

WOZ-object afbakening

Onderzoek naar de afbakening van WOZ-objecten, de relevante jurisprudentie hieromtrent, de mogelijke knelpunten en mogelijke verbeterlagen die gemaakt zouden kunnen worden.

Mastercourse Vastgoed Fiscaal 2023/2024

Datum: 2 April 2024

Versie: 1.1

Naam: Glenn Kasser

INHOUDSOPGAVE

1. Inleiding	3
1.1 Aanleiding	3
1.2 Probleemstelling	3
1.3 Opbouw van de tekst	4
2. Afbakening van objecten conform Wet WOZ	5
2.1 Doel en belang van uniforme afbakening van WOZ-objecten	5
2.2 Roerende of onroerende zaak?	5
2.3 Afbakening conform artikel 16 Wet WOZ.....	6
2.4 Het trekken van eigendomsgrenzen	7
2.5 Gebouwd of ongebouwd eigendom	8
2.5 Tot zo ver.....	8
3. Gebruiksgrenzen	10
3.1 Het trekken van gebruiksgrenzen	10
3.2 Afsluitbaarheid	10
3.3 Zelfstandigheid bij woningen	12
3.4 Zelfstandigheid bij niet-woningen	13
3.5 Zelfstandigheid bij gemengd gebruik.....	14
3.6 Gebruiksgrenzen bij leegstand.....	14
3.7 Tot zo ver.....	14
4. De samenstelbepaling	16
4.1 De samenstelbepaling	16
4.2 Samenstel bij woningen	16
4.3 Samenstel bij niet-woningen	19
4.4 Het trekken van gemeentegrenzen	21
4.5 Tot zo ver.....	21
5. Conclusie	24
5.1 Onduidelijkheden en aanbevelingen bij het trekken van gebruiksgrenzen	24
5.2 Onduidelijkheden en aanbevelingen bij het samenstellen van WOZ-objecten.....	24

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Sinds de invoering van de Wet waardering onroerende zaken (Wet-WOZ) per 1 januari 1995, wordt de WOZ-waarde voor een toenemend aantal heffingswetten als grondslag gebruikt. De meest bekende toepassing is wellicht de onroerendezaakbelasting (OZB) welke door gemeenten wordt geheven. Het staat gemeenten echter vrij om de WOZ-waarde aan andere heffingen te koppelen, zoals de rioolheffing, de afvalstoffenheffing en de forensenbelasting. Ook de waterschappen gebruiken de WOZ-waarde als basis voor de Watersysteemheffing. Tevens wordt de WOZ-waarde als maatstaf gebruikt voor diverse rijksbelastingen, zoals de inkomstenbelasting (IB), de vennootschapsbelasting (Vpb) en de erf- en schenkbelasting. Daarnaast wordt niet de WOZ-waarde, maar wel de afbakening van WOZ-objecten gebruikt voor onder ander de energiebelasting en de belasting op leidingwater¹. Ook buiten de fiscale sfeer vindt de WOZ-waarde toepassing, bijvoorbeeld als onderdeel van de puntenbepaling in het woningwaarderingstelsel (WWS) en in sommige gevallen wordt de WOZ-waarde ook gebruikt als grondslag door commerciële partijen, zoals door hypotheekverstrekkers.

Met de steeds bredere toepassing van de WOZ-waarde neemt ook het belang van de juiste wijze van vaststellen verder toe. Een onjuiste afbakening van een WOZ-object kan leiden tot onjuiste heffingsgrondslagen en/of ongewenste situaties bij de diverse heffingen waarvoor deze wordt gebruikt. Het effect van onjuiste afbakening bij de gemeentelijke- en waterschapsbelasting is doorgaans vrij eenvoudig te doorgronden. Bij met name de rijksbelastingen kan een onjuiste WOZ-afbakening echter meer verrassende en soms ook impactvolle consequenties hebben. Regelmatig komen belanghebbende daarom in bezwaar tegen (in hun ogen) een onjuiste WOZ-afbakening, soms tot aan de Hoge Raad. Het bekendste voorbeeld hiervan is wellicht het arrest BNB 2003/270, ook wel bekend als het Schipholarrest². Het doel van deze verhandeling is derhalve onderzoeken hoe WOZ-objecten conform de Wet WOZ afgebakend dienen te worden en waar eventuele knelpunten of onduidelijkheden liggen. Waar mogelijk zullen ook te overwegen oplossingen worden aangedragen.

1.2 Probleemstelling

Op basis van de bovenstaande aanleiding is de volgende probleemstelling geformuleerd:

In hoeverre geschiedt de huidige wijze van object afbakening van WOZ-objecten op een geschikte wijze voor de diverse heffingen waarin de WOZ-waarde en/of het WOZ-object als grondslag wordt gebruikt?

Om de probleemstelling nader te kunnen onderzoeken zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

- Hoe dienen WOZ-objecten conform de Wet WOZ afgebakend te worden?

¹ Berkhout en van der Paardt (2006), p. 183.

² HR 9 mei 2003, NR 35 987, BNB 2003/270

- Waar in de het afbakeningsproces kunnen onduidelijkheden ontstaan en welke relevante jurisprudentie is hierover beschikbaar?
- Kunnen er aanbevelingen worden gedaan om tot een (nog) consistentere en/of eenvoudigere wijze van WOZ-afbakening te komen?

Om de hoofdvraag en diverse deelvragen te kunnen beantwoorden zullen de volgende bronnen worden geraadpleegd:

- Jurisprudentie
- Literatuur
- Wetteksten
- Kamerstukken
- Publicaties van de Waarderingskamer

1.3 Opbouw van de tekst

Deze verhandeling poogt met name te beschrijven hoe WOZ-objecten conform de Wet WOZ en jurisprudentie afgebakend dienen te worden, en vervolgens te onderzoeken waar knel- en aandachtspunten liggen en hoe er mogelijk optimalisatieslagen gemaakt kunnen worden. Gezien het relatief korte tijdsbestek waarin deze verhandeling wordt geschreven moeten het worden gezien als een samenvatting op hoofdlijnen, meer dan een alomvattende uitwerking van iedere mogelijk denkbare casus.

De wijze van afbakenen zoals deze wordt voorgeschreven in de Wet WOZ zal stapsgewijs worden uitgewerkt, met hierbij telkens de relevante jurisprudentie en per stap ook de eventuele knel- en aandachtspunten. Waar mogelijk zullen er ook suggesties worden aangedragen voor optimalisatieslagen in het afbakenen dan wel de in heffingen die het WOZ-object (of WOZ-waarde) als heffingsgrondslag gebruiken. Hoofdstuk 2 beschrijft bondig artikel 16 van de Wet WOZ, welke ziet op afbakening van WOZ-objecten, en bespreekt kort een aantal andere relevante definities. Vervolgens zullen in hoofdstuk 3 en 4 respectievelijk het trekken van gebruiksgrenzen en de samenstelbepaling worden besproken. De vier hoofdstappen in het afbakeningsproces één voor één worden langs gelopen. Er zal worden afgesloten met een samenvattende conclusie met de aandachtspunten en mogelijke aanbevelingen.

2. Afbakening van objecten conform Wet WOZ

2.1 Doel en belang van uniforme afbakening van WOZ-objecten

Het correct afbakenen van WOZ-objecten is de essentiële eerste stap om de WOZ-waarde van een object juist vast te stellen. Dit proces behoeft grote zorgvuldigheid om de uniformiteit in het vaststellen van WOZ-objecten te bewaken. Immers, een onjuiste afbakening van een WOZ-object kan leiden tot een onjuiste basis waarop de WOZ-waarde van het object wordt vastgesteld. Ook wanneer de onjuiste afbakening betrekking heeft op objecten die alle in het bezit van eenzelfde persoon kan dit leiden tot een foutieve waardering van het totale bezit van deze persoon.

Een bekend verschijnsel in het vastgoed is bijvoorbeeld dat een samenstel van diverse objecten niet dezelfde waarde hoeft te vertegenwoordigen als de som van de waarden van de individuele onderdelen. Een simpel voorbeeld kan wellicht het volgende zijn; stel een rechtspersoon bezit een perceel met daarop een vrijstaande woning, dit perceel bevat alleen het grondoppervlak waarop de woning is gebouwd en biedt verder weinig buitenruimte. Tevens bezit de rechtspersoon hier direct achter een aangrenzend gelegen perceel grond met de bestemming "tuin", welke de rechtspersoon ook in gebruik heeft als tuin. Verder is dit perceel omgeven door landbouwgrond. Wanneer de rechtspersoon zou proberen het perceel met tuin separaat te verkopen zal de waarde in het economische verkeer beperkt zijn. Een tuin gelegen achter een woning te midden van een landbouwgebied vertegenwoordigt immers weinig waarde voor derden. Ook bij verkoop van de woning zonder het tuinperceel zal de opbrengst van de woning waarschijnlijk fors lager uitvallen dan bij vergelijkbare woningen mét tuin; immers de meeste kopers van grondgebonden woningen hechten waarde aan een tuin. Wanneer de rechtspersoon echter de combinatie van het perceel met de woning en het perceel met de tuin samen te koop aan zou bieden, zal de opbrengst van de combinatie vermoedelijk hoger uitvallen dan wanneer de percelen los van elkaar verkocht zouden worden.

Het bovenstaande voorbeeld illustreert dan ook waarom een juiste afbakening van WOZ-objecten van belang is om tot een juiste WOZ-waardering te komen. Een foutieve afbakening kan leiden tot foutieve waardering, ook wanneer de onjuiste afbakening plaats vindt tussen onroerende zaken welke alle in bezit zijn van één eigenaar. Wat in het voornoemde voorbeeld exact een juiste afbakening is, zal blijken uit de volgende hoofdstukken.

2.2 Roerende of onroerende zaak?

De Wet WOZ ziet alleen op de waardering van onroerende zaken. Voordat kan worden overgegaan tot het afbakenen en waarderen van een onroerende zaak zal derhalve eerst duidelijk moeten zijn of er überhaupt sprake is van een onroerende zaak. De Wet WOZ geeft geen (eigen) definitie van welke zaken onroerend zijn. Daarom dient voor de definitie van een onroerende zaak aansluiting gezocht te worden bij de definitie die wordt gegeven in artikel 3:3 BW. Artikel 3:3 BW luidt als volgt:

1. “Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.
2. Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn.”

Wat exact kwalificeert als “duurzaam met de grond verenigd” leidt regelmatig tot discussie. Een van de meest bekende voorbeelden is het Portocabin arrest³, waarin de vraag centraal stond of een Portocabin, welke in zichzelf doorgaans bedoeld is om tijdelijk ter plaatse te zijn, toch kan worden gekwalificeerd als onroerend goed wanneer de voorzieningen en terreininrichting van dusdanige aard zijn dat het er de schijn van heeft dat het object geplaatst is met de intentie om langdurig ter plaatse te blijven. De Hoge Raad heeft naar aanleiding hiervan het ‘bestemmingscriterium’ geformuleerd: “Zijn de zaken naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven?”.

Gezien het hoofddoel van deze verhandeling is onderzoek te doen de juiste wijze van WOZ-afbakening, en niet naar welke zaken al dan niet kwalificeren als onroerend goed volgens artikel 3:3 BW, zal ik mij verder concentreren op het hoofdonderwerp van deze verhandeling. Derhalve neem ik als uitgangspunt dat de hierna besproken situaties alle uitsluitend betrekking hebben op onroerend goed, gezien dat wanneer er sprake zou zijn van roerend goed, de Wet WOZ en daaruit voortvloeiende objectafbakening überhaupt niet van toepassing zijn.

2.3 Afbakening conform artikel 16 Wet WOZ

In artikel 16 van de Wet WOZ wordt voorgeschreven hoe de juiste afbakening van WOZ-objecten geschiedt. Het wetsartikel luidt als volgt:

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

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

³ HR 31 oktober 1997, 16 404, BNB 1998/252

De Waarderingskamer geeft als leidraad voor de juiste afbakening van objecten conform artikel 16 van de Wet WOZ aan dat het artikel feitelijk in een vier-stappenplan kan worden uitgewerkt⁴. De stappen zijn volgens de waarderingskamer hierbij als volgt:

1. Het trekken van zakelijke rechtsgrenzen. Eerst dient vastgesteld te worden welke gebouwde of onbebouwde objecten in eigendom zijn bij eenzelfde rechtspersoon.
2. Het trekken van gebruiksgrenzen binnen de stap 1 afgebakende eigendommen. Wanneer een gedeelte van het eigendom bestemd is om als afzonderlijk geheel te kunnen worden gebruikt, betreft dit een zelfstandig WOZ-object.
3. Het maken van een samenstel. Indien meerdere eigendommen of onderdelen daarvan zowel de dezelfde eigenaar alsook dezelfde gebruiker hebben, en naar omstandigheden beoordeeld bij elkaar horen, vormen zij één WOZ-object.
4. Een WOZ-object kan slechts in een gemeente liggen. Mocht een object worden doorsneden door een gemeentegrens dan zal deze moeten worden gesplitst in afzonderlijke onderdelen conform hun ligging in de gemeenten.

Met name in stap 2 en 3 van het stappenplan treden de meeste punten van dispuut op. Deze stappen zullen derhalve ieder in een apart hoofdstuk worden behandeld. Stap 1 en 4 geven doorgaans veel minder onduidelijkheid, derhalve zal stap 1 in de hierop volgende paragraaf worden behandeld en stap 4 kort worden toegelicht aan het einde van hoofdstuk 4.

Verder is goed om te vermelden dat de WOZ-objectafbakening primair voort vloeit uit de Wet WOZ en eventueel de rechtspraak hieromtrent. Dit betekent dat er geen ruimte is om de WOZ-objectafbakening anders uit te voeren dan dat de wet en rechtspraak voorschrijft. Het hierboven genoemde stappenplan gegeven door de Waarderingskamer moet derhalve als hulpmiddel worden gezien, maar kan niet prevaleren boven de uit de wet en rechtspraak voortvloeiende wijze van afbakening.

2.4 Het trekken van eigendomsgrenzen

Het trekken van zakelijke eigendomsgrenzen zal bij de grote meerderheid van de te afbakenen objecten relatief eenvoudig geschieden, gezien eigendommen en eigendomsgrenzen van onroerende zaken in Nederland (naar internationale maatstaven) vrij accuraat zijn vastgelegd. Een bijzondere vermelding dient wel de situatie waarin er sprake is van een beperkt recht, zoals een opstalrecht of recht van erfpacht. Ook voor opstal- en erfpachtrechten kan het eigendom van het zakelijk recht (dan wel hoofdgerechtigde van het eigendom) worden teruggevonden in het kadaster, derhalve zal het vaststellende van de rechthebbende ook in deze situaties geen probleem zijn. Hierbij dient te worden opgemerkt dat wanneer er sprake is van een opstalrecht of recht van erfpacht zijn doorgaans twee rechtspersonen welke het genot van een eigendom genieten; de eigenaar van de grond (hoofdgerechtigde) en de rechthebbende van het zakelijk recht, het opstalrecht dan wel recht van erfpacht. Dit betekent dus feitelijk dat er sprake is van een horizontale zakelijke eigendomsgrens. Derhalve dienen enerzijds het zakelijk (opstal)recht en anderzijds het eigendom van de grond als aparte WOZ-objecten te worden gewaardeerd. Overigens hoeft dit niet per definitie te leiden tot een andere

⁴ Vraagbaak Waardebepaling – Hoofdstuk 1

waardering dan wanneer er sprake zou zijn van volledig eigendom, denk bijvoorbeeld aan de situatie waarin er sprake is van een eeuwigdurend recht van erfpacht met eeuwigdurend afgekochte canon.

2.5 Gebouwd of ongebouwd eigendom

Door het stappenplan lopen de termen gebouwd en ongebouwd eigendom heen.

Gebouwde eigendommen betreffen alle werken die naar aard en inrichting bestemd zijn duurzaam ter plaatse te blijven. De definitie van een gebouwd eigendom dient dus ruimer te worden dient ruim te worden gezien dan wat we in spreektaal een 'gebouw' zouden noemen. Ook werken die weinig weg hebben van een gebouw, worden tot gebouwd eigendom gerekend. Enkele voorbeelden hiervan, volgend uit jurisprudentie, zijn openluchtzwembaden⁵, windturbines⁶ en ondergrondse boorlocaties⁷.

Het feit of een onroerende zaak wordt aangemerkt als gebouwd of ongebouwd eigendom is voor het proces van objectafbakening op zichzelf minder relevant. Wanneer immers in stap 3 zou worden bepaald dat een ongebouwd en gebouwd eigendom bij elkaar behoren, dienen deze afgebakend te worden als één object (zie ook 2.7). De vraag of iets gebouwd dan wel ongebouwd eigendom betreft blijft wel relevant in het verdere waarderingproces bij met name niet-woningen. Voor niet-woningen geldt dat deze conform artikel 17 Wet WOZ moeten worden gewaardeerd tegen de hoogste van de waarde in het economische verkeer, dan wel de gecorrigeerde vervangingswaarde. Echter geldt dat de gecorrigeerde vervangingswaarde methode uitsluitend toegepast kan worden voor gebouwde eigendommen.

2.5 Tot zo ver

Om tot een uniforme wijze van WOZ-waardering te komen is het van belang dat ook het afbakeningproces van WOZ-objecten op een uniforme wijze geschiedt.

Voordat kan worden overgegaan tot het afbakeningproces conform de wet WOZ zal eerst moeten worden beoordeeld of een zaak roerend of onroerend is, gezien de wet WOZ uitsluitend ziet op de waardering van onroerende zaken. De wet WOZ geeft geen eigen definitie van roerend of onroerend. Derhalve moet hiervoor aansluiting worden gezocht bij artikel 3:3 BW. De exacte uitwerking van de vraag of een goed roerend dan wel onroerend is valt derhalve buiten het domein van deze verhandeling.

De wetgever heeft in Artikel 16 van de Wet WOZ aangegeven hoe WOZ-objecten afgebakend dienen te worden. Het betreffende artikel is overigens vrij beperkt ten opzichte van de variëteit aan onroerend goed die voorkomt. Dit heeft als gevolg dat de juiste wijze van WOZ-afbakening deels ook volgt uit jurisprudentie. De Waarderingskamer geeft een vier-stappenplan voor de juiste wijze van WOZ-afbakening, welke zal dienen als leidraad voor deze verhandeling.

⁵ HR 7 maart 1979, 19 017, BNB 1979/125

⁶ HR 23 februari 1994, 28837, BNB 1994/135

⁷ HR 10 december 1980, 19 869, BNB 1981/45

De termen gebouwd en ongebouwd eigendom lopen door de wet WOZ heen, maar zijn in het afbakeningsproces minder relevant. Derhalve zijn deze uitsluitend even kort behandeld in de voorgaande paragraaf.

In het volgende hoofdstuk zal worden stilgestaan bij de volgende stap in het afbakeningsproces; het trekken van gebruiksgrenzen.

3. Gebruiksgrenzen

3.1 Het trekken van gebruiksgrenzen

Het trekken van gebruiksgrenzen is vaak uitdagender dan het trekken van eigendomsgrenzen, dit omdat het exacte gebruik van objecten niet per definitie (centraal) is vastgelegd en ook niet altijd direct duidelijk wordt uit de situatie ter plaatse. Het belangrijkste uitgangspunt bij het trekken van gebruiksgrenzen is dat ieder WOZ-object geheel afzonderlijk en zelfstandig te gebruiken moet zijn, en dat ieder object dat afzonderlijk en zelfstandig gebruikt kan worden voor zijn eigenlijke bestemming ook een apart WOZ-object dient te zijn. Hoe exact zelfstandig te gebruiken wordt gedefinieerd volgt uit de kamerstukken behorende bij de wet WOZ⁸. Onder zelfstandig wordt verstaan een gedeelte dat:

- Als zodanig afsluitbaar is; en
- Voor noodzakelijke voorzieningen niet afhankelijk is van andere objecten.

Zo zullen bijvoorbeeld appartementen binnen een appartementencomplex ieder als een apart WOZ-object beschouwd moeten worden, ook wanneer onder stap 1 (het trekken van eigendomsgrenzen) zou zijn vastgesteld dat er meerdere woningen binnen de eigendomsgrenzen vallen, denk bijvoorbeeld aan een juridisch ongesplitst verhuurpand in bezit bij een belegger. De woningen zullen doorgaans ieder goed afsluitbaar zijn en volledig eigen voorzieningen hebben. Een kamerverhuurpand zal daarentegen doorgaans niet afgebakend kunnen worden per kamer. De kamers zijn vaak wel afsluitbaar, maar beschikken doorgaans niet over volledig eigen voorzieningen. De voorgaande voorbeelden lijken zonneklaar, toch ontstaat er regelmatig discussie over wat exact moeten worden gezien als afsluitbaar en noodzakelijke voorzieningen. Derhalve poog ik hierna verder uit te werken hoe beiden termen exact worden gedefinieerd volgens de jurisprudentie.

3.2 Afsluitbaarheid

Dat het in theorie mogelijk zou zijn om afsluiting van een onderdeel van een gebouw eigendom te bewerkstelligen, welke verder ook zelfstandige voorzieningen heeft, wil nog niet per definitie zeggen dat dit onderdeel als afsluitbaar moet worden gezien. Zo oordeelde de Hoge Raad in een zaak waarin een gemeente twee WOZ-beschikkingen had gestuurd voor een woongebouw wat door de eigenaar fysiek (niet juridisch) was gesplitst in twee volledig zelfstandige wooneenheden met ieder een eigen toegang, dat deze niet als afzonderlijke WOZ-objecten beschouwd kunnen worden⁹. De twee wooneenheden waren verbonden middels een niet-afsluitbare deur op de eerste verdieping. De heffingsambtenaar bracht aan dat vanwege de tussendeur de afzonderlijke gedeelten relatief makkelijk af te sluiten zouden zijn, en dat er bovendien een bankstel voor de tussendeur zou staan, waardoor de tussendeur niet zo maar te gebruiken zou zijn. De Hoge Raad gaf echter aan dat de tussendeur feitelijk niet afsluitbaar was, en dat de omstandigheid dat er een bankstel voor de deur stond geen betrekking had op de indeling van het gebouw. De Hoge Raad oordeelde derhalve dat de twee gebouwdelen niet zelfstandig te gebruiken zijn, daardoor

⁸ Kamerstukken II 1992/93, 22 885, nr. 3, blz. 42

⁹ HR 04 juni 2010, 09/04225, BNB 2010/272

niet als aparte WOZ-objecten kunnen worden beschouwd en vernietigde de door de gemeente verstuurde beschikkingen.

In een andere zaak welke vrij recente diende bij het Hof in Amsterdam was sprake van woongebouw met een zelfstandige benedenwoning en zelfstandige bovenwoning, ieder met eigen entree, beide in bezit bij dezelfde eigenaar. De gemeente had voor beide woningen individueel een WOZ-beschikking opgelegd in 2019, met de daarbij behorende waarde peildatum 1-1-2018. De erfgenaam van de eigenaar van de woningen kwam hiertegen in beroep omdat er sprake was van een niet-afsluitbare tussendeur tussen de woningen, zonder slot. Blijkend uit eerdere opnamen van de woning voor waarde peildatum (uit 2014 en 2017), was er voordien echter wel sprake van een slot op deze tussendeur. De rechtbank stelde vast dat er in een opnamerapport uit 2020 een klein gat boven het deurbeslag zichtbaar was, waar vermoedelijk het voormalige slot zou hebben gezeten. Het exacte moment van verwijderen van het slot is wat niet feitelijk te bewijzen door de erfgenaam, maar de erfgenaam verklaarde dat dit in medio 2018 zou zijn gebeurd. Uiteindelijk oordeelde het Hof dat de woningen inderdaad voor wat betreft de beschikking uit 2019 als één WOZ-object gezien moesten worden¹⁰.

Uit het voorgaande blijkt dat 'afsluitbaar' als eng criterium moet worden gezien. De woning moet op het moment van afbakenen te vergrendelen zijn voor derden middels een slot of iets soortgelijks. Dat een woning op het moment van afbakenen in theorie makkelijk af te sluiten zou zijn door bijvoorbeeld een slot te plaatsen, is niet voldoende. Dit betekent ook dat het in de praktijk zou kunnen lonen voor rechtspersonen om in de situatie dat zij meerdere aangrenzende wooneenheden bezitten te 'spelen' met het zelfstandigheids criterium door middel van de relatief eenvoudige handeling van het plaatsen van een slot op een aanwezige tussendeur, dan wel deze juist te verwijderen. Zeker wanneer deze rechtspersoon, of opvolgende (begunstigde) rechtspersoon, een aanslag verwacht voor bijvoorbeeld de erf- en schenkbelasting zou dit in gevallen behoorlijk kunnen schelen op de heffingsgrondslag en daarmee te verwachten aanslag.

In zichzelf lijkt dat een onwenselijke situatie. Echter kan men zich hierbij wel afvragen of die situatie ontstaat door de wijze van WOZ-afbakening, of door het koppelen van de te betalen erf- of schenkingsbelasting aan de WOZ-waarde. Er zou voor de erf- en schenkbelasting wellicht ook gekozen kunnen worden om deze te baseren op een marktwaardetaxatie in plaats van de WOZ-waarde te volgen. De taxateur zal immers kijken naar de 'highest-and-best-use'¹¹. In de hiervoor behandelde zaak zou de 'highest-and-best-use' waarschijnlijk het juridisch splitsen en separaat verkopen van de betreffende woningen zijn. De taxateur zal dan waarschijnlijk ook deze waarde (minus eventuele kosten voor splitsing) hanteren in zijn taxatierapport. Als juridisch splitsen, en dus separaat verkopen van de eenheden, niet mogelijk zou zijn dan komt dit anderzijds ook niet tot uitdrukking in de marktwaardetaxatie van de taxateur.

¹⁰ GHAMS 11 augustus 2022, 21/00493, BNB 2022/415

¹¹ NRVT – International Valuation Standards 2022

Daarom zou mijns inziens een marktwaardetaxatie door een taxateur wellicht meer geschikt zijn dan een WOZ-waarde bij erf- en schenkingsbelasting. Ik richt mij specifiek tegen gebruik in de erf- en schenkingsbelasting gezien dit een eenmalige heffing betreft waarbij het heffingspercentage een aanzienlijk deel van de waarde van de woning kan bedragen. Daardoor loont het bij type heffing in het bijzonder om te spelen met de gebruiksgrenzen om zo het heffingsbedrag waar mogelijk te verlagen.

3.3 Zelfstandigheid bij woningen

Zoals onder 3.1 toegelicht dient een WOZ-object ten alle tijden volledig zelfstandig bruikbaar te zijn en derhalve te zijn voorzien van zelfstandige voorzieningen. Welke voorzieningen dan echter benodigd zijn om een object zelfstandig te kunnen gebruiken is niet door de wetgever gedefinieerd en volgt derhalve uit jurisprudentie. Hierover ontstaat nogal eens discussie of onduidelijkheid. Volgens de waarderingskamer is het van belang dat een woning minimaal “een eigen toegang, eigen keukenvoorziening of ten minste eigen kookegelegenheid, douche en toiletruimte heeft”¹². Toch lijkt ook de voorgaande definitie niet volledig correct conform jurisprudentie. In 2019 behandelde het gerechtshof in Den Haag een zaak waarin een heffingsambtenaar een benedenverdieping, in gebruik als garage en woning, en een dubbel laags bovenwoning had samengevoegd tot één WOZ-object, waar deze woningen voordien uit individuele WOZ-objecten bestond¹³. De eigenaar was echter van mening dat het benedengedeelte aan alle eisen zou voldoen om als zelfstandig WOZ-object te kunnen worden aangemerkt; de benedenverdieping was afsluitbaar vanaf beide kanten, had een eigen toegang, toilet, keuken en wasgelegenheid. De wasgelegenheid bestond hier uit een wastafel met tappunt voor warm- en koud water. Bovendien woonde ook een van de eigenaren permanent en zelfstandig op deze benedenverdieping. De heffingsambtenaar bracht daar echter tegenin dat er geen douche aanwezig was op de benedenverdieping en stelde zich derhalve op het standpunt dat er geen sprake kon zijn van een aparte onroerende zaak zoals bedoeld in de Wet WOZ. Het Hof oordeelde echter dat woning beschikte over eigen alle noodzakelijke eigen voorzieningen voor zelfstandige bewoning. Dat voorzieningen beperkt zijn, zoals uitsluitend het hebben van een wastafel als wasgelegenheid, doet hier volgens het hof niet aan af.

Vergelijkbare zaken hebben onder andere gediend over de vraag of wooneenheden binnen serviceflat of verzorgingshuis kunnen worden aangemerkt als zelfstandige wooneenheden en derhalve per wooneenheid afgebakend dienen te worden als WOZ-object. Vaak wordt aangedragen dat de betreffende serviceflat of het betreffende verzorgingshuis ook veel gemeenschappelijke voorzieningen heeft, denk bijvoorbeeld ook aan gezamenlijke keuken of woonkamer. In 2001 gaf de Hoge Raad in een zaak omtrent een serviceflat aan dat wanneer de individuele wooneenheden beschikken over alle voor bewoning noodzakelijke voorzieningen, de wooneenheden conform de Wet WOZ ieder als aparte eenheid zullen moeten worden aangemerkt¹⁴. Dat sommige van deze individuele voorzieningen beperkt

¹² Vraagbaak Waardebepaling, Waarderingskamer. Blz. 22

¹³ GHDHA 26 November 2019, NR BK-19/00361, BNB 2020/55

¹⁴ HR 26 Oktober 2001, NR 36217, BNB 2001/424

zijn, of dat er daarnaast sprake is van andere gezamenlijke voorzieningen, doet daar niks aan af.

Specifieke aandacht behoeven ook mantelzorgwoningen, welke de afgelopen jaren steeds vaker voorkomen doordat steeds meer gemeenten soepeler met vergunningsregels omgaan¹⁵. De waarderingskamer geeft in haar waarderingsinstructie aan dat mantelzorgwoningen niet als zelfstandig WOZ-object aangemerkt dienen te worden, maar als onderdeel dienen te worden beschouwd van de woning waar de mantelzorgwoning bij is geplaatst¹⁶. Dit staat dan echter weer haaks op een uitspraak die het Gerechtshof 's-Hertogenbosch deed in 2021¹⁷, waarin hij in een dergelijke situatie aangaf dat een mantelzorgwoning in ieder geval in deze specifieke casus afsluitbaar was en over alle noodzakelijke eigen voorzieningen beschikt en derhalve als individueel WOZ-object moet worden aangemerkt. Dit zal voor een aanzienlijk deel van de in Nederland aanwezige mantelzorgwoningen gelden. Mogelijk geeft het separaat afbakenen van mantelzorgwoningen wel weer uitvoeringsproblemen in de waardering; vaak gelden voor mantelzorgwoningen specifieke regels zoals dat deze bijvoorbeeld afgebroken dienen te worden na overlijden dan wel vertrek van de bewoner van de mantelzorg, of dat deze niet separaat van de 'hoofdwoning' verkocht kunnen worden. Wanneer deze specifieke gemeentelijke regels van toepassing zijn kun je je afvragen hoe je zo'n mantelzorgwoning zou moeten waarderen, en in het geval dat de mantelzorgwoning moet worden afgebroken na vertrek van de bewoner of deze überhaupt een waarde vertegenwoordigd. Of is die zelfs negatief wanneer een afbreekverplichting geldt?

3.4 Zelfstandigheid bij niet-woningen

Voor niet-woningen gelden in principe dezelfde criteria voor afsluitbaarheid en eigen voorzieningen. Natuurlijk geldt dat in niet-woningen een zeer breed spectrum aan vastgoedobjecten valt. Het criterium voor eigen voorzieningen verschillen dan ook per type vastgoed. Zo wordt voor kantoorpanden doorgaans aangehouden dat wanneer een onderdeel (met één huurder) beschikt over een eigen pantry en toilet, dit een zelfstandig WOZ-object betreft, uiteraard mits dit deel ook afsluitbaar is. Bij multi-tenant gebouwen kan dit ertoe leiden dat een ruimte verhuurd aan een huurder met eigen pantry en toilet een apart WOZ-object betreft, terwijl wanneer huurders deze voorzieningen delen het WOZ-object zal worden afgebakend op kleinste eenheid die wél beschikt over een eigen pantry en toiletten, bijvoorbeeld een verdiepingsvloer. Om aan het zelfstandigheids criterium te voldoen zal bovendien de pantry- en toiletgelegenheid binnen het afsluitbare gedeelte moeten vallen. Zo oordeelde de Hoge Raad in 2004¹⁸ over een zaak waarin een kantoorhuurder in een multi-tenant gebouw vijf afsluitbare kamers huurde welke alle werkplaatsen op de verdieping van een gebouw besloegen. Tevens waren op deze verdiepingen eigen voorzieningen zoals een toiletgroep gevestigd die alleen door deze huurder werden gebruikt. Echter viel de toiletgroep buiten het afsluitbare gedeelte van de huurder. De Hoge Raad oordeelde derhalve dat niet aan zowel het zelfstandigheids criterium

¹⁵ NOS, 30 september 2023, Wonen in de tuin van je dochter: steeds meer gemeenten staan het toe

¹⁶ Website waarderingskamer, specifieke situaties - mantelzorgwoningen

¹⁷ GHSHE 28 mei 2021, NR 20/00325, BNB 2021/315

¹⁸ HR 08 Oktober 2004, NR 38443 & 38444, BNB, 2005/7

alsook het afsluitbaarheids criterium was voldaan, en dat de ruimte van deze huurder dus niet als individueel WOZ-object kon worden afgebakend.

Voor ieder type vastgoed zal zo moeten worden vastgesteld welke voorzieningen minimaal nodig zijn om deze als zelfstandig aan te merken. Zo zal bij de meeste typen vastgoed sanitair als een noodzakelijke voorziening worden gezien. Echter zijn sanitaire voorzieningen weer geen vereiste voor zelfstandigheid van bijvoorbeeld een parkeerplaats of garagebox.

3.5 Zelfstandigheid bij gemengd gebruik

Gemengd gebruik hoeft niet per definitie te leiden tot het afbakenen van WOZ-objecten naar gebruikstype. Het meest voorkomende voorbeeld hiervan is vermoedelijk een gebouw eigendom waarbij op de begane grond een winkelruimte of bedrijfsruimte is gesitueerd terwijl het bovenhuis in gebruik is als woonruimte. Het komt regelmatig voor dat de afzonderlijke delen niet alle afsluitbaar zijn, denk bijvoorbeeld aan de situatie waarbij de bovenwoning geen eigen opgang heeft maar alleen toegankelijk is via de winkel- of bedrijfsruimte. Ook kan het voorkomen dat noodzakelijke voorzieningen gedeeld worden, denk bijvoorbeeld aan de situatie waarbij er uitsluitend een toilet aanwezig is de bovenwoning en niet in de bedrijfsruimte. Een voorbeeld van een dergelijke situatie is het arrest van Gerechtshof Den Haag uit 2016 waarbij een heffingsambtenaar een winkelruimte en bovenwoning als twee zelfstandige WOZ-objecten had afgebakend, terwijl de winkelruimte onder andere niet beschikte over een eigen toilet of rioolaansluiting¹⁹. Het gerechtshof oordeelde dat dit noodzakelijke voorzieningen betreffen om een winkelruimte zelfstandig te kunnen gebruiken, en oordeelde derhalve dat WOZ-objectafbakening niet correct was toegepast.

3.6 Gebruiksgrenzen bij leegstand

Bij (gedeeltelijke) leegstand van een object kan niet worden afgegaan op de feitelijke gebruikssituatie om de mogelijke gebruiksgrenzen binnen een object te bepalen. In geval van leegstand zal er derhalve volledig moeten worden afgegaan op de fysieke indeling van een gebouw eigendom. De criteria om gebruiksgrenzen te definiëren veranderen echter niet met het feit dat gebouwde eigendommen gedeeltelijk of gehele leegstaan. Wanneer meerdere ruimten in een complex leeg komen te staan, zal dit doorgaans niet leiden tot het herijken van de gebruiksgrenzen.

3.7 Tot zo ver

Voor het trekken van gebruiksgrenzen zal moeten worden gekeken naar het afsluitbaarheids criterium en het zelfstandigheids criterium. Zo gauw een gedeelte van een gebouw eigendom voldoet aan beide criteria, betreft het voor de wet WOZ een individueel WOZ-object.

Voor wat betreft het afsluitbaarheids criterium zal, volgend uit jurisprudentie, zal afsluitbaarheid vrij rigide moeten worden bekeken. Er is alleen sprake van afsluitbaarheid als er daadwerkelijk fysiek de mogelijkheid bestaat om een ruimte op moment van waarden af te sluiten ('op slot te doen'). Alleen het feit dat een ruimte makkelijk af te sluiten zou zijn, in het verleden af te sluiten was, of het feit dat een tussendeur in de praktijk

¹⁹ GHDHA 26-07-2016, BK-15/00655, V-N 2016/51.15.23

niet wordt gebruikt is onvoldoende. Het gevolg hiervan is wel dat het simpelweg plaatsen- of verwijderen van een slot op een tussendeur ook als aan-/uitschakelaar voor het zelfstandigheids criterium kan worden gebruikt door een belastingplichtige. Dit lijkt een onwenselijke situatie.

Het zelfstandigheids criterium geeft ook de nodige onduidelijkheid, zelfstandigheid dient getoetst te worden aan de vraag of het object voor noodzakelijke voorzieningen niet afhankelijke is van andere objecten. Dit zorgt te meer voor onduidelijkheid daar wat noodzakelijke voorzieningen zijn afhankelijk is van het vastgoedtype waaruit het gebouwde eigendom bestaat. Zo gelden voor woningen weer andere criteria dan voor bedrijfsmatig vastgoed. Zeker ook in het spectrum van bedrijfsmatig vastgoed zijn allerlei objecten te bedenken die een tussenvorm kunnen zijn van verschillende vastgoedtype, welke criteria gelden dan voor noodzakelijke voorzieningen en dus zelfstandigheid? Ook de basale vraag welke voorzieningen überhaupt nodig zijn om een ruimte zelfstandig te kunnen gebruiken is natuurlijk enigszins subjectief. Zo zullen veel mensen van mening zijn dat een douchegelegenheid een noodzakelijke voorziening is in een woning, toch oordeelde het Hof Den Haag in de in onder 3.3 genoemde zaak dat een wastafel genoeg zou zijn. Overigens geldt voor het zelfstandigheids criterium wel dat hier doorgaans iets minder makkelijk 'gebruik' van kan worden gemaakt om de objectafbakening te beïnvloeden als belastingplichtige in vergelijking tot het afsluitbaarheids criterium. Het toevoegen of verwijderen van noodzakelijke voorzieningen is immers doorgaans arbeidsintensiever dan wel meer kostbaar dan simpelweg het toevoegen of verwijderen van een slot op tussendeur.

Wanneer de eigendomsgrenzen en gebruiksgrenzen zijn bepaald, zoals onder hoofdstuk 2 en 3 van deze verhandeling toegelicht, zal de volgende stap juist in tegenovergestelde richting zijn. In stap 3 wordt, conform artikel 16 lid d. van de Wet WOZ, juist gekeken of bepaalde eigendommen moeten worden samengevoegd daar zij naar omstandigheden beoordeeld bij elkaar horen. Dit betreft de zogenoemde samenstelbepaling en zal nader behandeld worden in het volgende hoofdstuk.

4. De Samenstelbepaling

4.1 De Samenstelbepaling

In artikel 16 lid d. van de Wet WOZ wordt bepaald dat wanneer eigendommen, of gedeelten daarvan, bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en die naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren, één WOZ-object dienen te vormen, de zogenaamde samenstelbepaling. Wat dan exact wordt verstaan onder “naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren” volgt uit jurisprudentie daar dit niet exact door de wetgever is gedefinieerd. De betreffende jurisprudentie zal in de hierop volgende paragrafen verder worden toegelicht en er zal worden uitgewerkt welke concrete handvatten er zijn te geven voor het samenstellen van zowel woningen als niet-woningen, alsook waar mogelijke valkuilen liggen.

4.2 Samenstel bij woningen

Zoals beschreven onder 3.3 zijn individuele woningen ook individuele WOZ-objecten, mits wordt voldaan aan de criteria dat de woning afsluitbaar is en beschikt over eigen noodzakelijke voorzieningen. Een samenstel van naast elkaar gelegen woningen die beide in bezit zijn bij dezelfde rechtspersoon zal dus alleen plaatsvinden als niet wordt voldaan een of beide criteria.

Een vorm van samenstel bij woningen die vaker voorkomt, en ook regelmatig leidt tot onduidelijkheid, is wanneer er bij de rechtspersoon naast een woning ook percelen in bezit zijn die naar omstandigheden beoordeeld al dan niet bij de woning zouden kunnen horen. Denk hierbij bijvoorbeeld aan percelen met hierop een tuin of garagebox. Hierbij speelt ook dat wanneer bijvoorbeeld een rechtspersoon een woning een andersoortig object (bijvoorbeeld een garagebox) in de omgeving bezit, het al dan niet samenstellen van invloed kan zijn op de hoogte van de OZB-aanslag, óók wanneer de WOZ-waardes van de individuele objecten gelijk zou zijn aan de WOZ-waarde van het samenstel. Immers, wanneer de garagebox niet zou worden samengesteld met de woning, en dus een eigen WOZ-afbakening zou krijgen, zou deze worden gekwalificeerd als ‘niet-woning’. De meeste gemeenten rekenen een (veel) hoger WOZ-tarief voor niet-woningen.

De definitie “naar aard en omstandigheden bij elkaar horend” stelt dus niet dat eigendommen per definitie aangrenzend moeten zijn. Ook wanneer eigendommen niet direct aan elkaar grenzen, bijvoorbeeld omdat ze gescheiden worden door openbare infrastructuur, zouden ze kunnen worden samengesteld indien beoordeeld wordt deze bij elkaar en omstandigheden bij elkaar horen. Ook is het goed om hierbij te vermelden dat het hierbij geen probleem is wanneer de eigendomsvormen van de samen te stellen eigendommen niet exact gelijk zijn. Zo kunnen bijvoorbeeld een woning op eigen grond met daar aan grenzend een tuin op erfpachtgrond gewoon samengesteld worden.

Er is echter geen duidelijke kwantitatieve maatstaf voor de kwalificatie “naar aard en omstandigheden bij elkaar horend”. Deels kan worden afgegaan op jurisprudentie. In een zaak uit 2020 welke diende bij het gerechtshof Arnhem Leeuwarden²⁰ waarin een belanghebbende in verweer kwam tegen het niet samenstellen van een woning en

²⁰ GHARL 15 September 2020, NR 19/01635 en 19/01636, BNB 2020/424

garagebox met onderlinge afstand van 5 kilometer was het hof duidelijk dat deze objecten geen zins een samenstel kunnen vormen gezien hun onderlinge afstand te groot is. Tot zo ver duidelijk. In een andere zaak van het waarin een garagebox werd gescheiden door een doodlopende weg van een woning, besloot de rechtbank Den Bosch in 2008²¹ echter dat hier wel sprake was van naar aard en omstandigheden bij elkaar behorende eigendommen. Volgens de waarderingskamer zou een garagebox samengesteld te worden met een woning “wanneer naar buiten toe duidelijk kenbaar is dat een garagebox bij een bepaalde woning hoort en er ook sprake is van een stabiele langdurige situatie waarin zowel eigenaar als gebruiker van woning en garagebox dezelfde zijn”²². Echter zou je in theorie natuurlijk ook een garagebox welke verder verwijderd ligt van het woonhuis aan dat criterium kunnen laten voldoen, dus ook dit lijkt niet geheel in overeenstemming met jurisprudentie.

Waar exact de grens ligt qua afstand om tot samenstel over te gaan blijft onduidelijk. Men kan zich afvragen of deze onduidelijkheid wenselijk is. Daarnaast rijst de vraag in hoeverre het terecht is dat een eigenaar welke een garagebox bezit welke in dezelfde straat is gelegen als het woonhuis, maar daar niet aan gekoppeld, kan rekenen op een samenstel en derhalve het OZB-tarief woningen over de garagebox zal betalen, terwijl een eigenaar welke exact zo’n zelfde garagebox bezit enkele straten verder van zijn woning verwijderd geen samenstel zal genieten en zal worden aangeslagen op basis van het doorgaans veel hogere niet-woningen OZB tarief. Dit is een concreet gevolg van het feit dat de wetgever het aan interpretatie overlaat wat “naar aard en omstandigheden” precies inhoudt. In het specifieke geval van de garagebox zou ik mij ook voor kunnen stellen dat er door de wetgever afgestapt wordt van het samenstellen van garageboxen met woningen, wanneer deze geen onderdeel zijn van hetgeen binnen de eigendomsgrenzen van de woning valt. Dat zou in ieder geval een meer gelijke behandeling van min of meer gelijke gevallen bewerkstelligen.

Een soortgelijke situatie doet zich overigens voor in de Inkomstenbelasting 2001 (wet IB 2001) wanneer het op de (eigen) woning aankomt. In de wet IB 2001 wordt in artikel 3.111, eerste lid, wordt bepaald dat onder eigen woning wordt verstaan een gebouw met daartoe behorende ‘aanhorigheden’²³. Dit is voor belastingplichtigen relevant gezien de eigen woning in box 1 in 2024 wordt doorgaans belast tegen 0.35% over de WOZ-waarde. Dit terwijl wanneer een eigendom niet tot de eigen woning behoort deze in box 3 dient te worden opgenomen, waar deze zal worden belast met 36% over een fictieve rendement van 6.21% over de WOZ-waarde²⁴, wat dus neerkomt op een effectieve belasting van 2.24% over de WOZ-waarde van het betreffende object (ervan uitgaande het eigendom buiten het heffingsvrije vermogen van de belastingplichtige valt).

²¹ RBSHE 11 december 2007, AWB 06/2511

²² Waarderingskamer – Vraagbaak Waardebepaling, Blz 33

²³ Wet Inkomstenbelasting 2001, 01 januari 2001

²⁴ Ministerie van Financiën - Bekendmaking tabelcorrectiefactor, bedragen en percentages arbeidskorting, percentage eigenwoningforfait en forfaitaire rendementspercentages & bijlage 1, 11 december 2023.

Het begrip aanhorigheid volgt niet uit de wet IB 2001, maar uit de Wet op Personele Belasting 1950²⁵. Uit jurisprudentie volgt dat om te kunnen spreken van een aanhorigheid van de eigen woning aan de volgende criteria moet worden voldaan²⁶:

- behoort bij de woning;
- daarbij in gebruik is;
- daaraan dienstbaar is.

Deze criteria lijken natuurlijk op het criterium dat gegeven wordt in de wet WOZ voor het samenstellen van objecten, “naar aard en omstandigheden bij elkaar behorend”. De uitwerking lijkt in de praktijk ook redelijk op hetzelfde neer te komen. Zo stelde de Kennisgroep Onroerende Zaken van de Belastingdienst in een specifieke casus waarbij een garagebox op 70 meter afstand van een woonhuis lag zich op het standpunt dat dit een aanhorigheid betrof. Als argumenten werden onder andere gegeven dat “de afstand tussen de woning en de garage, de bereikbaarheid van de garage vanuit de woning en de bouwkundige eenheid tussen de woning en de garage binnen de wijk zijn zodanig dat de garage een aanhorigheid van de eigen woning is. Hoewel de woning niet in hetzelfde blok is gelegen als de garage, is de ligging van de woning en de garage ten opzichte van elkaar ook niet iets toevalligs of willekeurigs”²⁷.

Hoewel het criterium voor samenstel in de Wet WOZ en de criteria voor een aanhorigheid volgend uit de Wet op Personele Belasting 1950 sterk op elkaar lijken, zijn zij natuurlijk niet exact hetzelfde. Dat kan ertoe leiden dat de WOZ-objectafbakening niet gelijk loopt met de behandeling van aanhorigheden in de wet IB 2001. De Belastingdienst benoemt dit ook zelf impliciet op haar website: “Hoort bij uw woning een schuur, garage of land? Dit noemen wij aanhorigheden. De waarde hiervan hoort bij de waarde van uw eigen woning. Meestal staat die waarde ook op de WOZ-beschikking. Het kan zijn dat de gemeente een aparte WOZ-beschikking afgeeft voor uw garage, schuur of land.”²⁸.

Het is dus voor belastingplichtigen raadzaam scherp te zijn op het feit dat ondanks dat een object conform de Wet WOZ zelfstandig wordt afgebakend, dit voor de wet IB 2001 wel een aanhorigheid kan betreffen, met waarschijnlijk een lagere heffing tot gevolg. Andersom zou dit echter ook kunnen voorkomen. Zo is cultuurgrond (landbouwgrond dan wel weiland) geen aanhorigheid, zoals onder andere aangegeven door de Hoge Raad in 1981, ook wanneer deze in eigen gebruik, ook wanneer dit hobbymatig gebruik betreft.²⁹ Cultuurgrond zal dus per definitie in box 3 moeten worden opgenomen.

Bij afbakening conform de Wet WOZ zou cultuurgrond echter wel kunnen worden samengesteld met de eigen woning mits in gebruik bij dezelfde belastingplichtige. Het gevolg is dus dat de eigenaar van de objecten zelf een onderscheid zal moeten aanbrengen

²⁵ Kennisgroep Onroerende Zaken van de Belastingdienst – Garage als aanhorigheid van de eigen woning, 13 juni 2023.

²⁶ HR 16 Juli 1993, NR 29174, BNB 1993/281

²⁷ Kennisgroep Onroerende Zaken van de Belastingdienst – Garage als aanhorigheid van de eigen woning, 13 juni 2023

²⁸ Website Belastingdienst – Wat hoort bij de eigen woning?, geraadpleegd op 31/03/2024

²⁹ Hoge Raad 29 april 1981, nr. 20447, BNB 1981/176

tussen de waarde van de eigen woning (excl. cultuurgrond) in box 1 en de cultuurgrond in box 3. Ik betwijfel of de gemiddelde belastingplichtige voor de IB hiervan op de hoogte en of dit altijd goed gaat.

Het voorgaande zou overigens kunnen worden opgelost door óf voor woningen in de Wet WOZ de definitie van aanhorigheid toe te passen in plaats van de eigen definitie, of door juist in de IB de afbakening van de eigen woning te baseren op de objectafbakening uit de wet WOZ. Gezien de classificatie aanhorigheid in meer heffingen een rol speelt, zoals onder andere de Overdrachtsbelasting, zou ik er eerder voor pleiten om de wijze van samenstellen van woningen in de Wet WOZ gelijk te maken aan de definitie van aanhorigheid. Dit zou vermoedelijk in ieder geval schelen in kans op fouten in de aangifte voor de IB door belastingplichtigen. Gevolg is wel dat de gemeenten op grote schaal voor wat betreft woningen hun WOZ-objectafbakeningen zouden moeten nagaan, maar in mijn optiek is dit een eenmalige last welke als minder relevant moet worden gezien ten opzichte van een permanente kans op fouten in de jaarlijkse aangifte IB.

4.3 Samenstel bij niet-woningen

Bij niet-woningen gelden dezelfde criteria voor een mogelijk samenstel. Echter kan de samenstelbepaling nog meer complexe vormen aannemen dan bij woningen. Bij woningen is doorgaans nog redelijk eenvoudig te doorgronden wie de gebruiker is en of derhalve de samen te stellen eigendommen in gebruik zijn bij een en dezelfde gebruiker. Bij niet-woningen kan dit echter een stuk complexer worden. Hoe dient bijvoorbeeld omgegaan te worden met de situatie waarin er juridisch gezien meerdere gebruikers (rechtspersonen) een gebouwd eigendom gebruiken, maar waar deze gebruikers wel aan elkaar gelieerd zijn ook eenzelfde doel nastreven of dienen.

Ook het afbakenen van wat naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoort kan uitdagingen bieden. Wat bijvoorbeeld als eigendom binnen een complex in principe zelfstandig te gebruiken zou zijn en afsluitbaar is, maar tegelijkertijd ook onderdeel van een groter complex is en daarmee ondergeschikt aan het grotere complex dat een gebruiker in zijn geheel gebruikt? Denk bijvoorbeeld aan een opslaghal met eigen toegang en voorzieningen maar gelegen binnen een groter industrieel complex.

Een van de meest bekende zaken omtrent de samenstelbepaling, en WOZ-afbakening in het algemeen, betreft het 'Schiphol-arrest'³⁰. In deze zaak speelde de vraag hoe de eigendommen van Schiphol afgebakend dienen te worden conform de samenstelbepaling, waarbij de Schiphol in beroep was gekomen tegen de afbakening zoals de heffingsambtenaar deze had vastgesteld. De heffingsambtenaar had Schiphol in diverse deelgebieden ingedeeld, gebaseerd op de afstand tussen deze deelgebieden, het verschil in herkenbaarheid en uitstraling van de deelgebieden, het verschil in functie en gebruik van de deelgebieden en het verschil in bereikbaarheid tussen de deelgebieden. De Hoge Raad oordeelde echter dat een dergelijke uitsplitsing in deelgebieden niet conform hetgeen bepaald is artikel 16, lid d is. Hij gaf aan dat er bij de onderverdeling in deelgebieden

³⁰ HR 9 Mei 2003, NR 35987, BNB 2003/270

namelijk onvoldoende rekening is gehouden met feit dat Schiphol als bedrijf als één samenhangend geheel moet worden beschouwd, waarbij zij al haar eigendommen aanwendt voor één organisatorisch doel. Ook was volgens de Hoge Raad duidelijk dat het geheel onmiskenbaar een geografisch samenhangend geheel betreft. Daarbij gaf de Hoge Raad aan dat er tevens gekeken moet worden naar in hoeverre de eigendommen bij elkaar een beduidend grotere functionaliteit hebben dan de locaties individueel zouden hebben.

Middels een uitspraak van de Hoge Raad in uit 2009³¹ in een andere zaak werd hier vervolgens nog aan toegevoegd dat het niet maatgevend is of deze samenhang voor een derde waarneembaar is.

In 2022 werd een zaak bij de Rechtbank Rotterdam behandeld³², waarin de vraag centraal stond of, in het licht van het Schiphol-arrest, dan ook eigendommen die op een aanzienlijke afstand van elkaar lagen maar volgens de eigenaar werden aangewend voor één organisatorisch deel zouden moeten worden samengesteld. Het betrof hier drie eigendommen, twee eigendommen hadden een onderlinge afstand van circa 500m, en deze beide eigendommen hadden beide een afstand van circa 4.000m tot het derde perceel. Alle genoemde percelen betroffen tuinbouwgrond waarop tomaten werden verbouwd, op een van percelen was een (centrale) verpakkingsfaciliteit gesitueerd. De Rechtbank gaf hierbij aan dat niet is gebleken dat de locaties bij elkaar een beduidend grotere functionaliteit hebben dan de locaties individueel zouden hebben. Het feit dat de verpakking op een centrale locatie geschiedt vanuit efficiëntie oogpunt doet daar volgens de rechtbank niet aan af. Wat echter wellicht interessanter aan deze uitspraak was is dat de Rechtbank tevens aangaf dat bij een afstand van 4.000m dat “deze afstand dermate ruim is dat reeds hierom niet zonder meer geconcludeerd kan worden dat er sprake is van een geografische samenhang”, terwijl er bij de afstand van 500m tussen de andere percelen werd opgetekend “Dit vormt op zichzelf geen belemmering voor het vormen van een samenstel”. Schijnbaar ligt volgens de rechtbank de grens voor geografische samenhang in ieder (buiten of het samenstel verder voldoet aan de andere criteria) in ieder geval voorbij 500 meter. Dit lijkt een ruimere grens dan bij samenstel van woningen het geval is in jurisprudentie.

Zeer recentelijk, heeft er een proefprocedure bij de Hoge Raad plaatsgevonden waarin wederom een grotendeels soortgelijk vraagstuk als het voorgaande voordeed. Het betrof hier een glastuinbouwbedrijf met twee eigendommen, ieder een productielocatie, op een afstand van circa 2 kilometer van elkaar. Sommige activiteiten van het glastuinbouwbedrijf waren gecentraliseerd op één locatie. Echter werd door betreffende Advocaat-Generaal aan de Hoge Raad geadviseerd om dat ook hier onvoldoende is gebleken dat de eigendommen “naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar” behoren³³.

³¹ HR 13 November 2009, NR 07/11917, BNB 2010/12

³² RBROT 27 Juli 2022, ROT 21/1484, V-N Vandaag 2022/1947

³³ Parket bij de Hoge Raad, 15 maart 2024, NR 23/00964, V-N Vandaag 2024/60

Dat er de laatste tijd overigens meerdere zaken hebben plaatsgevonden welke glastuinbouwbedrijven betroffen is geen toevalligheid, maar het gevolg van de wet belastingen op milieugrondslag en specifiek daarin opgenomen energiebelasting. De energiebelasting wordt namelijk geheven over het verbruik per aansluiting, waarbij aansluitingen per WOZ-object mogen worden samengevoegd. De heffing per verbruiks eenheid (bijvoorbeeld per kilowattuur) is degressief naarmate het verbruik oploopt. Met name voor energie-intensieve bedrijven als glastuinbouwbedrijven kan het lonen om de verbruikte energie zoveel mogelijk via één aansluiting (en dus één WOZ-aansluiting) te laten lopen³⁴.

Hier zou je je kunnen afvragen of het gelijkstellen van WOZ-object aan een energie-aansluiting doelmatig is. Het lijkt mij dat het primaire doel van de wetgever is om middels de heffing energieverbruik terug te dringen. Echter levert het gebruik van het WOZ-object hier op dat wanneer twee bedrijven een exact gelijk energieverbruik zouden hebben, er toch een verschillende heffing voor de energiebelasting uit kan volgen op basis van het feit of er al dan niet sprake is van een of meerdere WOZ-objecten ter plaatse van hun locatie. Ik vraag mij af of het aantal WOZ-objecten hier een relevante determinant zou moeten zijn.

4.4 Het trekken van gemeentegrenzen

De vierde en laatste stap in het WOZ-object afbakeningsproces betreft het trekken van gemeentegrenzen. Gezien dit een relatief simpele handeling betreft welke ook niet tot nauwelijks leidt tot onduidelijkheid of rechtsgang, zal ik dit niet behandelen in een separaat hoofdstuk. Het belangrijkste uitgangspunt is dat er door de wetgever geen maximale omvang is vastgesteld voor WOZ-object, tenzij het WOZ-object een gemeentegrens zou overstijgen. Dit wordt bepaald in artikel 16 lid f van de Wet WOZ. Dit is uiteraard ook logisch gezien een van de meest vooraanstaande toepassing van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf de Onroerende Zaak Belasting betreft, welke op gemeentelijk niveau wordt geheven.

Het trekken van gemeentegrenzen is overigens de laatste stap in het afbakeningsproces, daar een object dat wordt doorsneden door een gemeentegrens wel als één object zal moeten worden gewaardeerd, maar vervolgens de waarde van het object pro rata (bijvoorbeeld naar het aantal m² perceeloppervlak per gemeente) zal moeten worden verdeeld³⁵.

4.5 Tot zo ver

Het samenstellen van verschillende eigendommen tot één WOZ-object wordt voorgeschreven in artikel 16 lid e van de wet WOZ. Hierin wordt aangegeven dat objecten die in gebruik zijn bij dezelfde belastingplichtige en die “naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar behoren” moeten worden samengevoegd tot één WOZ-object. De precieze uitwerking van “naar de omstandigheden bij elkaar behoren” volgt uit jurisprudentie.

³³ Wet belastingen op milieugrondslag

³⁵ Vraagbaak WOZ-waardebepaling, de Waarderingskamer, blz 6

Bij woningen speelt met name de vraag of ondergeschikt vastgoed zoals garageboxen, tuinen etc. bij elkaar behoren. Die vraag is met name ook relevant voor de belastingplichtige omdat wanneer een woning en het andere betreffende object niet worden samengesteld, het andere object doorgaans zal worden aangemerkt als niet-woning. Voor niet-woningen geldt doorgaans een (veel) hoger OZB-tarief. Het is in ieder geval duidelijk dat het niet per definitie noodzakelijk is dat eigendommen aangrenzend zijn om te kunnen worden samengesteld. Ook in zaken waarin de aanhorigheden wat verder verwijderd lagen van de woning werd geoordeeld dat deze naar aard en omstandigheden bij elkaar behoren. Waar dan exact de grens ligt blijft onduidelijk. Ik zou mij kunnen voorstellen dat voor specifiek woningen onwenselijk is dat deze vage grens blijft bestaan. Wellicht verdient het aanbeveling om eigendommen die niet grenzen aan het perceel van de betreffende woning altijd als separaat WOZ-object te beschouwen. Dat lijkt mij ook bijdragen aan de gelijke behandeling van min of meer vergelijkbare gevallen.

Daarnaast speelt de vraag of bepaalde eigendommen onderdeel zijn van de (eigen) woning ook in andere belastingen, zoals de Inkomstenbelasting en Overdrachtsbelasting. Bij deze belastingen wordt dan echter weer aansluiting gezocht bij de term aanhorigheid uit de Personele Belasting 1950. De definitie van aanhorigheid lijkt op het criterium gegeven in de samenstelbepaling, doch is niet exact gelijk. Dit heeft tot gevolg dat in specifieke gevallen de afbakening van WOZ-objecten anders verloopt dan het vaststellen van de aanhorigheden. Dit kan tot fouten leiden in de belastingaangifte, zeker in de aangifte voor de IB, waar wel aansluiting wordt gezocht bij WOZ-waardes als heffingsmaatstaf in box 1 en box 3, maar vervolgens de afbakening van de eigen woning niet exact gelijk hoeft te lopen met de afbakening van WOZ-objecten. Een oplossing hiervoor zou kunnen zijn om het criterium voor het samenstellen van woningeigendommen in de wet WOZ gelijk te maken aan de criteria voor aanhorigheid.

Ook bij niet-woningen is de samenstelbepaling voer voor discussie, recent nog eens aangewakkerd door het koppelen van de degressieve energiebelasting aan WOZ-objecten, waardoor het voor gebruikers met een energie-intensief productieproces van belang is dat zij het energiegebruik zo veel mogelijk via één WOZ-object laten lopen. Ook hier speelt de vraag tot welke afstand objecten naar de omstandigheden behorend bij elkaar kunnen horen. De rechtspraak lijkt hier, in afstand gemeten, er in ieder geval op te duiden dat een grotere afstand tussen de objecten kan bestaan dan bij woningen het geval is. Afgaande op onder andere het Schipholarrest is hier met name van belang of de diverse eigendommen als één samenhangend geheel moet worden beschouwd, waarbij de gebruiker alle onderdelen aanwendt voor één organisatorisch doel. Ook moet worden gekeken naar in hoeverre de eigendommen bij elkaar een beduidend grotere functionaliteit hebben dan dat zij los van elkaar zouden hebben. Als daaraan voldaan wordt hoeft een significante afstand tussen de objecten niet noodzakelijkerwijs te betekenen dat er niet samengesteld kan worden.

Als laatste stap in het afbakeningsproces zal moeten blijken of er geen gemeentegrenzen door het gevormde WOZ-object lopen. Mocht dat wel het geval zijn dan zal eerst de waarde

van het object moeten worden bepaald, om vervolgens het object alsnog 'op te splitsen' naar rato van ligging in de desbetreffende gemeenten.

5. Conclusie

5.1 Onduidelijkheden en aanbevelingen bij het trekken van gebruiksgrenzen

De criteria afsluitbaarheid en zelfstandigheid bij het trekken van gebruiksgrenzen lijken voor wat betreft woningen relatief duidelijk, maar door toepassing in enge zin kunnen wel ongewenste situaties optreden, zoals het voorbeeld van de zaak waarin er ‘gespeeld’ werd met het slot op de tussendeur om zo niet-afsluitbaarheid te bewerkstelligen, en daarmee voor te sorteren op een lagere WOZ-waarde welke in deze specifieke casus een lagere erfbelasting tot gevolg had. Echter is het zoals eerder gesteld de vraag of dit het gevolg is van de wijze van WOZ-afbakening, of het gevolg van het toepassen van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf in de erf- en schenkingsbelasting. Ik zou bepleiten eerder het laatste.

5.2 Onduidelijkheden en aanbevelingen bij het samenstellen van WOZ-objecten

De vraag of objecten al dan niet samengesteld dienen te worden lijkt zowel bij woningen als bij niet woningen tot relatief veel discussie te leiden. Dit komt met name doordat de wetgever niet heel concreet heeft voorgeschreven wanneer objecten mogen worden samengesteld, anders dan “naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren”. Bij woningen is het onduidelijk waar dan exact de grens ligt voor wat betreft de geografische omstandigheden. Ik zou mij kunnen voorstellen dat het hier wellicht wenselijk is om hier verduidelijk in aan te brengen. Anderzijds zou het wellicht ook interessant zijn om te onderzoeken of het mogelijk is bepaalde samenstellen uit te sluiten bij woningen. Ik kan mij in het voorbeeld van de garageboxen bijvoorbeeld voorstellen dat het eenduidiger zou zijn om deze sowieso niet samen te stellen met woningen wanneer het aparte eigendommen betreft dan wel wanneer het geen aangrenzend eigendom betreft. Daarnaast is loopt de wijze van samenstellen voor woningen in de wet-WOZ niet exact gelijk met de term aanhorigheid, die dan weer in de wet IB wordt gebruikt om na te gaan of bepaalde eigendommen onderdeel zijn van de eigen woning. Dit geeft mogelijk een risico op fouten in de aangifte IB door belastingplichtigen. Een mogelijke oplossing zou kunnen zijn het gelijkstellen van de samenstelbepaling voor woningen in de wet WOZ aan de term aanhorigheid zoals volgt uit de Wet personele belasting 1950.

Het Schipholarrest heeft voor wat betreft het samenstellen van niet-woningen specificatie gegeven van wat moet worden gezien als “naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar horend”, maar kan echter voor partijen soms ook vertroebelend werken, zoals ook blijkt uit onder andere de casussen van de glastuinbouwbedrijven. Er wordt door sommige partijen te veel gefocust op het zijn van een organisatorisch geheel, en uit het oog verloren dat naast dit organisatorisch geheel, de diverse eigendommen ook dienstbaar aan elkaar moeten zijn en het geheel van de eigendommen samen een grotere functionaliteit moeten hebben.

Overigens kan in het specifieke geval van de energiebelasting ook de vraag worden gesteld of het WOZ-object wel een geschikte maatstaf is voor het meten van een aansluiting. Het gevolg is immers dat bedrijven met een exact gelijk energieverbruik een verschillende heffing kunnen krijgen naar gelang het aantal WOZ-objecten waarin hun bedrijfsactiviteiten zijn gevestigd.

Bronnen

Literatuur

Berkhout en van der Paardt (2006) Berkthout, T.M.; Vastgoed Fiscaal, 2006
Waarderingskamer Vraagbaak waardebeoordeling, 2022 (vijfde versie)

Arresten

HR 9 mei 2003, NR 35 987, BNB 2003/270
HR 31 oktober 1997, 16 404, BNB 1998/252
HR 7 maart 1979, 19 017, BNB 1979/125
HR 23 februari 1994, 28837, BNB 1994/135
HR 10 december 1980, 19 869, BNB 1981/45
HR 04 juni 2010, 09/04225, BNB 2010/272
GHAMS 11 augustus 2022, 21/00493, BNB 2022/415
GHDHA 26 November 2019, NR BK-19/00361, BNB 2020/55
HR 26 Oktober 2001, NR 36217, BNB 2001/424
GHSHE 28 mei 2021, NR 20/00325, BNB 2021/315
HR 08 Oktober 2004, NR 38443 & 38444, BNB, 2005/7
GHDHA 26-07-2016, BK-15/00655, V-N 2016/51.15.23
GHARL 15 September 2020, NR 19/01635 en 19/01636, BNB 2020/424
RBSHE 11 December 2007, AWB 06/2511
HR 16 Juli 1993, NR 29174, BNB 1993/281
Hoge Raad 29 april 1981, nr. 20447, BNB 1981/176
HR 9 Mei 2003, NR 35987, BNB 2003/270
HR 13 November 2009, NR 07/11917, BNB 2010/12
RBROT 27 Juli 2022, ROT 21/1484, V-N Vandaag 2022/1947
Parket bij de Hoge Raad, 15 maart 2024, NR 23/00964, V-N Vandaag 2024/60

Kamerstukken

Kamerstukken II 1992/93, 22 885, nr. 3
Ministerie van Financiën - Bekendmaking tabelcorrectiefactor, bedragen en percentages
arbeidskorting, percentage eigenwoningforfait en forfaitaire rendementspercentages & bijlage 1, 11
december 2023.

Wetsartikelen

Wet Waardering Onroerende Zaken, 15 december 1994
Wet Belastingen op Millieugrondslag, 01 januari 2024
Wet Inkomstenbelasting 2001, 01 januari 2024

Overig

NOS.nl, 30 september 2023, Wonen in de tuin van je dochter: steeds meer gemeenten staan het toe
<https://nos.nl/artikel/2492347-wonen-in-de-tuin-van-je-dochter-steeds-meer-gemeenten-staan-het-toe>

Website Belastingdienst – Wat hoort bij de eigen woning?, geraadpleegd op 31/03/2024

<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/woning/eigen-woning/wat-is-een-eigen-woning/wat-hoort-bij-eigen-woning>