

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties

**Onderzoek uitvoerings- en toepassingsvraagstukken
tariefverlaging onroerendezaakbelastingen
art. 220f lid 2 Gemeentewet**

15 december 2022

Inhoudsopgave

| | | |
|-------|--|----|
| 1 | Achtergrond, aanleiding en opdracht..... | 4 |
| 1.1 | Achtergrond en aanleiding | 4 |
| 1.2 | Opdracht | 5 |
| 1.2.1 | <i>Reikwijdte opdracht</i> | 5 |
| 1.2.2 | <i>Aanpak en opzet onderzoeksrapport</i> | 6 |
| 1.3 | Begeleidingscommissie..... | 7 |
| 2 | Uitvoerings- en toepassingsvraagstukken | 8 |
| 2.1 | Inleiding..... | 8 |
| 2.2 | Wettekst en toelichting | 8 |
| 2.3 | Reikwijdte art. 220f Gemeentewet? | 9 |
| 2.3.1 | <i>Geen gebruikersbelasting OZB?</i> | 9 |
| 2.3.2 | <i>Verlaagde tarief bij alleen eigenarenbelasting of alleen gebruikersbelasting?</i> | 9 |
| 2.3.3 | <i>Onderscheid maken in soorten instellingen?</i> | 9 |
| 2.4 | Interpretatie van begrippen | 10 |
| 2.4.1 | <i>Het begrip 'sportaccommodaties'</i> | 10 |
| 2.4.2 | <i>Het begrip 'dorpshuizen'</i> | 11 |
| 2.4.3 | <i>Het begrip 'overige sociaal belang behartigende instellingen'</i> | 11 |
| 2.4.4 | <i>Het begrip 'algemeen nut beogende instellingen'</i> | 13 |
| 2.5 | Conclusies | 14 |
| 3 | Objectieve en zakelijke karakter van de OZB | 16 |
| 3.1 | Inleiding..... | 16 |
| 3.2 | Objectieve en subjectieve vrijstellingen | 16 |
| 3.3 | Art. 220f lid 2 Gemeentewet | 17 |
| 3.3.1 | <i>Wettekst</i> | 17 |
| 3.3.2 | <i>Toelichting amendement</i> | 17 |
| 4 | Mogelijkheid facultatieve vrijstellingen | 18 |
| 4.1 | Art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet..... | 18 |
| 4.2 | Toepassingsmogelijkheden | 18 |
| 4.3 | Gelijkheidsbeginsel | 19 |
| 4.3.1 | <i>Gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke regelgeving</i> | 19 |
| 4.3.2 | <i>Inhoud, toetsingsfasen en toetsingsintensiteit</i> | 19 |
| 4.3.3 | <i>Grote beoordelingsvrijheid</i> | 19 |
| 4.4 | Objectief | 20 |
| 4.5 | Conclusie..... | 21 |
| 5 | Oplossingen | 22 |
| 5.1 | Oplossingsrichtingen | 22 |
| 5.2 | Beoordelingskader | 22 |
| 5.3 | Verduidelijken van de bestaande wettekst | 23 |
| 5.3.1 | <i>Inleiding</i> | 23 |
| 5.3.2 | <i>Sportaccommodaties</i> | 23 |
| 5.3.3 | <i>Dorpshuizen</i> | 24 |
| 5.3.4 | <i>Overige sociaal belang behartigende instellingen</i> | 24 |
| 5.3.5 | <i>Algemeen nut beogende instellingen</i> | 25 |

| | | |
|-------|--|----|
| 5.3.6 | <i>Conclusies</i> | 25 |
| 5.3.7 | <i>Beoordeling</i> | 26 |
| 5.4 | Wettekst in overeenstemming brengen met de bedoelingen van de indieners..... | 26 |
| 5.4.1 | <i>Inleiding</i> | 26 |
| 5.4.2 | <i>Geen gebruikersbelasting OZB</i> | 26 |
| 5.4.3 | <i>Onderscheid maken in soorten instellingen</i> | 27 |
| 5.4.4 | <i>Conclusies</i> | 27 |
| 5.4.5 | <i>Beoordeling</i> | 28 |
| 5.5 | Verduidelijken bestaande tekst en aansluiting bedoeling indieners | 28 |
| 5.5.1 | <i>Inleiding</i> | 28 |
| 5.5.3 | <i>Beoordeling</i> | 30 |
| 5.6 | <i>Conclusie</i> | 30 |
| 6 | Alternatieven | 32 |
| 6.1 | <i>Inleiding</i> | 32 |
| 6.2 | Een open regeling..... | 32 |
| 6.2.1 | <i>Inleiding</i> | 32 |
| 6.2.2 | <i>Open geformuleerde regeling</i> | 32 |
| 6.2.3 | <i>Beoordeling</i> | 33 |
| 6.3 | Een afgeslankte regeling | 34 |
| 6.3.1 | <i>Inleiding</i> | 34 |
| 6.3.2 | <i>Afgeslankte regeling</i> | 34 |
| 6.3.3 | <i>Beoordeling</i> | 35 |
| 6.4 | Schrappen regeling..... | 35 |
| 6.4.1 | <i>Inleiding</i> | 35 |
| 6.4.2 | <i>Schrappen regeling</i> | 35 |
| 6.4.3 | <i>Beoordeling</i> | 36 |
| 6.5 | <i>Conclusie</i> | 37 |
| 7 | Conclusies | 39 |
| 7.1 | Verduidelijking bestaande wettekst én de wettekst laten aansluiten bij de bedoeling van de indieners | 39 |
| 7.2 | Alternatieven | 39 |
| 7.2.1 | <i>Inleiding</i> | 39 |
| 7.2.2 | <i>Open regeling</i> | 39 |
| 7.2.3 | <i>Afgeslankte regeling</i> | 40 |
| 7.2.4 | <i>Schrappen regeling</i> | 40 |
| 7.3 | Vergelijking beoordeling alle oplossingsrichtingen en alternatieven | 41 |

1 Achtergrond, aanleiding en opdracht

1.1 Achtergrond en aanleiding

Per 1 januari 2019 hebben gemeenten de vrijheid om binnen de onroerendezaakbelastingen (hierna: OZB) het tarief voor eigenaren en/of gebruikers van niet-woningen te vervangen door het (lagere) eigenarentarief voor woningen, indien sprake is van sportaccommodaties of dorpshuizen dan wel voor de onroerende zaken die in eigendom of bezit zijn van overige sociaal belang behartigende instellingen (SBBI's) of algemeen nut beogende instellingen (ANBI's).

Deze mogelijkheid is bij amendement in art. 220f Gemeentewet gekomen. Het amendement (ook wel het amendement Omtzigt) werd aangenomen bij de behandeling van het Belastingplan 2019, op 18 december 2018.¹

De tekst van het amendement en de toelichting daarop hebben van meet af aan veel vragen opgeroepen. Kort na de behandeling in de Tweede Kamer maakt de VNG melding van onduidelijkheden over het amendement Omtzigt.² Op 21 december 2018 stuurt de VNG een brief naar de staatssecretaris van Financiën met een verzoek om overleg wegens de onduidelijkheden in het amendement.³ De VNG meldde daarbij diverse wetstechnische bezwaren.

Ook in de vakliteratuur zijn bezwaren geuit.⁴

Op 26 april 2019 beantwoordt de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (hierna: BZK) een aantal kamervragen over dit onderwerp (o.a. van Omtzigt).⁵ Het amendement, aldus de minister, koppelt de mogelijkheid van het toepassen van een lager OZB-tarief aan de belastingplichtige (het subject). Daarmee sluit het volgens de minister niet aan bij het objectieve karakter van de OZB. De minister meldt hierover in gesprek te zijn met de VNG.

Op 1 mei 2019 adviseert de VNG gemeenten te wachten met het toepassen van deze tariefdifferentiatie tot er meer duidelijkheid is.⁶

Op 19 augustus 2019 stuurt de VNG een brief naar de minister van BZK waarin de knelpunten van toepassing van art. 220f lid 2 Gemeentewet zijn beschreven en waarin wordt gevraagd om duidelijkheid over het amendement Omtzigt.⁷

Op 30 november 2020 stuurt de minister van BZK een brief aan de Tweede Kamer waarin ze een terugkoppeling geeft van het gesprek met de VNG over de toepassing van art. 220f Gemeentewet.⁸ Hierin staat o.a.:

¹ Kamerstukken II, 2018/19, 35 026, nr. 52.

² VNG-bericht: Onduidelijkheid over OZB-amendement, 23 november 2018. VNG-bericht: Nog steeds geen duidelijkheid over amendement Omtzigt, 12 december 2018.

³ Brief VNG aan staatssecretaris van Financiën, 21 december 2018, TFI/U201801185. VNG-bericht: VNG wil overleg over OZB-amendement Omtzigt, 27 december 2018.

⁴ Lager OZB-tarief voor sportaccommodaties, dorpshuizen en onroerende zaken van sociale instellingen en ANBI's: goed idee?, J.A. Monsma, Belastingblad 2018/452.

⁵ Beantwoording door de minister van BZK van kamervragen van de leden Omtzigt en Van der Molen (CDA) over het bericht 'VNG: betere richtlijnen voor maatschappelijk OZB-tarief', 26 april 2019, 2019-0000180022.

⁶ VNG-bericht: Antwoord op Kamervragen Amendement Omtzigt en advies VNG, 1 mei 2019.

⁷ Brief VNG aan minister BZK, Knelpunten bij toepassing van artikel 220f, tweede lid, Gemeentewet, 19 augustus 2019, TFI/U201900652. VNG-bericht: VNG vraagt minister om duidelijkheid over amendement-Omtzigt.

⁸ Kamerstukken II, 2020/21, 32 140, nr. 79.

“Zoals hiervoor al gezegd, heb ik sympathie voor de gedachte achter de wettelijke bepaling. Gelet op bovenstaande redenen en met name de interpretatieve vragen, kom ik tot de conclusie dat de huidige wettelijke bepaling voor gemeenten niet toepasbaar is. Om de bedoeling van de bepaling wel mogelijk te maken kan onderzocht worden hoe de gedachte achter de wettelijke bepaling het beste uitgevoerd kan worden, ik ben bereid om dit onderzoek op te starten. Dit onderzoek kan leiden tot een aanpassing van artikel 220f Gemeentewet (of een alternatieve bepaling of instrument die het doel beter bereikt). De keuze hiertoe is voorbehouden aan een nieuw kabinet.”

Op 30 mei 2022 stuurt de nieuwe minister van BZK een brief aan de Tweede Kamer waarin ze een extern onderzoek aankondigt.⁹ Hierin staat o.a.:

Bevindingen

In de eerste plaats is er vanuit gemeenten in algemene zin waardering uitgesproken voor het initiatief vanuit uw Kamer om extra mogelijkheden te creëren in het fiscale instrumentarium voor onder andere sportaccommodaties. Tegelijk is er unaniem geconstateerd dat er bij deze fiscale mogelijkheid zwaarwegende praktische uitvoerings- en toepassingsvraagstukken met betrekking tot de afbakening spelen die niet eenvoudig zijn op te lossen. Zoals toegelicht in de brief van 30 november 2020 komen deze vraagstukken met name voort uit het feit dat de ozb-wetgeving gericht is op het object (gebouw) en de specifieke regeling voor sportverenigingen uitgaat van het subject (belastingplichtige de sportvereniging). Dit is binnen de Gemeentewet niet eenvoudig op te lossen. Ik zal opdracht geven tot een extern onderzoek om te bezien of en hoe de uitvoerings- en toepassingsvraagstukken het beste geadresseerd kunnen worden. In de begeleidingscommissie van dit onderzoek zullen het Rijk, de VNG en gemeenten (G4, 100.000+ gemeenten en kleine gemeenten) plaats nemen. Vanzelfsprekend zal ik uw Kamer op de hoogte houden over de uitkomsten van dit onderzoek. Aan de hand van de uitkomsten van dit onderzoek zal bekeken worden of en hoe de wet en/of AMvB moet worden aangepast.

Overigens gaven meerdere gemeenten in de gesprekken aan dat ze sportverenigingen nu tegemoetkomen door ze een (gedeeltelijke) teruggave van de ozb te geven door middel van een subsidieregeling (die aan de ozb gekoppeld is). Deze gemeenten hebben dan ook aangegeven dat het benutten van verruimde differentiatiemogelijkheden en oplossing van de geconstateerde uitvoeringsproblemen in de Gemeentewet nu niet nodig is. Subsidies, die ook al breed worden ingezet, bieden volgens hen vooralsnog voldoende en meer gerichte mogelijkheden om bij te dragen aan het beoogde doel.

Tenslotte

Gelet op de positieve ervaringen met subsidies voor een (gedeeltelijke) teruggave van de ozb voor instellingen van een sociaal belang doe ik een beroep op gemeenten om de praktijkvoorbeelden en best practices op dit vlak uit te wisselen. De VNG heeft aangegeven hierin een faciliterende rol te willen spelen en heeft toegezegd haar leden op te roepen praktijkvoorbeelden en best practices te delen via de door haar beheerde databank en de verschillende fora.

Verder zal ik u, zoals hierboven toegezegd, op de hoogte houden van de uitkomsten van het onderzoek. Deze verwacht ik in de eerste helft van 2023.”

1.2 Opdracht

1.2.1 Reikwijdte opdracht

De opdracht bestaat uit het uitvoeren van het door de minister van BZK aangekondigde onderzoek om te bezien of en hoe de uitvoerings- en toepassingsvraagstukken ten aanzien van art. 220f lid 2 Gemeentewet het beste geadresseerd kunnen worden.

⁹ Brief minister BZK aan Tweede Kamer, Resultaten overleg gemeenten over mogelijkheden tariefverlagingen onroerendezaakbelasting, 30 mei 2022, 2022-0000069835.

De reikwijdte van de opdracht beperkt zich tot de vraag of, en zo ja, op welke wijze er binnen de Gemeentewet aanpassingen mogelijk zijn die de geconstateerde uitvoerings- en toepassingsvraagstukken oplossen, en die tegelijkertijd recht doen aan de achterliggende bedoelingen van de indieners van het amendement.

Wij onderzoeken dus geen alternatieven die buiten de OZB of de Gemeentewet liggen. Ook onderzoeken wij niet het nut en de noodzaak van art. 220f lid 2 Gemeentewet. Wel zullen we een korte beschouwing geven over de mogelijkheid die art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet biedt om in de Verordening OZB facultatieve vrijstellingen of kortingen op te nemen.

1.2.2 Aanpak en opzet onderzoeksrapport

In dit onderzoeksrapport:

- a. geven wij een beschrijving van de geconstateerde uitvoerings- en toepassingsvraagstukken ten aanzien van art. 220f lid 2 Gemeentewet. Wij rubriceren deze knelpunten om bij de door ons te verkennen alternatieven telkens te kunnen toetsen of, in welke mate, deze worden opgelost (Hoofdstuk 2);
- b. gaan we apart in op het vraagstuk of, en zo ja op welke wijze, de doelstellingen van het amendement inpasbaar zijn in het objectieve en zakelijke karakter van de OZB (Hoofdstuk 3);
- c. geven we een korte beschouwing over de mogelijkheid die art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet biedt om in de verordening OZB facultatieve vrijstellingen of kortingen op te nemen (Hoofdstuk 4);
- d. doen wij op basis van een analyse van de knelpunten, verkenningen naar aanpassing van de wettelijke bepalingen in de Gemeentewet die enerzijds de geconstateerde knelpunten van het huidige art. 220f lid 2 Gemeentewet oplossen en anderzijds recht doen aan de doelstellingen van de indieners van het amendement. Aandachtspunten hierbij zijn het wegnemen van onduidelijkheden die de huidige tekst oproept en het elimineren van de discrepanties tussen de tekst en de toelichting. We geven telkens aan in welke mate aanpassingen de knelpunten oplossen en in welke mate ze recht doen aan de achterliggende doelstellingen van het amendement. Denkbaar is immers dat een andere wettelijke bepaling wel de knelpunten oplost maar niet meer (volledig) recht doet aan de doelstellingen van het amendement, of omgekeerd. We beoordelen de oplossingen telkens aan de hand van een aantal criteria (Hoofdstuk 5);
- e. verkennen we enkele alternatieven die verder strekken dan alleen het verduidelijken van de bestaande wettekst en het in overeenstemming brengen van de wettekst met de bedoelingen van de wetgever. Deze alternatieven beoordelen we telkens aan de hand van dezelfde criteria (Hoofdstuk 6);
- f. sluiten we af met conclusies over de vraag of er binnen de Gemeentewet oplossingen mogelijk zijn en zo ja, welke oplossingen daarvoor het meest geschikt zijn. En zo nee, of er geschikte alternatieven zijn (Hoofdstuk 7).

Enkele door de VNG verzamelde praktijkvoorbeelden en best practices hebben wij bij de uitvoering van het onderzoek betrokken.

1.3 Begeleidingscommissie

Het onderzoek is begeleid door een begeleidingscommissie waarin het Rijk, de VNG en gemeenten (G4, 100.000+ gemeenten en kleine gemeenten) zitting hebben. De begeleidingscommissie bestaat uit:

- dr. M.M. van den Berg, ministerie BZK;
- mr. B.F.W.J.M. van Boxtel, ministerie BZK;
- mr. J.W. van Os, gemeente Amsterdam, namens de G4;
- M.P. Schikhof, gemeente Delft, namens de 100.000+ gemeenten;
- A. Bruijn, GBKZ, gemeente Bloemendaal, namens de kleine gemeenten;
- mr. R.R. Vonk, namens de VNG.

2 Uitvoerings- en toepassingsvraagstukken

2.1 Inleiding

Hierna geven wij een korte beschrijving van de geconstateerde uitvoerings- en toepassingsvraagstukken ten aanzien van art. 220f lid 2 Gemeentewet. Wij rubriceren deze knelpunten om bij de door ons te verkennen alternatieven telkens te kunnen toetsen of, en in welke mate, deze worden opgelost.

2.2 Wetttekst en toelichting

Als gevolg van het amendement Omtzigt¹⁰ luidt art. 220f Gemeentewet sinds 1 januari 2019:

“1. De belasting bedraagt een percentage van de heffingsmaatstaf. Het percentage wordt gelijkelijk vastgesteld voor onderscheidenlijk:
a. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel a;
b. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel b, voor zover het onroerende zaken betreft die in hoofdzaak tot woning dienen;
c. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel b, voor zover het onroerende zaken betreft die niet in hoofdzaak tot woning dienen.
2. In plaats van de percentages, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a of c, kan het percentage, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, worden toegepast voor sportaccommodaties of dorpshuizen, dan wel voor de onroerende zaken die in eigendom of bezit zijn van overige sociaal belang behartigende instellingen als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel o, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen of algemeen nut beogende instellingen als bedoeld in artikel 2, derde lid, onderdeel m, van die wet.”

De in het amendement gegeven toelichting luidt:

“Dit amendement bewerkstelligt dat gemeenten de vrijheid krijgen om voor sportaccommodaties, dorpshuizen, andere sociaal belang behartigende instellingen zoals de lokale muziekvereniging of de scouting, en goede doelen, het veelal lagere tarief voor woningen te rekenen voor de onroerende zaakbelasting in plaats van het veelal hogere tarief voor niet-woningen. Vanwege het maatschappelijke belang van deze verenigingen en stichtingen achten indieners het wenselijk dat gemeenten niet verplicht zijn om het hoogste tarief te rekenen aan onroerende zaakbelasting. Enkele gemeenten worstelen nu met de huidige wet en hebben bij gebrek aan andere mogelijkheden een (gedeeltelijke) teruggaveregeling van onroerendezaakbelasting voor sportverenigingen.

Dit amendement geeft gemeenten de ruimte om zelf de afweging te maken welk tarief zij voor sportverenigingen, dorpshuizen, andere sociaal belang behartigende instellingen en goede doelen passend achten. Gemeenten zijn daarbij vrij om aanvullende voorwaarden te stellen voor toepassing van het tarief voor woningen, zoals dat het moet gaan om sportaccommodaties van niet-commerciële sportclubs, of dat het moet gaan om algemeen nut beogende instellingen anders dan de gemeente zelf.

Gemeenten krijgen dus kortgezegd de mogelijkheid om te differentiëren naar de soorten instellingen. Zo kan een gemeente die ervoor kiest om te differentiëren, bepaalde instellingen alleen het eigenarendeel, zoals dat voor woningen geldt, laten betalen in plaats van het eigenaren- en gebruikersdeel voor niet-woningen.

¹⁰ Kamerstukken II, 2018/19, 35 026, nr. 52.

In gevallen waarbij de instellingen zowel eigenaar als gebruiker zijn en de gemeente ervoor heeft gekozen om beide tarieven te vervangen door het eigenaarsstarief woningen, betaalt de instelling derhalve eenmaal het eigenaarsstarief woningen.

Gemeenten kunnen wel kiezen welke categorieën van sociaal belang behartigende instellingen voor het lagere tarief in aanmerking komen, zoals sportverenigingen, muziekverenigingen en scouting, maar zij mogen geen onderscheid maken binnen deze categorieën, waardoor de ene sportvereniging een lager OZB-tarief krijgt dan de andere sportvereniging.

De gemeente kan ook van de mogelijkheid gebruik maken als het dorps- of buurthuis is gevestigd in een multifunctioneel centrum of een multifunctionele accommodatie.”

2.3 Reikwijdte art. 220f Gemeentewet?

2.3.1 Geen gebruikersbelasting OZB?

Volgens de toelichting op het amendement kunnen gemeenten bij de genoemde objecten en instellingen de gebruikersbelasting OZB achterwege laten en alleen de eigenarenbelasting OZB heffen.

De tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt die mogelijkheid echter niet. Volgens de tekst is het alleen mogelijk om voor deze objecten en instellingen voor de gebruikersbelasting OZB en/of de eigenarenbelasting OZB het tarief dat geldt voor de eigenarenbelasting van woningen te hanteren.

2.3.2 Verlaagde tarief bij alleen eigenarenbelasting of alleen gebruikersbelasting?

Kunnen gemeenten er voor kiezen om voor de genoemde instellingen het verlaagde OZB-tarief voor woningen¹¹ toe te passen bij uitsluitend de eigenarenbelasting OZB of bij uitsluitend de gebruikersbelasting OZB? Of moeten gemeenten, als gekozen is voor een verlaagd tarief, dit verlaagde tarief toepassen bij zowel de eigenarenbelasting OZB als de gebruikersbelasting OZB?

De toelichting op het amendement zegt hier niet expliciet iets over.¹²

De tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt wel ruimte het verlaagde OZB-tarief voor woningen toe te passen bij alleen de eigenarenbelasting OZB of bij alleen de gebruikersbelasting OZB. In de wettekst staat namelijk “onderdeel a of c” (onderstreping VdB).

2.3.3 Onderscheid maken in soorten instellingen?

Gemeenten kunnen volgens de toelichting op het amendement kiezen welke categorieën van sociaal belang behartigende instellingen voor het lagere tarief in aanmerking komen, zoals sportverenigingen, muziekverenigingen en scouting. Ook zijn volgens de toelichting gemeenten vrij om aanvullende voorwaarden te stellen voor toepassing van het OZB-tarief voor woningen, zoals dat het moet gaan om sportaccommodaties van niet-commerciële sportclubs, of dat het moet gaan om algemeen nut beogende instellingen anders dan de gemeente zelf.

¹¹ Wij hanteren de begrippen “verlaagde” of “lage” OZB-tarief voor woningen. Bij vrijwel alle gemeenten zal er inderdaad sprake zijn van een ‘lager’ tarief voor woningen, maar art. 220f lid 1 Gemeentewet schrijft niet voor dat gemeenten het OZB-tarief voor woningen lager moeten stellen dan voor niet-woningen.

¹² In de toelichting staat: “In gevallen waarbij de instellingen zowel eigenaar als gebruiker zijn en de gemeente ervoor heeft gekozen om beide tarieven te vervangen door het eigenaarsstarief woningen” (onderstreping VDB). De zinsnede “ervoor heeft gekozen” duidt wel op een keuzemogelijkheid.

Deze vrijheid impliceert dat gemeenten op bepaalde soorten van de in art. 220f lid 2 Gemeentewet genoemde objecten en instellingen wel het verlaagde OZB-tarief kunnen toepassen en op andere niet. De tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt hiervoor echter slechts beperkte ruimte.

De tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt wel de mogelijkheid om bij toepassing van het lage OZB-tarief een onderscheid te maken in de vier hoofdgroepen: sportaccommodaties, dorpshuizen, SBBI's en ANBI's. In de tekst staat bij het onderscheiden van die groepen immers telkens 'of' en 'dan wel' en niet 'en'. Gemeenten kunnen er dus voor kiezen voor bijvoorbeeld sportaccommodaties en dorpshuizen wel het verlaagde OZB-tarief toe te passen en voor onroerende zaken in eigendom van SBBI's en ANBI's niet.

Maar voor het daarnaast binnen deze vier hoofdgroepen onderscheiden van subgroepen, aanbren- gen van verfijningen of het verbinden van voorwaarden biedt de wettekst geen ruimte. Voor de in de toelichting op het amendement genoemde voorbeelden (sportaccommodaties van niet-commer- ciële sportclubs, ANBI's anders dan de gemeente zelf) ontbreekt een juridische grondslag in de tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet. Ditzelfde geldt voor de stelling in de toelichting dat de ge- meente mag differentiëren naar categorie instelling.

2.4 Interpretatie van begrippen

2.4.1 Het begrip 'sportaccommodaties'

Er is discussie mogelijk over wat precies onder het begrip 'sportaccommodaties' moet worden ver- staan. De wettekst en toelichting geven daar geen nader inzicht in.

Interpretatie van wettelijke begrippen kan op verschillende manieren plaatsvinden.

Bij een taalkundige uitleg speelt het spraakgebruik een rol. Van Dale bijvoorbeeld geeft als definitie van 'sportaccommodatie': gelegenheid tot sportbeoefening.¹³

De uitleg kan ook worden ontleend aan de betekenis van het begrip in andere wetten. In het kader van bijvoorbeeld de omzetbelasting speelt het begrip 'sportaccommodatie' voor de toepassing van het verlaagde BTW-tarief een rol. In die specifieke context heeft het de betekenis van "accommodatie die is ingericht op het beoefenen van de sport zelf en/of wordt gebruikt voor het verblijf van de deelnemers met het oog op het zich gereed maken voor het beoefenen van de sport en/of het beëindigen daarvan".¹⁴

¹³ Dikke Van Dale online.

¹⁴ Op grond van art. 9 lid 2, aanhef en onderdeel a, Wet OB, juncto post b.3 van de bij de Wet OB behorende tabel I is het verlaagde tarief van toepassing ter zake van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. Ingevolge vaste jurisprudentie moet post b.3 van tabel I zo worden uitgelegd dat het verlaagde btw-tarief van toepassing is op het verlenen van 'het recht gebruik te maken van sportaccommodaties' in overeenstemming met post 14 van Bijlage III bij de Btw-richtlijn. Van dergelijke diensten is sprake, indien de dienstverlening bestaat uit het gelegenheid bieden een sport te beoefenen onder terbeschikkingstelling van een accommodatie. Het moet daarbij gaan om een accommodatie die is ingericht op het beoefenen van de sport zelf en/of wordt gebruikt voor het verblijf van de deelnemers met het oog op het zich gereed maken voor het beoefenen van de sport en/of het beëindigen daarvan. Het maakt niet uit of het eigenlijke sporten geheel of gedeeltelijk plaatsvindt op een openbare weg of een openbaar terrein, mits daarbij sprake is van terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie (HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758, HR 2 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BU6507 en HR 6 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW0934).

De exacte betekenis en reikwijdte van het begrip 'sportaccommodaties' voor de toepassing van art. 220f lid 2 Gemeentewet zijn op voorhand niet duidelijk. Dit roept bijvoorbeeld de volgende vragen op:

- valt de onroerende zaak waar de sportaccommodatie deel van uitmaakt (het belastingobject voor de OZB) bij toepassing van art. 220f lid 2 Gemeentewet volledig onder het verlaagde OZB-tarief of kan het er ook deels onder vallen (een 'in hoofdzaak' criterium ontbreekt)?
- gaat het om de inrichting of het gebruik van de accommodatie?
- om welke sporten gaat het? Ook om racecircuits, stadions, zwembaden, gymzalen, sport scholen, roeibanen, ijshallen, maneges? Vallen denksporten (schaken, dammen, kaartspellen) er onder?
- vallen de kleedruimten, kantines en tribunes ook onder het verlaagde OZB-tarief?
- hoe om te gaan met multifunctionele ruimten die op het ene moment voor sport en op andere momenten voor andere activiteiten worden gebruikt?
- hoe om te gaan met onroerende zaken waarvan een deel van de ruimten wordt gebruikt voor sportbeoefening en een ander deel van de ruimten niet?

2.4.2 *Het begrip 'dorpshuizen'*

Er is discussie mogelijk over wat precies onder het begrip 'dorpshuizen' moet worden verstaan. De wettekst geeft hier geen nader inzicht in. In de toelichting op het amendement staat alleen dat de gemeente het verlaagde OZB-tarief ook kan toepassen als het "dorps- of buurthuis" is gevestigd in een multifunctioneel centrum of een multifunctionele accommodatie.

Van Dale geeft bijvoorbeeld als definitie van 'dorpshuis': gemeenschapshuis (cultureel centrum) in een dorp.¹⁵

De exacte betekenis en reikwijdte van het begrip 'dorpshuizen' voor de toepassing van art. 220f lid 2 Gemeentewet zijn op voorhand niet duidelijk. Dit roept bijvoorbeeld de volgende vragen op:

- valt de onroerende zaak waar het dorpshuis deel van uitmaakt (het belastingobject voor de OZB) bij toepassing van art. 220f lid 2 Gemeentewet volledig onder het verlaagde OZB-tarief of kan het er ook deels onder vallen (een 'in hoofdzaak' criterium ontbreekt)?
- gaat het om de inrichting of het gebruik van het dorpshuis?
- zijn dorpshuizen alleen maar gemeenschapshuizen in een dorp? Wij veronderstellen, mede gezien de toelichting op het amendement, dat een dergelijke beperkte uitleg de indieners van het amendement niet voor ogen heeft gestaan en dat hiermee ook bedoeld zijn buurthuizen en wijkcentra in steden;
- hoe om te gaan met multifunctionele ruimten die op het ene moment als dorpshuis en op andere momenten voor andere activiteiten worden gebruikt (bijvoorbeeld een café)? Volgens de toelichting op het amendement kan de gemeente dan ook het verlaagde OZB-tarief toepassen, maar niet duidelijk is hoe;
- hoe om te gaan met onroerende zaken waarvan een deel van de ruimten wordt gebruikt als dorpshuis en een ander deel van de ruimten niet?

2.4.3 *Het begrip 'overige sociaal belang behartigende instellingen'*

Volgens de wettekst kunnen onder het verlaagde OZB-tarief vallen onroerende zaken die in eigendom of bezit zijn van overige sociaal behartigende instellingen als bedoeld in art. 2 lid 3, onderdeel o, AWR.

¹⁵ Dikke Van Dale online.

Art. 2 lid 3, onderdeel o, AWR luidt:

“sociaal belang behartigende instelling: een instelling als bedoeld in artikel 5c;”

Art. 5c AWR luidt:

“Een sociaal belang behartigende instelling is een instelling:

- a. die in overeenstemming met haar regelgeving een sociaal belang behartigt;
- b. die niet aan een winstbelasting is onderworpen dan wel daarvan is vrijgesteld;
- c. die aan de leden van het orgaan van de instelling dat het beleid bepaalt ter zake van de door die leden voor de instelling verrichte werkzaamheden geen andere beloning toekent dan een vergoeding voor gemaakte onkosten en een niet bovenmatig vacatiegeld;
- d. die is gevestigd in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat.”

Volgens de toelichting van de Belastingdienst¹⁶ zijn organisaties aan te merken als een SBBI als zij op de eerste plaats de individuele belangen van hun leden of een kleine doelgroep behartigen, maar ook een maatschappelijke waarde hebben. Dat is zo als de activiteiten van de organisatie bijdragen aan:

- de individuele ontplooiing van haar leden;
- de samenhang van de samenleving;
- een gezondere samenleving.

Daarnaast moeten de organisaties voldoen aan de overige voorwaarden die art. 5c AWR noemt.¹⁷

De Belastingdienst geeft als voorbeelden van SBBI's:

- zangkoor;
- dansgroep;
- muziekvereniging;
- harmonievereniging;
- sportorganisatie;
- jeugdgroep;
- buurtvereniging;
- hobbyclub;
- kindervakantiekamp;
- jeugdvakantieweek;
- speeltuin;
- kinderboerderij;
- gilde;
- personeelsvereniging;
- ouderenvereniging;
- lokale scoutinggroep;
- amateurtoneelvereniging en -theatergroep.

SBBI's worden niet bij beschikking als zodanig aangewezen. Er bestaat ook geen register van SBBI's.

¹⁶ https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/bijzondere_regelingen/goede_doelen/sociaal_belang_behartigende_instellingen/is_uw_organisatie_een_sbbi

¹⁷ Voor giften aan SBBI's geldt een vrijstelling voor de schenk- en erfbelasting.

Art. 220f lid 2 Gemeentewet bakent met de verwijzing naar art. 2 lid 3, onderdeel o, AWR het begrip SBBI's op zich helder af. Desalniettemin roept het begrip de volgende vragen op:

- voor het verlaagde OZB-tarief komen alleen in aanmerking de onroerende zaken die in eigendom of bezit zijn van een SBBI. Dit impliceert dat SBBI's die het genot van een onroerende zaak krachtens een beperkt recht¹⁸ of een persoonlijk recht¹⁹ hebben (en die ook eigenaren- dan wel gebruikersbelasting betalen) hier niet onder vallen. Is dat beoogd? Dit lijkt in strijd te zijn met de achterliggende gedachte bij het amendement;
- hoe kunnen gemeenten, voordat een aanslag wordt opgelegd, zien welke eigenaren en bezitters SBBI's zijn? Een aanwijzing bij beschikking en een register ontbreken immers.

2.4.4 Het begrip 'algemeen nut beogende instellingen'

Volgens de wettekst kunnen onder het verlaagde OZB-tarief vallen onroerende zaken die in eigendom of bezit zijn van algemeen nut beogende instellingen als bedoeld in art. 2 lid 3, onderdeel m, AWR.

Art. 2 lid 3, onderdeel m, AWR luidt:

"algemeen nut beogende instelling: een instelling als bedoeld in artikel 5b;"

Art. 5b AWR luidt:

"1. Een algemeen nut beogende instelling is:

a. een instelling – niet zijnde een vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal, een coöperatie, een onderlinge waarborgmaatschappij of een ander lichaam waarin bewijzen van deelgerechtigdheid kunnen worden uitgegeven – die:

1°. uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het algemeen nut beoogt;

2°. haar gegevens op elektronische wijze via internet openbaar maakt;

3°. voldoet aan bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden;

4°. gevestigd is in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat, en

5°. door de inspecteur als zodanig is aangemerkt;

b. een niet in het Koninkrijk, in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een bij ministeriële regeling aangewezen staat gevestigde, door Onze Minister als zodanig aangemerkte instelling indien en zolang zij voldoet aan de door hem te stellen voorwaarden.

2. Algemeen nut beogende instellingen zijn in ieder geval:

a. de Staat, de provincies, de gemeenten en de waterschappen in Nederland alsmede daarmee vergelijkbare lichamen in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte;

b. de landen Aruba, Curaçao en Sint Maarten, de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba alsmede de gemeenten, waterschappen en daarmee vergelijkbare publiekrechtelijke lichamen in die landen of openbare lichamen.

3. Als algemeen nut in de zin van dit artikel wordt beschouwd:

a. welzijn;

b. cultuur;

c. onderwijs, wetenschap en onderzoek;

d. bescherming van natuur en milieu, daaronder begrepen bevordering van duurzaamheid;

e. gezondheidszorg;

f. jeugd- en ouderenzorg;

g. ontwikkelingssamenwerking;

¹⁸ Bijvoorbeeld een erfpachter.

¹⁹ Bijvoorbeeld een huurder.

- h. dierenwelzijn;
- i. religie, levensbeschouwing en spiritualiteit;
- j. de bevordering van de democratische rechtsorde;
- k. volkshuisvesting;
- l. een combinatie van de bovengenoemde doelen, alsmede
- m. het financieel of op andere wijze ondersteunen van een algemeen nut beogende instelling.”

ANBI's worden bij beschikking als zodanig aangewezen.²⁰ De Belastingdienst beschikt over een register van ANBI's en een website waar de ANBI-status kan worden gecontroleerd.²¹

Art. 220f lid 2 Gemeentewet bakent met de verwijzing naar art. 2 lid 3, onderdeel m, AWR het begrip ANBI's op zich helder af.²² Desalniettemin roept het begrip de volgende vragen op:

- voor het verlaagde OZB-tarief komen alleen in aanmerking de onroerende zaken die in eigendom of bezit zijn van een ANBI. Dit impliceert dat ANBI's die het genot van een onroerende zaak krachtens een beperkt recht of een persoonlijk recht hebben (en die ook eigenaren- dan wel gebruikersbelasting betalen) hier niet onder vallen. Is dat beoogd? Dit lijkt in strijd te zijn met de achterliggende gedachte bij het amendement;
- er zijn 45.000 bij de Belastingdienst geregistreerde ANBI's in Nederland.²³ Hieronder vallen ook de Staat, provincies, gemeenten, waterschappen, ziekenhuizen, verzorgingshuizen, cultuurcentra etc. Als een gemeente toepassing geeft aan art. 220f lid 2 Gemeentewet, vallen deze allemaal onder het verlaagde OZB-tarief. Is dat beoogd?
- moeten gemeenten bij de toepassing van het verlaagde OZB-tarief ieder jaar alle eigenaren van niet-woningen controleren op de ANBI-status?

2.5 Conclusies

De hiervoor geschetste onduidelijkheden over de reikwijdte van art. 220f lid 2 Gemeentewet en de interpretatie van de begrippen in dat artikellid, hebben de volgende gevolgen:

- gemeenten verkeren in onzekerheid over de mogelijkheden die art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt en welke keuzes zij kunnen maken in hun OZB-verordening als zij toepassing willen geven aan dit artikel. De wettekst biedt aanzienlijk minder beleidsvrijheid dan de toelichting van het amendement aangeeft en de indieners van het amendement kennelijk voor ogen staat;
- toepassing van art. 220f lid 2 Gemeentewet brengt voor gemeenten onzekerheden met zich mee over de reikwijdte en effecten ervan. Dit kan grote beleidsmatige en financiële consequenties hebben als het toepassingsbereik van het verlaagde OZB-tarief sterk afwijkt van hetgeen de gemeente voor ogen had;
- toepassing van art. 220f lid 2 Gemeentewet is uitvoeringstechnisch ingewikkeld en daarmee kostbaar;
- toepassing van art. 220f lid 2 Gemeentewet kan vanwege alle onduidelijkheden leiden tot extra bezwaar- en beroepsprocedures;
- er is waarschijnlijk veel jurisprudentie nodig voordat er helderheid is over de reikwijdte en interpretatie van art. 220f lid 2 Gemeentewet. Die helderheid zal er op zijn vroegst over

²⁰ De giften aan een ANBI zijn aftrekbaar van het inkomen (inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting) en vrijgesteld van schenk- en erfbelasting.

²¹ <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/aftrek-en-kortingen/content/anbi-status-controleren>

²² Gemeenten kunnen aan het begrip ANBI ook geen eigen invulling geven en het begrip dus ook niet uitbreiden of inperken.

²³ <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2022/06/21/adviesrapport-over-algemeen-nut-beogende-instellingen-anbis-naar-tweede-kamer#:~:text=Nederland%20telt%20een%20groot%20aantal,kerken%20en%20andere%20religieuze%20instellingen.>

een aantal jaren zijn. Wij wijzen in dit verband op de per 1 januari 2007 ingevoerde woon-delenvrijstelling (art. 220a en art. 220e Gemeentewet) waarover een stroom aan jurisprudentie is ontstaan en waarvan de betekenis nog steeds niet volledig is uitgekristalliseerd.²⁴

Dit heeft erin geresulteerd dat de VNG gemeenten heeft geadviseerd voorlopig geen toepassing te geven aan art. 220f lid 2 Gemeentewet en gemeenten maken hier op dit moment ook geen gebruik van.²⁵

Dat gemeenten geen gebruik maken van art. 220f lid 2 Gemeentewet heeft er ook mee te maken dat zij beschikken over een alternatief om voor bepaalde objecten of bepaalde organisaties een 'korting' op de OZB te verlenen, namelijk de subsidieverlening. Diverse gemeenten maken hier in verschillende vormen gebruik zoals de gemeenten Den Haag,²⁶ Bronckhorst,²⁷ Westland,²⁸ Ommen,²⁹ Hardenberg³⁰ en Molenlanden.³¹ De subsidies worden verleend aan maatschappelijke organisaties of sportverenigingen voor de volledige OZB of voor een gedeelte daarvan. Het instrument van de subsidies biedt mogelijkheden voor maatwerk, zowel ten aanzien van het afbakenen van de groep die ervoor in aanmerking komt als ten aanzien van de omvang van de korting. Art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt die mogelijkheden niet of slechts in beperkte mate.

De VNG en de gemeenten hebben aangegeven dat de subsidieregelingen al langer en naar tevredenheid functioneren en dat er geen behoefte bestaat aan aanvullende maatregelen of instrumenten zoals art. 220f lid 2 Gemeentewet.³²

²⁴ Zie bijvoorbeeld de recente uitspraak HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:770.

²⁵ De gemeente Waalre heeft voor belastingjaar 2019 wel gebruik maakt van art. 220f lid 2 Gemeentewet, maar dit met ingang van belastingjaar 2020 weer afgeschaft. Zie <https://lokaleregelgeving.overheid.nl/CVDR618002>

²⁶ Subsidieverordening gemeente Den Haag: <https://lokaleregelgeving.overheid.nl/CVDR617965/1>

²⁷ Subsidieverordening gemeente Bronckhorst: <https://lokaleregelgeving.overheid.nl/CVDR481006/1>

²⁸ Subsidieverordening gemeente Westland: <https://lokaleregelgeving.overheid.nl/CVDR643349/2#d61626869e163>

²⁹ Subsidieverordening gemeente Ommen: <https://lokaleregelgeving.overheid.nl/CVDR646840>

³⁰ Subsidieverordening gemeente Hardenberg: <https://lokaleregelgeving.overheid.nl/CVDR601961>

³¹ Subsidieverordening gemeente Molenlanden: <https://www.molenlanden.nl/sites/default/files/2020-12/201217%20Subsidieregeling%20compensatie%20OZB%20Gemeente%20Molenlanden%202021.pdf>

³² Verwoord in een gesprek tussen het ministerie van BZK en de VNG en een aantal gemeenten op 22 juli 2021.

3 Objectieve en zakelijke karakter van de OZB

3.1 Inleiding

Sinds de invoering hebben o.a. de minister van BZK en de VNG erop gewezen dat art. 220f lid 2 Gemeentewet strijdig is met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB. Daarom gaan we eerst op dit onderwerp in.

De OZB kunnen worden gekarakteriseerd als objectieve en zakelijke belastingen. Bij een objectieve belasting staat het object (de onroerende zaak) op de voorgrond. De OZB worden geheven ter zake van de onroerende zaak, oftewel het object wordt belast. 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.

3.2 Objectieve en subjectieve vrijstellingen

OZB-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.

Bij een objectieve en zakelijke heffing passen in beginsel geen subjectieve vrijstellingen maar enkel objectieve vrijstellingen.

Feit is echter dat diverse van de in art. 220d Gemeentewet opgenomen vrijstellingen voor de OZB weliswaar het object als uitgangspunt nemen maar ook subjectieve elementen bevatten.³³ Een voorbeeld hiervan is de cultuurgrondvrijstelling (art. 220d lid 1, onderdeel a, Gemeentewet). Als er sprake is van bedrijfsmatige exploitatie van cultuurgrond ten behoeve van land- of bosbouw, zijn deze gronden vrijgesteld. Wordt de cultuurgrond hobbymatig gebruikt, bijvoorbeeld als volkstuin-tje, dan valt de cultuurgrond niet onder de vrijstelling.

Ook de vrijstellingen voor glasopstanden, natuurterreinen, waterverdedigings- en waterbeheersingswerken, rioolzuiveringswerken, zijn afhankelijk van het gebruik van de onroerende zaak door de belanghebbende of de hoedanigheid van de belanghebbende.³⁴

De woondelenvrijstelling (art. 220a en art. 220e Gemeentewet) is weliswaar objectief geformuleerd maar kent inmiddels eveneens subjectieve elementen nu ook het feitelijk gebruik hierbij een rol speelt.³⁵

De OZB bevatten op dit moment dus al diverse subjectieve elementen die een inbreuk vormen op het objectieve en zakelijke karakter van die belastingen. Hier zijn dan ook kritische kanttekeningen bij geplaatst.³⁶

³³ Sinds de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen in 1995 zijn de vrijstellingen in de OZB waardeeringsvoorschriften 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 strikt genomen niet correct. Het is echter nog steeds een gangbaar begrip dat wij in dit advies ook hanteren.

³⁴ Art. 220d lid 1, onderdelen b, e, g en h, Gemeentewet.

³⁵ HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:770.

³⁶ Zie o.a. ESBL, Herijking waarderingssuitzonderingen WOZ, 16 december 2019, in opdracht van het ministerie van BZK.

3.3 Art. 220f lid 2 Gemeentewet

3.3.1 Wettekst

In de tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet vormt in beginsel het object het uitgangspunt, namelijk:

- de sportaccommodatie;
- het dorpshuis;
- de onroerende zaak.

In het laatste geval speelt echter een rol wie eigenaar of bezitter is. Alleen voor onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's of ANBI's is toepassing van het verlaagde OZB-tarief mogelijk. Daarmee bevat art. 220f lid 2 Gemeentewet subjectieve elementen.

Deze subjectieve elementen vormen dus een inbreuk op het objectieve en zakelijke karakter van de OZB.

Deze inbreuk is aanmerkelijk verstrekkender dan die bij de diverse bestaande vrijstellingen voor de OZB. Bij onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's of ANBI's spelen de aard en inrichting van de gebouwen immers niet of nauwelijks een rol en is uitsluitend de eigendom of het bezit door SBBI's of ANBI's bepalend voor de toepassing van het verlaagde OZB-tarief.

3.3.2 Toelichting amendement

Volgens de toelichting op het amendement krijgen gemeenten de ruimte om zelf de afweging te maken welk tarief zij voor sportverenigingen, dorpshuizen, andere sociaal belang behartigende instellingen en goede doelen passend achten. Gemeenten zijn daarbij vrij om aanvullende voorwaarden te stellen voor toepassing van het tarief voor woningen, zoals dat het moet gaan om sportaccommodaties van niet-commerciële sportclubs, of dat het moet gaan om algemeen nut beogende instellingen anders dan de gemeente zelf.

Wij gaven in onderdeel 2.3.3 reeds aan dat de wettekst geen ruimte biedt om binnen de vier hoofdgroepen nog verdere verfijningen aan te brengen of om aanvullende voorwaarden te stellen. Maar als die ruimte er volgens de indieners van het amendement toch is, betreffen dit aspecten met mogelijk subjectieve elementen. Bij een onderscheid tussen commerciële en niet-commerciële gebruikte sportaccommodaties is immers de positie van de eigenaar of gebruiker van de sportaccommodatie bepalend voor het al dan niet toepassen van het verlaagde OZB-tarief. Dit vormt dan een inbreuk op het objectieve en zakelijke karakter van de OZB.

Een dergelijke inbreuk is veel verstrekkender dan die bij de diverse bestaande vrijstellingen voor de OZB. Zoals gezegd spelen bij onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's of ANBI's de aard en inrichting van de gebouwen niet of nauwelijks een rol en is uitsluitend de eigendom of het bezit door SBBI's of ANBI's bepalend voor de toepassing van het verlaagde OZB-tarief. Maar als binnen de groepen SBBI's of ANBI's ook nog een verder onderscheid wordt gemaakt op basis van subjectieve kenmerken, ontstaat er nog meer strijd met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB.

4 Mogelijkheid facultatieve vrijstellingen

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

Art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet biedt gemeenten de mogelijkheid om in de Verordening OZB 'facultatieve vrijstellingen' op te nemen. Dit zijn vrijstellingen die niet uit de wet voortvloeien, maar die de gemeente, kort gezegd, zelf kiest. Dit kan de mogelijkheid bieden om voor bepaalde soorten onroerende zaken een vrijstelling van de waarde van het object in te voeren.

Artikel 220d lid 1, aanhef en onderdeel i, Gemeentewet luidt:

"1. In afwijking in zoverre van artikel 220c wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de onroerende-zaakbelastingen buiten aanmerking gelaten, voor zover dit niet reeds is geschied bij de bepaling van de in dat artikel bedoelde waarde, de waarde van: (..) i. een onroerende zaak of een deel daarvan waarvan de waarde ingevolge de gemeentelijke belastingverordening bij de bepaling van de heffingsmaatstaf buiten aanmerking blijft;"

4.2 Toepassingsmogelijkheden

Art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet biedt mogelijkheden voor het opnemen van facultatieve vrijstellingen. Gemeenten kunnen in hun OZB-verordening bepalen dat bepaalde soorten onroerende zaken of een deel daarvan, bij de waardebepaling buiten aanmerking blijven. Deze (groepen) onroerende zaken betalen dan in het geheel geen OZB of betalen slechts OZB over de waarde van de onroerende zaak die niet buiten aanmerking blijft.³⁷

De tekst van het artikel zelf stelt hieraan geen beperkingen.^{38 39 40}

In de wetsgeschiedenis is hierover o.a. gezegd:⁴¹

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

Bij toepassing van art. 220d, lid 1, onderdeel i, Gemeentewet dienen de algemene rechtsbeginselen in acht te worden genomen waarbij met name het gelijkheidsbeginsel een belangrijk aandachtspunt is.

³⁷ Het ligt voor de hand om art. 220 lid 1, onderdeel i, Gemeentewet zo uit te leggen dat 'een deel' van een onroerende zaak een fysiek deel van een onroerende zaak betreft. Bij die uitleg is het niet mogelijk om bijvoorbeeld 50% van de waarde buiten aanmerking te laten zonder dat dit een relatie heeft met een fysiek deel van de onroerende zaak.

³⁸ Zie ook de brief van de minister van BZK van 14 januari 2021 over de mogelijkheid die art. 220d, lid 1, onderdeel i, Gemeentewet biedt voor een OZB-vrijstelling ter zake van zonnepanelen (Kamerstukken II, 2020/21, 32 813, nr. 658, p. 2).

³⁹ In het rapport 'Heffing op goede grond(slag)' van het ESBL is geadviseerd terughoudend te zijn bij het invoeren van facultatieve vrijstellingen (Rapport gemeentelijke belastingen in de 21e eeuw. Heffing op goede grond(slag), ESBL, juni 2001, in opdracht van de VNG).

⁴⁰ In de modelverordening OZB van de VNG zijn enkele voorbeelden van facultatieve vrijstellingen opgenomen. Het gaat hierbij vrijwel uitsluitend om vrijstellingen om efficiencyredenen.

⁴¹ Kamerstukken II, 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 71.

Ook verdient het aanbeveling voor gemeenten om bij de vormgeving van de vrijstellingen rekening te houden met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB. Dit komt ook de uitvoerbaarheid van de vrijstelling ten goede.

Op het gelijkheidsbeginsel en het belang van een objectieve vormgeving van de vrijstelling gaan we hierna afzonderlijk in.

4.3 Gelijkheidsbeginsel

4.3.1 Gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke regelgeving

Binnen de gemeentelijke heffingen is het gelijkheidsbeginsel regelmatig onderwerp van procedures. Als een belastingplichtige een beroep doet op het gelijkheidsbeginsel, dan stelt hij, kort gezegd, dat hij belasting moet betalen en een ander niet, en dat dat in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

De wijze van toetsing aan het gelijkheidsbeginsel is afhankelijk van de vraag of sprake is van toetsing van *regelgeving* (de tekst van de voorgenomen vrijstelling in de belastingverordening), dan wel toetsing van de *uitvoering* van de regelgeving (de verordening), met andere woorden de aanslagoplegging. In dit geval gaat het om toetsing van de regelgeving (de vrijstelling in de OZB-verordening) aan het gelijkheidsbeginsel.⁴²

Hierna zetten we de wijze van toetsing aan het gelijkheidsbeginsel uiteen.

4.3.2 Inhoud, toetsingsfasen en toetsingsintensiteit

Het gelijkheidsbeginsel beoogt bescherming te bieden aan belanghebbenden tegen een onrechtmatige ongelijke behandeling door het bestuursorgaan. Het gelijkheidsbeginsel houdt kort gezegd in dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld en dat ongelijke gevallen ongelijk dienen te worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid.

De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel kent verschillende toetsingsfasen. Ten eerste dient sprake te zijn van een onderscheid, ofwel is ook daadwerkelijk sprake van ongelijke behandeling van vergelijkbare gevallen. Wordt een dergelijk onderscheid geconstateerd, dan wordt in de tweede fase getoetst of dat onderscheid toelaatbaar is, ofwel of kort gezegd sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging. Als wordt vastgesteld dat een dergelijke rechtvaardiging niet aanwezig is, wordt in de derde fase door de rechter bepaald welke gevolgen hij aan die conclusie moet verbinden.

Bij de vraag of sprake is van vergelijkbare gevallen wordt doorgaans gezien of de gevallen waarmee wordt vergeleken, zowel rechtens als feitelijk vergelijkbaar zijn. Rechtens vergelijkbaar houdt in dat dezelfde wettelijke voorschriften van toepassing zijn op de te vergelijken gevallen. Feitelijke vergelijkbaarheid betekent dat de belastingplichtigen met wie wordt vergeleken, in soortgelijke feitelijke omstandigheden – alleen voor zover die omstandigheden relevant zijn – moeten verkeren als de belastingplichtige die zich beroept op het gelijkheidsbeginsel.

4.3.3 Grote beoordelingsvrijheid

De Hoge Raad laat op fiscaal gebied aan de regelgever een ruime beoordelingsvrijheid. Die ruimte laat hij de regelgever zowel bij (i) het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing

⁴² We laten buiten beschouwing de vraag of art. 220 lid 1, onderdeel i, Gemeentewet zelf strijdig is met het verbod van ongeoorloofde discriminatie zoals dat is neergelegd in art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR.

van het gelijkheidsbeginsel als gelijk moeten worden beschouwd, als bij (ii) het beantwoorden van de vraag of sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het gehanteerde onderscheid. Deze beoordelingsvrijheid is met name in fiscale zaken zeer ruim, omdat in belastingzaken het gewraakte onderscheid vaak technocratisch van aard is, en niet gebaseerd op een verdacht criterium zoals ras, sexe, geloof of afkomst. Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd, tenzij dat oordeel (evident) van redelijke grond ontbloomt is.⁴³ Aangenomen kan worden dat diezelfde ruime beoordelingsvrijheid geldt voor de gemeentelijke regelgever, in dit geval de gemeenteraad.⁴⁴

De Hoge Raad is verder van mening dat artikel 26 IVBPR (een verdragsrechtelijk gelijkheidsbeginsel) in beginsel niet eist dat door de wetgever zodanig uitgewerkte regelingen worden getroffen dat elke ongelijkheid of onevenredigheid in elke situatie wordt vermeden.⁴⁵ Een zekere ruwheid moet worden geaccepteerd.

De gemeentelijke wetgever heeft bij de lokale belastingen in beginsel en afhankelijk van de belastingsoort een ruime vrijheid om naar eigen inzicht de opzet van een heffing vorm te geven. Dat komt onder meer tot uitdrukking in de omstandigheid dat het gemeenten vrij staat die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing. Die vrije ruimte wordt ook wel 'nieuwe vrijheid' genoemd. 'Nieuw' in de zin dat de wetgever op dit punt een verruiming heeft beoogd ten opzichte van de situatie van vóór 1995. Die 'nieuwe vrijheid' wordt telkens weer benadrukt in de rechtspraak van de Hoge Raad, hoewel niet altijd met zoveel woorden.

Uit de jurisprudentie blijkt dat de gemeente ruime vrijheid heeft bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen.⁴⁶ Ook lijkt de Hoge Raad geen strenge eisen te stellen aan een objectieve en redelijke rechtvaardiging die is terug te voeren op beleidsmatige keuzes.^{47 48} Deze oordelen komen in feite overeen met het uitgangspunt dat gemeenten bepaalde (beleidsmatige) keuzes mogen maken, tenzij die keuzes van elke redelijke grond zijn ontbloomt.

Dat neemt niet weg dat bij het gebruik van OZB-vrijstellingen het gelijkheidsbeginsel een belangrijk aandachtspunt is en hierbij voorzichtigheid is geboden.

4.4 Objectief

De houdbaarheid van een vrijstelling hangt ook af van de wijze waarop deze is verwoord in de verordening. Kort gezegd geldt: hoe objectiever, hoe beter.⁴⁹

Een objectieve vrijstelling sluit bovendien beter aan bij het objectieve en zakelijke karakter van de OZB.

Een objectieve vrijstelling heeft tevens uitvoeringstechnische voordelen. Indien aansluiting wordt gezocht bij het object in plaats van bij het subject, dan kan de WOZ-administratie van de gemeente helpen. Deze administratie maakt een onderscheid naar het type object, zodat de

⁴³ Vgl. HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1212 en HR 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:273.

⁴⁴ Vgl. HR 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917, r.o. 4.2.1 en 4.2.3, en HR 4 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2495.

⁴⁵ HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU6477.

⁴⁶ HR 3 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL6974.

⁴⁷ HR 21 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6253.

⁴⁸ HR 6 augustus 2021, ECLI:NL:HR:2021:1188.

⁴⁹ Zie bijvoorbeeld HR 6 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3129 en Hof Amsterdam 20 april 1990, nr. 4888/88, Belastingblad 1991/223.

vrijstelling ook beter uitvoerbaar wordt. Het object verandert namelijk niet of zeer zelden (een sporthal blijft een sporthal), zodat een objectvrijstelling jaren geregistreerd kan blijven. Een vrijstelling gekoppeld aan een subject (een eigenaar of een gebruiker) vereist een jaarlijkse controle van de eigenaren of gebruikers van de accommodaties.

4.5 Conclusie

Art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet biedt gemeenten in beginsel ruime mogelijkheden om in de Verordening OZB 'facultatieve vrijstellingen' op te nemen. Aan die vrijstellingen kunnen beleidskeuzes van de gemeente ten grondslag liggen.⁵⁰

Art. 220 lid 1, onderdeel i, Gemeentewet biedt ook de ruimte om bijvoorbeeld de in art. 220f lid 2 Gemeentewet genoemde sportaccommodaties en dorpshuizen vrij te stellen. Mits goed gemotiveerd en goed geformuleerd. Het resultaat hiervan is dat voor deze onroerende zaken geen OZB verschuldigd zijn of slechts OZB verschuldigd zijn voor het deel van de onroerende zaak waarvan de waarde niet buiten aanmerking blijft. Dit strekt dus verder dan de mogelijkheid die art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt van een verlaagde tariefstelling.

Het gelijkheidsbeginsel vormt hierbij wel een belangrijk aandachtspunt, maar de gemeente heeft hierbij een ruime beoordelingsvrijheid, zowel ten aanzien van de vraag of sprake is van gelijke gevallen als ten aanzien van de vraag of er sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging. De onderliggende beleidsdoelen die reden zijn voor de OZB-vrijstelling moeten wel duidelijk worden omschreven in (bijvoorbeeld) een beleidsnota of het raadsvoorstel bij de verordening OZB. Bovendien moet elke vrijstelling de toetsing aan het zorgvuldigheids- en motiveringsbeginsel kunnen doorstaan.

Verder moeten de vrijstellingen objectief worden vormgegeven. Dit verkleint de risico's op het punt van het gelijkheidsbeginsel, past bij het objectieve en zakelijke karakter van de OZB en heeft uitvoeringstechnisch voordelen.

Kortom, een OZB-vrijstelling moet nauwkeurig en zorgvuldig en zo objectief mogelijk worden vormgegeven en goed worden gemotiveerd. Veronachtzaming hiervan brengt risico's mee voor de gemeente. Allereerst kan het aanleiding geven voor extra bezwaar- en beroepsprocedures en uitvoeringsproblemen en daarmee extra uitvoeringskosten. Ook kan het tot gevolg hebben dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt en de rechter een ruimere toepassing geeft aan de vrijstelling dan de gemeente heeft beoogd. Dit kan in dat geval forse nadelige financiële consequenties hebben voor de gemeente.

⁵⁰ Aan vrijstellingen kunnen ook doelmatigheidsoverwegingen ten grondslag liggen.

5 Oplossingen

5.1 Oplossingsrichtingen

Op basis van de hiervoor uitgevoerde analyse van de uitvoerings- en toepassingsvraagstukken, doen we hierna verkenningen naar aanpassingen van de wettelijke bepalingen in de Gemeentewet die enerzijds de geconstateerde knelpunten van het huidige art. 220f lid 2 Gemeentewet oplossen en anderzijds recht doen aan de doelstellingen van de indieners van het amendement.

Eén van de vraagstukken hierbij is of, en zo ja op welke wijze, de doelstellingen van het amendement inpasbaar zijn in het objectieve en zakelijke karakter van de OZB. Andere aandachtspunten zijn het wegnemen van onduidelijkheden die de huidige tekst oproept en het elimineren van discrepanties tussen de tekst en de toelichting.

We beschrijven daarnaast ook eventuele bijkomende voor- en nadelen van de oplossingen.

We sluiten af met conclusies over de vraag of er binnen de Gemeentewet oplossingen mogelijk zijn en zo ja, welke oplossingen daarvoor het meest geschikt zijn.

We onderscheiden hierbij drie oplossingsrichtingen:

1. de bestaande wettekst verduidelijken;
2. de wettekst in overeenstemming brengen met de bedoelingen van de indieners van het amendement zoals die zijn verwoord in de toelichting;
3. combinatie van 1 en 2.

Deze drie oplossingsrichtingen behandelen we in de onderdelen 5.3. t/m 5.5.

5.2 Beoordelingskader

De drie oplossingsrichtingen zullen we de telkens op de volgende criteria beoordelen:

- ontstaat er helderheid over de reikwijdte van de regeling?
- ontstaat er duidelijkheid over de regeling?
- sluit de regeling aan bij de wens van de indieners van het amendement?
- past de regeling in het objectieve en zakelijke karakter van de OZB?
- wat zijn de risico's ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel?
- voorziet de regeling in de (maatwerk)behoefte van gemeenten?
- is de regeling uitvoerbaar voor gemeenten?

Bij de beoordeling van de uitvoerbaarheid gaat het om aspecten zoals:

- zijn er goede en toegankelijke gegevensbronnen beschikbaar?
- leidt het tot extra bezwaar- en beroepsprocedures?
- bemoeilijkt het de samenwerking tussen lokale overheden in een belastingsamenwerking?
- welke extra inspanningen moeten worden gedaan voor de uitvoering van de vrijstelling? ⁵¹

Het resultaat van de beoordeling nemen we op in tabellen waarin we scores vermelden:

⁵¹ We hebben hierbij overigens geen grote verschillen geconstateerd tussen verschillende soorten gemeenten (bijvoorbeeld grote of kleine gemeenten, verstedelijkte of minder verstedelijkte gemeenten). Wel kan de aard van het objectenbestand een rol spelen bij de uitvoerbaarheid. Indien bijvoorbeeld dorps- en buurthuizen zich bevinden in bijzondere objecten die oorspronkelijk een andere bestemming hadden (bijvoorbeeld een kerk of een school) dan maakt dat de uitvoering complexer.

| Omschrijving score | Score |
|--------------------|-------|
| Zeer slecht | -- |
| Slecht | - |
| Neutraal | 0 |
| Goed | + |
| Zeer goed | ++ |

Op deze wijze vindt een weging plaats waarmee we de verschillende oplossingsrichtingen met elkaar vergelijken.

5.3 Verduidelijken van de bestaande wettekst

5.3.1 Inleiding

Deze oplossingsrichting heeft als primair doel om:

- de bestaande onduidelijkheden in de wettekst weg te nemen of te beperken;
- onzekerheden over de reikwijdte en de effecten van de toepassing van een verlaagd OZB-tarief te elimineren of te verkleinen;
- minder aanleiding te geven voor interpretatiegeschillen en bezwaar- en beroepsprocedures.

In deze oplossingsrichting is niet beoogd de reikwijdte van de wettekst aan te passen of deze in overeenstemming te brengen met de toelichting.

We gaan hierna afzonderlijk in op de begrippen 'sportaccommodaties', 'dorpshuizen', 'overige sociaal belang behartigende instellingen' en 'algemeen nut beogende instellingen'.

5.3.2 Sportaccommodaties

Het begrip 'sportaccommodaties' kan op verschillende manieren nader worden omschreven en afgebakend:

- door objectiever te bepalen dat het gaat om 'onroerende zaken voor het beoefenen van sport';
- door te bepalen dat het gaat om onroerende zaken die zijn 'ingericht' voor het beoefenen van sport. Hiermee is duidelijk dat het gaat om de (objectieve) inrichting en niet om het (subjectieve) gebruik van de onroerende zaak. Multifunctionele ruimten die het ene moment voor sport en het andere moment voor andere activiteiten worden gebruikt, vallen dan buiten het bereik van de bepaling;
- door te bepalen dat het gaat om onroerende zaken die 'in hoofdzaak' zijn ingericht voor het beoefenen van sport. Fiscaal gezien is in hoofdzaak meer dan 70%. Het is een begrip dat nu ook al voorkomt binnen de OZB.⁵² Hiermee is duidelijk dat een dergelijke onroerende zaak volledig onder het verlaagde OZB-tarief valt of helemaal niet. Dit is met name van belang bij onroerende zaken waarvan een deel van de ruimten wordt gebruikt voor sportbeoefening en een ander deel van de ruimten niet;
- door het begrip 'sport' verder af te bakenen. Sommige subsidieverordeningen stellen bijvoorbeeld als voorwaarde dat het moet gaan om verenigingen die geen onderneming drijven in de zin van de vennootschapsbelasting en die zijn aangesloten bij een sportbond die lid is van NOC*NSF;

⁵² O.a. art. 220a lid 2 Gemeentewet, art. 220d lid 1, onderdeel c, Gemeentewet, art. 220f lid, onderdelen b en c, Gemeentewet.

- door aan te sluiten bij de betekenis van het begrip 'sportaccommodatie' in het kader van de omzetbelasting, ofwel door verwijzing naar de betreffende wettelijke regeling, ofwel door de definitie van het begrip over te nemen.⁵³ Voordeel hiervan is dat de betekenis van het begrip inmiddels verder is uitgekristalliseerd.

5.3.3 Dorpshuizen

Het begrip 'dorpshuizen' kan op verschillende manieren nader worden omschreven en afgebakend:

- door te bepalen dat het gaat om 'buurt- en dorpshuizen'. Het begrip 'dorpshuizen' heeft namelijk een erg beperkte betekenis (gemeenschapshuis in een dorp) en het is niet goed voorstelbaar dat hiermee niet tevens zijn bedoeld buurthuizen (in steden);
- door objectiever te bepalen dat het gaat om 'onroerende zaken die dienen als buurt- of dorpshuizen'. Het komt ons voor dat de 'inrichting' geen sterk onderscheidend criterium vormt bij de buurt- en dorpshuizen, vandaar het gebruik van het woord 'dienen';⁵⁴
- door te bepalen dat het gaat om onroerende zaken die 'in hoofdzaak' dienen als buurt- of dorpshuizen. Fiscaal gezien is in hoofdzaak 70% of meer. Het is een begrip dat nu ook al voorkomt binnen de OZB.⁵⁵ Hiermee is duidelijk dat een dergelijke onroerende zaak volledig onder het verlaagde OZB-tarief valt of helemaal niet. Dit is met name van belang bij onroerende zaken waarvan een deel van de ruimten dienen als buurt- of dorpshuis en een ander deel van de ruimten niet;
- door het begrip 'buurt- en dorpshuizen' nader te definiëren of te omschrijven in de wettekst. Er bestaat echter kent geen vaste definitie of omschrijving. Van Dale omschrijft 'buurthuis' als 'een gebouw bestemd voor sociaal-culturele activiteiten van een buurt'. Een buurthuis kan echter ook worden omschreven als 'een gebouw waarin activiteiten plaatsvinden die de sociale samenhang en leefbaarheid van de buurt bevorderen'. Nadere afbakening kan ook door als voorwaarde te stellen dat het gaat om gebruik door verenigingen of stichtingen die geen onderneming drijven in de zin van de vennootschapsbelasting.

5.3.4 Overige sociaal belang behartigende instellingen

Door de verwijzing naar art. 2 lid 3, onderdeel o, AWR is het begrip 'overige sociaal belang behartigende instellingen' op zich helder afgebakend. Het begrip kan nog wel nader worden omschreven en afgebakend:

- door te bepalen dat het niet alleen gaat om onroerende zaken die in eigendom of bezit zijn, maar die 'in eigendom, bezit of beperkt recht' zijn van SBBI's;
- indien is beoogd niet uitsluitend de eigendom maar ook het gebruik van de onroerende zaak bepalend te laten zijn voor de toepassing van het verlaagde OZB-tarief, door te bepalen dat het gaat om onroerende zaken die 'in eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht' zijn van SBBI's.

Een nadere objectivering van de omschrijving van de onroerende zaken die het betreft, is niet goed mogelijk gezien de veelheid en variatie van de SBBI's waar het om gaat.

⁵³ Sportaccommodatie: accommodatie die is ingericht op het beoefenen van de sport zelf en/of wordt gebruikt voor het verblijf van de deelnemers met het oog op het zich gereed maken voor het beoefenen van de sport en/of het beëindigen daarvan.

⁵⁴ Zie ook de terminologie in art. 220 onderdeel a Gemeentewet.

⁵⁵ O.a. art. 220a lid 2 Gemeentewet, art. 220d lid 1, onderdeel c, Gemeentewet, art. 220f lid, onderdelen b en c, Gemeentewet.

5.3.5 Algemeen nut beogende instellingen

Door de verwijzing naar art. 2 lid 3, onderdeel m, AWR is het begrip 'algemeen nut beogende instellingen' op zich helder afgebakend. Het begrip kan nog wel nader worden omschreven en afgebakend:

- door te bepalen dat het niet alleen gaat om onroerende zaken die in eigendom of bezit zijn, maar die 'in eigendom, bezit of beperkt recht' zijn van ANBI's;
- indien is beoogd niet uitsluitend de eigendom maar ook het gebruik van de onroerende zaak bepalend te laten zijn voor de toepassing van het verlaagde OZB-tarief, door te bepalen dat het gaat om onroerende zaken die 'in eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht' zijn van ANBI's.

Een nadere objectivering van de omschrijving van de onroerende zaken die het betreft, is niet goed mogelijk gezien de veelheid en variatie van de ANBI's waar het om gaat.

5.3.6 Conclusies

Wij trekken de volgende conclusies over deze oplossingsrichting:

- door het nader omschrijven en afbakenen van de begrippen 'sportaccommodaties' en 'dorpshuizen' neemt de onduidelijkheid over die begrippen af. De ervaring leert echter dat ook met de introductie criteria als 'ingericht' en 'in hoofdzaak' en het nader omschrijven van begrippen er nog steeds juridische discussies en geschillen ontstaan bij de toepassing ervan op concrete situaties. Jurisprudentie zal daar pas in de loop van de tijd meer inzicht in geven. Bij invoering van een verlaagd tarief voor sportaccommodaties en dorpshuizen blijven er voor gemeenten dus voorlopig onzekerheden over de toepassing en reikwijdte ervan;
- het objectief nader afbakenen en omschrijven van onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's en ANBI's is niet goed mogelijk;
- de toepassing van een verlaagd OZB-tarief blijft bij onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's of ANBI's op zeer gespannen voet staan met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB;
- het bij SBBI's en ANBI's uitbreiden van de eigendom en het bezit van de onroerende zaak met het beperkt recht en het persoonlijk recht ervan, maakt het toch al grote toepassingsbereik van het verlaagde OZB-tarief nog groter;
- de uitvoeringsproblemen bij SBBI's en ANBI's worden niet opgelost;
- verhelderingen van de wettekst lossen het probleem van discrepantie tussen wettekst en toelichting niet op. De indieners van het amendement staat kennelijk een ruimere toepassing en meer beleidsvrijheid voor ogen staat, dan de tekst biedt. Verhelderingen in de wettekst voorzien hier niet in;
- een belangrijk knelpunt is dat gemeenten op basis van deze wettekst geen mogelijkheden hebben om de begrippen in art. 220f lid 2 Gemeentewet zelf nader af te bakenen. Indien een gemeente ervoor kiest om art. 220f lid 2 Gemeentewet toe te passen op bijvoorbeeld sportaccommodaties, geldt het verlaagde OZB-tarief voor de gehele groep sportaccommodaties;
- de resterende onzekerheden over de toepassing en reikwijdte en het gebrek aan mogelijkheden om bij de toepassing van het verlaagde OZB-tarief maatwerk te hanteren, zullen gemeenten er waarschijnlijk van blijven weerhouden om gebruik te maken van de regeling.

5.3.7 Beoordeling

| Beoordelingscriterium | Beoordeling | Toelichting |
|---|-------------|--|
| Helderheid reikwijdte? | + | Enige verbetering helderheid reikwijdte wettekst |
| Duidelijkheid? | + | De onduidelijkheden nemen af maar er blijven onzekerheden over de toepassing en reikwijdte |
| Aansluitend bij wens indieners? | - | Volgens de toelichting staat de indieners een ruimer toepassingsbereik voor ogen met meer gemeentelijke vrijheid |
| Past in objectieve en zakelijke karakter OZB? | -- | Regeling voor SBBI's en ANBI's blijft sterk subjectief |
| Risico's gelijkheidsbeginsel? | 0 | Gering, gemeenten hebben geen vrijheid in OZB-verordening nadere afbakening te doen |
| Voorziet in (maatwerk) behoefte gemeenten? | - | Gemeenten blijven gebonden aan kaders wettekst, keuzemogelijkheden zijn beperkt |
| Uitvoerbaar voor gemeenten? | - | Uitvoeringsproblemen bij SBBI's en ANBI's blijven bestaan |

5.4 Wettekst in overeenstemming brengen met de bedoelingen van de indieners

5.4.1 Inleiding

Deze oplossingsrichting heeft als primair doel om:

- de wettekst in overeenstemming brengen met de bedoelingen van de indieners van het amendement zoals die zijn verwoord in de toelichting.

In deze oplossingsrichting wordt de reikwijdte van de wettekst aangepast aan hetgeen de indieners kennelijk voor ogen stond. Het gaat hierbij om:

- de mogelijkheid voor gemeenten om geen gebruikersbelasting OZB te heffen;
- de mogelijkheid om onderscheid te maken in soorten instellingen.

5.4.2 Geen gebruikersbelasting OZB

Volgens de tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet is het alleen mogelijk om voor de genoemde objecten voor de gebruikersbelasting OZB en/of de eigenarenbelasting OZB het tarief dat geldt voor de eigenarenbelasting van woningen te hanteren. Maar volgens de toelichting op het amendement kunnen gemeenten bij de genoemde objecten de gebruikersbelasting OZB achterwege laten en alleen de eigenarenbelasting OZB heffen.

Om dit alsnog mogelijk te maken, zal de tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet moeten worden aangevuld met een bepaling die regelt dat bij de genoemde objecten het tarief bedoeld in art. 220f lid 1, onderdeel a, Gemeentewet (OZB gebruik niet-woningen) ook op 0% kan worden gesteld. Voor de OZB-gebruikersbelasting van sportaccommodaties, dorpshuizen, SBBI's en ANBI's zijn er dan twee mogelijkheden: het tarief is 0% of het tarief is gelijk aan het OZB-tarief dat geldt voor de eigenaren van woningen.

Een dergelijke wettelijke regeling roept ook weer nieuwe vragen op. Is dat daadwerkelijk wat de indieners van het amendement voor ogen stond? Waarom geldt de mogelijkheid van een tarief van 0% alleen voor de gebruikersbelasting OZB en niet voor de eigenarenbelasting OZB? Waarom alleen de mogelijkheid van een tarief van 0% en niet tevens een te kiezen tarief tussen 0% en het OZB-tarief dat geldt voor de eigenaren van woningen?

Wij merken overigens op dat art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet wel de mogelijkheid biedt om voor de genoemde objecten een vrijstelling op te nemen in de OZB-verordening. Een dergelijke vrijstelling leidt er dan langs de band van het buiten aanmerking laten van de waarde toe dat er geen gebruikersbelasting OZB en geen eigenarenbelasting OZB verschuldigd is.

5.4.3 *Onderscheid maken in soorten instellingen*

De tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt ruimte om bij toepassing van het lage OZB-tarief een onderscheid te maken in de vier hoofdgroepen: sportaccommodaties, dorpshuizen, SBBI's en ANBI's. Gemeenten kunnen er dus voor kiezen voor bijvoorbeeld sportaccommodaties en dorpshuizen wel het verlaagde OZB-tarief toe te passen en voor SBBI's en ANBI's niet.

Volgens de toelichting op het amendement is het echter ook mogelijk om nog een verder onderscheid te maken binnen deze vier hoofdgroepen door daar nadere voorwaarden aan te verbinden (bijvoorbeeld sportaccommodaties van niet-commerciële sportclubs, ANBI's anders dan de gemeente zelf). De wettekst biedt hiervoor echter geen ruimte.

Om dit alsnog mogelijk te maken zal de tekst van art. 220f lid 2 Gemeentewet moeten worden aangevuld met een bepaling die regelt dat "binnen nader te stellen voorwaarden"⁵⁶ het verlaagde OZB-tarief kan worden toegepast op de genoemde vier groepen objecten. Dan bepalen de in de OZB-verordening gestelde nadere voorwaarden of het verlaagde OZB-tarief wel of niet van toepassing is. Daarmee kunnen gemeenten ervoor kiezen om het verlaagde OZB-tarief alleen toe te passen op sportaccommodaties van niet-commerciële sportclubs of ANBI's die geen overheden zijn.

Deze kennelijk door indieners van het amendement beoogde beleidsvrijheid voor het toepassen van het verlaagde OZB-tarief (of eventueel een 0% tarief), roept wel de vraag op of een open regeling vergelijkbaar met art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet niet passender is. Bij zo'n regeling heeft de gemeente de vrijheid om zelf in de OZB-verordening voor aan te wijzen groepen onroerende zaken een afwijkend OZB-tarief op te nemen. Hierover later meer in Hoofdstuk 6.

5.4.4 *Conclusies*

Wij trekken de volgende conclusies over deze oplossingsrichting:

- de aanpassingen brengen de wettekst meer in overeenstemming met de bedoelingen van de indieners van het amendement zoals die zijn verwoord in de toelichting. Het roept wel de vraag op wat de indieners van het amendement daadwerkelijk voor ogen stond en welke motivatie daaraan ten grondslag ligt;
- de aanpassingen lossen het probleem van discrepantie tussen wettekst en toelichting op;
- het alleen aanpassen van de regeling aan de wensen van de indieners, lost het probleem van onduidelijkheden in de wettekst en onzekerheden over de reikwijdte van de regeling niet op. Dit zal gemeenten ervan blijven weerhouden om gebruik te maken van de regeling;
- de aanpassingen lossen de uitvoeringstechnische problemen bij SBBI's en ANBI's niet op;

⁵⁶ Of eventueel "binnen in de gemeentelijke belastingverordening nader te stellen voorwaarden".

- de toepassing van een verlaagd OZB-tarief blijft bij onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's of ANBI's op zeer gespannen voet staan met het objectieve en zakelijk karakter van de OZB;
- de mogelijkheid om nadere voorwaarden te stellen, stelt gemeenten beter in staat om maatwerk te hanteren. Gemeenten blijven echter gebonden aan de vier hoofdgroepen die in art. 220f lid 2 Gemeentewet worden genoemd.

5.4.5 Beoordeling

| Beoordelingscriterium | Beoordeling | Toelichting |
|---|-------------|--|
| Helderheid reikwijdte? | + | Verbetering helderheid reikwijdte in wettekst |
| Duidelijkheid? | - | Er vindt geen verduidelijking plaats |
| Aansluitend bij wens indieners? | + | Tekst in overeenstemming met bedoelingen indieners, wel vragen over bedoelingen indieners |
| Past in objectieve en zakelijke karakter OZB? | -- | Regeling voor met name SBBI's en ANBI's blijft sterk subjectief |
| Risico's gelijkheidsbeginsel? | - | Nu met name de regeling bij SBBI's en ANBI's al een subjectief karakter hebben, nemen de risico's toe als daarbinnen een verder subjectief onderscheid wordt gemaakt |
| Voorziet in (maatwerk) behoefte gemeenten? | 0 | Gemeenten krijgen meer beleidsvrijheid maar blijven tegelijkertijd gebonden aan de vier hoofdgroepen |
| Uitvoerbaar voor gemeenten? | -- | Uitvoeringsproblemen bij SBBI's en ANBI's blijven bestaan. Uitvoeringsproblemen nemen toe als ook nog een onderscheid binnen de vier hoofdgroepen gemaakt wordt |

5.5 Verduidelijken bestaande tekst en aansluiting bedoeling indieners

5.5.1 Inleiding

Om beter inzicht te krijgen, hebben we in de onderdelen 5.3 en 5.4 de oplossingsrichtingen van verduidelijking van de bestaande wettekst en de wettekst laten aansluiten bij de bedoeling van de indieners, afzonderlijk beschreven en beoordeeld.

Hierna maken we een combinatie van deze oplossingsrichtingen. Het betreft dus een samenvoeging van de in de onderdelen 5.3 en 5.4 beschreven aanpassingen.

Deze oplossingsrichting heeft als doel om:

- de bestaande onduidelijkheden in de wettekst weg te nemen of te beperken;
- onzekerheden over de reikwijdte en de effecten van de toepassing van een verlaagd OZB-tarief te elimineren of te verkleinen;
- minder aanleiding te geven voor interpretatiegeschillen en bezwaar- en beroepsprocedures;
- de wettekst in overeenstemming te brengen met de bedoelingen van de indieners van het amendement zoals die zijn verwoord in de toelichting.

5.5.2 Conclusies

Wij trekken de volgende conclusies over deze oplossingsrichting:

- door het nader omschrijven en afbakenen van de begrippen 'sportaccommodaties' en 'dorpshuizen' neemt de onduidelijkheid over die begrippen af. De ervaring leert echter dat ook met de introductie criteria als 'ingericht' en 'in hoofdzaak' en het nader omschrijven van begrippen er nog steeds juridische discussies en geschillen ontstaan bij de toepassing ervan op concrete situaties. Jurisprudentie zal daar pas in de loop van de tijd meer inzicht in geven. Bij invoering van een verlaagd tarief voor sportaccommodaties en dorpshuizen blijven er voor gemeenten dus voorlopig onzekerheden over de toepassing en reikwijdte ervan;
- de aanpassingen brengen de wettekst meer in overeenstemming met de bedoelingen van de indieners van het amendement zoals die zijn verwoord in de toelichting. Het roept wel de vraag op wat de indieners van het amendement daadwerkelijk voor ogen stond en welke motivatie daaraan ten grondslag ligt;
- de aanpassingen lossen het probleem van discrepantie tussen wettekst en toelichting op;
- het objectief nader afbakenen en omschrijven van onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's en ANBI's is niet goed mogelijk;
- de toepassing van een verlaagd OZB-tarief blijft bij onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's of ANBI's op zeer gespannen voet staan met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB;
- het bij SBBI's en ANBI's uitbreiden van de eigendom en het bezit van de onroerende zaak met het beperkt recht en het persoonlijk recht ervan, maakt het toch al grote toepassingsbereik van het verlaagde OZB-tarief nog groter;
- de uitvoeringsproblemen bij SBBI's en ANBI's worden niet opgelost;
- de mogelijkheid om nadere voorwaarden te stellen, stelt gemeenten beter in staat om maatwerk te hanteren. Gemeenten blijven echter gebonden aan de vier hoofdgroepen die in art. 220f lid 2 Gemeentewet worden genoemd.

5.5.3 Beoordeling

| Beoordelingscriterium | Beoordeling | Toelichting |
|---|-------------|--|
| Helderheid reikwijdte? | + | Verbetering helderheid reikwijdte in wettekst en geen discrepantie tussen wettekst en toelichting |
| Duidelijkheid? | + | De onduidelijkheden nemen af maar er blijven onzekerheden over de toepassing en reikwijdte |
| Aansluitend bij wens indieners? | + | Tekst in overeenstemming met bedoelingen indieners, wel vragen over bedoelingen indieners |
| Past in objectieve en zakelijke karakter OZB? | -- | Regeling voor met name SBBI's en ANBI's blijft sterk subjectief |
| Risico's gelijkheidsbeginsel? | - | Nu met name de regeling bij SBBI's en ANBI's al een subjectief karakter hebben, nemen de risico's toe als daarbinnen een verder subjectief onderscheid wordt gemaakt |
| Voorziet in (maatwerk) behoefte gemeenten? | 0 | Gemeenten krijgen meer beleidsvrijheid maar blijven tegelijkertijd gebonden aan de vier hoofdgroepen |
| Uitvoerbaar voor gemeenten? | -- | Uitvoeringsproblemen bij SBBI's en ANBI's blijven bestaan. Uitvoeringsproblemen nemen toe als ook nog een onderscheid binnen de vier hoofdgroepen gemaakt wordt |

5.6 Conclusie

De uitvoerings- en toepassingsvraagstukken ten aanzien van art. 220f lid 2 Gemeentewet kunnen worden verminderd door een combinatie van een verduidelijking van de bestaande wettekst én de wettekst beter te laten aansluiten bij de bedoeling van de indieners. De onduidelijkheid neemt hierdoor af, de wettekst sluit beter aan bij de bedoeling van indieners van het amendement en het stelt gemeenten beter in staat om maatwerk te hanteren dan nu het geval is.

Tot een volledig bevredigende oplossing voor de uitvoerings- en toepassingsvraagstukken leidt dit echter niet, omdat:

- ook met de introductie van aanvullende criteria en het nader omschrijven van begrippen, nog steeds juridische discussies en geschillen kunnen ontstaan bij de toepassing ervan op concrete situaties. Er blijven voor gemeenten dus voorlopig onzekerheden over de toepassing en reikwijdte van de regeling;
- de exacte bedoelingen van de indieners zijn niet goed uit de toelichting op het amendement af te leiden;
- het objectief nader afbakenen en omschrijven van onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's en ANBI's is niet goed mogelijk;
- de toepassing van een verlaagd OZB-tarief bij onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's of ANBI's blijft op zeer gespannen voet staan met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB;
- het bij SBBI's en ANBI's uitbreiden van de eigendom en het bezit van de onroerende zaak met het beperkt recht en het persoonlijk recht ervan, maakt het toch al grote toepassingsbereik van het verlaagde OZB-tarief nog groter;

- de uitvoeringsproblemen voor gemeenten bij SBBI's en ANBI's worden niet opgelost;
- de mogelijkheid om nadere voorwaarden te stellen, stelt gemeenten beter in staat om maatwerk te hanteren. Gemeenten blijven echter gebonden aan de vier hoofdgroepen die in art. 220f lid 2 Gemeentewet worden genoemd.

De beste oplossingsrichting scoort daardoor op een aantal van de beoordelingscriteria nog steeds matig tot slecht. Een goede totaaloplossing biedt dit dus niet.

Daarom verkennen we hierna een aantal alternatieven die verder strekken dan alleen het verduidelijken van de bestaande wettekst en het in overeenstemming brengen van de wettekst met de bedoelingen van de wetgever.

6 Alternatieven

6.1 Inleiding

Wij verkennen hierna enkele alternatieven die verder strekken dan alleen het verduidelijken van de bestaande wettekst en het in overeenstemming brengen van de wettekst met de bedoelingen van de wetgever.

Het gaat om de volgende alternatieven:

- een open regeling;
- een afgeslankte regeling;
- geen regeling.

6.2 Een open regeling

6.2.1 Inleiding

Art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt uitsluitend de mogelijkheid voor toepassing van het verlaagde OZB-tarief voor de vier daarin genoemde hoofdgroepen (sportaccommodaties, dorpshuizen, SBBI's en ANBI's). Gemeenten zijn voor de toepassing van een verlaagd OZB-tarief gebonden aan deze hoofdgroepen, een ruimere toepassing is niet mogelijk. Wel kunnen gemeenten voor de ene hoofdgroep wel en voor een andere hoofdgroep niet het verlaagde OZB-tarief toepassen.

Indien aan de wettekst wordt toegevoegd dat er nadere voorwaarden gesteld kunnen worden, kunnen gemeenten ook binnen de hoofdgroepen verfijningen aanbrengen (bijvoorbeeld alleen verlaagd OZB-tarief voor sportaccommodaties van niet-commerciële sportclubs).

Desalniettemin blijven de mogelijkheden voor maatwerk gering en blijft er een aanzienlijke gebondenheid aan het begrippenkader van art. 220f lid 2 Gemeentewet.

6.2.2 Open geformuleerde regeling

Met een toevoeging in de wettekst dat gemeenten in de OZB-verordening nadere voorwaarden kunnen verbinden aan de toepassing van het verlaagde OZB-tarief, komt de vraag op of niet beter kan worden gekozen voor een open geformuleerde regeling. Daarmee hebben gemeenten de vrijheid om zelf in de OZB-verordening te bepalen voor welke groepen onroerende zaken een verlaagd OZB-tarief geldt.

Een dergelijke bepaling kan, naar het voorbeeld van art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet, bijvoorbeeld luiden:

"2. In plaats van de percentages, bedoeld in het eerste lid, onderdeel a of c, kan het percentage, bedoeld in het eerste lid, onderdeel b, worden toegepast voor in de gemeentelijke belastingverordening aangewezen onroerende zaken of delen daarvan."

Deze bepaling biedt gemeenten de mogelijkheid om het verlaagde OZB-tarief toe te passen op bijvoorbeeld de groepen onroerende zaken die in het huidige art. 220f lid 2 Gemeentewet staan. Hetgeen de indieners van het amendement voor ogen stond, kan dus nog steeds worden geregeld.

Het staat gemeenten echter vrij om dit verlaagde OZB-tarief ook toe te passen op andere groepen onroerende zaken indien daar om beleidsmatige redenen behoefte aan bestaat. Dit biedt gemeenten meer mogelijkheden voor maatwerkoplossingen. In dat opzicht strekt een open regeling veel

verder dan het huidige art. 220f lid 2 Gemeentewet en de bedoelingen van de indieners van het amendement. Het laat gemeenten ruimte om de verlaagde tariefstelling tot een veel grotere groep onroerende zaken uit te breiden en daarmee tot verdergaand instrumenteel gebruik van de OZB.

Gemeenten kunnen de groepen onroerende zaken zodanig afbakenen en omschrijven in de OZB-verordening dat er helderheid is over de reikwijdte van de bepaling en helderheid bestaat over de uitleg. De ervaring leert echter dat er ook nog steeds juridische discussies en geschillen kunnen ontstaan bij de toepassing op concrete situaties. Jurisprudentie zal daar pas in de loop van de tijd meer inzicht in geven. Er blijven voor gemeenten dus onzekerheden bestaan over de toepassing en reikwijdte van de verlaagde tariefstelling.

Een open regeling biedt gemeenten de mogelijkheid in de OZB-verordening de groepen onroerende zaken zodanig af te bakenen en te omschrijven dat toepassing van het verlaagde OZB-tarief uitvoeringsproblemen beperkt.

Bij toepassing van deze regeling heeft het uiteraard sterk de voorkeur dat gemeenten in de OZB-verordening de groepen onroerende zaken waarop het verlaagde OZB-tarief van toepassing is, zo objectief mogelijk formuleren. In dat geval past de verlaagde tariefstelling goed binnen het objectieve en zakelijke karakter van de OZB. Ook verkleint dit de risico's ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel mits een goede beleidsmatige onderbouwing wordt gegeven voor de verlaagde tariefstelling (bij voorkeur in het raadsvoorstel met de bestuurlijke afwegingen daarbij).⁵⁷

Een randvoorwaarde is dus dat een OZB-vrijstelling nauwkeurig en zorgvuldig en zo objectief mogelijk moet worden vormgegeven en goed moet worden gemotiveerd. Veronachtzaming hiervan brengt risico's mee voor de gemeente. Allereerst kan het aanleiding geven voor extra bezwaar- en beroepsprocedures en uitvoeringsproblemen en daarmee extra uitvoeringskosten. Ook kan het tot gevolg hebben dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt en de rechter een ruimere toepassing geeft aan de vrijstelling dan de gemeente heeft beoogd. Dit kan in dat geval forse nadelige financiële consequenties hebben voor de gemeente.

De uiteindelijke vormgeving en motivering van de OZB-vrijstelling bepalen dus de eventuele risico's en uitvoeringsproblemen en uitvoeringskosten. Er valt dus niet op voorhand een garantie te geven dat deze afwezig of beperkt zullen zijn.

6.2.3 *Beoordeling*

De hieronder staande beoordeling is bij een open regeling uiteraard mede afhankelijk van de keuzes die gemeenten maken in OZB-verordening en de formuleringen die zij daarbij hanteren. We hebben bij de beoordeling betekenis toegekend aan de potentiële risico's die zich hierbij kunnen voordoen. De toegekende scores kunnen afhankelijk van de keuzes van de gemeente ook positiever of negatiever uitvallen.

⁵⁷ In dit verband wijzen we ook op de uitspraak van de Hoge Raad van 8 januari 2021 (ECLI:NL:HR:2021:34). Hieruit blijkt dat de belastingrechter niet alleen moet toetsen of de aanslag rechtmatig is maar ook of de belastingverordening waarop deze is gebaseerd op een zorgvuldige wijze tot stand is gekomen. Als er strijd zou zijn met de formele rechtsbeginselen (zorgvuldigheidsbeginsel en motiveringsbeginsel) dan kan de belastingverordening, of een onderdeel daaruit, in het betreffende concrete geval buiten toepassing worden gelaten. Deze toets van de onderliggende belastingverordening zelf heet de exceptieve toetsing.

| Beoordelingscriterium | Beoordeling | Toelichting |
|---|-------------|---|
| Helderheid reikwijdte? | + | Goede afbakening van de groep onroerende zaken in OZB-verordening is mogelijk |
| Duidelijkheid? | + | Heldere formulering in OZB-verordening is mogelijk |
| Aansluitend bij wens indieners? | 0 | Bedoelingen indieners zijn realiseerbaar in open regeling, maar de toepassingsmogelijkheden zijn ook ruimer |
| Past in objectieve en zakelijke karakter OZB? | 0 | Objectieve formulering van groepen onroerende zaken in OZB-verordening is mogelijk |
| Risico's gelijkheidsbeginsel? | 0 | Objectieve formulering en goede beleidsmatige onderbouwing verkleint risico's |
| Voorziet in (maatwerk) behoefte gemeenten? | ++ | Gemeenten krijgen beleidsvrijheid eigen keuzes te maken |
| Uitvoerbaar voor gemeenten? | 0 | Keuzes en formulering in OZB-verordening kunnen uitvoeringsproblemen reduceren |

6.3 Een afgeslankte regeling

6.3.1 Inleiding

De in onderdeel 5.5 beschreven oplossingsrichting (verduidelijking van de bestaande wettekst én de wettekst laten aansluiten bij de bedoeling van de indieners) heeft enkele positieve effecten. De onduidelijkheid neemt af, de wettekst sluit beter aan bij de bedoeling van indieners van het amendement en het stelt gemeenten beter in staat om maatwerk te hanteren.

Bij de beoordeling aan de gestelde criteria scoort de oplossingsrichting echter nog steeds slecht tot zeer slecht op:

- past in objectieve en zakelijke karakter OZB?
- risico's gelijkheidsbeginsel?
- uitvoerbaar voor gemeenten?

Dit heeft vooral te maken met twee hoofdgroepen in art. 220f lid 2 Gemeentewet: onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's en ANBI's.

6.3.2 Afgeslankte regeling

Het schrappen van de onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's en ANBI's kan de geconstateerde problemen grotendeels wegnemen.

Eventueel kunnen daarvoor in de plaats enkele groepen onroerende zaken aan art. 220f lid 2 Gemeentewet worden toegevoegd. Bijvoorbeeld onroerende zaken ten behoeve van kunst- en cultuuronderwijs en onroerende zaken ten behoeve van scouting (deze groepen zijn concreet genoemd in de toelichting op het amendement).

Als deze groepen onroerende zaken in art. 220f lid 2 Gemeentewet objectief worden omschreven en helder afgebakend, kunnen zij beter passen in het objectieve en zakelijke karakter van de OZB

en nemen de risico's ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel af. Ook komt dit de uitvoerbaarheid bij gemeenten ten goede.

Overigens blijven bij deze alternatieve oplossing de mogelijkheden voor maatwerk gering en blijft er een aanzienlijke gebondenheid aan het begrippenkader van art. 220f lid 2 Gemeentewet.

Uiteraard wordt ook nog maar deels invulling gegeven aan de bedoelingen van de indieners van het amendement.

6.3.3 Beoordeling

Bij de beoordeling gaan we uit van de eerder beschreven verbetering van de afbakening van sportaccommodaties en dorpshuizen en toevoeging van de mogelijkheid om nadere voorwaarden te verbinden aan toepassing van de regeling.

| Beoordelingscriterium | Beoordeling | Toelichting |
|---|-------------|--|
| Helderheid reikwijdte? | + | Verbetering helderheid reikwijdte in wettekst |
| Duidelijkheid? | + | De onduidelijkheden nemen af maar er blijven onzekerheden over de toepassing en reikwijdte |
| Aansluitend bij wens indieners? | - | Tekst niet meer volledig in overeenstemming met bedoelingen indieners |
| Past in objectieve en zakelijke karakter OZB? | 0 | Met schrappen SBBI's en ANBI's minder subjectief |
| Risico's gelijkheidsbeginsel? | 0 | Met schrappen SBBI's en ANBI's minder subjectief |
| Voorziet in (maatwerk) behoefte gemeenten? | 0 | Gemeenten krijgen meer beleidsvrijheid maar blijven tegelijkertijd gebonden aan de twee hoofdgroepen |
| Uitvoerbaar voor gemeenten? | 0 | Uitvoeringsproblemen nemen af met schrappen SBBI's en ANBI's |

6.4 Schrappen regeling

6.4.1 Inleiding

De VNG en de gemeenten hebben aangegeven dat de subsidieregelingen al langer en naar tevredenheid functioneren en dat er geen behoefte bestaat aan aanvullende maatregelen of instrumenten zoals art. 220f lid 2 Gemeentewet.⁵⁸

6.4.2 Schrappen regeling

De subsidies worden momenteel door enkele gemeenten verleend aan maatschappelijke organisaties of sportverenigingen voor de volledige OZB of voor een gedeelte daarvan.

Het instrument van de subsidies biedt mogelijkheden voor maatwerk, zowel ten aanzien van het afbakenen van de groep die ervoor in aanmerking komt als ten aanzien van de omvang van de

⁵⁸ Verwoord in een gesprek tussen het ministerie van BZK en de VNG en een aantal gemeenten op 22 juli 2021.

korting. Art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt die mogelijkheden niet of slechts in beperkte mate. Er zijn ook minder juridische geschillen bij een subsidieregeling en minder uitvoeringsproblemen.

Daarnaast hebben gemeenten ook de mogelijkheid van art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet. Dit biedt gemeenten de mogelijkheid om in de verordening OZB 'facultatieve vrijstellingen' op te nemen. Dit zijn vrijstellingen die niet uit de wet voortvloeien, maar die de gemeente zelf kiest. Dit kan de mogelijkheid bieden om voor bepaalde soorten onroerende zaken (deels) een vrijstelling van de waarde van het object in te voeren.

De gemeenten beschikken met het verstrekken van subsidies en het geven van vrijstelling van de OZB reeds over instrumenten om datgene te regelen dat art. 220f lid 2 Gemeentewet mogelijk maakt. De twee instrumenten bieden zelfs veel meer mogelijkheden dan art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt. Gesteld kan daarom worden dat art. 220f lid 2 Gemeentewet overbodig is en geschrapt kan worden.

Er kunnen zich overigens problemen in de belastingsfeer voordoen indien de 'teruggaafregeling' zodanig met de belastingheffing is verweven dat die teruggaafregeling of compensatie in wezen als een verlengstuk van de belastingverordening moet worden beschouwd.⁵⁹ De belastingrechter kan dan ook de teruggaafregeling in zijn beoordeling betrekken, met name op het punt van het gelijkheidsbeginsel.

6.4.3 *Beoordeling*

De hieronder staande beoordeling is bij een subsidie of OZB-vrijstelling uiteraard mede afhankelijk van de keuzes die gemeenten maken in de subsidieverordening of OZB-verordening en de formuleringen die zij daarbij hanteren. We hebben bij de beoordeling betekenis toegekend aan de beperktere potentiële risico's en betere uitvoerbaarheid die zich hierbij (met name bij subsidies) kunnen voordoen. De toegekende scores kunnen afhankelijk van de keuzes van de gemeente ook positiever of negatiever uitvallen.

⁵⁹ Vergelijk Gerechtshof Den Haag 12 mei 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:927, Belastingblad 2020/301, en Gerechtshof Den Haag 14 juli 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1288, Belastingblad 2020/362. Het ging hierbij overigens om een restitutieregeling en niet om een subsidie.

| Beoordelingscriterium | Beoordeling | Toelichting |
|---|-------------|--|
| Helderheid reikwijdte? | + | Goede afbakening van de groep onroerende zaken in subsidieverordening of OZB-verordening is mogelijk |
| Duidelijkheid? | + | Heldere formulering in subsidieverordening of OZB-verordening is mogelijk |
| Aansluitend bij wens indieners? | 0 | Regeling bestaat niet meer, bedoelingen indieners zijn nog wel realiseerbaar in de subsidieverordening |
| Past in objectieve en zakelijke karakter OZB? | 0 | Subsidie ligt buiten de OZB. Objectieve formulering van groepen onroerende zaken in subsidieverordening of OZB-verordening is mogelijk |
| Risico's gelijkheidsbeginsel? | + | Subsidie ligt buiten OZB. Objectieve formulering en goede beleidsmatige onderbouwing verkleint risico's |
| Voorziet in (maatwerk) behoefte gemeenten? | ++ | Gemeenten hebben in subsidieverordening of OZB-verordening beleidsvrijheid eigen keuzes te maken |
| Uitvoerbaar voor gemeenten? | + | Subsidie ligt buiten OZB. Keuzes en formulering in subsidieverordening of OZB-verordening kunnen uitvoeringsproblemen voorkomen |

6.5 Conclusie

In onderstaande tabel vergelijken we de beoordelingen van de volgende oplossingsrichtingen en alternatieven:

1. Verduidelijken van de bestaande wettekst.
2. Wettekst in overeenstemming brengen met de bedoelingen van de indieners van het amendement.
3. Combinatie van 1 en 2.
 - 4a. Alternatief: open regeling.
 - 4b. Alternatief: afgeslankte regeling.
 - 4c. Alternatief: schrappen regeling.

| Beoordelingscriterium | Oplossingsrichtingen en alternatieven | | | | | |
|---|---------------------------------------|----|----|----|----|----|
| | 1 | 2 | 3 | 4A | 4B | 4C |
| Helderheid reikwijdte? | + | + | + | + | + | + |
| Duidelijkheid? | + | - | + | + | + | + |
| Aansluitend bij wens indieners? | - | + | + | 0 | - | 0 |
| Past in objectieve en zakelijke karakter OZB? | -- | -- | -- | 0 | 0 | 0 |
| Risico's gelijkheidsbeginsel? | 0 | - | - | 0 | 0 | + |
| Voorziet in (maatwerk) behoefte gemeenten? | - | 0 | 0 | ++ | 0 | ++ |
| Uitvoerbaar voor gemeenten? | - | -- | -- | 0 | 0 | + |

De drie alternatieven adresseren de uitvoerings- en toepassingsvraagstukken beter dan de in Hoofdstuk 5 beschreven oplossingsrichtingen. Ze sluiten echter ook minder goed aan bij de

bedoelingen van de indieners van het amendement, al kunnen die bedoelingen er wel grotendeels of volledig mee gerealiseerd worden.

7 Conclusies

7.1 Verduidelijking bestaande wettekst én de wettekst laten aansluiten bij de bedoeling van de indieners

De uitvoerings- en toepassingsvraagstukken ten aanzien van art. 220f lid 2 Gemeentewet kunnen het best worden verminderd door een combinatie van een verduidelijking van de bestaande wettekst én de wettekst beter te laten aansluiten bij de bedoeling van de indieners. De onduidelijkheid neemt hierdoor af, de wettekst sluit beter aan bij de bedoeling van indieners van het amendement en het stelt gemeenten beter in staat om maatwerk te hanteren dan nu het geval is.

Tot een volledig bevredigende oplossing voor de uitvoerings- en toepassingsvraagstukken leidt dit echter niet, omdat:

- ook met de introductie van aanvullende criteria en het nader omschrijven van begrippen, nog steeds juridische discussies en geschillen kunnen ontstaan bij de toepassing ervan op concrete situaties. Er blijven voor gemeenten dus voorlopig onzekerheden over de toepassing en reikwijdte van de regeling;
- de exacte bedoelingen van de indieners zijn niet goed uit de toelichting op het amendement af te leiden;
- het objectief nader afbakenen en omschrijven van onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's en ANBI's is niet goed mogelijk;
- de toepassing van een verlaagd OZB-tarief bij onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's of ANBI's blijft op zeer gespannen voet staan met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB;
- het bij SBBI's en ANBI's uitbreiden van de eigendom en het bezit van de onroerende zaak met het beperkt recht en het persoonlijk recht ervan, maakt het toch al grote toepassingsbereik van het verlaagde OZB-tarief nog groter;
- de uitvoeringsproblemen voor gemeenten bij SBBI's en ANBI's worden niet opgelost;
- de mogelijkheid om nadere voorwaarden te stellen, stelt gemeenten beter in staat om maatwerk te hanteren. Gemeenten blijven echter gebonden aan de vier hoofdgroepen die in art. 220f lid 2 Gemeentewet worden genoemd.

Daarom zijn ook enkele alternatieven verkend die verder strekken dan alleen het verduidelijken van de bestaande wettekst en het in overeenstemming brengen van de wettekst met de bedoelingen van de indieners van het amendement.

7.2 Alternatieven

7.2.1 Inleiding

De hierna opgenomen alternatieven adresseren de uitvoerings- en toepassingsvraagstukken beter dan de hiervoor in onderdeel 7.1 opgenomen oplossingen binnen de wettekst, maar sluiten minder goed aan bij de bedoelingen van de indieners van het amendement, al kunnen die bedoelingen er wel grotendeels of volledig mee gerealiseerd worden.

7.2.2 Open regeling

Het alternatief waarbij art. 220f lid 2 Gemeentewet wordt omgevormd tot een open regeling stelt gemeenten beter in staat om de groepen onroerende zaken zodanig af te bakenen en te omschrijven in de OZB-verordening dat er meer helderheid is over de reikwijdte en uitleg van de bepaling, al zijn ook dan onzekerheden voor gemeenten niet uit te sluiten.

Het biedt gemeenten ook de mogelijkheid om de OZB-verordening zodanig vorm te geven dat toepassing van het verlaagde OZB-tarief minder uitvoeringsproblemen oplevert. Ook kunnen gemeenten de groep die in aanmerking komt voor de verlaagde tariefstelling objectiever formuleren zodat de verlaagde tariefstelling beter past binnen het objectieve en zakelijke karakter van de OZB. Het verkleint daarmee ook de risico's ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel mits een goede beleidsmatige onderbouwing wordt gegeven voor de verlaagde tariefstelling.

Een randvoorwaarde is dus dat een OZB-vrijstelling nauwkeurig en zorgvuldig en zo objectief mogelijk moet worden vormgegeven en goed moet worden gemotiveerd. Veronachtzaming hiervan brengt risico's mee voor de gemeente. Allereerst kan het aanleiding geven voor extra bezwaar- en beroepsprocedures en uitvoeringsproblemen en daarmee extra uitvoeringskosten. Ook kan het tot gevolg hebben dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt en de rechter een ruimere toepassing geeft aan de vrijstelling dan de gemeente heeft beoogd. Dit kan in dat geval forse nadelige financiële consequenties hebben voor de gemeente.

De uiteindelijke vormgeving en motivering van de OZB-vrijstelling bepalen dus de eventuele risico's en uitvoeringsproblemen en uitvoeringskosten. Er valt dus niet op voorhand een garantie te geven dat deze beperkt zullen zijn.

Een open regeling biedt gemeenten meer mogelijkheden voor maatwerkoplossingen. Maar een open regeling strekt ook veel verder dan het huidige art. 220f lid 2 Gemeentewet en de bedoelingen van de indieners van het amendement. Het laat gemeenten ruimte om de verlaagde tariefstelling tot een veel grotere groep onroerende zaken uit te breiden en daarmee tot verdergaand instrumenteel gebruik van de OZB.

7.2.3 Afgeslankte regeling

Het uit art. 220f lid 2 Gemeentewet schrappen van de onroerende zaken in eigendom of bezit van SBBI's en ANBI's lost enkele belangrijke probleempunten grotendeels op.

Eventueel kunnen daarvoor in de plaats enkele groepen onroerende zaken aan art. 220f lid 2 Gemeentewet worden toegevoegd. Bijvoorbeeld onroerende zaken ten behoeve van kunst- en cultuuronderwijs en onroerende zaken ten behoeve van scouting (deze groepen zijn concreet genoemd in de toelichting op het amendement).

Als deze groepen onroerende zaken in art. 220f lid 2 Gemeentewet objectief worden omschreven en helder afgebakend, kunnen zij beter passen in het objectieve en zakelijke karakter van de OZB en nemen de risico's ten aanzien van het gelijkheidsbeginsel af. Ook komt dit de uitvoerbaarheid bij gemeenten ten goede.

Er wordt dan echter nog maar deels invulling gegeven aan de bedoelingen van de indieners van het amendement. Het toepassingsbereik van art. 220f lid 2 Gemeentewet neemt immers aanzienlijk af.

7.2.4 Schrappen regeling

De VNG en de gemeenten hebben aangegeven dat de subsidieregelingen al langer en naar tevredenheid functioneren en dat er geen behoefte bestaat aan aanvullende maatregelen of instrumenten zoals art. 220f lid 2 Gemeentewet.

Het instrument van de subsidies biedt mogelijkheden voor maatwerk, zowel ten aanzien van het afbakenen van de groep die ervoor in aanmerking komt als ten aanzien van de omvang van de korting. Art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt die mogelijkheden niet of slechts in beperkte mate.

Daarnaast hebben gemeenten ook de mogelijkheid van art. 220d lid 1, onderdeel i, Gemeentewet. Dit biedt gemeenten de mogelijkheid om in de verordening OZB 'facultatieve vrijstellingen' op te nemen. Dit zijn vrijstellingen die niet uit de wet voortvloeien, maar die de gemeente zelf kiest. Dit kan de mogelijkheid bieden om voor bepaalde soorten onroerende zaken (deels) een vrijstelling van de waarde van het object in te voeren.

De gemeenten beschikken met het verstrekken van subsidies en het geven van vrijstelling van de OZB reeds over instrumenten om datgene te regelen dat art. 220f lid 2 Gemeentewet mogelijk maakt. De twee instrumenten bieden zelfs veel meer mogelijkheden dan art. 220f lid 2 Gemeentewet biedt. Gesteld kan daarom worden dat art. 220f lid 2 Gemeentewet overbodig is en geschrapt kan worden. De bedoelingen van het amendement worden dan wel op een andere wijze gerealiseerd dan de indieners voor ogen stond.

7.3 Vergelijking beoordeling alle oplossingsrichtingen en alternatieven

In onderstaande tabel vergelijken we de beoordelingen van de volgende oplossingsrichtingen en alternatieven:

1. Verduidelijken van de bestaande wettekst.
2. Wettekst in overeenstemming brengen met de bedoelingen van de indieners van het amendement.
3. Combinatie van 1 en 2.
 - 4a. Alternatief: open regeling.
 - 4b. Alternatief: afgeslankte regeling.
 - 4c. Alternatief: schrappen regeling.

| Beoordelingscriterium | Oplossingsrichtingen en alternatieven | | | | | |
|---|---------------------------------------|----|----|----|----|----|
| | 1 | 2 | 3 | 4A | 4B | 4C |
| Helderheid reikwijdte? | + | + | + | + | + | + |
| Duidelijkheid? | + | - | + | + | + | + |
| Aansluitend bij wens indieners? | - | + | + | 0 | - | 0 |
| Past in objectieve en zakelijke karakter OZB? | -- | -- | -- | 0 | 0 | 0 |
| Risico's gelijkheidsbeginsel? | 0 | - | - | 0 | 0 | + |
| Voorziet in (maatwerk) behoefte gemeenten? | - | 0 | 0 | ++ | 0 | ++ |
| Uitvoerbaar voor gemeenten? | - | -- | -- | 0 | 0 | + |

De drie alternatieven adresseren de uitvoerings- en toepassingsvraagstukken beter dan de drie oplossingsrichtingen. Alternatief 4C (schrappen van de regeling) scoort beter dan de alternatieven 4A (open regeling) en 4B (afgeslankte regeling).