

ECLI:NL:GHDHA:2023:2132

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	11-10-2023
Datum publicatie	13-11-2023
Zaaknummer	BK-22/01232
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Artikel 17, lid 3, Wet WOZ. Art. 220 aanhef en onderdeel a, art. 220a, lid 2 en art. 220e Gem.wet. Woonzorglocatie. Wijze van berekening van gecorrigeerde vervangingswaarde. Technische veroudering. Technische levensduur en restwaardepercentage. Niet aannemelijk is dat de waarde van de woonzorglocatie in hoofdzaak moet worden toegerekend aan delen daarvan die dienen tot woning, dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Gebruikersaanslag OZB terecht opgelegd.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NLF 2023/2605

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht meervoudige kamer nummer BK-22/01232

Uitspraak van 11 oktober 2023

in het geding tussen:

Stichting [X], gevestigd te [Z], belanghebbende, (gemachtigde: G. Gieben)

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Lisse, de Heffingsambtenaar, (vertegenwoordiger: [])

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 3 oktober 2022, nummer SGR 20/8123.

Procesverloop

1.1. De Heffingsambtenaar heeft bij beschikking op grond van artikel 22 van de Wet waardering onroerende zaken (*de Wet WOZ*) de waarde op 1 januari 2019 (*de waardepeildatum*) van de onroerende zaak [adres] in [woonplaats] (*de woonzorglocatie*) voor het kalenderjaar 2020 vastgesteld

op 6.523.000, (*de beschikking*). Met de beschikking zijn in één geschrift bekendgemaakt en verenigd de aan belanghebbende voor het jaar 2020 voor de woonzorglocatie opgelegde aanslagen in de onroerendezaakbelastingen van de gemeente Lisse. De aanslag in de van eigenaren geheven onroerendezaakbelasting (*de aanslag OZBE*) is opgelegd naar een heffingsmaatstaf van 6.523.000,; de aanslag in de van gebruikers geheven onroerendezaakbelasting (*de aanslag OZBG*) is opgelegd naar een heffingsmaatstaf van 830.000.

- 1.2. Belanghebbende heeft op 30 maart 2020 tegen de beschikking en de aanslagen bezwaar gemaakt. De Heffingsambtenaar heeft het bezwaar bij uitspraak van 11 november 2020 ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank. Hiervoor is een griffierecht van 354, geheven. De Rechtbank heeft bij uitspraak van 3 oktober 2022 het beroep ongegrond verklaard en het verzoek om vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn afgewezen.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Hiervoor is een griffierecht van 548 geheven. De Heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. De zaak is behandeld op de zitting van 30 augustus 2023. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

Feiten

2. De woonzorglocatie ligt dichtbij het centrum van [woonplaats] en bestaat uit:
drie kleinschalige woongroepen voor mensen met dementie;
appartementen voor mensen die intensieve lichamelijke zorg nodig hebben;
twee kamers waar ouderen tijdelijk kunnen verblijven;
voorzieningen voor dagbesteding voor thuiswonende ouderen;
diverse ontmoetingsruimten;
een restaurant/grand café en een winkeltje;
een tuin met een terras.

Oordeel van de Rechtbank

3. De Rechtbank heeft geoordeeld, waarbij belanghebbende is aangeduid als eiseres en de Heffingsambtenaar als verweerder:

De waarde van de onroerende zaak

5. Tussen partijen is niet in geschil dat bij de waardering van de onroerende zaak moet worden uitgegaan van de gecorrigeerde vervangingswaarde als bedoeld in artikel 17, derde lid, van de Wet WOZ.

6. Op grond van artikel 17, derde lid, van de Wet WOZ wordt bij de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde van een onroerende zaak rekening gehouden met de aard en de bestemming van de zaak en de sinds de stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering, waarbij de invloed van latere wijzigingen in aanmerking wordt genomen. Artikel 4, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet WOZ is een hulpmiddel bij de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Op grond van dit artikellid wordt de gecorrigeerde vervangingswaarde van een onroerende zaak berekend door de waarde van de grond van de onroerende zaak te

vermeerderen met de waarde van de opstallen van de onroerende zaak. De waarde van de opstallen wordt gesteld op de kosten die de herbouw van een vervangend identiek object zou vergen, gecorrigeerd met een factor wegens technische veroudering en een factor wegens functionele veroudering. De correctie wegens technische veroudering wordt gebaseerd op de verstreken en de resterende gebruiksduur met inachtneming van de restwaarde. De correctie wegens functionele veroudering wordt gebaseerd op economische veroudering, verouderde bouwwijze, ondoelmatigheid en excessieve gebruikskosten.

7. Verweerder dient aannemelijk te maken dat hij de waarde van de onroerende zaak niet op een te hoog bedrag heeft vastgesteld. Naar het oordeel van de rechtbank is verweerder daarin geslaagd. Verweerder heeft verwezen naar een waarderapport opgesteld door [A], taxateur. Onder toepassing van de methode van de gecorrigeerde vervangingswaarde concludeert de taxateur van verweerder, uitgaande van de kengetallen van de archetypen N5140000 (verzorgingstehuis, 1966 t/m 1985) en N5161000 (verzorgingstehuis, 2001 en nieuwer, kleiner dan 8.000 m²) uit de Taxatiewijzer Verzorging 2019, tot een waarde van de onroerende zaak op de waardepeildatum van 6.523.000. Daarmee heeft verweerder de waarde van de onroerende zaak als zodanig op een voldoende verifieerbare en controleerbare wijze onderbouwd. Hetgeen eiseres heeft aangevoerd geeft geen reden tot twijfel aan de toepasbaarheid van de in de Taxatiewijzer opgenomen kengetallen en de daarin opgenomen prijzen per m² voor onder meer ruwbouw en afbouw en installaties. De door verweerder gehanteerde Taxatiewijzer is immers opgesteld in opdracht van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en is inhoudelijk opgebouwd aan de hand van een analyse van marktgegevens van vergelijkbare objecten. Het standpunt van eiseres dat de Taxatiewijzer onvoldoende onderbouwing vormt, slaagt dan ook niet. De uitspraken van het gerechtshof ArnhemLeeuwarden[1] en het gerechtshof Den Haag[2] leiden niet tot een ander oordeel. Evenmin is er aanleiding uit te gaan van andere restwaarden dan opgenomen in de Taxatiewijzer, mede in het licht van hetgeen verweerder heeft aangevoerd omtrent de renovatie van de onroerende zaak in 2018 en de mate waarin aan de huidige kwaliteitseisen moet worden voldaan. Er is aldus voldoende rekening gehouden met de technische veroudering van (delen van) de onroerende zaak. Om diezelfde reden is er geen aanleiding verdergaand rekening te houden met functionele veroudering van (delen van) de onroerende zaak.

8. Hetgeen door eiseres is aangevoerd kan niet tot een ander oordeel leiden. Eiseres stelt dat uit recente jurisprudentie volgt dat bij de bepaling van de correctie voor technische veroudering moet worden uitgegaan van lagere restwaarden dan die

welke in de Taxatiewijzer zijn vermeld. Zij gaat daarom uit van een restwaarde van 5%, subsidiair van 6,6%. Wat er ook zij van de juistheid van deze stelling, zonder onderbouwing met voor de bepaling van de waarde van de onroerende zaak relevante marktgegevens of andere toetsbare, objectieve gegevens, is er geen reden om te oordelen dat de door eiseres voorgestane restwaarde juist is.[3] Eiseres heeft verder niet aannemelijk gemaakt dat verweerder van een te lange levensduurverlenging is uitgegaan. Verweerder heeft onweersproken verklaard dat de onroerende zaak uit 1972 in 1995 volledig is gerenoveerd en in 2018 gedeeltelijk is verbeterd, zodat levensduurverlenging in meerdere (afbouw en installaties) of mindere mate (ruwbouw) op zijn plaats is. Eiseres baseert haar standpunt dat verweerder van een te lange levensduurverlenging is uitgegaan enkel op het door haar overgelegde taxatierapport. Nu uit het voorgaande volgt dat verweerder de waarde aannemelijk heeft gemaakt, wordt aan dit rapport niet het gewicht toegekend dat eiseres voorstaat.

9. Gelet op het voorgaande is de waarde van de onroerende zaak op de waardepeildatum niet te hoog vastgesteld.

Aanslag OZBG

10. Eiseres heeft gesteld dat de aanslag dient te worden vernietigd, omdat 79% van de waarde van de onroerende zaak kan worden toegerekend aan gedeelten die tot woning dienen of volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden, zodat de onroerende zaak in zijn geheel als woning dient te worden aangemerkt.

11. Op grond van artikel 220a, tweede lid, van de Gemeentewet dient een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning indien de op grond van de Wet WOZ vastgestelde waarde in hoofdzaak (ten minste 70%) kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar (100%) zijn aan woondoeleinden. Is aan die eis voldaan, dan wordt de gehele onroerende zaak als woning aangemerkt met alle daaraan verbonden gevolgen, zoals het niet heffen van onroerendezaakbelasting ten aanzien van het gebruik (vgl. Hoge Raad 15 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1125).

12. Verweerder heeft met de bij het waarderapport gevoegde plattegronden voldoende aannemelijk gemaakt dat minder dan 70% van de oppervlakte van de onroerende zaak tot woning dient. Eiseres heeft onvoldoende gesteld om het tegendeel aannemelijk te maken. De rechtbank volgt haar dan ook niet het standpunt dat de onroerende zaak in zijn geheel een woonbestemming heeft, inclusief de collectieve zorgruimtes. De collectieve zorgruimtes hebben geen woonfunctie maar zijn bestemd voor het verlenen van zorg, zoals bijvoorbeeld de medicijnopslag en de spoelkeuken. Uit het voorgaande volgt dat de onroerende zaak niet in hoofdzaak tot woning dient dan wel volledig dienstbaar is aan woondoeleinden. Eiseres is dan ook terecht als gebruiker van de onroerende zaak aangeslagen.

13. Eiseres heeft haar stelling dat 79% van de WOZwaarde is toe te rekenen aan de woondelen van de onroerende zaak, tegenover de gemotiveerde betwisting daarvan door verweerder, niet aannemelijk gemaakt. Zij heeft ter onderbouwing van haar stelling slechts een globale, ingekleurde plattegrond ingebracht. Ter zitting heeft zij hierover toegelicht dat zij de gehele oppervlakte, inclusief de collectieve zorgruimtes, kwalificeert als dienstbaar aan het wonen. Een nadere toelichting heeft eiseres niet gegeven. Ook anderszins heeft eiseres niet aannemelijk gemaakt dat aan de woondelen van de onroerende zaak een groter deel van de WOZwaarde kan worden toegerekend dan het al door verweerder in aanmerking genomen deel.

14. Uit voorgaande volgt dat de rechtbank in hetgeen eiseres heeft aangevoerd geen aanleiding ziet om aan de door verweerder gehanteerde verdeling te twijfelen. De rechtbank is dan ook van oordeel dat de woondelenvrijstelling niet tot een te laag bedrag is vastgesteld. Het beroep dient ongegrond te worden verklaard.

()

Proceskosten

19. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

[1] Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 24 april 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:3824.

[2] Gerechtshof Den Haag 14 november 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:3378.

[3] Gerechtshof Den Haag 24 augustus 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:1692.

Geschil in hoger beroep en conclusies van partijen

4.1. In geschil is of:

4.1.1. de vastgestelde waarde van de woonzorglocatie te hoog is;

4.1.2 de aanslag OZBG dient te worden vernietigd omdat de waarde van de woonzorglocatie in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

4.2. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en van de uitspraak op bezwaar, wijziging van de beschikking waarbij de waarde van de woonzorglocatie nader wordt vastgesteld op 4.666.000, dienovereenkomstige vermindering van de aanslag OZBE en vernietiging

van de aanslag OZBG.

4.3. De Heffingsambtenaar concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

Is de vastgestelde waarde van de woonzorglocatie te hoog?

- 5.1. Tussen partijen in niet geschil is dat de waarde van de woonzorglocatie dient te worden bepaald op de gecorrigeerde vervangingswaarde¹. In hoger beroep zal worden uitgegaan van dit juiste gemeenschappelijke standpunt van partijen.
- 5.2. Ingevolge artikel 17, lid 3, van de Wet WOZ moet bij de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde van een onroerende zaak rekening worden gehouden met de aard en de bestemming van de zaak en de sedert de stichting van de zaak opgetreden technisch en functionele veroudering, waarbij de invloed van latere wijzigingen in aanmerking wordt genomen. In artikel 4, lid 2, van de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet waardering onroerende zaken (URIW), dat (niet meer dan) een hulpmiddel bij de bepaling van waarde is, is de wijze van berekening van de gecorrigeerde vervangingswaarde nader ingevuld. Naar de bedoeling van de wetgever is de gecorrigeerde vervangingswaarde van een onroerende zaak de waarde welke de zaak in economische zin voor haar eigenaar heeft².
- 5.3. Belanghebbende heeft ter zitting verklaard dat zij haar hoger beroep, voor zover dit de vastgestelde waarde van de woonzorglocatie betreft, beperkt tot de correctie voor technische veroudering die de Heffingsambtenaar bij de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde van de woonzorglocatie heeft toegepast, meer in het bijzonder de daarbij in aanmerking genomen technische levensduren en restwaarden van de gebouwde delen van het woonzorglocatie. Wat betreft de andere elementen van de berekening van de vastgestelde waarde van de woonzorglocatie heeft belanghebbende ter zitting verklaard dat zij zich aansluit bij wat daarover is gesteld in het door de Heffingsambtenaar overgelegde Waarder rapport en de bijlagen daarbij, met name het Taxatieverslag NietWoning GVW [woonplaats] , gedateerd 13 mei 2020 (*het Taxatieverslag*), Het Taxatieverslag is opgesteld door [A] , taxateur van de Heffingsambtenaar (*de taxateur*).

Bewijslast

- 5.4. Omdat belanghebbende de door de Heffingsambtenaar vastgestelde waarde betwist en zich op het standpunt stelt dat deze waarde op een lager bedrag dient te worden vastgesteld, rust op de Heffingsambtenaar de last aannemelijk te maken dat hij de waarde niet op een te hoog bedrag heeft vastgesteld. Dat betekent, na de beperking van het geschil over de vastgestelde waarde van de woonzorglocatie tot de technische levensduren en de hoogte van de restwaarden (zie onder 5.3), dat de Heffingsambtenaar feiten moet stellen en bij betwisting door belanghebbende aannemelijk moet maken waaruit volgt dat de technische levensduren en de restwaarden niet te laag, onderscheidenlijk niet te hoog zijn. Alleen als de Heffingsambtenaar niet aan deze bewijslast voldoet, komt de vraag aan de orde of belanghebbende de door haar verdedigde waarde aannemelijk maakt. Indien ook dat laatste niet het geval is, kan de rechter zelf tot een vaststelling van de waarde komen³.
- 5.5. Beide partijen gaan bij de onderbouwing van hun standpunten uit van de kengetallen die zijn opgenomen in de Taxatiewijzer en kengetallen Deel 9 Verzorging waardepeildatum 1 januari 2019 (*de Taxatiewijzer Verzorging*)⁴, in het bijzonder de daarin opgenomen archetypen N5140000

(Verzorgingshuis 1966 tot en met 1985) en N5161000 (Verzorgingshuis 2001 en nieuwer) (*de archetypen*). Dit brengt mee dat als een partij in de onderbouwing van haar standpunten afwijkt van de kengetallen in de archetypen N5140000 en N5161000 over de technische levensduur of de restwaarde, zij de gronden daarvoor moet stellen en bij betwisting aannemelijk moet maken⁵. Dit geldt ook als de bewijslast bij onverkorte toepassing van wat onder

5.4 is overwogen, bij de wederpartij zou liggen.

5.6. In de beide archetypen zijn voor de technische levensduren en de restwaarden van de gebouwde delen van de onroerende zaken de volgende Kengetallen per waardepeildatum 01012019 opgenomen:

Onderverdeling	Levensduur		Restwaarde	
	min	max	min	max
Ruwbouw	45	65	25%	30%
Afbouw/vaste inrichting	20	30	20%	30%
Installaties	10	20	15%	20%

5.7. De Heffingsambtenaar is van de archetypen afgeweken wat betreft de technische levensduren. Omdat belanghebbende het niet met deze afwijking eens is, moet de Heffingsambtenaar de gronden voor deze afwijking stellen en tegenover de betwisting door belanghebbende aannemelijk maken. Tot een verschuiving van de bewijslast leidt dit niet omdat de bewijslast met betrekking tot de door hem toegepaste technische levensduren al bij de Heffingsambtenaar lag (zie onder 5.4).

5.8. Belanghebbende is van de archetypen afgeweken wat betreft de restwaarden. Omdat de Heffingsambtenaar het niet met deze afwijking eens is, moet belanghebbende de gronden voor deze afwijking stellen en - tegenover de betwisting door de Heffingsambtenaar - aannemelijk maken. Dit leidt wel tot een verschuiving van de bewijslast in vergelijking met wat daarover onder 5.4. is overwogen.

De lengte van de technische levensduren

6.1. De Heffingsambtenaar heeft ter zitting ter onderbouwing van de bij de bepaling van de correctie voor technische veroudering gebruikte technische levensduren onweersproken het volgende aangevoerd.

De woonzorglocatie is volledig in gebruik. Er wordt voortdurend in geïnvesteerd, op dit moment weer voor een bedrag van 700.000. In de loop van de jaren zijn er diverse verbeteringen aangebracht en verbouwingen geweest. Het pand is gebouwd in de periode 1969-1972. In 1974 heeft een verbouwing plaatsgevonden. In 1996 is het asbest uit de gangen verwijderd. In 2003 zijn de badkamers vervangen en is het asbest uit de plafonds verwijderd. In 2004 heeft weer een verbouwing plaatsgevonden. In 2008 is een extra garage gebouwd. In 2017 is er een fietsenberging geplaatst. In 2018 is een nieuwe aanbouw gerealiseerd. Verder zijn penanten (steunconstructies) vervangen door smallere kolommen. Er zijn ook zonnepanelen aangebracht en - hoewel de cv-installatie nog niet was afgeschreven - zuinige energieketels en een warmtekrachtkoppeling geplaatst.

6.2. Verder verwijst de Heffingsambtenaar naar de Taxatiewijzer en kengetallen Deel 0 Algemeen Waardepeildatum 1 januari 2019 (*Taxatiewijzer Algemeen*) 6. Daarin is naar zijn opvatting voorzien in verlenging van de technische levensduren van de gebouwde delen van de woonzorglocatie met 10 jaar voor de ruwbouw en met 5 jaar voor de afbouw en de installaties.

6.3. Met wat de Heffingsambtenaar heeft aangevoerd (zie onder 6.1 en 6.2) heeft hij aannemelijk gemaakt dat de technische levensduren van de gebouwde delen van de woonzorglocatie zich over een langere periode zullen uitstrekken dan die waarmee in Taxatiewijzer Verzorging, archetypen N5140000 en N5161000, is rekening gehouden. In zoverre doen de uitgangspunten die zijn gehanteerd bij de bepaling van de in de archetypen opgenomen kengetallen over de technische levensduren van gebouwde delen van onroerende zaken als de woonzorglocatie niet langer opgeld. De Heffingsambtenaar heeft, beoordeeld naar wat op de waardepeildatum bekend was over de feiten die

bepalend zijn voor de op die datum resterende technische levensduren, aannemelijk gemaakt dat het einde daarvan niet eerder zal zijn bereikt dan na ommekomst van de resterende levensduren die zijn vermeld in het Taxatieverslag.

6.4. Hieraan doet niet af wat belanghebbende ter betwisting van de (onderbouwing van de) resterende levensduren van de gebouwde delen van het woonzorglocatie heeft aangevoerd. Voor de opvatting van belanghebbende dat bij de jaarlijkse berekening van de correcties voor technische veroudering van de gebouwde delen van de woonzorglocatie, slechts van de kengetallen over de technische levensduren die in de door beide partijen als richtsnoer voor de waardebepaling aanvaarde Taxatiewijzer Verzorging, archetypen N5140000 en

N5161000, zijn opgenomen, kan worden afgeweken onder bijzondere omstandigheden, zoals een voornemen tot sloop of een aanzienlijke verbetering van het object, is in de wet geen steun te vinden.

De restwaarden

7.1. Beide partijen zijn bij de onderbouwing van hun standpunten over de gecorrigeerde vervangingswaarde uitgegaan van de toepassing van de Taxatiewijzer Verzorging, archetypen N5140000 en N5161000. De Heffingsambtenaar heeft, in overeenstemming met dit uitgangspunt, de in aanmerking te nemen restwaarden van de ruwbouw, de afbouw en de installaties van de gebouwde delen van de woonzorglocatie het gebouw, gesteld op de gemiddelden van de in de archetypes vermelde bandbreedten van 25% tot 35% voor de ruwbouw, 20 tot 30% voor de afbouw en 15% tot 20% voor de installaties. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat de in de archetypes N5140000 en N5161000 vermelde (bandbreedtes van) restwaarden (veel) te hoog zijn; volgens haar moeten de restwaarden op 5% van de bruto vervangingswaarde worden gesteld.

7.2.1. Omdat belanghebbende wat betreft de restwaarden van de ruwbouw, de afbouw en de installaties aanspraak maakt op een afwijking van de (bandbreedten van de) kengetallen over deze restwaarden in de door beide partijen bij de bepaling van hun standpunten over de gecorrigeerde vervangingswaarde tot uitgangspunt genomen archetypen N5140000 en N516100, dient zij de gronden daarvoor te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken (zie onder 5.9). Daarin is belanghebbende, gelet op het navolgende, niet geslaagd.

7.2.2. Om aan de zo-even genoemde stel en bewijsplicht te voldoen heeft de taxateur van belanghebbende de restwaarden van elf naar zijn opvatting met de woonzorglocatie vergelijkbare objecten herleid uit de verkoopprijzen van deze objecten en vervolgens op grond van zo berekende restwaarden van de elf objecten geconcludeerd dat het restwaardepercentage van de woonzorglocatie tussen 0 en 9 moet liggen. Het door hem gehanteerde restwaardepercentage van 5 is, stelt belanghebbende, dus niet te hoog. De elf objecten zijn rond de waardepeildata 1 januari 2018 (3 objecten), 1 januari 2019 (drie objecten), 1 januari 2020 (twee objecten) en 1 januari 2021 (drie objecten) verkocht.

7.2.3. Dat de elf objecten vergelijkbaar zijn met de woonzorglocatie heeft belanghebbende, gelet op het navolgende, niet aannemelijk gemaakt. De objecten staan op over het land verspreide plekken. Belanghebbende heeft over hun ligging nauwelijks iets heeft vermeld; van een aantal objecten ontbreken zelfs de adressen. Dat de taxateur van belanghebbende rekening heeft gehouden met verschillen in andere niet in m2 uitgedrukte kenmerken van enerzijds de elf objecten en anderzijds de woonzorglocatie die voor de bepaling van de restwaarde van de gebouwde delen relevant kunnen zijn, zoals ouderdom, bouwkundige kwaliteit en staat van onderhoud, blijkt niet uit de herleidingen van de restwaarden van de elf objecten uit de verkoopprijzen van deze objecten.

7.2.4. De taxateur van belanghebbende heeft bij de herleiding van de restwaarden van de elf objecten uit hun verkoopprijzen gebruik gemaakt van aannames die zonder nadere onderbouwing, welke

ontbreekt, niet inzichtelijk en verifieerbaar zijn. De belangrijkste van deze aannames is dat het mogelijk is de restwaarde van de gebouwde delen van een object af te leiden uit de verkoopsom van dat object, ook al is de technische levensduur van de gebouwde delen ten tijde van de verkoop nog (lang) niet verstreken. Desgevraagd heeft de taxateur van belanghebbende ter toelichting van deze aanname gesteld dat het verband tussen een in de loop van de technische levensduur van de gebouwde delen van een onroerende zaak overeengekomen verkoopsom van die zaak en de restwaarde van de gebouwde delen van die zaak is te vergelijken met het verband tussen de dagwaarde van een auto op enig tijdstip in de loop van de levensduur van de auto en de restwaarde van de auto, dat is het bedrag dat de auto opbrengt als hij volledig is afgeschreven. Deze toelichting is onvoldoende onderbouwing van de aanname van de taxateur dat de restwaarde van de gebouwde delen van een onroerende zaak kan worden afgeleid uit de verkoopsom van die zaak.

7.2.5. Ook wat belanghebbende overigens heeft aangevoerd ter onderbouwing van haar standpunt dat het restwaardepercentage van 5 niet te laag is, overtuigt niet.

Beslissing op het geschilpunt 4.1.1

8. Gelet op wat hiervoor is overwogen, is de vastgestelde waarde van de woonzorglocatie niet te hoog.

Is de woonzorglocatie een onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient?

9.1. In artikel 220 aanhef en onderdeel a, van de Gemeentewet is de bevoegdheid van gemeenten om OZBG te heffen beperkt tot onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen. In artikel 220a, lid 2, van de Gemeentewet is bepaald dat een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient indien de vastgestelde waarde van die zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

9.2. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de woonzorglocatie een onroerende zaak is die in hoofdzaak tot woning dient. Dan brengt een redelijke verdeling van de bewijslast mee dat belanghebbende de feiten stelt en - als de Heffingsambtenaar deze feiten betwist - aannemelijk maakt, waaruit, indien zij komen vast te staan, volgt dat ter zake van de woonzorglocatie in het geheel geen OZBG kan worden geheven.

9.3. Ter onderbouwing van haar standpunt dat de woonzorglocatie in hoofdzaak tot woning dient, heeft belanghebbende ter zitting het volgende aangevoerd. Het standpunt dat de woonzorglocatie tot woning dient, is gebaseerd op de door de Heffingsambtenaar overgelegde plattegronden van de woonzorglocatie (*de plattegronden*). De op de plattegronden geel gekleurde delen zijn de delen waarvan niet in geschil is dat zij tot woning dienen. De op de plattegronden blauw gekleurde delen zijn de delen waarvan niet in geschil is dat zij níet tot woning dienen. De blauwgekleurde delen bevinden zich alleen op de begane grond. Op de tweede verdieping bevindt zich misschien nog wel een zusterpost, maar dat verandert het beeld nauwelijks. De op de plattegronden rood gekleurde delen bestaan uit gangen, hallen en vergelijkbare ruimten binnen de woonzorglocatie. Deze delen zijn voor 70% of meer dienstbaar aan de op de plattegronden geel gekleurde delen en voor minder dan 30% dienstbaar zijn aan de op de plattegronden blauwgekleurde delen. Volgens de plattegronden bedraagt de oppervlakte van alle delen bij elkaar opgeteld 5.075 m². De oppervlakte van de delen die niet tot woning dienen is in totaal 983 m², dat is maar 17% van de totale oppervlakte. De rest, oftewel 83%, bestaat uit delen die tot woning dienen of in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden. De woonzorglocatie dient volgens belanghebbende in haar geheel tot woning. Zij concludeert dat de aanslag OZBG ten onrechte is opgelegd.

9.4. Indien het Hof oordeelt dat de woonzorglocatie níet in hoofdzaak tot woning dient in de zin van artikel 220a, lid 2, van de Gemeentewet omdat de op de plattegronden roodgekleurde delen van de

woonzorglocatie niet dienstbaar zijn aan woondoeleinden, sluit belanghebbende zich aan bij het standpunt van de Heffingsambtenaar dat de heffingsmaatstaf voor de OZBG 830.000 bedraagt.

9.5. Naar aanleiding van wat belanghebbende heeft aangevoerd ter onderbouwing van haar standpunt dat de woonzorglocatie in hoofdzaak tot woning dient, wordt het volgende in aanmerking genomen.

9.6. De beperking van de OZBG tot onroerende zaken die niet tot woning dienen moet worden onderscheiden van het bepaalde in artikel 220e van de Gemeentewet. Op grond van dit artikel wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf van de OZBG de waarde van gedeelten (bedoeld zal zijn: delen) van een onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dienen dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden (*woondelen*) buiten aanmerking gelaten. Terwijl in artikel 220, aanhef en onderdeel a, van de Gemeentewet onroerende zaken die tot woning dienen (*woningen*) buiten de heffing van de OZBG worden geplaatst, voorziet

artikel 220e van de Gemeentewet erin dat op de heffingsmaatstaf van de OZBG die voor het gebruik van een onroerende zaak die niet tot woning dient (*niet-woning*) verschuldigd is, de waarde van de woondelen van de niet-woning in mindering wordt gebracht. Omdat de beide regelingen terminologisch veel gemeen hebben, maar toch qua inhoud en rechtsgevolgen wezenlijk van elkaar verschillen, leidt het naast elkaar bestaan van de beide regelingen in de praktijk regelmatig tot verwarring.

9.7. In zijn arrest van 27 mei 2022⁷ zet de Hoge Raad de regeling van artikel 220, aanhef en onderdeel a, juncto artikel 220a, lid 2, van de Gemeente en de regeling van artikel 220e van de Gemeentewet naast elkaar. De Hoge Raad overweegt:

3.2.1 Bij de beoordeling van het middel wordt het volgende vooropgesteld.

3.2.2 Het onderscheid tussen woningen en nietwoningen voor de OZB is in artikel 220a, lid 2, Gemeentewet opgenomen in verband met de afschaffing van de [OZBG] voor woningen. In dat kader werd van belang geacht welke maatstaf geldt bij de beoordeling of een onroerende zaak die gedeeltelijk als woning in gebruik is, als woning moet worden aangemerkt. Daartoe is in artikel 220a, lid 2, Gemeentewet bepaald dat een onroerende zaak als bedoeld in hoofdstuk III Wet WOZ als woning wordt aangemerkt indien de waarde van die zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

3.2.3 Uit de parlementaire geschiedenis van artikel 220a, lid 2, Gemeentewet blijkt dat ook onzelfstandige eenheden waarbij de woonfunctie overheerst, zoals bij studenten of bejaardenwoningen, moeten worden gerekend tot de delen van een onroerende zaak die dienen tot woning⁸. Uit die parlementaire geschiedenis volgt verder dat de aard van het object beslissend is bij de beoordeling of een deel van een onroerende zaak tot woning dient.⁹ Daarom moet ervan worden uitgegaan dat een deel van een onroerende zaak dat naar aard en inrichting bestemd en geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen en waarbij de woonfunctie overheersend is ten opzichte van andere functies, dient tot woning als bedoeld in artikel 220a, lid 2, Gemeentewet, ongeacht of dat deel feitelijk duurzaam wordt bewoond.¹⁰

3.2.4 Voor delen van de onroerende zaak die naar de hiervoor gegeven maatstaf niet tot woning dienen, moet vervolgens worden beoordeeld of zij volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden als bedoeld in artikel 220a, lid 2, Gemeentewet. Daarvoor is beslissend of en in hoeverre deze delen feitelijk worden gebruikt ten behoeve van de delen die wel tot woning dienen.¹¹

3.2.5 Wanneer vaststaat dat een onroerende zaak op grond van het bepaalde in artikel 220a, lid 2, Gemeentewet niet in hoofdzaak tot woning dient, is de hoofdregel dat voor die onroerende zaak OZBG is verschuldigd. Daarbij wordt een beperking gemaakt in artikel 220e Gemeentewet waarin is bepaald dat voor de heffing van OZBG buiten aanmerking blijft de waarde van gedeelten van de onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dienen dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

Bij de beoordeling of die beperking van invloed is op de heffingsmaatstaf voor de OZBG, mag niet uit het oog worden verloren dat het bij toepassing van artikel 220e Gemeentewet steeds gaat om onroerende zaken die niet in hoofdzaak dat wil zeggen voor ten minste 70 procent tot

woning dienen. Voor het oordeel of van de aan een dergelijke onroerende zaak toegekende waarde op grond van artikel 220e Gemeentewet een gedeelte buiten aanmerking moet worden gelaten, is het feitelijk gebruik van dat gedeelte beslissend. Dat geldt zowel voor het gedeelte van zon onroerende zaak dat tot woning dient, als voor het gedeelte dat in hoofdzaak aan woondoeleinden dienstbaar is.¹²

- 9.8. Gelet op het voorgaande gaat belanghebbende er terecht vanuit dat de op de plattegrond rood gekleurde delen van de woonzorglocatie niet tot woning dienen als bedoeld in artikel 220a, lid 2, van de Gemeentewet. Gangen, hallen en vergelijkbare ruimten binnen de woonzorglocatie voldoen derhalve niet aan de door de Hoge

Raad in r.o. 3.2.3 van het onder 9.7 aangehaalde arrest geformuleerde maatstaf dat zij naar aard en inrichting bestemd en geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen en waarbij de woonfunctie overheersend is ten opzichte van andere functies. Gelet op r.o. 3.2.4 van het onder 9.7 aangehaalde arrest moet vervolgens worden beoordeeld of de op de plattegronden rood gekleurde delen van de woonzorglocatie *volledig dienstbaar* zijn aan woondoeleinden als bedoeld in artikel 220a, lid 2, Gemeentewet. Daarvoor is beslissend of en in hoeverre deze delen feitelijk worden gebruikt ten behoeve van de delen die wel tot woning dienen. Op dit punt neemt belanghebbende een afwijkend standpunt in. Zij meent dat dat het voldoende is dat de op de plattegrond rood gekleurde delen van de woonzorglocatie *in hoofdzaak* dienstbaar zijn aan woondoeleinden als bedoeld in artikel 220a, lid 2, Gemeentewet. Deze afwijking heeft belanghebbende waarschijnlijk ontleend aan artikel 220e van de Gemeentewet maar daarbij is zij kennelijk uit het oog verloren dat het bij toepassing van artikel 220e Gemeentewet steeds gaat om onroerende zaken die *niet* in hoofdzaak dat wil zeggen voor ten minste 70 procent tot woning dienen (zie r.o. 3.2.5 van het van het onder 9.7. aangehaalde arrest). Een onroerende zaak die niet in hoofdzaak tot woning dient is de woonzorglocatie alleen als de op de plattegrond rood gekleurde delen van de woonzorglocatie, zoals in artikel 220a lid 2 van de Gemeentewet staat en in r.o..

3.2.4 van het onder 9.7 aangehaalde arrest is herhaald, *volledig dienstbaar* zijn aan woondoeleinden. Dat heeft belanghebbende echter niet gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt. Zij heeft gesteld dat de op de plattegronden rood gekleurde delen van de woonzorglocatie *in hoofdzaak*, dat wil zeggen voor ten minste 70%, dienstbaar zijn aan woondoeleinden als bedoeld in artikel 220a, lid 2, van de Gemeentewet en voor het overige dienstbaar zijn aan de delen van de woonzorglocatie die *niet* tot woning dienen. Deze stelling van belanghebbende is, ook als de stelling met objectieve en verifieerbare feiten zou zijn onderbouwd - quod non -, onvoldoende om op grond daarvan te oordelen dat de op de plattegrond rood gekleurde delen van de woonzorglocatie *volledig dienstbaar* zijn aan woondoeleinden.

Beslissing op het geschilpunt 4.1.2.

- 9.9. Gelet op wat hiervoor is overwogen, heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat de waarde van de woonzorglocatie in hoofdzaak moet worden toegerekend aan delen van de woonzorglocatie die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Derhalve is de woonzorglocatie geen onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient.

Conclusie

10. Het hoger beroep is ongegrond.

Proceskosten

11. Er is geen reden voor veroordeling van de Heffingsambtenaar in de door belanghebbende gemaakte in bezwaar, beroep en hoger beroep gemaakte kosten.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is vastgesteld door G.J. van Leijenhorst, P.J.J. Vonk en I. Reijngoud, in tegenwoordigheid van de griffier Y. Postema. De beslissing is op 11 oktober 2023 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan partijen verzonden:

*Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.*

*Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag**.*

Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. - *bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;*
2. - *(alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;*
3. - *het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:*
 - *a. de naam en het adres van de indiener;*
 - *b. de dagtekening;*
 - *c. de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - *d. de gronden van het beroep in cassatie.*

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

1. Artikel 17, lid 3, Wet WOZ.

2 HR 8 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5032, BNB 1992/298 en HR 5 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1799, BNB 1996/250.

3 HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4300, BNB 2005/378.

4 In het Taxatieverslag worden in de kolom Arch[etype] nog twee andere archetypen genoemd, te weten A0000300 en I3004150. Omdat de kengetallen in deze archetypen in het tussen partijen bestaande geschil geen rol spelen, laat het Hof ze verder buiten beschouwing.

5 Vergelijk HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1671, BNB 2020/174, r.o. 2.4.3. en 2.4.4.

6 In § 4.2 van de Taxatiewijzer Algemeen staat onder meer het volgende::

Bij iedere herwaardering wordt de resterende levensduur opnieuw ingeschat. Bij normaal gebruik, normaal onderhoud en normale omstandigheden, zal er in de eerste jaren van gebruik veelal nog geen aanleiding zijn om de inschatting van de verwachte resterende levensduur aan te passen. Wanneer de onroerende zaak echter een aantal jaren in gebruik is, wordt het relevanter een adequate inschatting te maken van de mate waarin een object verouderd is. Met name wanneer de oorspronkelijk ingeschatte levensduur bijna verstrijkt, is dit inschatten van de mate van veroudering belangrijk. Om hiervan een inschatting te kunnen maken, kan gekeken worden naar de onderhoudstoestand van het object. Immers, door het uitvoeren van onderhoud verlengt de eigenaar van het object de levensduur van dat object in meer of mindere mate. Het investeren in onderhoud, inclusief het investeren in het vervangen van (delen van) installaties en/of delen van de afbouw/vaste inrichting geeft ook aan dat de eigenaar de intentie heeft het gebruik vooralsnog voort te zetten. () De mate waarin het object is onderhouden wordt vertaald naar de mate waarin de levensduur wordt verlengd zodra de eerst ingeschatte levensduur bijna verstrijkt. Onderstaande tabel geeft dit weer.

	<i>Ondergemiddeld</i>	<i>Gemiddeld</i>	<i>Bovengemiddeld</i>
<i>Ruwbouw</i>	5 jaar	10 jaar	15 jaar
<i>Afbouw</i>	3 jaar	5 jaar	10 jaar
<i>Installaties</i>	3 jaar	5 jaar	10 jaar

()

Naast de onderhoudstoestand van het object kunnen er andere factoren aanleiding zijn de inschatting van de resterende levensduur van een object aan te passen. Zo speelt onder andere mee welke intenties de eigenaar met het object heeft. Wanneer bijvoorbeeld uit het door de eigenaar gevoerde beleid kan worden afgeleid dat het object nog ten minste voor een bepaalde periode gebruikt zal worden, is het aannemelijk dat de resterende levensduur van dit object niet korter is dan deze gewenste gebruiksperiode. Ook kunnen omgevingsfactoren een rol spelen bij de beoordeling van de resterende levensduur van het object. Zo kan de periode waarin een object nog gebruikt kan of mag worden ook afhangen van de voorkeuren die gebruikers hebben bij een bepaald object, of door wetgeving die het gebruik van het object na een bepaald moment niet meer (geheel of ongewijzigd) toelaat.

7 HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:770, BNB 2022/91.

8 Kamerstukken II, 1996/1997, 25 037, nr. 3, blz. 19.

9 Handelingen II, 1996/97, 221656 en 1657.

10 HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2084, BNB 2017/22 en ECLI:NL:HR:2016:2085, BNB 2017/23, HR 5 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:3, BNB 2018/62 en HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, BNB 2012/152. 11 Vgl. HR 14 juli 2017, ECLI:NL:HR:2017:1328, BNB 2017/190 en HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, BNB 2012/152, r.o. 3.5.2.

12 Vgl. HR 15 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1125, BNB 2014/52 en 6 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1326, BNB

2014/162.