

Vergaderjaar 1999–2000

**26 800 B**

## **Vaststelling van de begroting van de uitgaven en de ontvangsten van het gemeentefonds voor het jaar 2000**

**Nr. 9**

### **BRIEF VAN DE MINISTER VAN BINNENLANDSE ZAKEN EN KONINKRIJKSRELATIES**

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 21 maart 2000

Tijdens de behandeling van het initiatiefwetsvoorstel vrijstelling voor substraat (handelingen II 1998/99, blz. 5576), heeft de voormalige minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties toegezegd een nadere inventariserende notitie over de vrijstellingen in de onroerende-zaakbelastingen (OZB) op te doen stellen. Mede namens de Staatssecretaris van Financiën, bied ik u hierbij deze notitie aan. De notitie bevat feitelijke informatie over de wettelijke vrijstellingen in de onroerende-zaakbelastingen.

Als bijlage vindt u tevens het tijdens het algemeen overleg van 2 december 1998 door de Staatssecretaris van Financiën toegezegde onderzoek inzake de fiscale behandeling van grond in de diverse heffingswetten.

De Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties,  
R. H. L. M. van Boxtel

## Inhoud

|                                                                                                                      | blz. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Samenvatting                                                                                                         | 3    |
| 1. Inleiding                                                                                                         | 4    |
| 1.1. Aanleiding                                                                                                      | 4    |
| 1.2. Probleemstelling                                                                                                | 4    |
| 1.3. Leeswijzer                                                                                                      | 4    |
| 2. Vrijstellingen in het algemeen                                                                                    | 5    |
| 2.1. Karakter en plaats van de OZB binnen de gemeentelijke belastingen                                               | 5    |
| 2.2. Terminologie                                                                                                    | 5    |
| 2.3. Verplichte en facultatieve vrijstellingen                                                                       | 5    |
| 2.4. Objectieve en subjectieve vrijstellingen                                                                        | 8    |
| 2.5. Efficiencyvrijstelling                                                                                          | 8    |
| 2.6. Diplomatieke- en internationale vrijstellingen                                                                  | 8    |
| 3. Wetsgeschiedenis OZB                                                                                              | 9    |
| 3.1. Introductie                                                                                                     | 9    |
| 3.2. Doelstellingen invoering OZB 1970                                                                               | 9    |
| 3.3. Invoering vrijstellingen 1970                                                                                   | 10   |
| 3.4. Uitbreiding wettelijke vrijstellingen                                                                           | 10   |
| 3.5. Commissie Christiaanse (1983)                                                                                   | 11   |
| 3.6. Commissie De Kam (1992)                                                                                         | 12   |
| 3.7. Invoering Wet WOZ en wijziging Fvw                                                                              | 12   |
| 4. De wettelijke vrijstellingen nader bekeken                                                                        | 13   |
| 4.1. De cultuurgroenvrijstelling                                                                                     | 13   |
| 4.2. Kassenvrijstelling                                                                                              | 14   |
| 4.3. Kerkenvrijstelling                                                                                              | 14   |
| 4.4. Natuurschoonwet-landgoederenvrijstelling                                                                        | 15   |
| 4.5. Vrijstelling voor natuurterreinen                                                                               | 15   |
| 4.6. Vrijstelling voor openbare land- en waterwegen en rails, een en ander met inbegrip van kunstwerken              | 16   |
| 4.7. Vrijstelling voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken en vrijstelling voor rioolzuiveringsinstallaties | 16   |
| 4.8. Werktuigenvrijstelling                                                                                          | 17   |

## SAMENVATTING

### *Inhoud notitie*

In deze notitie worden diverse aspecten behandeld van de wettelijke vrijstellingen in de onroerende-zaakbelastingen (hierna te noemen: OZB). De nadruk in deze notitie ligt op de wetsgeschiedenis van de OZB en met name op die van de wettelijke vrijstellingen. Per vrijstelling wordt aangegeven welke argumenten destijds tijdens de parlementaire behandelingen zijn gehanteerd om de desbetreffende vrijstellingen in te voeren. Ook wordt ingegaan op feitelijke ontwikkelingen die daarna hebben plaatsgevonden.

### *Aanleiding en probleemstelling*

De notitie is geschreven naar aanleiding van de toezegging van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aan de Tweede Kamer tijdens de behandeling van het initiatiefwetsvoorstel substraatteelt, om aan de Tweede Kamer een inventariserende notitie over de OZB-vrijstellingen te doen toekomen.

De notitie is opgesteld door een werkgroep waarin de Vereniging Nederlandse Gemeenten, het Ministerie van Financiën en het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties hebben geparticipeerd. De probleemstelling van de werkgroep is als volgt geformuleerd:

*Inventariseer de wettelijke vrijstellingen in de OZB. Geef hierbij per vrijstelling aan waarom de desbetreffende vrijstelling is ingevoerd en welke feitelijke ontwikkelingen zich ten aanzien van de vrijstellingen nadien hebben voorgedaan.*

### *OZB-vrijstellingen*

In artikel 220d<sup>1</sup> van de Gemeentewet zijn de volgende OZB-vrijstellingen opgenomen voor:

1. cultuurgrond;
2. kassen;
3. kerken;
4. natuurschoonwet-landgoederen;
5. openbare land-, water- en spoorwegen;
6. waterbeheersings- en waterverdedigingswerken;
7. rioolwaterzuiveringsinstallaties;
8. werktuigen.

De bovengenoemde vrijstellingen hebben alle betrekking op niet-woningen. De vrijstellingen bestaan – in financieel opzicht – uit twee grote vrijstellingen, namelijk de cultuurgrondvrijstelling (incl. de kassen-vrijstelling) en de werktuigenvrijstelling. De overige vrijstellingen zijn beperkt van omvang.

### *Invoering Wet WOZ en wijziging Fvw*

Als gevolg van de invoering van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ) en de wijziging van de Financiële-verhoudingswet (hierna: Fvw) per 1 januari 1997, is het aannemelijk dat gemeenten sindsdien anders tegen de OZB-vrijstellingen aankijken. Vóór de invoering van de Wet WOZ kon de gemeente de waardering van onroerende zaken die vrijgesteld waren voor de OZB, achterwege laten. Door de invoering van de Wet WOZ dienen gemeenten een aantal onroerende zaken, die vrijgesteld zijn in het kader van de OZB, te waarderen ten behoeve van de

<sup>1</sup> Op grond van artikel 243 van de Gemeentewet en ingevolge internationale overeenkomsten die rechtstreekse werking hebben, kunnen diplomatieke en internationale vrijstellingen worden verleend (zie paragraaf 2.6.). Dit betreffen wettelijke vrijstellingen.

uitvoering van de Wet WOZ. Dit wordt veroorzaakt door het feit dat niet alle onroerende zaken die in de Gemeentewet zijn vrijgesteld voor de OZB uitgezonderd zijn van de waardering in het kader van de Wet WOZ. Door de wijziging van de Fvw is de capaciteit van de OZB één van de maatstaven van de algemene uitkering uit het gemeentefonds. Wijzigingen in het wettelijk vrijstellingsregime beïnvloeden de belastingcapaciteit en leiden daardoor tot herverdeling van de algemene uitkering over gemeenten.

## **1. INLEIDING**

### **1.1. Aanleiding**

Tijdens de behandeling van het initiatiefwetsvoorstel «substraatteelt»<sup>2</sup> in de Tweede Kamer, is aan de voormalige Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties verzocht een notitie op te stellen inzake de vrijstellingen in de onroerende-zaakbelastingen (hierna te noemen: OZB).<sup>3</sup> De Minister heeft toegezegd een nadere inventariserende notitie over de OZB-vrijstellingen, inclusief de cultuurgrond, aan de Tweede Kamer te versturen.

Naar aanleiding van de bovengenoemde toezegging, is een werkgroep opgericht, waarin de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, het Ministerie van Financiën en het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties participeren.

### **1.2. Probleemstelling**

Op basis van de toezegging van de voormalige minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aan de Tweede Kamer, heeft de werkgroep zich als taak gesteld de volgende probleemstelling uit te werken:

*Inventariseer de wettelijke vrijstellingen in de OZB. Geef hierbij per vrijstelling aan waarom de desbetreffende vrijstelling is ingevoerd en welke feitelijke ontwikkelingen zich ten aanzien van de vrijstellingen nadien hebben voorgedaan.*

### **1.3. Leeswijzer**

In hoofdstuk 2 wordt nader ingegaan op de verschillende soorten vrijstellingen in de OZB. Er is in dit hoofdstuk een overzicht opgenomen van de wettelijke vrijstellingen in de Gemeentewet en een overzicht van de facultatieve vrijstellingen die zijn opgenomen in de VNG-modelverordening. In deze notitie wordt de nadruk gelegd op de wettelijke vrijstellingen die staan genoemd in artikel 220d van de Gemeentewet. Hoofdstuk 3 en 4 zijn dan ook uitsluitend gericht op deze vrijstellingen.

In hoofdstuk 3 worden relevante passages uit de wetsgeschiedenis van de invoering van de OZB en de vrijstellingen weergegeven.

Hoofdstuk 4 gaat nader in op de specifieke overwegingen die hebben geleid tot het opnemen van die wettelijke vrijstellingen en op feitelijke ontwikkelingen die zich nadien hebben voorgedaan.

---

<sup>2</sup> Kamerstukken II 1998/1999, 26 423.

<sup>3</sup> In deze notitie zal steeds de term «onroerende-zaakbelastingen» worden gebruikt, ook daar waar het gaat over de periode vóór 1992 toen de term «onroerend-goedbelasting» werd gehanteerd.

## **2. VRIJSTELLINGEN IN HET ALGEMEEN**

### **2.1. Karakter en plaats van de OZB binnen de gemeentelijke belastingen**

De OZB kunnen worden gekarakteriseerd als objectieve en zakelijke belastingen. Bij een objectieve belasting staat het object (de onroerende zaak) op de voorgrond. Om de belasting daadwerkelijk te kunnen heffen wordt bij het object een belastingplichtige gezocht. Met het zakelijke karakter van de OZB wordt bedoeld dat met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige, zoals inkomen, woon- of vestigingsplaats en nationaliteit in beginsel geen rekening wordt gehouden.

Qua opbrengst is de OZB voor de gemeenten de belangrijkste eigen inkomstenbron.

De opbrengst van gemeentelijke belastingen verschaft gemeenten ruimte voor eigen lokaal beleid. Daarnaast kunnen gemeenten de lokale belastingen gebruiken om onvolkomenheden en tegenvallers in de algemene uitkering uit het gemeentefonds op te vangen.

Het kenmerkende van de OZB ten opzichte van de overige gemeentelijke belastingen is, dat:

- het de enige belasting van een dergelijke financiële omvang is, waarvan de opbrengsten vrij besteedbaar zijn en waaraan geen beperkingen aan de omvang van de opbrengsten zijn gesteld;
- het potentieel de grootste groep belastingplichtigen heeft.

Het opnemen van wettelijke vrijstellingen betekent een beperking van de heffingsgrondslag. Bij een wijziging van het wettelijke vrijstellingsregime treedt een herverdeelteffect op tussen de gemeenten (zie paragraaf 3.7.2). Ook binnen de groep belastingplichtigen in een gemeente vindt er een belastingverschuiving plaats. De groep belastingplichtigen die wordt vrijgesteld ontvangt een belastingvoordeel, de niet-vrijgestelde belastingplichtigen moeten de inkomstenderving opvangen en daardoor meer betalen.

### **2.2. Terminologie**

Sinds de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen in 1995 zijn de vrijstellingen in de OZB regels (zgn. waarderingsvoorschriften) geworden die tot gevolg hebben dat een object niet als zodanig wordt vrijgesteld, maar de waarde van (een gedeelte) van een object buiten aanmerking wordt gelaten. Dit maakt het mogelijk dat een onroerende zaak gedeeltelijk wordt belast en gedeeltelijk wordt vrijgesteld. De term «vrijstelling» is daarom feitelijk niet correct. De reden voor het veranderen van de vorm van vrijstellingen (uitgezonderd de werktuigenvrijstelling, want dit was al een waarderingsregel) in een waarderingsvoorschrift is gelegen in het feit dat jurisprudentie had uitgemaakt dat de vrijstellingen in de oude vorm ertoe leidden dat een object niet deels kon worden vrijgesteld.

Aangezien in de praktijk de term «vrijstelling» nog steeds gebruikelijk is, wordt in deze nota deze benaming gehanteerd.

### **2.3. Verplichte en facultatieve vrijstellingen**

De vrijstellingen die in de OZB worden gehanteerd, kunnen worden onderscheiden in wettelijke en facultatieve vrijstellingen.

De wettelijke vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 220d van de Gemeentewet en in de regeling diplomatieke en internationale vrijstellingen. Gemeenten zijn verplicht deze vrijstellingen te verlenen. Daarnaast dienen gemeenten op grond van rechtstreeks werkende bepalingen in internationale overeenkomsten bepaalde vrijstellingen te verlenen (zie paragraaf 2.6.).

Facultatieve vrijstellingen zijn vrijstellingen die een gemeente in haar belastingverordening kan opnemen. Of een gemeente een facultatieve vrijstelling opneemt, behoort tot de gemeentelijke beleidsvrijheid.

Hierna volgt een overzicht van de wettelijke vrijstellingen die zijn opgenomen in artikel 220d van de Gemeentewet. Daarna volgt een overzicht van de facultatieve vrijstellingen die in de VNG-modelverordening zijn opgenomen. In de toelichting op de facultatieve vrijstellingen in de OZB-modelverordening schrijft de VNG: «in het verleden werden deze vrijstellingen opgenomen om waardering van deze objecten achterwege te kunnen laten. Nu deze objecten niet zijn vrijgesteld van waardering in het kader van de Wet WOZ, is dit argument komen te vervallen». In deze nota zal, behoudens het overzicht, niet nader ingegaan worden op de facultatieve vrijstellingen.

#### Overzicht wettelijke vrijstellingen:

| OMSCHRIJVING                              | WETTEKST ARTIKEL 220d GEMEENTEWET                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Cultuurgrondvrijstelling                  | ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond.                                                                                                                                                                                                    |
| Kassenvrijstelling                        | gebouwde eigendommen, voor zover de ondergrond daarvan bestaat uit ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond.                                                                                                                                 |
| Kerkenvrijstelling                        | onroerende zaken die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst of voor het houden van openbare bezinningssamenkomsten van levensbeschouwelijke aard, een en ander met uitzondering van delen van zodanige onroerende zaken die dienen als woning.                      |
| Natuurschoonwet-landgoederen vrijstelling | één of meer onroerende zaken die deel uitmaken van een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed dat voldoet aan de in artikel 1, derde lid, onderdeel b, van die wet bedoelde voorwaarden met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen.      |
| Vrijstelling van natuurterreinen          | natuurterreinen, waaronder mede wordt verstaan duinen, heidevelden, zandverstuivingen, moerassen en plassen, die door rechtspersonen met volledige rechtsbevoegdheid welke zich uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stellen, beheerd worden. |

|                                                              |                                                                                                                                                                                                                                                       |
|--------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Vrijstelling van openbare land-, water- en spoorwegen        | openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, een en ander met inbegrip van kunstwerken.                                                                                                                                      |
| Vrijstelling van waterbeheersing- en waterverdedigingswerken | watervedigings- en waterbeheersingswerken die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning                                    |
| Vrijstelling van rioolwater-zuiveringsinstallaties           | werken die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater en die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning. |
| Werktuigenvrijstelling                                       | werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken.                                     |

---

**Overzicht facultatieve vrijstellingen:**

---

| OMSCHRIJVING                                                         | TEKST MODELVERORDENING VNG                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|----------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Vrijstelling voor objecten in hoofdzaak bestemd voor publieke dienst | onroerende zaken voor zover die bestemd zijn te worden gebruikt voor de publieke dienst van de gemeente, met uitzondering van delen van zodanige onroerende zaken die bestemd zijn te worden gebruikt voor het geven van onderwijs. Deze vrijstelling geldt niet voor de eigenarenbelasting, voor zover de gemeente van die zaken niet het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. |
| Vrijstelling voor straatmeubilair                                    | straatmeubilair, waaronder begrepen alle zodanige gebouwde eigendommen – niet zijnde gebouwen – welke zijn geplaatst ten gerieve of in het belang van het publiek, ten dienste van het verkeer of ter verfraaiing van de gemeente, zoals lichtmasten, verkeersinstallaties, standbeelden, monumenten, fonteinën, banken, abri's, hekken en palen.                                                  |

---

| OMSCHRIJVING                                                 | TEKST MODELVERORDENING VNG                                                                                                                                  |
|--------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Vrijstelling voor plantsoenen, parken en waterpartijen       | plantsoenen, parken en waterpartijen, die bij de gemeente in beheer zijn of waarvan de gemeente het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. |
| Vrijstelling voor begraafplaatsen, urnentuinen en crematoria | begraafplaatsen, urnentuinen en crematoria, een en ander met uitzondering van delen van zodanige zaken die dienen als woning.                               |

In de praktijk worden door gemeenten, naast de hierboven genoemde facultatieve vrijstellingen uit de VNG-modelverordening, ook andere facultatieve vrijstellingen gehanteerd. Een voorbeeld hiervan is de substraatvrijstelling. Door de invoering van de Wet WOZ en de nieuwe Fvw (zie paragraaf 3.7.) is aannemelijk dat gemeenten het aantal facultatieve vrijstellingen beperken.

## 2.4. Objectieve en subjectieve vrijstellingen

Vrijstellingen kunnen ook onderscheiden worden naar objectieve- en subjectieve vrijstellingen. Objectieve vrijstellingen zijn gekoppeld aan de onroerende zaak. Subjectieve vrijstellingen zijn gekoppeld aan de gebruiker dan wel eigenaar van de onroerende zaak. Een voorbeeld van een subjectieve vrijstelling is de cultuurgrondvrijstelling. Als er sprake is van *bedrijfsmatige exploitatie van cultuurgrond ten behoeve van land- of bosbouw, zijn deze gronden vrijgesteld. Wordt de cultuurgrond hobbymatig gebruikt, bijv. als volkstuintje, dan valt de cultuurgrond niet onder de vrijstelling.*

## 2.5. Efficiencyvrijstelling

Uit efficiency-overwegingen kan een gemeente besluiten geen belasting te heffen van onroerende zaken waarvan de maatstaf van heffing blijft beneden een bepaald bedrag. Dat bedrag mag maximaal f 25 000,- zijn. De mogelijkheid hiertoe berust op artikel 220h, eerste lid, van de Gemeentewet.

## 2.6. Diplomatieke en internationale vrijstellingen

Op grond van artikel 243 van de Gemeentewet kunnen de Minister van Binnenlandse Zaken tezamen met de Minister van Financiën vrijstelling van gemeentelijke belastingen verlenen, indien het volkenrecht dan wel het internationaal gebruik daartoe noodzaakt.

Deze (verplichte) vrijstellingen zijn opgenomen in de Regeling diplomatieke en internationale vrijstellingen. De regeling is onder te verdelen in drie vrijstellingen.

- vrijstelling voor diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen van vreemde mogendheden en hun hoofden, met uitzondering van honoraire consuls. De vrijstelling betreft zowel de eigenaren- als gebruikersbelasting in de OZB. Leden van diplomatieke en consulaire vertegenwoordigingen, alsmede hun inwonende gezinsleden en hun particuliere bedienden, worden alleen vrijgesteld voor de gebruikers-

- belasting (mits zij geen Nederlander zijn of duurzaam verblijf houden in Nederland);
- vrijstelling voor specifieke objecten van een aantal instellingen en staten, bijv. Carnegie-Stichting ter zake van het Vredespaleis, het Benelux-Merkenbureau en het Permanente Hof van Arbitrage. De vrijstelling betreft zowel de eigenaren- als gebruikersbelasting OZB;
- vrijstelling voor NAVO-militairen en personeel, mits zij geen Nederlander zijn of duurzaam verblijf houden in Nederland. De vrijstelling betreft de gebruikersbelasting OZB.

Daarnaast bestaat er een aantal internationale overeenkomsten die rechtstreekse werking hebben, op basis waarvan gemeenten verplicht zijn bepaalde vrijstellingen voor gemeentelijke belastingen te verlenen. Het gaat hier om verdragen waarbij Nederland partij is, met name betreffende internationale organisaties, oorlogsbegraafplaatsen, culturele betrekkingen en handelsbetrekkingen.

### **3. WETSGESCHIEDENIS OZB**

#### **3.1. Introductie**

In dit hoofdstuk wordt in het algemeen ingegaan op de wetsgeschiedenis van de invoering van vrijstellingen in de OZB. In paragraaf 2 wordt in het kort ingegaan op de doelstellingen die ten grondslag liggen aan de invoering van de OZB in 1970. In paragraaf 3 wordt de totstandkoming van de vrijstellingen in 1970 behandeld. Hierbij wordt nog niet specifiek ingegaan op de overwegingen die tot bepaalde vrijstellingen hebben geleid, omdat dit in een apart hoofdstuk (4) wordt behandeld. Paragraaf 4 betreft de uitbreiding van de vrijstellingen in 1982. In de paragrafen 5 en 6 wordt aandacht besteed aan de opvattingen van de Commissie Christiaanse en de Commissie De Kam op het punt van de vrijstellingen. Tot slot wordt in paragraaf 7 dieper ingegaan op twee ontwikkelingen, de invoering van de Wet WOZ en de Fvw.

#### **3.2. Doelstellingen invoering OZB 1970**

Bij de totstandkoming van de nieuwe Financiële-verhoudingswet 1960, met als doel de financiële zelfstandigheid van de gemeenten te bevorderen, werd een verruiming van het gemeentelijk belastinggebied als noodzakelijke aanvulling gezien op de algemene uitkeringsregelingen. Dit leidde ertoe dat bij Wet van 24 december 1970, de mogelijkheid tot heffing van OZB in de Gemeentewet is opgenomen.

Uit de toelichting bij het wetsvoorstel blijkt dat aan de invoering van de OZB de volgende doelstellingen ten grondslag liggen:

1. versterking van het rechtstreeks financieel belang van de inwoners van de gemeente bij het beleid van de gemeentelijke bestuursorganen door verruiming van het plaatselijk belastinggebied;
2. het daarin vinden van een aansporing voor de gemeentelijke bestuurders om bij beslissingen omtrent het doen van uitgaven nut en offer nauwgezet tegen elkaar af te wegen;
3. het mogelijk maken oneffenheden in de verdeling van de algemene uitkering op te vangen.

Het geven van de bevoegdheid aan gemeenten tot het heffen van OZB ging samen met het laten vervallen van de grondbelasting, de personele belasting en de bestaande gemeentelijke belastingen op onroerend goed (straatbelasting, bouwterreinbelasting en brandverzekeringsbelasting).

### 3.3. Invoering vrijstellingen 1970

De regering geeft bij de invoering van de OZB aan dat zij van mening is dat de gemeentelijke autonomie het beste tot haar recht komt door het in eerste instantie aan de gemeenten over te laten om te beslissen of en in hoeverre zij van de mogelijkheden tot belastingheffing gebruik zullen maken. Een uitzondering op dit uitgangspunt maken de bewindslieden voor de cultuurgrondvrijstelling, omdat deze groep belastingplichtigen anders te zwaar belast zou worden (zie overwegingen paragraaf 4.1.).

Mede in verband met de bestaande vrijstellingen in de gronden personele belasting, komt vanuit verschillende zijden van de Kamer de vraag of het niet wenselijk is, naast de cultuurgrondvrijstelling, andere vrijstellingen op te nemen. Genoemd worden o.a.: kerkgebouwen, seminaria, ziekenhuizen, verpleeginrichtingen, bejaardentehuizen, onderwijsinstellingen, maar ook electriciteitsbedrijven en waterleidingbedrijven. De bewindslieden hebben bij de verdediging van hun opvatting dat het aantal verplichte vrijstellingen zo veel mogelijk moet worden beperkt, gewezen op de volgende overwegingen:

- de vrijheid van gemeenten dient niet verder beperkt te worden dan onvermijdelijk is;
- de gemeentelijke wetgever zal veelal beter in staat zijn de terzake eventueel in de verordeningen op te nemen vrijstellingen af te stemmen op de plaatselijke situatie dan zulks in de wet – centraal – zou kunnen geschieden;
- de hoogte van de gemeentelijke belasting wordt mede bepaald door de omvang van het draagvlak, het verdient dus geen aanbeveling het draagvlak van de gemeentelijke belasting op voorhand te verkleinen door het opnemen van vrijstellingen in de wet;
- in de OZB kan een relatie gelegd worden tussen de OZB enerzijds en de prestaties van de gemeentelijke overheid anderzijds. In deze profijtgedachte liggen vrijstellingen minder voor de hand.
- het komt de bewindslieden niet juist voor om met betrekking tot de bestaande vrijstellingen voor grondbelasting en personele belasting te spreken van verkregen rechten.

Via amendementen is tijdens de behandeling van het wetsvoorstel tot invoering van de OZB, het aantal verplichte vrijstellingen uitgebreid met de volgende vrijstellingen: de kerkenvrijstelling, de Natuurschoonwetlandgoederen-vrijstelling en de vrijstelling van natuurterreinen.

### 3.4. Uitbreiding wettelijke vrijstellingen

In 1977 werd bij Koninklijk besluit<sup>4</sup> (KB Schiedam) geoordeeld dat de gemeentelijke verordening vrijstellingen diende te bevatten met betrekking tot de openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, alsmede voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken.

De overwegingen hierbij waren:

- dat het bepalen van de waarde in het economisch verkeer feitelijk onmogelijk is; voor zover sprake zou kunnen zijn van overdracht van de volle en onbezwaarde eigendom van openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, met de daarbij behorende kunstwerken, zal dit doorgaans niet geschieden in het economisch verkeer, maar in het onderlinge verkeer tussen overheden, waarbij allerlei aan het normale marktmechanisme vreemde factoren de prijs mede zullen bepalen;
- dat als er wel een waarde kan worden vastgesteld, de perceptiekosten

<sup>4</sup> Koninklijk besluit van 5 december 1977, nr. 7, inzake de onthouding van goedkeuring aan een besluit tot wijziging van de verordening onroerend-goedbelastingen van de gemeente Schiedam.

- naar verhouding hoog zullen zijn, gezien het betrekkelijk geringe aantal en de bijzondere wijze van vaststellen van de heffingsgrondslag die dan nodig zal zijn;
- dat de vraag rijst of met betrekking tot de heffing ter zake van openbare land- en waterwegen, met de daarbij behorende kunstwerken een belastingplichtige is aan te wijzen, nu deze zaken bij zeer vele anonieme personen in feitelijk gebruik zijn en bovendien er geen eigenaar aan te wijzen is;
  - dat de hiervoor vermelde bezwaren in belangrijke mate ook gelden met betrekking tot de heffing van OZB van waterverdedigings- en waterbeheersingswerken. Dat weliswaar niet ondenkbaar is dat er bepaalde tot de laatstbedoelde groep van onroerende zaken behorende objecten zouden zijn ten aanzien waarvan deze bezwaren geen (of in veel mindere mate) gelding zouden hebben;
  - dat het betrekken van de genoemde onroerende zaken in de belastingheffing OZB voor zover toebehorende aan het Rijk, de provincie of een ander niet-gemeentelijk overheidslichaam of semi-overheidslichaam in strijd moet worden geacht met het algemene belang.

Deze informele regeling van verplichte vrijstellingen heeft gewerkt tot 1983. Bij de behandeling van het wetsvoorstel tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot het opnemen van de gecorrigeerde vervangingswaarde als heffingsmaatstaf<sup>5</sup>, werden via amendementen deze «informele» vrijstellingen omgezet in wettelijke vrijstellingen. De regering verzette zich tegen deze uitbreiding van de wettelijke vrijstellingen, omdat er hierdoor vooruit werd gelopen op de conclusies van de commissie Christiaanse terwijl er feitelijk niets veranderde.

### **3.5. Commissie Christiaanse (1983)**

De Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten (Commissie Christiaanse) geeft in haar rapport<sup>6</sup> aan dat zij het aantal vrijstellingen in de OZB alsmede de aard van enkele vrijstellingen een knelpunt acht. De commissie gaat ervan uit dat de OZB, als belangrijkste gemeentelijke belasting, een zo breed mogelijk draagvlak van contribuanten moeten hebben. Om die reden dienen er zo weinig mogelijk – met name verplichte – vrijstellingen van kracht te zijn. Voor zover er vrijstellingen worden opgenomen dienen deze naar de mening van de commissie niet in strijd te zijn met de fiscale beginselen waarop de OZB zijn gebaseerd. De commissie geeft vervolgens aan dat de OZB algemene belastingen zijn met een objectief en zakelijk karakter, die op de profijtgedachte in ruime zin zijn gebaseerd. Vrijstellingen die niet passen bij deze uitgangspunten behoren naar de mening van de commissie in het algemeen niet te worden opgenomen.

Tegen de meeste echte vrijstellingen heeft de commissie gezien hun motivering, in het licht van haar uitgangspunten op zichzelf geen overwegende bezwaren (met uitzondering van cultuurgronden). In haar wetsontwerp heeft de commissie dan ook alle verplichte vrijstellingen (m.u.v. cultuurgronden) gehandhaafd omdat de argumenten waarop deze vrijstellingen berusten naar haar oordeel nog van kracht zijn.

De commissie is van oordeel dat voor de verplichte vrijstelling voor cultuurgronden geen plaats meer is (zie voor overwegingen paragraaf 4.1).

<sup>5</sup> Kamerstukken II 1982/1983, 17 653, nr. 10, blz. 1.

<sup>6</sup> Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Den Haag, juni 1983, Ministerie van Binnenlandse Zaken, blz. 50–51.

### 3.6. Commissie De Kam (1992)

De Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden, heeft in haar rapport «Belastingen omlaag» eveneens aandacht besteed aan de wettelijke vrijstellingen<sup>7</sup>. De commissie geeft aan dat zij van mening is dat alle wettelijke vrijstellingen kunnen vervallen, met uitzondering van de internationale- en diplomatieke vrijstellingen. Zij motiveert haar conclusie dat vrijstellingen zich slecht verdragen met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB.

### 3.7. Invoering Wet WOZ en wijziging Fvw

Met ingang van 1 januari 1995 is de Wet WOZ in werking getreden. Gemeenten dienen in beginsel alle onroerende zaken te taxeren ten behoeve van de heffing van verschillende belastingen. De door de gemeenten vastgestelde waarden worden verstrekt aan de afnemers, te weten het Rijk, de waterschappen en de gemeenten zelf. Er zijn echter onroerende zaken waarvan de waarde voor geen van de afnemers van belang is omdat die objecten niet in de belastingheffing worden betrokken. In de uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ<sup>8</sup> zijn de onroerende zaken opgesomd waarvan de waarde niet bepaald hoeft te worden. De wettelijke vrijstellingen in de OZB zijn hierbij als uitgangspunt genomen. Getoetst is of de vrijgestelde objecten voor de OZB evenmin van belang zijn voor de belastingheffing van de waterschappen of het Rijk. Het gevolg hiervan is dat niet alle wettelijke OZB-vrijstellingen zijn overgenomen als «WOZ-vrijstellingen».

De volgende wettelijke vrijstellingen voor de OZB gelden niet voor de Wet WOZ:

1. kassenvrijstelling;
2. kerkenvrijstelling;
3. vrijstelling voor waterbeheersingswerken;
4. vrijstelling voor rioolwaterzuiveringsinstallaties.

Doordat de OZB-vrijstellingen ruimer zijn dan de WOZ-vrijstellingen, betekent dit dat gemeenten een aantal onroerende zaken, vallende onder de bovengenoemde vrijstellingen, uitsluitend taxeert ten behoeve van de waterschappen.

Met ingang van 1 januari 1997 is de capaciteit van de onroerende-zaakbelastingen één van de maatstaven van de algemene uitkering uit het gemeentefonds. De belastingcapaciteit representeert het vermogen van een gemeente om zelf inkomsten te verwerven. De omvang van de belastingcapaciteit is van invloed op de hoogte van de algemene uitkering van gemeenten. Een gemeente met een grote belastingcapaciteit ontvangt minder algemene uitkering dan een overigens gelijke gemeente met een kleine belastingcapaciteit.

Verplichte vrijstellingen in de OZB behoren niet, facultatieve vrijstellingen behoren wel tot de belastingcapaciteit van de gemeente in het kader van de Fvw.

Aangezien de belastingcapaciteit voor de OZB van invloed is op de verdeling van de algemene uitkering, leiden wijzigingen in het wettelijke vrijstellingsregime tot herverdeling van de algemene uitkering over gemeenten. Het bijvoorbeeld omzetten van een facultatieve vrijstelling (zoals substraatteelt) in een wettelijke vrijstelling, heeft tot gevolg dat de belastingcapaciteit daalt. De totale algemene uitkering aan de gemeenten ondergaat evenwel geen wijziging. Het gevolg is dat gemeenten met veel substraatteelt er gemiddeld op vooruit zullen gaan ten laste van

<sup>7</sup> Rapport van de Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden, Belastingen omlaag, Den Haag, 28 augustus 1992, Ministerie van Binnenlandse Zaken, blz. 53.

<sup>8</sup> Oorspronkelijk gepubliceerd in Stcrt. 1994, 253. Verwerkte wijzigingen: Stcrt. 1996, 248.

gemeenten met weinig of geen substraatteelt. De laatstbedoelde gemeenten zullen, wanneer zij een gelijk voorzieningenniveau willen handhaven, hun tarieven moeten verhogen. Voor gemeenten met veel substraatteelt stijgt de algemene uitkering, waardoor zij ceteris paribus hun tarieven kunnen verlagen<sup>9</sup>.

Niet alleen treedt bij een wijziging van het wettelijk vrijstellingsregime een herverdeeffect op tussen de gemeenten. Ook binnen de groep belastingplichtigen in een gemeente vindt er een belastingverschuiving plaats. De groep belastingplichtigen die wordt vrijgesteld ontvangt een belastingvoordeel, de niet-vrijgestelde belastingplichtigen moeten ceteris paribus de inkomstenderving opvangen en gaan daardoor meer betalen.

## **4. DE WETTELIJKE VRIJSTELLINGEN NADER BEKEKEN**

### **4.1. De cultuurgrondvrijstelling**

*Wanneer ingevoerd:* met de invoering van de OZB in 1970.

*Aanleiding:* het kabinet heeft deze vrijstelling (als enige) opgenomen in het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer

*Motivering:* Ten eerste werd aangegeven dat het niet gewenst werd geacht de cultuurgrond ook voor de gemeentelijke OZB aan te slaan, omdat de agrarische sector reeds fors bijdroeg aan de waterschappen. Als ook OZB zou worden geheven, zou de agrarische sector duidelijk te zwaar belast kunnen worden. De tweede reden voor de vrijstelling voor cultuurgrond was gelegen in de landbouwregelingen van de EEG. Deze betekenden een belangrijke beperking van de mogelijkheid de op de cultuurgrond rustende lasten door te berekenen. Aangegeven werd dat dit ertoe leidde dat deze lasten in de agrarische sector in toenemende mate gingen functioneren als een bedrijfsbelasting.

*Commissie-Christiaanse:* deze commissie heeft als eerste voorgesteld om de cultuurgrondvrijstelling te schrappen. De commissie meent dat de bezwaren die in 1970 golden voor het in de heffing betrekken van de cultuurgrond zijn vervallen. Zij geeft hiervoor de volgende overwegingen.

- de vrijstelling staat dwars op het uitgangspunt dat de OZB een zo breed mogelijk draagvlak behoren te hebben. Met name in agrarische gemeenten betekent dit een gevoelige aderlating voor het objectenbestand van de OZB;
- de vrijstelling strookt niet met de fiscale beginselen waarop de OZB zijn gebaseerd.
- het is in strijd met de profijtgedachte eigenaren en gebruikers van cultuurgronden, die evenals eigenaren en gebruikers van onroerende zaken van de gemeentelijke voorzieningen profiteren, buiten de heffing te plaatsen;
- het argument, dat de cultuurgrond voor het draagvlak van de waterschapsheffing een relatief grotere betekenis heeft dan voor de gemeentelijke belastingen, heeft naar het oordeel van de commissie aanzienlijk aan kracht ingeboet, omdat het aandeel van het gebouwde onroerend goed in de opbrengst van de waterschapsomslag sedert 1970 sterk is toegenomen. De waterschapsomslag wordt thans (1983) in vrijwel gelijke mate door gebouwd en ongebouwd onroerend goed gedragen. De commissie gaf destijds aan dat in de toekomst dit argument mogelijk nog meer aan kracht kan inboeten, als ook de pachters en inwoners in de omslagheffing worden betrokken;
- het argument dat de landbouwregelingen van de EG een beperking betekenen voor de mogelijkheid de op de cultuurgrond rustende lasten

<sup>9</sup> Voor gemeenten die substraatteelt altijd in de heffing hebben betrokken staat tegenover de genoemde stijging van de algemene uitkering een daling van de belastingopbrengst OZB als gevolg van het niet meer in de heffing kunnen betrekken van substraatteelt.

door te berekenen, spreekt de commissie niet aan. Ook in andere bedrijfssectoren is het geen ongewoon verschijnsel dat allerlei lasten niet kunnen worden doorberekend, gelet op de prijsconcurrentie.

**Commissie De Kam:** deze commissie stelt voor alle vrijstellingen te laten vervallen en geeft geen specifieke overwegingen aan voor het laten vervallen van de cultuurgrond- en kassenvrijstelling. Wel geeft zij aan dat als de cultuurgrond- en kassenvrijstelling vervalt, dit voor eigenaren en gebruikers van cultuurgrond mogelijk een lastenverzwaring van 200 miljoen gulden betekent.

**Ontwikkelingen:** Op 1 januari 1992 is de Waterschapswet in werking getreden. Hierbij zijn twee nieuwe omslagen geïntroduceerd; de pachters-omslag en de ingezetenenomslag. Sinds 1995 komt naar schatting circa een derde deel van de totale opbrengst omslagheffing van de omslag ongebouwd<sup>10</sup>.

Op 26 oktober 1999 heeft de Eerste Kamer het initiatiefwetsvoorstel substraatteelt, waardoor de voor de OZB geldende cultuurgrond-vrijstelling wordt uitgebreid tot de substraatteelt, aangenomen<sup>11</sup>. Voor meer informatie over de fiscale behandeling van grond wordt verwezen naar het onderzoek gecoördineerd door het Ministerie van Financiën, dat tezamen met deze notitie is aangeboden.

#### 4.2. Kassenvrijstelling

**Wanneer ingevoerd:** Besluit gemeentelijke onroerend-goedbelastingen (1971)

**Aanleiding:** invoering cultuurgrondvrijstelling

**Motivering:** deze vrijstelling hangt nauw samen met de cultuurgrondvrijstelling. De ondergrond van gebouwen wordt niet afzonderlijk als ongebouwde eigendom in de belasting betrokken, doch tezamen met het gebouw als één onroerend goed aangemerkt. In de gevallen waarin kassen als gebouwde eigendommen zijn aan te merken, is de ondergrond daarvan derhalve geen afzonderlijk object en zou de cultuurgrondvrijstelling in het gedrang komen.

**Ontwikkelingen:** In het kader van de Wet WOZ dienen gemeenten kassen te waarderen ten behoeve van de waterschappen.

#### 4.3. Kerkenvrijstelling

**Wanneer ingevoerd:** met de invoering van de OZB in 1970.

**Aanleiding:** Amendement-Kieft<sup>12</sup>

**Motivering:** Door de indiener van het amendement werd aangegeven dat het uitgangspunt is dat de gemeentelijke autonomie zo weinig mogelijk moet worden aangetast. Naar de mening van de indiener is het onjuist om de mogelijkheid van vrijstellingen voor de kerken aan alle afzonderlijke gemeenten over te laten. De indiener acht dit onjuist<sup>13</sup>, omdat het gesprek over de wenselijke financiële verhouding tussen kerk en staat nog aan de gang is, terwijl de huidige kerkenvrijstelling sinds jaar en dag wordt gekend (in de grondbelasting).

**Ontwikkelingen:** De verhouding tussen kerk en staat wordt in Nederland in staatsrechtelijke zin gekenmerkt door het beginsel van scheiding tussen kerk en staat. In het eindrapport dat de commissie van advies inzake de

<sup>10</sup> Statisch bulletin 3 (CBS) 21/1/99, blz. 9.

<sup>11</sup> Kamerstukken II 1998/1999, 26 423.

<sup>12</sup> Kamerstukken II 1970/71, 9538, nr. 37.

<sup>13</sup> Handelingen II 1970/1971, 9538, blz. 449.

criteria voor steunverlening aan kerkgenootschappen en andere genootschappen op geestelijke grondslag (Commissie Hirsch Ballin) in maart 1988 aan het kabinet heeft uitgebracht, komt deze commissie tot de conclusie dat dit beginsel «zich niet verzet tegen steunverlening door de staat aan genootschappen op geestelijke grondslag, mits de organisatorische zelfstandigheid en de belijdenisvrijheid worden gerespecteerd, de genootschappen op gelijke voet worden behandeld en de overheid zich onthoudt van maatregelen die ertoe strekken een bepaalde godsdienstige of levensbeschouwelijke richting te bevorderen ten koste van andere». Tegen de achtergrond van het beginsel van scheiding tussen kerk en staat meende de Commissie Hirsch Ballin dat voor overheidssteun slechts dan reden is, wanneer zonder deze steun bijzondere omstandigheden de uitoefening van de vrijheid van godsdienst en levensovertuiging belemmeren. Deze opvatting brengt volgens de commissie mee dat het ook niet de taak van de overheid is om genootschappen algemene financiële steun te geven ten behoeve van stichting, onderhoud exploitatie of restauratie van hun gebouwen als zodanig. Een bijzondere omstandigheid die wel aanleiding tot steunverlening kan geven, is het feit dat het kerkgebouw een monument is. Het kabinet heeft dit standpunt destijds onderschreven<sup>14</sup>.

Als gevolg van de invoering van de Wet WOZ dienen gemeenten kerken te waarderen ten behoeve van de waterschappen.

#### **4.4. Natuurschoonwet-landgoederen vrijstelling**

**Wanneer ingevoerd:** met de invoering van de OZB in 1970

**Aanleiding:** Amendement-Kieft<sup>15</sup>

**Motivering:** voor de vrijstelling van bosgronden en natuurterreinen is aangevoerd het belang daarvan voor de recreatie en het toerisme. Ook het geringe rendement van deze landgoederen is bij het mondeling overleg ter sprake gekomen en kennelijk als argument voor de vrijstelling gezien. Voorts werd aangegeven dat de onderhavige landgoederen soms in meer dan een gemeente zijn gelegen. Een verschillend vrijstellingsregime kan dan tot ongelijkheid leiden.

**Ontwikkelingen:** In het kader van de Wet WOZ zijn de Natuurschoonwet-landgoederen vrijgesteld.

#### **4.5. Vrijstelling voor natuurterreinen**

**Wanneer ingevoerd:** met de invoering van de OZB in 1970

**Aanleiding:** Amendement-Kieft<sup>15</sup>

**Motivering:** het amendement bevat geen motivering. Mogelijk is gedacht aan het belang van natuurterreinen voor recreatie, toerisme en de (on)mogelijkheid om inkomen uit natuurterreinen te verwerven. Wellicht heeft de bescherming en conservering van natuurterreinen een rol gespeeld.

**Ontwikkelingen:** In het kader van de Wet WOZ zijn de natuurterreinen vrijgesteld.

---

<sup>14</sup> Kamerstukken II 1989/1990, 20 868, nr. 2.

<sup>15</sup> Zie voetnoot 11.

#### **4.6. Vrijstelling voor openbare land- en waterwegen en rails, een en ander met inbegrip van kunstwerken**

**Wanneer ingevoerd:** met ingang van het belastingjaar 1983 is deze vrijstelling wettelijk geregeld. Al in 1977 werd bij koninklijk besluit (KB Schiedam) geoordeeld dat de gemeentelijke verordening vrijstellingen dient te bevatten met betrekking openbare landen waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail.

**Aanleiding:** amendement-van Rossum<sup>16</sup>

**Motivering:** het amendement bevat geen motivering voor het opnemen van de vrijstelling. Het koninklijk besluit «Schiedam» noemt wel enkele argumenten voor de vrijstelling van openbare wegen:

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

**Ontwikkelingen:** ook in het kader van de Wet WOZ, zijn openbare land- en waterwegen en rails vrijgesteld. In een recente Hofuitspraak<sup>17</sup> in een proefprocedure inzake de waardering van een stationscomplex is nader ingegaan op de interpretatie van de reikwijdte van de onderhavige vrijstelling. In de Hofuitspraak wordt ten aanzien van alle onderdelen van het stationscomplex aangegeven of deze wel of niet onder de reikwijdte van de onderhavige vrijstelling vallen. Naar het oordeel van het Hof vallen in de voorgelegde situatie bijvoorbeeld perrons, technische ruimten zoals het kantoor van de verkeersleiding, een voetgangerstunnel en het stationsplein onder de vrijstelling. De transferruimte en de kantoren vallen bijvoorbeeld niet onder de vrijstelling. Beide partijen hebben beroep in cassatie ingesteld tegen de hofuitspraak.

#### **4.7 Vrijstelling voor waterverdedigings- en waterbeheersingswerken en vrijstelling voor rioolzuiveringsinstallaties**

**Wanneer ingevoerd:** met ingang van het belastingjaar 1983 is deze vrijstelling wettelijk geregeld. Al in 1977 was deze vrijstelling bij koninklijk besluit geregeld.

**Aanleiding:** amendement-van Rossum<sup>18</sup>

**Motivering:** de vrijstellingen worden door de indieners gemotiveerd door het bijzondere karakter van waterstaatswerken. Aangegeven wordt dat kenmerkende van waterstaatswerken in beheer van overheidslichamen is dat zij een bijzondere publiekrechtelijke functie hebben en, zo lang zij als waterstaatswerk deze functie vervullen, de waterstaatkundige beheerstaak in zich dragen. Eigendom van een waterstaatswerk draagt de waterstaatstaak onlosmakelijk in zich, waardoor het waterstaatswerk zich daarin principieel onderscheidt van andere onroerende zaken in eigendom van overheidslichamen<sup>19</sup>.

De indiener geeft in een mondeling overleg<sup>20</sup> aan dat als de zuiverings-technische werken onder de OZB komen te vallen, dit alle huishoudens f 3,- à f 4,- (als gevolg van afwenteling) zal kosten. Dit achtte hij bezwaarlijk.

**Ontwikkelingen:** de waterbeheersingswerken en rioolwaterzuiveringsinstallaties dienen in het kader van de Wet WOZ door gemeenten gewaar-

<sup>16</sup> Kamerstukken II 1982/1983, 17 653, nr. 10.

<sup>17</sup> Hof Amsterdam 11 juni 1999, nr. 97/20 101-M-4, Belastingblad 1999, blz. 726–734.

<sup>18</sup> Zie voetnoot 13.

<sup>19</sup> Kamerstukken II 1982/1983, 17 653, nr. 5, blz. 4.

<sup>20</sup> Kamerstukken II 1982/1983, 17 653, nr. 9.

deerd te worden ten behoeve van de waterschappen Deze werken worden betrokken in de heffing van de waterschapsomslag gebouwd, maar zijn vrijgesteld voor de OZB. Watervedigingswerken dienen niet gewaardeerd te worden, omdat deze in het kader van de Wet WOZ in de Waterschapswet<sup>21</sup> ook zijn vrijgesteld voor de waterschapsomslag gebouwd.

#### **4.8. Werktuigenvrijstelling (vanaf de invoering betrof dit een waarderingsvoorschrift en geen vrijstelling)**

**Wanneer ingevoerd:** Besluit gemeentelijke onroerend-goedbelastingen (1971) (hierna te noemen: besluit OGB)

**Aanleiding:** De Kroon kreeg bij de invoering van de OZB 1970 de bevoegdheid bij AMVB nadere regels te stellen aan de wijze van bepaling van de waarde in het economisch verkeer. De werktuigenvrijstelling is een uitwerking hiervan.

**Motivering:** De werktuigenvrijstelling is afkomstig uit de grondbelasting. In de nota van toelichting bij het Besluit OGB, wordt aangegeven dat het opnemen van de werktuigenvrijstelling stoelt op dezelfde gedachtengang als in de grondbelasting<sup>22</sup>. In 1873 gaf de toenmalige Minister van Financiën bij de herziening van de grondbelasting aan dat wanneer de zeer kostbare werktuigen die bij de industrie in gebruik waren, bij het taxeren van de belastbare opbrengst van fabrieksgebouwen in aanmerking zouden worden genomen, dit tot een zeer onbillijke en exceptionele belasting van de fabrieksindustrie zou leiden<sup>23</sup>. Tevens werd aangegeven dat over de fabrieksnijverheid al een andere belasting werd geheven, waarvan het bedrag van sommige werktuigen afhankelijk was<sup>24</sup>.

In het nader rapport van 11 oktober 1971 bij het besluit OGB stellen de toenmalige staatssecretarissen van Binnenlandse Zaken en Financiën, dat de OZB ertoe strekt belasting te heffen van gebouwen en gronden, aangeduid als gebouwde en ongebouwde eigendommen. Onder een gebouwd eigendom zou naar de mening van de toenmalige staatssecretarissen moeten worden verstaan elk gebouw dienende tot bewaring van goederen of tot het beschutten van personen of zaken tegen de invloed van de buitenlucht. Daarbij zou tot het gebouw mede moeten worden gerekend datgene wat deze zaken beter geschikt maakt voor het doel waarvoor deze wordt gebruikt. Als voorbeeld wordt gegeven een vast bad in een woning, die een woning beter geschikt maakt voor het doel waarvoor dit wordt gebruikt. Aangegeven wordt dat werktuigen het gebouw niet beter geschikt maken voor het doel waarvoor dit wordt gebruikt, maar het gebouw het gebruik van de werktuigen dient (het gebouw biedt namelijk beschutting aan de werktuigen). De staatssecretarissen van Binnenlandse Zaken en Financiën geven bij de behandeling van het wetsvoorstel «materiële belastingbepalingen<sup>25</sup>» in 1991 aan dat zij het daarom niet wenselijk achten dat werktuigen die ten gevolge van het feit dat ze de beschutting van een gebouw nodig hebben, waardoor ze met dit gebouw een eenheid vormen, in de heffing van de OZB worden betrokken. Tevens geven zij aan dat het schrappen van de werktuigenvrijstelling een aanzienlijke verschuiving van de belastingdruk tot gevolg zou hebben.

**Ontwikkelingen:** Op 1 januari 1999 is de Wet tot wijziging van de Gemeentewet inzake de werktuigenvrijstelling in de onroerende-zaakbelasting, in werking getreden<sup>26</sup>. Het doel van deze wetswijziging was de werktuigenvrijstelling redactioneel in overeenstemming te brengen met het Burgerlijk Wetboek. De wetswijziging beoogde geen wijziging in de belastingdruk van burgers en bedrijven aan te brengen. De inwerkingtredingbepaling van de onderhavige wet is zodanig geregeld dat

<sup>21</sup> Artikel 117, vijfde lid, van de Waterschapswet.

<sup>22</sup> Nota van toelichting bij besluit van 14 oktober 1971 (Besluit gemeentelijke onroerend-goedbelastingen), (Stb. 616).

<sup>23</sup> Kamerstukken 1872/1873, 137, Bijblad van de Nederlandsche Staatscourant.

<sup>24</sup> Kamerstukken 1872/1873, 137, nr. 3.

<sup>25</sup> Kamerstukken 1990/1991, 21 591, nr. 7, blz. 25.

<sup>26</sup> Stb. 1998, 685.

de nieuwe werktuigenvrijstelling pas effectief wordt voor de belastingheffing vanaf het tweede WOZ-tijdvak dat per 1 januari 2001 ingaat.

## 1. Inleiding

Tijdens een algemeen overleg op 2 december 1998<sup>27</sup> is door mevrouw Noorman-Den Uyl gevraagd om een onderzoek waarin:

- de definitie van cultuurgrond wordt verduidelijkt;
- nagegaan wordt of het consequenties heeft voor andere fiscale wetten als grond agrarisch dan wel industrieel wordt gebruikt.

Dit onderzoek is vervolgens tijdens dat overleg toegezegd door de Staatssecretaris van Financiën.

Het tweede deel van de vraagstelling hebben wij opgevat als de vraag naar de fiscale behandeling van cultuur(grond)teelt versus die van substraatteelt. Het inventarisatie-onderzoek is breed opgezet en heeft betrekking gehad op de gemeentelijke belastingen, de rijksbelastingen en de waterschapsbelastingen. De conclusie die op basis van onderstaand onderzoek kan worden getrokken is dat naast de OZB alleen in de overdrachtsbelasting een onderscheid tussen cultuurgrond en substraat relevant is.

## 2. Gemeentelijke belastingen

van de *gemeentelijke* belastingen zijn alleen de *onroerende-zaakbelastingen (OZB)*<sup>28</sup> voor dit onderzoek van wezenlijk belang.

In reactie op de door mevrouw Noorman-Den Uyl gestelde vraag naar verduidelijking van de definitie van cultuurgrond kan het volgende worden opgemerkt.

Toepassing van de cultuurgrondvrijstelling in de OZB vereist dat wordt voldaan aan de volgende voorwaarden:

- er moet sprake zijn van cultuurgrond; dit is grond die bewerkt en verzorgd wordt om gewassen te kweken; daarnaast dient deze in cultuur te zijn gebracht. De primaire functie van deze grond moet zijn het laten groeien en voeden van gewassen ten behoeve van de land- of bosbouw.
- er moet sprake zijn van een bedrijfsmatige exploitatie van de cultuurgrond;
- de exploitatie dient plaats te vinden ten behoeve van de land- of bosbouw;

De invulling van de bovengenoemde voorwaarden is verder uitgewerkt in jurisprudentie.

Indien cultuurgrond de ondergrond vormt van gebouwde eigendommen, wordt de waarde van deze gebouwde eigendommen ook buiten de belastingheffing gehouden. Deze waarderingsregel staat bekend als de kassen-vrijstelling.

Uit jurisprudentie blijkt dat substraatteelt niet als cultuurgrond wordt aangemerkt. De cultuurgrond- en de kassen-vrijstelling is derhalve niet van toepassing bij substraatteelt. Het initiatiefwetsvoorstel tot wijziging van de Gemeentewet (OZB-vrijstelling voor substraatteelt, TK 1998–1999, 26 423) strekt ertoe de cultuurgrondvrijstelling uit te breiden tot de substraatteelt. Dit wetsvoorstel is op 26 oktober 1999 door de Eerste Kamer aangenomen, maar tot op heden niet gecontrasigneerd en derhalve niet in werking getreden.

<sup>27</sup> TK 1998–1999, 26 200 C, nr. 11.

<sup>28</sup> Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de relatie met de grond in de precariobelasting en de baatbelasting buiten het bestek van dit onderzoek valt. Het gaat bij de gemeentelijke precariobelasting primair om het hebben van voorwerpen onder, op of boven gemeentegrond. Bij de baatbelasting gaat het om een belasting welke wordt geheven met betrekking tot onroerende zaken die worden gebaat door getroffen gemeentelijke voorzieningen. Voor beide belastingen geldt dat het onderscheid tussen cultuurgrond en substraat neit ter zake doet.

Voor de overige OZB-vrijstellingen die te maken hebben met grond geldt dat het onderscheid cultuurgrond versus substraat niet relevant is.

### 3. Rijksbelastingen

De belangrijkste rijksbelastingen die in het kader van dit onderzoek van belang zijn, zijn de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, en overdrachtsbelasting.

Voor ondernemers in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting is de waardeverandering van grond die wordt gebruikt in het eigen landbouwbedrijf – inclusief de ondergrond van gebouwen – op grond van de landbouwvrijstelling onbelast. Deze vrijstelling is slechts van toepassing op waardeveranderingen die zijn ontstaan in het landbouwbedrijf<sup>29</sup>. Het onderscheid cultuurgrond versus substraat speelt bij deze vrijstelling geen rol (meer).

In de *overdrachtsbelasting* gelden diverse vrijstellingen voor grond in de agrarische sfeer. Grond is daarbij meestal omschreven als «landerijen en de als kweek- en teeltmiddel gebruikte ondergrond van glasopstanden». Aldus wordt een onderscheid gemaakt tussen cultuurgrond en substraatteelt in die zin dat substraatteelt nagenoeg steeds buiten de vrijstelling valt. Het gaat bij deze vrijstellingen om aankoop van naburige grond (tot een maximum oppervlakte), om de hervestiging van glastuinbouwbedrijven (bij uitzondering wel van toepassing bij substraatteelt), om de hervestiging van andere agrarische bedrijven (als gevolg van bepaalde vormen van overheidsbeleid me betrekking tot natuurlijke en landschappelijke waarden en de ruimtelijke ordening) en om ruiling van grond (in dezelfde of een aangrenzende gemeente).

Daarnaast bestaan vrijstellingen voor de verkrijging door het Bureau Beheer Landbouwgronden en voor de verkrijging in het kader van landinrichting (Landinrichtingswet).

### 4. Waterschapsbelastingen

Voor de *omslagheffing* worden tuinbouwkassen op grond van artikel 117 Waterschapswet aangemerkt als gebouwde onroerende zaken. Dit betekent dat zij onder de omslagheffing gebouw vallen en dat de heffingsmaatstaf «waarde in het economische verkeer» van toepassing is (zoals vastgesteld door de gemeente voor de uitvoering van de Wet WOZ). Er wordt daarbij geen onderscheid gemaakt tussen vollegrondsteelt of substraatteelt. Relevant is het gebouwde karakter van het object en niet het eventuele agrarische gebruik daarvan. In beginsel worden van de omslagheffing geen objecten vrijgesteld, omdat elke gebouwde (en ongebouwde) onroerende zaak in meer of mindere mate belang heeft bij de taakuitvoering door het waterschap. Vrijstelling wordt slecht verleend in het uitzonderlijke geval dat elk belang bij de taakuitoefening ontbreekt. In het algemeen kan worden gesteld dat het belang voor tuinbouwkassen aanzienlijk is.

De omslag wordt geheven van de zakelijk gerechtigden van gebouwde onroerende zaken. Deze zaken betreffen gebouwde eigendommen inclusief daaraan dienstbare ongebouwde eigendommen (artikel 117, eerste en tweede lid, Waterschapswet). Op de regel dat dienstbare ongebouwde eigendommen in de omslagheffing gebouwd worden betrokken geldt een aantal uitzonderingen. Dienstbare ongebouwde eigendommen die bij de bepaling van de WOZ-waarde buiten aanmerking worden gelaten, zijn onderwerpen aan de omslag ongebouwd. De omslag gebouwd en de OZB maken gebruik van dezelfde heffingsmaatstaf, namelijk de waarde in het

<sup>29</sup> Een aanscherping van deze vrijstelling zal worden opgenomen in het wetsvoorstel ondernemerspakket 21<sup>e</sup> eeuw.

economische verkeer, zoals door de gemeente op grond van de Wet WOZ is vastgesteld.

In de *verontreinigingsheffing* worden tuinbouwkassen thans belast op basis van de vervuilingswaarde van het daaruit geloosde afvalwater. Deze vervuilingswaarde wordt veelal forfaitair bepaald (het forfait voor kleine bedrijfsruimten of de tabel afvalwatercoëfficiënten wordt toegepast). In het onlangs door de Eerste Kamer aangenomen wetsvoorstel tot vervanging van (het fiscale) hoofdstuk IV van de WVO is een bijzondere bepaling opgenomen die dwingend voorschrijft dat de vervuilingswaarde voor tuinbouwkassen zal worden vastgesteld aan de hand van de oppervlakte (3 vervuilingseenheden per hectare). De inwerkingtredingsdatum van deze wijziging is gesteld op 1 januari 2001.

Ook voor de overige waterschapsbelastingen geldt dat geen fiscaal onderscheid wordt gemaakt tussen substraatteelt en cultuur(grond)teelt.