

# WOZ-waardering van zakelijk vastgoed in tijden van corona

Voor de mkb-belastingadviseur is dit jaar genoeg aanleiding om extra alert te zijn op de WOZ-waardering van het vastgoed van hun klanten. In hoeverre hebben de coronamaatregelen invloed op de waardering van zakelijk onroerend goed?



**Prof. mr. dr. Arjen Schep** is bijzonder hoogleraar *Heffingen van lokale overheden verbonden aan Erasmus School of Law en wetenschappelijk directeur van het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL).*

## Inleiding

### Corona en gemeentelijke belastingheffing

Niet alleen de rijksbelastingdienst is ondernemers te hulp gekomen gedurende de coronacrisis maar ook gemeenten hebben fiscaal beleid gevoerd. Al vroeg gaf ik een overzicht van mogelijke tegemoetkomingen om getroffen ondernemingen te ontzien.<sup>1</sup> Meest vergaande maatregel is het intrekken van een belastingverordening. Diverse gemeenten trokken bijvoorbeeld de verordening precariobelasting of reclamebelasting in. Maar ook andere tegemoetkomingen werden gegeven zoals betalingsregelingen of het achterwege laten van het opleggen van een aanslag of teruggave van reeds betaalde belasting met toepassing van de hardheidsclausule (art. 63 AWR.) Denk bij dat laatste bijvoorbeeld aan de teruggave van leges die verschuldigd waren bij de aanvraag van een vergunning voor een evenement dat door corona niet door kon gaan. De coronacrisis kan echter ook gevolgen hebben voor de WOZ-waardering van zakelijke panden, of in termen van de Wet WOZ: niet-woningen.

### Corona en WOZ-waardering

Veel gemeenten en belastinguitvoeringsorganisaties hebben de bekendmaking van WOZ-beschikkingen van niet-woningen dit jaar uitgesteld. In de loop van 2020 ontstond namelijk onduidelijkheid over de vraag of en in hoeverre de coronacrisis invloed heeft op de begin 2021 bekend te maken 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>2</sup> Voor bepaalde categorieën niet-woningen kan er wel sprake zijn van invloed. De begin 2021 vastgestelde WOZ-waarden betreffen de waarde naar waardepeildatum 1 januari 2020. De gebruiksbepalende coronamaatregelen zijn in Nederland ruimschoots na die datum opgelegd. Normaliter zou dan pas bij de bekendmaking van

de WOZ-waarden in 2022 de invloed van de coronacrisis op de WOZ-waarde van onroerende zaken zichtbaar worden. Die bekendgemaakte waarden hebben immers betrekking op de waardepeildatum 1 januari 2021. Kan ondanks deze wettelijke systematiek toch al in 2021 rekening worden gehouden met een waardevermindering van gebruiksbepalende coronamaatregelen die zich in de loop van 2020 hebben voorgedaan? En hoe kan die waardevermindering dan worden bepaald? Deze vragen staan centraal in deze bijdrage.

### Onderzoek voor Waarderingskamer

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> Deze bijdrage betreft een voor Het Register geactualiseerde bewerking van een in oktober 2020 door mij namens het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) uitgevoerd onderzoek voor de Waarderingskamer.<sup>4</sup> De aanbevelingen die wij op basis van dat onderzoek deden, zijn overgenomen door de Waarderingskamer. Ook heeft de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) in samenwerking met de Landelijke Vereniging voor Lokale Belastingen (LVLB) naar aanleiding van dit onderzoek een handreiking voor gemeenten geformuleerd op welke wijze rekening de waardevermindering voor verschillende categorieën onroerende zaken kan worden berekend. Deze handreiking is als addendum toegevoegd aan de openbare taxatiewijzer deel Algemeen.<sup>5</sup>

## Hoofdregeel en uitzondering voor WOZ-waarden 2021

### Hoofdregeel: waardering op waardepeildatum één jaar voor begin kalenderjaar

Zoals hiervoor beschreven, is de wettelijke hoofdregeel dat een voor een bepaald kalenderjaar geldende en bekendgemaakte WOZ-beschikking betrekking heeft op de WOZ-waarde die is bepaald naar de waardepeildatum die ligt op 1 januari van het voorafgaande jaar.<sup>6</sup> Achterliggende gedachte achter deze systematiek is dat in de tussenliggende periode marktanalyse kan plaatsvinden waarbij waardeontwikkelingen die zich rond waardepeildatum hebben voorgedaan uitgangspunt vormen.

### Uitzondering: waarden op toestand aan begin kalenderjaar

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. In sommige gevallen heeft het vasthouden aan de hoofdregeel ongewenste gevolgen en leidt deze tot een ongewenste hardheid. Dit heeft de wetgever ertoe gebracht een uitzonderingsbepaling in de Wet WOZ op te nemen.<sup>7</sup> Er moet dan sprake zijn van een specifiek voor de onroerende zaak geldende, bijzondere omstandigheid. 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 het prijspeil 1 januari 2020. Feitelijk betekent deze regeling de fictieve veronderstelling dat de na waardepeildatum opgetreden wijzigingen zich reeds ten tijde van de waardepeildatum hadden voorgedaan. De waardegevolgen van de opgetreden fysieke verandering door bijvoorbeeld een verbouwing moeten wel worden ‘terugvertaald’ naar het prijspeil op waardepeildatum.

### Waardering op toestandsdatum vanwege bijzondere omstandigheid van rechtswege

De aanpassing van de WOZ-waarde bij het zich voordoen van een bijzondere omstandigheid volgt direct uit de wet (van rechtswege).<sup>8</sup> Er hoeft geen verzoek van belanghebbende of een expliciet besluit van de heffingsambtenaar aan ten grondslag te liggen. Wordt aan de wettelijke voorwaarden voldaan, dan volgt waardering op toestandsdatum. Uiteraard kan art. 18, lid 3 Wet WOZ ook in bezwaar nog worden toegepast. 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 coronamaatregelen hebben gehad op de WOZ-waarde van onroerende zaken.

## Corona een bijzondere omstandigheid?

### Voorbeelden uit jurisprudentie van bijzondere omstandigheden

Naast een aantal limitatief in art. 18, lid 3, onderdelen a en b opgesomde situaties, is voor waardebepaling op toestandsdatum aanleiding wanneer een 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’.<sup>9</sup> Uit de jurisprudentie bekende voorbeelden van toepassing van deze bepaling zijn het na waardepeildatum bekend worden van bodemverontreiniging<sup>10</sup>, een besluit van de gemeenteraad tot herontwikkeling van een gebied<sup>11</sup>. De bijzondere omstandigheid kan ook meerdere onroerende zaken in hetzelfde gebied betreffen.<sup>12</sup>

### Door overheid opgelegde gebruiksbeperkingen kunnen bijzondere omstandigheid zijn

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, is bevestigd in de jurisprudentie.<sup>13</sup> Het gaat dan bijvoorbeeld om de situatie dat na waardepeildatum een door de gemeente opgelegd gebruiks- en verhuurbeding vanwege geconstateerde gebreken op het gebied van brandveiligheid is opgeheven. In dit voorbeeld werkt de regeling 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 kan deze jurisprudentie omgekeerd gelden voor het invoeren door de overheid van gebruiksbeperkingen vanwege de bestrijding van corona.

### Generieke en specifieke coronamaatregelen

Algemene economische ontwikkelingen zijn geen ‘bijzondere omstandigheid’ in de zin van art. 18, lid 3 Wet WOZ. Denk bijvoorbeeld aan het instorten van de woningmarkt of de economische (banken)crisis van 2008. Het moet gaan om echte uitzonderingsgevallen waarin toepassing van de hoofdregeel van waardering op waardepeildatum tot een zekere hardheid leidt. Ook bij de bestrijding van de coronacrisis valt onderscheid te maken tussen generieke en specifieke maatregelen, waarbij en-

De coronacrisis kan gevolgen hebben voor de WOZ-waardering van zakelijke panden



kel in geval van specifieke maatregelen sprake kan zijn van toepassing van art. 18, lid 3 Wet WOZ. Generieke coronamaatregelen zijn bijvoorbeeld algemene beperkingen op groepsgrootte, het algemene verbod op bijeenkomsten en evenementen, het gebruik van mondkapjes in het openbaar vervoer. Hoewel dergelijke maatregelen ook gevolgen kunnen hebben voor de WOZ-waarde van specifieke onroerende zaken, kwalificeren deze echter niet als een bijzondere, specifiek voor de onroerende zaak geldende bijzondere omstandigheid in de zin van art. 18, lid 3 Wet WOZ.

#### **Coronamaatregelen die een bijzondere omstandigheid vormen**

Specifieke coronamaatregelen zijn maatregelen die zijn gericht op het opleggen van gebruiksbeperkingen en/of gebruiksverboden voor specifieke onroerende zaken of specifieke categorieën onroerende zaken. De volgende door de overheid getroffen coronamaatregelen kunnen mijns inziens als specifieke coronamaatregelen worden beschouwd. Het gaat om de sluiting of het opleggen van gebruiksbeperkingen van:

- restaurants, cafés en hotels;
- hotels;
- concertzalen, bioscopen, uitgaansgelegenheden, mu-sea en theaters;
- seksinrichtingen en coffeeshops;
- sauna's, casino's en sportscholen;
- zwembaden;
- sportkantines en sportclubs (inclusief stadions);
- bibliotheken;
- scholen;

Zolang marktcijfers ontbreken, zal de waarde-invloed van coronamaatregelen moeten worden beredeneerd en berekend

- supermarkten;
- winkels in de detailhandelbranche.

Verder gaat het nog om:

- Specifieke beperking van groepsgrootte tot 30 personen voor religieuze en levensbeschouwelijke bijeenkomsten, uitvaarten en huwelijken.
- 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.
- Vervroegde sluiting van nertsenfokkerijen.
- 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.

### **Invloed van coronamaatregelen op WOZ-waarde**

#### **Leidt gebruiksbeperking ook tot vermindering van de WOZ-waarde?**

De hiervoor genoemde specifieke maatregelen beperken doorgaans de gebruiksmogelijkheden van de getroffen onroerende zaken. In beginsel is er dan sprake van een bijzondere omstandigheid in de zin van art. 18, lid 3 Wet WOZ. Daarmee is nog niet gezegd dat ook is voldaan aan het aanvullende vereiste dat de gebruiksbeperking ook een verandering van de WOZ-waarde tot gevolg heeft. 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. De waardeverandering moet gelet hierop ook van een zekere substantiële omvang zijn. Wanneer sprake is van een substantiële waardeverandering is afhankelijk van de betreffende onroerende zaak, de belanghebbende en de betreffende omstandigheden. Een generieke handreiking is moeilijk te geven. Supermarkten lijken bijvoorbeeld vooral baat te hebben gehad van alle coronamaatregelen. Ditzelfde geldt voor bouwmarkten, zij het dat deze ook een beperkte periode gesloten zijn geweest. Denk verder ook aan crematoria, vakantie-huisverhuur en de onroerende zaken gebruikt in de keten van de opslag en distributie van thuiswinkelproducten.

Verder geldt dat de maatregelen niet geheel 2020 hebben aangehouden en ook de duur van de sluiting van onroerende zaken verschilt. Ook de omvang van de gebruiksbeperking 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 gemeentegrond, werden minder in hun gebruiksmogelijkheden beperkt dan restau-



rants 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 gebruiksbeperking is opgelegd.

### Waarderingsmethoden en waardevermindering door coronamaatregelen

De gebruiksbeperkingen van niet-woningen als gevolg van de specifieke coronamaatregelen 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 huurwaardekaptalisatiemethode 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 gebruiksbeperkingen tot uitdrukking moeten worden gebracht in de functionele correctie van de vervangingswaarde.<sup>14</sup> Het gaat dan om bijvoorbeeld musea en theaters. Hierbij merk ik op dat de gecorrigeerde vervangingswaarde als uitgangspunt de waarde neemt die de onroerende zaak voor de eigenaar heeft. Coronamaatregelen die vooral gebruiksbeperkingen 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 gemeenten kan worden gehanteerd, wordt uitgegaan van een extra functionele correctie van maximaal 10%.<sup>15</sup> Daarbij wordt uitgegaan van een gebruikelijke beschouwingsperiode van de exploitatie van een onroerende zaak van 10 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.

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.

### Conclusie

De onderbouwing van de vastgestelde WOZ-waarde van met name courante niet-woningen door gemeenten zal ten aanzien van de dit jaar bekend gemaakte WOZ-beschikkingen lastiger zijn dan anders. Zolang markt cijfers ontbreken, zal de waarde-invloed van coronamaatregelen moeten worden beredeneerd en berekend. 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 op welke wijze en in hoeverre rekening is gehouden met een waardedruk. In

dien de gemeente geen rekening houdt met de coronamaatregelen bij de waardering, zal in bezwaar of beroep aannemelijk moeten worden gemaakt 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. Corona zal zo nog een aantal jaar doorwerken in de jurisprudentie over WOZ-waardering. Voor de belastingadviseur is dit jaar genoeg aanleiding om extra alert te zijn op de WOZ-waardering van het vastgoed van hun klanten. Omdat de bekendmaking door veel gemeenten is uitgesteld, is er in veel gevallen nog de mogelijkheid om bezwaar te maken. <<<

- 1 <https://www.taxlive.nl/nl/documenten/nieuws/inventarisatietegemoetkoming-lokale-belastingen-vanwege-corona/>.
- 2 Zie: <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2021/03/prijzen-bestaande-koopwoningen-stijgen-in-2020-door-naar-recordniveau>.
- 3 Voor niet-woningen is de WOZ-waarde bepalend voor de hoogte van de gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen van eigenaren en gebruikers, voor de watersysteemheffing gebouwd van het waterschap.
- 4 Zie: <https://www.waarderingskamer.nl/covid-19-heeft-geen-tot-zeer-gering-effect-op-woz-waarden-in-2021/>. Zie ook een uitgebreide en geactualiseerde bijdrage van mijn hand in Maandblad Belastingbeschouwingen (MBB 2021, nr. 4).
- 5 Zie: Versie 1.0.1 van de Taxatiewijzer o (Algemeen) 2020 (<https://www.wozdatacenter.nl/TaxatieWijzer/ValuationManual.aspx>).
- 6 Lid 2 van art. 18 Wet WOZ bepaalt dat de waardepeildatum één jaar ligt voor het begin van het kalenderjaar waarvoor de waarde wordt vastgesteld.
- 7 Zie voor de ratio van deze bepaling: Handelingen II 1993/94, p. 5638. Zie ook Hoge Raad 17 februari 1999, nr. 33 844, ECLI:NL:HR:1999:AA2661 waar de Hoge Raad verwijst naar deze wetsgeschiedenis en ratio van deze regeling.
- 8 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.
- 9 Art. 18, lid 3, onderdeel c Wet WOZ.
- 10 Hof Arnhem 2 februari 2010, nr. 08/00449, ECLI:NL:GHARN:2010:BL3731.
- 11 Hof Amsterdam 28 juli 2011, nr. 09/00779, ECLI:NL:GHAMS:2011:BR4681.
- 12 Hoge Raad 30 maart 2018, nr. 17/01039, ECLI:NL:HR:2018:457.
- 13 Hof Arnhem-Leeuwarden 18 juni 2013, nr. 11/00268, ECLI:NL:GHARL:2013:5458 en Hof Arnhem 28 april 2009, nr. 07-0040, ECLI:NL:GHARN:2009:BI3995, welke uitspraak in casusatie bekrachtigd/bevestigd is. Zie in gelijke zin ook Hof Arnhem 26 oktober 2010, nr. 10-00117, ECLI:NL:GHARN:2010:BO3710.
- 14 De gebruiksbeperkingen zullen tot uitdrukking kunnen worden gebracht in de factoren 'ondoelmatigheid' en wellicht ook 'excessieve gebruikskosten'. Zie art. 4 lid 2 Uitvoeringsregeling instructie waarde bepaling Wet WOZ.
- 15 Zie het Addendum bij de publiekversie van taxatiewijzer o – Algemeen, versie 1.0.1, te raadplegen via de website van WOZ-datacenter (<https://www.wozdatacenter.nl/TaxatieWijzer/ValuationManual.aspx>).