsmede waterverdedigings- en waterbeheersingswerken. Het goedkeuringsbeleid van Binnenlandse Zaken is er op gericht deze situatie te handhaven.”³⁰

Destijds dienden gemeentelijke belastingverordeningen te worden goedgekeurd door de Kroon. Als gevolg van het amendement kreeg de Kroon de bevoegdheid tot goedkeuring van een vrijstelling ter zake van banen voor openbaar vervoer per rail.

²⁹ De waarderingsuitzondering is geïntroduceerd bij amendement-Van Rossum c.s., *Kamerstukken II* 1982/83, 17 653, nr. 10. De waarderingsuitzondering werd als vrijstelling in art. 273 van de toenmalige gemeentewet opgenomen (*Stb.* 1982, 723). De vrijstelling werd daarna opgenomen in het Besluit OZB ingevolge art. I, onderdeel D, wijzigingsbesluit van 20 mei 1983, *Stb.* 1983, 307.

³⁰ *Kamerstukken II* 1982/83, nr. 17 653, nr. 6.

Het Koninklijk Besluit 'Schiedam', waar in bovengenoemd citaat over wordt gesproken, geeft wel enkele argumenten voor het deel van de uitzondering dat ziet op openbare wegen.³¹ Zo wordt daarin genoemd:

- de bepaling van de waarde in het economische verkeer van openbare wegen is feitelijk onmogelijk;
- de kosten van taxatie zullen zo hoog zijn, dat de geringe netto-opbrengst de heffing niet rechtvaardigt;
- aanwijzing van de belastingplichtigen zal problemen opleveren.

Ons inziens gaan deze argumenten vandaag de dag minder op dan destijds in 1977. Gemeenten zijn heden ten dage voldoende in staat om ook openbare (spoor)wegen te waarderen tegen relatief lage kosten. Ook de aanwijzing van belastingplichtigen is geen probleem meer.

In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot herziening van de materiële belastingbepalingen van de Gemeentewet in 1995 geeft de wetgever geen rechtvaardigingsgrond voor de waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail. Wel gaat de wetgever in op de reikwijdte van de uitzondering:

“Met de omschrijving railwegen bestemd voor openbaar vervoer worden uitsluitend de railweg en het baanlichaam waarop de railweg is gelegd onder de vrijstelling gebracht. Aanhorigheden³² vallen niet onder de wettelijke vrijstelling. Ook raccordementen³³ vallen niet onder de vrijstelling. Overigens merken wij op dat de tekst van deze wettelijke vrijstelling niet meebrengt dat genoemde aanhorigheden niet bij een in de verordening op te nemen vrijstelling kunnen worden vrijgesteld. De tekst van de wet leidt er toe dat de verplicht voorgeschreven vrijstelling van beperkte omvang blijft. Hiermee wordt het effect van het arrest HR 15 juli 1987, nr. 24 238, Belastingblad 1987, blz. 537, voor zover wij dit niet gewenst achten, teniet gedaan. (...) Voorts zullen ook andere zelfstandige objecten binnen deze complexen, zoals winkels en kiosken, niet onder de vrijstelling vallen.”³⁴

Het arrest van 15 juli 1987, welk arrest een ongewenst effect had volgens de wetgever, betreft het arrest over heffing van onroerend goedbelasting van Station Woerden. De Hoge Raad oordeelde in dat arrest dat de vrijstelling voor banen voor openbaar vervoer per rail niet een gedeelte van het object kon betreffen. Het stationscomplex werd als één samenstel beschouwd. Een deel van dit samenstel,

³¹ KB van 5 december 1977, nr. 7, V - N 1978, p. 206.

³² Vóór 1995 maakte het begrip 'aanhorigheden' deel uit van de samenstelbepaling in het Besluit OGB (voorganger van het huidige art. 16 Wet WOZ). Het begrip 'aanhorigheden' was in dat Besluit OGB in art. 1, onderdeel d gedefinieerd als: "gebouwde en ongebouwde eigendommen of gedeelten van zodanige eigendommen behorende bij en in gebruik zijnde met een gebouwd eigendom, een ongebouwd eigendom of een gedeelte van zodanig eigendom, voor zover die eerstbedoelde eigendommen, naar de omstandigheden beoordeeld, dienstbaar zijn aan dat gebouwde eigendom, dat ongebouwde eigendom of dat gedeelte." De bepaling is niet teruggekeerd bij de wijziging van de materiële belastingbepalingen van de Gemeentewet in 1995.

³³ Een raccordement is een spoorweg, die niet voor het openbaar vervoer van personen of van goederen is opengesteld en die aansluit aan een spoorweg, bedoeld in de Spoorwegwet, aan een lokaalspoorweg of aan een tramweg.

³⁴ MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73.

de rails, viel onder de vrijstellingsbepaling. Nu de rest van het complex dienstbaar is aan het vervoer per rail, dat wil zeggen aan de in de uitzonderingsbepaling genoemde bestemming, diende het gehele object (het stationscomplex) te worden vrijgesteld. Hierbij was ook van belang dat sprake was van één belastingplichtige, de exploitant van de banen. De vrijstelling kreeg door deze uitleg een veel ruimere strekking dan de wetgever had beoogd. De wetgever hierover:

“Het karakter van de onroerend-goedbelastingen - objectieve en zakelijke belastingen die gebaseerd zijn op het profijtbeginsel in ruime zin - brengt met zich dat van de mogelijkheid tot het verlenen van vrijstellingen een zo beperkt mogelijk gebruik moet worden gemaakt en dat deze vrijstellingen zeker niet ruim moeten worden uitgelegd. Het draagvlak van de onroerend-goedbelastingen moet immers zo breed mogelijk zijn.”³⁵

Vanwege dit alles-of-niets gevolg van de formulering als objectvrijstellingen, zijn deze met de wijziging van de materiële belastingbepalingen in de Gemeentewet van 1995 gewijzigd in waarderingsuitzonderingen. Het gevolg daarvan is dat niet meer het hele object (samenstel) wordt vrijgesteld, maar dat bij de waardebepaling van een object buiten aanmerking gelaten de waarde van die delen die vallen onder de omschrijving van de betreffende waarderingsuitzondering. In geval van bijvoorbeeld de waardebepaling van een stationscomplex wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van delen die zijn aan te merken als openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, een en ander met inbegrip van kunstwerken.

Voor een aantal van de verplichte waarderingsuitzonderingen heeft de wetgever expliciet bepaald dat bepaalde delen van een onroerende zaak in ieder geval niet onder de waarderingsuitzondering vallen en derhalve wel gewaardeerd moeten worden. Dit geldt bijvoorbeeld voor delen van een waterverdedigings- en waterbeheersingswerk die dienen tot woning. Hieruit blijkt eveneens de bedoeling van de wetgever om de waarderingsuitzonderingen te beperken tot die delen van een onroerende zaak die dezelfde functie hebben als het voorwerp van de uitzondering. Deze functionele uitleg van de waarderingsuitzonderingen, vinden we ook terug in de jurisprudentie van de Hoge Raad die nadien over de waarderingsuitzonderingen is ontstaan, zoals we hiervoor in onderdeel II-2 reeds hebben geconstateerd.

Afgezien van enkele delen waarover de wetgever uitsluitsel heeft gegeven, heeft de wijziging van objectvrijstellingen naar waarderingsuitzonderingen als gevolg dat per WOZ-object een geschil kan ontstaan over welke delen wel en welke niet onder een waarderingsuitzondering vallen. Zoals vermeldt, is er dan ook heel wat jurisprudentie ontstaan over de toepassing van de verschillende waarderingsuitzonderingen. De waarderingsuitzondering voor openbare spoorbanen is daarop geen uitzondering.

³⁵ MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 25.

2. Ontwikkeling waarderingsuitzonderingen in jurisprudentie

2.1 Inleiding

Hierna volgt een beschrijving van jurisprudentie van de waarderingsuitzondering voor openbaar vervoer per rail. Er wordt onderscheid gemaakt tussen jurisprudentie uit de periode vóór de wijziging van de formulering van de vrijstelling naar waarderingsuitzondering in 1995 en na die wijziging.

2.2 Jurisprudentie spoorbanenuitzondering vóór de wetswijziging van 1995

Ten aanzien van een *rangeeremplacement* (Kijfhoek) was in geschil of sprake was van een afzonderlijke onroerende zaak (niet vrijgesteld), of dat dit een onderdeel was van een complex en daardoor onder de vrijstelling viel. Hof Amsterdam oordeelt na verwijzing dat de *functionele en fysieke samenhang met het spoorwegennet* ertoe leidde dat Kijfhoek moest worden gezien als een onderdeel van een meeromvattende onroerende zaak, die onder de vrijstelling viel.³⁶

In 1996 oordeelt de Hoge Raad over toepassing van de waarderingsuitzondering in geval van een *tramremise*.³⁷ Op het terrein van de remise en in het gebouw lopen tramsporen die verbonden zijn met aftakkingen van het in Den Haag bestaande tramnet voor reizigersvervoer. In de remise vindt onderhoud plaats en worden trams 's nachts gestald. De Hoge Raad oordeelt dat de remise niet kan worden bestempeld als baan voor openbaar vervoer per rail omdat de remise een gebouw is dat naar zijn aard niet als een trambaan valt te beschouwen en gelet op de daarin te verrichten onderhoudswerkzaamheden niet *uitsluitend rechtstreeks dienstbaar is aan* het verkeer over trambanen.

2.3 Jurisprudentie spoorbanenuitzondering ná de wetswijziging van 1995

In 2001 beslist de Hoge Raad in een proefprocedure over reikwijdte van de waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail in een geschil over aanslagen OZB 1996 van een stationscomplex in Alkmaar.³⁸ In geschil was onder meer de uitleg van de begrippen:

- banen voor openbaar vervoer per rail;
- kunstwerken; en
- straatmeubilair.

De Hoge Raad geeft in dit arrest ten aanzien van *openbare landwegen* aan dat voor de uitleg van deze term moet worden aangesloten bij de uitleg daarvan in de Wegenwet.



Foto: Station Alkmaar (foto NS)

Onder *banen voor openbaar vervoer per rail* moet volgens de Hoge Raad in dit arrest worden verstaan:

- de spoorbanen zelf;
- de bestanddelen van de spoorbanen in de zin van art. 3:4 BW;

³⁶ Hof Amsterdam 8 oktober 1993, nr. 92/3797, *Belastingblad* 1994, p. 127.

³⁷ HR 25 september 1996, nr. 31 004, ECLI:NL:HR:1996:AA1746, *BNB* 1996/374, *Belastingblad* 1996, p. 798.

³⁸ HR 21 september 2001, nr. 35 502, ECLI:NL:HR:2001:AD3522, *BNB* 2001/378, *Belastingblad* 2001, p. 966.

- al hetgeen nodig is om de spoorbanen als zodanig te kunnen laten functioneren; dat wil zeggen geschikt te doen zijn om daarop overeenkomstig de heden ten dage aan openbaar vervoer per rail te stellen eisen op een goede en veilige manier voertuigen te laten rijden.

Concreet wordt door de Hoge Raad tot de spoorbanen gerekend:

- rails met bielzen, kiezels en dijklichaam;
- portalen met bovenleidingen;
- wissels, stootblokken, seinen, seinpalen en spoorverlichting;
- mechanische en elektrische veiligheidsvoorzieningen;
- installaties voor spoorbaancommunicatie;
- ondergrond van voornoemde zaken;
- technische ruimten als:
 - o het omvormergebouw;
 - o de werkkuil;
 - o het relaishuis;
 - o het kantoor van de verkeersleiding;
 - o de brugpost;
 - o het onderstation.

Voor zover deze zaken niet reeds naar hun aard onzelfstandige bestanddelen van de spoorbanen zijn, zijn zij naar hun aard nodig om die spoorbanen als zodanig te kunnen laten functioneren (verkeersopvatting). Om voor toepassing van de vrijstelling uit te gaan van een ruimer functioneel verband zou volgens de Hoge Raad niet in overeenstemming zijn met de kennelijke bedoeling van de wetgever slechts onzelfstandige delen die dezelfde functie als de spoorbaan vervullen in de vrijstelling te laten delen. De Hoge Raad baseert zich hier op de redenering van de wetgever om van de vrijstellingen uit te zonderen die delen die niet dezelfde functie hebben als het voorwerp van de vrijstelling.³⁹ Onvoldoende voor toekenning van de vrijstelling is dat een voorziening er overwegend op is gericht de vervoerstaak in het algemeen behoorlijk te kunnen vervullen, zoals het geval is bij **perrons** en laad- en losinstallaties, aldus de Hoge Raad. In deze procedure had het hof de perrons wel als bestanddelen van de spoorbanen, dan wel als kunstwerken uitgezonderd. De Hoge Raad oordeelt dat de perrons overigens ook naar verkeersopvatting geen onderdeel uitmaken van de spoorbanen, dat zij niet nodig zijn om de spoorbanen als zodanig te kunnen laten functioneren en ook niet als kunstwerk van de spoorbanen kunnen worden beschouwd.

Voor de betekenis van het begrip **kunstwerken** moet volgens de Hoge Raad, nu een wettelijke definitie ontbreekt, worden aangesloten bij het spraakgebruik. Hieronder worden begrepen: viaducten, aquaducten, bruggen, tunnels en sluizen. Verder moet het kunstwerk zodanig met openbare landwegen danwel spoorbanen zijn verbonden dat het aan het verkeer over die wegen of banen dienstbaar is, en mitsdien nodig is om die wegen of banen als zodanig te kunnen laten functioneren. Dit kan volgens de Hoge Raad niet worden gezegd van perrons.

³⁹ R.o. 3.2.1 in het arrest van 21 september 2001, nr. 35 502. De Hoge Raad verwijst naar de memorie van toelichting bij de Wet wijziging materiële belastingbepalingen, MvT, *Kamerstukken II* 1989/1990, 21 591, nr. 3, p. 25.

In 2003 oordeelt de Hoge Raad dat start- en landingsbanen op luchthaven Schiphol niet met een beroep op het gelijkheidsbeginsel gelijkgesteld kunnen worden met **openbare land- en waterwegen** en banen voor openbaar vervoer per rail.⁴⁰ De term 'openbare landwegen' ziet niet op voorzieningen die ten dienste staan aan het verkeer door de lucht, zoals start- en landingsbanen. Er is geen sprake van gelijke gevallen. Ook een beroep op de ratio van de wettelijke regeling wijst de Hoge Raad af. De A-G pleitte er in zijn conclusie bij dit arrest voor om voor de uitleg van de term 'openbare landwegen' niet aan te sluiten bij het spraakgebruik en de verkeersopvattingen, zoals het hof in deze procedure deed. Dat levert volgens de A-G te veel onzekerheden voor de uitvoeringspraktijk op.⁴¹ Hij pleit er dan ook voor om de Wegenwet tot richtsnoer te nemen. Ook de Hoge Raad hanteert dit uitgangspunt in het eerder besproken arrest uit 2001.



Foto: Busstation Beverwijk

Ten aanzien van de toepassing van de waarde-ringsuitsondering bij de waardering van **busstations** loopt de jurisprudentie uiteen. Hof Amsterdam kwam in 2003 tot het oordeel dat onder omstandigheden een busstation wel onder de term 'openbare landweg' kan worden geschaard.⁴² Het betrof een op het stationsplein bij het NS-station in **Beverwijk** ingericht busstation. Het busstation fungeert als in- en uitstapplaats voor buspassagiers. Het is niet ingericht op het gebruik door andere voertuigen dan belanghebbendes bussen, noch op het parkeren van enig voertuig. Het bestaat uit een rechthoekig gedeelte van het Stationsplein, gelegen naast een rijstrook van de openbare weg. Het hof oordeelt dat het busstation overeenkomstig de geldende publiekrechtelijke bestemming is ingericht en feitelijk functioneert ten behoeve van het openbare vervoer. Het wordt gevormd door een weggedeelte dat – juist gelet op het openbare karakter van het vervoer – de functie heeft om het verkeer daarover voor in beginsel een ieder mogelijk te maken en is daartoe ook voor een ieder toegankelijk. Gebruiksbeperkingen als in- en uitstapplaatsen doen aan dit oordeel niet af omdat die samenhangen met een goed functionerend openbaar vervoer. Opvallend aan deze uitspraak is dat dit hof voor de uitleg van de waarde-ringsuitsondering voor openbare landwegen niet verwijst naar het Alkmaar-arrest van de Hoge Raad uit 2001.

Een paar maanden later oordeelde hetzelfde hof over een busstation bij het NS-station van **Alkmaar** anders.⁴³ Ons inziens hanteert het hof in deze uitspraak een juister toetsingskader om te beoordelen of een busstation kan worden aangemerkt als een openbare landweg in de zin van de waarde-ringsuitsondering. In dit geval bestaat het busstation uit een ter zijde van de openbare weg gelegen terrein dat is voorzien van bestrating met in verflijnen een aanduiding van verkeersstromen en opstelplaatsen voor bussen, bushalteborden,abri's, straatverlichting en enkele bomen. Het terrein is aan twee zijden toegankelijk voor voertuigen. De toegangen zijn gelegen aan de uiteinden van de lange zijde van het terrein en verbinden het busstation met de parallel daaraan lopende openbare weg. Bij beide toegangen zijn geplaatst verkeersborden 'verboden in te rijden' voor bestuurders, met daaronder een bord

⁴⁰ HR 9 mei 2003, nr. 35 987, ECLI:NL:HR:2003:AD6058, *BNB* 2003/270.

⁴¹ Zie r.o. 3.6 e.v. van de conclusie van de A-G bij dit arrest.

⁴² Hof Amsterdam 19 augustus 2003, nr. 02/1089, ECLI:NL:GHAMS:2003:AN7436, *Belastingblad* 2004/143.

⁴³ Hof Amsterdam 17 oktober 2003, nr. 03/06224, ECLI:NL:GHAMS:2003:AM7962, *V-N* 2004/30.1.16.

met de aanduiding: uitgezonderd bussen. Het terrein is eigendom van de NS die ter zake een overeenkomst is aangegaan met de gemeente Alkmaar en met belanghebbende (de busmaatschappij). Gelet op de feiten is het Hof van oordeel dat het busstation niet kan worden aangemerkt als een bestanddeel van de weg waaraan het gelegen is. Daarbij hanteert het hof het volgende toetsingskader:

1. Kan het busstation als bestanddeel van de weg worden aangemerkt?

Dit is het geval wanneer:

- a. het busstation naar verkeersopvattingen als een onderdeel van de openbare weg kan worden beschouwd;
- b. het daarvan niet kan worden afgezonderd zonder dat schade van enige betekenis wordt aangebracht aan de weg of het busstation.

2. Is sprake van een openbare weg in de zin van de Wegenwet (artt. 4 en 5)?

Een weg is openbaar wanneer:

- a. hij gedurende dertig achtereenvolgende jaren voor een ieder toegankelijk is geweest;
- b. hij gedurende tien achtereenvolgende jaren voor een ieder toegankelijk is geweest en tevens gedurende die tijd is onderhouden door het Rijk, een provincie, een gemeente of een waterschap;
- c. de rechthebbende daaraan de bestemming van openbare weg heeft gegeven. Daarvoor moet de gemeenteraad via de procedure uit art. 5 Wegenwet een weg op particuliere grond als openbare weg aanwijzen.⁴⁴



Foto: Het huidige busstation bij NS-station Alkmaar (bron: www.alkmaarcaentral.nl)

Uit de feiten en omstandigheden

door partijen aangedragen, leidt het hof af dat beide vragen ontkennend beantwoord moeten worden. Verder leidt het hof uit de overeenkomst tussen de NS, de gemeente en belanghebbende af dat zowel de rechthebbende als de gemeente juist niet het oogmerk hebben gehad om aan het busstation de bestemming openbare weg te geven. Ook Hof Den Haag komt in 2004 in een geschil over een ander busstation via hetzelfde toetsingskader tot de conclusie dat dit niet als openbare (land)weg kan

⁴⁴ De aanwijzing van de gemeentelijke openbare wegen wordt vastgelegd in de zogenoemde wegenlegger. De aanwijzing door de gemeenteraad van wegen op particulier terrein is noodzakelijk omdat de kwalificatie openbare weg de gemeente verplicht tot instandhouding en onderhoud van de weg, met alle kosten van dien.

worden aangemerkt.⁴⁵ Het busstation kan niet naar verkeersopvatting als onderdeel van de weg waar- aan het gelegen is worden aangemerkt. Het is zelf niet als openbare weg te beschouwen omdat het niet door de gemeente als openbare weg is aangewezen als bedoeld in art. 5 van de Wegenwet.

In een uitspraak van Rechtbank Rotterdam uit 2015 is de WOZ-waarde van een **ondergronds treinstation** in Rotterdam in geschil.⁴⁶ Voor het ondergrondse gedeelte van de onroerende zaak is een WOZ-waarde vastgesteld naar waardepeildatum van 1 januari 2011 van € 56.459.000. Onder verwijzing naar het arrest Alkmaar uit 2001 oordeelt de rechtbank dat direct aan de spoorbaan zijn toe te rekenen die onderdelen die noodzakelijk zijn om een trein ondergronds te laten rijden, van plaats A naar plaats B. Hieronder vallen niet perrons, (rol)trappen, liften, zitbanken en afvalbakken. Dat de perrons in dit geval bestaan uit jukken met daarover betonplaten, doet daar niet aan af. Ook de ondergrond van de gebouwen en van de perrons valt niet onder de waarderingsuitzondering. Wel buiten de waardering blijven de tunnelbuis, de spoorbanen en de daaronder gelegen gedeelten van de betonconstructie en de ondergrond. Wat betreft de waardering erkent de rechtbank dat er bijzondere omstandigheden zijn ten aanzien van ondergronds bouwen die rechtvaardigen om af te wijken van de taxatiewijzer voor NS-stations. Het ging in deze procedure over de waardering van een ondergronds NS-station in Rotterdam. Voor de bepaling van de waarde werd aangesloten bij de bouwkosten van metrostation Wilhelminaplein.

In een eerder ten aanzien van de status van taxatiewijzers reeds aangehaalde procedure van Hof Arnhem-Leeuwarden uit 2015 wordt geoordeeld dat de landelijke taxatiewijzers slechts hulpmiddelen zijn bij het bepalen van de WOZ-waarde van (incourante) objecten.⁴⁷ Het staat de gemeente vrij om in een voorkomend geval gemotiveerd van een taxatiewijzer af te wijken. In dit geval verklaart de heffings-ambtenaar geloofwaardig dat in gevallen waarin de bouwkosten van liftinstallaties niet te hoog zijn deze, overeenkomstig hetgeen in de taxatiewijzer is vermeld, geacht worden te zijn begrepen in de waarden van de perrons. Aangezien de bouwkosten van de onderwerpelijke liftinstallaties aanzienlijk zijn (respectievelijk circa 2,5 en 3,5 keer de waarden uit de taxatiewijzer), verzet zich er niets tegen om deze liftinstallaties afzonderlijk op de berekende bouwkosten te waarderen. Het hof ziet geen ruimte om de liftinstallaties bij de stations op grond van de uitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail buiten aanmerking te laten bij de waardebepaling. Nu belanghebbende, zoals ook door haar wordt erkend, niet voor de uitzondering van banen voor openbaar vervoer per rail in aanmerking kan komen, is het niet aan de belastingrechter om desondanks hier in te voorzien. Dit oordeel wordt niet anders indien de overheid op het bouwen van dergelijke liftinstallaties heeft aangedrongen. Het hoger beroep van X bv is ongegrond, aldus Hof Arnhem-Leeuwarden.

⁴⁵ Hof 's-Gravenhage 30 juni 2004, nr. 02/01435, ECLI:NL:GHSGR:2004:AQ5847, *Belastingblad* 2004, p. 923, V-N 2004/59.21.

⁴⁶ Rb. Rotterdam 20 mei 2015, nr. 14/5775, ECLI:NL:RBROT:2015:3726, *Belastingblad* 2015/368.

⁴⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 9 juni 2015, nr. 14/00627 en 14/00628, *Belastingblad* 2015/323, V-N 2015/48.22.

3. Samenvattende tabel en conclusie

In onderstaande tabel wordt de hiervoor besproken jurisprudentie samengevat voor zover deze ziet op de uitleg die daarin wordt gegeven aan de waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail.

Samenvattende tabel reikwijdte waarderingsuitzondering voor spoorbanen			
Valt wel onder de uitzondering		Valt niet onder de uitzondering	
Onderdeel	Bron	Onderdeel	Bron
railweg - rails met bielzen, kiezels en dijklichaam - portalen met bovenleidingen - wissels, stootblokken, seinen, seinpalen, spoorverlichting - mechanische en elektrische veiligheidsvoorzieningen - installaties voor spoorbaancommunicatie - ondergrond van voornoemde zaken - technische ruimten (omvormergebouw, werkkuil, relaishuis, kantoor verkeersleiding, brugpost, onderstation)	MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73 en HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)	aanhorigheden	MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73
bestanddelen railweg (art. 3:4 BW)	HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)	raccordementen	MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73
baanlichaam	MvT, Kamerstukken II 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 73	remise	HR 25 september 1996 (BNB 1996/374)
kunstwerken, voor zover functioneel dienstbaar aan spoorbaan	Wetstekst en HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)	perrons	HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)
		laad- en losinstallaties	HR 21 september 2001 (BNB 2001/378)
tunnelbuis tbv ondergronds spoor	Rb. Rotterdam 20 mei 2015 (Belastingblad 2015/368)		

Er kan op basis van de in dit Deel III besproken jurisprudentie worden geconcludeerd dat (de reikwijdte van) de waarderingsuitzondering voor spoorbanen, net als andere waarderingsuitzonderingen, in de jurisprudentie restrictief wordt uitgelegd, overeenkomstig de bedoeling van de wetgever. Het meest illustratief voorbeeld is wellicht wel dat zelfs perrons, zonder welke personenvervoer per spoor niet mogelijk is⁴⁸, niet tot de waarderingsuitzondering worden gerekend. Deze beperkte uitleg door de Hoge Raad valt te verklaren uit het feit dat juist een arrest over de toepassing van deze waarderingsuitzondering, toen deze nog was geformuleerd als objectvrijstelling, de aanleiding vormde voor de wetgever om alle vrijstellingen om te vormen tot waarderingsuitzonderingen.

De Hoge Raad baseert de restrictieve uitleg van de waarderingsuitzondering op de wetgever die in de parlementaire geschiedenis heeft opgemerkt dat delen van de onroerende zaak die niet dezelfde functie hebben als het voorwerp van de uitzondering, daar niet onder vallen. Het afwegingskader dat de Hoge Raad formuleert om te beoordelen of delen al dan niet binnen de waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail vallen, kan als volgt worden samengevat:

- het begrip ‘banen voor openbaar vervoer per rail’ (spoorbanen) moet worden uitgelegd naar spraakgebruik en verkeersopvatting;
- onder spoorbanen vallen:
 - de onroerende spoorbanen zelf, de onzelfstandige delen en de bestanddelen daarvan in de zin van art. 3:4 BW;
 - al die delen die dienstbaar zijn aan de spoorbanen om deze als zodanig te kunnen laten functioneren in de zin dat deze de spoorbanen geschikt maken om daarop overeenkomstig heden ten dage aan openbaar vervoer per rail te stellen eisen op een goede en veilige manier voertuigen te laten rijden;

Onvoldoende voor toekenning van de waarderingsuitzondering is dat een voorziening er overwegend op is gericht de vervoerstaak in het algemeen behoorlijk te kunnen vervullen (dit is bijvoorbeeld het geval bij perrons). In de literatuur is na het arrest van 2001 kritiek geuit op de redenering van de Hoge Raad op basis waarvan perrons niet onder de waarderingsuitzondering zouden vallen. Het onderscheid dat de Hoge Raad maakt tussen geschikt maken voor openbaar vervoer (wel uitgezonderd) en overwegend gericht op het behoorlijk kunnen vervullen van de vervoerstaak (niet uitgezonderd), getuigt ons inziens van een hoog studeerkamergehalte. Deze zelfde mening is ook *Snoijink* (BNB 2001/378) toegedaan. De redenering van de Hoge Raad getuigt volgens hem van weinig inzicht in de praktijk waarin de meeste perrons niet kunnen worden weggehaald en nauw worden ingepast in het sporenplan. Ook *Monsma* heeft moeite met de beslissing van de Hoge Raad in dit arrest (*FED* 2001/627). Hij trekt de vergelijking met HR 2 november 2001, nr. 36 562 over een toegangsgebouw voor voetgangers en fietsers van de veerdienst Breskens-Vlissingen, welk gebouw wel is vrijgesteld. Dit gebouw is bestanddeel van de openbare landweg die bij het afvaarpunt eindigt. Het gebouw vormt immers een voor het verkeer onmisbare schakel tussen de weg en het veer dat op zijn beurt weer een onmisbare schakel vormt in de wegverbinding tussen Zeeuws Vlaanderen en Walcheren. Het gebouw is daarom te vergelijken met een brug die een schakel vormt tussen twee openbare landwegen. Een zelfde redenering zou gevolgd kunnen worden ten aanzien van perrons. Deze vormen ook een schakel tussen een bij de spoorbaan eindigende openbare weg en de baan voor openbaar vervoer per rail, die

⁴⁸ Dit geldt vooral voor personenvervoer per trein en metro.

op zijn beurt weer een schakel vormt tussen de betreffende openbare weg en andere openbare wegen.

Ook wij zijn van oordeel dat perrons in een aantal gevallen wel degelijk onder de waarderingsuitzondering voor spoorbanen zouden moeten kunnen vallen. Dit geldt met name ten aanzien van perrons van metrostations. Het arrest van de Hoge Raad waarin hij tot het oordeel komt dat perrons niet onder de waarderingsuitzondering vallen, is gewezen in geen geschil over de waardering van een treinstation. Anders dan bij vervoer per treinspoor, waarover ook goederenvervoer plaatsvindt, bestaat het vervoer over het metrospoor uitsluitend uit passagiersvervoer. Om een metrospoorverbinding als zodanig te kunnen laten functioneren, dat wil zeggen geschikt te laten zijn voor passagiersvervoer per metro, zijn perrons noodzakelijk. In geval van een ondergronds metrostation maken de perrons ons inziens naar verkeersopvatting wel degelijk onderdeel uit van de spoorbanen, danwel van de tunnelbuis die het metrovervoer als zodanig mogelijk maakt. Doorredenerend in de functionele uitleg die de Hoge Raad geeft van de reikwijdte van de waarderingsuitzondering, zijn zowel de tunnelbuis als de perrons noodzakelijk om als metrostations te kunnen functioneren. Mogelijk geldt dit ook voor meer onderdelen van een metrostation, zoals de (rol)trappen, liften, etc.

Voor kunstwerken hanteert de Hoge Raad een vergelijkbaar afwegingskader. Of een deel van een onroerende zaak als kunstwerk kan worden beschouwd, wordt beoordeeld naar de betekenis daarvan volgens het spraakgebruik en de verkeersopvatting. Of dit kunstwerk ook kan worden uitgezonderd hangt af van het antwoord op de vraag of dit kunstwerk zodanig is verbonden met de spoorbanen (of openbare landwegen) dat het aan het verkeer over die banen of wegen dienstbaar is. Dit is het geval als het kunstwerk nodig is om de weg of de spoorbaan als zodanig te kunnen laten functioneren.

Op deze plaats verwijzen wij ten slotte naar wat wij opmerkten in onderdeel II-2 ten aanzien van het recente arrest over de toepassing van de waarderingsuitzondering voor werktuigen ten aanzien van installaties in een ziekenhuis. Mogelijk dat als gevolg van dit arrest een aantal installaties die zijn getroffen in een (ondergronds) station om passagiersvervoer mogelijk te maken, onder de werktuigen-uitzondering kunnen vallen. Als gevolg daarvan kunnen meer delen van een (ondergronds) station buiten de waardebepaling blijven dan tot nu toe in de jurisprudentie werd aangenomen.

IV. De gemeentelijke waarderingsuitzonderingen bij de heffing van OZB (facultatieve uitzonderingen)

Inleiding

Gemeenten hebben de mogelijkheid om in aanvulling op de wettelijk verplicht voorgeschreven uitzonderingen die zijn opgesomd in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ nog extra uitzonderingen op te nemen in hun verordeningen OZB.⁴⁹ Deze worden ook wel facultatieve heffingsuitzonderingen genoemd. Deze objecten worden dus wel gewaardeerd voor de Wet WOZ, maar de waarde van deze objecten wordt bij de heffing van OZB vervolgens alsnog uitgezonderd. In dit deel van het onderzoek komen achtereenvolgens de bedoeling van de wetgever met facultatieve waarderingsuitzonderingen aan bod (onderdeel IV-1), de reikwijdte van de mogelijkheden van gemeenten om facultatieve waarderingsuitzonderingen toe te passen (onderdeel IV-2) en de mogelijkheden voor facultatieve waarderingsuitzonderingen van onroerende zaken voor openbaar vervoer (onderdeel IV-3).

1. Bedoeling van de wetgever met facultatieve waarderingsuitzonderingen

Over de vrijheid van gemeenten om facultatieve waarderingsuitzonderingen in hun verordeningen op te nemen, merkte de wetgever destijds bij introductie van die mogelijkheid op:

“In artikel 220a zijn de wettelijke vrijstellingen vermeld. In de gemeentelijke verordeningen mogen aanvullende vrijstellingen worden geregeld, doch hiermee zal terughoudendheid moeten worden betracht. Met name zal het in artikel 1 van de Grondwet verankerde gelijkheidsbeginsel niet mogen worden geschonden. Vrijstellingen mogen niet leiden tot privileges.”⁵⁰

De OZB zijn objectieve en zakelijke belastingen. Aangenomen mag worden dat naast de beperking dat een waarderingsuitzondering niet mag leiden tot discriminatie, deze ook niet in strijd mag komen met dit karakter. Dit betekent bijvoorbeeld dat het al dan niet van toepassing zijn van de uitzondering niet afhankelijk mag zijn van de persoon van de belastingplichtige (belastingsubject).⁵¹ Ook zal de uitzondering niet tot strijd met het gelijkheidsbeginsel mogen leiden.

2. Reikwijdte van facultatieve waarderingsuitzonderingen

In de praktijk blijkt ook dat gemeenten terughoudend omgaan met het opnemen van facultatieve waarderingsuitzonderingen in hun OZB-verordeningen. Dat is ook logisch als bedacht wordt dat elke uitzondering een verdere uitholling van de heffingsgrondslag betekent en complexere uitvoering tot gevolg heeft, wat ook weer druk op verhoging van de tarieven legt.

⁴⁹ Art. 220, aanhef en onderdeel i Gemeentewet.

⁵⁰ MvT, *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 71.

⁵¹ Vgl. KB van 6 september 1990, nr. 89 021745, *Belastingblad* 1990, p. 704 en HR 6 december 1995, nr. 30 219, *Belastingblad* 1996, p. 119.

De meeste gemeenten volgen op dit punt de Modelverordening van de Vereniging van Nederlandse gemeenten. Deze uitzonderingen zijn ook in de jurisprudentie geaccepteerd. Op basis van de Modelverordening zijn bovenop de verplichte waarderingsuitzonderingen uitgezonderd van de heffing van OZB:

- Onroerende zaken voor zover deze bestemd zijn te worden gebruikt voor de publieke dienst van de gemeente (met uitzondering van onroerende zaken bestemd voor onderwijs.
- Straatmeubilair, waaronder begrepen alle zodanige gebouwde 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, abri's, hekken en palen.
- Plantsoenen, parken en waterpartijen, die bij de gemeente in beheer zijn of waarvan de gemeente eigenaar is.
- Begraafplaatsen, urnentuinen en crematoria (met uitzondering van delen die dienen tot woning).

Wat deze facultatieve uitzonderingen met elkaar gemeen hebben, is dat ze deels als 'vestzak-broekzak-uitzonderingen' kunnen worden gekenmerkt doordat het waarderen van deze objecten leidt tot het belasten van de eigen gemeente. Voor een ander deel betreft het objecten die nauwelijks waarde hebben (standbeelden en dergelijke). Wat alle categorieën als gemene deler hebben, is dat deze objecten een bepaald publiek belang dienen. Slechts indien en voor zover er sprake is van een publiek belang, is de waarderingsuitzondering van toepassing.

3. Mogelijkheden voor facultatieve waarderingsuitzonderingen voor onroerende zaken voor openbaar vervoer

Biedt de wettelijke mogelijkheid om facultatief onroerende zaken in een belastingverordening uit te zonderen van de waardering, een aanvulling op de verplichte uitzondering van openbare spoorbanen? Zoals hiervoor beschreven, geldt daarbij een aantal beperkingen:

- de waarderingsuitzondering mag niet leiden tot strijd met het gelijkheidsbeginsel (als beginsel van behoorlijke wetgeving);
- de waarderingsuitzondering mag niet strijdig zijn met het zakelijke en objectieve karakter van de OZB;
- de praktijk leert dat veel van de facultatief uitgezonderde onroerende zaken in beheer bij de gemeente zijn (en waardering zou leiden tot het belasten van de eigen gemeente), danwel dat met de onroerende zaak een publiek belang wordt gediend.

Kan in het kader van dit onderzoek worden gekomen tot de formulering van een waarderingsuitzondering voor stations of andere onroerende zaken die dienstbaar zijn aan openbaar vervoer, die aan al deze beperkende voorwaarden voldoet? Verschilt een ondergronds metrostation zo veel van andere objecten in een gemeente dat een waarderingsuitzondering voor deze onroerende zaken niet in strijd komt met het gelijkheidsbeginsel? Kan van stations voor openbaar vervoer worden gezegd dat deze in beheer zijn van de gemeente? Met betrekking tot andere waarderingsuitzonderingen wordt beheer dusdanig uitgelegd dat daaronder ook valt het in opdracht van de betreffende overheid exploiteren

van een bepaalde onroerende zaak. Ook in dat geval is de waarde van de onroerende zaak uitgezonderd. Dit geldt bijvoorbeeld voor een afvalwaterzuiveringsinstallatie.

Illustratief hiervoor is de volgende passage uit de wetsgeschiedenis over de wettelijke bepaling die het mogelijk maakt dat de exploitatie van een AWZI ook door een derde kan worden verricht.⁵²

“Naast de situatie dat het waterschap zuivert in een eigen inrichting die het waterschap zelf in beheer heeft en exploiteert, kan het zijn dat het bestuur van het waterschap als overheid de zuivering in zijn opdracht laat verrichten door een derde.

Het publieke belang daarvan is in het bijzonder gelegen in het kunnen bevorderen van zo laag mogelijke zuiveringslasten voor burger en bedrijfsleven. Bij dat laatste past ook dat de betrokken waterschappen daarbij handelen met inachtneming van de algemene mededingingsregels. Deze mogelijkheden zijn overigens van verscheidene aard. Het kan in concreto betekenen dat een waterschap in de gelegenheid is om voor de zuivering van het rioolwater op contractbasis gebruik te maken van een niet in waterschapsbeheer zijnde, commercieel geëxploiteerde, zuiveringsinrichting. (...) Bij dit alles moet niet uit het oog worden verloren, dat het hier betreft de vervulling van een bij provinciale verordening aan het waterschap opgedragen (zuiverings)taak. (...) Uitgangspunt bij het door het waterschapsbestuur aan een derde verstrekken van een dergelijke opdracht (en de aanvaarding daarvan door die derde) is de overheidsverantwoordelijkheid, die het waterschap draagt uit hoofde van zijn zorg voor de zuivering van het stedelijk afvalwater. Een vereiste voor de «uitbesteding» van de feitelijke uitvoering van die zuivering, zal in elk geval zijn dat die verantwoordelijkheid blijft gewaarborgd en dat het waterschapsbestuur in staat is deze in zowel bestuurlijk, juridisch als feitelijk opzicht tot gelding te brengen.”⁵³

Het is binnen de kaders van dit onderzoek lastig om te beoordelen of op vergelijkbare wijze een parallel te trekken is met het publiek belang van het verzorgen van het openbaar vervoer in een gemeente. In hoeverre blijft de gemeente verantwoordelijk hiervoor en in hoeverre is zij in staat deze verantwoordelijkheid zowel bestuurlijk, juridisch als in feitelijk opzicht tot gelding te brengen?

Mocht er daadwerkelijk nog sprake zijn van beheer door de gemeente en kan een formulering worden gevonden die geen strijd oplevert met het gelijkheidsbeginsel, dan is een facultatieve waarderingsuitzondering wellicht denkbaar. Een gemeente die een uitzondering ter zake van onroerende zaken die ten dienste staan van openbaar vervoer opneemt in haar verordening OZB neemt een fiscaal-juridisch risico aangezien een dergelijke waarderingsuitzondering nog niet eerder in de jurisprudentie is getoetst. Wij verwachten niet dat gemeenten snel hiertoe bereid zullen zijn. Gelet ook op het limitatieve karakter van de overige waarderingsuitzonderingen, verdient het de voorkeur dat de wetgever voorziet in een verplichte uitzondering of in een uitbreiding van de bestaande uitzondering.

⁵² Artikel 3.4. lid 1 van de Waterwet luidt: “Zuivering van stedelijk afvalwater gebracht in een openbaar vuilwaterriool geschiedt in een daartoe bestemde inrichting onder de zorg van een waterschap. Een zodanige inrichting kan worden geëxploiteerd door het waterschap zelf dan wel door een rechtspersoon die door het bestuur van het waterschap met die zuivering is belast.”

⁵³ MvT, Kamerstukken II 2000/01, 27 615, nr. 3.

V. De mogelijkheden van tariefdifferentiatie in de OZB

In beginsel geldt een ruimte keuzevrijheid voor de gemeenteraad om een belastingverordening in te richten. Zo bepaalt art. 219 lid 2 Gemeentewet:

“Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze 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.”

In feite heeft een gemeenteraad keuzevrijheid, tenzij de wet deze beperkt en mits er geen strijd met algemene rechtsbeginselen ontstaat, zoals het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. In het belastingrecht worden deze beginselen vaak uitgelegd in de zin dat toepassing van de belastingverordening niet mag leiden tot willekeurige en onredelijke belastingheffing.

In Deel II en Deel III zijn de waarderingsuitzonderingen beschreven, welke leiden tot een verlaging van de heffingsmaatstaf: de WOZ-waarde. Een andere wijze waarop bepaalde onroerende zaken in de belastingheffing van OZB kunnen worden ontzien, is via een verlaagd tarief. In tegenstelling tot veel andere gemeentelijke heffingen in de Gemeentewet, zijn de tariefdifferentiatiemogelijkheden van de OZB in de wet vastgelegd. Dit betekent, gelet ook het zojuist gegeven citaat, dat daarvan niet mag worden afgeweken in gemeentelijke belastingverordeningen. Er is een drietal onroerendezaakbelastingen: kortgezegd een belasting van eigenaren van woningen, een belasting van eigenaren van niet-woningen en een belasting van gebruikers (huurders) van niet-woningen. Voor elk van deze belastingen kan de gemeenteraad een ander tarief vaststellen. Verdere tariefdifferentiatie is niet mogelijk.

Dit betekent voor dit onderzoek dat men zich tot de wetgever zal moeten wenden om uitbreiding van de tariefdifferentiatiemogelijkheden van de OZB te bepleiten. In dat kader kan wellicht worden gedacht aan mogelijkheden om te differentiëren naar de mate van duurzaamheid van een onroerende zaak, of de mate waarin een onroerende zaak bijdraagt aan de duurzaamheid van de samenleving/de gemeente. Een ondergronds station is op zichzelf niet duurzaam, maar het ondergronds maken van openbaar vervoer kan wel bijdragen aan de schone lucht in een stad en zo aan de duurzaamheidsdoelstellingen van een gemeente. Een vergelijkbaar voorstel is in het verleden gedaan ten aanzien van woningen.⁵⁴ Een ondergronds station zal aan een aantal duurzaamheidseisen voldoen, waardoor mogelijk een verlaagd tarief voor deze onroerende zaken kan worden geïntroduceerd. Het objectief vaststellen van de mate van duurzaamheid van een onroerende zaak, maakt de uitvoering van een dergelijke vorm van tariefdifferentiatie complex.

⁵⁴ In 2012 hebben wethouders Asscher en Van Poelgeest van de gemeente Amsterdam middels een brief aan de Minister van BZK verzocht de mogelijkheid van het vergroenen van de OZB en het eigenwoningforfait te onderzoeken. Er werd door hen voorgesteld een vorm van tariefdifferentiatie mogelijk te maken die een koppeling legt met een energielabel. Destijds werd afwijzend op dit verzoek gereageerd omdat in de bestuursafspraken tussen het Rijk en de VNG was opgenomen dat men geen wijzigingen van het lokaal belastinggebied zou doorvoeren. Zie de brief van de Minister van BZK van 21 mei 2012, Kenmerk 2012-0000287583.

VI. Conclusie

Uit dit onderzoek blijkt dat vooral de WOZ-waarden van ondergrondse stations substantieel hoger zijn dan van bovengrondse stations. Dit leidt binnen de bestaande systematiek van Wet WOZ en OZB tot relatief hoge belastingaanslagen. Deze aanslagen worden opgelegd door dezelfde gemeenten waarin het openbaar vervoer plaatsvindt. Deze gemeenten stellen bovendien kwalitatieve eisen aan de wijze waarop het openbaar vervoer plaatsvindt en ook de wijze waarop de (ondergrondse) stations worden gebouwd. Eisen op het gebied van veiligheid, duurzaamheid, luchtkwaliteit, trillingen, geluid, etc. Deze eisen komen soms bovenop de extra investeringen die nodig zijn om ondergronds te kunnen bouwen.

Tegenover de hoge eisen die overheden stellen aan de wijze waarop openbaar vervoer heden ten dage moet plaatsvinden, staan maatschappelijke revenuen voor een stad (gemeente) in de vorm van duurzaam openbaar vervoer dat geluidsarm is, de verkeersdrukke ontlast, dat bijdraagt aan de luchtkwaliteit en aan de esthetische kwaliteit van een stad en dat veilig is voor passagiers. Ondergrondse bouw maakt bovendien alternatief gebruik mogelijk van schaarse ruimte. Deze maatschappelijke revenuen kunnen worden beschouwd als in het maatschappelijke of publieke belang. Het publieke belang van een onroerende zaak is een rechtvaardiging voor uitzondering van de WOZ-waardering die veel van de huidige verplichte waarderingsuitzonderingen met elkaar gemeen hebben. Ook voor het opnemen van een facultatieve vrijstelling in een OZB-verordening wordt dit argument als rechtvaardiging genoemd.

De Hoge Raad geeft in het arrest Alkmaar uit 2001 (beschreven in onderdeel III-2.3) aan dat onder de waarderingsuitzondering voor banen voor openbaar vervoer per rail valt:

“al hetgeen nodig is om de spoorbanen als zodanig te kunnen laten functioneren; dat wil zeggen geschikt te doen zijn om daarop overeenkomstig de heden ten dage aan openbaar vervoer per rail te stellen eisen op een goede en veilige manier voertuigen te laten rijden.”

Wij zijn op basis van dit onderzoek tot de conclusie gekomen dat ten aanzien van metrostations een ruimere uitleg mogelijk is van deze jurisprudentie ten opzichte van treinstations. Dit geldt met name ten aanzien van perrons van metrostations. Het arrest van de Hoge Raad waarin hij tot het oordeel komt dat perrons niet onder de waarderingsuitzondering vallen, is gewezen in geen geschil over de waardering van een treinstation. Anders dan bij vervoer per treinspoor, waarover ook goederenvervoer plaatsvindt, bestaat het vervoer over het metrospoor uitsluitend uit passagiersvervoer. Om een metrospoorverbinding als zodanig te kunnen laten functioneren, dat wil zeggen geschikt te laten zijn voor passagiersvervoer per metro, zijn perrons noodzakelijk. In geval van een ondergronds metrostation maken de perrons ons inziens naar verkeersopvatting wel degelijk onderdeel uit van de spoorbanen, danwel van de tunnelbuis die het metrovervoer als zodanig mogelijk maakt. Doorredenerend in de functionele uitleg die de Hoge Raad geeft van de reikwijdte van de waarderingsuitzondering, zijn zowel de tunnelbuis als de perrons noodzakelijk om als metrostations te kunnen functioneren. Mogelijk geldt dit ook voor meer onderdelen van een metrostation, zoals de (rol)trappen, liften, etc.

Naast een ruimere uitleg van de bestaande wet- en regelgeving, zijn er ons inziens ook argumenten om de waarderingsuitzondering wettelijk uit te breiden. Aansluitend op de eerder geciteerde formulering van de Hoge Raad kan worden betoogd dat sinds dit arrest aan openbaar vervoer per rail heden ten dage hogere/andere eisen worden gesteld. Dat geldt zeker ten aanzien van openbaar vervoer dat ondergronds plaatsvindt en ten aanzien van ondergrondse stations. Deze hogere eisen op het gebied van veiligheid, trillingsreductie, duurzaamheid, luchtkwaliteit, etc. kunnen – nu deze mede het publiek belang dienen – wettelijke uitbreiding van deze verplichte waarderingsuitzondering rechtvaardigen.

De waarderingsuitzondering voor openbaar vervoer per rail zal dan wellicht als volgt kunnen worden geformuleerd: Bij de bepaling van de waarde wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van:

Banen voor openbaar vervoer per rail een en ander met inbegrip van: kunstwerken en van die delen van stations indien en voor zover die delen in hoofdzaak dienstbaar zijn aan openbaar vervoer van personen. In geval van ondergronds openbaar vervoer per rail blijft bovendien buiten aanmerking die delen die noodzakelijk zijn om openbaar vervoer van personen ondergronds op een veilige, comfortabele, efficiënte en duurzame wijze mogelijk te maken.

Bijlage: Het studiecencentrum en de onderzoeker

Erasmus Studiecencentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL)

Het ESBL verricht wetenschappelijk onderzoek op het terrein van de belastingen van gemeenten, waterschappen en andere lokale overheden in binnen- en buitenland. Het onderzoek richt zich vooral op de fiscaal-juridische en de economische aspecten van lokale heffingen en de Wet Waardering onroerende zaken (Wet WOZ). Een deel van het onderzoek vindt plaats in opdracht van derden, zoals gemeenten, ministeries en brancheorganisaties.

Het studiecencentrum is onderdeel van de Capgroep Fiscaal Recht van de Erasmus School of Law van de Erasmus Universiteit Rotterdam en staat onder leiding van directeur en bijzonder hoogleraar heffingen van lokale overheden: prof. dr. J.A. (Jan) Monsma.

Website: www.esbl.nl

Curriculum Vitae mr. dr. A.W. Schep

Arjen Schep (1974) is research manager en academic researcher bij het Erasmus Studiecencentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) aan de Erasmus School of Law (ESL) van de Erasmus Universiteit te Rotterdam. Van zijn hand verschenen tientallen rapporten, wetenschappelijke en vakpublicaties op het terrein van de lokale belastingheffing en de waardering van onroerende zaken (Wet WOZ). Hij promoveerde in 2012 met zijn proefschrift: “Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage” (Eburon). Hij is vaste medewerker van Belastingblad, redacteur bij Vakstudie-Nieuws en bewerker van de Fiscale Encyclopedie De Vakstudie (deel Lokale Belastingen en Milieuheffingen), allen uitgaven van Kluwer. Hij is tevens werkzaam als rechter-plaatsvervanger bij Rechtbank Rotterdam.