

# 10. Gevolgen van corona voor de in 2021 bekendgemaakte WOZ-waarden

PROF. MR. DR. A.W. SCHEP

De door de overheid vanwege corona opgelegde gebruiksbeperkingen van onroerende zaken, hebben invloed op de WOZ-waarde van specifieke categorieën niet-woningen. Echter de vóór 1 maart 2021 vastgestelde WOZ-waarden betreffen de waarde naar waardepeildatum 1 januari 2020. De gebruiksbeperkende coronamaatregelen zijn in Nederland ruimschoots na die datum opgelegd. Geanalyseerd wordt of en in hoeverre desondanks reeds in 2021 een waardeverminderende invloed van de gebruiksbeperkingen tot uiting kan worden gebracht in de WOZ-waarde. De Wet WOZ kent een regeling op basis waarvan in geval van bijzondere omstandigheden ook na waardepeildatum opgetreden wijzigingen meegenomen worden bij de waardering. In deze bijdrage is geanalyseerd ten aanzien van welke categorieën onroerende zaken al in 2021 rekening kan worden gehouden met de negatieve gevolgen van de coronamaatregelen op de WOZ-waarde. Dit resulteert in een samenvattend afwegingskader.

## Inleiding

Zo omstreeks het verschijnen van dit nummer van *MBB* ontvangen eigenaren en huurders van onroerende zaken weer de jaarlijkse aanslag gemeentelijke belastingen en de bijbehorende WOZ-beschikking. Welke invloed heeft de coronacrisis gehad op de ontwikkeling van de WOZ-waarden? Voor woningen lijkt die invloed niet of nauwelijks aanwezig. Een bestaande koopwoning was in 2020 gemiddeld 7,8% duurder dan in 2019.<sup>1</sup> Voor bepaalde categorieën niet-woningen is er wel degelijk sprake van invloed. De door de overheid vanwege corona opgelegde gebruiksbeperkingen hebben invloed op de waardeontwikkeling van met name courante niet-woningen. De analyse in deze bijdrage richt zich vooral op deze categorie onroerende zaken. De in 2021 vastgestelde WOZ-waarden betreffen de waarde naar waardepeildatum 1 januari 2020. De gebruiksbeperkende coronamaatregelen zijn in Nederland ruimschoots na die datum opgelegd. Geanalyseerd zal worden of en in hoeverre desondanks al in 2021 rekening kan worden gehouden met een waardeverminderende invloed van gebruiksbeperkingen van coronamaatregelen. Voor sommige WOZ-objecten lijkt corona overigens juist aanleiding te kunnen zijn om in verhogende zin af te wijken van de hoofdregel van waardering naar de staat van de onroerende zaak op waardepeildatum.<sup>2</sup> Denk bijvoorbeeld aan supermarkten. De nadruk ligt in deze bijdrage echter

op de waardeverminderende invloed van gebruiksbeperkende coronamaatregelen die op veel grotere schaal zich voordoet.

De Wet WOZ bevat een regeling op basis waarvan in bijzondere omstandigheden afgeweken kan worden van de hoofdregel van waardering van een onroerende zaak naar de toestand op waardepeildatum. Door rekening te houden met deze bijzondere omstandigheden kan worden voorkomen dat eigenaren en/of gebruikers van de betreffende onroerende zaken – die reeds financieel getroffen zijn door de coronacrisis – verder in de financiële problemen komen, gelet op de aan de WOZ-waarde gekoppelde belastingen.<sup>3</sup> De uitzonderingsbepaling biedt gemeenten en belastinguitvoeringsorganisaties bij bijzondere omstandigheden door specifieke gebruiksbeperkingen van onroerende zaken vanwege corona een wettelijke mogelijkheid tot verlaging van de WOZ-waarden in 2021.<sup>4</sup>

Deze analyse betreft een geactualiseerde bewerking van een in oktober 2020 door mij namens het Erasmus Studie-

1 Zie: <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2021/03/prijzen-bestaande-koopwoningen-stijgen-in-2020-door-naar-recordniveau>.

2 Zie hierna par. 5.2.

3 Voor niet-woningen is de WOZ-waarde bepalend voor de hoogte van de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen van eigenaren en gebruikers, voor de watersysteemheffing gebouwd van het waterschap, en voor de mate waarin op gebouwen kan worden afgeschreven voor de fiscale winstbepaling in de vennootschapsbelasting (art. 3.30a Wet IB Jo. art. 8 Wet Vpb 1969).

4 Andere mogelijke fiscale tegemoetkomingen voor door de coronacrisis getroffen belastingplichtigen van lokale overheden inventariseerde ik in: A.W. Schep, 'Inventarisatie tegemoetkoming lokale belastingen in verband met Corona', *Belastingblad* 2020/162. Zie ook: <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/inventarisatie-tegemoetkoming-lokale-belastingen-vanwege-corona/>.

centrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) uitgevoerd onderzoek voor de Waarderingskamer.<sup>5</sup> De in deze bijdrage gepresenteerde benadering is overgenomen door de Waarderingskamer. Ook heeft de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) in samenspraak met de Landelijke Vereniging voor Lokale Belastingen (LVLB) naar aanleiding van dit onderzoek een handreiking voor gemeenten geformuleerd wat als addendum is toegevoegd aan de taxatiewijzer deel Algemeen.<sup>6</sup>

Aan de orde komt achtereenvolgens:

- De hoofdregel van waardering op waardepeildatum en de uitzondering daarop (par. 1).
- Het verschil tussen de waardepeildatum en de toestandsdatum in de Wet WOZ (par. 2).
- Bijzondere, specifiek voor de onroerende zaak geldende omstandigheden die afwijking van de hoofdregel van waardering op waardepeildatum rechtvaardigen (par. 3).
- Analyse van de vraag of, en in hoeverre, door de overheid getroffen coronamaatregelen een bijzondere omstandigheid kunnen vormen (par. 4).
- De invloed op de waarde van coronamaatregelen (par. 5).

De bijdrage sluit af met een samenvattend afwegingskader (par. 6).

## 1. Hoofdregel van waardering op waardepeildatum en de uitzondering daarop

De maatregelen die door de overheid zijn getroffen ter bestrijding van het coronavirus raken ons allemaal in meer of mindere mate. Of het nu gaat om verplicht thuiswerken of de avondklok. In deze bijdrage staan die coronamaatregelen centraal die een gebruiksbeperking inhouden van specifieke categorieën onroerende zaken. Deze gebruiksbeperkingen zullen ook gevolgen kunnen hebben op de waarde van die onroerende zaken. Zoals hiervoor in de inleiding aangegeven, zal de eventuele invloed van coronamaatregelen op de waarde van onroerende zaken in 2021 in de meeste gevallen (nog) niet leiden tot wijziging van de WOZ-waarde. Dit is het gevolg van de systematiek van de Wet WOZ die uitgaat van waardebepaling naar een waardepeildatum en toestand van de onroerende zaak die één jaar ligt voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de WOZ-waarde geldt.<sup>7</sup> Aangezien de eerste coronamaatregelen in Nederland pas ruim na waardepeildatum 1 januari 2020 zijn getroffen, zullen de gevolgen daarvan voor de waarde van courante onroerende zaken volgens deze

hoofdregel dus pas zichtbaar kunnen worden in de voor 2022 vastgestelde WOZ-waarde van onroerende zaken.

Stel dat er in een winkelgebied in de loop van 2020 mede als gevolg van de coronamaatregelen en faillissementen leegstand is ontstaan, dan zal dit in 2022 (met waardepeildatum 1 januari 2021) kunnen blijken uit de dan vastgestelde WOZ-waarden. Deze komen tot stand op basis van een marktanalyse die in de loop van 2021 wordt uitgevoerd en waarbij waardeontwikkelingen die zich rond waardepeildatum 1 januari 2021 hebben voorgedaan het uitgangspunt vormen. Omdat voor belastingjaar 2021 wettelijk verplicht de waardepeildatum 1 januari 2020 aangehouden moet worden, kan de waardevermindering van de slechte marktomstandigheden in 2020 nog niet meegenomen worden in de WOZ-beschikkingen die in 2021 worden vastgesteld.

De Wet WOZ kent echter één uitzonderingsbepaling op basis waarvan al in 2021 rekening gehouden kan worden met een waardeverandering die heeft plaatsgevonden tussen de waardepeildatum 1 januari 2020 en de start van het kalenderjaar 2020. Er moet dan sprake zijn van een specifiek voor de onroerende zaak geldende, bijzondere omstandigheid.<sup>8</sup> Hierna beantwoord ik de vraag of, en in hoeverre, door de overheid getroffen coronamaatregelen als een dergelijke bijzondere omstandigheid kunnen worden aangemerkt. Zoals hiervoor aangegeven, ligt de nadruk daarbij op onroerende zaken die geen woning zijn (niet-woningen). De coronamaatregelen zullen voor sommige woningen eveneens gebruiksbeperkingen opleveren. Denk aan woontorens waarbij de anderhalvemetermaatregel tot gebruiksbeperking van de aanwezige lift(en) leidt. In mijn visie is deze gebruiksbeperking geen bijzondere omstandigheid op basis waarvan reeds in 2021 met een eventuele waarde-invloed daarvan rekening gehouden hoeft te worden. Er is hier geen sprake van een specifiek voor de onroerende zaak geldende bijzondere omstandigheid. In het vervolg van deze bijdrage ga ik nader in op dat wettelijke criterium.

## 2. Waardepeildatum en toestandsdatum

Voor bepaalde veranderingen of wijzigingen die zich ten aanzien van een onroerende zaak voordoen in de periode na de waardepeildatum en het begin van het tijdvak (kalenderjaar) biedt de Wet WOZ in art. 18 lid 3 een regeling waardoor deze toch meegenomen kunnen worden bij de waarde-bepaling naar waardepeildatum. Er wordt dan uitsluitend met betrekking tot de toestand van de onroerende zaak uitgegaan van de staat daarvan aan het begin van het tijdvak (voor dit jaar is dat 1 januari 2021). Dit wordt ook wel de toestandsdatum genoemd, om de afwijking met de één jaar eerder gelegen waardepeildatum aan te geven. Bij de waardering worden op basis van deze wettelijke bepaling de sinds de waardepeildatum opgetreden wijzigingen van de toestand van de onroerende zaak meegenomen naar de staat van de onroerende zaak op 1 januari 2021 maar tegen

5 Zie: <https://www.waarderingskamer.nl/covid-19-heeft-geen-tot-zeer-gering-effect-op-woz-waarden-in-2021/>.

6 Zie: Versie 1.0.1 van de Taxatiewijzer 0 (Algemeen) 2020 (<https://www.wozdatacenter.nl/TaxatieWijzer/ValuationManual.aspx>).

7 Art. 18 lid 1 Wet WOZ bepaalt: 'De waarde van een onroerende zaak wordt bepaald naar de waarde die de zaak op de waardepeildatum heeft naar de staat waarin de zaak op die datum verkeert.' Lid 2 van hetzelfde artikel bepaalt: 'De waardepeildatum ligt één jaar voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde wordt vastgesteld.'

8 Art. 18 lid 3 onderdeel c Wet WOZ.

het prijspeil 1 januari 2020. In de wetsgeschiedenis van de Wet WOZ wordt de staat van de onroerende zaak ook wel gelijkgesteld aan de fysieke toestand van de onroerende zaak. Dat betekent dat de juridische status van de zaak niet van betekenis is bij de toepassing van art. 18 Wet WOZ.<sup>9</sup> Feitelijk betekent deze regeling de fictieve veronderstelling dat de na waardepeildatum opgetreden wijzigingen zich reeds ten tijde van de waardepeildatum hadden voorgedaan. Gevolg van deze regeling is dat bijvoorbeeld rekening kan worden gehouden met een verbouwing, sloop of verandering van bestemming in de periode die is gelegen tussen de waardepeildatum en het begin van het tijdvak. De gevolgen van de opgetreden verandering voor de waardering worden dan ‘terugvertaald’ naar het prijspeil op de aan de verbouwing of verandering voorafgaande waardepeildatum.

De aanpassing van de WOZ-waarde bij het zich voordoen van een bijzondere omstandigheid volgt direct uit de wet (van rechtswege).<sup>10</sup> Er hoeft geen verzoek van belanghebbende of een expliciet besluit van de heffingsambtenaar aan ten grondslag te liggen. Wordt aan de in art. 18 lid 3 Wet WOZ genoemde voorwaarden voldaan, dan volgt waardering op toestandsdatum. Uiteraard kan art. 18 lid 3 Wet WOZ ook in bezwaar nog worden toegepast, mocht later blijken dat sprake is van een bijzondere omstandigheid in de periode tussen waardepeildatum en begin van het belastingtijdvak. De waardering op waardepeildatum (de hoofdregel) vindt bij courante onroerende zaken plaats op basis van marktanalyse. Al terugkijkend wordt geanalyseerd wat de waardeontwikkeling is geweest en in welke mate die zich vertaalt naar de bepaling van de waarde van de concrete onroerende zaak. De waardering op toestandsdatum wijkt daar vanaf. De onroerende zaak wordt gewaardeerd naar de (inmiddels) gewijzigde toestand, maar met dezelfde peildatum. In verband daarmee kunnen bij toepassing van art. 18 lid 3 Wet WOZ de gevolgen van de na waardepeildatum opgetreden verandering van de toestand van de onroerende zaak en de daaruit volgende invloed op de waardering niet worden afgeleid uit marktgegevens (bij courante onroerende zaken). Dit zal moeten worden ingeschat op basis van de betreffende gewijzigde omstandigheden, naar het prijspeil op waardepeildatum. Wanneer later in de bezwaarfase door belanghebbenden een beroep wordt gedaan op toepassing van art. 18 lid 3 Wet WOZ zijn wellicht wel al marktcijfers beschikbaar op basis waarvan de invloed van de bijzondere omstandigheid op de oorspronkelijk vastgestelde WOZ-waarde kan worden afgeleid.

De waardering op toestandsdatum betreft een eenmalige aanpassing die enkel voor het huidige kalenderjaar geldt (in dit geval 2021). Immers, in het volgende jaar (2022) kan bij courante onroerende zaken weer worden teruggegrepen op marktgegevens waaruit blijkt in hoeverre coronamaat-

regelen gevolgen hebben gehad op de WOZ-waarde van onroerende zaken. De uitzonderingen van art. 18 lid 3 Wet WOZ hebben overigens sinds invoering van de Wet WOZ (in 1995) aan betekenis ingeboet nu de periode tussen waardepeildatum en begin van het tijdvak is verkort van twee naar één jaar en het tijdvak zelf ook is verkort tot een kalenderjaar. Dat verklaart wellicht ook waarom er relatief weinig jurisprudentie over deze regeling is.

### 3. De uitzondering: bijzondere, specifiek voor de onroerende zaak geldende omstandigheden

#### 3.1 Inleiding

Wanneer is sprake van een bijzondere, specifiek voor de onroerende zaak geldende omstandigheid die afwijking van waardering naar de toestand op waardepeildatum rechtvaardigt? In onderdelen a en b van art. 18 lid 3 Wet WOZ zijn deze situaties limitatief opgesomd. Het betreft het geval waarin een onroerende zaak opgaat in een of meer andere onroerende zaken en de situaties waarin een onroerende zaak wijzigt als gevolg van bouw, verbouwing, verbetering, afbraak of vernietiging, dan wel verandering van bestemming. Daarnaast is in onderdeel c van art. 18 lid 3 Wet WOZ een restcategorie opgenomen. Er wordt bij de bepaling van de WOZ-waarde van de toestandsdatum uitgegaan in plaats van de waardepeildatum indien de onroerende zaak voorafgaand aan de start van het tijdvak: ‘een verandering in waarde ondergaat als gevolg van een andere, specifiek voor de onroerende zaak geldende, bijzondere omstandigheid.’ Uit dit wettelijk voorschrift kan een aantal voorwaarden worden afgeleid waaraan moet worden voldaan:

- er moet sprake zijn van een bijzondere omstandigheid;
- die specifiek voor de betreffende onroerende zaak geldt;
- en die leidt tot verandering van de waarde van de onroerende zaak.

Hierna ga ik nader in op deze criteria aan de hand van de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie.

#### 3.2 Wetsgeschiedenis

Tijdens de parlementaire behandeling bij introductie van de regeling van art. 18 lid 3 Wet WOZ zijn als voorbeelden van bijzondere omstandigheden genoemd: na waardepeildatum ontdekte bodemverontreiniging, wijziging van een bestemmingsplan, verkeersmaatregelen en geluidshinder. Het instorten van de woningmarkt werd expliciet benoemd als een omstandigheid die niet valt onder de specifieke voor de onroerende zaak geldende, bijzondere omstandigheid. Uit de wetsgeschiedenis is af te leiden dat bijzondere omstandigheden naar de bedoeling van de wetgever zich niet snel zullen voordoen. Het gaat om echte uitzonderingsgevallen, waarin het waarden van de onroerende zaak zonder rekening te houden met de gewijzigde toestand sinds de waardepeildatum een zekere hardheid zou betekenen.

<sup>9</sup> Met uitzondering van de wijziging van de bestemming van de onroerende zaak (art. 18 lid 3 onderdeel b Wet WOZ).

<sup>10</sup> Er is hier geen beoordelingsvrijheid aan de zijde van het college/ de heffingsambtenaar. Zie ook: hof Amsterdam 8 februari 2008, nr. 06/00229, ECLI:NL:GHAMS:2008:BC4556, *Belastingblad* 2008, p. 411, *NTR* 2008/424.

Staatssecretaris Van Amelsvoort verwoordde dit destijds aldus<sup>11</sup>:

‘Ik kom dan bij de extreme waardedaling van een onroerende zaak als gevolg van een specifieke gebeurtenis ten opzichte van die zaak, (...). Ik heb goed begrepen dat het niet gaat om een gebeurtenis die algemene gevolgen heeft, zoals het instorten van de woningmarkt. Nee het gaat om een bijzondere omstandigheid, bijvoorbeeld het ontdekken van bodemverontreiniging of het veranderen van een bestemmingsplan, die dan voor bepaalde, nauwkeurig aan te wijzen objecten tot een grote waardedaling leidt. Dat is de situatie die wij voor ogen hebben.’

En even verderop over een ingediend amendement vervolgt de staatssecretaris:

‘(...) Nu hebben de indieners de mondelinge toelichting uitgesproken dat het om heel bijzondere omstandigheden moet gaan die niet gemakkelijk zullen voordoen; echte uitzonderingsgevallen, waarin een zekere hardheid aanwezig is.(...)’

Uit de wetsgeschiedenis volgt derhalve dat de regeling geen toepassing kan krijgen bij algemene economische ontwikkelingen zoals het instorten van de woningmarkt en dat het moet gaan om echte uitzonderingsgevallen waarin een zekere hardheid aanwezig is.

Hierna wordt op basis van de jurisprudentie geanalyseerd of er in die gevallen sprake kan zijn van bijzondere omstandigheden die aanleiding geven voor waardering op toestandsdatum.

### 3.3 Jurisprudentie

#### 3.3.1 Strekking van art. 18 lid 3 Wet WOZ

Hoe is in de jurisprudentie geoordeeld over het begrip ‘bijzondere omstandigheid’ in de zin van art. 18 lid 3 Wet WOZ? Relevant is een arrest van 17 februari 1999 dat is gewezen ten aanzien van een geschil dat speelde vóór introductie van de Wet WOZ.<sup>12</sup> De tekst van de Gemeentewet en van de betreffende verordening OZB bevatte echter een bepaling die overeenkomt met art. 18 lid 3 Wet WOZ, zij het dat de categorie ‘andere bijzondere omstandigheden’ destijds ontbrak. Het arrest is desalniettemin relevant omdat de Hoge Raad zich hier uitspreekt over de strekking van deze bepaling. Het geschil betreft een na waardepeildatum geprivatiseerd zwembad. De overgang van eigenaar van deze incurante niet-woning hield eveneens een overgang in van niet-commerciële exploitatie naar commerciële exploitatie. Belanghebbende bepleitte waardering op de bedrijfswaarde naar toestandsdatum. De Hoge Raad volgt belanghebbende in zijn redenering dat deze situatie vergelijkbaar is met een wijziging van de bestemming van een onroerende zaak. Dat de Gemeentewet hierin niet heeft

voorzien ziet de Hoge Raad als een leemte in de wettelijke regeling die door hem wordt ingevuld met een beroep op de strekking van de regeling. Feitelijk introduceert de Hoge Raad hier de ‘andere bijzondere omstandigheden’ waarin moet worden uitgegaan van de toestandsdatum, welk later onderdeel c is geworden van art. 18 lid 3 Wet WOZ. Aangezien ten aanzien van coronamaatregelen ook nog geen jurisprudentie is geweest, is dit arrest relevant omdat de vraag of deze maatregelen bijzondere omstandigheden kunnen vormen in de zin van art. 18 lid 3 Wet WOZ ook aan de hand van de strekking van deze bepaling kan worden beantwoord.

De Hoge Raad overweegt:

‘(...) De mogelijkheid de zogenoemde gecorrigeerde vervangingswaarde van een onroerende zaak te bepalen op de bedrijfswaarde bestaat (...) slechts voor een onroerende zaak die commercieel wordt geëxploiteerd. (...) Die mogelijkheid is door de Hoge Raad aanvaard op grond van de bedoeling van de wetgever (...). Aan die bedoeling van de wetgever zou afbreuk worden gedaan indien bij overgang van niet-commerciële exploitatie naar commerciële exploitatie door de werking van de peildatum de eigenaar niet zou worden belast naar de waarde die de zaak voor hem heeft, maar naar de waarde welke deze had voor de vorige eigenaar. De Gemeentewet en de daarop gebaseerde verordening bevatten geen regeling die hierin voorziet. Bij gebreke van aanwijzingen voor het tegendeel in de op de vervangingswaarde betrekking hebbende wetsgeschiedenis moet de afwezigheid van zodanige regeling worden gehouden voor een leemte. Deze leemte moet in overeenstemming met de strekking van de wettelijke bepalingen door de rechter, op een wijze die past in het stelsel van die wettelijke bepalingen, worden opgevuld. In overeenstemming met de strekking van art. 4, tweede lid, verordening<sup>13</sup> – het corrigeren van ongewenste gevolgen van de werking van de peildatum – moet die bepaling aldus worden uitgelegd dat in geval een onroerende zaak moet worden gewaardeerd naar de vervangingswaarde, bij een verandering van eigenaar waarbij de overgang van een niet-commerciële naar een commerciële exploitatie waardering naar bedrijfswaarde nodig maakt, een aangepaste waardevaststelling moet volgen. (...)’

In dit arrest neemt de Hoge Raad de strekking van de bepaling (van destijds de verordening OZB) als uitgangspunt om de destijds beperkte wettelijke regeling uit te breiden. De strekking van de bepaling om na waardepeildatum opgetreden wijzigingen alsnog mee te nemen in de waardering is volgens de Hoge Raad om ongewenste gevolgen van de werking van de waardepeildatum te corrigeren. Dit is in overeenstemming met de door de wetgever geformuleerde strekking, hiervoor beschreven in par. 3.2: er moet sprake zijn van uitzonderingsgevallen waarbij het vasthouden aan

11 *Handelingen II* 1993/94, p. 5638.

12 HR 17 februari 1999, nr. 33.844, ECLI:NL:HR:1999:AA2661, *BNB* 1999/174.

13 Art. 4 lid 2 van de verordening had een vergelijkbare tekst als het huidige art. 18 lid 3 onderdeel a en b Wet WOZ.

waardering op waardepeildatum tot een zekere hardheid zou leiden.

### 3.3.2 Voorbeelden van bijzondere omstandigheden

Er is enige jurisprudentie van feitenrechters over de vraag, wanneer sprake is van een bijzondere omstandigheid die een rechtvaardiging vormt om te waarderen naar de toestand van de onroerende zaak op toestandsdatum. Een aantal voorbeelden:

- Het bekend worden na waardepeildatum van bodemverontreiniging die al voor waardepeildatum aanwezig was, waarbij saneringswerkzaamheden aan het begin van het tijdvak zijn aangevangen.<sup>14</sup>
- Een besluit van de gemeenteraad tot herontwikkeling van een gebied.<sup>15</sup>
- De geluidsoverlast door papegaaien.<sup>16</sup>

### 3.3.3 Bijzondere omstandigheid kan meerdere onroerende zaak betreffen

Ondanks dat in art. 18 lid 3 onderdeel c Wet WOZ is opgenomen dat het moet gaan om een ‘specifiek voor de onroerende zaak geldende, bijzondere omstandigheid’, hoeft de bijzondere omstandigheid zich niet te beperken tot één enkele onroerende zaak, maar kan deze ook van toepassing zijn op meerdere onroerende zaken in een bepaald gebied. De Hoge Raad:

‘Uit de tekst en de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 18, lid 3, aanhef en letter c van de Wet WOZ (vgl. Handelingen II, 1993/94, blz. 5523, 5531, 5639-5640 en 5741) volgt dat is beoogd als bijzondere omstandigheden in de zin van deze bepaling aan te merken specifiek ten opzichte van één of meer onroerende zaken geldende, zich buiten die onroerende zaken voltrekkende, externe omstandigheden of oorzaken.’<sup>17</sup>

De Hoge Raad oordeelde vervolgens dat een aardbeving in de omgeving van een woning, ondanks dat de woning zelf niet zichtbaar fysieke schade opliep, een dergelijke externe omstandigheid is.

### 3.3.4 Gebruiksbeperkingen als bijzondere omstandigheden

De door de overheid getroffen coronamaatregelen houden vooral gebruiksbeperkingen in ten aanzien van diverse categorieën onroerende zaken. Dat ook door de overheid opgelegde of opgeheven gebruiksbeperkingen een bijzondere omstandigheid kunnen vormen op basis waarvan vasthouden aan de waardepeildatum niet redelijk is, blijkt uit de volgende procedures.

Hof Arnhem oordeelde in 2013 dat een beleidswijziging die eruit bestaat dat het college bereid is tot het opstarten van een vrijstellingsprocedure voor het gedogen van permanente bewoning op een recreatiepark, een bijzondere omstandigheid vormt.<sup>18</sup>

In 2009 oordeelde hof Arnhem in een geschil waarbij op waardepeildatum nog een door de gemeente opgelegd gebruiks- en verhuurverbod op een pand rustte vanwege geconstateerde gebreken op het gebied van brandveiligheid.<sup>19</sup> Het na waardepeildatum opheffen van het gebruiks- en verhuurverbod na herstel van die gebreken, vormde eveneens een bijzondere omstandigheid volgens het hof.

In laatstgenoemde procedure oordeelt hof Arnhem:

‘De omstandigheid dat op de toestandsdatum de bevestiging van de gemeente ontbrak, dat het pand weer gebruikt c.q. verhuurd kon worden, is wel relevant in het kader van de waardering van het kantoorpand. Indien immers het genot van de onroerende zaak wordt beperkt door een publiekrechtelijke regeling, dient hiermee bij de waarde-bepaling rekening te worden gehouden (vgl. onder meer HR 25 november 1998, nr. 33 212, BNB 1999/18, HR 2 december 2005, nr. 39 631, BB 2006/3 en HR 11 november 2005, nr. 39 455, BNB 2006/13). Naar het oordeel van het Hof zal de (...) meestbiedende koper op de toestandsdatum 1 januari 2005 echter slechts een geringe waardedruk toekennen aan het op die datum formeel nog ontbreken van voornoemde bevestiging. Immers, eind 2004 waren – naar het Hof aannemelijk acht – reeds nagenoeg alle noodzakelijke voorzieningen en aanpassingen in het pand aangebracht. Materieel gezien was er op de toestandsdatum derhalve voldaan aan de door de gemeente en brandweer gestelde eisen.’

Het hof laat vervolgens de door de heffingsambtenaar bepaalde verhoogde WOZ-waarde naar de (bijna) veranderde staat van de onroerende zaak, die op waardepeildatum nog gebruiksbeperkingen kende, in stand.

De hiervoor genoemde jurisprudentie omtrent opheffing van door de overheid opgelegde gebruiksbeperkingen werkt in die gevallen in het nadeel van de belanghebbenden: de WOZ-waarde was op toestandsdatum hoger dan op waardepeildatum als gevolg van het opheffen of bekend worden van de opheffing van door de overheid opgelegde gebruiksbeperkingen, die op waardepeildatum nog golden. Mijns inziens is deze jurisprudentie relevant voor de vraag of coronamaatregelen een bijzondere omstandigheid kunnen opleveren in de omgekeerde situatie. Er kan mijns inziens ook sprake zijn van een bijzondere omstandigheid die een waarde-bepaling met aangepaste toestandsdatum rechtvaardigt.

14 Hof Arnhem 2 februari 2010, nr. 08/00449, ECLI:NL:GHARN:2010:BL3731, *Belastingblad* 2010/558, *Ntfr* 2010/425.

15 Hof Amsterdam 28 juli 2011, nr. 09/00779, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR4681, *Belastingblad* 2011/1087, *Ntfr* 2011/1958.

16 Hof Arnhem 9 augustus 2004, nr. 02/03453, ECLI:NL:GHARN:2004:AR2371, *Belastingblad* 2004/1227.

17 HR 30 maart 2018, nr. 17/01039, ECLI:NL:HR:2018:457, *Ntfr* 2018/802, *BNB* 2018/153, *Ntfr* 2018/802.

18 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2013, nr. 11/00268, ECLI:NL:GHARL:2013:5458, *Belastingblad* 2013/369.

19 Hof Arnhem 28 april 2009, nr. 07-0040, ECLI:NL:GHARN:2009:BI3995, *Belastingblad* 2009/828, *Ntfr* 2009/1152, welke uitspraak in cassatie bekrachtigd/bevestigd is. Zie in gelijke zin ook hof Arnhem 26 oktober 2010, nr. 10-00117, ECLI:NL:GHARN:2010:BO3710, *Ntfr* 2010/2653.

digd in de situatie dat door de overheid na de waardepeildatum gebruiksbepalingen worden opgelegd ten aanzien van een specifieke onroerende zaak of een specifieke groep onroerende zaken. In het hierna volgende zal dit worden geconcretiseerd.

#### 4. Analyse: zijn door overheid getroffen coronamaatregelen bijzondere omstandigheden?

##### 4.1 Generieke en specifieke coronamaatregelen

Op basis van de wetgeschiedenis van art. 18 lid 3 Wet WOZ volgt dat de regeling geen toepassing kan krijgen bij algemene economische ontwikkelingen zoals het instorten van de woningmarkt en dat het moet gaan om echte uitzonderingsgevallen waarin een zekere hardheid aanwezig is (zie hiervoor par. 3.2). Hoe verhoudt de coronacrisis en de naar aanleiding daarvan door de overheid getroffen maatregelen zich daartoe? Het is in dat verband interessant om de vergelijking te trekken met de economische crisis van 2008. Ook toen was geen sprake van een bijzondere omstandigheid die waardering op toestandsdatum rechtvaardigde. De economische crisis betrof geen ‘specifiek voor de onroerende zaak geldende omstandigheid’. Toch is er mijns inziens een belangrijk verschil tussen algemene economische ontwikkelingen en een economische crisis enerzijds en de coronacrisis anderzijds. Het verschil is dat de door de overheid getroffen coronamaatregelen zowel generieke als specifieke maatregelen betreffen, waarbij de specifieke maatregelen wel een bijzondere omstandigheid kunnen vormen voor waardering op toestandsdatum. Beide categorieën worden hierna verder uitgewerkt.

##### 4.2 Generieke coronamaatregelen

Generieke coronamaatregelen zijn maatregelen die weliswaar een gebruiksbepaling voor onroerende zaken kunnen opleveren, maar deze maatregelen zijn niet gericht op specifieke onroerende zaken of specifieke categorieën onroerende zaken. Deze maatregelen zijn vergelijkbaar met gebeurtenissen die algemene gevolgen hebben, zoals de instorting van de woningmarkt.<sup>20</sup> Dit type maatregelen kan in beginsel niet kwalificeren als bijzondere omstandigheid. Uitgangspunt bij door deze maatregelen getroffen onroerende zaken is de hoofdregel van waardebepaling naar waardepeildatum 1 januari 2020. De eventuele gevolgen van dit type coronamaatregelen voor de waarde van onroerende zaken, zullen blijken uit marktanalyse en komen dan tot uitdrukking in de vastgestelde WOZ-waarden in 2022. Voorbeelden van generieke coronamaatregelen zijn mijns inziens:

- Algemene beperkingen op groepsgrootte.<sup>21</sup>

- Het advies om zoveel mogelijk thuis te werken.<sup>22</sup>
- Het algemene verbod op bijeenkomsten, samenkomsten en evenementen.<sup>23</sup>
- Het aanwijzen van gebieden of sluiten van gebieden waar groepsvorming verboden is door burgemeesters (bijv. parken, stranden of wijken).
- De anderhalvemeter-afstandsregel.
- Het gebruik van mondkapjes in openbaar vervoer en in binnenruimtes.<sup>24</sup>
- De reisadviezen naar andere landen gebaseerd op kleurcodes.
- Het inreisverbod naar Europa of Nederland vanuit specifieke landen.

Ook een generieke coronamaatregel kan grote gevolgen hebben voor een aantal specifieke onroerende zaken. Maar dit betekent niet dat dit ook een bijzondere omstandigheid oplevert in de zin van art. 18 lid 3 Wet WOZ. Ik denk hierbij bijvoorbeeld aan de gevolgen van de anderhalvemeter-afstandsregel voor de bruikbaarheid van kantoorruimtes en aan de gevolgen van de reisbeperkingen voor Schiphol en alle bedrijven die van Schiphol afhankelijk zijn. Ook noem ik de beperkingen van groepsgrootte op diverse evenementen en bijeenkomsten. Desondanks kwalificeren deze maatregelen mijns inziens niet als bijzondere omstandigheden.

##### 4.3 Specifieke coronamaatregelen

Specifieke coronamaatregelen zijn maatregelen die zijn gericht op het opleggen van gebruiksbepalingen en/of gebruiksvorboden voor specifieke onroerende zaken of specifieke categorieën onroerende zaken. Enkel dat type maatregelen kan een bijzondere omstandigheid vormen op basis waarvan het gerechtvaardigd is om te waarderen naar toestandsdatum.

De volgende door de overheid getroffen coronamaatregelen kunnen mijns inziens als specifieke coronamaatregelen worden beschouwd.<sup>25</sup> Het gaat om de sluiting of het opleggen van gebruiksbepalingen van:

- restaurants en cafés;<sup>26</sup>

22 Dit advies gold vanaf 12 maart 2020.

23 Dit werd afgekondigd op 23 maart 2020. Vanaf 1 juli gelden versoepelingen ten aanzien van evenementen.

24 Vanaf 1 december verplicht in alle openbare overdekte ruimten, in het onderwijs, het openbaar vervoer (al sinds 1 juni, maar nu ook op perron en station en alle bus- metro- en tramhaltes) en bij contactberoepen.

25 Basis voor de beschrijving van de maatregelen is het overzicht van de maatregelen op [https://nl.wikipedia.org/wiki/Coronacrisis\\_in\\_Nederland](https://nl.wikipedia.org/wiki/Coronacrisis_in_Nederland) en de onderliggende overheidsdocumenten waarop dit overzicht is gebaseerd.

26 Vanaf 16 maart gesloten. Terrassen mochten vanaf 11 mei weer open. Restaurants en cafés mochten onder voorwaarde van groepsbeperking tot dertig personen en verplicht reserveren weer open. In een vijftal veiligheidsregio's geldt een verplichte sluitingstijd vanaf 18 september. Vanaf 29 september mocht vanaf 21:00 uur niemand meer binnen en gold een verplichte gezondheidscheck. Vanaf 14 oktober mochten alle drink- en eetgelegenheden alleen open zijn voor afhalen. Vanaf 15 december geldt een 'harde lockdown', waarop ook alle restaurants en cafés moesten sluiten.

20 Zie par. 3.2.

21 De eerste beperking van bijeenkomsten tot maximaal 100 personen gold vanaf 12 maart 2020 en werd per 23 maart omgezet in een algemeen verbod. Ook later werd de maximale groepsgrootte meermaals aangepast.

- hotels;<sup>27</sup>
- concertzalen, bioscopen, uitgaansgelegenheden, musea en theaters;<sup>28</sup>
- seksinrichtingen en coffeeshops;<sup>29</sup>
- sauna's, casino's en sportscholen;<sup>30</sup>
- zwembaden;<sup>31</sup>
- sportkantines en sportclubs (inclusief stadions);<sup>32</sup>
- bibliotheken;<sup>33</sup>
- scholen;<sup>34</sup>
- supermarkten;<sup>35</sup>
- winkels in de detailhandelsbranche.<sup>36</sup>

Verder gaat het nog om:

- Specifieke beperking van groepsgrootte tot dertig personen voor religieuze en levensbeschouwelijke bijeenkomsten, uitvaarten en huwelijken.<sup>37</sup>
- Verbod op uitoefening van beroep van kappers en schoonheidsspecialisten en andere contactberoepen op het gebied van uiterlijke verzorging moeten stoppen met uitoefening van hun vak.<sup>38</sup>
- Vervroegde sluiting van nertsenfokkerijen.

27 Hotels mochten gedurende 2020 open blijven. Pas vanaf 15 december, sinds de 'harde lockdown' mochten hotels geen eten meer in hun restaurants serveren.

28 Vanaf 16 maart. Vanaf 11 mei groepsgroottebeperking en verplicht reserveren. Vanaf 15 december geldt een 'harde lockdown', waarop ook deze gelegenheden moesten sluiten.

29 Deze maatregel gold vanaf 16 maart 2020. Het afhalen en bezorgen van eten en drinken en afhalen bij coffeeshops was wel toegestaan. Seksinrichtingen en coffeeshops bleven tot 1 september dicht. Vanaf 15 december geldt een 'harde lockdown', seksinrichtingen en coffeeshops moesten sluiten.

30 Sluiting vanaf 16 maart. Sauna's, casino's en sportscholen mochten vanaf 1 juli met beperkingen weer open. Vanaf 15 december geldt een 'harde lockdown', waarop ook sauna's, casino's en sportscholen moesten sluiten.

31 Vanaf 16 maart. Vanaf 11 mei weer open met beperkingen zoals verbod op douches. Vanaf 15 december geldt een 'harde lockdown', waarop ook zwembaden moesten sluiten.

32 Vanaf 16 maart met versoepeling vanaf 29 april. Vanaf 28 september volgen weer aanscherpingen ten aanzien van publiek bij sportwedstrijden en sluiting van sportkantines. Vanaf 15 december geldt een 'harde lockdown', waarop ook sportkantines en sportclubs moesten sluiten.

33 Bibliotheken waren gesloten van 16 maart tot 11 mei 2020. Vanaf 15 december geldt een 'harde lockdown', waarop ook bibliotheken moesten sluiten.

34 Sluiting van scholen, inclusief speciaal (basis)onderwijs, dag- en gastouderopvang. Deze maatregel gold vanaf 16 maart. Vanaf 11 mei gold voor het basisonderwijs een beperking in groepsgrootte (50%). Vanaf 2 juni gingen middelbare scholen weer open (met groepbeperking). Vanaf 15 december geldt een 'harde lockdown' waarbij scholen werden gesloten.

35 Verplichting tot gebruik winkelwagentje, tot instellen van een ouderuurtje en het verplicht dragen van een mondkapje vanaf 1 december.

36 Vanaf 13 oktober gold een verplichte sluitingstijd van uiterlijk 20:00 uur voor winkels in de detailhandel. Dit gold elke dag van de week, in die zin zijn er geen koopavonden. Vanaf 15 december gold een 'harde lockdown' op basis waarvan alle winkels met niet-essentiële levensbehoeften dicht moesten. Enkel winkels als supermarkten, drogisterijen en tankstations – met eerste levensbehoeften – mochten open blijven.

37 Deze maatregel gold vanaf 23 maart 2020. Dit kan een bijzondere omstandigheid opleveren voor de waardering van gebedshuizen zoals kerken en moskeeën.

38 Deze maatregel gold vanaf 6 april 2020. Vanaf 15 december gold een 'harde lockdown', waar ook contactberoepen onder vallen.

- Het eenmalige verbod op verkoop van vuurwerk tijdens de jaarwisseling 2020-2021 vanwege het voorkomen van druk op ziekenhuizen, huisartsenposten en handhavers op straat.
- Lokale restricties van veiligheidsregio's. Een voorbeeld is het verbod op recreatief nachtverblijf in de veiligheidsregio Zeeland vanaf medio maart 2020.

Ik doe de suggestie om op basis van deze lijst een koppeling te maken met WOZ-object coderingen die door gemeenten bij de uitvoering van de Wet WOZ worden gehanteerd. Dit kan helpen bij het ontwikkelen van beleid voor het onderbouwd bepalen van de waardedruk van de coronamaatregelen op de WOZ-waarde op toestandsdatum van betreffende onroerende zaken.

## 5. De invloed op de waarde van coronamaatregelen

### 5.1 Er moet sprake zijn van een substantiële waardeverandering

De onder par. 4.3 genoemde specifieke maatregelen beperken doorgaans de gebruiksmogelijkheden van de getroffen onroerende zaken. Denk naast sluiting van specifiek restaurants en cafés als ultieme gebruikbeperking aan de specifieke maatregelen die zijn getroffen ten aanzien van de detailhandel en supermarkten, zoals verplichte sluitingsdagen, beperking van het aantal bezoekers en het verplicht gebruikmaken van een winkelkarretje en dragen van een mondkapje. De gebruikbeperkingen beperken het genot dat de eigenaar/gebruiker van deze onroerende zaak kan hebben. De beperking van de gebruiksmogelijkheden door de specifieke overheidsmaatregel vormt een bijzondere omstandigheid in de zin van art. 18 lid 3 Wet WOZ. Maar dit betekent niet noodzakelijk dat deze bijzondere omstandigheid ook gevolgen heeft voor de waardebepaling. Voor toepassing van art. 18 lid 3 Wet WOZ geldt nog als aanvullend vereiste dat de onroerende zaak als gevolg van de bijzondere omstandigheid een verandering van waarde ondergaat. De verandering van waarde is immers de rechtvaardiging om af te wijken van het uitgangspunt van waardering naar de toestand van de onroerende zaak op waardepeildatum. Zoals in par. 3.2 is gebleken uit de wetsgeschiedenis is de strekking van de bepaling dat er sprake moet zijn van een zekere hardheid wanneer wordt gewaardeerd alsof de toestand van de onroerende zaak sinds de waardepeildatum niet is gewijzigd. De waardeverandering moet geteeld hierop ook van een zekere substantiële omvang zijn. Anders gezegd: een substantiële waardeverandering is de aanleiding voor toepassing van art. 18 lid 3 Wet WOZ. Een goed voorbeeld daarvan is een procedure waarin een drietal WOZ-objecten na waardepeildatum uit de tweejaarstermijn na ingebruikneming ervan liepen. Het gegeven dat de WOZ-objecten daardoor op toestandsdatum zonder btw kunnen worden geleverd, vormt een specifiek voor die

WOZ-objecten geldende bijzondere omstandigheid, aldus de Hoge Raad.<sup>39</sup>

Hoe groot die verandering moet zijn om substantieel te zijn, is afhankelijk van de betreffende onroerende zaak, de belanghebbende en de betreffende omstandigheden. De in par. 3.3 genoemde voorbeelden uit de jurisprudentie betreffen voor het merendeel woningen. Daar zal wellicht eerder sprake zijn van hardheid bij strikt vasthouden aan waardering naar de staat van de onroerende zaak op waardepeildatum dan bij niet-woningen. De geringe jurisprudentie is ook zeer divers: van een aardbeving in de omgeving van een onroerende zaak tot geluidsoverlast van papegaaien en het bekend worden van bodemverontreiniging na waardepeildatum.<sup>40</sup> De aanwezigheid van een bijzondere omstandigheid werd in deze procedures bepleit door belanghebbende, waarop een rechter een beslissing nam. Er lag derhalve geen onderbouwing van de waardeverandering van de zijde van de gemeente onder.

## 5.2 Verschillen in de mate waarin gebruiksmogelijkheden van onroerende zaken in dezelfde categorie worden beperkt

Zoals eerder beschreven, zal per onroerende zaak moeten worden beoordeeld of sprake is van een beperking in de gebruiksmogelijkheden als gevolg van de specifieke coronamaatregelen die zijn genoemd in par. 4.3 en zal vervolgens moeten worden beoordeeld of er ten gevolge van die beperking sprake is van een substantiële waardedaling. Hierbij is een generieke handreiking moeilijk te geven. Supermarkten lijken bijvoorbeeld vooral baat te hebben gehad van alle coronamaatregelen. Ditzelfde geldt voor bouwmarkten, zij het dat deze ook vanaf 15 december gesloten zijn. Denk verder ook aan crematoria, vakantiehuisverhuur en de onroerende zaken gebruikt in de keten van de opslag en distributie van thuiswinkelproducten.

De maatregelen hebben niet geheel 2020 aangehouden en de duur van de sluiting van de in par. 4.3 genoemde onroerende zaken verschilt. Ook de omvang van de gebruiksbeperving verschilt tussen de categorieën onroerende zaken. Bovendien zijn niet alle objecten in dezelfde categorie in dezelfde mate getroffen door de coronamaatregelen. Niet alle restaurants en cafés in Nederland zijn bijvoorbeeld in gelijke mate getroffen. Restaurants en cafés die de beschikking hadden over een terras of die werden toegestaan een terras te openen of uit te breiden op openbare gemeenteground, werden minder in hun gebruiksmogelijkheden beperkt dan restaurants en cafés die deze mogelijkheid niet hadden. De mate van beperking in gebruiksmogelijkheden

en de omvang van de eventuele waardedruk, kan dus per onroerende zaak verschillen, ondanks het feit dat dezelfde gebruiksbeperving is opgelegd. Hierbij merk ik nog op dat met subjectieve elementen, zoals de omstandigheid dat een restaurant maaltijden is gaan bezorgen, in de Wet WOZ geen rekening wordt gehouden. Daarbij is tevens van belang dat de WOZ-waarde zich richt op de waarde van onroerende zaak. De economische gezondheid van de onderneming die wordt uitgeoefend vanuit de onroerende zaak is daarbij niet van belang, omdat dit ook een subjectief element is.

Veel hangt dus af van de omstandigheden van het concrete geval. Een eenduidige handreiking is hierin derhalve moeilijk te geven. De inschatting van de waardevermindering invloed van coronamaatregelen zal in veel gevallen niet eenvoudig zijn en leiden tot de nodige procedures. Het niet rekening houden met waardevermindering invloed van specifieke overheidsmaatregelen zal echter eveneens tot procedures leiden.

## 5.3 Onderbouwing van het waardedrukkende effect van coronamaatregelen op toestandsdatum

De onderbouwing van de vastgestelde WOZ-waarde zal in de komende waardingsronde lastiger zijn dan anders. Indien de gemeente ambtshalve reeds rekening houdt met een waardedrukkend effect van coronamaatregelen, door uit te gaan van de toestandsdatum 1 januari 2021, zal onderbouwd moeten kunnen worden waarom en in welke mate rekening is gehouden met een waardedruk. Indien de gemeente geen rekening houdt met de corona-maatregelen bij de waardering, zal de gemeente bij vragen of bezwaren moeten kunnen onderbouwen waarom zij dat niet heeft gedaan. In alle gevallen zal de onderbouwing van de vastgestelde waarde en de communicatie hiervan richting de belanghebbenden belangrijk zijn.

De gebruiksbepervingen van niet-woningen als gevolg van de specifieke corona-maatregelen zullen onder andere tot uiting komen in een hoger leegstandsrisico van de onroerende zaak. Bij de bepaling van de waarde in het economische verkeer via de huurwaardekapitalisatiemethode kan hiermee rekening worden gehouden door middel van het lager vaststellen van de kapitalisatiefactor.

Bij de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde van (incourante) niet-woningen zullen de gebruiksbepervingen tot uitdrukking moeten worden gebracht in de functionele correctie van de vervangingswaarde.<sup>41</sup> Het gaat dan om bijvoorbeeld musea en theaters. Hierbij merk ik op, dat de gecorrigeerde vervangingswaarde als uitgangspunt neemt de waarde die de onroerende zaak voor de eigenaar heeft. Coronamaatregelen die vooral gebruiksbepervingen opleveren voor de gebruiker (de gevestigde onderneming), werken op korte termijn in mindere mate door in de waarde van de onroerende zaak (voor de eigenaar). In het Addendum dat bij de Taxatiewijzer Algemeen is verschenen, welke door

39 HR 9 augustus 2013, nr. 12/03419, ECLI:NL:HR:2013:477, BNB 2013/239, NTFR 2013/1603.

40 In de in par. 3.3.2 genoemde uitspraak over de geluidsoverlast van papegaaien stelde het hof de waardedruk hiervan in goede justitie op € 10.000 op een oorspronkelijk vastgestelde waarde van de desbetreffende woning van € 319.000 (Hof Arnhem 9 augustus 2004, nr. 02/03453, ECLI:NL:GHARN:2004:AR2371, *Belastingblad* 2004/1227). Aan het bekend worden van bodemverontreiniging kende het hof in een procedure over de WOZ-waarde van een woning in de desbetreffende omstandigheden een waardedruk toe van 5% (Hof Arnhem 2 februari 2010, nr. 08/00449, ECLI:NL:GHARN:2010:BL3731, *Belastingblad* 2010/558, NTFR 2010/425).

41 De gebruiksbepervingen zullen tot uitdrukking kunnen worden gebracht in de factoren 'ondoelmatigheid' en wellicht ook 'excessieve gebruikskosten'. Zie art. 4 lid 2 Uitv.reg. iw WOZ.



gemeenten kan worden gehanteerd, wordt uitgegaan van een extra functionele correctie van maximaal 10%.<sup>42</sup> Daarbij wordt uitgegaan van een gebruikelijke beschouwingsperiode van de exploitatie van een onroerende zaak van tien jaar en een maximale beperking van gebruiksmogelijkheden van 1 (corona)jaar. Uitgaande van het gegeven dat de grondwaarde gemiddeld 40% uitmaakt van de eindwaarde, komt men in de taxatiewijzer tot de conclusie dat de functionele correctie vanwege corona gemiddeld 6% zal belopen. Ik verwijs naar het Addendum voor meer handreikingen aan gemeenten om de waardeverandering van gebruiksbeperkingen van coronamaatregelen te onderbouwen ten aanzien courante en niet-courante onroerende zaken.

Wellicht dat de *discounted cash flow* methode (DCF) in een aantal gevallen nog behulpzaam kan zijn bij de onderbouwing van de waarde en het rekening houden met de waardedruk van de corona-maatregelen in het specifieke geval. Daar zijn dan wel omzetcijfers voor nodig van de betreffende onderneming, waar bij tevens beoordeeld moet worden of deze omzetcijfers voldoende 'objectief' van aard zijn.

Wordt na het bekend worden van de WOZ-beschikkingen in 2021 door de belanghebbende een beroep gedaan op de aanwezigheid van een bijzondere omstandigheid, dan zal de gemeente wellicht wel al marktcijfers over 2020 in de procedure kunnen brengen om het standpunt te verdedigen dat er geen substantiële waardeverandering heeft voorgedaan die te relateren is aan de bijzondere omstandigheid. In de voorbeelden uit de jurisprudentie genoemd in par. 3.3 waarbij het opheffen van gebruiksbeperkingen leidde tot een verhoogde WOZ-waarde op toestandsdatum, kon de betreffende heffingsambtenaar dit onderbouwen met onder meer marktcijfers rond die datum van vergelijkbare panden in de omgeving.

## 6. Afwegingskader

Ondanks dat een 'one size fits all'-benadering niet op kan gaan bij de bepaling of en in hoeverre een onroerende zaak moet worden gewaardeerd naar de toestand op 1 januari 2021 is hierna toch een afwegingskader opgesteld die als samenvatting van deze bijdrage kan worden gezien. In de verschillende stappen wordt verwezen naar diverse onderdelen uit deze bijdrage. Dit afwegingskader kan eveneens een handreiking vormen voor zowel belanghebbenden als gemeenten en belastinguitvoeringsorganisaties. Voor het onderbouwd bepalen van de omvang van de waardedruk van specifieke coronamaatregelen biedt de in de inleiding van deze bijdrage door de VNG en LVLB ontwikkelde handreiking in de vorm van het Addendum bij de Taxatiewijzer Algemeen de nodige aangrijpingspunten.

Het afwegingskader luidt aldus:

1. Is sprake van een bijzondere omstandigheid? Behoort de betreffende onroerende zaak tot een categorie onroerende zaken waarvoor specifieke coronamaatregelen zijn getroffen door de overheid zoals opgesomd in par. 4.3?

- *Zo ja: ga naar 2*
- *Zo nee: geen bijzondere omstandigheid. Waarderen volgens hoofdregel naar toestand op waardepeildatum*

2. Zijn in de veiligheidsregio nog aanvullende coronamaatregelen van kracht geweest die betrekking hadden op specifieke categorieën onroerende zaken? Zie voor een toelichting par. 4.3.

- *Zo ja: neem deze maatregelen mee bij de volgende afweging (ga naar 3)*
- *Zo nee: ga naar 3*

3. Hebben de maatregelen tot gevolg gehad dat de gebruiksmogelijkheden van de onroerende zaak in ernstige mate zijn beperkt?

- *Zo ja: ga naar 4*
- *Zo nee: geen bijzondere omstandigheid. Waarderen volgens hoofdregel naar toestand op waardepeildatum*

4. Hebben de specifieke coronamaatregelen een **substantiële waardeverandering** tot gevolg in de zin dat het er niet rekening mee houden op toestandsdatum zou leiden tot een zekere mate van hardheid? Zie hiervoor par. 5.1 en 5.2.

- *Zo ja: ga naar 5*
- *Zo nee: wel een bijzondere omstandigheid, maar geen gevolgen voor waarde. Waarderen volgens hoofdregel naar waardepeildatum*

5. Schat de waardeverandering in naar toestandsdatum 1 januari 2021. Houd daarbij rekening met objectieve omstandigheden in het concrete geval zoals bijvoorbeeld de aan of afwezigheid van een terras, de aanwezigheid van aanvullende lokale maatregelen, de duur van de gebruiksbeperkende maatregelen en de impact van de gebruiksbeperkende maatregelen zoals beperking van de groeps grootte en dergelijke. Zie par. 5.3.

### Over de auteur

#### Prof. mr. dr. A.W. Schep

Prof. mr. dr. A.W. Schep is bijzonder hoogleraar heffingen lokale overheden aan Erasmus School of Law, wetenschappelijk directeur van het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) en rechter-plaatsvervanger bij de rechtbank Rotterdam.

<sup>42</sup> Zie het Addendum bij de publiekversie van taxatiewijzer 0 – Algemeen, versie 1.0.1, te raadplegen via de website van WOZ-datacenter (<https://www.wozdatacenter.nl/TaxatieWijzer/ValuationManual.aspx>).