

ECLI:NL:PHR:2023:1012

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	10-11-2023
Datum publicatie	24-11-2023
Zaaknummer	22/03412
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	WOZ; restwaarde; verdeling bewijslast; Taxatiewijzer. De zaak gaat over het gebruik van Taxatiewijzers als bewijsmiddel bij de waardering voor de Wet WOZ van incurante objecten. Dergelijke objecten worden gewaardeerd volgens de methode van de gecorrigeerde vervangingswaarde. De Taxatiewijzers worden onder auspiciën van de VNG vastgesteld voor een heel aantal typen van objecten waarvoor geen goede markt bestaat, zoals scholen, kazernes, ziekenhuizen, trein- en busstations, havenkranen enz. In de Taxatiewijzers zijn per archetype kengetallen opgenomen voor onder meer de (bruto) vervangingswaarde, restwaardepercentages en de afschrijvingstermijn. In concreto gaat het in deze zaak om de waardering van een schoolgebouw. Het geschil spitst zich toe op het gebruik van de aan de Taxatiewijzer ontleende restwaardes van de opstallen. Belanghebbende betoogt dat aan de in de Taxatiewijzer vermelde restwaardes geen bewijskracht toekomt omdat zij niet (zichtbaar) zijn onderbouwd. Volgens belanghebbende had het Hof de bewijslast over de juistheid van die restwaardes niet op haar mogen leggen. Na bespreking van de gecorrigeerde vervangingswaarde als waarderingsmethode, de juridische status en de inhoud van de Taxatiewijzers, gaat de A-G eerst in op geautomatiseerde besluitvorming en de black-box-jurisprudentie en vervolgens op het gebruik van deskundigenrapporten in juridische procedures. Bij de bespreking van de middelen doet de A-G de beleidsmaker c.q. wetgever de suggestie te onderzoeken of regels kunnen worden opgesteld aan de hand waarvan de restwaarde op een onderbouwde en verifieerbare manier wordt ontleend aan objectieve (markt)gegevens. Als dat niet mogelijk is, dan is het volgens de A-G misschien tijd de handdoek in de ring te gooien en voor de vaststelling van de correctie wegens technische veroudering de restwaarde van de opstallen als factor te elimineren door die waarde per definitie op nihil te stellen. Verder geeft de A-G de Hoge Raad in overweging te verduidelijken dat de bewijsregel, opgenomen in de slotzin van overweging 2.4.3 van het arrest HR 23 oktober 2020 1 alleen tegen een belanghebbende kan worden ingeroepen als hij de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering heeft aanvaard. Voorts betoogt de A-G dat een belanghebbende de richtsnoeren van de Taxatiewijzer pas heeft aanvaard als hij de desbetreffende marktgegevens uit de Taxatiewijzer in algemene zin (dus: op macro niveau) als correct heeft geaccepteerd. Wanneer die belanghebbende vervolgens stelt dat m.b.t. de onroerende zaak iets bijzonders aan de hand is, waardoor in zijn geval niet kan worden aangesloten bij de (op zichzelf onbetwiste) marktgegevens, is het redelijk dat t.a.v. die stelling op hem de bewijslast rust. Maar als hij een in de Taxatiewijzer opgenomen marktgegeven in algemene zin betwist, is het redelijk dat de bewijslast op de heffingsambtenaar blijft rusten. De A-G komt tot de conclusie dat het cassatieberoep moet slagen. Het Hof is ofwel uitgegaan van een verkeerde lezing van hetgeen uw Raad heeft beslist in zijn arrest van 23 oktober 2020, ofwel uitgegaan van het onbegrijpelijke uitgangspunt dat belanghebbende heeft geaccepteerd dat de in de Taxatiewijzers opgenomen restwaardes overeenkomen met de werkelijkheid. 1 HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1671, ovw. 2.4.3.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NDFR Nieuws 2023/1671 V-N Vandaag 2023/2802 NLF 2023/2698 met annotatie van Peter van der Muur NTFR 2023/2129 met annotatie van mr. B.S. Kats V-N 2023/58.21 met annotatie van Redactie Belastingblad 2024/3

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGЕ RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 22/03412

Datum 10 november 2023

Belastingkamer B

Onderwerp/tijdvak Wet waardering onroerende zaken 2019

Nr. Gerechtshof 21/01488

Nr. Rechtbank Awb 20/1206

CONCLUSIE

R.J. Koopman

In de zaak van

Stichting [X]

tegen

Belastingsamenwerking gemeenten en hoogheemraadschap Utrecht (BghU)

1 Inleiding

1.1 In deze zaak neem ik conclusie vanwege de vragen die de zaak oproept over het gebruik van Taxatiewijzers bij de waardering voor de Wet WOZ van incurante objecten. Dergelijke objecten worden gewaardeerd volgens de methode van de gecorrigeerde vervangingswaarde. De Taxatiewijzers

worden onder auspiciën van de VNG vastgesteld voor een heel aantal typen van objecten waarvoor geen goede markt bestaat, zoals scholen, kazernes, ziekenhuizen, trein- en busstations, havenkranen enz. In de Taxatiewijzers zijn per archetype kengetallen opgenomen voor onder meer de (bruto) vervangingswaarde, restwaardepercentages en de afschrijvingstermijn.

- 1.2 Het biedt praktische voordelen om bij de waardering van incurante objecten te kunnen terugvallen op de richtsnoeren die deze Taxatiewijzers bieden, maar er kleven ook principiële bezwaren aan het gebruik ervan. Die bezwaren bestaan met name als de belanghebbende de juistheid van bepaalde kengetallen betwist en die kengetallen niet zijn onderbouwd.
- 1.3 In concreto gaat het in deze zaak om de waardering van een schoolgebouw. Het geschil spitst zich toe op het gebruik van de aan de Taxatiewijzer ontleende restwaardes van de opstallen. Belanghebbende betoogt dat aan de in de Taxatiewijzer vermelde restwaardes geen bewijskracht toekomt omdat zij niet (zichtbaar) zijn onderbouwd. Volgens belanghebbende had het Hof de bewijslast over de juistheid van die restwaardes niet op haar mogen leggen.
- 1.4 In de onderdelen 2 en 3 van deze conclusie wordt het procesverloop van deze zaak geschetst. Onderdeel 4 gaat over de gecorrigeerde vervangingswaarde als waarderingsmethode en in onderdeel 5 over de juridische status van de Taxatiewijzers. Vervolgens behandel ik in onderdeel 6 wat er in de Taxatiewijzers staat over de vaststelling en de betekenis van de restwaarde. In de onderdelen 7 en 8 maak ik een zijstapje waarin ik kort inga op eerst geautomatiseerde besluitvorming en de black-box-jurisprudentie en vervolgens het gebruik van deskundigenrapporten in juridische procedures. In onderdeel 9 van deze conclusie pak ik de draad van de behandeling van deze zaak weer op met een bespreking van de fiscale rechtspraak over Taxatiewijzers.
- 1.5 In onderdeel 10 van deze conclusie rond ik af met een bespreking van de middelen. Ik veroorloof mij in dat verband de verzuchting dat mij het vaststellen van de restwaarde onbegonnen werk lijkt en dat het hanteren van die restwaarde als factor bij de waardebepaling mij lijkt te leiden tot schijnzekerheid. Ik doe beleidsmaker c.q. wetgever de suggestie te onderzoeken of regels kunnen worden opgesteld aan de hand waarvan de restwaarde op een onderbouwde en verifieerbare manier wordt ontleend aan objectieve (markt)gegevens? Mocht dat niet mogelijk zijn, dan is het misschien tijd de handdoek in de ring te gooien en voor de vaststelling van de correctie wegens technische veroudering de restwaarde van de opstallen als factor te elimineren door die waarde per definitie op nihil te stellen.
- 1.6 Verder geef ik uw Raad in overweging te verduidelijken dat de bewijsregel, opgenomen in de slotzin overweging 2.4.3 van uw arrest van 23 oktober 2020¹ alleen tegen een belanghebbende kan worden ingeroepen als hij de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering heeft aanvaard.
- 1.7 Voorts betoog ik dat pas kan worden gezegd dat een belanghebbende de richtsnoeren van de Taxatiewijzer heeft aanvaard als hij de desbetreffende in de Taxatiewijzer opgenomen marktgegevens in algemene zin (dus: op macro niveau) als correct heeft geaccepteerd. Wanneer die belanghebbende vervolgens stelt dat met betrekking tot de te taxeren onroerende zaak iets bijzonders aan de hand is, waardoor in zijn geval niet kan worden aangesloten bij de (op zichzelf onbetwiste) marktgegevens, is het redelijk dat op hem de bewijslast rust met betrekking tot de aanwezigheid van die bijzondere omstandigheid. Maar als hij een in de Taxatiewijzer opgenomen marktgegeven in algemene zin betwist, is het redelijk dat de bewijslast op de heffingsambtenaar blijft rusten.
- 1.8 Ik kom tot de conclusie dat het cassatieberoep moet slagen. Het Hof is ofwel uitgegaan van een verkeerde lezing van hetgeen uw Raad heeft beslist in zijn arrest van 23 oktober 2020, ofwel uitgegaan van het onbegrijpelijke uitgangspunt dat belanghebbende heeft geaccepteerd dat de in de Taxatiewijzers opgenomen restwaardes overeenkomen met de werkelijkheid.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

- 2.1 Belanghebbende is eigenaar van een aantal schoolgebouwen voor agrarisch onderwijs. De heffingsambtenaar van de Belastingssamenwerking gemeenten & hoogheemraadschap Utrecht² (hierna

respectievelijk: de heffingsambtenaar en de Belastingssamenwerking) heeft de WOZ-waardes van die objecten vastgesteld voor het belastingjaar 2019, naar de waardepeildatum 1 januari 2018.

- 2.2 Het geschil in deze zaak gaat over de waarde van één van die schoolgebouwen, te weten de onroerende zaak aan de [a-straat 1] in [Q] (hierna: het schoolgebouw).
- 2.3 Partijen zijn het eens over de te hanteren waarderingmethode, namelijk de gecorrigeerde vervangingswaarde. Maar partijen zijn het niet eens over de omvang van één van de variabelen bij toepassing van die waarderingmethode, te weten de restwaarde van de opstallen. De heffingsambtenaar heeft de WOZ-waarde vastgesteld op 10.189.000, en de belanghebbende stelt dat het 7.858.000 moet zijn.
- 2.4 De heffingsambtenaar heeft bij de waardering van vrijwel alle opstallen van het schoolgebouw restwaardes gehanteerd die variëren van 25 tot 27 procent voor ruwbouw, 20 tot 22 procent voor afbouw en 10 tot 17 procent voor installaties. Hij heeft deze percentages ontleend aan de Taxatiewijzer Onderwijs (hierna: de Taxatiewijzer).
- 2.5 De gemachtigde van belanghebbende wil niets weten van deze in de Taxatiewijzer genoemde restwaardes. Hij schrijft:

"Elke feitelijke onderbouwing van de omvang van de restwaarde binnen de Taxatiewijzers ontbreekt. Slaat u ze desgewenst maar eens open, u zult niets hiervan terug vinden. Waar de onderbouwing van de stichtingskosten dus wel inzichtelijk gemaakt zijn, ontbreekt elke analyse voor de omvang van de restwaarde binnen de Taxatiewijzers. Ik neem taxeren voor de WOZ erg serieus en wil dat taxatietechnische aannames op feitelijke gegevens gestoeld worden. Aangezien deze ontbreken, wijs ik deze richtsnoeren dus af.

()

Mijn hierboven geformuleerde standpunt wordt door mij al enige jaren consequent uitgedragen en toegepast." 3

Rechtbank Midden-Nederland 4

- 2.6 De Rechtbank heeft zich eerst in algemene zin gebogen over de betekenis van de Taxatiewijzer:
- "4.1 () De rechtbank overweegt dat een Taxatiewijzer als hulpmiddel kan worden gebruikt, maar dat een taxateur niet zonder nadere onderbouwing naar de kengetallen daaruit mag verwijzen. Verder is het niet uitgesloten dat de aan de hand van een Taxatiewijzer bepaalde restwaarde van een onroerende zaak (of een onderdeel ervan) wordt bereikt terwijl de onroerende zaak nog in gebruik is bij de eigenaar/gebruiker en dezelfde functie als daarvoor blijft vervullen. Die omstandigheid kan aanleiding geven om bij de bepaling van de technische afschrijving en/of de restwaarde af te wijken van die Taxatiewijzer, ook als partijen de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard. Degene die aanspraak maakt op een zodanige afwijking moet de gronden daarvoor stellen en bij betwisting aannemelijk maken."
- 2.7 Deze uitgangspunten toepassend, constateerde de Rechtbank (overweging 4.5) dat de heffingsambtenaar de door hem gehanteerde kengetallen (lees: de restwaardes) wél nader heeft onderbouwd door te verwijzen naar een aantal gerealiseerde verkoopcijfers. Uit die cijfers zou zo begrijp ik de uitspraak van de Rechtbank volgens de heffingsambtenaar blijken dat de opstallen van vergelijkbare objecten ook na het verstrijken van hun aanvankelijke levensduur nog restwaardes hebben van tussen de 25,54 en 36,71 procent.
- 2.8 Vervolgens spitste het partijdebat zich toe op de verklaring voor deze restwaardes. Deze discussie bracht de Rechtbank tot de conclusie dat de restwaarde van de desbetreffende opstallen verklaard kan worden door de ontwikkelpotentie ervan, bijvoorbeeld de mogelijkheid om de opstallen om te bouwen tot appartementen. Dit bracht de Rechtbank tot haar afrondende oordeel dat de heffingsambtenaar aannemelijk heeft gemaakt dat de restwaardes uit de Taxatiewijzer kunnen worden aangehouden:
- "4.7 Gelet op de standpunten van partijen draait het hier dus om de vraag of er ook een ontwikkelwaarde is voor de [a-straat 1] in [Q]. De rechtbank kan de toelichting van verweerder hierover volgen. Gelet op die toelichting is het aannemelijk dat ook de [a-straat 1] ontwikkelpotentie heeft, waardoor er een (positieve) restwaarde zal zijn. Daarbij hoeven de losse onderdelen zoals de opstallen en de grond niet apart te worden bepaald, omdat het uiteindelijk gaat om de totale

verkoopprijs. Dit betekent dat verweerder naar het oordeel van de rechtbank aannemelijk heeft gemaakt dat de restwaardes conform de kengetallen uit de Taxatiewijzer kunnen worden aangehouden, ook na de verlening van de levensduur in afwijking van de Taxatiewijzer. De beroepsgrond slaagt niet.”

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 5

- 2.9 Het hoger beroep van belanghebbende keert zich tegen het oordeel van de Rechtbank dat de heffingsambtenaar met de verwijzing naar een aantal gerealiseerde verkoopcijfers aannemelijk heeft gemaakt dat de restwaardes uit de Taxatiewijzer kunnen worden aangehouden. Dit oordeel overtuigde de belanghebbende niet:

“5. Allereerst ben ik van mening dat de heffingsambtenaar met deze verkopen helemaal niets aannemelijk heeft gemaakt. De overgelegde analyses zijn zo verschrikkelijk summier dat je er niets uit af kunt leiden. We zien geen foto's, geen objectomschrijvingen, geen locaties, geen analyse van de kopende en verkopende partijen. Gewoon bijna helemaal niets.”⁶

- 2.10 Verder wijst belanghebbende op een interessant punt, namelijk dat volgens hem de ontwikkelpotentie van de door de heffingsambtenaar genoemde objecten is gelegen in de ligging van de grond, zodat zo begrijp ik belanghebbende die ontwikkelpotentie niet in aanmerking moet worden genomen bij vaststelling van de waarde die aan de opstal kan worden toegerekend:

“10. Kortom, de opstallen van de twee mogelijk te analyseren verkopen gaan gesloopt worden of zijn al gesloopt. De restwaarde van die opstallen was voor de kopers dus negatief. Hier komen we bij een interessant punt. Dit debat is ook ter zitting gevoerd en ik hoop dat het in het proces verbaal terecht is gekomen. Toen ik dit namelijk zei gaf de taxateur van de gemeente aan dat hij in zijn analyses altijd alleen (!) uitgaat van de waarde van het pand voor de verkoper. Dat is een onjuist uitgangspunt. De verkoper wil gewoon een zo hoog mogelijk bedrag en de koper biedt hem dat bedrag wat het hem waard is. Uiteraard laat de verkoper het pand pas gaan als een kritische grens overschreden is, namelijk het bedrag waarbij hij zelf meer nut uit het object kan halen dan het nut wat de koopsom hem oplevert. Als die ondergrens niet overschreden wordt zal hij niet met koop akkoord gaan. Echter zodra het object verkocht is, zal het hem een worst wezen wat de koper er mee doet. De prijs die betaald wordt bij dit soort gevallen wordt veel meer gedictieerd door de toekomstige ontwikkelpotentie van de locatie dan door de (rest)waarde van opstallen. Sterker nog, die opstallen vertegenwoordigen alleen maar overlast en kosten. Had het een keurig leeg braak stukje grond geweest dan was er veel meer betaald.”⁷

- 2.11 Over die restwaarde betoogde de belanghebbende voorts:

“13. Nogmaals, binnen de waardering is inschatting van de restwaarde in geschil. Die inschatting ziet op het genot van de opstal binnen die waardering. Uit de aangedragen voorbeelden blijkt eens te meer dan wanneer het einde bereikt is van de levensduur (technisch dan wel functioneel) de opstallen slechts een negatieve waarde vertegenwoordigen. Ze worden immers gesloopt. Nu geldt in deze zaak dat we, rekening houdend met de huidige bestemming en er vanuitgaande dat het huidige gebruik wordt voortgezet, een redelijk waarde inschatten van de opstal. Binnen de boekhouding van mijn klant houden ze al rekening met toekomstige sloopkosten. Ze schrijven af op de panden en daar waar ze sloop gaan voorzien, worden er voorzieningen genomen. Geen enkele organisatie houdt in zijn boekhouding rekening met een restwaarde van de opstallen aan het einde van de levensduur. Dat in de fiscale balans in de boekhouding dit wordt afgetopt met de bodemwaarde doet niets af aan het feit dat in de commerciële balans dit wel conform goed koopmansgebruik gedaan wordt.”⁸

- 2.12 Het Hof liet zich niet meevoeren in het debat over de bruikbaarheid van de verkoopcijfers die de heffingsambtenaar had ingebracht. In plaats daarvan gaf het Hof de Taxatiewijzer een prominentere plaats dan de Rechtbank had gedaan:

“4.5 () Uit jurisprudentie volgt verder dat, indien beide partijen voor de vaststelling van de GVW de richtsnoeren van de Taxatiewijzer tot uitgangspunt nemen, de partij die daarvan wil afwijken, de bewijslast draagt de redenen voor een dergelijke afwijking aannemelijk te maken (vgl. HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1671, r.o. 2.4.2 en 2.4.3). Voor de onderhavige zaak betekent dit dat de heffingsambtenaar mag uitgaan van (de gemiddelden van) de restwaardes zoals opgenomen in de Taxatiewijzer en dat op belanghebbende de bewijslast rust aannemelijk te maken dat de restwaarde

van de opstallen, in afwijking van de Taxatiewijzer, op nihil moet worden gesteld.”

- 2.13 Het Hof volgde vervolgens belanghebbende niet in haar betoog dat de restwaarde op nihil moet worden gesteld en zette daartoe uiteen dat de correctie wegens technische veroudering wordt bepaald aan de hand van de levensduur en de restwaarde van het te waarderen object. De levensduur wordt door de makers van de Taxatiewijzer conservatief (lees: aan de korte kant) ingeschat, zodat het goed mogelijk is dat de opstal aan het eind van die (vooraf ingeschatte) levensduur nog geschikt is voor het doel waarvoor die opstal is gesticht. Dan kan het gebruik worden voortgezet totdat het gebouw werkelijk niet meer de functie kan vervullen waarvoor het is gesticht. Dit heeft volgens het Hof het volgende gevolg:

“4.7 () Het voorgaande brengt mee dat, indien een object door veroudering niet langer dezelfde functie kan vervullen als daarvoor (derhalve, indien de daadwerkelijke levensduur wordt bereikt), de waarde van dit object lager kan zijn dan de in de Taxatiewijzer vermelde “restwaarde”, of dat deze “daadwerkelijke restwaarde” zelfs negatief kan zijn. Deze lagere daadwerkelijke restwaarde komt echter eerst aan de orde indien het (voortgezet) gebruik van het object beëindigd is, dan wel indien er objectieve redenen zijn die de verwachting rechtvaardigen dat dit (voortgezet) gebruik op korte termijn wordt beëindigd.”

- 2.14 Op deze grond heeft het Hof het standpunt van belanghebbende dat de restwaarde nihil moet zijn verworpen:

“4.9 Het standpunt van belanghebbende dat de restwaarde van opstallen aan het eind van de - overeenkomstig de Taxatiewijzer - vastgestelde levensduur nihil bedraagt dan wel een negatieve waarde vertegenwoordigt, lijkt uit te gaan van het standpunt dat de restwaarde de waarde is die een onroerende zaak aan het einde van de technische levensduur vertegenwoordigt op het moment dat de onroerende zaak niet langer geschikt is om dezelfde functie als daarvoor te vervullen. Uit het onder 4.7. overwogene volgt dat de Taxatiewijzer niet van dit uitgangspunt uitgaat, zodat dit uitgangspunt moet worden verworpen. Met hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd heeft zij evenmin aannemelijk gemaakt dat er omstandigheden zijn op grond waarvan moet worden aangenomen dat de restwaarde van de onroerende zaak aan het eind van de door de heffingsambtenaar gehanteerde levensduur nihil dan wel negatief is. De verwijzing naar de door de heffingsambtenaar overgelegde transactiegegevens van onroerende zaken die na het maatschappelijk gebruik worden aangewend voor woondoeleinden is daartoe onvoldoende, omdat bij deze onroerende zaken de aard en bestemming daarvan niet gehandhaafd blijft.”

3 Het geding in cassatie

- 3.1 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Belastingssamenwerking heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft daarop bij conclusie van repliek gereageerd. De Belastingssamenwerking heeft afgezien van dupliek.
- 3.2 Het beroepschrift in cassatie bevat drie middelen.
- 3.3 Middel 1 houdt in dat het Hof het recht heeft geschonden door de bewijslast inzake de hoogte van de restwaarde bij belanghebbende te leggen. Dit middel keert zich kennelijk tegen het oordeel van het Hof dat is neergelegd in de slotzin van overweging 4.5 van de bestreden uitspraak.
- 3.4 Ook middel 2 keert zich tegen hetgeen het Hof in overweging 4.5 van zijn uitspraak heeft overwogen. Alleen wordt nu het (impliciete) uitgangspunt van het Hof bestreden dat ook belanghebbende de richtsnoeren van de Taxatiewijzer tot uitgangspunt neemt. Het middel klaagt over de begrijpelijkheid van dit uitgangspunt.
- 3.5 Middel 3 ten slotte keert zich tegen de in overweging 4.7 van de bestreden uitspraak opgenomen vermelding dat in de Taxatiewijzer de levensduur conservatief wordt ingeschat. Het middel klaagt dat hierover geen partijdebat is gevoerd en dat de belanghebbende niet een reactie heeft kunnen geven op dit punt.
- 3.6 In verweer stelt de Belastingssamenwerking:

- *In reactie op middel 1*: dat het Hof op grond van de inhoud van de processtukken en de stellingnames ter zitting tot een juist en weloverwogen oordeel (heeft) kunnen komen waar een juiste rechtsopvatting uit blijkt⁹, en dat de omstandigheid dat belanghebbende de richtsnoeren van de Taxatiewijzer kennelijk afwijkt, voor de Belastingssamenwerking nieuwe informatie is.

- *In reactie op middel 2*: dat reeds in onderdeel 4.1 van de uitspraak van de Rechtbank melding wordt gemaakt van de mogelijkheid dat partijen de richtsnoeren van de Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard, en dat het op de weg van belanghebbende ligt om de gronden van zijn bezwaar en (hoger) beroep aan te duiden. Nu belanghebbende dat op dit punt heeft nagelaten, kan zij het Hof niet een vormverzuim verwijten.

- *In reactie op middel 3*: dat de Taxatiewijzer publiek toegankelijk is, dat die Taxatiewijzer tijdens de zitting is besproken en dat belanghebbende aan het slot van de zitting heeft verklaard dat zij alles heeft kunnen zeggen wat zij wilde zeggen.

3.7 In repliek wijst belanghebbende op een opmerking van het Hof, opgenomen in het proces-verbaal van de zitting in hoger beroep. Die opmerking luidt:

“Het Hof constateert dat het jammer is dat niet duidelijk is hoe de restwaarden in de Taxatiewijzer tot stand zijn gekomen.”

4 De gecorrigeerde vervangingswaarde (wettelijk kader)

4.1 Kort samengevat is het uitgangspunt in de Wet WOZ dat de waarde wordt bepaald op de waarde in het economische verkeer (art. 17(2) Wet WOZ), maar dat incourante niet-woningen die geen Rijksmonument zijn, worden gewaardeerd naar de gecorrigeerde vervangingswaarde (art. 17(3) Wet WOZ). In art. 17 Wet WOZ is dit als volgt verwoord:

“1. Aan een onroerende zaak wordt een waarde toegekend.

2. De waarde wordt bepaald op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen.

3. In afwijking in zoverre van het tweede lid wordt de waarde van een onroerende zaak, voor zover die niet tot woning dient, en met uitzondering van onroerende zaken die zijn ingeschreven in het rijksmonumentenregister, bedoeld in artikel 3.3 van de Erfgoedwet, bepaald op de vervangingswaarde indien dit leidt tot een hogere waarde dan die ingevolge het tweede lid. Bij de berekening van de vervangingswaarde wordt rekening gehouden met:

a. de aard en de bestemming van de zaak;

b. de sedert de stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering, waarbij de invloed van latere wijzigingen in aanmerking wordt genomen.”

4.2 In art. 20(2) Wet WOZ is een delegatiebepaling opgenomen voor de onderbouwing en de uitvoering van de waardebepaling. Aan die delegatiebepaling is uitvoering gegeven in het Uitvoeringsbesluit onderbouwing en uitvoering waardebepaling Wet waardering onroerende zaken (hierna: het Uitvoeringsbesluit). Daarin is onder meer bepaald:

“Artikel 2

Bij ministeriële regeling wordt een instructie vastgesteld waarin regels zijn neergelegd voor de onderbouwing en de uitvoering van de waardebepaling van onroerende zaken op de voet van de wet.

()

Artikel 5

De instructie bevat richtlijnen voor de toepassing van de te hanteren taxatiemethoden en een uitwerking van die methoden.”

4.3 De instructie bedoeld in art. 2 van het Uitvoeringsbesluit is neergelegd in de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet waardering onroerende zaken (hierna: de Uitvoeringsregeling).

4.4 In de Uitvoeringsregeling zijn hulpmiddelen neergelegd om te bereiken dat het wettelijk waardebegrip wordt gehanteerd; maar de toetssteen blijft uiteindelijk de in de Wet WOZ omschreven waarde.¹⁰

4.5 In art. 4(2) van de Uitvoeringsregeling is een uitwerking opgenomen van de vervangingswaarde bedoeld in art. 17(3) Wet WOZ. Die uitwerking luidt:

“De vervangingswaarde, bedoeld in artikel 17, derde lid, van de wet, wordt berekend door bij de waarde van de grond van de onroerende zaak op te tellen de waarde van de opstal van de onroerende zaak. De waarde van de grond wordt bepaald door middel van een methode van vergelijking als bedoeld in het eerste lid, onder a, rekening houdend met de bestemming van de zaak. De waarde van de opstal wordt gesteld op de kosten die herbouw van een vervangend identiek object zouden vergen, gecorrigeerd met een factor wegens technische veroudering gebaseerd op de verstreken en de resterende gebruiksduur en met inachtneming van de restwaarde, en gecorrigeerd met een factor wegens functionele veroudering gebaseerd op economische veroudering, verouderde bouwwijze, ondoelmatigheid en excessieve gebruikskosten.”

4.6 De toelichting bij art. 4 van de Uitvoeringsregeling vermeldt over correctie wegens technische veroudering het volgende:

“De correctie voor de technische veroudering vindt plaats met behulp van een afschrijvingsmethode. Aan de hand van de verwachte levensduur en restwaarde van het object kan het

afschrijvingspercentage worden bepaald. Het bouwjaar en de verwachte levensduur behoeven niet voor een geheel gebouw gelijk te zijn. Er kan binnen een gebouw onderscheid gemaakt worden tussen ruwbouw, afbouw/vaste inrichting, installaties en infrastructuren. Voor deze onderdelen kan afzonderlijk de vervangingswaarde, de restwaarde en de jaarlijkse afschrijving bepaald worden.

Het bepalen van de correctiefactor voor functionele veroudering geschiedt aan de hand van aspecten die zijn terug te voeren op vier categorieën. Zo moet rekening gehouden worden met de mate waarin er door economische of maatschappelijke ontwikkelingen nog behoefte bestaat aan het desbetreffende object. Ook is de bouwwijze van belang. Dit element zal van betekenis zijn voor oudere objecten die momenteel niet meer op deze wijze worden gebouwd.

Een ander aspect is of er een belemmering is in de normale activiteiten van de organisatie door een ondoelmatige inrichting van de ruimte of door een tekort of overschot aan ruimte. Tot slot kan er een correctie moeten plaatsvinden wegens excessieve gebruikskosten voor het object ten gevolge van een niet volledig functioneel gebouw.

Indien opstellen zodanig verouderd zijn dat deze gesloopt zouden moeten worden, kan deze waardedrukkende invloed niet tot uitdrukking komen in de grondcomponent van de gecorrigeerde vervangingswaarde. De grond zal derhalve niet in waarde dalen omdat daarop waardeloze opstellen staan. Dit zou wel kunnen bij de waarde in het economische verkeer, waar de meest biedende koper bij zijn bod rekening zal houden met de sloopkosten.” 11

4.7 De restwaarde waarover in deze procedure wordt gestreden is dus van belang voor de bepaling van de correctie wegens technische veroudering.

4.8 Van der Burg c.s. geven in hun compendium een uitvoerige beschrijving van de in mijn ogen niet bijzonder overzichtelijke stand van zaken met betrekking tot de restwaarde. Ik zou dat niet kunnen verbeteren, en neem die beschrijving daarom hier integraal op:

De restwaarde is in beginsel de verkoopopbrengst van de na buitengebruikstelling resterende materialen,¹² tenzij het duidelijk is dat na einde van de levensduur de opstellen verwijderd moeten te worden, bijvoorbeeld op grond van regelgeving. Dan dienen op de restwaarde de verwijderingskosten in mindering te worden gebracht, die gemaakt moeten worden om de ondergrond weer in de oude staat terug te brengen.¹³

()

Er is in het geval van renovatie/aanpassingen vaak geen aanleiding uit te gaan van andere restwaarden dan opgenomen in een Taxatiewijzer, zeker als daarvoor ook geen reden is in het licht van het huidige gebruik en de mate waarin aan de huidige kwaliteitseisen wordt voldaan.¹⁴

Maar wat te doen als ten aanzien van een object geen renovatie/aanpassingen hebben plaatsgevonden die de levensduur vergroten? Kan dan wel of niet sprake zijn van een verlenging van de eerder ingeschatte levensduur en daardoor het op een later tijdstip uitkomen op de restwaarde? Uit een arrest van 2016 zou men denken van niet.¹⁵ Echter, in de praktijk deden veel gemeenten dit wel en hierover is veel discussie ontstaan, met name over het standpunt dat, omdat de WOZ-waarde jaarlijks dient te worden bepaald, de levensduur en de restwaarde (en daarmee de correctie wegens technische veroudering) zou kunnen worden aangepast als onroerende zaken feitelijk tegen het einde van de oorspronkelijk ingeschatte levensduur aanlopen. Voorstanders van dit standpunt zagen zich gesteund door een uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden, waarin onder meer, samengevat, het volgende is gesteld door het Hof. Als de bij de aanvang van het gebruik ingeschatte levensduur is overschreden en het niet in de verwachting ligt dat het gebruik van de onroerende zaak op korte termijn zal eindigen of wijzigen, dan dient, mede gelet op het bepaalde in de Taxatiewijzer Algemeen, een lagere correctie voor de technische veroudering toegepast.¹⁶ Hof Amsterdam was een andere mening toegedaan dan Hof Arnhem-Leeuwarden. Volgens Hof Amsterdam wordt vaak afgeschreven tot op een restwaarde, zijnde de waarde die het object heeft als het nog juist geschikt is voor het doel waarvoor het is gesticht. Daarbij is niet uitgesloten dat het pand na afloop van de geschatte levensduur, bijvoorbeeld dankzij goed onderhoud, nog bruikbaar blijkt, doch in dat geval zal voortzetting van het gebruik regelmatig tot onderhouds- en investeringskosten nopen zonder dat dit tot een verdere waardedaling van het pand in zijn oorspronkelijke staat leidt.¹⁷ Wij achten deze uitleg van Hof Amsterdam juist en in ieder geval duidelijker dan die van Hof Arnhem-Leeuwarden. De restwaarde is volgens ons de

waarde die het object heeft op de laatste dag dat het object nog voldoet aan het doel waarvoor het is gesticht en de bestemming die de eigenaar eraan heeft gegeven. In 2020 bracht de Hoge Raad met twee arresten meer duidelijkheid in de kwestie over de verlenging van de levensduur als het object tussentijds niet gerenoveerd of anderszins aangepast is en waarbij het eind van de ingeschatte levensduur nabij is en het gebruik van het object daarna waarschijnlijk wordt voortgezet. In januari 2020 laat de Hoge Raad zich uit over een voetbalcomplex waarbij de gemeente voor die objectonderdelen waarbij de maximale levensduur is bereikt, maar die niettemin nog steeds normaal in gebruik zijn en waarvoor gesteld noch gebleken is dat er plannen zijn om dit gebruik te beëindigen, de levensduur verlengt boven het maximum van de bandbreedte die volgt uit de Taxatiewijzer. De rechtbank en het hof stellen dat de gemeente terecht een lagere correctie voor technische veroudering heeft toegepast door verlenging van de levensduur. De Hoge Raad oordeelt echter dat er weliswaar aanleiding kan zijn voor een aanpassing van de technische afschrijving of van de restwaarde van een onroerende zaak, bijvoorbeeld indien achteraf blijkt dat de daarvoor eerder gehanteerde uitgangspunten onjuist zijn. Maar de restwaarde kan ook zijn bereikt terwijl het complex nog als voetbalcomplex in gebruik is. Voor een andersluidende opvatting is volgens de Hoge Raad geen steun te vinden in de parlementaire geschiedenis.¹⁸ Het verwijzingshof oordeelt dat als de aanvankelijk bepaalde technische levensduur achteraf gezien onjuist is ingeschat, er afgeweken kan worden van de technische afschrijving en/of restwaarde uit de Taxatiewijzer. De gemeente diende die onjuiste inschatting dan wel aannemelijk te maken en dat is in casu niet gedaan.¹⁹ In oktober 2020 al bevestigt de Hoge Raad deze opvatting van het verwijzingshof.²⁰ Wij merken op dat dit logisch was in het onderhavige geval in cassatie, omdat beide partijen zich in beginsel baseerden op de betreffende Taxatiewijzer. Dat is naar onze mening anders als een partij zich niet conformeert aan een Taxatiewijzer; anders zou de Hoge Raad de facto hiermee Taxatiewijzers rechtskracht geven en het standpunt verlaten dat Taxatiewijzers slechts hulpmiddelen zijn bij de waardering. Verder stelt de Hoge Raad in dit arrest dat met betrekking tot de correctie wegens technische veroudering de normale regels²¹ omtrent stelplicht en bewijslast gelden: de heffingsambtenaar dient aannemelijk te maken dat de WOZ-waarde uitgaande van de gekozen levensduur en restwaarde niet te hoog is. Bij een verlenging van de resterende levensduur (om welke reden dan ook: vanwege renovatie of vanwege onjuiste oorspronkelijke inschatting van levensduur en/of restwaarde) dient ook kritisch te worden gekeken naar de hoogte van de restwaarde na die verlenging: deze zou daardoor nog wel eens minder kunnen zijn dan eerst.²² Samenvattend kan er, in gevallen waarbij geen sprake is van renovatie/aanpassingen van de onroerende zaak, sprake zijn van het terecht toepassen van een verlenging van de levensduur (evt. in combinatie met een aanpassing van de restwaarde) als blijkt dat de oorspronkelijk ingeschatte levensduur onjuist is ingeschat. De partij die zich daarop beroept, draagt de bewijslast. ²³

- 4.9 Het gaat hier dus niet om de restwaarde van de gehele onroerende zaak, maar om de restwaarde van (onderdelen van) de opstal. Of eigenlijk: het gaat om de bij het einde van de levensduur aan die (onderdelen van) de opstal toe te rekenen waarde van de gehele onroerende zaak. Immers, juridisch niet afgesplitste onderdelen van een zaak kunnen niet worden verhandeld waardoor die onderdelen dus ook geen eigen zelfstandig bepaalde waarde in het economische verkeer kunnen hebben.
- 4.10 Verder is van belang te onderkennen dat het hiervoor beschreven systeem van bepaling van de technische veroudering impliceert dat de inschatting van de levensduur vooraf gaat aan de vaststelling van de restwaarde. Eerst wordt de resterende levensduur van een onderdeel van de opstallen (ruwbouw, afbouw, installaties, infrastructuur) ingeschat, en daarna wordt een inschatting gemaakt van de waarde van de opstallen aan het eind van die ingeschatte levensduur.
- 4.11 Ik ga ervan uit dat met het begrip restwaarde bedoeld wordt op een waarde in het economische verkeer naar het prijspeil op de peildatum en zonder contantmaking, al heb ik daar geen uitdrukkelijke bevestiging voor gevonden. Het lijkt mij in elk geval niet de bedoeling dat de restwaarde zelf ook wordt bepaald door middel van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Dan zou men in een cirkel rondraaien. Want dan zou de restwaarde moeten worden bepaald aan de hand van een formule waarin diezelfde restwaarde moet worden ingevuld.

5 De Taxatiewijzers (juridische status)

5.1 In deze zaak spelen de Taxatiewijzers een belangrijke rol in het partijdebat. Daarom is het nuttig om eerst stil te staan bij de vraag wat dat zijn, die Taxatiewijzers. Het Gerechtshof Den Haag overwoog dat de Taxatiewijzer geen algemeen verbindend voorschrift of beleidsregel is:

“De Taxatiewijzer is geen algemeen verbindend voorschrift of beleidsregel.” 24

Dat lijkt mij ook.

5.2 Er is bij mijn weten geen wet in formele of materiele zin waarin een document genaamd Taxatiewijzers is neergelegd. Verder heb ik niet een algemeen verbindend voorschrift gevonden waarin verwezen wordt naar zulke Taxatiewijzers. Ik ga daarom ervan uit dat de Taxatiewijzers geen algemeen verbindende voorschriften bevatten. Dit betekent dat de burger en de rechter niet geacht worden (ambtshalve) op de hoogte te zijn van het bestaan en de inhoud van die Taxatiewijzers.

5.3 Hoewel partijen in deze procedure met enige regelmaat verwijzen naar de Taxatiewijzers, heb ik in het dossier van deze zaak niet een kopie van dit document aangetroffen. Wel is in beroep een omvangrijk taxatierapport van de Belastingssamenwerking overgelegd, waarin voor de verschillende bouwdelen losse pagina's zijn opgenomen die kennelijk uit de Taxatiewijzer afkomstig zijn. Voorts heb ik in de stukken niet gelezen dat partijen hebben duidelijk gemaakt waar die veelbesproken Taxatiewijzers te vinden zijn.

5.4 De Taxatiewijzers voor de jaren met een waardepeildatum van 2014 tot en met 2022 trof ik aan op de website van het WOZ-datacenter.²⁵ Op die website vond ik geen over ons-pagina of een andere verduidelijking van de positie van dit datacenter. Wel staat linksboven op de verschillende pagina's van deze website steeds het logo van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG). Verder vermeldt het voorwoord van de Taxatiewijzer Algemeen:

“Deze Taxatiewijzer is in opdracht van de VNG tot stand gekomen in de Taxatietechnische Kerngroep. Daarin hebben deelgenomen de VNG, de Waarderingskamer, de gemeenten Amsterdam, Den Haag, Rotterdam, Belastingssamenwerking gemeenten & Hoogheemraadschap Utrecht (BghU), [...], [...], [...], [...], [...], [...], [...], en [...].”

5.5 De Waarderingsinstructie jaarlijkse waardebepaling van de Waarderingskamer een kennelijk op grond van de toezichthoudende taak²⁶ van de Waarderingskamer door haar uitgevaardigde beleidsregel vermeldt in het hoofdstuk over niet-woningen het volgende met betrekking tot de Taxatiewijzers

“3.2.1 Verzamelen van stichtingskosten en grondprijzen

De WOZ-waarde van objecten waarvoor geen (echte) markt bestaat, wordt doorgaans vastgesteld op de gecorrigeerde vervangingswaarde. De gecorrigeerde vervangingswaarde wordt bepaald door te kijken naar de stichtingskosten. Tot de stichtingskosten behoren de kosten voor verwerving van de bouwkael, de bouwkosten en ook bijkomende kosten, zoals de kosten voor de architect. Voor het bepalen van de gecorrigeerde vervangingswaarde van niet-woningen is het daarom van belang dat de stichtingskosten van nieuwbouwprojecten worden verzameld en geanalyseerd. Er zijn van veel typen objecten per gemeente onvoldoende gegevens beschikbaar en afgezien van de grondprijzen, vertonen de stichtingskosten geen significante regionale verschillen. Daarom wordt voor de meeste objecten, waarvoor de gecorrigeerde vervangingswaarde wordt bepaald, aangesloten bij een landelijke analyse van de stichtingskosten en daaruit afgeleide landelijke kengetallen voor de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Deze landelijke kengetallen zijn uitgewerkt in Taxatiewijzers.

De landelijke kengetallen in de Taxatiewijzers en de marktanalyse waarop deze kengetallen zijn gebaseerd moeten worden voorzien van actuele en relevante gegevens over stichtingskosten. Om dit te bewerkstelligen moet de gemeente ervoor zorgen dat zij de stichtingskosten van relevante nieuwbouwobjecten verzamelt en doorgeeft aan het WOZ-datacenter.

Het WOZ-datacenter analyseert, als een samenwerking van alle gemeenten, deze stichtingskosten, zodat deze beschikbaar zijn voor de jaarlijkse actualisering van de Taxatiewijzers. Het WOZ-datacenter is ontwikkeld om deze samenwerking van gemeenten voor de permanente marktanalyse voor niet-woningen en de daarvoor benodigde uitwisseling van stichtingskosten en kengetallen mogelijk te maken. Het WOZ-datacenter (WDC) is met het oog op de geheimhouding van opgevraagde gegevens uitsluitend toegankelijk voor gemeenten.

Ondanks de samenwerking van gemeenten behoudt iedere gemeente individueel de verantwoordelijkheid om te controleren of de landelijke kengetallen goed aansluiten op beschikbare (markt-) gegevens en kunnen worden toegepast bij objecten binnen de gemeente.” ()

3.3.1 Waardering volgens de gecorrigeerde vervangingswaardemethodiek (gvw)

Objecten waarvoor geen of onvoldoende lokale (markt) informatie beschikbaar is, worden gewaardeerd op basis van de gecorrigeerde vervangingswaarde met behulp van landelijke kengetallen die zijn opgenomen in de Taxatiewijzers. De waardebepaling van dergelijke objecten wordt dan ook voornamelijk gekenmerkt door het (geautomatiseerd) toepassen van Taxatiewijzers voor deze objecten. Hiervoor wordt gebruik gemaakt van TIOX, het geautomatiseerde systeem, waarmee de Taxatiewijzers kunnen worden toegepast. Omdat niet bij alle objecten de landelijke kengetallen zoals die zijn vastgelegd in de Taxatiewijzer één-op-één kunnen worden toegepast, zal bij ieder WOZ-object onderzocht moeten worden of de Taxatiewijzer toepasbaar is. Afwijkingen ten opzichte van de landelijke kengetallen moeten kunnen worden verklaard en deze verklaring moet zijn vastgelegd. Verder hebben diverse landelijke kengetallen de vorm van een bandbreedte. Op basis van geregistreerde objectkenmerken moet de gemeente de plaats binnen deze bandbreedte kunnen verklaren.

Bij objecten waarvoor dat van belang is, worden de grondwaarden afzonderlijk in het taxatiemodel verwerkt. Voor het bepalen van de grondwaarde, moet gebruik gemaakt worden van lokale marktgegevens.

De belangrijkste input voor het kunnen waarderen met behulp van TIOX is de marktanalyse waarin onderzoek wordt gedaan naar stichtingskosten van incurante objecten. Deze marktanalyse wordt door iedere gemeente uitgevoerd. Om te zorgen voor voldoende kwaliteit van de gegevens in TIOX is het van belang dat alle gemeenten informatie zoals bijvoorbeeld stichtingskosten aanleveren aan het WOZ-datacenter.

()

Kwaliteitszorg

Met betrekking tot de waardebepaling van objecten met behulp van landelijke kengetallen moeten de interne beheersingsmaatregelen erop gericht zijn dat:

er bij de waardering op systematische- en correcte wijze gebruik gemaakt wordt van de landelijke kengetallen;

alle afwijkingen ten opzichte van de kengetallen kunnen worden verklaard;

de gekozen positie binnen de bandbreedte van de landelijke kengetallen kunnen worden onderbouwd met de geregistreerde objectkenmerken van het betreffende object;

bij objecten met een correctie voor functionele afschrijving van meer dan 20% deze correctie kan worden onderbouwd;

de waarde van de grond op juiste wijze in de eindwaarde tot uitdrukking komt, waarbij de grondwaarde kan worden onderbouwd met lokale of regionale marktgegevens;

de werktuigenvrijstelling juist wordt toegepast.” 27

5.6 Ik leid uit de in 5.4 en 5.5 van deze conclusie opgenomen citaten af dat het WOZ-datacenter onder de verantwoordelijkheid van de VNG valt, en dat de Taxatiewijzers niet een set richtlijnen of detailregels vormen die de Waarderingkamer in het kader van zijn toezichthoudende taak²⁸ heeft uitgevaardigd. Wel schrijft de Waarderingskamer in haar Waarderingsinstructie voor dat gemeenten bij waardering volgens de gecorrigeerde vervangingswaarde gebruik maken van de Taxatiewijzers, zij het dat bij ieder WOZ-object onderzocht moet worden of de Taxatiewijzer toepasbaar is.²⁹ Voorts schrijft de Waarderingskamer voor dat afwijkingen ten opzichte van de landelijke kengetallen uit de Taxatiewijzers moeten kunnen worden verklaard en dat de gemeente deze verklaring vastlegt.

5.7 Verder valt uit het hiervoor weergegeven voorwoord op te maken dat de VNG voor het tot stand brengen van de Taxatiewijzers een Taxatietechnische Kerngroep” in het leven heeft geroepen. Dit voorwoord doet vermoeden dat de VNG de kerngroep zo heeft willen samenstellen dat daardoor een zekere mate van kwaliteit en objectiviteit werd gewaarborgd. Niettemin overwoog het Gerechtshof Den

Haag:

"7.1.5. () Taxatiewijzers worden onder auspiciën van de Vereniging van Nederlandse gemeenten (VNG) opgesteld door een kerngroep waarin vertegenwoordigers van de VNG, de Waarderingskamer, de drie grootste gemeenten, de Belastingssamenwerking gemeenten, hoogheemraadschap Utrecht en een aantal in opdracht van gemeenten werkzame taxatiebedrijven hebben deelgenomen. Belanghebbenden of belangenbehartigers van belanghebbenden worden daarin niet of nauwelijks in gekend. Vrijwel alle Taxatiewijzers zijn niet meer (en niet minder) dan door (samenwerkingsverbanden van) gemeenten en hun belangenbehartigers en opdrachtnemers vervaardigde handreikingen aan ambtenaren, belast met de uitvoering van de Wet WOZ."30

- 5.8 De Taxatiewijzers zijn dus een product van de VNG. Die vereniging heeft geen wettelijke taak op het gebied van de WOZ. Verder blijkt uit het dossier niet dat de gemeente Houten of de Belastingssamenwerking WOZ-taken of -bevoegdheden heeft overgedragen of opgedragen aan de VNG. Weliswaar nam de Belastingssamenwerking deel aan de Taxatietechnische Kerngroep, maar dat impliceert niet dat een zodanige overdracht heeft plaatsgevonden. Daarom moet ervan uit worden gegaan dat de Taxatiewijzers ook niet kunnen gelden als de heffingsambtenaar bindende beleidsregels in de zin van art. 4:81 Awb.
- 5.9 Dit alles betekent dat belastingbetalers, heffingsambtenaren en rechters zich strikt juridisch gezien helemaal niets hoeven aan te trekken van de Taxatiewijzers.
- 5.10 Als ik het goed zie, is de kern van wat belanghebbende met de door haar aangevoerde middelen betoogt dat de restwaardes die zijn vermeld in de Taxatiewijzer niet zijn onderbouwd, en dat die blote vermeldingen van restwaarden daarom niet overtuigen: wat daar vermeld staat, is een black box. Op die black box kom ik terug in onderdeel 7 van deze conclusie. Eerst ga ik hierna in op hetgeen in de Taxatiewijzer staat over de restwaarde.

6 De Taxatiewijzers (restwaarde)

- 6.1 In paragraaf 7.1 van de Taxatiewijzer is de formule weergegeven die wordt gebruikt bij de bepaling van correctie voor de technische veroudering. Die formule luidt:

$$\text{"Correctiefactor"} = \frac{100\% - \text{restwaarde (\%)}}{\text{ouderdom} + \text{resterende levensduur}} \times \text{resterende levensduur} + \text{restwaarde (\%)}$$

- 6.2 Ter toelichting op deze formule wordt in paragraaf 7.2 van de Taxatiewijzer opgemerkt:

"De restwaarde van een onderdeel is het percentage van de volledige vervangingswaarde dat overblijft als de verwachte levensduur is verstreken. In de praktijk blijkt dat objecten en de bijbehorende onderdelen vaak langer kunnen worden gebruikt dan bepaald is in de verwachte levensduur. Daarom is het van belang om bij elke herwaardering van het object te kijken naar wat daadwerkelijk de resterende levensduur is en de bijbehorende restwaarde. Zie voor een nadere instructie hoofdstuk 4 van de Taxatiewijzer 0 Algemeen"

- 6.3 De Taxatiewijzer Algemeen bevat in onderdeel 4.1 en onderdeel 4.2 een uitgebreide toelichting op de betekenis en het gebruik van de restwaarde bij de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde:

"Restwaarde"

Voor het bepalen van de correctie voor technische veroudering wordt naast de resterende levensduur ook gekeken naar de restwaarde van het object aan het einde van de beoogde levensduur. Net als bij iedere taxatie is ook de inschatting van de levensduur nooit 100% nauwkeurig en/of 100% zeker. Naarmate uitgegaan wordt van een langere periode die wordt overzien, neemt de nauwkeurigheid van de inschatting van de levensduur minder. Daarom wordt de verwachte levensduur bij de taxaties in het kader van de Wet WOZ "conservatief" ingeschat. Door het conservatief inschatten van de levensduur wordt voorkomen dat de waarde van objecten in de eerste jaren na ingebruikname te hoog wordt ingeschat. Dit betekent echter ook dat de daadwerkelijke levensduur van vrijwel alle objecten langer is dan vooraf wordt ingeschat en dat het gebruik van deze objecten aan het einde van de eerst ingeschatte levensduur wordt voortgezet. Deze mogelijkheid tot voortzetting van gebruik dient te

worden vertaald in de waarde van het object door uit te gaan van een restwaarde. Conform de uitspraak van Hof Amsterdam (5 januari 2001, ECLI:NL:GHAMS:2001:AA9410) wordt daarom in beginsel uitgegaan van een restwaarde die is gebaseerd op het feit dat het object aan het einde van de levensduur nog geschikt is voor het doel waarvoor het is gesticht.

Ook wanneer evident is dat het gebruik niet wordt voortgezet, is sprake van een restwaarde. Gelet op de beginselen van het waardebegrip van de gecorrigeerde vervangingswaarde zal de restwaarde altijd zo hoog zijn als het object aan het eind van de beoogde levensduur voor de eigenaar zelf waard is. De hoogte van deze restwaarde wordt in dit geval door verschillende elementen beïnvloed. Zo kan de eigenaar het object aan het einde van de beoogde levensduur verkopen, waardoor de restwaarde tenminste overeenkomt met de marktwaarde op dat moment. Daarnaast kan sprake zijn van hergebruik, waardoor de restwaarde wordt bepaald door de opbrengst van materialen bij sloop van het object. De restwaarde kan ook bestaan uit de waarde die het gebouw kan hebben na beëindiging van de nu verwachte economische levensduur, bijvoorbeeld bij transitie van het gebouw naar een andere bestemming.

Inschatting van de restwaarde en levensduur bij een jaarlijkse waardebepaling

Bij de taxaties in het kader van de Wet WOZ, moeten de resterende levensduur en de restwaarde van een object bij iedere herwaardering worden ingeschat. Daarbij wordt allereerst naar de gemiddelde restwaarde en gebruiksduur van vergelijkbare objecten gekeken. Op basis van deze ervaringscijfers zijn de kengetallen in de Taxatiewijzers opgesteld, die het uitgangspunt vormen voor de restwaarde en de resterende levensduur van het te taxeren object. Vervolgens moet worden beoordeeld of het te taxeren object afwijkt van de gemiddelde objecten die de basis hebben gevormd voor de kengetallen en of er andere omstandigheden zijn die er toe leiden dat de resterende levensduur of de restwaarde afwijkt van de kengetallen.

Gezien het objectieve karakter van de WOZ-waarde, is in de verschillende Taxatiewijzers per type object een inschatting gegeven van de beoogde gebruikperiode en een inschatting van de restwaarde. Deze kengetallen zijn gebaseerd op objectieve, landelijke cijfers en vormen daarmee de basis voor de objectieve taxatie.

De (resterende) beoogde levensduur en de restwaarde worden bij elke herwaardering opnieuw ingeschat aan de hand van gemiddelden of bandbreedten voor een type gebouw (archetype) in een branche. Daarnaast wordt verder natuurlijk gekeken naar de toestand van het object, waarbij beoordeeld wordt of het object is gerenoveerd of de conditie van het object anderszins is verbeterd, hetgeen aanleiding kan zijn de resterende levensduur (of de periode waarin wordt gecorrigeerd) aan te passen. De (resterende) beoogde levensduur is dus de lengte van de (resterende) periode waarin volgens de huidige verwachtingen het te taxeren gebouw in zijn huidige functie gebruikt zal worden. In paragraaf 4.2 wordt meer specifiek ingegaan op de methoden om de resterende levensduur en de restwaarde van objecten in te schatten.

()

Samenhang inschatting resterende levensduur en inschatting restwaarde

Bij het inschatten van de resterende levensduur moet telkens ook een inschatting gemaakt worden van de restwaarde. Wanneer bijvoorbeeld bij de inschatting van de resterende levensduur wordt uitgegaan van concrete plannen om het gebruik van het object te staken, zal dit niet alleen van invloed zijn op de levensduur, maar ook op de restwaarde. In dit geval is de levensduur bekend, en kan hiervoor worden aangesloten bij de periode waarin het object nog gebruikt zal worden. Nu geen sprake is van voortzetting van gebruik door de eigenaar, zal de restwaarde in dit geval gebaseerd zijn op de waarde bij sloop, verkoop of herbestemming van het object. In dit soort situaties zal de restwaarde laag zijn of wellicht zelfs nihil.

Aan de andere kant is het mogelijk dat, wanneer het object langer wordt gebruikt dan eerst ingeschat (er is dan sprake van een verlenging van de levensduur), de restwaarde aangepast moet worden. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer het pand door goed onderhoud en tijdige investeringen door bijvoorbeeld vervanging van (delen van) installaties en delen van afbouw en vaste inrichting, nog geruime tijd gebruikt zal worden.

Wanneer gedurende de levensduur van een (deel van een) object een renovatie of vernieuwing is uitgevoerd kan dit een ingrijpender invloed hebben op de resterende levensduur en de restwaarde. Door de renovatie wordt doorgaans de levensduur van het object verlengd en is het mogelijk dat het object voor meer uiteenlopende doeleinden geschikt gemaakt wordt. Dit heeft invloed op de waarde die het object aan het einde van de levensduur heeft, waardoor uitgaan kan worden van een hogere restwaarde.”

- 6.4 De kern van de Taxatiewijzer Onderwijs wordt gevormd door een aantal tabellen waarin per type schoolgebouw (archetype) kengetallen worden genoemd, onderverdeeld naar ruwbouw, afbouw/vaste inrichting en installaties. Die kengetallen betreffen de (bruto) vervangingswaarde, de levensduur en de restwaarde.
- 6.5 Blijkens het door de heffingsambtenaar bij de Rechtbank overgelegde taxatierapport heeft hij bij de waardering van het hoofdgebouw gekozen voor archetype 0145ST12 met omschrijving Beroepsonderwijs - Beroep standaard, metselwerk, gemiddelde afwerking 1986-2000. Voor de bepaling van de noodlokalen is uitgegaan van archetype 0000PL21, met omschrijving Noodlokaal plat dak, hout, eenvoudig. Bij het bepalen van de levensduur en restwaarde is de heffingsambtenaar uitgegaan van de gemiddelden van de in Taxatiewijzer opgenomen gegevens.
- 6.6 De kengetallen archetype 0145ST12 stellen voor de ruwbouw de levensduur vast in de bandbreedte 45-50 jaar en de restwaarde in de bandbreedte 25-30%. Voor de afbouw/vaste inrichting is dat respectievelijk 25-30 jaar en 20-25%, en voor installaties 15-20 jaar en 15-20%.
- De kengetallen archetype 0000PL21 zien alleen op de ruwbouw en stellen de levensduur vast in de bandbreedte 20-25 jaar en de restwaarde in de bandbreedte 15-20%.
- 6.7 In de door mij op de website van het WOZ-datacenter geraadpleegde versie van de Taxatiewijzer vond ik geen empirische onderbouwing voor deze kengetallen voor levensduur en restwaarde. Ik heb daardoor net zomin als belanghebbende kunnen vinden op basis van welke waarnemingen de Taxatietechnische Kerngroep deze kengetallen heeft vastgesteld.

7 De Black Box

- 7.1 In het bestuursrecht is er een toenemende aandacht voor de verantwoording en controle van besluitvorming met gebruik van computerprogrammatuur en kunstmatige intelligentie (AI, naar het Engelse Artificial Intelligence). De aandacht voor dit onderwerp is wellicht mede te danken aan een terugkerend item in het televisieprogramma Little Britain “computer says no”. Wikipedia vermeldt over dit item:

“Computer says no is a catchphrase first used in the British sketch comedy television programme Little Britain in 2004. In British culture, the phrase is used to criticise public-facing organisations and customer service staff who rely on information stored on or generated by a computer to make decisions and respond to customers' requests, often in a manner which goes against common sense. It may also refer to a deliberately unhelpful attitude towards customers and service-users commonly experienced within British society, whereby more could be done to reach a mutually satisfactory outcome, but is not.”³¹

- 7.2 De Taxatiewijzers steunen ook op een computermodel. Dat leid ik althans af uit de volgende passage uit het algemeen deel ervan:

“1.1 Uitgangspunten

()

TIOX

De rekenmethodiek, uitgangspunten en kengetallen beschreven in dit algemeen deel en de diverse Taxatiewijzers (met uitzondering van de Taxatiewijzer huurwaardekapitalisatie) vormen het uitgangspunt van het systeem TIOX. Het systeem TIOX biedt webservices waarmee iedere gemeente vanuit zijn taxatieapplicatie geautomatiseerd de beschreven methodiek kan toepassen. Doordat alle gemeenten werken met dezelfde webservices, is gewaarborgd dat het toepassen van de rekenmethodiek, uitgangspunten en kengetallen op een uniforme wijze geschiedt. Natuurlijk biedt het

systeem TIOX daarbij de mogelijkheid op basis van de feitelijke situatie bij een onroerende zaak de bij de taxatie te gebruiken kengetallen te selecteren binnen de in de Taxatiewijzers aangegeven bandbreedten.”

- 7.3 In de Vakstudie Lokale belastingen, WOZ en milieuheffingen wordt in aantekening 26.2 bij artikel 4 van de Uitvoeringsregeling de volgende uitleg gegeven over TIOX:

“TIOX is het centrale rekenmodel dat gebaseerd is op de landelijke Taxatiewijzers van de VNG. Met dit rekenmodel kunnen de incurante objecten, waaronder agrarisch, worden gewaardeerd. Het doel van TIOX is uniform taxeren op basis van dezelfde uitgangspunten. TIOX staat voor Taxatie Incurante Objecten op basis van XML-berichtenverkeer. Sinds 1 juli 2008 is TIOX operationeel voor de incurante objecten. In het laatste kwartaal van 2008 is TIOX beschikbaar gekomen voor de agrarische objecten. Toegang tot TIOX verloopt via het WOZ-datacenter. Een gemeente dient hiervoor te beschikken over een account. Het WOZ-datacenter en TIOX zijn niet openbaar. Het gebruik van TIOX bestaat grofweg uit drie onderdelen:

1. Het aanbieden aan TIOX van archetypes en objectkenmerken waarna TIOX terugkomt met een waarde;

2. Het controleren van waarde op onderdelen door de gemeente;

3. Het opnieuw aanbieden aan TIOX voor bevestiging waarde waarna TIOX terugkomt met definitieve waarde.

Hoe meer taxaties in de TIOX-database worden opgeslagen des te beter worden de taxaties via TIOX.

Bij het gebruik van TIOX is het verplicht te volgende velden te vullen; bouwjaar, AantalStuksEenheden, archetype en taxatiemethodiek. Bij het gebruik van TIOX is het optioneel onder meer te volgende velden te vullen: percentage van de restwaarde, verwachte levensduur, correctiefactor grootte, correctiefactor bereikbaarheid, percentage btw; en aantekening.

Het veld 'aantekening' is belangrijk omdat TIOX binnen een bandbreedte werkt. Als een meegestuurde waarde buiten zo'n bandbreedte valt dan zal TIOX met een foutmelding komen. Om TIOX ook buiten zo'n bandbreedte te laten waarderen dient in dat veld iets worden opgenomen.”

- 7.4 Ik leid hieruit af dat in TIOX een grote hoeveelheid empirisch materiaal (data) wordt verzameld en dat dit materiaal wordt gebruikt om de kengetallen voor de verschillende in de Taxatiewijzers opgenomen archetypen vast te stellen. Dit materiaal zelf en de wijze waarop dit materiaal wordt omgezet in die kengetallen is voor een buitenstaander echter niet zichtbaar. Dat gebeurt onder de motorkap, in een black box.

- 7.5 Iets vergelijkbaars deed zich voor bij de bepaling van de grondstaffels, gebruikt bij de vaststelling van de waarde in het economische verkeer volgens de vergelijkingsmethode. In het zogenoemde black box-arrest overwoog uw Raad daaromtrent:

“2.3.3 Op zichzelf terecht betoogt middel 1 dat de in artikel 7:4, lid 2, Awb opgenomen verplichting tot het ter inzage leggen van de op de zaak betrekking hebbende stukken zich niet kan uitstrekken tot informatie die het bestuursorgaan zelf niet kan raadplegen.

Indien echter een door het bestuursorgaan genomen besluit geheel of ten dele het resultaat is van een geautomatiseerd proces - zoals de modelmatige waardebepaling in het kader van de uitvoering van de Wet WOZ en de belanghebbende de juistheid van de bij dat geautomatiseerde proces gemaakte keuzes en van de daarbij gebruikte gegevens en aannames wil controleren en zo nodig gemotiveerd betwisten, moet het bestuursorgaan zorgdragen voor de inzichtelijkheid en controleerbaarheid van die keuzes, aannames en gegevens. Zonder die inzichtelijkheid en controleerbaarheid dreigt een ongelijkwaardige procespositie van partijen te ontstaan. Een belanghebbende kan in geval van besluitvorming op basis van een computerprogramma dat vanuit zijn perspectief is te beschouwen als een zogenoemde "black box" immers niet controleren op basis waarvan tot een bepaald besluit wordt gekomen (vgl. Afdeling Bestuursrechtspraak RvS 17 mei 2017, nrs. 201600614 e.a.,

ECLI:NL:RVS:2017:1259, AB 2017/91, rechtsoverweging 14.3). Dit heeft ook te gelden indien die informatie (nog) niet is neergelegd in op de zaak betrekking hebbende stukken.” 32

- 7.6 Opmerking verdient dat de hiervoor geciteerde overweging van uw Raad een antwoord was op de vraag of de verplichting tot het verstrekken van op de zaak betrekking hebbende stukken was geschonden. Die vraag wordt nu niet aan de orde gesteld. Het gaat thans om bewijslast en bewijswaardering. Maar uiteindelijk komt het ook in geschillen over de toepassing van art. 7:4(2) Awb of art. 8:42(1) Awb erop aan wat de rechter moet doen als het bestuursorgaan uit onwil of onvermogen volstaat met “computer says no”. Dan ligt het voor de hand dat de rechter al dan niet met toepassing van art. 8:31 Awb de door uw Raad geconstateerde ongelijkwaardige procespositie rektrekt door middel van de bewijslastverdeling of de bewijswaardering.
- 7.7 Verder verdient opmerking dat de heffingsambtenaar in deze zaak zijn standpunt over de restwaarde wel beter heeft onderbouwd dan de heffingsambtenaar in het black box-arrest. Die kon aanvankelijk niet meer doen dan voor de gehanteerde m2-prijzen verwijzen naar de computer. De heffingsambtenaar in de zaak die nu voorligt, kan voor zijn standpunt over de restwaarde van de opstallen, tenminste verwijzen³³ naar de door de Taxatietechnische Kerngroep opgestelde Taxatiewijzer. Deze heffingsambtenaar zegt dus niet computer says no, maar the experts say no. En dat brengt mij bij deskundigenrapportages in de rechtspraak.

8 Toetsing van deskundigenrapporten

- 8.1 De belastingrechter wordt met enige regelmaat geconfronteerd met rapportages die door derden (vaak deskundigen) zijn opgemaakt, al dan niet op verzoek van die rechter of van partijen. Die rapportages kunnen betrekking hebben op feiten die de belanghebbende betreffen, zoals overzichts-PVs uit een strafrechtelijk onderzoek³⁴, maar die rapportages kunnen ook zien op algemene verschijnselen, zoals branche-gegevens³⁵. De rapportages kunnen zijn uitgebracht met het oog op de individuele besluitvorming ten aanzien van de belanghebbende, maar het kan ook gaan om algemene rapportages, bijvoorbeeld de rapporten met branche-gegevens. De Taxatiewijzers zijn te rekenen tot deze laatste categorie algemene rapportages. Als dergelijke algemene rapportages in een procedure worden ingebracht beschikken partijen, ook de partij die het rapport heeft ingebracht, veelal niet over de ruwe data die aan de rapportage ten grondslag liggen.

- 8.2 Overigens: als die ruwe data wel beschikbaar worden, zijn de problemen voor partijen en de rechter niet uit de wereld, want de reden waarom deskundigen worden ingeschakeld is vaak dat leken die ruwe data niet kunnen begrijpen. Uw president die in 2008 promoveerde op het deskundigenadvies in de civiele procedure³⁶ noemde dit in een opstel uit 2009 over door de rechter benoemde deskundigen de kennisparadox:

“De rechter die afweegt welke feiten hij wil laten onderzoeken door een deskundige, weet niet altijd voldoende precies wat hij niet weet. Dit wordt de kennisparadox genoemd. Om de deskundige goed aan te kunnen sturen en diens rapport op waarde te kunnen schatten, heeft een jurist kennis nodig van het vakgebied van de deskundige. De omstandigheid dat hij die kennis ontbeert, geeft juist aanleiding om de deskundige in te zetten. Hiermee is de kans gegeven dat de rechter een verkeerde inschatting maakt van de noodzaak om feiten vast te stellen met behulp van een deskundigenadvies, en in de waarheidsvinding niet optimaal gebruikmaakt van de bevoegdheid om een deskundige in te schakelen.” 37

- 8.3 De Groot bepleit vervolgens dat de rechter bij de beoordeling van deskundigenrapportages niet in mijn woorden op de stoel van de deskundige gaat zitten, maar in plaats daarvan aansluit bij zijn eigen ambacht:

“Dat ambacht begint en eindigt ermee dat de rechter steeds een beslissing dient te geven in een zaak die aan hem wordt voorgelegd. Ook als hij wordt gehinderd door de kennisparadox. De behandeling van een zaak waarin gebruik wordt gemaakt van andere dan juridische kennis en ervaring moet dus zijn gericht op het vinden van een toereikend gemotiveerde beslissing. De rechter dient erop toe te zien dat de procedure eerlijk verloopt, inclusief de wijze waarop het bewijs wordt verkregen.³⁸ In zijn oordeelsvorming gaat het erom of hij overtuigd raakt van de zienswijze van de deskundige, niet op

zichzelf beschouwd, maar bezien in onderling verband met ander voorhanden bewijsmateriaal. De rechter kan in beginsel volstaan met de motivering dat hij zich verenigt met het standpunt van de deskundige, tenzij de onbegrijpelijkheid van het deskundigenbericht of het partijdebat tot verdergaande motivering aanleiding geeft.³⁹

()

Deze drie instrumenten het deskundigenrapport zelf, het commentaar van de procespartijen op het deskundigenrapport en het eigen vermogen van de rechter om het deskundigenrapport kritisch te beschouwen zijn in wezen communicerende vaten, waarmee de kans op een waarheidsgetrouwe beslissing zowel kan worden bevorderd als beperkt.

()

De rechter die een deskundigenrapport met een niet of nauwelijks gemotiveerde beslissing tot het zijne maakt, heeft iets weg van een orakel.”⁴⁰

- 8.4 Deze visie klinkt door in het arrest dat uw Raad op 4 december 2015 wees over de bewijskracht van een Amerikaans rapport over de herkomst van knoflookbollen, nadat uw Raad daaromtrent aan het HvJ EU om aan het EU-recht ontleende richtlijnen had gevraagd. Uw Raad overwoog:

“2.4.3 () De rechter mag zijn oordeel ten nadele van een partij niet baseren op bescheiden of andere gegevens waarover die partij zich niet voldoende heeft kunnen uitlaten. Dit brengt mee dat de desbetreffende partij de gelegenheid moet hebben gehad om effectief commentaar te leveren op een deskundigenrapport dat aan de rechterlijke beslissing ten grondslag wordt gelegd. Om effectief commentaar te kunnen leveren op een deskundigenrapport behoeven partijen niet steeds de beschikking te hebben over alle (onderliggende) bescheiden en andere gegevens waarop het deskundigenrapport is gebaseerd. Een partij die een deskundigenrapport, bij gebreke van de onderliggende gegevens of bescheiden, onvoldoende inzichtelijk of controleerbaar acht, kan daarvan desgewenst blijk geven in haar commentaar, waarna de rechter beoordeelt of het deskundigenrapport aan de beslissing ten grondslag kan worden gelegd.

()

2.4.4 () Uit de uitspraak van het Hof blijkt niet hoe het Hof in het licht van hetgeen aldus door beide partijen is aangevoerd de feiten en argumenten heeft gewogen die voor en tegen het toekennen van bewijskracht aan de Amerikaanse onderzoeksbevindingen pleiten. Zonder dit inzichtelijk te hebben gemaakt mocht het Hof, nu die onderzoeksbevindingen zelf niet inzichtelijk of controleerbaar waren gemaakt, niet ermee volstaan om de betwistingen van belanghebbende te verwerpen met het oordeel dat het Amerikaanse laboratorium betrouwbaar is terwijl het Schotse laboratorium niet is geaccrediteerd voor de methode waarmee het Amerikaanse onderzoek is verricht.” ⁴¹

- 8.5 Even daarvoor, op 8 oktober 2015, had het EHRM zijn veelbesproken arrest gewezen in de zaak Korošec.⁴² Dit arrest ging over de bewijskracht van een medisch advies op basis waarvan het verzoek van Korošec om een hogere arbeidsongeschiktheidsuitkering werd afgewezen. Het medisch advies was uitgebracht door een disability commission waarvan de leden benoemd waren door het bestuursorgaan. Korošec had in beroep de rechter gevraagd een onafhankelijke deskundige te benoemen, maar dat verzoek was afgewezen. Voor het EHRM klaagde hij dat zijn recht op een eerlijk proces daardoor was geschonden. Het EHRM gaf hem daarin gelijk. De overwegingen die het mensenrechtenhof aan die beslissing te grondslag legde zijn casuïstisch te noemen, maar twee elementen springen eruit.
- 8.6 In de eerste plaats besteedt het EHRM veel aandacht aan de omstandigheid dat de deskundigen waren benoemd door de administratie:

“54. () the Court notes that the disability commissions were dependent on the Institute since their members were appointed by the board of the Institute following nomination by the Institute's director (see paragraph 28 above). Therefore the method of their appointment justifiably gave rise to the applicant's suspicion that they would not be able to act impartially (see, mutatis mutandis, Mihailov, cited above, § 37). While such suspicions may have a certain importance, they are not decisive; what is decisive is whether the doubts raised by appearances can be objectively validated (see Brandstetter

v. Austria, 28 August 1991, § 44, Series A no. 211)."

- 8.7 En in de tweede plaats valt op dat het EHRM de nadruk legt op het beginsel van equality of arms en de daaruit voortvloeiende eis dat beide partijen een redelijke mogelijkheid moet worden geboden hun zaak te bepleiten onder omstandigheden die niet substantieel nadelig zijn ten opzichte van de wederpartij:

46. () the principle of equality of arms () requires each party to be given a reasonable opportunity to present its case under conditions that do not place it at a substantial disadvantage vis-à-vis its opponent (see, among many other authorities, Nideröst-Huber v. Switzerland, 18 February 1997, § 23, Reports of Judgments and Decisions 1997-I; Kress v. France (GC), no. 39594/98, § 72, ECHR 2001-VI; Yvon v. France, no. 44962/98, § 31, ECHR 2003-V; and Gorraiz Lizarraga and Others v. Spain, no. 62543/00, § 56, ECHR 2004-III).

- 8.8 Ten aanzien van de omstandigheid dat de deskundige is benoemd door de administratie verduidelijkte het EHRM in het arrest Letinčić⁴³ dat zón benoeming en de financiering door de administratie van het bureau waar de deskundige werkzaam is, de deskundige en zijn rapport niet per sé diskwalificeert:

"62. With regard to the question of neutrality of the experts who produced the Centre's report, the Court notes that it is understandable that doubts could have arisen in the mind of the applicant as to their impartiality given that they were employed in the Centre, which was designated by the Ministry, his opponent in the administrative proceedings at issue, to provide the expert reports on the subject matter of the dispute. However, while the applicant's apprehensions concerning the impartiality of the experts may be of a certain importance, they cannot be considered decisive as there is nothing objectively justifying a fear that the Centre's experts lacked neutrality in their professional judgment. In the Court's opinion the very fact that an expert is employed in a public medical institution, specially designated to provide expert reports on a particular issue and financed from the State budget, as is the case with the Centre, does not in itself justify the fear that the experts employed in such institutions will be unable to act neutrally and impartially in providing their expert opinions (compare Brandstetter v. Austria, 28 August 1991, §§4445, Series A no. 211)."

- 8.9 Het arrest Letinčić is verder interessant omdat anders dan in de casus die leidde tot het arrest Korošec de focus niet lag op de vraag of de rechter zelf een deskundige moest benoemen. In de zaak Letinčić sprak het EHRM zich uit over de in de nu door uw Raad te beslissen zaak relevante vraag in hoeverre de belanghebbende moet kunnen kennisnemen van de stukken die deskundige heeft gebruikt en in hoeverre hij moet kunnen participeren in het deskundigenonderzoek. Het ging in die zaak om een door de administratie ingesteld en gefinancierd deskundigenbureau waarvan de rapportages voor het bestuursorgaan legaal binding waren, en in welke rapportages vragen werden beantwoord die identiek waren aan de door het bestuursorgaan te beslissen vraag. Het EHRM oordeelde dat het recht van Letinčić op een eerlijk proces was geschonden omdat hij niet was betrokken bij de totstandkoming van het deskundigenrapport:

"65. () the Court concludes that the applicant's position in the proceedings was seriously hampered by the fact that he was excluded from the procedure of commissioning and obtaining the expert report. He did not have an opportunity, as provided in the relevant domestic law, to have knowledge of and to comment on the documents taken into consideration by the experts or the possibility of examining the witnesses who gave evidence before the administrative authorities relevant for the expert opinion.

()

67. It follows that the Administrative Court, acting in the last instance of the administrative proceedings as a judicial body that had full jurisdiction to examine all factual and legal questions arising in the context of the case, failed to critically approach and remedy the procedural shortcomings related to the applicant's exclusion from the process of commissioning and obtaining of the expert report (see, by contrast, Schuler-Zraggen, cited above, §52). This failure of the Administrative Court was not subsequently adequately addressed and remedied by the Constitutional Court."

- 8.10 De Groot vat in het NJB de uit deze rechtspraak voor de onderhavige zaak te trekken les treffend samen:

"deskundigenadviezen [moeten] een rechtzoekende het nodige houvast kunnen bieden tegenspraak te onderbouwen met een concludent eigen verhaal of bewijsstukken."⁴⁴

8.11 De hiervoor weergegeven rechtspraak ziet op procedures die vallen binnen het bereik van art. 6 EVRM. Ik meen echter dat ook daarbuiten inspiratie kan, en wellicht zelfs moet, worden geput uit die rechtspraak. In de woorden van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State:

“3. () Het recht op een eerlijk proces, waaronder begrepen het recht op gelijke proceskansen (equality of arms) en het recht op een procedure op tegenspraak (adversarial proceedings), als algemeen aanvaard rechtsbeginsel, dat aan artikel 6 van het EVRM mede ten grondslag ligt, geldt () evenzeer binnen de nationale rechtsorde en evenzeer los van die verdragsbepaling.”⁴⁵

9 De Taxatiewijzers in de rechtspraak

De Hoge Raad

9.1 Over het gebruik van deskundigenrapporten als bewijsmiddel is dus in algemene zin al veel nagedacht en geoordeeld, maar Uw Raad is nog niet veel geconfronteerd met vragen over het gebruik van de Taxatiewijzers als bewijsmiddel.

9.2 In uw arrest van 13 juni 2014⁴⁶ kon u volstaan met de feitelijke constatering dat de heffingsambtenaar het beleid voerde de Taxatiewijzer te volgen bij de waardering van de desbetreffende objecten:

“2.3. De heffingsambtenaar hanteert het beleid dat, indien sprake is van een agrarische onderneming in de zin van de regeling inzake de cultuurgrondvrijstelling, de onroerende zaak waarmee deze agrarische onderneming wordt uitgeoefend, wordt gewaardeerd aan de hand van de landelijke Taxatiewijzer agrarische objecten.”

Omtrent de aanwezigheid van een zodanig beleid van de heffingsambtenaar is in de zaak die thans voorligt niets vastgesteld door de Rechtbank of het Hof, al lijkt het mede gelet op 5.5 van deze conclusie geciteerde passages uit de waarderingsinstructie van de Waarderingskamer erop dat de heffingsambtenaar het niet in zijn hoofd zal halen beleidsmatig de Taxatiewijzers naast zich neer te leggen.

9.3 In het hiervoor genoemde arrest van 13 juni 2014 vermeldde uw Raad dus wel dat de heffingsambtenaar beleidsmatig de Taxatiewijzer volgde, maar bij de beoordeling van de middelen deed u vervolgens niets met die vermelding. Hetzelfde was aan de orde in uw arrest van 31 januari 2020⁴⁷. In overweging 2.2.2 van dat arrest komt weliswaar tot uitdrukking dat het Hof zich op de Taxatiewijzer Algemeen heeft gebaseerd, maar in het vervolg van het arrest rept uw Raad niet meer over die Taxatiewijzer bij de beoordeling van de klachten. Uw Raad overwoog:

“2.3.2 Het Hof heeft bij zijn oordeel terecht tot uitgangspunt genomen dat de gecorrigeerde vervangingswaarde is de waarde die de onroerende zaak voor de eigenaar/gebruiker in economisch opzicht heeft en dat deze waarde wordt gevonden door uit te gaan van de veronderstelling dat voor die zaak een markt zou zijn waarop de eigenaar/gebruiker niet alleen als verkoper zou opereren maar tevens als koper die de zaak zou willen verwerven met handhaving van aard en bestemming ervan.”⁴⁸

2.3.3 Uit de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 273, lid 4, Gemeentewet, de voorganger van het huidige artikel 17, lid 3, Wet WOZ, blijkt dat voor de correctie wegens technische veroudering gekeken wordt naar de levensduur van de onroerende zaak en de restwaarde die deze zaak bij het einde van die levensduur zal hebben. Deze elementen vormen in feite de basis voor de technische afschrijving. Indien de eigenaar van een incurante onroerende zaak een juiste basis voor de afschrijving heeft gehanteerd, zou de afschrijving dan ook overeen moeten komen met de correctie wegens technische veroudering.⁴⁹

In die parlementaire geschiedenis is geen steun te vinden voor de opvatting dat de restwaarde van een onroerende zaak niet kan worden bereikt zolang dat object nog in gebruik is bij de eigenaar/gebruiker en dezelfde functie als daarvoor vervult. Die uitleg ligt ook niet voor de hand. De gecorrigeerde vervangingswaarde strekt er toe de waarde zodanig vast te stellen dat niet meer wordt belast dan het bedrag waarvoor de eigenaar een zaak zou kunnen verwerven die

voor hem hetzelfde nut oplevert als de te waardenen zaak.⁵⁰ Dat sluit een waardering op restwaarde niet uit.

2.3.4 Hetgeen in 2.3.3 is overwogen neemt niet weg dat er aanleiding kan zijn voor een aanpassing van de technische afschrijving of van de restwaarde van een onroerende zaak, bijvoorbeeld indien achteraf blijkt dat de daarvoor eerder gehanteerde uitgangspunten onjuist zijn.

2.3.5 Het Hof heeft zijn oordeel dat niet van de restwaarde van (onderdelen van) het complex kan worden uitgegaan, kennelijk gebaseerd op het uitgangspunt dat die restwaarde niet kan zijn bereikt omdat het complex nog als voetbalcomplex in gebruik is. Zoals volgt uit hetgeen in 2.3.3 is overwogen berust dat uitgangspunt op een onjuiste rechtsopvatting. Aangezien het oordeel van het Hof voor het overige op dat onjuiste uitgangspunt voortbouwt, kan de uitspraak niet in stand blijven. De klachten slagen. Verwijzing moet volgen voor een nadere beoordeling van de waarde van het complex.”

9.4 De onbevangen lezer zou denken dat uw Raad zich in het arrest van 31 januari 2020 nog niet had uitgelaten over de betekenis die aan de Taxatiewijzer Algemeen moet worden toegekend. Toch greep uw Raad juist op dat arrest terug toen u op 23 oktober 2020 de bewijsrechtelijke betekenis van de Taxatiewijzer invulde. Uw Raad overwoog:

“2.4.2 Voor de vaststelling van de waarde van de onroerende zaak is aangesloten bij de Taxatiewijzer, net zoals het geval was in de zaak die is beslist in het arrest van de Hoge Raad van 31 januari 2020³ (hierna: het arrest van 31 januari 2020). In de Taxatiewijzer zijn richtsnoeren gegeven die als uitgangspunt kunnen dienen, en in dit geval ook hebben gediend, bij de vaststelling van de vervangingswaarde van in die Taxatiewijzer bedoelde onroerende zaken. Die richtsnoeren zien onder meer op de afschrijving voor technische veroudering en de restwaarde.

2.4.3 Zoals is overwogen in het arrest van 31 januari 2020 is het niet uitgesloten dat de aan de hand van een Taxatiewijzer bepaalde restwaarde van een onroerende zaak (of een onderdeel ervan) wordt bereikt terwijl de onroerende zaak nog in gebruik is bij de eigenaar/gebruiker en dezelfde functie als daarvoor blijft vervullen. Die omstandigheid kan aanleiding geven om bij de bepaling van de technische afschrijving en/of de restwaarde af te wijken van die Taxatiewijzer, ook als partijen de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard. Degene die aanspraak maakt op een zodanige afwijking moet de gronden daarvoor stellen en bij betwisting aannemelijk maken.”⁵¹

De Gerechtshoven

9.5 Het Gerechtshof Den Haag⁵² benadrukte in 2019 de wankelende juridische fundamente onder de Taxatiewijzers:

“7.1.5. Taxatiewijzers zijn geen algemeen verbindende voorschriften en evenmin door een daartoe bevoegd orgaan vastgestelde beleidsregels. Taxatiewijzers worden onder auspiciën van de Vereniging van Nederlandse gemeenten (VNG) een belangenorganisatie van de gemeenten in Nederland opgesteld door een kerngroep waarin (in het geval van de Taxatiewijzer Nsw) vertegenwoordigers van de VNG, de Waarderingskamer, de drie grootste gemeenten, de Belastingssamenwerking gemeenten, hoogheemraadschap Utrecht en een aantal in opdracht van (samenwerkingsverbanden van) gemeenten werkzame taxatiebedrijven hebben deelgenomen. Belanghebbenden of belangenbehartigers van belanghebbenden worden niet of nauwelijks in de totstandkoming van Taxatiewijzers enkele hier niet relevante Taxatiewijzers daargelaten betrokken. Vrijwel alle Taxatiewijzers zo ook de Taxatiewijzer Nsw zijn niet meer (en niet minder) dan door (samenwerkingsverbanden van) gemeenten en hun belangenbehartigers en opdrachtnemers vervaardigde handreikingen aan ambtenaren, belast met de uitvoering van de Wet WOZ.

Bij de beoordeling van het geschil zal het Hof met deze (eenzijdige) strekking van de Taxatiewijzer Nsw rekening houden. De (eenzijdige) strekking van Taxatiewijzers neemt overigens niet weg dat ook de belanghebbende(n) bij zowel de betwisting van de vastgestelde waarde als de onderbouwing van de door de belanghebbende voorgestane waarde van Taxatiewijzers gebruik kan (kunnen) maken.

7.1.6. Taxatiewijzers zijn hulpmiddelen om te bereiken dat het wettelijke waardebegrip in dit geval artikel 17, lid 2, juncto lid 5, van de Wet WOZ wordt gehanteerd. De toetssteen blijft evenwel het wettelijke waardebegrip.

7.1.7. Het Hof heeft slechts kennis kunnen nemen van de publieksversie van de Taxatiewijzer Nsw. Deze versie bevat niet de op of rond waardepeildatum gerealiseerde marktgegevens waarop naar het Hof aanneemt de stellingnames in de Taxatiewijzer Nsw over de waardebepaling berusten. Derhalve kan het Hof die stellingnames slechts als relevant voor de beoordeling van het geschil aanmerken wanneer de partij, die zich daarop ter voldoening aan haar bewijslast beroept, deze anderszins met marktgegevens en/of ander relevante, voor het Hof toetsbare, gegevens onderbouwt.” 53

9.6 Aan dit wankel fundament verbond dit Hof al in een eerdere uitspraak conclusies ten aanzien van de (geringe) bewijskracht van de Taxatiewijzers:

“6.5 () Uiteraard staat het de heffingsambtenaar vrij de Taxatiewijzer Onderwijs als bewijsmiddel in de procedure in te brengen, maar of aan de Taxatiewijzer enige bewijskracht en zo ja, welke, kan worden toegekend is afhankelijk van de onderbouwing met marktgegevens of andere objectieve gegevens (de onderbouwende gegevens) van de in de Taxatiewijzer opgenomen handreikingen bij de waardebepaling. De belanghebbende en de rechter moeten, om te kunnen beoordelen of aan een Taxatiewijzer bewijs van de door de door de heffingsambtenaar vastgestelde waarde kan worden ontleend en zo ja, welke waarde aan dat bewijs toekomt, van de onderbouwende gegevens kunnen kennisnemen en deze kunnen toetsen. Hetzelfde geldt voor de wijze waarop bij de waardebepaling is rekening gehouden met de individuele afwijking van de onroerende zaak ten opzichte van de objecten waarop de onderbouwende gegevens betrekking hebben.”54

9.7 Niettemin accepteerde Hof Den Haag net als de andere gerechtshoven de Taxatiewijzers wel als hulpmiddel bij de waardebepaling.55

9.8 De gerechtshoven plegen aan de acceptatie van de Taxatiewijzers als bewijsmiddel wel de voorwaarde te stellen dat beide partijen voor de vaststelling van de GVW de richtsnoeren van de Taxatiewijzer tot uitgangspunt nemen.56 Het Hof heeft deze voorwaarde ook gesteld in overweging 4.5 van de bestreden uitspraak.

9.9 Die andere gerechtshoven plegen ook, net als het Hof in overweging 4.5 van de bestreden uitspraak heeft gedaan, aan de omstandigheid dat partijen de richtsnoeren van de Taxatiewijzer tot uitgangspunt hebben genomen, de conclusie te verbinden dat de partij die op een bepaald punt van die richtsnoeren wil afwijken, de bewijslast draagt.

10 Beoordeling van de middelen

10.1 De middelen 1 en 2 zien op de bewijslastverdeling. Middel 2 betoogt dat het Hof niet ervan mocht uitgaan dat ook belanghebbende de richtsnoeren van de Taxatiewijzer tot uitgangspunt heeft aanvaard. Middel 1 bouwt daar in wezen op voort door erover te klagen dat het Hof belanghebbende niet had mogen belasten met het bewijs van de stelling dat de restwaarde van de opstal in dit geval in afwijking van deze richtsnoeren moet worden vastgesteld op nihil.

10.2 Uw Raad heeft in zijn arrest van 23 oktober 202057 geoordeeld dat onder omstandigheden aanleiding kan bestaan bij de bepaling van de technische afschrijving en/of de restwaarde af te wijken van de Taxatiewijzer, ook als partijen de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard, en dat degene die aanspraak maakt op een zodanige afwijking de gronden daarvoor moet stellen en bij betwisting aannemelijk moet maken. De middelen 1 en 2 betogen dat het Hof niet ervan had mogen uitgaan dat belanghebbende de eerdergenoemde richtsnoeren heeft aanvaard.

10.3 De kern van de zaak is dus gelegen in de betekenis van de tussenzin “ook als partijen de richtsnoeren van de Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard”. Die tussenzin roept twee vragen op.

10.4

De eerste vraag is of hij is bedoeld als voorwaarde voor de toepasselijkheid van de daarop volgende bewijsregel. De gerechtshoven gaan daar kennelijk vanuit, zie de uitspraken waarnaar verwezen wordt in 9.8 en 9.9 van deze conclusie. Maar helemaal zeker is het volgens mij niet dat de aanvaarding van een Taxatiewijzer voorwaarde is voor het kunnen toepassen van de bewijsregel. Uw overwegingen kunnen zo worden gelezen dat de bewijsregel gegeven in de slotzin van 2.4.3 van uw arrest van 23 oktober 2020 altijd geldt, ook als niet beide partijen "de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard".

- 10.5 Als de bewijsregel alleen geldt als beide partijen de richtsnoeren van de Taxatiewijzer als uitgangspunt hebben aanvaard, rijst de tweede vraag, namelijk onder welke omstandigheden ervan kan worden uitgegaan dat die aanvaarding heeft plaatsgevonden.
- 10.6 Voor een ontkennende beantwoording van de eerste vraag pleit dat het voor de uitvoering van de Wet WOZ wel praktisch zou zijn als de richtsnoeren van de Taxatiewijzer, behoudens tegenbewijs, steeds tot uitgangspunt moeten worden genomen, dus ook als de belanghebbende die richtsnoeren niet aanvaardt. Dit is met name praktisch omdat zonder deze richtsnoeren het vaststellen van de restwaarde bepaald geen sinecure zal zijn. In 4.9 tot en met 4.11 van deze conclusie betoogde ik al dat de restwaarde de aan de opstallen toe te rekenen waarde in het economische verkeer is. Dat deze toerekening in de praktijk lastig is blijkt al uit deze procedure. Belanghebbende betoogt dat de mogelijkheid om t.z.t. het afgeschreven schoolgebouw te verbouwen tot appartementen, een aan de ondergrond klevende kwaliteit is, die niet aan de opstal kan worden toegerekend. De Belastingssamenwerking en de heffingsambtenaar zijn het daar niet mee eens.
- 10.7 Als de richtsnoeren van de Taxatiewijzers niet kunnen worden gebruikt als bewijsmiddel moet van geval tot geval op basis van een analyse van marktgegevens worden vastgesteld wat de waarde in het economische verkeer is die kan worden toegerekend aan een onderdeel (te weten de opstal) van een onroerende zaak waarvoor in de woorden van de Waarderingskamer geen (echte) markt bestaat.⁵⁸ Daarbij moet het ook nog eens gaan om een inschatting van de situatie die over een aantal jaren zal zijn ontstaan als de opstallen volledig zijn afgeschreven. En als klap op de vuurpijl moet bij dit alles volgens de Taxatiewijzers ermee rekening worden gehouden dat de levensduur wel eens verkeerd zou kunnen zijn ingeschat.⁵⁹
- 10.8 Mij moet van het hart dat ik de indruk heb dat de zojuist beschreven exercitie eigenlijk onbegonnen werk is en leidt tot schijnzekerheid. En ik waag mij eigenlijk geheel buiten de orde van deze procedure aan een suggestie voor de beleidsmaker c.q. de wetgever: zou onderzocht kunnen worden of een set regels opgesteld kunnen worden aan de hand waarvan de restwaarde op een onderbouwde en verifieerbare manier wordt ontleend aan objectieve (markt)gegevens? Mocht dat niet mogelijk zijn, dan is het misschien tijd om de handdoek in de ring te gooien en voor de vaststelling van de correctie wegens technische veroudering de restwaarde van de opstallen als factor te elimineren door die waarde per definitie op nihil te stellen. Dat is principieel niet geheel zuiver, maar het heeft als voordeel dat de discussie over de correctie kan worden beperkt tot het vaststellen van één variabele, namelijk de levensduur. Dat is natuurlijk ook een vrij zacht gegeven, elke vaststelling ervan is voor discussie vatbaar, maar op deze manier wordt een stapeling van onzekerheden voorkomen en is er minder risico op onvoorspelbare en niet verifieerbare uitkomsten.
- 10.9 Voor een ontkennende beantwoording van de eerste vraag pleit voorts dat de Taxatiewijzer het product is van een taxatietechnische kerngroep, die lijkt te zijn samengesteld met het oog op de vestiging van gezag en draagvlak.⁶⁰ Voor zover de bewijskracht van de Taxatiewijzer niet kan worden ontleend aan aanvaarding ervan door partijen en de inhoudelijke onderbouwing ervan, zou die bewijskracht moeten worden ontleend aan het gezag van de bij de totstandkoming betrokken partijen, de zorgvuldige besluitvormingsprocedures en de evenwichtige samenstelling van de taxatietechnische kerngroep. Over de zorgvuldigheid van de besluitvormingsprocedures is mij overigens niets bekend en ook de evenwichtigheid van de samenstelling van de taxatietechnische kerngroep staat niet vast. Het Gerechtshof Den Haag overwoog over die evenwichtigheid dat - enkele Taxatiewijzers daargelaten belanghebbenden of belangenbehartigers van belanghebbenden worden niet of nauwelijks worden betrokken in de totstandkoming van Taxatiewijzers.⁶¹
- 10.10 Tegen een ontkennende beantwoording van die eerste vraag pleit dat belanghebbenden dan geconfronteerd kunnen worden met een hermetisch gesloten black box (zie 7 van deze conclusie) en

dat de rechter het risico loopt een orakel te worden (zie het citaat in 8.3 van deze conclusie). En dat zou tot spanningen leiden met de eisen die een fair trial stelt (zie 8.5 e.v. van deze conclusie), in het bijzonder op het gebied van interne transparantie en hoor en wederhoor. Het is zeer de vraag of een belanghebbende die tegenbewijs moet leveren tegenover de niet (zichtbaar) onderbouwde vermeldingen van restwaardes in de Taxatiewijzer, in die Taxatiewijzer het nodige houvast kan vinden om tegenspraak te onderbouwen met een concludent eigen verhaal of bewijsstukken (zie het citaat in 8.10 van deze conclusie).

- 10.11 Dit afwegend gaat mijn voorkeur uit naar een bevestigende beantwoording van de eerste vraag. De principiële bezwaren tegen het aanvaarden van een algemene bewijskracht van de Taxatiewijzers wegen voor mij het zwaarst. De praktische problemen die dit oplevert kunnen het best door de wetgever of uitvoeringsinstanties worden opgelost. Ik geef uw Raad daarom in overweging in uw arrest te verduidelijken dat de bewijsregel, opgenomen in de slotzin van uw arrest van 23 oktober 2020 (zie 9.4 van deze conclusie) alleen tegen een belanghebbende kan worden ingeroepen als hij de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering heeft aanvaard.
- 10.12 Met betrekking tot de tweede vraag is van belang dat belanghebbende als ik het goed zie in algemene zin geen bezwaar heeft tegen de manier waarop in de Taxatiewijzer de methode van de waardering naar de gecorrigeerde vervangingswaarde is uitgewerkt. Ook accepteert zij op vele punten de in de Taxatiewijzer voor verschillende archetypen van opstallen aangereikte variabelen (kengetallen), zoals die voor stichtingsprijzen per m². Maar belanghebbende wil niet de in de Taxatiewijzer opgenomen restwaardes accepteren, omdat voor die restwaardes, in tegenstelling tot marktgegevens, volgens haar niet een onderbouwing in de Taxatiewijzer is te vinden.
- 10.13 Naar mijn indruk kan in een geval als dit niet worden gezegd dat de belanghebbende op het punt van de restwaardes de richtsnoeren uit de Taxatiewijzer aanvaardt. Daarvoor is mijns inziens nodig dat de desbetreffende in de Taxatiewijzer opgenomen marktgegevens in algemene zin (dus: op macro niveau) als correct worden geaccepteerd door de belanghebbende. Wanneer die belanghebbende vervolgens stelt dat met betrekking tot de te taxeren onroerende zaak iets bijzonders aan de hand is, waardoor in zijn geval niet kan worden aangesloten bij de (op zichzelf onbetwiste) marktgegevens, is het redelijk dat op hem de bewijslast rust met betrekking tot de aanwezigheid van die bijzondere omstandigheid. Maar als hij een in de Taxatiewijzer opgenomen marktgegeven in algemene zin betwist, is het redelijk dat de bewijslast op de heffingsambtenaar blijft rusten. Dat neemt niet weg dat de Taxatiewijzer een (krachtig) bewijsmiddel voor de heffingsambtenaar kan zijn als daarin het marktgegeven in de Taxatiewijzer (goed) is onderbouwd.
- 10.14 De middelen 1 en 2 moeten daarom slagen. In rechtsoverweging 4.5 van zijn uitspraak is het Hof ofwel uitgegaan van een verkeerde lezing van hetgeen uw Raad heeft beslist in zijn arrest van 23 oktober 2020, ofwel uitgegaan van het onbegrijpelijke uitgangspunt dat belanghebbende heeft geaccepteerd dat de in de Taxatiewijzers opgenomen restwaardes overeenkomen met de werkelijkheid. De stukken laten geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende dat juist uitdrukkelijk niet heeft geaccepteerd.
- 10.15 Middel 3 vangt aan met de stelling dat het Hof in overweging 4.7 van zijn uitspraak verwijst naar de Taxatiewijzer 2019 deel 0 Algemeen om te onderbouwen dat de Taxatiewijzer de levensduur conservatief inschat. Het middel gaat er dus van uit dat het Hof in overweging 4.7 zelf tot het oordeel komt dat de Taxatiewijzer de levensduur conservatief inschat. Letterlijk genomen staat dat echter niet in die overweging. Het Hof geeft daar weer wat er in de Taxatiewijzer staat opgemerkt. En over de conservatieve inschatting zegt het Hof:
- “Om die reden wordt de levensduur in het kader van de Wet WOZ “conservatief” ingeschat, aldus de Taxatiewijzer.”
- 10.16 Het is ongelukkig dat het Hof wel uitgebreid citeert wat er in de Taxatiewijzer staat geschreven, maar niet overweegt wat het daar zelf van vindt. Toch meen ik dat ervan uit moet worden gegaan dat het Hof hetgeen in de Taxatiewijzer staat vermeld over de conservatieve inschatting van de levensduur voor waar houdt. In overweging 4.8 heeft het Hof het namelijk over “(d)e hiervoor uiteengezette lijn” en in overweging 4.9 schrijft het Hof: “Uit het onder 4.7 overwogene volgt dat de Taxatiewijzer niet van dit uitgangspunt uitgaat”.

- 10.17 Niettemin kan middel 3 naar mijn mening niet kan slagen. Het partijdebat in beroep en hoger beroep ging over de restwaarde aan het einde van de technische levensduur. De heffingsambtenaar deed zijn standpunt hierover steunen op de Taxatiewijzer en belanghebbende betoogde dat en waarom naar zijn mening de uitgangspunten in de Taxatiewijzer niet konden worden gevolgd. Het standpunt van belanghebbende over de restwaarde hangt onlosmakelijk samen met zijn standpunt over de in aanmerking te nemen levensduur. Dat standpunt week af van hetgeen staat vermeld in de Taxatiewijzer en dus ook van het standpunt van de heffingsambtenaar. Onder die omstandigheden kan het voor belanghebbende niet als een verrassing zijn gekomen dat het Hof aan zijn beslissing een oordeel over de inschatting van die levensduur ten grondslag heeft gelegd. Het verwijt dat middel 3 aan het Hof maakt, namelijk dat s Hofs oordeel over de lengte van de levensduur als een duveltje uit een doosje komt, is daarom naar mijn mening onterecht.
- 10.18 Het slagen van de middelen 1 en 2 brengt naar mijn mening mee dat de zaak verwezen moet worden. Het verwijzingshof zal op basis van een juiste verdeling van de bewijslast het geschil over de omvang van de correctie wegens technische veroudering moeten beoordelen. Die bewijslast rust bij de heffingsambtenaar. Hij zal in de procedure na verwijzing de gelegenheid moeten worden geboden⁶² om te verduidelijken op welk empirisch materiaal (marktgegevens) de in de Taxatiewijzer opgenomen restwaardes zijn gebaseerd en om zo hij daar aanleiding toe ziet op een andere wijze ondersteunend bewijs aan te dragen voor de door hem gehanteerde restwaardes. Na cassatie mag een partij immers nieuwe feiten ter ondersteuning van een voorheen ingenomen stelling aanvoeren, als de verwijzingsrechter die stelling dient te onderzoeken.⁶³

11 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Waarnemend Advocaat-Generaal

¹ HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1671, ovw. 2.4.3.

² De Belastingssamenwerking gemeenten en hoogheemraadschap Utrecht is bedrijfsvoeringsorganisatie in de zin van art. 8(3) Wet gemeenschappelijke regelingen. Zie art. 3(1) van de Gemeenschappelijke Regeling Belastingssamenwerking gemeenten en hoogheemraadschap Utrecht 2020.

³ Motivering beroepschrift in cassatie, onder Middel 1.

⁴ Rechtbank Midden-Nederland 13 augustus 2021, nr. Awb 20/1206.

⁵ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 2 augustus 2022, nr. BK-ARN 21/01488, ECLI:NL:GHARL:2022:6858.

⁶ Hogerberoepschrift blz. 2.

⁷ Hogerberoepschrift, blz. 2.

⁸ Hogerberoepschrift blz. 2 en 3.

⁹ Verweerschrift in cassatie, blz. 1.

¹⁰ Vgl. t.a.v. de in art. 17(2) Wet WOZ bedoelde waarde in het economische verkeer HR 29 november 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8610.

¹¹ Staatscourant 1994, 252, blz. 29.

- ¹² Voetnoot in citaat: Zie bijv. Hof Arnhem-Leeuwarden 25 augustus 2015, 14/01107, ECLI:NL:RBGEL:2014:5683, Belastingblad 2015/428 (Arnhem).
- ¹³ Voetnoot in citaat: Hof Arnhem-Leeuwarden 24 september 2013, 12/00012 LEE, ECLI:NL:GHARL:2013:7343, Belastingblad 2013/459, met aantekening van Van der Burg (Lelystad).
- ¹⁴ Voetnoot in citaat: HR 29 januari 2021, 20/00654, ECLI:NL:HR:2021:138 (Belastingen Bollenstreek).
- ¹⁵ Voetnoot in citaat: . Rb. Amsterdam 9 mei 2015, 13/4223, ECLI:NL:RBAMS:2014:7354 (Amsterdam). Het hof volgt de rechtbank over dit onderwerp. Hof Amsterdam 26 november 2015, 14/00421, ECLI:NL:GHAMS:2015:5017, Belastingblad 2016/27 (Amsterdam). In cassatie is uitsluitend geprocedeerd over de werktuigenuitzondering. Derhalve heeft de Hoge Raad niets gesteld over het oordeel van het Hof over de technische veroudering. Echter, men kan aannemen dat de Hoge Raad het hierover met het Hof eens is, anders had de Hoge Raad zelf dit onderwerp zelf gecasseerd. HR 30 september 2016, 16/00042, ECLI:NL:HR:2016:2198, Belastingblad 2016/459, BNB 2017/4, met aantekening van Bosma (Amsterdam). Zie ook Rb. Overijssel 4 april 2017, 16/ 651, ECLI:NL:ROVE:2017:1500 (GBLT). Voor een uitgebreider overzicht van deze discussie verwijzen wij tevens naar de beschouwingen van Bervoets en Witkam in Belastingblad 2017/ 298 en 318.
- ¹⁶ Voetnoot in citaat: Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2019, 18/00369, ECLI:NL:GHARL:2019:5413 (Gemeentelijk belastingkantoor Munitax). Zie o.a. ook Rb. Oost-Brabant 2 juli 2019, 18/2819, ECLI:NL:RBOBR:2019:3908 (Belastingsamenwerking Oost-Brabant) en Hof Arnhem-Leeuwarden 20 maart 2018, 17/00802, ECLI:NL:GHARL:2018:2604, Belastingblad 2018/214, met aantekening van Geerse, V-N 2018/40.24 (Gemeentelijk Belastingkantoor Twente).
- ¹⁷ Voetnoot in citaat: Zie daarvoor Hof Amsterdam 5 januari 2001, 98/4510, ECLI:NL:GHAMS:2001:AA9410, Belastingblad 2001, p. 698, FED 2001/153 (Amsterdam).
- ¹⁸ Voetnoot in citaat: HR 31 januari 2020, 19/03803, ECLI:NL:HR:2020:169, Belastingblad 2020/122, met aantekening van Kapoerchan, V-N 2020/8.23, FED 2020/67, m.nt. Groenewegen, BNB 2020/72, m.nt. Bosma (Gemeentelijk belastingkantoor Munitax). Zie ook Hof Arnhem-Leeuwarden 9 maart 2021, 19/01549, ECLI:NL:GHARL:2021:2190, Belastingblad 2021/162, V-N 2021/29.19 (Huizen).
- ¹⁹ Voetnoot in citaat: Hof s-Hertogenbosch 31 december 2020, 20/00125, ECLI:NL:GHSHE:2020:4097, Belastingblad 2021/126, met aantekening van Scherff, V-N 2021/18.1.7 (Gemeentelijk belastingkantoor Munitax). Zie ook Hof Amsterdam 4 mei 2021, 19/00612, ECLI:NL:GHAMS:2021:1257, Belastingblad 2021/238 en Hof s-Hertogenbosch 2 april 2020 19/00386, ECLI:NL:GHSHE:2020:1121, Belastingblad 2020/237, V-N 2020/38.20 (Belastingsamenwerking Oost-Brabant). Voor voorbeelden waarin de gemeente levensduurverlenging aannemelijk maakt: Hof Arnhem-Leeuwarden 12 januari 2021, 20/00528, ECLI:NL:GHARL:2021:241, Belastingblad 2021/110, met aantekening van Kats, V-N 2021/20.23 (Belastingsamenwerking Rivierenland), Rb. Rotterdam 8 juni 2021, ROT 20/975, ECLI:NL:RBROT:2021:5157, Belastingblad 2021/282 met aantekening van Scherff (Nissewaard) en Rb. Den Haag 13 april 2021, SGR 20/1432 en SGR 21/344, ECLI:NL:RBDHA:2021:5643, Belastingblad 2021/276, met aantekening van Karpoerchan (Belastingen Bollenstreek).
- ²⁰ Voetnoot in citaat: HR 23 oktober 2020, 19/05580, ECLI:NL:HR:2020:1671, Belastingblad 2020/472, met aantekening van Bosma, V-N 2020/54.27, BNB 2020/174, m.nt. Monsma, FED 2021/16, m.nt. Groenewegen (Ede).
- ²¹ Voetnoot in citaat: HR 17 februari 2017, 16/02411, ECLI:NL:HR:2017:262, Belastingblad 2017/122, met aantekening van Kruimel, en NTFR 2017/491, met commentaar van Van den Berg (Oostflakkee).
- ²² Voetnoot in citaat: Bijvoorbeeld: Rb. Noord-Nederland 8 juni 2021, AWB 19 3000, ECLI:NL:RBNNE:2021:2263 (Waadhoeke).
- ²³ M.P. van der Burg, G. Groenewegen, F.J.H.L. Makkinga en A.W. Schep, Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, 12e druk, Deventer 2021, blz. 123 t/m 126.
- ²⁴ Gerechtshof Den Haag 14 november 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:3378.
- ²⁵ <https://www.wozdatacenter.nl/Taxatiewijzer/>, geraadpleegd op 2 november 2023.
- ²⁶ Zie art. 4(2) Wet WOZ.

- ²⁷ <https://www.waarderingskamer.nl/voor-gemeenten/hulpmiddelen/waarderingsinstructie>. Geraadpleegd op 2 november 2023.
- ²⁸ Volgens de Memorie van Toelichting bij de Wet WOZ moet het geven van richtlijnen en detailregels worden gerekend tot de toezichthoudende taak van de Waarderingskamer. Zie Kamerstukken II, 1992-1993, 22885, nr. 3 blz. 37.
- ²⁹ Zie onderdeel 3.3.1 van de Waarderingsinstructie, geciteerd in 5.5 van deze conclusie.
- ³⁰ Gerechtshof Den Haag, 24 september 2019, BK-18/00975, ECLI:NL:GHDHA:2019:2632.
- ³¹ https://en.wikipedia.org/wiki/Computer_says_no. Geraadpleegd op 2 november 2023.
- ³² HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1316.
- ³³ Bovendien heeft hij voor de Rechtbank met succes een viertal verkoopcijfers genoemd ter onderbouwing van de door hem verdedigde restwaardes. Maar het Hof is voor een ander anker gaan liggen, te weten de Taxatiewijzers.
- ³⁴ Zie bijv. Gerechtshof s-Hertogenbosch, 10 juli 2009, ECLI:NL:GHSHE:2009:BJ5830, ovw. 2.4.
- ³⁵ Zie bijv. HR 13 september 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA7072.
- ³⁶ G. de Groot, Het deskundigenadvies in de civiele procedure, diss. Vrije Universiteit, 2008. De handelseditie verscheen in de serie Recht en praktijk, nr. 165.
- ³⁷ G. de Groot, De rechter woont niet in Delphi, Expertise en Recht 2009-2, blz. 29 t/m 34. De voetnoot in dit citaat is weggelaten.
- ³⁸ Voetnoot in citaat: Vaste rechtspraak, zie o.a. EHRM 12 juli 1988, NJ 1988, 851, m.nt. EAA (Schenk/Zwitserland); EHRM 21 september 1993, NJ 1994, 544 (Zumtobel/Oostenrijk); EHRM 27 oktober 1993, NJ 1994, 534, m.nt. HJS (Dombo/Nederland); EHRM 18 maart 1997, NJ 1998, 278, m.nt. HJS (Mantovanelli/Frankrijk); EHRM 16 juni 2005, 61603/00 (Storck/Duitsland); EHRM 8 augustus 2006, 43803/98, NJCM-Bulletin 2007, p. 697-706, m.nt. PvD (Eskelinen e.a./Finland)
- ³⁹ Voetnoot in citaat: Zie voor het civiele procesrecht: HR 5 december 2003, NJ 2004, 74, JBPr 2004, 29, m.nt. R. Schellaars (Nieuw Vredenburg/NHL).
- ⁴⁰ G. de Groot t.a.p.
- ⁴¹ HR 4 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3467 (ovw. 2.4.3).
- ⁴² EHRM 8 oktober 2015, ECLI:CE:ECHR: 2015:1008JUD007721212. Zie voor besprekingen van dit arrest onder meer de annotaties in AB 2016/167 (T. Barkhuysen en M.L. van Emmerik) en RSV 2016/27 (W.A. Faas) en B.J. van Ettekoven, Betekenis van de uitspraak Korošec voor het Nederlandse bestuursrecht, Overheid & Aansprakelijkheid 2016/29; T. Barkhuysen, Knelpunten bij de inzet van deskundigen in het bestuursrecht, NJB 2016/1603; P. Lemmens, De deskundige, het bestuur, de rechter en het recht van partijen op een eerlijk proces, NJB 2017/472; G. de Groot, Deskundigenbewijs in het bestuursrecht na het Korošec-arrest, NJB 2017/473; R. Giard, Niet alleen aandacht voor een equality of arms, maar ook voor de quality of arms, NJB 2017/776 en de conclusie van Plv. P-G Langemeijer voor HR 15 september 2017, ECLI:NL:HR:2017:2383.
- ⁴³ EHRM 3 mei 2016, ECLI:CE:ECHR:2016:0503JUD000718311.
- ⁴⁴ G. de Groot, Deskundigenbewijs in het bestuursrecht na het Korošec-arrest, NJB 2017/473
- ⁴⁵ AB RvS 30 juni 2017, ECLI:NL:RVS:2017:1674.
- ⁴⁶ HR 13 juni 2024, ECLI:NL:HR:2014:1379.
- ⁴⁷ HR 31 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:169.
- ⁴⁸ Voetnoot in citaat: vgl. HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1818.
- ⁴⁹ Voetnoot in citaat: Kamerstukken I, 1982-1983, 17 653, nr. 63a, blz. 3.
- ⁵⁰ Voetnoot in citaat: zie HR 5 juni 1996, ECLI:NL:HR:1996:BI5433.
- ⁵¹ HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1671.
- ⁵² Gerechtshof Den Haag, 24 september 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2632.
- ⁵³ Gerechtshof Den Haag, 24 september 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:2632.

⁵⁴ Gerechtshof Den Haag, 28 mei 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:1287, overweging 6.5.

⁵⁵ Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Den Haag 7 april 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020;863, ovw 5.16.3, Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 25 april 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:3452, ovw 4.6, Gerechtshof s-Hertogenbosch, 30 maart 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022;1043, ovw 4.25 en zij het impliciet, Gerechtshof Amsterdam, 6 oktober 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011;BT7314, ovw 6.1.2

⁵⁶ Zie bijvoorbeeld Gerechtshof Amsterdam, 4 mei 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:1257, ,ovw 5.8, Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 13 december 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:10638, ovw 4.2, Gerechtshof Den Haag, 17 mei 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:1055, ovw 5.4 en Gerechtshof s-Hertogenbosch, 30 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:4142, ovw 4.11.

⁵⁷ Zie het citaat in 9.4 van deze conclusie.

⁵⁸ Zie het citaat in 5.5 van deze conclusie.

⁵⁹ Zie het citaat in 6.3 van deze conclusie.

⁶⁰ Zie over die samenstelling 5.4 van deze conclusie.

⁶¹ Zie 9.5 van deze conclusie.

⁶² Vgl. C.M. Bergman c.s., Fiscaal procesrecht, zesde druk, Deventer 2020, blz. 313.

⁶³ M.W.C. Feteris, Beroep in cassatie in belastingzaken, Deventer 2014, par. 15.2.4 en L.J.A. Pieterse, Verwijzingsinstructies in verband met de grenzen van de rechtsstrijd na cassatie, Deventer 2019, blz. 145 ev.
