

ECLI:NL:PHR:2021:1079

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 18-11-2021

Datum publicatie 10-12-2021

Zaaknummer 21/00693

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

Tariefdifferentiatie OZB; onderscheid woningen/niet-woningen; art. 220a(2) Gemeentewet Woonzorgcomplex voor dementerenden; dienen de gezamenlijke woonkamers/keukens tot woning, c.q. zijn zij geheel dienstbaar aan woondoeleinden? Verwarring van de criteria bestemming, geschiktheid en gebruik in rechtspraak en literatuur

Feiten: De belanghebbende Stichting exploiteert een woonzorgcentrum met drie bouwlagen. Elke bouwlaag omvat zes appartementen, een gezamenlijke woonkamer met keuken, een gang en een bergruimte. In het centrum verblijven duurzaam dementerende ouderen die geen woonruimte elders hebben en intensieve zorg behoeven, sommige ook palliatieve. Uit privacyoogpunt worden zij voornamelijk in hun appartementen verzorgd.

In geschil is of het woonzorgcentrum moet worden aangemerkt als een onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient als bedoeld in art. 220(a) en art. 220a(2) Gemeentewet.

De Rechtbank Rotterdam achtte de omstandigheden in het complex niet wezenlijk anders van die in een groot gezin. De gezamenlijke woonkamers/keukens dienen haars inziens tot woning zodat voldaan is aan het eerste criterium van art. 220a Gemeentewet (tot woning dienen) en aan het tweede (uitsluitend dienstbaar aan woondoeleinden) niet wordt toegekomen. Als de gezamenlijke woonkamers woondelen zijn, moet minstens 70% van de complexwaarde worden toegerekend aan woondelen, en dient het complex in hoofdzaak tot woning, zodat het gelijk aan de belanghebbende is.

Het Hof Den Haag baseerde op HR BNB 2017/22 en 23 dat of een onroerende zaak tot woning dient ex art. 220a Gemeentewet, ervan afhangt of de zaak naar aard en inrichting bestemd en geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen (geschiktheids criterium). Wordt daaraan voldaan, dan is niet meer van belang of de geschikte ruimten daadwerkelijk duurzaam voor menselijke bewoning worden gebruikt. Het Hof meent dat deze maatstaf op gespannen voet staat met de maatstaf in HR BNB 2012/152, over recreatiewoningen, waarin de Hoge Raad aansloot bij het gebruik van de woningen. Het Hof kiest voor het geschiktheids criterium en oordeelt dat de woonkamers naar aard en inrichting bestemd en geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen, waardoor het gelijk aan de belanghebbende is.

De Directeur stelt in cassatie dat het Hof ten onrechte bij de toepassing van art. 220a Gemeentewet het geschiktheids criterium heeft gebruikt. Dat is niet logisch bij verpleeghuize, waarvoor het gebruiks- of bestemmingscriterium zou moeten gelden.

A-G Wattel constateert dat de Hoge raad in HR BNB 2018/62 met zoveel woorden het geschiktheids criterium voor art. 220a Gemeentewet heeft aangewezen (onderscheid woningen/niet-woningen) en het bestemmingscriterium voor art. 220e Gemeentewet (delen van een niet-woning die tot woning dienen). Het geschiktheids criterium is afkomstig uit HR BNB 1994/115 en HR BNB 1963/95, over de woonforensenbelasting, waarin beslissend werd geacht of de litigieuze gemeubileerde ruimte ‘op zichzelf beschouwd zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam - zij het niet bepaaldelijk in alle jaargetijden - voor menselijke bewoning te dienen, zonder dat wordt achtgeslagen op de mate, waarin daarvan werkelijk gebruik wordt gemaakt’. De Hoge Raad heeft dit voor de toepassing van art. 220a Gemeentewet overgenomen in HR BNB 2017/22 en 23, maar toen de zinsdelen tussen streepjes en achter de komma weggelaten. De A-G meent dat dat niet betekent dat voor art. 220a Gemeentewet feitelijk gebruik irrelevant is, maar slechts dat de voor bewoning bestemde en geschikte ruimte niet het hele jaar door ook daadwerkelijk bewoond hoeft te worden om als woning aangemerkt te kunnen worden. De mate van daadwerkelijke bewoning doet niet ter zake als de ruimte niet mede voor andere doeleinden dan menselijke bewoning wordt gebruikt en daarvoor bestemd en geschikt blijft.

Het lijkt de A-G wenselijk dat de Hoge Raad expliciteert dat ‘het geschiktheids criterium’ voor art. 220a Gemeentewet betekent: ‘op zichzelf beschouwd zowel bestemd als geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen’ en dat ‘het bestemmingscriterium’ voor art. 220e – gegeven dat die bepaling de heffingsmaatstaf van de gebruikersbelasting ter zake van niet-woningen beperkt – betekent dat beslissend is het (overwegende) feitelijke gebruik als woning van het desbetreffende gedeelte van de niet-woning. Zijns inziens kunnen wij overigens wellicht toe met één criterium voor ‘tot woning dienen’ in zowel art. 220a als art. 220e Gemeentewet: naar aard en inrichting geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen én feitelijk die hoofdfunctie hebben

Het Hof heeft volgens A-G Wattel het juiste criterium gebruikt (dat van HR BNB 2017/22 en 23) en op basis daarvan geoordeeld dat de gezamenlijke woonkamers naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. Dat feitelijke oordeel lijkt de A-G voldoende gemotiveerd met de bevindingen dat (i) de woonkamers dezelfde functie vervullen als die in de woning van een groot gezin, (ii) hun voorzieningen hen ook geschikt maken om als woonkamer te worden gebruikt, en (iii) zij hoogstens complementair mede zijn ingericht of geschikt om de zorgfunctie te ondersteunen.

Conclusie: cassatieberoep ongegrond.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 10-12-2021
V-N Vandaag 2021/2979
FutD 2021-3780
NTFR 2021/4404 met annotatie van mr. S. El Oiskhiri

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 21/00693

Datum 18 november 2021

Belastingkamer B

Onderwerp/tijdvak Wet WOZ; OZB 2018; art. 220a Gemeentewet ('woning')

Nr. Gerechtshof 20/00483

Nr. Rechtbank ROT 19/1521

CONCLUSIE

P.J. Wattel

in de zaak van

Directeur van de Gemeentebelastingen Drechtsteden

tegen

Stichting [X]

1 Inleiding

1.1 De belanghebbende Stichting exploiteert een woonzorgcentrum dat uit drie bouwlagen bestaat. Elke bouwlaag omvat zes eenpersoonskamers, elk met badkamer en toilet (de appartementen), een gezamenlijke woonkamer met keuken, een gang en bergruimten. De drie gezamenlijke woonkamers zijn voor gemeenschappelijk gebruik en zijn voorzien van keuken, open haard en op de eerste en tweede verdieping van terras; zij zijn ingericht met onder meer stoelen, tafels, kasten en televisie.

- 1.2 In belanghebbendes woonzorgcentrum verblijven duurzaam dementerende ouderen. Zij hebben geen woonruimte elders. 's Nachts verblijven zij elk in hun eigen appartement. 's Ochtends worden zij gewassen en aangekleed door het zorgpersoneel, waarna zij terecht kunnen in de gezamenlijke woonkamer waar zij spelletjes kunnen doen, televisie kunnen kijken en kunnen eten. Alle bewoners behoeven intensieve zorg. De bewoners op de begane grond ontvangen bovendien palliatieve zorg, die nog intensiever is. Uit privacyoverwegingen worden de bewoners voornamelijk in hun appartementen verzorgd.
- 1.3 In geschil is of het woonzorgcentrum moet worden aangemerkt als een onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient als bedoeld in art. 220(a) en art. 220a(2) Gemeentewet. De belanghebbende meent van wel; de Directeur gemeentebelastingen Drechtsteden (de Directeur) meent van niet.
- 1.4 De Rechtbank overwoog dat de omstandigheden in het complex niet wezenlijk verschillen van die in een groot gezin, zij het dat er personeel is om de woonbehoefte van de bewoners te ondersteunen. De gezamenlijke woonkamers met keukens en terrassen vallen haars inziens onder criterium 1 in art. 220a Gemeentewet (dienen tot woning), zodat niet meer van belang is of aan het alternatieve criterium 2 (volledig dienstbaar aan woondoeleinden) is voldaan. Omdat de partijen het eens waren dat *als* de gezamenlijke woonkamers tot woning dienen, minstens 70% van de complexwaarde moet worden toegerekend aan de delen die tot woning dienen, zodat het complex dan in hoofdzaak tot woning dient en het gelijk aan de belanghebbende is.
- 1.5 Op het hogere beroep van de Directeur heeft het Hof overwogen dat u in HR *BNB* 2017/22 en HR *BNB* 2017/23 voor de vraag of een onroerende zaak een woning is, beslissend achtte het geschiktheids criterium (is de waarde van de onroerende zaak voor 70% of meer toe te rekenen aan delen ervan die naar aard en inrichting *bestemd en geschikt* zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen?). Zo ja, dan is niet meer van belang of de delen daadwerkelijk duurzaam voor menselijke bewoning worden gebruikt. Het Hof onderkent dat deze maatstaf op gespannen voet staat met de maatstaf in HR *BNB* 2012/152, over recreatiewoningen. In die zaak sloot u aan bij het *gebruik* van de woningen. Het Hof laat het aan u om te bepalen welke van de twee criteria het juiste is. Het Hof heeft voor het geschiktheids criterium gekozen en heeft op basis daarvan geoordeeld dat de woonkamers naar aard en inrichting *bestemd en geschikt* zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen, waardoor 70% van het complex tot woning dient en het gelijk aan de belanghebbende is.
- 1.6 De Directeur stelt één cassatiemiddel voor. Volgens hem heeft het Hof ten onrechte bij de toepassing van art. 220a Gemeentewet het geschiktheids criterium gebruikt. In het complex staat de zorg voorop en zijn de gezamenlijke woonkamers (dus) niet volledig dienstbaar aan woondoeleinden waardoor het complex niet als woning kan worden aangemerkt. Gebruik van het geschiktheids criterium is zijns inziens niet logisch voor verpleegtehuizen, waarvoor het gebruiks- of bestemmings criterium gebruikt zou moeten worden.
- 1.7 Bij verweer betoogt de belanghebbende dat het Hof terecht heeft geoordeeld dat de gemene woonkamers tot woning dienen, nu zij naar aard en inrichting *bestemd en geschikt* zijn om duurzaam tot menselijke bewoning te dienen. De aard van de woonkamer volgt alleen al uit de benaming ervan en de inrichting is te vergelijken met die van een woonkamer in een eengezinswoning. Art. 220a Gemeentewet maakt geen onderscheid tussen verschillende typen onroerende zaken, dus ook niet tussen verpleeghuizen en andere gebouwen. Overigens dienen de woonkamers volgens de belanghebbende evenzeer tot woning als hun gebruik of bestemming tot maatstaf zou worden genomen.
- 1.8 Aan art. 220e Gemeentewet (aanwijzing van eventuele woongedeelten in een niet-woning) kan men mijns inziens pas toekomen als toepassing van art. 220a (onderscheid woningen/niet-woningen) heeft uitgewezen dat het *niet* om een woning gaat. In casu gaat het vooralsnog alleen om de vraag of het woonzorgcentrum als geheel in hoofdzaak tot woning dient in de zin van art. 220a. Art. 220e is dus niet aan de orde; welk criterium er bij diens toepassing geldt, is in casu daarom niet relevant. U bent daarover overigens duidelijk geweest in HR *BNB* 2018/62: voor de vraag of een gedeelte in een niet-woning 'in hoofdzaak tot woning dient dan wel in hoofdzaak dienstbaar is aan woondoeleinden' in de zin van art. 220e Gemeentewet, is beslissend 'het

bestemmingscriterium', al heeft u niet opgehelderd wat dat betekent.

- 1.9 In datzelfde arrest HR *BNB* 2018/62 (over een recreatiewoningenpark) was u ook duidelijk over het bij de toepassing van art. 220a Gemeentewet te gebruiken criterium om te bepalen of een (gehele) onroerende zaak 'in hoofdzaak tot woning dient': daarvoor geldt 'het geschiktheidscriterium', waarmee u blijkens uw expliciete verwijzing naar HR *BNB* 2017/22 en 23 bedoelt dat beoordeeld moet worden of delen van de onroerende zaak die tezamen minstens 70% van de waarde van het geheel uitmaken, 'op zichzelf beschouwd naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen.'
- 1.10 Dit criterium is blijkens uw verwijzing in HR *BNB* 2017/22 en 23, afkomstig uit HR *BNB* 1994/115, over een woonforensenbelasting, waarin u weer verwees naar HR *BNB* 1963/95, eveneens over een woonforensenbelasting. In die twee woonforensenbelastingzaken achtte u beslissend of de litigieuze gemeubileerde ruimte:
- "op zichzelf beschouwd zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam - zij het niet bepaaldelijk in alle jaargetijden - voor menselijke bewoning te dienen, zonder dat wordt achtgeslagen op de mate, waarin daarvan werkelijk gebruik wordt gemaakt."
- In HR *BNB* 2017/22 en 23 zijn de zinsdelen tussen streepjes en achter de komma verdwenen. Het was verhelderend geweest als u had uitgelegd dat dat niet betekent dat voor art. 220a Gemeentewet het feitelijke gebruik irrelevant is, maar slechts dat de voor bewoning bestemde en geschikte ruimte niet het hele jaar door ook daadwerkelijk bewoond hoeft te worden om als woning aangemerkt te kunnen worden. De *mate* van daadwerkelijke bewoning doet niet ter zake als de ruimte niet mede voor andere doeleinden dan menselijke bewoning wordt gebruikt en daarvoor bestemd en geschikt blijft. HR *BNB* 2017/22 en 23 leren in lijn daarmee dat voor de toepassing van art. 220a Gemeentewet een verbod op permanente bewoning niet ter zake doet omdat dat verbod niet meebrengt dat een (recreatie)woning voor iets anders dan menselijke bewoning wordt gebruikt noch dat zij niet meer bestemd en geschikt zou zijn voor enigszins duurzame menselijke bewoning.
- 1.11 U heeft in HR *BNB* 2018/62 duidelijkheid willen geven (geschiktheidscriterium voor art. 220a en bestemmingscriterium voor art. 220e), maar dat is niet helemaal gelukt omdat u in dat arrest niet heeft uitgelegd wat u met die criteria bedoelt. U overwoog dat u het al uitgelegd had in HR *BNB* 2017/22 en 23, maar in die arresten had u het over 'bestemd en geschikt' voor art. 220a, dus niet slechts over 'geschikt', terwijl ook niet valt in te zien hoe 'bestemd' zou moeten worden onderscheiden van het 'bestemmingscriterium' dat u in HR *BNB* 2018/62 echter juist *niet* voor art. 220a, maar alleen voor art. 220e bestemde.
- 1.12 Het lijkt mij wenselijk dat u expliciteert dat u met 'het geschiktheidscriterium' voor art. 220a Gemeentewet bedoelt: 'op zichzelf beschouwd zowel bestemd als geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen' en met 'het bestemmingscriterium' voor art. 220e - nu die bepaling de heffingsmaatstaf van de *gebruikers*belasting ter zake van *niet*-woningen beperkt - dat beslissend is het (overwegende) feitelijke gebruik als woning van het desbetreffende gedeelte van de niet-woning.
- 1.13 Overigens kunnen wij wellicht toe met één criterium voor 'tot woning dienen' in zowel art. 220a als art. 220e Gemeentewet: naar aard en inrichting geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen én feitelijk die hoofdfunctie hebben.
- 1.14 Het Hof heeft in casu het juiste criterium gebruikt (dat van HR *BNB* 2017/22 en 23) en op basis daarvan geoordeeld dat de gezamenlijke woonkamers naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. Dat feitelijke oordeel lijkt mij voldoende gemotiveerd met de bevindingen dat (i) de woonkamers dezelfde functie vervullen als die in de woning van een groot gezin, (ii) hun voorzieningen hen ook geschikt maken om als woonkamer te worden gebruikt, en (iii) zij hoogstens complementair mede zijn ingericht of geschikt om de zorgfunctie te ondersteunen. U heeft overigens in HR *BNB* 2008/23 geoordeeld dat ook aIs in het object als geheel de verzorgingsfunctie voorop zou staan, het desondanks in hoofdzaak tot woning kan dienen als delen die tezamen meer dan 70% van de waarde vertegenwoordigen tot woning dienen. Mijns inziens doet noch het *gezamenlijke* gebruik van onderdelen van de onroerende zaak door de bewoners noch enige woonondersteuning of -

begeleiding door het personeel af aan de woonfunctie van die delen van het object. Is meer dan 70% van de waarde van de onroerende zaak toerekenbaar aan de delen die dienen tot woning, zoals in casu, dan wordt de gehele onroerende zaak aangemerkt als woning.

1.15 Ik meen dat het cassatieberoep van de Directeur daarop strandt.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

- 2.1 De belanghebbende exploiteert een woonzorgcentrum dat uit drie bouwlagen bestaat met een totaaloppervlakte van 878,3 m². Elke bouwlaag omvat zes eenpersoonskamers, elk met badkamer en toilet (de appartementen), en daarnaast een gemeenschappelijke woonkamer met keuken, een gang en bergruimtes. De begane grond en de eerste verdieping hebben ook elk nog een apart toilet. De eerste en tweede verdieping hebben elk een (dak)terras. De woonkamers zijn voor gemeenschappelijk gebruik van de bewoners. De woonkamers zijn voorzien van een keuken en een open haard en zijn ingericht met onder meer stoelen, tafels, kasten en een televisie.
- 2.2 De bewoners van het woonzorgcentrum zijn dementerende ouderen die er duurzaam verblijven en elders geen woonruimte hebben. 's Nachts verblijven zij in hun appartement. Zij kunnen hun verdieping niet vrijelijk verlaten. 's Ochtends worden zij door het personeel gewassen en gekleed, waarna zij terecht kunnen in de gezamenlijke woonkamer waar zij spelletjes kunnen spelen, televisie kunnen kijken en kunnen eten. Alle bewoners behoeven intensieve zorg; die van de begane grond ontvangen bovendien palliatieve zorg. Uit privacy-overwegingen wordt de zorg voornamelijk verleend in de appartementen, maar soms ook in de woonkamers, zoals toediening van medicijnen. Omdat de bewoners niet verantwoord op zichzelf in de woonkamer kunnen verblijven, is personeel aanwezig om toezicht te houden.
- 2.3 De heffingsambtenaar van de gemeenschappelijke regeling Gemeentebelastingen en Basisinformatie Drechtsteden, waarvan de gemeente Dordrecht onderdeel uitmaakt, heeft bij beschikking ex art. 22 Wet waardering onroerende zaken (WOZ) de waarde van het woonzorgcomplex op 1 januari 2017 voor het heffingsjaar 2018 bepaald op € 1.240.000. Hij heeft op basis daarvan twee aanslagen onroerende-zaakbelastingen (OZB) opgelegd: één in de eigenarenbelasting naar het tarief van niet-woningen en één in de gebruikersbelasting.
- 2.4 De genoemde WOZ-waarde is niet in geschil. Wel in geschil is of het complex in hoofdzaak (70% of meer) tot woning dient als bedoeld in de artt. 220(a) en art. 220a(2) Gemeentewet. De belanghebbende meent dat het in hoofdzaak tot woning dient; de heffingsambtenaar van niet. Dient het complex in hoofdzaak tot woning, dan is geen gebruikersbelasting verschuldigd en geldt in de eigenarenbelasting een lager tarief.

De Rechtbank Rotterdam ¹

- 2.5 Niet in geschil is dat de appartementen als 'woning' in de zin van art. 220a Gemeentewet moeten worden aangemerkt. Evenmin in geschil is dat de gangen, de aparte wc's en de bergruimtes, geen woning zijn en evenmin volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Het geschil spitst zich toe op de vraag of de woonkamers met keukens en terrassen dienen tot woning of volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden in de zin van art. 220a Gemeentewet. Luidt het antwoord bevestigd, dan zijn de partijen het eens dat de waarde van het centrum voor ten minste 70% en daarmee 'in hoofdzaak' kan worden toegerekend aan delen die tot woning dienen, zodat de onroerende zaak dan als woning moet worden aangemerkt, geen gebruikersbelasting is verschuldigd en in de eigenarenbelasting het lagere woningtarief geldt.
- 2.6 De rechtbank heeft de belanghebbende in het gelijk gesteld, overwegende als volgt:
- "8. Ter zitting hebben partijen verklaard - en de rechtbank sluit zich daarbij aan - dat de hier voorliggende feiten op hoofdlijnen gelijk zijn aan de feiten in de zaak waarover het gerechtshof Den Haag op 26 februari 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:38,² uitspraak heeft gedaan [zie 5.14 hieronder; PJW]. Het hof heeft geoordeeld dat in een dergelijke situatie de gezamenlijke

woonkamers moeten worden aangemerkt als woondelen van de onroerende zaak. Anders dan [de Heffingsambtenaar] ter zitting heeft betoogd, ziet de rechtbank geen aanleiding van deze uitspraak af te wijken. De rechtbank vindt de overwegingen van het hof Den Haag overtuigend. In de loop der tijd zijn ideeën over zorg veranderd. De laatste jaren wordt in instellingen geprobeerd het leven in een gezinssituatie zoveel mogelijk te benaderen. In de onroerende zaak is dat ook het geval. De omstandigheden in de onroerende zaak waarover het hier gaat verschillen daarom niet wezenlijk van die van een groot gezin, met dien verstande dat hier personeel aanwezig is om de woonbehoefte van de bewoners te ondersteunen. De gezamenlijke woonkamers (en de daarbij horende keukens en terrassen) van de onroerende zaak vallen daarom onder het eerste criterium van artikel 220a van de Gemeentewet ("delen van de onroerende zaak die dienen tot woning"). Omdat al aan dat criterium is voldaan, is niet meer van belang of een ruimte al dan niet volledig dienstbaar is aan woondoeleinden (zie rechtsoverweging 5.6 uit de uitspraak van hof Den Haag)."

Het Gerechtshof Den Haag ³

- 2.7 In hoger beroep was alleen de kwalificatie van de woonkamers en de bijbehorende keukens nog in geschil, dus niet die van de terrassen. De terrassen zijn als woondelen aangemerkt.
- 2.8 Het Hof heeft overwogen dat volgens HR *BNB* 2017/22 en HR *BNB* 2017/23 [zie 5.6 hieronder; PJW] de vraag of een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient in de zin van art. 220a(2) Gemeentewet moet worden beantwoord op basis van het *geschiktheids*criterium, maar dat deze arresten op gespannen voet staan met HR *BNB* 2012/152, waarin u aansloot bij het *gebruik* van (de delen van) het object. Het Hof nodigt u uit om te verhelderen welke van de twee criteria het juiste is en heeft voorts nog het eerder door hem gebruikte geschiktheids criterium gehandhaafd:
"5.3. In de arresten HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2084, BNB 2017/22 en HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2085, BNB 2017/23 [zie 5.6 hieronder; PJW], waarin de vraag aan de orde was of recreatiewoningen tot woning dienen in de zin van artikel 220a, tweede lid, van de Gemeentewet, heeft de Hoge Raad beslist dat bij de beantwoording van deze vraag, het zogenoemde geschiktheids criterium dient te worden toegepast (zie ook HR 5 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:3, BNB 2018/62 [zie 5.8 hieronder; PJW]). In voormelde arresten uit 2016 overweegt de Hoge Raad:
[zie 5.6 hieronder; PJW].
- 5.4. Uit de onder 5.3 aangehaalde arresten volgt dat voor de beantwoording van de vraag of een onroerende zaak al dan niet als woning moet worden aangemerkt, van belang is of de voor de onroerende zaak vastgestelde waarde in hoofdzaak is toe te rekenen aan delen daarvan die naar aard en inrichting bestemd en geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. Indien dat het geval is, is voor de beantwoording van de vraag of een onroerende zaak al dan niet als woning moet worden aangemerkt niet van belang of deze delen daadwerkelijk enigszins duurzaam voor menselijke bewoning worden gebruikt.
- 5.5. Toegepast in het onderhavige geschil houdt het voorgaande in dat uitsluitend dient te worden getoetst of de woonkamers naar aard en inrichting bestemd en geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen en dat dus niet (mede) getoetst hoeft te worden of de woonkamers daadwerkelijk enigszins duurzaam voor menselijke bewoning worden gebruikt. Het Hof geeft zich er rekenschap van dat deze interpretatie van artikel 220a, tweede lid, van de Gemeentewet op gespannen voet staat met de interpretatie die de Hoge Raad in zijn arrest van 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, BNB 2012/152 aan die bepaling geeft. In genoemd arrest overweegt de Hoge Raad:
[zie 5.5 hieronder; PJW]
- 5.6. Het is uiteindelijk aan de Hoge Raad om te beslissen welke van de twee hiervóór geschetste interpretaties van artikel 220, lid 2, Gemeentewet de juiste is. In afwachting van deze beslissing blijft het Hof bij de interpretatie waarvoor het al eerder gekozen heeft (zie Hof Den Haag 26 februari 2019, nr. BK-18/00836, ECLI:NL:GHDHA:2019:381; het cassatieberoep tegen deze uitspraak is door de Hoge Raad ongegrond verklaard met toepassing van 81 RO in HR 27 maart 2020, ECLI:NL:HR:2020:515 [zie 5.13 hieronder; PJW]) en die hierboven is samengevat onder 5.4. Daarbij overweegt het Hof nog het volgende.

5.7.1. Dat een bepaald deel van een onroerende zaak naar aard en inrichting bestemd en geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen kan mede blijken uit het feit dat het desbetreffende deel daadwerkelijk enigszins duurzaam voor menselijke bewoning wordt gebruikt. Zo bezien hoeft het arrest HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, BNB 2012/152, niet in de weg te staan aan de onder 5.4 samengevatte interpretatie van artikel 220, lid 2, Gemeentewet.

5.7.2. Voor die opvatting vindt het Hof steun in de conclusie van de Advocaat-Generaal voorafgaand aan het arrest HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2084, BNB 2017/22 (Conclusie A-G 4 juli 2016, ECLI:NL:PHR:2016:745):

“5.22 Verder blijkt, mijns inziens, uit dit arrest [*Hof*: HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, BNB 2012/152] dat ter bepaling of een bepaald deel is aan te merken als een ‘deel dat tot woning dient’ in de zin van artikel 220a, tweede lid, van de Gemeentewet, maatgevend is of de woonfunctie in het relevante deel overheersend is ten opzichte van andere functies. Of de woonfunctie in een bepaald geval inderdaad overheerst kan blijken uit de essentiële voorzieningen die voorhanden zijn. Het gaat derhalve om een toetsing bezien vanuit het object, gericht op de vraag of dat fysiek als woning geschikt is.

5.23 Aldus dient bij de onderhavige bungalows en onroerende stacaravans te worden bezien of deze naar hun aard en inrichting geschikt zijn voor duurzaam verblijf als ‘ware het een woning’.”

5.8. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen dienen de woonkamers in het woonzorgcentrum tot woning als deze naar aard en inrichting bestemd en geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. De eis dat de woonkamers geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen betekent enerzijds dat zij moeten beschikken over voorzieningen die het mensen mogelijk maakt om daarin duurzaam te verblijven en anderzijds dat de omstandigheid dat het woonzorgcentrum bepaalde zorgtaken mede uitvoert in de woonkamers niet eraan in de weg staat dat de woonkamers op zichzelf beschouwd tot woning dienen dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden (vgl. HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, BNB 2012/152 en HR 16 november 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ8976, BNB 2008/23).

5.9. Zoals ook de Heffingsambtenaar ter zitting van het Hof heeft erkend maken in de woonkamers aanwezige voorzieningen, zoals de keuken, de openhaard, de televisie en de zitgedeeltes (...), het de bewoners mogelijk daarin hun dag te besteden, te koken en te eten en derhalve om daar duurzaam te verblijven. De woonkamers vervullen daarmee voor de bewoners dezelfde functie als de woonkamer in de woning van een (groot) gezin of alleenstaande en zijn gelet op de aanwezige voorzieningen ook geschikt om als zodanig te worden gebruikt door de (mede)gebruikers. Dat in de woonkamers ook zorg wordt verleend aan de bewoners, is - zoals hiervoor al is overwogen - evenmin een reden om te oordelen dat de woonkamers niet tot woning dienen. Daarbij neemt het Hof in aanmerking dat niet is gebleken dat de woonkamers (in meer dan complementaire mate) zijn ingericht en geschikt zijn gemaakt om de zorgfunctie te ondersteunen.

5.10. Dat de bewoners in sterke mate zorgafhankelijk zijn en daardoor de regie over het verblijf van de bewoners in de woonkamers ligt bij het zorgpersoneel van belanghebbende, is niet van belang bij de beoordeling of deze delen kwalificeren als woondelen in de zin van artikel 220a, lid 2, Gemeentewet (vgl. HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, BNB 2012/152, r.o. 3.4.4).

5.11. Aangezien uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat de woonkamers tot woning dienen, behoeft de vraag of de woonkamers volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden geen behandeling (vgl. Hof Den Haag 26 februari 2019, ECLI:NL:GHDHA:2019:381).”

Het Hof heeft het hogere beroep van de heffingsambtenaar daarom verworpen: de aanslag gebruikers-OZB moet vervallen en de aanslag eigenaren-OZB moet worden verlaagd naar het tarief voor woningen.

2.9 J.A. Monsma (*Belastingblad* 2021/145) annoteerde:

“1. Zoals het hof zelf aangeeft staat zijn interpretatie van art. 220a lid 2 Gemeentewet op gespannen voet met eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad over verpleeg- en verzorgingshuizen. In deze eerdere jurisprudentie paste de Hoge Raad bij de beantwoording van de vraag of gezamenlijke woonkamers dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan

woondoeleinden, het gebruikscriterium toe. Het geschiktheidscriterium werd door de Hoge Raad wel al eerder toegepast, maar dan met betrekking tot recreatieobjecten.

2. Zoals ik al wel eens eerder (zie mijn noten bij HR 5 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:3, BNB 2018/62 en Rb. Oost-Brabant 16 april 2019, ECLI:NL:RBOBR:2019:2178, Belastingblad 2019/234) heb opgemerkt, strookt de eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad in mijn ogen beter met de tekst van art. 220a lid 2 Gemeentewet, dan de latere jurisprudentie. 'Dienen tot' is een feitelijk begrip. Een object of een onderdeel daarvan kan heel wel geschikt zijn voor menselijke bewoning, maar toch anders worden gebruikt. In dat geval dient het in mijn ogen niet tot woning, ook al is het daarvoor wel geschikt.

3. Of de woonfunctie in de onderhavige gezamenlijke woonkamers met keukens voorop staat, is in mijn ogen maar de vraag. Als ik de overwegingen van het hof lees, rijst bij mij het beeld van mensen die volledige zorg nodig hebben en niet zelfstandig kunnen wonen. Het belangrijkste verschil met een ziekenhuis is dan dat deze mensen permanent verblijven en niet tijdelijk.

4. Zoals het hof aangeeft is het uiteindelijk aan de Hoge Raad om de knoop door te hakken. Staat de objectieve geschiktheid voor wonen voorop of het daadwerkelijke gebruik? Mocht dat laatste het geval zijn, dan is het de vraag of de onderhavige delen dienen tot woning of volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden."

3 Het geding in cassatie

- 3.1 De Directeur gemeentebelastingen en basisadministratie heeft namens het college van B&W van de gemeente Dordrecht heeft tijdig en regelmatig cassatieberoep ingesteld. De belanghebbende heeft zich verweerd. De partijen hebben elkaar van re- en dupliek gediend.
- 3.2 De Directeur stelt één cassatiemiddel voor: het Hof heeft ten onrechte het geschiktheids-criterium toegepast of zijn oordeel onvoldoende gemotiveerd. Hij betoogt dat in het woonzorgcomplex de zorg voorop staat en dat de begane grond in wezen een hospice-afdeling is. De cliënten worden overdag in de woonkamers verzorgd en verpleegd. Zij kunnen daar niet vrijelijk - zonder toezicht van het personeel - naartoe of verblijven. De woonkamers en bijbehorende keukens en terrassen⁴ zijn dus niet 100% dienstbaar aan woondoeleinden waardoor het centrum als geheel niet als woning kan worden aangemerkt. Het object (het centrum) is in het kader van art. 17 Wet WOZ (zie 4.7 hieronder) dan ook als niet-woning gewaardeerd; daarover bestaat geen geschil. In geschil is slechts de kwalificatie van het object in het kader van de OZB-heffing op basis van de Gemeentewet.
- 3.3 De Directeur wijst er op dat u op 27 maart 2020⁵ een uitspraak van de Rechtbank Rotterdam heeft bevestigd die in een vergelijkbaar geval had geoordeeld dat vergelijkbare woonkamers een gemengde functie hebben en dus niet volledig dienen tot woning. Ook in casu gaat het om een zorg/wooncomplex waar zorg voorop staat. De cliënten hebben meer dan incidentele zorg nodig en de eerste en tweede verdieping zijn afgesloten omdat zij geen regie meer over hun leven hebben en afhankelijk zijn van professionele zorg. De woonkamers hebben dus geen volledige woonfunctie als bedoeld in art. 220a Gemeentewet, aldus de Directeur.
- 3.4 De Directeur constateert dat (ook) het Hof uw rechtspraak tegenstrijdig acht, maar tot nader order kiest voor het geschiktheidscriterium dat u heeft gebruikt bij de beoordeling of recreatieparken met recreatiewoningen in hoofdzaak tot woning dienen. Dat criterium acht de Directeur voor verpleegtehuizen echter niet logisch. Bij objecten zoals het litigieuze moet zijns inziens het gebruiks- of bestemmingscriterium uit eerdere rechtspraak worden toegepast. U heeft HR *BNB* 2018/62⁶ (zie 5.9 hieronder), over een recreatieterrein met recreatiewoningen beslist op basis van het geschiktheidscriterium, maar de zaak HR *BNB* 2012/152⁷ (zie 5.5 hieronder), ook over een complex waar 24-uurs zorg werd verleend, heeft u beslist op basis van het gebruikscriterium. Hoewel het Hof dat laatste heeft onderkend, heeft hij voor het geschiktheidscriterium en daarmee voor een verkeerde maatstaf gekozen, leidende tot een onjuiste en onvoldoende gemotiveerde uitspraak, aldus de Directeur.

verweer

- 3.5 De belanghebbende ziet in cassatie geen plaats voor de – haars inziens overigens ook onjuiste – nieuwe feitelijke stelling dat de begane grond een hospice-achtig karakter zou hebben. Het Hof heeft volgens haar terecht en op goede gronden geoordeeld dat de woonkamers tot woning dienen omdat zij naar aard en inrichting bestemd en geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. Dit objectieve criterium heeft u in HR *BNB* 2017/22⁸ gesteld. De ‘aard’ van de woonkamers volgt alleen al uit hun benaming. De ‘inrichting’ ervan is vergelijkbaar met die van een woonkamer in een eengezinswoning. ‘s Hof’s uitspraak ligt ook in lijn met de door de Directeur genoemde uitspraak van 27 maart 2020,⁹ waarin u met toepassing van art. 81 RO het oordeel in stand liet dat gezamenlijke woonkamers met keukens in een woonzorgcomplex tot woning dienden in de zin van art. 220a Gemeentewet. Ook de uitspraken van het Hof Amsterdam van 6 september 2012¹⁰ en het Hof Arnhem-Leeuwarden van 29 april 2020¹¹ leren dat kleinschalige woonvoorzieningen woningen zijn in de zin van art. 220a Gemeentewet. Die bepaling maakt, anders dan de Directeur stelt, geen onderscheid tussen typen onroerende zaken (tussen verpleeghuizen en recreatiewoningen). Gezien uw meest recente jurisprudentie is het geschiktheidscriterium (*‘naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen’*) beslissend en op basis daarvan dienen de woonkamers tot woning. De uitkomst is volgens de belanghebbende overigens gelijk als alleen naar het gebruik wordt gekeken. Zij meent, anders dan de Directeur, dat de Rechtbank Rotterdam in zijn uitspraak van 26 februari 2019¹² niet heeft geoordeeld dat gezamenlijke woonkamers niet tot woning zouden dienen, maar dat het in die zaak ging om ruimten zoals gemeenschappelijke keukens, badkamers, toiletten en gangen die niet als dienende tot woning waren aan te merken. Die uitspraak acht de belanghebbende daarom niet relevant.
- 3.6 De belanghebbende acht de twee door het Hof genoemde arresten niet onverenigbaar met elkaar. Zij meent met het Hof (r.o. 5.7.1) dat HR *BNB* 2012/152 (zie 5.5 hieronder) niet in de weg hoeft te staan aan toepassing van het geschiktheidscriterium.

Re- en dupliek

- 3.7 Bij repliek lijkt de Directeur van strategie te zijn veranderd. Hij acht de door de belanghebbende genoemde arresten niet van toepassing; dat van 27 maart 2020¹³ niet omdat daarin art. 81 Wet RO werd toegepast en dat van 16 september 2016¹⁴ niet omdat het over recreatiewoningen gaat. Hij acht het geschiktheidscriterium ongeschikt en enkel het bestemmingscriterium relevant omdat kortdurend verblijf, zoals in casu, geen ‘wonen’ is. Hij betoogt thans als volgt:

“Het college stelt zich op het standpunt, dat onder andere uit uw arrest van 5 januari 2018 (ECLI:NL:HR:2018:3) is af te leiden, dat bij het bepalen van de woondelenvrijstelling bij onroerende

zaken als de onderhavige het bestemmingscriterium van toepassing is. Anders dan in eerdere arresten over deze materie, wordt in dat arrest de vraag, of onderdelen van een niet-woning als woondelen moet worden aangemerkt, niet meer op dezelfde wijze beantwoordt als de vraag of een opstal als woning moet worden aangemerkt.

Met het bestemmingscriterium wordt duidelijk bedoeld dat alleen iets dat bestemd is om duurzaam voor menselijke bewoning te dienen, onder die betreffende vrijstelling kan vallen. Gebruik van kortdurende volgtijdige aard van een onroerende zaak wordt niet aangemerkt als ‘wonen’. Dat geldt

met name voor het onderhavige complex, waarbij het nimmer de bedoeling is, dat degenen die er verblijven langdurig en permanent van de voorzieningen en faciliteiten gebruik maken. Dat geldt uiteraard ook voor degenen die gerelateerd zijn aan de hospice-achtige afdeling.

Het is dus in het kader van deze cassatieprocedure niet van belang, dat het Hof heeft vastgesteld, dat de woonkamers tot woning zouden dienen, aangezien het in casu in de praktijk gaat bij het onderhavige type objecten als onroerende zaken, om relatief kortdurend gebruik of verblijf en mede gezien de overheersende zorgvraag en -verlening, dat niet als “wonen” kan worden gemerkt analoog aan vorengenoemd arrest. Kortom, het gaat dus om de intrinsieke bestemming van de onroerende zaak en niet om de mogelijke of eventuele geschiktheid daarvan.”

- 3.8 De Directeur betoogt verder op dat het amendement Pater-van der Meer¹⁵ (zie 4.9. hieronder), dat beoogde de gebruikers-OZB ook af te schaffen voor woongedeelten in niet-woningen, het oog had op agrarische objecten en niet op zorginstellingen.
- 3.9 Ik merk op dat het genoemde amendement strekte tot invoering van art. 220e Gemeentewet, dat in casu niet aan de orde is. Het gaat immers om de vraag of het woonzorgcentrum al dan niet 'tot woning dient' in de zin van art. 220a Gemeentewet. De Directeur lijkt die twee bepalingen door elkaar te halen, evenals de criteria 'bestemming' en 'gebruik'; hij lijkt althans bij dupliek overgestapt te zijn naar 'bestemming' waar het hem in het cassatieberoepschrift kennelijk nog ging om het feitelijke gebruik van de woonkamers.
- 3.10 Bij dupliek acht de belanghebbende uw meest recente en relevante rechtspraak beslissend en dat is met name HR *BNB* 2017/22,¹⁶ waarin het geschiktheidscriterium wordt voorgeschreven. Het bestemmingscriterium leidt overigens niet tot een andere uitkomst. Anders dan de Directeur bij repliek stelt, is van gebruik van kortdurende volgtijdige aard geen sprake: het woonzorgcomplex is geen hotel. U heeft bovendien in HR *BNB* 2008/23¹⁷ geoordeeld dat welke andere functie het gehele object ook zou hebben, die niet uitsluit dat delen van het object tot woning dienen. Over het amendement Pater-Van der Meer merkt de belanghebbende op dat het ziet op niet-woningen met een woningdeel en daarom niet relevant is voor deze zaak die gaat over de vraag of het object tot woning dient.

4 Wetttekst en parlementaire geschiedenis

- 4.1 De Gemeentewet voorziet een onroerende-zaakbelasting (OZB) ten laste van gebruikers en eigenaren van onroerende zaken. Gebruikersbelasting wordt geheven van degene die een onroerende zaak gebruikt op basis van eigendom, bezit, beperkt zakelijk recht zoals erfpacht of persoonlijk recht zoals huur. Eigenarenbelasting wordt geheven van degene die van een onroerende zaak het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt zakelijk recht.
- 4.2 De OZB geregeld in art. 220 Gemeentewet, dat als volgt luidt:
- "Ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken kunnen onder de naam onroerende-zaakbelastingen worden geheven:
- a. een belasting van degenen die bij het begin van het kalenderjaar onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen, al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht, gebruiken;
 - b. een belasting van degenen die bij het begin van het kalenderjaar van onroerende zaken het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht."
- 4.3 Er zijn aldus feitelijk drie OZBs: een gebruikersbelasting op niet-woningen, een eigenarenbelasting op woningen en een eigenarenbelasting op niet-woningen. Op grond van art. 220f(1) Gemeentewet mag een gemeente voor elk van deze drie belastingen een eigen tarief vaststellen, dat dus kan afwijken van de tarieven in de beide andere belastingen:
- "De belasting bedraagt een percentage van de heffingsmaatstaf. Het percentage wordt gelijkelijk vastgesteld voor onderscheidenlijk:
- a. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel a [gebruikersbelasting niet-woningen; PJW];
 - b. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel b [eigenarenbelasting; PJW], 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."
- 4.4 Bij de Aanpassingswet Wet WOZ (1997) werd ook de Gemeentewet aangepast om tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen mogelijk te maken. Reden voor tariefdifferentiatie was vergroting van de gemeentelijke fiscale autonomie: de OZB zou dan als beleidsinstrument kunnen worden ingezet, onder meer om uiteenlopende lastendrukontwikkeling tussen beide categorieën objecten als gevolg van verschil in waardeontwikkeling te kunnen reguleren en om gemeentelijk werkgelegenheidsbeleid te voeren door het tarief voor niet-

woningen lager dan voor woningen te stellen al aldus de vestiging van bedrijven te stimuleren.¹⁸ De MvT bij die Aanpassingswet vermeldt over het verschil tussen woningen en niet-woningen:¹⁹

“Met betrekking tot het onderscheid tussen onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen versus onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen, wordt aangesloten bij het onderscheid tussen woningen en niet-woningen zoals dat thans reeds in het kader van de Gemeentewet en de Wet WOZ wordt gehanteerd. Voor de uitleg van de term «in hoofdzaak» kan onder meer worden verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 4 december 1991, nr. 27 661, BNB 1992/47, waarbij werd beslist dat «in hoofdzaak» moet worden geduid als: voor ten minste 70 percent. Het woningbegrip heeft in de loop der tijd in de praktijk en de jurisprudentie inhoud gekregen. Tot de woningen behoren die onroerende zaken die in hoofdzaak dienen tot woning. Hieronder vallen dus niet alleen objecten die volledig worden gebruikt als woning, maar ook objecten waarin naast het woongedeelte ook een gedeelte als niet-woning (bedrijfsmatig, zoals een praktijkruimte, of anderszins) wordt gebruikt. Indien dat gebruik ten opzichte van het woongedeelte van het object van bescheiden omvang is, wordt het object geheel aangemerkt als woning. Ook recreatiewoningen en objecten met onzelfstandige eenheden waarbij de woonfunctie overheerst, zoals bij studenten- of bejaardenwoningen, vallen onder het begrip woning.”

4.5 Naar aanleiding van opmerkingen van de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer²⁰ over onduidelijkheid van het onderscheid tussen woningen en niet-woningen is bij nota van wijziging²¹ in 1997 in art. 220f (thans 220a(2)) Gemeentewet een omschrijving opgenomen van ‘in hoofdzaak tot woning dienen’.

4.6 Die omschrijving luidt na dier verplaatsing naar art. 220a(2) Gemeentewet in 2006 (zie 4.11 hieronder) als volgt:

“1. Met betrekking tot de onroerende-zaakbelastingen wordt als onroerende zaak aangemerkt de onroerende zaak, bedoeld in hoofdstuk III van de Wet waardering onroerende zaken.

2. Een onroerende zaak dient in hoofdzaak tot woning indien de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken is vastgesteld voor die onroerende zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.”

4.7 Art. 220c Gemeentewet verwijst voor de OZB-heffingsmaatstaf naar de Wet WOZ, die onder meer het heffingsobject (onroerende zaak) omschrijft en bepaalt hoe de waarde daarvan wordt vastgesteld. Een onroerende zaak wordt volgens art. 17(2) Wet WOZ gewaardeerd naar de volle en onbezwaarde eigendoms waarde in het economische verkeer. De term ‘(niet) tot woning dienen’ wordt in de Wet WOZ niet omschreven.

4.8 Tot 2006 werd ook ter zake van woningen een gebruikersbelasting geheven, die echter per 1 januari 2006 is afgeschaft. Volgens de Commissie Onderzoek belastingen lokale overheden uit de Vereniging voor Belastingwetenschap lagen daaraan geen inhoudelijke, maar uitsluitend electorale overwegingen ten grondslag:²²

“Deze afschaffing is naar het oordeel van de commissie een niet met inhoudelijke argumenten onderbouwde, doch slechts door electorale overwegingen ingegeven ingreep van de landelijke wetgever in de autonomie van de gemeenten. Door de afschaffing van de gebruikersbelasting op woningen, staan de onroerendezaakbelastingen uit het lood. Het aandeel van de belastingplichtigen zonder stemrecht in de totale opbrengst is sterk toegenomen (taxation without representation) waardoor de democratische legitimatie van de belastingen is aangetast.”

4.9 Bij de wijziging van de Gemeentewet in 2006, die de gebruikers-OZB op woningen afschafte en de resterende OZB-tarieven maximeerde, is bij amendement van het kamerlid Pater-Van der Meer²³ ook een lid 8 aan art. 220f (oud) Gemeentewet toegevoegd dat thans in art. 220e Gemeentewet staat. De toelichting op het amendement vermeldt slechts dat zijn doel is de gebruikers-OZB op woningen ook af te schaffen voor huishoudens die in een - in hoofdzaak - *niet*-woning wonen, zoals woningen die bij bedrijfsgebouwen horen.

4.10 Art. 220e Gemeentewet luidt als volgt:

“In afwijking van artikel 220c wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de onroerende-zaakbelasting bedoeld in artikel 220, onderdeel a [gebruikersbelasting *niet*-woningen; PJW],

buiten aanmerking gelaten de waarde van gedeelten van de onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dienen dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden.”

- 4.11 Bij de wijziging van de Gemeentewet in 2006 tot afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen is de omschrijving van woningen in art. 220f(2) (oud) verplaatst naar art. 220a(2). De MvT bij die wijziging sluit op dat punt aan bij de nota van wijziging op de genoemde Aanpassingswet WOZ 1997:²⁴

“Het huidige artikel 220f, tweede lid, Gemeentewet biedt de gemeenten de mogelijkheid om afzonderlijke tarieven te hanteren voor onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen en voor onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel waarbij deze mogelijkheid in de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) werd opgenomen²⁵, is door de regering met een verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 4 december 1991, nr. 27 661, BNB 1992/47, dienaangaande opgemerkt dat een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient indien deze voor tenminste 70 percent als zodanig dient. Bij nota van wijziging [bij de Aanpassingswet WOZ uit 1997; PJW] is dit uitgangspunt in die zin aangevuld dat een onroerende zaak thans geacht wordt in hoofdzaak tot woning te dienen, indien de vastgestelde waarde van die zaak (d.w.z. de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet WOZ voor die onroerende zaak is vastgesteld) in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Omdat niet is gebleken dat dit uitgangspunt in de praktijk tot veel geschillen aanleiding geeft, is er voor gekozen deze bepaling te handhaven. Uit oogpunt van wetsystematiek wordt voorgesteld de bepaling thans als een nieuw tweede lid onder te brengen in artikel 220a. In verband hiermee is voor de tekst van het huidige artikel 220a de aanduiding «1» geplaatst. Met deze wijzigingen is overigens geen inhoudelijke wijziging beoogd.”

5 Rechtspraak

A. Over art. 220a(2) Gemeentewet ('in hoofdzaak tot woning dienen')

- 5.1 In de zaak HR *BNB* 1992/47²⁶ was de belanghebbende aangeslagen in de OZB ter zake van genot en gebruik van een gebouw met een kerkzaal, algemene ruimten en nevenvertrekken. De kerkzaal werd alleen gebruikt voor de openbare eredienst; de nevenvertrekken voor kindernevendiensten en als jeugdkerk, consistorie, koorrepetitieruimte en vergaderzaal. Eén vertrek werd permanent verhuurd, de overige vertrekken incidenteel. De kerkzaal besloeg 57% van de totale inhoud. In geschil was of het gebouw 'in hoofdzaak' was bestemd voor de openbare eredienst, wat bepalend was voor OZB-vrijstelling. De belanghebbende betoogde dat het criterium 'in hoofdzaak bestemd voor de openbare eredienst' meebrengt dat de vrijstelling mede van toepassing is als het gebouw in de eerste plaats *bedoeld* is voor het houden van openbare erediensten. U oordeelde als volgt:
- “5.4. (...) een gebouw waarvan ruimten zowel voor de openbare eredienst als voor andere doeleinden worden gebruikt, is in de zin van artikel 11, aanhef en onderdeel a van de Verordening in hoofdzaak bestemd voor de openbare eredienst indien het gebouw daarvoor voor ten minste 70 percent wordt gebruikt.
- 5.5. Voor het antwoord op de vraag of het onderhavige onroerende goed voor ten minste 70 percent voor de openbare eredienst wordt gebruikt, heeft het Hof zich terecht afgevraagd in welke mate de inhoud van het gebouw aan de onderscheidene gebruiksdoeleinden dient te worden toegerekend. Op grond van zijn vaststelling dat de kerkzaal 57 percent van de totale inhoud uitmaakt en de overige vertrekken 43 percent is het Hof van oordeel dat het onderhavige onroerend goed niet in hoofdzaak voor de openbare eredienst is bestemd. Daarbij heeft het Hof mede in aanmerking genomen dat niet aannemelijk is gemaakt dat een of meer van de overige vertrekken in hoofdzaak voor kinder- en jeugddiensten worden gebruikt. Aldus heeft het Hof wat de overige vertrekken betreft een onjuiste maatstaf aangelegd. Immers nu van de totale inhoud van het gebouw de inhoud van de kerkzaal, die uitsluitend tot uitoefening van de openbare eredienst wordt gebruikt, 57 percent uitmaakt, kan het gebruik van een of meer van de overige vertrekken voor als openbare eredienst aan te merken kinder- en jeugddiensten, ook indien deze

daarvoor niet „in hoofdzaak“ worden gebruikt, ertoe leiden, dat daardoor het gehele gebouw voor ten minste 70 percent voor de openbare eredienst wordt gebruikt.”

U legde in deze zaak (in hoofdzaak) ‘bestemd’ dus uit als ‘(voor minstens 70%) gebruikt’.

5.2 HR *BNB* 2008/23²⁷ betrof de exploitant van een verzorgingstehuis met 232 appartementen, (minstens) zes ziekenkamers en een gemeenschappelijk restaurant. Elk appartement was afsluitbaar en had een aparte slaapkamer en een eigen douche, toilet en pantry (waterkoker, koffiezetapparaat en warmhoudplaatje). Alle bewoners van de appartementen werden in enige mate verzorgd. Volgens het Hof noopten de feiten tot de conclusie dat de onroerende zaak in hoofdzaak tot woning diende. U achtte dat oordeel onvoldoende gemotiveerd en overwoog als volgt over ‘dienen tot woning’ in de zin van art. (thans) 220a Gemeentewet:

“-3.5.1. Het tweede middel betoogt (...) dat reeds het ontbreken van een eigen kookvoorziening - waaronder het middel kennelijk méér verstaat dan de in de appartementen aanwezige waterkoker, koffiezetapparaat en warmhoudplaatje - meebrengt dat de onderwerpelijke appartementen niet tot woning dienen of niet volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Die opvatting is onjuist. Een volledige kookvoorziening als waarop het middel kennelijk het oog heeft, is in een appartement in een instelling als de onderhavige niet zo essentieel dat het ontbreken ervan noopt tot het oordeel dat het appartement niet tot woning dient of niet volledig dienstbaar is aan woondoeleinden in de zin van artikel 220f, lid 2 [thans art. 220a(2); PJW] van de Gemeentewet. In zoverre faalt het tweede middel.

-3.5.2. Het tweede middel betoogt verder dat de onroerende zaak krachtens de door belanghebbende daaraan gegeven bestemming niet primair een woonfunctie heeft maar een verzorgingsfunctie, en dat voor het antwoord op de vraag of de onroerende zaak als woning moet worden aangemerkt bij die bestemming moet worden aangeknoopt. Dit betoog is onjuist voor zover daarin de opvatting besloten ligt dat de verzorgingsfunctie, zo dat de primaire functie is van de onroerende zaak als geheel, zou uitsluiten dat delen van de onroerende zaak op zichzelf beschouwd tot woning dienen dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.”

Op dezelfde dag wees u arrest in de zaak HR *BNB* 2008/24,²⁸ over een verpleeghuis waar circa 300 geestelijk gehandicapten woonden en verzorgd werden in woonunits in een aantal gebouwen. U overwoog onder meer:

“-3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat het object een onroerende zaak vormt waar het wonen is gecombineerd met een andere functie (volgens het Hof: verpleging), die in wezen de hoofdfunctie vormt, en heeft daaraan de gevolgtrekking verbonden dat in dat geval in het geheel niet kan worden gesproken van delen die tot woning dienen dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Het heeft op die grond de afwijzende uitspraak op het bezwaar tegen de aanslagen in stand gelaten. Daartegen keren zich de middelen.

-3.3. (...).

In 's Hofs hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel ligt de opvatting besloten dat de enkele omstandigheid dat in het verpleeghuis het wonen is gecombineerd met een andere functie die in wezen - voor het verpleeghuis als geheel beschouwd - de hoofdfunctie vormt, uitsluit dat delen van de onroerende zaak op zichzelf beschouwd tot woning dienen dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden in de zin van voormelde bepaling. Die opvatting is evenwel onjuist.”

Nu beide arresten gaan over ‘dienen tot woning’ in de zin van art. (thans) 220a Gemeentewet - en niet over woongedeelten in een onroerende zaak die géén woning is; daarover gaat art. 220e Gemeentewet - impliceren zij mijns inziens dat ook als de ‘primaire functie’ van een onroerende zaak als geheel verzorging of begeleiding zou zijn, die zaak desondanks in hoofdzaak tot woning kan dienen indien de waarde van de delen die tot woning dienen of volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden 70% of meer van de totale waarde van de zaak uitmaakt, dus als de waarde van de door het verzorgende personeel (mede) als zodanig gebruikte ruimten minder dan 30% van de waarde van het geheel uitmaken.

5.3 De (gemeenschappelijke) bijlage bij de aan dit arrest voorafgaande conclusie(s) van mijn ambtsgenoot Niessen bevatten een beoordelingschema:²⁹

“5.9. Het onderscheid tussen onroerende zaken die in hoofdzaak tot woning dienen en

onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen, kan (...) aan de hand van het volgende stappenplan worden gemaakt:

1. Voor het bepalen van het toepasselijke tarief wordt - in tegenstelling tot de waardebeoordeling in het kader van de Wet WOZ - niet het totaalbeeld beoordeeld, maar wordt de onroerende zaak ontleed, omdat voor de OZB een onroerende zaak een woning is als de WOZ-waarde in hoofdzaak is toe te rekenen aan delen van die onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

2. Ten aanzien van de onderscheiden 'delen' wordt vervolgens op grond van de relevante feiten en omstandigheden beoordeeld of de woonfunctie overheerst.

De 70%-toets lijkt het vraagstuk tot een kwantitatieve vraag terug te brengen, maar zij gaat ervan uit dat al een scheiding is aangebracht tussen ruimten die wel en die welke niet een woonfunctie hebben. Er zal dus toch antwoord moeten worden gegeven op de vraag of kamers of appartementen in een gebouw geheel of nagenoeg geheel een woonfunctie hebben. Aan een woning is (...) mijns inziens eigen de bestemming om door mensen te worden gebruikt als meer duurzaam hoofdverblijf; bovendien mogen andere functies, zoals verpleging, niet naast de verblijffunctie een overwegende betekenis hebben. Daarom zijn kamers in ziekenhuizen en verpleeghuizen evenals bijvoorbeeld appartementen in hotelcomplexen geen woningen.

3. Bij zogenaamde 'ondersteunende' delen - een complicerende factor - kan sprake zijn van een combinatie van functies. In dat geval is een dergelijk deel niet aan de woonfunctie toe te rekenen. Vereist is immers dat het betreffende deel volledig dienstbaar is aan woondoeleinden (een 'alles of niets'-benadering derhalve).

4. Na deze ontledingsexercitie bepalen de waarden van de woondelen enerzijds en de overige delen anderzijds het karakter van de onroerende zaak:

- is een onroerende zaak door het 70%-criterium een woning dan geldt voor de hele onroerende zaak het woningtarief;

- is de onroerende zaak door het 70%-criterium niet in hoofdzaak een woning, dan geldt voor de hele onroerende zaak het niet-woningtarief."

5.4 Voor het Hof Amsterdam³⁰ was in 2012 een aanslag gebruikers-OZB in geschil, met name of de desbetreffende onroerende zaak in hoofdzaak tot woning diende. De belanghebbende eigenaar/gebruiker bood een kleinschalige woonvoorziening met zorg en begeleiding voor in beginsel onbepaalde duur voor lichamelijk of meervoudig gehandicapte volwassenen. De onroerende zaak had drie verdiepingen. Elke bewoner had een eigen zit/slaapkamer met eigen badkamer, 'uitgeklede' keuken en sanitair. De begane grond omvatte drie gemeenschappelijke woonkamers en een gemeenschappelijke keuken, een personeelsruimte en twee kantoren. De Rechtbank Amsterdam had geoordeeld dat van de vloeroppervlakte en daarmee de waarde van de onroerende zaak meer dan 70 procent kon worden toegerekend aan delen die dienden tot woning dan wel volledig dienstbaar waren aan woondoeleinden. Zij sloot aan bij HR *BNB* 2008/23 (zie 5.2 hierboven), overwegende dat het feit dat in de gemeenschappelijke ruimten zo nodig zorg werd verleend, er niet aan afdeed dat er werd gewoond. Ook het Hof Amsterdam sloot zich daarbij in hoger beroep aan, overwegende dat:

"(...) de rechtbank terecht [heeft] geoordeeld dat er sprake is van een woonvorm voor mensen met een handicap en dat daaraan niet afdoet dat er sprake is van gezamenlijk gebruik door bewoners van enkele ruimtes (de zitkamers, de keuken, de was/droogruimte en de toiletten op de begane grond en de bergingen) of dat er sprake is van een vorm van begeleiding en/of ondersteuning.

Derhalve dient de onroerende zaak in hoofdzaak tot woning in de zin van artikel 220a, tweede lid, van de Gemeentewet, kan ter zake geen aanslag gebruikersbelasting worden opgelegd en is de eigenarenbelasting ten onrechte geheven naar het tarief voor niet-woningen."

Er is geen cassatieberoep ingesteld.

5.5 HR *BNB* 2012/152³¹ betrof een onroerende zaak waarin woonvormen waren gehuisvest voor verstandelijk en soms ook lichamelijk beperkten die werden begeleid door het personeel van de

belanghebbende eigenaar/gebruiker. Er was 24-uurszorg aanwezig, waarvoor een personeelskamer en een nachtwacht/slaapruimte waren ingericht. Alle bewoners hadden een eigen afsluitbare kamer met zit- en slaapgedeelte en wasgedeelte. Sommige kamers hadden een eigen douche, toilet en kookgelegenheid. De onroerende zaken omvatten verder gezamenlijke huiskamers, keukens, badkamers en tuinen. Overdag gingen de meeste bewoners naar dagcentra of begeleide werkvoorzieningen. Het Hof had de eigen kamers op basis van het gebruik ervan aangemerkt als dienende tot woning of volledig dienstbaar aan woondoeleinden en had vervolgens overwogen dat voor de gezamenlijke huiskamers, badkamers en tuinen hetzelfde had te gelden. Op die basis had hij de woonfunctie van de onroerende zaak als dominant en de zorgfunctie als complementair aangemerkt. Op het cassatieberoep van het College van B&W achtte u het eerste oordeel niet onjuist (verwijzende naar HR *BNB* 2008/23; zie 5.2 hierboven) en het laatste oordeel onvoldoende gemotiveerd:

“3.4.3. Met zijn oordeel over de eigen kamers van de bewoners heeft het Hof tot uitdrukking gebracht dat de woonfunctie van die kamers, gelet op het gebruik daarvan, overheersend is ten opzichte van de verzorgingsfunctie. Het Hof heeft daarbij kennelijk de woonfunctie van die kamers, die tenminste een zit-, slaap- en wasgedeelte bevatten, van zodanig gewicht geacht dat zij het oordeel rechtvaardigt dat de kamers tot woning dienen (vgl. HR 16 november 2007, nr. 40606, LJN AZ8976, *BNB* 2008/23, onderdeel 3.5.1). Aldus opgevat geeft dit oordeel van het Hof geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

(...). 3.5.1. Het Hof heeft geoordeeld dat voor de gezamenlijke huiskamers, badkamers en tuinen hetzelfde heeft te gelden als voor de eigen kamers van de bewoners. Overwegende dat de waarde die aan al die delen tezamen moet worden toegerekend meer dan 70 percent van de waarde van de gehele onroerende zaak vormt, heeft het Hof hieraan de gevolgtrekking verbonden dat de onroerende zaken in hoofdzaak tot woning dienen als bedoeld in artikel 220a, lid 2, van de Gemeentewet. Hiertegen richt zich het vierde onderdeel van het middel.

3.5.2. Uit de uitspraak van het Hof valt niet af te leiden op welke feiten en omstandigheden het zijn hiervoor in 3.5.1 vermelde oordeel met betrekking tot de gezamenlijke huiskamers en badkamers heeft gebaseerd. Evenmin is daaruit af te leiden of het Hof van oordeel is geweest dat deze ruimten tot woning dienen dan wel dat zij volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Voor die ruimten geldt niet zonder meer hetzelfde als voor de eigen kamers van de bewoners, aangezien niet bij voorbaat kan worden aangenomen dat het gebruik ervan overeenstemt met het gebruik van die eigen kamers. Met name heeft het Hof in dit verband geen oordeel gegeven omtrent (de aard van) het medegebruik van de gezamenlijke huiskamers en badkamers door de medewerkers van belanghebbende. Daarom heeft het Hof zijn oordeel ten aanzien van die ruimten niet naar behoren gemotiveerd.”

U verwees de zaak om uit te doen zoeken welke andere delen dan de eigen kamers tot woning dienden of volledig dienstbaar waren aan woondoeleinden. Het Hof Den Bosch³² kwam aan die vraag echter niet meer toe omdat hij belanghebbendes beroep toewees op basis van haar primaire beroep op het vertrouwensbeginsel.

5.6 Op 16 september 2016 wees u twee arresten over de OZB-heffing ter zake van recreatie-parken met recreatiewoningen. HR *BNB* 2017/22³³ betrof de vraag of een bungalowpark met 52 recreatiewoningen dat als één onroerende zaak was aangemerkt in hoofdzaak tot woning diende. Van de 52 recreatiewoningen werden er negen door de exploitant verhuurd; de overige waren door particulieren zonder zakelijke gerechtigdheid gebouwd op door de exploitant aan hen verhuurde kavels grond. De woningen hadden een woonkamer, haard, terras, slaapkamer, douche en toilet en waren bestemd voor recreatie; permanente bewoning was verboden. De Rechtbank had om die reden geoordeeld dat zij niet als woning konden worden aangemerkt in de zin van art. 220a Gemeentewet. HR *BNB* 2017/23³⁴ betrof een eigenaar/exploitant van een recreatiepark met ruim 200 recreatiewoningen met eigen voorzieningen zoals badkamer, kookgelegenheid en sanitair. Ook dit recreatiepark was één onroerende zaak en ook in deze zaak verbood het bestemmingsplan permanente bewoning. De Rechtbank had daarom, net zoals in de zaak HR *BNB* 2017/22, de recreatiewoningen niet als dienende tot woning aangemerkt in de zin van art. 220a Gemeentewet. In beide zaken was sprongcassatie ingesteld en in beide zaken overwoog u als

volgt:

"2.3.1. Recreatiewoningen als de onderhavige zijn blijkens de (...) vermelde faciliteiten en voorzieningen bestemd om daarin te verblijven, te slapen en de overige woonfaciliteiten en voorzieningen te gebruiken. De recreatiewoningen zijn aldus op zichzelf beschouwd naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. Zij zijn daarom aan te merken als woning. De omstandigheid dat permanente bewoning ingevolge gemeentelijke voorschriften niet is toegestaan, brengt geen wijziging in de aard en de inrichting, en daarmee de bestemming van de woning (vgl. HR 2 maart 1994, nr. 29 642, ECLI:NL:HR:1994:ZC5609, BNB 1994/115 [zie 5.7 hieronder; PJW]).

2.3.2. Het vorenstaande vindt ook bevestiging in de parlementaire toelichting bij de invoering van tariefdifferentiatie in artikel 220f van de Gemeentewet. Daarin is vermeld dat recreatiewoningen vallen onder het begrip woning in die bepaling (Kamerstukken II 1996/97, 25037, nr. 3, blz. 20, aangehaald in onderdeel 4.7 van de conclusie van de Advocaat-Generaal) [zie 4.4 hierboven; PJW]. De mogelijkheid van permanente bewoning is daarbij niet als eis gesteld.

2.3.3. Voor zover de Rechtbank haar oordeel mede heeft doen steunen op het arrest van de Hoge Raad van 15 november 2013, nr. 11/05565, ECLI:NL:HR:2013:1125, BNB 2014/52 [zie 5.14 hieronder; PJW], verliest zij daarbij uit het oog dat het in dat geval ging om een verpleeghuis, waarbij – als geheel beschouwd – de functie van verzorging en verpleging vooropstaat. Niettemin kunnen gedeelten van een dergelijk verpleeghuis voor mensen die daarin duurzaam verblijven in hoofdzaak dezelfde functie hebben als de vergelijkbare gedeelten van een woning, zo is in voormeld arrest overwogen. Dat brengt echter niet mee dat opstallen als de onderhavige recreatiewoningen, die als geheel naar aard en inrichting bestemd en geschikt zijn om te worden gebruikt als woning, die hoedanigheid verliezen als zij niet voor permanente bewoning worden gebruikt."

U legde uit dat HR *BNB* 2014/52 (zie 5.14 hieronder) niet over art. 220a(2) Gemeentewet gaat, dus niet over de vraag of het gehele object 'tot woning dient', maar over art. 220e Gemeentewet, dus over de vraag of een onroerende zaak die als geheel *niet* tot woning dient, desondanks gedeelten bevat die in 'hoofdzaak tot woning dienen', zoals in dat geval gedeelten van een verpleeghuis waar de zorgfunctie en niet de woonfunctie voorop stond. Dat onderscheid tussen 220a (woning) en 220e (niet-woning met woongedeelte) maakte u scherper in HR *BNB* 2018/62 (zie 5.8 hieronder), waarin u bovendien expliciet overwoog dat het bij de toepassing van art. 220a (woning) gaat om *geschiktheid* voor duurzame bewoning en in art. 220e (woongedeelten in niet-woning) om de (woon)bestemming van het desbetreffende gedeelte van de niet-woning.

5.7 Het door u genoemde precedent HR *BNB* 1994/115³⁵ betrof de woonforensenbelasting van de gemeente Boarnsterhim ten laste van een belanghebbende aan wie een woonboot in die gemeente ter beschikking stond. De vraag was of die woonboot als een 'gemeubileerde woning' kon worden aangemerkt. U overwoog:

"3.1. (...). Belanghebbende, die (...) geen hoofdverblijf hield in de gemeente Boarnsterhim, had in dat jaar een betrekkelijk eenvoudig woonschip in die gemeente tot zijn beschikking.

3.2. In cassatie is de vraag aan de orde of dat woonschip een gemeubileerde woning in de zin van artikel 1, van de Verordening woonforensenbelasting van de gemeente Boarnsterhim is.

3.3. Het Hof heeft geoordeeld dat onder het begrip „gemeubileerde woning" in de zin van artikel 275 van de gemeentewet (...) nimmer woonschepen vallen. Dat oordeel is onjuist. In zijn arrest van 19 december 1962, nr. 14 905, BNB 1963/95 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat sprake is van een „gemeubileerde woning" in de zin van het toenmalige artikel 288 van de gemeentewet, voor welke bepaling artikel 275 in de plaats is getreden, indien die gemeubileerde woning op zichzelf beschouwd zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam - zij het niet bepaaldelijk in alle jaargetijden - voor menselijke bewoning te dienen, zonder dat wordt acht geslagen op de mate waarin daarvan werkelijk gebruik wordt gemaakt. De geschiedenis van de totstandkoming van de Wet van 24 december 1970, Stb. 608, biedt onvoldoende steun aan de opvatting dat naar de bedoeling van de wetgever aan dat begrip thans een meer beperkte, en in het bijzonder

woonschepen en caravans uitsluitende, betekenis zou toekomen. Het middel treft derhalve doel. 's Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen."

Het door u genoemde precedent HR *BNB* 1963/95³⁶ betrof de kwalificatie van een 'weekendwoonscheepje' voor de woonforensenbelasting van de gemeente Alkemade. U overwoog:

"(...) dat voor de uitlegging van den term "gemeubileerde woning" in artikel 288 [Gemeentewet; PJW] geen betekenis toekomt aan den welstand en andere door het Hof aangeduide persoonlijke omstandigheden van dengene, die zulk een woning beschikbaar houdt, en het slechts hierop aankomt, of die gemeubileerde woning op zichzelf beschouwd zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam - zij het niet bepaaldelijk in alle jaargetijden - voor menselijke bewoning te dienen, zonder dat wordt achtgeslagen op de mate, waarin daarvan werkelijk gebruik wordt gemaakt;

dat toetsing aan dit criterium moet leiden tot de gevolgtrekking dat het vaartuig met het daarin aanwezige meubilair van belanghebbende, zoals het Hof dit in de bestreden uitspraak overeenkomstig hetgeen tussen partijen onweersproken vaststond heeft beschreven, een gemeubileerde woning is in den zin van artikel 288, eerste lid, der gemeentewet en van het hiermede in dit opzicht overeenstemmende artikel 1 der Verordening op de heffing en invordering van een woonforensenbelasting in de gemeente Alkemade;"

5.8 Ook HR *BNB* 2018/62³⁷ betrof een als één onroerende zaak aangemerkt vakantiepark met recreatiewoningen, dit keer met ook een kampeerterrein. Ook in deze zaak was in geschil of het park in hoofdzaak tot woning diende. Het Hof had overwogen dat de recreatiewoningen naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt waren om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen en daarom waren aan te merken als woning. U overwoog op het cassatieberoep van de gemeente als volgt:

"2.3.1. Het tweede middel richt zich tegen het oordeel van het Hof dat de recreatiewoningen aan te merken zijn als woning. Het middel betoogt daartoe dat het Hof ten onrechte maatgevend heeft geacht of de recreatiewoningen geschikt zijn om te worden gebruikt als woning. Volgens het middel volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 15 november 2013, nr. 11/05565, ECLI:NL:HR:2013:1125, *BNB* 2014/52 [zie 5.14 hieronder; PJW], dat beslissend is of de recreatiewoningen bestemd zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. Het middel faalt. Zoals is uiteengezet in de arresten van de Hoge Raad van 16 september 2016 (...) *BNB* 2017/22 en (...) *BNB* 2017/23 [zie 5.6 hierboven; PJW], is het geschiktheids criterium van toepassing bij de – in dit geval aan de orde zijnde – beantwoording van de vraag of een opstal als woning moet worden aangemerkt. Het bestemmingscriterium moet worden gehanteerd bij de – in dit geval niet aan de orde zijnde – aanwijzing van woongedeelten van een opstal die als geheel niet als woning kan worden aangemerkt."

5.9 J.A. Monsma (*BNB* 2018/62) was kritisch:

"1. (...). De uitkomst van deze procedure, een heel recreatiepark moet als woning worden aangemerkt, lijkt aansluiting te missen met de werkelijkheid. Aan een niet-jurist valt deze uitkomst niet eenvoudig uit te leggen. Dat zou voor de Hoge Raad op zich al een reden moeten zijn om nog eens goed na te denken over de juistheid van de door hem gekozen lijn.

2. Het onderhavige arrest is een vervolg op de arresten HR 16 september 2016, nr. 15/04476, *BNB* 2017/22c* en nr. 15/05193, *BNB* 2017/23c*, waarin de Hoge Raad in mijn ogen een onjuiste interpretatie van art. 220a Gemeentewet heeft gegeven door op basis van met de duidelijke wettekst strijdige uitlatingen in de parlementaire geschiedenis, het begrip 'dienen tot' te vereenzelvigen met 'naar aard en inrichting bestemd en geschikt zijn voor'. De Hoge Raad lijkt in het onderhavige arrest een nuancering aan te brengen, maar kiest daarvoor een in mijn ogen onjuiste route. De Hoge Raad kiest er namelijk voor het begrip 'dienen tot' in art. 220a Gemeentewet (definitie woning) anders uit te leggen dan hetzelfde begrip in art. 220e Gemeentewet (toepassing woondelenvrijstelling). In art. 220a zou 'dienen tot' moeten worden uitgelegd als: 'naar aard en inrichting geschikt zijn voor'. In art. 220e daarentegen zou precies hetzelfde begrip moeten worden uitgelegd als: 'bestemd zijn voor'. Waarom identieke begrippen

verschillend uitgelegd zouden moeten worden is mij niet duidelijk. Het enige verschil dat de wetgever maakt in de bewoordingen van art. 220a en art. 220e Gemeentewet is dat voor het aanmerken van een onroerende zaak tot woning, de waarde in hoofdzaak moet zijn toe te rekenen aan delen die (volledig) dienen tot woning of volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden terwijl het voor toepassing van de woondelenvrijstelling moet gaan om gedeelten van de (als niet-woning aangemerkte) onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dienen dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

3. (...). Ook in de onderhavige jurisprudentie gaat het om het onderscheid tussen de mogelijkheid van gebruik als woning (geschiktheids criterium) en het daadwerkelijke gebruik als woning (bestemmings criterium). Zoals de Hoge Raad in zijn jurisprudentie over verzorgingshuizen (HR 15 november 2013, nr. 11/05565, BNB 2014/52c* [zie 5.14; PJW]), wel correct heeft beslist, is voor wonen een zekere duurzaamheid vereist. Vanwege het in de regel slechts relatief korte verblijf in een hospice dient een hospice niet tot woning, hoewel de desbetreffende onroerende zaak mogelijk wel naar aard en inrichting geschikt is om tot woning te dienen.

4. Waarom een voor bewoning geschikte onroerende zaak die als hospice dient niet als woning moet worden aangemerkt, maar een recreatiewoning die wordt verhuurd aan recreanten die daarin kortstondig verblijf houden wel, is in mijn ogen niet doeltreffend te onderbouwen. Een recreatiewoning die niet door iemand wordt aangehouden als tweede woning maar die telkens voor korte perioden wordt verhuurd aan recreanten dient in mijn ogen evenmin tot woning als een hospice. In mijn visie kan de door de wetgever gekozen term 'dienen tot' maar op één manier worden uitgelegd, en wel als gebruiken voor. Een onroerende zaak die naar aard en inrichting geschikt is voor bewoning (mogelijkheid tot gebruik) kan daadwerkelijk worden gebruikt als (tweede) woning, maar ook als kantoor, winkel, hospice of recreatieverblijf. In die laatste gevallen dient de onroerende zaak niet tot woning, maar voor iets anders."

Ik merk op (i) dat Monsma 'daadwerkelijk gebruik' en 'bestemming' als identiek beschouwt, hetgeen mij niet meteen overtuigt (zie 7.7 hieronder) en (ii) dat, anders dan Monsma lijkt te suggereren, de tekst van art. 220a alleen ter zake van ruimten die 'dienstbaar zijn aan woondoeleinden' eist dat die dienstbaarheid 'volledig' is. Bij ruimten die 'tot woning dienen', wordt niet geëist dat zij 'volledig' tot woning dienen, zodat ondergeschikte andere functies, zoals verzorging, niet in de weg hoeven staan aan het 'dienen tot woning'.

5.10 Ook Borghols kan uw rechtspraak niet volgen en roept in *NTFR* 2018129 op tot een principiële en uitgebreide uiteenzetting uwerzijds over de verhouding tussen beide toetsen:

"Het zou heel goed zijn als de Hoge Raad nog eens principieel en uitgebreid over beide toetsen oordeelt. Of dat de uitkomst in dit onderhavige geval anders zou maken? De Hoge Raad lijkt naar een uitkomst toe te hebben geredeneerd, daarvan getuigt r.o. 2.3.2 van het arrest van 16 november 2016 (*NTFR* 2016/2325), dat mede is gebaseerd op een uitlating in de parlementaire geschiedenis dat recreatiewoningen ook tot de woningen moeten worden geschaard. Maar zou het niet zo kunnen zijn dat degene die deze uitlating heeft gedaan een recreatiewoning voor ogen heeft gehad die echt fungeert als tweede woning? In mijn ogen zou een dergelijke tweede woning inderdaad wel als woning (permanente huisvesting van één persoon of gezin gedurende delen van het jaar) kunnen kwalificeren. Maar een vakantiehuisje dat voor weekenden en (mid)weken wordt verhuurd aan steeds wisselende personen dient toch niet tot woning (duurzame huisvesting)? Ik hoop dat de Hoge Raad genoeg oog heeft voor de (te) verstrekkende gevolgen van zijn geschiktheids-criterium om op zijn schreden terug te keren en duidelijke criteria neer te leggen die recht doen aan de wettekst en de bedoeling daarvan."

5.11 Het Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelde op 29 april 2020³⁸ dat een 'logeerhuis' in hoofdzaak tot woning dient. De onroerende zaak in geding bestond uit drie bouwlagen met het uiterlijk van vijf aaneengesloten eengezinswoningen. De benedenverdieping had vijf afzonderlijke eenheden, waarvan vier ingericht als eengezinswoning. De middelste eenheid omvatte een kantoor en ruimten voor linnengoed, wasmachines, berging en archief. De belanghebbende huurde het object en gebruikte het onder meer om kinderen van 6 tot 18 jaar die doordeweeks elders verbleven in het weekend onderdak te geven. Het Hof overwoog:

"4.5 Bij de vraag of een onroerende zaak naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt is om

enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen zijn niet de duur en de frequentie van het feitelijke verblijf van belang, maar gaat het erom of uit de aard en inrichting, en daarmee de bestemming, van de onroerende zaak voortvloeit dat deze zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. Dat is blijkens de onder de feiten opgenomen omschrijving van de onroerende zaak het geval. Hieraan doet niet af dat naast onderdak ook zorg wordt verleend aan de in het logeerhuis verblijvende kinderen.

4.6. Het vorenoverwogene brengt mee dat de onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient en dat de aan belanghebbende opgelegde aanslag in de gebruikersbelasting dient te vervallen.”

5.12 Kats annoteerde in *NFR* 2020/1597:

“In casu past de heffingsambtenaar het verkeerde bestemmings- of duurzaamheids criterium toe, terwijl hij het geschiktheids criterium dient toe te passen. Dan gaat het dus ‘mis’. Het hof past op de feiten wél het juiste criterium toe en komt aldus terecht tot het oordeel dat het logeerhuis een woning is. Uit de feiten blijkt dat het logeerhuis naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen.

Hoe is een en ander nu te verklaren? Waarschijnlijk doordat aan de zijde van de gemeente te zeer de nadruk wordt gelegd op de woorden ‘zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen’. Daar leidt men ten onrechte uit af dat er gekeken moet worden naar het daadwerkelijke gebruik, alsmede enige duurzaamheid daarvan. In dit geval wijst de heffingsambtenaar erop dat de zaak ook voor zorg wordt gebruikt en het verblijf van de kinderen in het logeerhuis gemiddeld twee tot vier nachten per maand zou zijn en daardoor een te tijdelijk karakter zou hebben. Zoals het hof terecht opmerkt, haalt de heffingsambtenaar hiermee het duurzaamheids criterium aan, dat enkel van belang is voor het toepassen van de woondelen-vrijstelling in het kader van het opleggen van een aanslag OZB gebruikersbelasting voor een niet-woning. In dat kader, bij het bepalen van een OZB-aanslag voor het gebruik, is logischerwijs het gebruik bepalend. Dan moet het gebruik beoordeeld worden. De aard van het gebruik moet dan verblijven betreffen en ten aanzien daarvan geldt dat dit niet een tijdelijk karakter mag hebben, maar van duurzame aard dient te zijn.

In de vraag die hieraan voorafgaat, de vraag over de kwalificatie van de onroerende zaak, dient volgens de Hoge Raad echter de bestemming te worden afgeleid uit de aard en de inrichting van de onroerende zaak en niet uit het gebruik zelf. En dat kan in theorie en in praktijk dus zelfs met zich brengen dat een zaak die niet als woning wordt gebruikt, bijvoorbeeld een kantoorvilla, toch als woning moet worden aangemerkt. Is het niet logischer dat men zich tot de wetgever richt als men het hier niet mee eens is, en niet tot de rechterlijke macht om zo belastingplichtigen tot onnodige procedures te bewegen?”

5.13 Op 27 maart 2020 verwierp u³⁹ ongemotiveerd een cassatieberoep van het College van B&W van de gemeente Nissewaard tegen een uitspraak van het Hof Den Haag in een OZB-geschil over een woonzorgcentrum van vier étages met op elke étage een aantal appartementen en een gezamenlijke woonkamer, gangen, toiletten en berging. De bewoners verbleven er duurzaam, hadden geen woonruimte elders en waren in de gemeentelijke basisadministratie ingeschreven op het adres van het centrum. In geschil was of de gezamenlijke woonkamers dienden tot woning of volledig dienstbaar waren aan woondoeleinden als bedoeld in art. 220a(2) Gemeentewet. Het Hof had onder meer als volgt overwogen:⁴⁰

“5.2. Ingevolge artikel 220a, tweede lid, van de Gemeentewet dient een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning indien de waarde die op grond van hoofdstuk IV van de Wet WOZ is vastgesteld voor die onroerende zaak in hoofdzaak kan worden toegerekend aan delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Deze delen worden hierna (...) “woondelen” genoemd. Is aan deze eis voldaan dan wordt de gehele onroerende zaak als woning aangemerkt met alle daaraan verbonden gevolgen, zoals het niet heffen van onroerendezaakbelasting ten aanzien van het gebruik (vgl. HR 15 november 2013, nr. 11/05565, ECLI:NL:HR:2013:1125, BNB 2014/52.)

5.3. Er zijn geen wettelijke voorschriften over de afbakening van onzelfstandige woondelen binnen een onroerende zaak. De vraag of tot een onroerende zaak woondelen behoren, dient daarom in elk concreet geval aan de hand van de in dat geval voordoende feiten te worden beantwoord. Een

woondeel onderscheidt zich van een zelfstandig gedeelte in de zin van artikel 16, aanhef en onderdeel c, van de Wet WOZ dat wordt bewoond, doordat een woondeel niet is ingericht om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt. Van een woondeel is bijvoorbeeld sprake als in een voor bewoning gebruikt deel van de onroerende zaak bepaalde essentiële voorzieningen (kookgelegenheid, wasgelegenheid en/of toilet) ontbrek(t)en en de bewoner(s) van dat deel deze essentiële voorziening(en) deelt (delen) met bewoners van andere (onzelfstandige) delen van die onroerende zaak (vgl. Kamerstukken II 1996/97, 25 037, nr. 3, blz. 20). Verder hoeft een woondeel, anders dan een zelfstandig gedeelte van een onroerende zaak, niet afsluitbaar te zijn. De afsluitbaarheid van een onzelfstandig deel van een onroerende zaak kan overigens wel bijdragen tot het oordeel dat het desbetreffende deel een woondeel is, maar is voor dat oordeel niet noodzakelijk (vgl. HR 10 februari 2012, nr. 10/05194, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, BNB 2012/152, r.o. 3.3.2.).

- 5.4. In de [Y] is sprake van begeleid wonen, waarbij het streven erop is gericht dementerende ouderen de mogelijkheid te bieden om zo lang mogelijk 'zelfstandig' te wonen. De bewoners beschikken over een ruim appartement voor zichzelf met sanitaire voorzieningen zonder kookgelegenheid. De woonkamers zijn kleinschalig en huiselijk en gericht op samenleven. Er wordt daar voor zover mogelijk samen gekookt en gegeten, televisie gekeken en de dag doorgebracht. Deze woonvorm verschilt daarmee niet wezenlijk van een groot gezin, waarbij een ieder een eigen slaapkamer heeft en er een gemeenschappelijke woonkamer, keuken en gangen zijn. Onder wonen kan ook worden verstaan het samenleven van vrienden of, zoals hier, van bewoners met gelijke behoeften voor wat betreft verzorging. Het personeel is aanwezig om de woonbehoefte van de bewoners te ondersteunen. De bewoners - en eventueel hun bezoekers - maken de hele dag gebruik van de ruimtes in de onroerende zaak.
- 5.5. De appartementen van de bewoners kunnen naar tussen partijen niet in geschil is als woondeel worden aangemerkt. Het Hof volgt dit standpunt. Gelet op het hiervoor overwogene hoeft het ontbreken van een kookgelegenheid hieraan niet in de weg te staan.
- 5.6. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat, indien een onzelfstandig deel tot woning dient, daaraan niet meer de eis kan worden gesteld dat het dienstbaar is aan woondoeleinden. De heffingsambtenaar heeft dit standpunt bestreden en betoogd dat een onzelfstandig deel van een onroerende zaak alleen dan als een woondeel van de onroerende zaak kan worden aangemerkt indien het aan beide eisen - "dienen tot woning" en "volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden"- voldoet.

Naar het oordeel van het Hof heeft de wetgever, naar blijkt uit de duidelijke bewoordingen van artikel 220a, lid 2, Gemeentewet, de criteria "die dienen tot woning" en "volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden" nevenschikkend gebruikt, aangezien zij in de wettekst worden verbonden door het voegwoord "dan wel". Dit brengt mee dat een onzelfstandig deel van een onroerende zaak een woondeel in de zin van genoemd art. 220a, lid 2, is indien het ofwel aan beide criteria ofwel aan één van beide criteria voldoet.

Uit hetgeen partijen in de van hen afkomstige stukken en ter zitting hebben aangevoerd, maakt het Hof op dat belanghebbende de bewoners van de onzelfstandige delen van [Y] de mogelijkheid biedt om zo lang mogelijk zelfstandig te wonen. Een bewoner beschikt daarbij niet alleen over een eigen onzelfstandig appartement, maar kan ook gebruik maken van andere onzelfstandige delen van [Y], in het bijzonder de gezamenlijke woonkamer die behoort bij het cluster van appartementen waarvan het door de bewoner gebruikte appartement er één is.

Gelet op het bovenstaande en op hetgeen overigens onder de vaststaande feiten met betrekking tot de gezamenlijke woonkamers is vermeld, dienen de gezamenlijke woonkamers naar het oordeel van het Hof te worden aangemerkt als woondelen van [Y].

- 5.7. Voor dat geval zijn partijen het erover eens dat tenminste 70 percent van de waarde van de onroerende zaak kan worden toegerekend aan woondelen van [Y], dat de aanslag OZBG dient te worden vernietigd en dat de aanslag OZBE dient te worden verminderd tot één, berekend naar het woningentarief (zie onder 3.3). Dit zal hierna worden beslist."

In *Belastingblad* 2019/157 had Groenewegen de Hofuitspraak als volgt becommentarieerd:

“3. In de onderhavige gezamenlijke woonkamers wordt door de bewoners gewoond maar zij worden daar ook verzorgd. Wanneer prevaleert de woonfunctie en wanneer prevaleert de zorgfunctie? In de als woning aangemerkte privévertrekken zullen de bewoners ook worden verzorgd. Verschil is dat die afsluitbaar zijn en de gezamenlijke woonkamers niet. Als de gezamenlijke woonkamers om die reden niet op zichzelf als woning kunnen worden aangemerkt, kunnen die dan wel worden aangemerkt als (...) volledig dienstbaar aan woondoeleinden? Ik denk van wel aangezien de zorgfunctie ondersteunend is aan de woonfunctie en niet andersom. Belanghebbende heeft dit prijsgegeven door bij de rechtbank niet te bestrijden dat de gezamenlijke woonkamers vanwege de verzorgende en toezichthoudende functies niet volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

4. De Hoge Raad (HR 15 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1125, Belastingblad 2013/545, m.nt. J.A. Monsma [zie 5.14 hieronder; PJW]) heeft voor de uitleg van art. 220e Gemeentewet uitgemaakt dat gedeelten van een verzorgings- of verpleeghuis die in hoofdzaak eenzelfde functie hebben (bijvoorbeeld dagbesteding, slapen, zich wassen en eten) als de vergelijkbare gedeelten van een woning, zijn aan te merken als gedeelten in de zin van art. 220 Gemeentewet. Hierop lijkt de rechtbank zich te hebben gebaseerd. De Hoge Raad (HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2084, Belastingblad 2016/465, m.nt. G. Groenewegen [zie 5.6 hierboven; PJW]) heeft echter ook uitgemaakt dat bij de vraag of recreatiewoningen in de zin van art. 220a Gemeentewet kwalificeren als woning maatgevend is of die geschikt zijn om te worden (...) gebruikt als woning. Dat lijkt dus in fysieke zin te moeten worden uitgelegd. De bestemming van de recreatiewoningen – welke in de onderhavige onderliggende rechtbankuitspraak maatgevend werd geacht – was niet van belang, dit in tegenstelling tot de woondelenvrijstelling van art. 220e Gemeentewet waarbij dat wel het geval is.

5. Het hof is van mening dat de onderhavige woonvorm niet anders is dan die van een groot gezin. Ik ben het daar mee eens. Het verzorgend personeel is er alleen om het wonen mogelijk te maken. Ook andersoortig wonen – groepen vrienden bijvoorbeeld – wordt door het hof hiermee gelijkgesteld. Ook daar ben ik het mee eens. Anno 2019 zijn er tal van samenlevingsvormen mogelijk en de rechtbank is van een te beperkte uitleg uitgegaan. Ik vraag mij wel af of dit voor de uitleg van art. 220a Gemeentewet relevant is. In het arrest van 16 september 2016 is immers uitgemaakt dat de onroerende zaak in fysieke zin geschikt moet zijn om te kunnen worden gebruikt als woning en dus niet door wie of hoe er wordt gewoond. Het hof leest daarnaast de termen dienen tot en volledig dienstbaar zijn aan van art. 220a lid 2 Gemeentewet als nevenschikkend en niet als onderschikkend zoals de gemeente heeft opgevat. Aan minimaal één van beide termen moet zijn voldaan om tot woning te kunnen concluderen en daar ben ik het ook mee eens. Zelfstandig dienen tot woning en/of volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden is voldoende. Gevolg is dat sneller tot woondelen moet worden geconcludeerd en in dit geval moest de onroerende zaak volledig als woning worden aangemerkt waardoor niet meer aan art. 220e Gemeentewet werd toegekomen.”

B. Over art. 220e Gemeentewet (gedeelten van *niet* -woningen die in hoofdzaak tot woning dienen of in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoelen)

5.14 HR *BNB* 2014/52⁴¹ betrof een verpleeghuis dat *niet* in hoofdzaak tot woning diende in de zin van art. 220a Gemeentewet. De vraag was of desondanks op grond van art. 220e Gemeentewet bepaalde *delen* van het verpleeghuis waren vrijgesteld van gebruikers-OZB, met name of die gedeelten in hoofdzaak tot woning dienden of in hoofdzaak dienstbaar waren aan woondoeleinden. U constateerde dat art. 220e Gemeentewet bij verzorgings- en verpleeghuizen in de praktijk tot problemen leidt en overwoog vervolgens:

“3.3.4. Verzorgings- en verpleeghuizen kenmerken zich daardoor dat daarin mensen verblijven die vanwege hun behoefte aan verzorging en/of verpleging niet in hun oorspronkelijke woonomgeving kunnen blijven. Hun verblijf in een dergelijk tehuis heeft in het algemeen naar zijn aard geen tijdelijk karakter, en onderscheidt zich daarmee van een verblijf in een ziekenhuis. Het verblijf van duurzame aard in een verzorgings- of verpleeghuis heeft voor deze ‘bewoners’ daarmee het karakter van wonen. Dat komt mede tot uitdrukking doordat zij op dat adres in de gemeentelijke basisadministratie behoren te worden ingeschreven. De omstandigheid dat aan deze bewoners in

het tehuis waar zij verblijven naar behoefte hulp, verzorging en verpleging wordt geboden en dat daartoe regels worden gesteld die hun handelingsvrijheid en privacy beperken, neemt niet weg dat het tehuis voor hen dezelfde functies vervult als een woning. Van een dergelijk als wonen aan te merken verblijf van duurzame aard is echter geen sprake in geval van verblijf in een tehuis met het oog op kortdurende behandeling of dagbehandeling. Evenmin is daarvan sprake bij een zogenoemde hospice waarin terminale zorg wordt verleend aan personen met een levensverwachting van ten hoogste enkele maanden.

3.3.5. Het vorenstaande brengt mee dat de gedeelten van een verzorgings- of verpleeghuis die in hoofdzaak eenzelfde functie hebben als de vergelijkbare gedeelten van een woning, zijn aan te merken als gedeelten in de zin van artikel 220e van de Gemeentewet. Die functies betreffen bijvoorbeeld dagbesteding, slapen, zich wassen en eten. Alle ruimten in het tehuis die een dergelijke functie hebben, zijn aan te merken als gedeelten in de zin van artikel 220e van de Gemeentewet. Dat betreft niet alleen de eigen (zit/slaap)kamers van de bewoners, maar ook alle door bewoners gezamenlijk gebruikte ruimten, zoals gemeenschappelijke woonkamers, eetzalen, recreatieruimten, (mede) door bewoners gebruikte keukens en sanitaire ruimten, een en ander met inbegrip van de verkeersruimten die voor de toegang tot die ruimten dienen, zoals gangen, hallen, liften en trappenhuisen.

3.3.6. De hiervoor in onderdeel 3.3.3 geschetste noodzaak om te komen tot praktisch werkbaar uitgangspunten brengt mee dat bij de kwalificatie van de hiervoor in 3.3.5 bedoelde ruimten de mate van medegebruik daarvan door anderen dan bewoners, zoals het verzorgend, verplegend en overig personeel van de zorginstelling, niet van belang is en daarom niet hoeft te worden onderzocht. Met name dient geen onderscheid te worden gemaakt op grond van de mate van verzorging of verpleging die de bewoners in die ruimten wordt geboden. Ook een gedeelte van een tehuis waar meer intensieve zorg aan de bewoners wordt geboden, kan daarom het karakter hebben van 'in-hoofdzaak-woondeel'."

5.15 In 2017 heeft u een zaak over chalets en stacaravans in een recreatiepark dat *niet* 'in hoofdzaak' diende tot woning (70% van de waarde werd niet gehaald) afgedaan met verwijzing naar art. 81 Wet RO.⁴² Omdat het park niet als woning kon worden aangemerkt (de (nog) niet bebouwde kavels telden niet mee als dienende tot woning), ging het om de vraag of de woondelenvrijstelling in art. 220e Gemeentewet gold voor de al wel geplaatste chalets en stacaravans. Het Hof Den Bosch⁴³ had aangesloten bij de in 5.6 geciteerde arresten HR *BNB* 2017/22 en 23:

"4.5. Nu de onroerende zaak niet dient tot woning, komt de vraag aan de orde of de heffingsmaatstaf moet worden verminderd met de waarde van de gedeelten van de onroerende zaak die in hoofdzaak dienen tot woning dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden als bedoeld in artikel 220e van de Gemeentewet (de woondelenvrijstelling).

4.6. Tussen partijen is niet in geschil dat van de onroerende zaak gedeelten met een waarde van € 815.132 niet in hoofdzaak tot woning dienen. De Rechtbank heeft naar het oordeel van het Hof voorts in rechtsoverweging 20 van de bestreden uitspraak op goede gronden beslist dat de recreatieve opstallen een waarde van € 573.868 vertegenwoordigen. Partijen verschillen ook in hoger beroep van mening over het antwoord op de vraag of de recreatiewoningen (chalets en stacaravans) in hoofdzaak dienen tot woning.

4.7. Het Hof stelt voorop dat in de tekst van de wet noch in de parlementaire geschiedenis bij de invoering van – het toenmalige - artikel 220f van de Gemeentewet een aanwijzing is te vinden voor de opvatting van de Heffingsambtenaar dat de begrippen 'dienen tot woning' en 'dienstbaar zijn aan woondoeleinden' in artikel 220e van de Gemeentewet een andere betekenis hebben dan in artikel 220a van de Gemeentewet. De door de Heffingsambtenaar voorgestane uitleg dat de wetgever bij artikel 220e van de Gemeentewet het oog zou hebben gehad op het gebruik van de opstal en in artikel 220a van de Gemeentewet het oog heeft gehad op de aard en inrichting van de opstal, volgt evenmin uit het arrest van de Hoge Raad van 15 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1125, *Belastingblad* 2013/545. Gelet hierop moeten de voormelde begrippen in de artikelen 220a en 220e van de Gemeentewet op gelijke wijze worden uitgelegd. De arresten van de Hoge Raad van 16 september 2016, nr. 15/05193, ECLI:NL:HR:2016:2085, nr. 15/04476, ECLI:NL:HR:2016:2084, beperken zich gelet op het voorgaande niet uitsluitend tot de toets aan

artikel 220a van de Gemeentewet, maar vinden ook toepassing bij de toets aan artikel 220e van de Gemeentewet.

4.8. De Hoge Raad heeft in de voormelde arresten het volgende overwogen:

[zie 5.6 hierboven; PJW]

- 4.9. De Heffingsambtenaar heeft niet bestreden dat de tot de onroerende zaak behorende recreatiewoningen blijkens hun faciliteiten en voorzieningen bestemd zijn om daarin te verblijven, te slapen en de overige woonfaciliteiten en voorzieningen te gebruiken. Alsdan zijn de recreatiewoningen op zichzelf beschouwd naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen en zijn ze daarom aan te merken als woning.
- 4.10. Aan het voorgaande doet niet af dat de recreatiewoningen zijn gelegen op een recreatiepark dat niet tot woning dient als bedoeld in artikel 220a van de Gemeentewet. Die omstandigheid staat er immers niet aan in de weg dat de recreatiewoningen als gedeelten van de onroerende zaak, in hoofdzaak tot woning kunnen dienen dan wel dienstbaar kunnen zijn aan woondoeleinden als bedoeld in artikel 220e van de Gemeentewet. De functie die de onroerende zaak in hoofdzaak heeft brengt in het voorgaande evenmin verandering.
- 4.11. De Rechtbank heeft op goede gronden beslist dat de vrijstelling van artikel 220e van de Gemeentewet moet worden verleend tot een bedrag van € 573.868, (...)."

6 Literatuur

6.1 Zoals al bleek uit de boven geciteerde annotaties, bestaat in de literatuur weinig begrip voor de onoverzichtelijkheid van de criteria die door u worden aangelegd bij de toepassing van art. 220a en art. 220e Gemeentewet. De redactie van de Vakstudie betoogt:⁴⁴

"Voor de vraag of een onroerende zaak al dan niet als woning moet worden aangemerkt is de Hoge Raad, zonder dit duidelijk uit te leggen, voor de toepassing van het woningbegrip (220a Gemeentewet) overgestapt op het geschiktheids criterium terwijl voor de toepassing van de woondelenvrijstelling (220e Gemeentewet) het bestemmingscriterium wordt gehanteerd. Dit ondanks de op dit punt identieke bewoordingen van art. 220a en art. 220e Gemeentewet. Voor het woningbegrip (220a Gemeentewet) acht de Hoge Raad met andere woorden relevant of de voor de onroerende zaak vastgestelde waarde in hoofdzaak is toe te rekenen aan delen van de onroerende zaak die naar aard en inrichting geschikt zijn om als woning te kunnen dienen en niet of de betreffende delen van de onroerende zaak daarvoor ook daadwerkelijk dienen. Voor de vraag of delen van een niet-woning onder de woondelenvrijstelling vallen acht de Hoge Raad daarentegen juist wel relevant of die delen ook daadwerkelijk zijn bestemd om voor woondoeleinden te worden gebruikt."

En:⁴⁵

"De Hoge Raad heeft zijn stempel gedrukt op de toepassing van artikel 220e. Zo heeft hij uitdrukkelijk bepaald dat de gedeelten van een verzorgings- of verpleeghuis die in hoofdzaak eenzelfde functie hebben als de vergelijkbare gedeelten van een woning, zijn aan te merken als gedeelten in de zin van artikel 220e van de Gemeentewet. Die functies betreffen bijvoorbeeld dagbesteding, slapen, zich wassen en eten. Alle ruimten in het tehuis die een dergelijke functie hebben, zijn aan te merken als gedeelten in de zin van artikel 220e van de Gemeentewet. Dat betreft niet alleen de eigen (zit/slaap)kamers van de bewoners, maar ook alle door bewoners gezamenlijk gebruikte ruimten, zoals gemeenschappelijke woonkamers, eetzalen, recreatieruimten, (mede) door bewoners gebruikte keukens en sanitaire ruimten, een en ander met inbegrip van de verkeersruimten die voor de toegang tot die ruimten dienen, zoals gangen, hallen, liften en trappenhuizen en de hoofdentree van een woonzorggebouw. De mate van medegebruik daarvan door anderen dan bewoners, zoals het verzorgend, verplegend en overig personeel van de zorginstelling, is daarbij niet van belang. Er dient geen onderscheid te worden gemaakt op grond van de mate van verzorging of verpleging die de bewoners in die ruimten wordt geboden. Ook een gedeelte van een tehuis waar meer intensieve zorg aan de bewoners wordt geboden,

kan daarom het karakter hebben van 'in-hoofdzaak-woondeel'. Tot de niet-woondelen behoren de gedeelten van het tehuis die (nagenoeg) uitsluitend ten dienste staan aan het personeel van de instelling of derden, zoals kantoorruimten, 'zusterposten', en andere ruimten waartoe als regel slechts deze personen toegang hebben, zoals c.v.-ruimten en voorraadkamers. Dit geldt eveneens voor een centrale keuken, de ruimten die (nagenoeg) uitsluitend voor revalidatie en (para-)medische zorg dienen, en de in sommige instellingen aanwezige winkels en restaurants die mede voor anderen dan bewoners en hun gasten bestemd zijn."

6.2 Makkinga en De Haas zien de volgende praktische knelpunten in uw rechtspraak:⁴⁶

"Ook al was de door de Hoge Raad in 2016 ingeslagen weg voor de praktijk niet de meest gewenste invulling van het woningbegrip, er was nu wel duidelijkheid over de manier waarop de Hoge Raad tegen het probleem aankeek. Helaas was deze duidelijkheid naar onze mening maar van korte duur. Begin 2018 werd de Hoge Raad wederom geconfronteerd met de vraag wat nu een woning of een woondeel is.⁴⁷ Ook hier ging het weer om een recreatieterrein. Echter, in plaats van de in 2016 uitgezette lijn door te zetten, werd de invulling van het woningbegrip opgesplitst. Waar in 2016 nog werd uitgegaan van een woning, indien de onroerende zaak naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen, geldt het geschiktheids criterium nu alleen nog maar bij de vraag of een opstal moet worden aangemerkt als een woning (art. 220a Gemeentewet). Het bestemmingscriterium is alleen nog maar van toepassing bij de kwalificatie van woondelen (art. 220e Gemeentewet). In eerdere rechtspraak van de Hoge Raad valt geen aanwijzing te vinden voor deze splitsing. Uit de wetsgeschiedenis en de eerdere rechtspraak valt tussen de invulling van de art. 220a en 220e alleen een verschil te onderkennen in de vereiste hoegrootheid, namelijk 100% bij art. 220a en 70% of meer bij artikel 220e. Dit verschil rechtvaardigt niet het hanteren van verschillende criteria bij de beoordeling van (delen van) een object voor de OZB. Het valt daarnaast niet te verklaren waarom bij de invulling van de twee artikelen er andere criteria gelden. Immers, de woningen uit art. 220a en de woondelen van art. 220e kunnen dezelfde soort opstal betreffen. Een woondeel maakt alleen deel uit van een groter object voor de OZB, zoals het geval is bij recreatiewoningen die deel uit maken van een recreatieterrein. Het kan namelijk nu gebeuren dat een recreatiewoning, gelegen op een recreatieterrein, op een andere wijze wordt gekwalificeerd dan dezelfde recreatiewoning buiten een recreatieterrein. Immers, bij een recreatieterrein wordt de woning een deel van het object, terwijl een losstaande vakantiewoning een opzichzelfstaand object vormt. De woning op het recreatieterrein wordt volgens de Hoge Raad nu echter beoordeeld aan de hand van de bestemming van de woning, terwijl de woning buiten het recreatieterrein wordt beoordeeld aan de hand van de geschiktheid van de woning om daarin te wonen. Intussen blijken ook gemeenten te worstelen met de recente arresten van de Hoge Raad. In een persbericht op de eigen website laat de VNG dan ook weten zich niet te kunnen vinden in de uitspraak van de Hoge Raad en van mening [te zijn; PJW] dat de uitspraak niet overeenkomt met de tekst van de wet en de bedoeling van de wetgever.⁴⁸ Deze reactie is zeker niet onbegrijpelijk, nu de nieuwe rechtspraak van de Hoge Raad voor gemeenten extra werk meebrengt bij het bepalen van de heffingsmaatstaf voor de OZB bij complexe OZB-objecten, zoals recreatieparken en verzorgingstehuizen."

6.3 Van der Burg e.a. ⁴⁹ sluiten voor de OZB-behandeling van gezamenlijke woonkamers in woon/zorgcomplexen aan bij de boven (5.14) geciteerde uitspraak van het Hof Den Haag van 26 februari 2019:

"Gezamenlijke woonkamers in een complex met woonvilla's voor dementerende ouderen worden als woning aangemerkt.⁵⁰ Het complex bestaat uit appartementen van de bewoners met gemeenschappelijke woonkamers met keukens en overige ruimten. Volgens Hof Den Haag moeten de gezamenlijke woonkamers worden aangemerkt als delen van het complex die dienen tot woning. Het biedt de bewoners van de onzelfstandige delen van het woonzorgcentrum de mogelijkheid om zo lang mogelijk zelfstandig te wonen en is daartoe geschikt. Nu meer dan 70% van de waarde van de onroerende zaak kan worden toegerekend aan woondelen, is sprake van een woning op grond art. 220a Gemeentewet. Het geschiktheids criterium is hier aan de orde; niet de bestemming of de functie."

7 Beoordeling

- 7.1 Aan art. 220e Gemeentewet (aanwijzing van eventuele woongedeelten in een niet-woning) kan men pas toekomen als toepassing van art. 220a (onderscheid woningen/niet-woningen) eerst heeft uitgewezen dat het *niet* om een woning gaat. In casu gaat het vooralsnog alleen om de toepassing van art. 220a; de vraag is immers of het litigieuze woonzorgcentrum als geheel in hoofdzaak tot woning dient in de zin van art. 220a Gemeentewet. Art. 220e is niet aan de orde. Welk criterium er bij diens toepassing geldt, is dus in dit geval niet relevant. U bent daarover overigens duidelijk geweest in het boven (5.8) geciteerde arrest HR *BNB* 2018/62: voor de vraag of een gedeelte in een niet-woning 'in hoofdzaak tot woning dient dan wel in hoofdzaak dienstbaar is aan woondoeleinden' in de zin van art. 220e, is beslissend 'het bestemmingscriterium', al heeft u niet opgehelderd wat u daaronder verstaat.
- 7.2 In datzelfde arrest HR *BNB* 2018/62 (over een recreatiewoningenpark) was u ook duidelijk over het bij de toepassing van art. 220a Gemeentewet te gebruiken criterium om te bepalen of een (gehele) onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient: daarvoor geldt 'het geschiktheidscriterium', waarmee u blijkens uw expliciete verwijzing naar HR *BNB* 2017/22 en 23 ('.. zoals uiteengezet in [die arresten]') bedoelt dat beoordeeld moet worden of delen van de onroerende zaak die tezamen minstens 70% van de waarde van het geheel uitmaken, 'op zichzelf beschouwd naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen.'
- 7.3 Dat criterium is op zijn beurt, blijkens de verwijzing in HR *BNB* 2017/22 en 23, afkomstig uit HR *BNB* 1994/115 (zie 5.7 hierboven), over de woonforensenbelasting van de gemeente Boarnsterhim, in welk precedent u weer verwees naar HR *BNB* 1963/95 (zie 5.7 hierboven), over de woonforensenbelasting van de gemeente Alkemade. U heeft het oorspronkelijke criterium wel ingekort: in de woonforensenbelastingzaken ging het er om of de gemeubileerde ruimte: "op zichzelf beschouwd zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam - zij het niet bepaaldelijk in alle jaargetijden - voor menselijke bewoning te dienen, zonder dat wordt achtgeslagen op de mate, waarin daarvan werkelijk gebruik wordt gemaakt."
- In HR *BNB* 2017/22 en 23 zijn de zinsdelen tussen streepjes en achter de komma verdwenen. Het was verhelderend geweest als u zou hebben uitgelegd dat dat niet betekent dat voor de toepassing van art. 220a Gemeentewet het feitelijke gebruik irrelevant is, maar slechts dat de voor bewoning bestemde en geschikte ruimte niet het hele jaar door ook daadwerkelijk bewoond hoeft te worden om als woning aangemerkt te kunnen worden: ook een tijdelijk, of regelmatig, of alleen in de weekends, of juist alleen door de week leegstaande woning blijft een woning. Zoals u in de woonforensenbelastingzaken overwoog: de *mate* van daadwerkelijke bewoning doet niet ter zake als de ruimte niet mede voor andere doeleinden dan menselijke bewoning wordt gebruikt en voor menselijke bewoning bestemd en geschikt blijft. In HR *BNB* 2017/22 en 23 overwoog u in lijn daarmee dat voor de toepassing van art. 220a Gemeentewet een verbod op permanente bewoning niet ter zake doet omdat dat niet meebrengt dat een (recreatie)woning voor iets anders dan menselijke bewoning wordt gebruikt noch dat zij niet meer bestemd en geschikt zou zijn voor enigszins duurzame menselijke bewoning.
- 7.4 Zoals boven bleek, is het wel verwarrend voor de praktijk dat u in het vermoedelijk juist verduidelijkend bedoelde arrest HR *BNB* 2018/62 (zie 5.8 hierboven) voor de toepassing van art. 220a expliciet 'het geschiktheidscriterium' aanwees (en voor de toepassing van art. 220e 'het bestemmingscriterium') hoewel u (i) in HR *BNB* 2017/22 en 23 als criterium voor de toepassing van art. 220a juist '*bestemd en geschikt*' had aangewezen, (ii) in eerdere arresten over art. 220a soms 'gebruik', dan weer 'bestemd', en dan weer 'geschikt' als criterium toepaste en kennelijk ook de 'functie' van belang achtte, en (iii) in HR *BNB* 1992/47 (zie 5.1 hierboven) 'bestemd' uitlegde als 'gebruikt'. In HR *BNB* 2012/152 (zie 5.5. hierboven) en HR *BNB* 2008/23 (zie 5.2 hierboven), beide over verzorgingstehuizen, was kennelijk vooral de '(hoofd)functie' (niet 'geschiktheid') van belang voor het al dan niet 'tot woning dienen', welke functie met name in HR *BNB* 2012/152 vooral bepaald leek te worden door het 'gebruik' van de ruimten (niet door 'geschiktheid'). Het zou de

praktijk helpen als u de betekenis voor art. 220a van - en de onderlinge verhouding tussen - 'geschikt', 'bestemd', 'gebruik' en 'functie' zou ophelderen.

- 7.5 Ik neem aan dat u in HR *BNB* 2018/62 (zie 5.8 hierboven) terminologische duidelijkheid wilde geven. Dat is niet helemaal gelukt omdat u in dat arrest niet heeft uitgelegd wat u met 'het geschiktheids criterium' (voor art. 220a) en 'het bestemmings criterium' (voor art. 220e) bedoelt. U overwoog in HR *BNB* 2018/62 weliswaar dat u dat al uitgelegd had in HR *BNB* 2017/22 en 23, maar in die arresten had u het over 'bestemd en geschikt' voor art. 220a, dus niet slechts over 'geschikt', terwijl evenmin valt in te zien hoe 'bestemd' iets anders zou kunnen inhouden dan 'het bestemmings criterium' dat u in HR *BNB* 2018/62 echter juist niet voor art. 220a, maar alleen voor art. 220e bestemde.
- 7.6 Het lijkt mij wenselijk dat u expliciteert dat u met 'het geschiktheids criterium' (art. 220a) bedoelt: 'op zichzelf beschouwd zowel bestemd als geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen'.
- 7.7 De praktijk zal u dankbaar zijn als u ook de verhouding tussen de criteria voor de toepassing van de artt. 220a en 220e Gemeentewet opheldert, al lijkt dat niet relevant voor deze zaak, waarin wij immers niet aan toepassing van art. 220e toekomen. Ik vermoed, nu het in art. 220e om de (heffingsmaatstaf van de) *gebruikers*belasting ter zake van *niet*-woningen gaat, dat u met 'het bestemmings criterium' voor art. 220e bedoelt dat beslissend is het (overwegende) feitelijke gebruik van het desbetreffende gedeelte van de niet-woning als woning, al lijkt de term 'bestemd' daarvoor niet heel adequaat: een stuk grond dat 'bestemd' is voor een woning, dient daarmee nog niet 'in hoofdzaak tot woning' zolang er niets op staat.
- 7.8 De literatuur acht het ongelukkig dat dezelfde woorden (met name 'tot woning dienen') iets anders zouden betekenen in twee dicht bij elkaar liggende bepalingen in dezelfde wet over hetzelfde onderwerp. Voor zover dat het geval is, lijkt mij dat echter geen bezwaar, als de praktijk maar duidelijkheid krijgt. In art. 220a (dat woningen van niet-woningen onderscheidt) slaat de term 'in hoofdzaak' (minstens 70%) op de toerekenbaarheid van de *waarde* van het hele object aan gedeelten die tot woning dienen (is 70% of meer van de waarde daaraan toerekenbaar, dan gaat het om een woning), terwijl in art. 220e Gemeentewet dezelfde term 'in hoofdzaak' slaat op de *woonfunctie* die delen van een object dat géén woning is kunnen hebben. Beide bepalingen hebben een verschillende functie: art. 220a onderscheidt woningen van niet-woningen, en is dus objectbepalend; art. 220e is een *carve-out* op de heffingsmaatstaf van de gebruikers-OZB ter zake van niet-woningen: de waarde van de delen die in hoofdzaak tot woning dienen worden veronachtzaamd. In art. 220e gaat het dus om bepaling van de heffingsmaatstaf.
- 7.9 Niettemin kunnen wij wellicht met één criterium toe voor 'tot woning dienen' in zowel art. 220a als art. 220e Gemeentewet: naar aard en inrichting geschikt om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen én feitelijk die hoofdfunctie hebben.
- 7.10 Een groot deel van de pijn van gemeenten en commentatoren lijkt ook te zitten in het gegeven dat uw geschiktheids criterium voor de toepassing van art. 220a ertoe leidt dat immense (ketens van) recreatieparken vrijgesteld zijn van gebruikers-OZB. Zij menen dat de regering met haar in 4.4 hierboven geciteerde uitlating dat ook recreatiewoningen tot woning dienen het oog had op particuliere tweede huisjes (box 3 huisjes) en niet op commerciële (ketens van) recreatieparken (vakantiewoningen op de balans van een commerciële verhuurder). Mogelijk heeft de regering dat inderdaad zo bedoeld, maar het lijkt mij niet aan de rechter om die verdere complicatie in de toch al onoverzichtelijke materie aan te brengen. Is het niet de bedoeling om huisjes buiten box 3 vrij te stellen van gebruikers-OZB, dan moet de wetgever die bedoeling maar in de wettekst tot uitdrukking brengen. Ik merk daarbij op dat ook een particulier zijn box-3-tweede huisje kan (laten) verhuren aan elke week een andere recreant en dat een beperking van de vrijstelling tot tweede huisjes die alleen voor eigen recreatie van de zakelijk gerechtigde worden gebruikt of alleen semi-permanent voor recreatie worden verhuurd aan één particulier, denklijk leidt tot uitvoerings- en controleproblemen.
- 7.11 Wat daarvan zij, het Hof heeft in casu het juiste criterium gebruikt en geoordeeld dat de gezamenlijke woonkamers naar aard en inrichting zowel bestemd als geschikt zijn om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen. Dat feitelijke oordeel lijkt mij voldoende

gemotiveerd, gezien de feitelijke bevindingen dat (i) de woonkamers dezelfde functie vervullen als in de woning van een groot gezin, (ii) zij gezien hun voorzieningen ook geschikt zijn om als woonkamers te worden gebruikt, terwijl (iii) zij hoogstens complementair mede zijn ingericht of geschikt om de zorgfunctie te ondersteunen. U heeft overigens in HR *BNB* 2008/23 (zie 5.2 hierboven) geoordeeld dat ook aIs in de onroerende zaak als geheel de verzorgingsfunctie voorop zou staan, het desondanks in hoofdzaak tot woning kan dienen als delen die tezamen meer dan 70% van de waarde uitmaken tot woning dienen. Met het Hof Amsterdam (zie 5.4 hierboven) meen ik dat het *gezamenlijke* gebruik van onderdelen van de onroerende zaak door de bewoners noch enige woonondersteuning of -begeleiding afdoet aan de woonfunctie van die delen van het object. Is meer dan 70% van de waarde van de onroerende zaak toerekenbaar aan de delen die dienen tot woning, zoals in casu, dan wordt de gehele onroerende zaak aangemerkt als woning.

7.12 Ik meen dat het cassatieberoep van de Directeur daarop strandt.

8 Conclusie

Ik geef u in overweging het cassatieberoep van de Directeur gemeentebelastingen Drechtsteden ongegrond te verklaren.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ Rechtbank Rotterdam 2 april 2020, ROT 19/1521, ECLI:NL:RBROT:2020:3011, *Belastingblad* 2020/281 noot red.

² Toevoeging PJW: Hof Den Haag 26 februari 2019, nr. BK-18/00836, ECLI:NL:GHDHA:2019:38, *V-N Vandaag* 2019/462, *FutD* 2019-0614, *Belastingblad* 2019/157 met noot Groenewegen, *NTFR* 2019/792, *NLF* 2019/0584.

³ Hof Den Haag 6 januari 2021, nr. BK-20/00483, ECLI:NL:GHDHA:2021:36, *V-N Vandaag* 2021/271, *FutD* 2021-0437, *NTFR* 2021/725, *Belastingblad* 2021/145 met noot Monsma, *NLF* 2021/0348.

⁴ De terrassen zijn blijkens het proces-verbaal van de Hofzitting niet meer in geschil, dus dat de Directeur die erbij betreft, zal op een vergissing berusten.

⁵ HR 27 maart 2020, nr. 19/01772, ECLI:NL:HR:2020:516.

⁶ HR 5 januari 2018, nr. 17/02317, ECLI:NL:HR:2018:3, *NLF* 2018/0105 met noot Monsma, *V-N* 2018/4.17 met noot Redactie, *Belastingblad* 2018/124 met noot Groenewegen, *FutD* 2018/0113, *NTFR* 2-18/129 met noot Borghols, *BNB* 2018/62 met noot Monsma.

⁷ HR 10 februari 2012, nr. 10/05194, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, *V-N* 2012/11.27 met noot Redactie, *Belastingblad* 2012/136 met noot Makkinga, *FED* 2012/31 en 2012/60 met noot Groenewegen, *FutD* 2012-0377, *NTFR* 2012/649 met noot Van der Burg, *BNB* 2012/152 met noot Bosma.

⁸ HR 16 september 2016, nr. 15/04476, ECLI:NL:HR:2016:2084, *NLF* 2016/0131 met noot Monsma, *V-N* 2016/47.19.10, *Belastingblad* 2016/465 met noot Groenewegen, *FutD* 2016-2234 met noot Fiscaal up to Date, *NTFR* 2016/2325 met noot Kats, *BNB* 2017/22 met noot Bosma.

⁹ HR 27 maart 2020, nr. 19/01772, ECLI:NL:HR:2020:516.

¹⁰ Hof Amsterdam 6 september 2012, nr. 11/00533, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX8214, *V-N Vandaag* 2012/2346, *Belastingblad* 2012/472, *V-N* 2012/56.21.2, *FutD* 2012-2434, *NTFR* 2012/2828 met noot Van der Burg.

- ¹¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 1 mei 2020, nr. 19/01183, ECLI:NL:GHARL:2020:3437, *FutD* 2020-1469, *NLF* 2020/1234 met noot Menger, *NTFR* 2020/1597 met noot Kats, *Belastingblad* 2020/280 met noot Scherff, *V-N* 2020/34.35.50.
- ¹² Rechtbank 26 februari 2019, AWB 16-8202, ECLI:NL:RBROT:2019:1476.
- ¹³ HR 27 maart 2020, nr. 19/01772, ECLI:NL:HR:2020:516.
- ¹⁴ HR 16 september 2016, nr. 15/04476, ECLI:NL:HR:2016:2084, *NLF* 2016/0131 met noot Monsma, *V-N* 2016/47.19.10, *Belastingblad* 2016/465 met noot Groenewegen, *FutD* 2016-2234 met noot Fiscaal up to Date, *NTFR* 2016/2325 met noot Kats, *BNB* 2017/22 met noot Bosma.
- ¹⁵ *Kamerstukken II* 2005-06, 30 096, nr. 13.
- ¹⁶ HR 16 september 2016, nr. 15/04476, ECLI:NL:HR:2016:2084, *NLF* 2016/0131 met noot Monsma, *V-N* 2016/47.19.10, *Belastingblad* 2016/465 met noot Groenewegen, *FutD* 2016-2234 met noot Fiscaal up to Date, *NTFR* 2016/2325 met noot Kats, *BNB* 2017/22 met noot Bosma.
- ¹⁷ HR 16 november 2007, nr. 40606, ECLI:NL:HR:2007:AZ8976, *Belastingblad* 2008/13 met noot Van den Ban, *FED* 2007/103 met noot Groenewegen, *V-N* 2007/55.33 met noot Redactie, *FutD* 2007-2143, *BNB* 2008/23 met noot Snoijink.
- ¹⁸ *Kamerstukken II* 1996-1997, 25037, nr. 3, p. 5 (MvT).
- ¹⁹ *Kamerstukken II* 1996-1997, 25037, nr. 3, p. 20 (MvT).
- ²⁰ *Kamerstukken II* 1996/97, 25 037, nr. 5, p. 9 (verslag).
- ²¹ *Kamerstukken II* 1996/97, 25 037, nr. 7 (nota van wijziging).
- ²² Rapport van de Commissie onderzoek belastingen: Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Geschrift nr. 239, *Taakgericht heffen*, 2009, p.73.
- ²³ *Kamerstukken II* 2004-2005, 30096, nr. 19 (amendement van het lid de Pater-Van der Meer).
- ²⁴ *Kamerstukken II* 2004-2005, 30096, nr. 3, p. 13 (MvT).
- ²⁵ *Kamerstukken II* 1996-1997, 25037, nr. 3, p. 20 (MvT).
- ²⁶ HR 4 december 1991, nr. 27 661, ECLI:NL:HR:1991:ZC4804, *Belastingblad* 1992/73 met noot Kruimel, *FED* 1992/56 met noot Snoijink, *V-N* 1992/137.37, *BNB* 1992/47 met noot Leijenhorst.
- ²⁷ HR 16 november 2007, nr. 40606, na conclusie A-G Niessen, ECLI:NL:HR:2007:AZ8976, *Belastingblad* 2008/13 met noot Van den Ban, *FED* 2007/103 met noot Groenewegen, *V-N* 2007/55.33 met noot Redactie, *FutD* 2007-2143, *BNB* 2008/23 met noot Van Snoijink.
- ²⁸ HR 16 november 2007, nr. 40 847, na conclusie A-G Niessen, ECLI:NL:HR:2007:AZ9075, *Belastingblad* 2008/11 met noot Kruimel, *V-N* 2007/55.34 met noot Redactie, *NTFR* 2007/2167 met noot Groenewegen, *BNB* 2008/24 met noot Snoijink.
- ²⁹ Conclusie A-G Niessen van 16 november 2017 bij ECLI:NL:HR:2007:AZ8976.
- ³⁰ Hof Amsterdam 6 september 2012, nr. 11/00533, ECLI:GHAMS:2012:BX8214, *Belastingblad* 2012/472, *V-N* 2012/56.21.2, *FutD* 2012-2434, *NTFR* 2012/2828 met noot Van der Burg.
- ³¹ HR 10 februari 2012, nr. 10/05194, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, *V-N* 2012/11.27 met noot Redactie, *Belastingblad* 2012/136 met noot Makkinga, *FED* 2012/31 en 2012/60 met noot Groenewegen, *FutD* 2012-0377, *NTFR* 2012/649 met noot Van der Burg, *BNB* 2012/152 met noot Bosma.
- ³² Hof Den Bosch 2 november 2012, nr. 12/00079, 12/00080 en 12/00081, ECLI:NL:GHSHE:2012:BY3310, *Belastingblad* 2012/560 met noot Kruimel, *V-N* 2013/8.18.7, *FutD* 2012-2872.
- ³³ HR 16 september 2016, nr. 15/04476, ECLI:NL:HR:2016:2084, *NLF* 2016/0131 met noot Monsma, *V-N* 2016/47.19.10, *Belastingblad* 2016/465 met noot Groenewegen, *FutD* 2016-2234 met noot Fiscaal up to Date, *NTFR* 2016/2325 met noot Kats, *BNB* 2017/22 met noot Bosma.
- ³⁴ HR 16 september 2016, nr. 15/05193, ECLI:NL:HR:2016:2085, *NLF* 2016/0130 met noot Monsma, *V-N* 2016/47.21 met noot Redactie, *Belastingblad* 2016/464 met noot Groenewegen, *FutD* 2016-2234 met noot Fiscaal up to Date, *NTFR* 2016/2326 met noot Groenewegen, *BNB* 2017/23 met noot Bosma.
- ³⁵ HR 2 maart 1994, nr. 29 642, ECLI:NL:HR:1994:ZC5609, *Belastingblad* 1994/305 met noot De Bruin,

V-N 1994/1083,32 met noot Redactie, *BNB* 1994/115

³⁶ HR 19 december 1962, nr. 14 905, ECLI:NL:HR:1962:AX7915, *BNB* 1963/95 met noot Toebes.

³⁷ HR 5 januari 2018, nr. 17/02317, ECLI:NL:HR:2018:3, *NLF* 2018/0105 met noot Monsma, *V-N* 2018/4.17 met noot Redactie, *Belastingblad* 2018/124 met noot Groenewegen, *FutD* 2018/0113, *NTFR* 2018/129 met noot Borghols, *BNB* 2018/62 met noot Monsma.

³⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 29 april 2020, nr. 19/01183, ECLI:NL:GHARL:2020:3437, *V-N* 2020/34.35.50, *FutD* 2020-1469, *NLF* 2020/1234 met noot Menger, *NTFR* 2020/1597 met noot Kats, *Belastingblad* 2020/280 met noot Scherff.

³⁹ HR 27 maart 2020, nr. 19/01769, ECLI:NL:HR:2020:515, *V-N* 2020/19.25.6, *Belastingblad* 2020/217 met noot Redactie, *NTFR* 2020/930.

⁴⁰ Hof Den Haag 26 februari 2019, nr. BK-18-00836, ECLI:NL:GHDHA:2019:381, *Belastingblad* 2019/157 met noot Groenewegen, *FutD* 2019-0614, *NTFR* 2019/792, *NLF* 2019/0584.

⁴¹ HR 15 november 2013, nr. 11/05565, ECLI:NL:HR:2013:1125, *Belastingblad* 2013/545 met noot van Monsma, *V-N* 2013/59.25 met noot van Redactie, *FED* 2014/6 met noot van Kluwer, *BNB* 2014/52 met noot van Bosma, *FutD* 2013-2774 met noot van Fiscaal up to Date, *JG* 2014/6 met noot van De Korte, *NTFR* 2014/478 met noot van Groenewegen.

⁴² HR 14 juli 2017, nr. 17/01526, ECLI:NL:HR:2017:1342, *Belastingblad* 2017/304 met noot Redactie, *V-N Vandaag* 2017/1740, *FutD* 2017-1774, *NTFR* 2017/1797.

⁴³ Hof Den Bosch 10 februari 2017, nr. 15/01172, ECLI:NL:GHSHE:2017:496, *FutD* 2017-0880, *NTFR* 2017/1238 met noot Koubia, *NLF* 2017/0851.

⁴⁴ Vakstudie, Lokale belastingen, WOZ en milieuheffingen, commentaar bij art. 220a Gemeentewet, aantekening 3.3, dienen tot woning of dienstbaar zijn aan woondoeleinden.

⁴⁵ Vakstudie, Lokale belastingen, WOZ en milieuheffingen, commentaar bij art. 220e Gemeentewet, aantekening 3, in aanmerking te nemen gedeelten.

⁴⁶ F.J.H.L. Makkinga en N.M. de Haas, 'Woning of niet-woning: dat is de vraag in de OZB', *Belastingblad* 2019/83.

⁴⁷ Voetnoot in origineel: HR 5 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:3, *Belastingblad* 2018/124, m.nt. G. Groenewegen.

⁴⁸ Voetnoot in origineel: VNG, 'Hoge Raad doet uitspraak over recreatiewoningen', www.VNG.nl 10 januari 2018.

⁴⁹ Burg, M.P. van der e.a., *Compendium gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, paragraaf 3.8.3, p. 299.

⁵⁰ Voetnoot in origineel: Hof Den Haag 26 februari 2019, nr. BK-18-00836, ECLI:NL:GHDHA:2019:381, *Belastingblad* 2019/157, met aantekening van Groenewegen (Nissewaard).
