



Gemeentelijke belastingheffing & verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed



ERASMUS STUDIECENTRUM VOOR BELASTINGEN VAN LOKALE OVERHEDEN

In opdracht van



Gemeente Rotterdam

Omslagfoto: Havenbedrijf Rotterdam

© ESBL, Rotterdam, juli 2020

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming.

Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor deze uitgave is de grootst mogelijke zorg besteed. Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van deze gegevens worden ondernomen wordt echter afgewezen.

Samenvatting

Deel I: Inleiding en context van het onderzoek

De Rotterdamse haven is belangrijk voor zowel de economie als voor de verduurzaming van de industrie

De haven van Rotterdam is van groot belang voor de Nederlandse economie. Tegelijkertijd is het aandeel van het Rotterdamse havengebied aan de landelijke CO₂-uitstoot substantieel. Daarom vormt de verduurzaming van de industrie een belangrijk onderdeel van zowel het landelijke als het Rotterdamse klimaatakkoord. De verantwoordelijkheid voor en de beslissing om te verduurzamen ligt echter vooral bij de industrie zelf. Daarbij is de rol van de overheid niet alleen kadersteller, maar ook *facilitator*. De overheid kan juridische of procedurele belemmeringen wegnemen. Ook kan de *business case* van verduurzamingsinvesteringen door bedrijven worden verbeterd door overheidsingrijpen. Naast directe subsidiëring van specifieke investeringen is daarbij fiscaal beleid van belang. Daarbij valt niet alleen te denken aan de energiebelasting of de opslag duurzame energie (ODE). Ook lokaal zijn er fiscale gevolgen, vooral door de invloed van investeren in verduurzaming van de industrie op de waarde van het vastgoed.

Rotterdamse klimaatakkoord is ten aanzien van de industrie ambitieuzer dan het nationale klimaatakkoord

In het Rotterdamse klimaatakkoord is de ambitie verwoord om van de Rotterdamse haven de duurzaamste haven van de wereld te maken. Het Rotterdamse Klimaatakkoord is ambitieuzer dan het Nationale Klimaatakkoord. Wordt in het Nationale Klimaatakkoord uitgegaan van een CO₂-reductie van 10 Mton in 2030 voor het havengebied Rotterdam/Moerdijk, in het Rotterdamse Klimaatakkoord wordt uitgegaan van een reductie van ruim 19 Mton. Daarbij wordt wel gerekend op hulp van de Rijksoverheid als het gaat om invulling van de CO₂-heffing, een goede Warmtewet en de verschoning van transport. Om deze doelen te halen zullen grote verduurzamingsinvesteringen gedaan moeten worden, zeker in de meest vervuilende industrie, waaronder de havengebonden industrie.

Verduurzaming van industrie in spanningsveld van klimaat en vestigingsklimaat

Bij de beslissing tot verduurzamingsinvesteringen in industrieel vastgoed spelen voor de industrie diverse overwegingen een rol. Niet alleen de wens of verplichting te voldoen aan een klimaatakkoord of aan door de overheid gegeven regels, maar ook bijvoorbeeld de afweging van kosten en baten en de terugverdientijd van de investeringen. Ook zal rekening gehouden worden met de concurrentiepositie ten opzichte van andere bedrijven, zowel in dezelfde haven van Rotterdam als in concurrerende buitenlandse havens. Ondernemingen in een internationale haven als die van Rotterdam concurreren ook met ondernemingen in andere landen. Bij overheidsmaatregelen ter stimulering van duurzaamheid is sprake van een spanningsveld tussen enerzijds het behalen van de klimaatdoelstellingen en anderzijds het borgen van de economische aantrekkelijkheid en het vestigingsklimaat voor bedrijven. Doordat van land tot land verschilt welke duurzaamheidseisen worden opgelegd aan bedrijven, als ook de mate waarin negatieve financiële en fiscale gevolgen van die overheidsmaatregelen worden gecompenseerd, ontstaat een vorm van klimaatconcurrentie. De introductie van een Nederlandse CO₂-heffing is daar een sprekend

voorbeeld van. Ook noemen wij de korting die in België wordt gegeven op de onroerende voorheffing (vergelijkbaar met onroerende-zaakbelastingen) bij investeren in duurzaamheid van een gebouw. De klimaatconcurrentie beïnvloedt eveneens de effectiviteit van de nationaal en lokaal getroffen overheidsmaatregelen.

Investeren in verduurzaming van industrie leidt tot WOZ-waardestijging en hogere fiscale lasten

Dit onderzoek ziet vooral op de gevolgen van verduurzaming van havengebonden vastgoed voor de waardering van vastgoed en voor de gemeentelijke belastingen. De nadruk ligt op verduurzaming van het vastgoed zelf en van de bedrijfsprocessen. Het gaat dan om maatregelen die de uitstoot van broeikasgassen beperken, isolatie en alternatieve energie- en warmtebronnen (energietransitie) en het tegengaan van vervuiling en afvalstoffen en verspilling van grondstoffen (circulaire economie). In het rapport is een drietal casus uitgewerkt uit het Rotterdamse havengebied die illustratief zijn voor de verduurzamingsopgave van de havengebonden industrie (onderdeel 3).

Gemeenten voeren in Nederland de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) uit. De vastgestelde WOZ-waarde is niet alleen de basis voor de heffing van de gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen (OZB), maar ook voor de watersysteemheffing van het waterschap. Ook is de afschrijvingsbeperking in de vennootschapsbelasting gebaseerd op de WOZ-waarde. Veranderingen van de onroerende zaak ter verduurzaming van de onroerende zaak zelf of de inrichting van het bedrijfsproces, kunnen leiden tot verandering in de WOZ-waarde en hebben daarmee ook fiscale consequenties.

Investeren in verduurzaming van woningen en commercieel zakelijk vastgoed, leidt doorgaans tot een waardestijging en tot hogere huren, zo blijkt uit internationaal onderzoek. De waarde van de meeste onroerende zaken komt tot stand op een markt, waar een combinatie van factoren, waaronder de duurzaamheid van het gebouw, bepalend is voor de marktwaarde. Voor incurante objecten waar geen markt voor bestaat, is de gecorrigeerde vervangingswaarde voorgeschreven. Daarbij vormen stichtingskosten en investeringen het startpunt voor de waardering, waardoor de relatie tussen (duurzaamheids)investering en waarde directer is. Deze wijze van waarderen, welke is voorgeschreven voor een groot deel van het havengebonden vastgoed, leidt ertoe dat verduurzamingsinvesteringen, zoals bijvoorbeeld een duurzame energievoorziening of CO₂-opslag, in beginsel leiden tot een hogere WOZ-waarde.

De afschrijvingsbeperking in de vennootschapsbelasting verslechtert de business case van verduurzamingsinvesteringen

Los van de consequenties van een WOZ-waardestijging voor de lokale belastingen is voor havengebonden bedrijven en industrie misschien nog wel van groter belang dat de WOZ-waarde eveneens bepalend is voor de bepaling van de hoogte van de toegestane afschrijving op vastgoed in de vennootschapsbelasting. Het gaat hierbij om belangen van honderden miljoenen euro's. Deze regeling beïnvloedt de *business case* van de duurzaamheidsinvestering in incurante industriële en havengebonden objecten negatief. Dit geldt met name voor bestaande onroerende zaken, indien de investeringen in een gebouw dusdanig toenemen dat de WOZ-waarde hoger uitkomt dan de boekwaarde. De gevolgen kunnen aanzienlijk zijn: in bepaalde gevallen zullen bedrijven over miljoenen euro's meer belasting moeten betalen dan in de situatie waarin geen afschrijvingsbeperking zou gelden.

Deel II: Verduurzaming haven & industrie: WOZ-waardering

In deel II zijn de hoofdlijnen van de systematiek van de Wet WOZ beschreven. Jaarlijks waarderen gemeenten de binnen hun grenzen gelegen onroerende zaken volgens de regels van de Wet WOZ. Deze wet kent een tweetal waardebegrippen: de waarde in het economische verkeer (WEV) en de gecorrigeerde vervangingswaarde (GVW). Zoals aangegeven, leert internationaal onderzoek ons dat verduurzamingsinvesteringen doorgaans leiden tot verhoging van de waarde van vastgoed. We hebben onderzocht of er binnen de systematiek van de WOZ-waardering mogelijkheden zijn om deze waardestijging te mitigeren, gelet op de negatieve fiscale gevolgen voor de betrokken belastingplichtigen.

Bij courante niet-woningen kan de WOZ-waardestijging door verduurzaming niet worden genegeerd

Voor courante niet-woningen – dat zijn zakelijke objecten waarvoor een markt bestaat zoals kantoren en opslagloodsen – geldt de WEV als WOZ-waarde. De WEV moet worden afgeleid uit marktgegevens, zoals gerealiseerde verkopen en verhuren van vergelijkbare objecten. Indien uit verkopen, markthuren of andere marktindicatoren blijkt dat aan een object getroffen duurzaamheidsmaatregelen een waardeverhogend effect hebben, zal de WOZ-waarde aldus hoger moeten worden vastgesteld. Zonder aanpassing van de wetgeving heeft de gemeente niet de mogelijkheid om deze waardeverhoging bij de WOZ-waardering buiten beschouwing te laten. Andersom kan het achterblijven van verduurzamingsinvesteringen ook leiden tot een waardedaling. Taxateurs van de gemeente Rotterdam noemen als voorbeeld hiervan de wettelijke verplichting voor kantoren om per 1 januari 2023 minimaal te voldoen aan de duurzaamheidseisen voortvloeiend uit Energielabel C. Zij schatten in dat deze verplichting vermoedelijk zal leiden tot een waardedaling van kantoren die daar rond die datum nog niet aan voldoen.

De functionele correctie binnen gecorrigeerde vervangingswaarde biedt mogelijk aangrijpingspunt voor het dempen van de WOZ-waardestijging als gevolg van de verduurzamingsinvesteringen

Voor niet-woningen geldt de GVW als WOZ-waarde, indien deze hoger is dan de WEV. Dit is voornamelijk het geval bij incurante niet-woningen, zoals petrochemische objecten, containerterminals en energiecentrales. De waarde van de onroerende zaak wordt in dat geval afgeleid uit de stichtingskosten ervan, gecorrigeerd voor functionele en technische veroudering. Bij de in de commerciële sfeer geëxploiteerd vastgoed moet de GVW zodanig worden berekend dat deze niet hoger is dan de bedrijfswaarde van de onroerende zaak. Dit gebeurt door een functionele correctie toe te passen. Functionele correctie is onder andere mogelijk wanneer sprake is van excessieve of binnen de bedrijfstak ongebruikelijk hoge kosten. De door (lokale) overheden in Nederland opgelegde eisen tot verduurzaming van het zakelijk vastgoed kunnen tot dergelijke omstandigheden leiden. Het gaat dan om verplichte investeringen, die als zodanig niet noodzakelijkerwijs leiden tot een beter rendement en die binnen een bedrijfstak ongebruikelijk zijn waardoor de concurrentiepositie van een onderneming negatief wordt beïnvloed. In een internationaal opererende haven kan dit effect zich voordoen, indien de (lokale) overheid strengere milieu-eisen stelt dan de overheid in concurrerende havens. Dit gegeven kan aanleiding vormen voor een functionele correctie van de waarde.

In theorie lijkt er aldus ruimte te zijn om, binnen de bestaande regelgeving bij de bepaling van de GVW, - verduurzamingsinvesteringen als gevolg van strengere eisen van de overheid niet door te laten klinken in de WOZ-waarde.

In de praktijk is echter moeilijk aantoonbaar dat aan de voorwaarden voor toepassing van een dergelijke functionele correctie wordt voldaan en is een zodanige bedrijfswaardeberekening bovendien lastig uitvoerbaar. Mogelijk kan de geconstateerde ongunstige concurrentiepositie van Nederlandse havengebonden bedrijven wel een rechtvaardiging voor de wetgever vormen om aanvullende waarderingsvoorschriften in te voeren bij verduurzaming van deze categorieën vastgoed.

Verduurzaming leidt tot uitbreiding van de toepassing van de werktuigenuitzondering

Onroerende werktuigen, die zich in, onder, aan of op een onroerende zaak bevinden, blijven buiten de WOZ-waardering, en daarmee buiten de belastingheffing. Vanwege dat fiscale gevolg is er in de loop der jaren uitgebreide jurisprudentie over deze wettelijke werktuigenuitzondering ontstaan. Havengebonden objecten bevatten vaak onroerende werktuigen. Denk daarbij aan diverse hulpmiddelen van het productieproces, zoals machines, laad- en losarmen, pompen, leidingen en stroomdraden. Bij de verduurzaming van bedrijfsprocessen en zakelijk vastgoed, zullen ongetwijfeld nieuwe werktuigen ontstaan. Er is reeds jurisprudentie over warmtekrachtkoppelingen, windturbines en zonneparken.

Deel III: Verduurzaming haven & industrie: gemeentelijke belastingheffing

In Deel III is de relatie tussen verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed met de gemeentelijke belastingheffing onderzocht.

Onroerende-zaakbelastingen

De uitgebreide wettelijke regeling van de OZB maakt dat de keuzevrijheid van gemeenten om daarbinnen te differentiëren naar de mate van duurzaamheid beperkt is. Verdere differentiatie dan de wettelijk toegestane verdeling tussen eigenaren en gebruikers van niet-woningen is niet mogelijk. Ook de koppeling van de hoogte van de heffing aan bijvoorbeeld een energielabel, vereist aanpassing van de wet. Wel is het opnemen van een of meer facultatieve vrijstellingen in de verordening OZB mogelijk ter grootte van een bepaalde duurzaamheidsinvestering. Echter, gelet op de relatief lage OZB-tarieven, zal moeten worden onderzocht of een dergelijke maatregel een voldoende financieel positief effect kan hebben op de *business case* van verduurzamingsinvesteringen in havengebonden en industrieel vastgoed. Een facultatieve vrijstelling voor afvalwaterzuiveringsinstallaties die niet in beheer bij de overheid zijn, achten wij een zinvolle en fiscaal-juridisch te rechtvaardigen mogelijkheid. Een andere mogelijkheid is het reserveren van een deel van de opbrengst van de OZB voor een duurzaamheidsinvesteringfonds zoals het Rotterdamse Energietransitiefonds. De tarieven van de OZB niet-woningen kunnen daarvoor worden verhoogd.

Overige heffingen

De tarieven van de *precariobelasting*, die van kabels en leidingen kan worden geheven, kunnen worden gedifferentieerd om verduurzaming van bedrijfsprocessen te stimuleren. Denk daarbij aan een verlaagd tarief voor een warmtenet of waterstof, of juist een verhoogd tarief voor gasleidingen. De gemeente Rotterdam kent reeds een verlaagd tarief voor stadsverwarming. Verder kunnen *groene leges* worden genoemd om duurzame bouw te stimuleren. Verder valt coulance aan te bevelen bij legesheffingen bij bouwaanvragen waarvoor een SDE-subsidie mee gemoeid is. Denk daarbij aan de aanleg van een zonnepark of windturbinepark. De heffing van leges voordat zekerheid bestaat over de vergunning kan in dat geval een financieel risico vormen voor dit type projecten. De

baatbelasting biedt mogelijkheden voor bekostiging van verduurzamingsinvesteringen in de openbare ruimte. Denk daarbij aan de aanleg van een zonnepark, installatie voor geothermie, windturbines of een warmtenet.

Deel IV: Conclusie en aanbevelingen

Verduurzamingsinvesteringen in havengebonden en industrieel vastgoed leiden doorgaans tot een hogere waarde van dat vastgoed, zo blijkt uit internationaal onderzoek. Ook bij de toepassing van de WOZ-waarderingsmethoden leidt een dergelijke investering in het algemeen tot een hogere WOZ-waarde. Deze relatie is bij incurante havengebonden objecten zoals tankterminals directer dan bij courante objecten zoals kantoorgebouwen. Dit komt doordat bij incurante objecten wettelijk is voorgeschreven dat de gecorrigeerde vervangingswaarde van een incurant object wordt bepaald. Daarbij is uitgangspunt de stichtingskosten van de investering. Vanwege de koppeling van de WOZ-waarde met diverse belastingwetten, leiden investeringen in verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed tot hogere belastingheffing. Niet alleen is meer gemeentelijke OZB verschuldigd, maar ook andere heffingen zoals vennootschapsbelasting. Mogelijkheden om binnen het bestaande wettelijke kader van de WOZ-waardering deze waardeverhoging te mitigeren zijn zeer beperkt. Uit het onderzoek is slechts de theoretische mogelijkheid naar voren gekomen van waardering op de bedrijfswaarde, waarbij een afwaardering plaatsvindt gebaseerd op een functionele correctie van de stichtingskosten. In de praktijk is deze mogelijkheid echter lastig uitvoerbaar. Mogelijk kan de geconstateerde ongunstige concurrentiepositie van Nederlandse havengebonden bedrijven wel een rechtvaardiging voor de wetgever vormen om aanvullende waarderingsvoorschriften in te voeren bij verduurzaming van deze categorieën vastgoed.

De conclusie luidt dat zonder wetwijziging – bijvoorbeeld in de vorm van een uitbreiding van de waarderingsuitzonderingen – de gemeente nauwelijks fiscale mogelijkheden heeft om ondernemingen die willen investeren in verduurzaming van hun bedrijfsprocessen of vastgoed, tegemoet te komen. Ook de mogelijkheden voor vergroening van de OZB zijn wettelijk beperkt.

Op basis van de resultaten van het onderzoek bevelen wij het volgende aan:

- Gebruik het afwegingskader van onderdeel 5 bij de beslissing om duurzaamheidsmaatregelen te bekostigen of te stimuleren door middel van gemeentelijke belastingen;
- Indien gewenst, geef aan de wetgever in overweging de wet te wijzigen, zodat het voor gemeenten mogelijk wordt fiscale belemmeringen voor verduurzaming weg te nemen. Daarbij ligt uitbreiding van de waarderingsuitzonderingen voor de hand;
- Indien gewenst, gebruik de opbrengst van een algemene belasting zoals de OZB voor gemeentelijke uitgaven aan verduurzaming, bijvoorbeeld door (een deel van) de opbrengst toe te voegen aan het Energietransitiebudget of het Energietransatiefonds;
- Indien gewenst, voer in de OZB-verordening een facultatieve vrijstelling in voor afvalwaterzuiveringsinstallaties in particulier beheer;
- Vergroot de tariefdifferentiatie van de precariobelasting waarbij onderscheid gemaakt worden tussen buizen en leidingen die vloeistoffen en gassen vervoeren die al dan niet bijdragen aan het behalen van klimaatdoelstellingen;
- Pleit bij de VNG voor het in de 'Taxatiewijzer havengebonden en industriële objecten' opnemen van actuele kengetallen en indexcijfers voor de bouwkosten van duurzame gebouwen en installaties.

Inhoud

Deel I	Inleiding en context van het onderzoek	11
1.	Vragen en opzet van het onderzoek	11
2.	Context van verduurzaming van industrieel en havengebonden vastgoed in de Rotterdamse haven	12
2.1	Rotterdamse haven als economische motor	12
2.2	Business case van verduurzamingsinvesteringen en overheidsmaatregelen	12
2.3	Tweede Kamer: mitigeren verhoging WOZ-waarde door investering in zonnepanelen	13
2.4	Verduurzaming van vastgoed: invloed op de waarde	13
2.5	Directere relatie tussen hogere WOZ-waarde door duurzaamheidsinvestering bij havengebonden en industrieel vastgoed	14
2.6	Invloed van verduurzamingsinvesteringen op de vennootschapsbelastingplicht van bedrijven	15
2.7	Klimaatconcurrentie en het voorkomen van negatieve gevolgen van WOZ-waardering en lokale belastingheffing na verduurzamingsinvesteringen	15
2.8	Vormen van verduurzaming van gebouwen en industrie	16
2.9	Tijdelijkheid van de energietransitie	17
3.	Verduurzaming van havengebonden industrieel vastgoed: een drietal casus	18
4.	Nationaal en Rotterdams klimaatakkoord en de gevolgen voor het vastgoed van havengebonden industrie	21
4.1	Inleiding	21
4.2	Klimaatconcurrentie tussen lidstaten	21
4.3	Nederlandse klimaatakkoord en energieakkoord	22
4.4	Rotterdams Klimaatakkoord	22
5.	Afwegingskader bij de inzet van fiscaal instrumentarium voor beleidsdoelstellingen gericht op duurzaamheid	24
5.1	Ad 1) Bekostigen of gedrag beïnvloeden?	24
5.2	Ad 2) Wat is het gedragseffect van de fiscale maatregel?	26
5.3	Ad 3) Leidt de fiscale maatregel tot wenselijke uitkomsten?	27
Deel II	Verduurzaming haven & industrie: WOZ-waardering	29
6.	Systematiek van de Wet WOZ	29
6.1	Inleiding	29
6.2	Waardebegrippen en waarderingsmethoden	29
6.3	Bedrijfswaarde en benuttingswaarde	32

6.4	Waarderingsuitzonderingen	33
7.	Specifieke aspecten van de WOZ-waardering bij verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed	34
7.1	Inleiding	34
7.2	Verduurzamingsinvesteringen en de waarde in het economische verkeer	34
7.2.1	<i>Inleiding</i>	34
7.2.2	<i>Waarde in het economische verkeer: de vergelijkingsmethode</i>	35
7.2.3	<i>Waarde in het economische verkeer: de huurwaardekapitalisatiemethode</i>	36
7.2.4	<i>Waarde in het economische verkeer: de Discounted-cash-flow methode</i>	37
7.3	Verduurzamingsinvesteringen en de gecorrigeerde vervangingswaarde	38
8.	Taxatiewijzer havengebonden en industriële objecten en duurzaamheid	39
9.	Werktuigenuitzondering en duurzaamheid	41
10.	Correctie wegens functionele veroudering en bedrijfswaarde.....	44
11.	Conclusie WOZ-waardering bij verduurzaming haven en industrie.....	46
Deel III	Verduurzaming haven & industrie: gemeentelijke belastingheffing.....	48
12.	De gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen	48
12.1	Inleiding	48
12.2	Koppeling aan energielabel	49
12.3	Facultatieve waarderingsuitzondering	50
13.	Andere gemeentelijke heffingen en verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed	52
13.1	Inleiding	52
13.2	Reinigingsrechten	53
13.3	Rioolheffing	53
13.4	Reclamebelasting.....	54
13.5	Precariobelasting.....	55
13.6	Leges	56
13.7	Baatbelasting	57
14.	Conclusie bekostiging en stimulering van verduurzaming via gemeentelijke belastingen	58
Deel IV	Conclusies en aanbevelingen	60
Bijlage 1	Samenstelling onderzoeksteam	63
Bijlage 2	Interviews.....	64
Bijlage 3	Onderzoeksvragen	65

Inleiding

In het Rotterdamse klimaatakkoord is de ambitie verwoord om de duurzaamste haven van de wereld te worden. Doel van dit onderzoek is inzicht te geven in de wijze waarop verduurzamingsinvesteringen in havengebonden en industrieel vastgoed doorwerken in de vaststelling van de WOZ-waarde. Ook wordt geanalyseerd in hoeverre er *fiscale incentives* kunnen worden gegeven voor verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed bij de WOZ-waardering en bij de heffing van gemeentelijke belastingen. De nadruk ligt op verduurzaming van het vastgoed zelf en van de bedrijfsprocessen. Het gaat dan om maatregelen die de uitstoot van broeikasgassen beperken, isolatie en alternatieve energie- en warmtebronnen (energietransitie) en het tegengaan van vervuiling en afvalstoffen en verspilling van grondstoffen (circulaire economie). Het onderdeel klimaatadaptatie blijft buiten beschouwing.

Havengebonden en industrieel vastgoed
We focussen ons in dit onderzoek op gevolgen voor de waardering en voor de gemeentelijke belastingen van investeringen in verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed. Daaronder verstaan wij die bedrijfsobjecten die voor hun functioneren afhankelijk zijn van vestiging in of nabij een zeehaven. Het zijn in die zin (zee)watergebonden bedrijven. Voor de toepassing van dit onderzoek ligt daarbij de nadruk op incurante objecten. Dit zijn objecten waarvan de WOZ-waarde niet kan worden afgeleid uit marktprijzen, maar wordt bepaald door de (gecorrigeerde) vervangingswaarde ervan te bepalen.

Het onderzoeksrapport is opgebouwd uit een vijftal delen.

- **Deel I** bevat een algemene inleiding en achtergrond van het onderzoek en de onderzoeksvragen. Ook bevat dit deel een afwegingskader voor inzet van fiscaal instrumentarium voor beleidsdoelstellingen gericht op duurzaamheid.
- In **Deel II** beschrijven we de hoofdlijnen van de systematiek van de Wet WOZ en op welke wijze verduurzaming van vastgoed van havengebonden industrie in de WOZ-waardering uitwerkt.
- **Deel III** omvat de analyse van relevante gemeentelijke heffingen voor de verduurzaming van havengebonden vastgoed. We analyseren in hoeverre er ruimte is om daarmee duurzaamheidsbeleid te voeren in de vorm van bekostiging van duurzaamheidsmaatregelen, danwel het geven van fiscale prikkels tot verduurzaming van vastgoed.
- **Deel IV** bevat de conclusies en aanbevelingen.

Deel I Inleiding en context van het onderzoek

Dit deel van het onderzoek bevat de achtergrond en aanleiding, de onderzoeksvragen en onderzoeksopzet. Ook wordt een drietal casus beschreven ter illustratie van de problematiek. Er wordt beschreven wat het effect is van investeringen in verduurzaming van vastgoed op de waardeontwikkeling. Ook wordt de context van het onderwerp geschetst zoals de gevolgen voor de industrie van het nationale en Rotterdamse klimaatakkoord. Deel I sluit af met een afwegingskader dat vooraf gaat aan de inzet van fiscaal duurzaamheidsbeleid.

1. Vragen en opzet van het onderzoek

- Doel van dit onderzoek is inzicht te geven in de wijze waarop verduurzamingsinvesteringen in havengebonden en industrieel vastgoed doorwerken in de vaststelling van de WOZ-waarde. Het betreft derhalve deels een inventariserende studie.
- Daarnaast wordt in dit onderzoek antwoord gezocht op de vraag of en in hoeverre gemeenten bij de WOZ-waardering van industrieel vastgoed de mogelijkheid hebben een optredende waardevermeerdering door verduurzamingsinvesteringen te voorkomen of te verminderen.
- Ten slotte wordt onderzocht of en in hoeverre deze bedrijven tegemoetgekomen kunnen worden in de vorm van vermindering van de belastingdruk van de aan de WOZ-waarde gekoppelde gemeentelijke heffingen.

De volledige set met onderzoeksvragen is in **Bijlage 3** van dit onderzoek opgenomen.

Vanwege het specialistische karakter van het onderwerp van dit onderzoek, is het onderzoeksteam van het ESBL uitgebreid met een tweetal medewerkers van de gemeente Rotterdam. Zij hebben het onderzoek ambtelijk ondersteund. Ook heeft een aantal gesprekken en interviews plaatsgevonden met diverse deskundigen binnen en buiten de gemeente. Een overzicht van de samenstelling van het onderzoeksteam als van de geraadpleegde diensten en organisaties zijn opgenomen als bijlage bij dit onderzoeksrapport (**Bijlage 1** en **Bijlage 2**).

2. Context van verduurzaming van industrieel en havengebonden vastgoed in de Rotterdamse haven

2.1 Rotterdamse haven als economische motor

De haven van Rotterdam is van groot belang voor de Nederlandse economie. De toegevoegde waarde aan de Nederlandse economie van de Rotterdamse haven is berekend op € 45,6 miljard, hetgeen overeenkomt met 6,2% van de Nederlandse economie. De haven bood in 2017 werkgelegenheid aan 385.000 werkzame personen, hetgeen gelijk staat aan een aandeel van 4,2% in de Nederlandse werkgelegenheid.¹ Rotterdam levert echter ook 20% van de landelijke CO₂-uitstoot, waarvan weer 90% wordt veroorzaakt door de havengebonden industrie.² In het landelijke klimaatakkoord³ is afgesproken om de industrie te verduurzamen. De opgave voor de industrie komt wat betreft CO₂-uitstoot neer op een reductie van circa 59% ten opzichte van 1990. Dit betekent een reductie van 19,4 Mton tot 2030.⁴ Deze reductiedoelstellingen kunnen enkel worden gehaald, wanneer ook fors wordt geïnvesteerd in het industriële vastgoed. Verduurzaming van de havengebonden industrie maakt ook deel uit van het Rotterdamse klimaatakkoord (zie onderdeel 4.4).

2.2 Business case van verduurzamingsinvesteringen en overheidsmaatregelen

In eerste instantie wordt de verantwoordelijkheid en beslissing om te verduurzamen neergelegd bij de industrie zelf. Uiteraard komt de overheid de industrie hierbij te hulp, bijvoorbeeld door middel van stimuleringsmaatregelen, subsidies⁵ en praktische hulp, maar de rol van de overheid is grofweg die van kadersteller en facilitator. De industrie zelf blijft verantwoordelijk voor de beslissing tot en uitvoering van de verduurzaming.

Bij de beslissing tot verduurzamingsinvesteringen in industrieel vastgoed spelen voor de industrie diverse overwegingen een rol. Niet alleen de wens of verplichting te voldoen aan een Klimaatakkoord of aan door de overheid gegeven regels, maar ook bijvoorbeeld de afweging van kosten en baten en de terugverdientijd van de investeringen. Ook zal rekening gehouden worden met de concurrentiepositie ten opzichte van andere bedrijven, zowel in dezelfde haven van Rotterdam als in concurrerende buitenlandse havens. Als het gaat om vestiging van nieuwe bedrijven in de Rotterdamse haven is het algemene vestigingsklimaat ook van belang. Factoren als bereikbaarheid, vervoerskosten, beschikbaarheid van geschoolde werknemers, etc. spelen daarbij eveneens een rol. Zie in dat kader Casus 2 waarin INEOS de aanleg van een pijpleiding tussen Antwerpen en Rotterdam wenste als voorwaarde voor de bouw van een chemische fabriek in de Rotterdamse haven.

¹ B. Kuipers e.a., 'Het Rotterdam effect. De impact van mainport Rotterdam op de Nederlandse economie', rapport van het Erasmus Centre for Urban, Port and Transport Economics (Erasmus UPT), 6 november 2018, te downloaden van <https://www.eur.nl/upt/media/2018-12-rapportrotterdameffectpdf>.

² Raadsakkoord Energietransitie d.d. april 2019, p. 5, te downloaden van , Rotterdamse klimaataanpak d.d. mei 2019, p. 5, te downloaden van https://www.energieswitch010.nl/application/files/9015/7433/5017/RDAM-klimaatakkoord_Plan_van_Aanpak.pdf, Rotterdams Klimaatakkoord d.d. 22 november 2019, in te zien en te downloaden van <https://www.energieswitch010.nl/klimaataanpak/klimaatboek>.

³ Zie hoofdstuk C3 in het definitieve klimaatakkoord van Nederland d.d. 28 juni 2019, te downloaden via www.klimaatakkoord.nl.

⁴ Klimaatakkoord, p. 83.

⁵ Zie voor een overzicht <https://www.rvo.nl/subsidies-regelingen>. Zie ook het voorstel de SDE++-subsidie uit te breiden tot maatregelen om de CO₂-uitstoot te verminderen: <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2020/02/17/kabinet-stelt-met-sde-%E2%82%AC5-miljard-beschikbaar-voor-co%E2%82%82-reductie>.

De overheid kan als facilitator optreden door belemmeringen weg te nemen. Op financieel vlak kan de *business case* van verduurzamingsinvesteringen door bedrijven worden verbeterd door overheidsingrijpen. Naast directe subsidiëring van specifieke investeringen is daarbij fiscaal beleid van belang.

Dit onderzoek neemt vooral het gemeentelijke fiscale beleid onder de loep. Gemeenten voeren in Nederland de Wet WOZ uit. De vastgestelde WOZ-waarde is niet alleen de basis voor de heffing van de gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen (hierna: OZB), maar ook voor de watersysteemheffing van het waterschap. Voor havengebonden bedrijven en industrie is misschien nog wel van groter belang dat de WOZ-waarde eveneens bepalend is voor de bepaling van de hoogte van de afschrijving op vastgoed in de vennootschapsbelasting. Veranderingen aan de onroerende zaak ter verduurzaming leiden tot verandering in de WOZ-waarde en hebben derhalve fiscale consequenties.

2.3 Tweede Kamer: mitigeren verhoging WOZ-waarde door investering in zonnepanelen

Investeringen in verduurzaming van onroerende zaken, leiden doorgaans tot verhoging van de WOZ-waarde (zie ook hierna). Dit gegeven heeft in de Tweede Kamer geleid tot een opdracht aan de regering een voorstel uit te werken waarbij zonnepanelen buiten de WOZ-waarde worden gehouden. In de in november 2018 aangenomen motie⁶ in de Tweede Kamer constateren de indieners dat zonnepanelen op of aan onroerende zaken enerzijds bijdragen aan verduurzaming en verlaging van de energierekening, maar anderzijds ook meetellen bij de bepaling van de WOZ-waarde van onroerende zaken. De regering wordt verzocht een voorstel te ontwikkelen waarmee zonnepanelen standaard buiten de heffing van OZB worden gehouden. Ook wordt verzocht te onderzoeken hoe vormen van verduurzaming in de toekomst niet ontmoedigd worden door lokale heffingen.⁷ Wat voor zonnepanelen geldt, geldt op een veel grotere schaal en ook in directere zin voor investeringen in industrieel en havengebonden vastgoed gericht op verduurzaming.

2.4 Verduurzaming van vastgoed: invloed op de waarde

Dat verduurzaming van vastgoed leidt tot een hogere waarde ervan blijkt uit diverse onderzoeken. In dit verband noemen wij met name een onderzoeksrapport van het Joint Research Center van de Europese Commissie uit 2018.⁸ In dit onderzoek is gebruik gemaakt van een veelheid aan wetenschappelijke studies en data die wereldwijd over dit onderwerp zijn verschenen. In het kort volgt uit dit onderzoek dat verduurzaming van (courant) vastgoed leidt tot een hogere verkoop- en/of verhuurprijs.⁹ Dit effect is groter bij commercieel zakelijk vastgoed dan bij woningen, en groter bij verkoop dan bij verhuur. Bij commercieel zakelijk vastgoed kan de waardeverhoging oplopen tot 20%. Bij verhuurd commercieel vastgoed is het percentage van de waardeverhoging gemiddeld 2-5%. Bij de verkoop van woningen is de waardeverhoging gemiddeld 3-8% en bij verhuur 3-5%.¹⁰ Bij huur geldt dat een huurder van verduurzaam vastgoed ook het voordeel toekomt dat de gebruikskosten over het algemeen lager zijn vanwege lage energiekosten.

⁶ Kamerstukken II 2018-2019, 35 029, nr. 20 (<https://zoek.officiëlebevestigingen.nl/kst-35029-20.html>).

⁷ Zie over dit onderwerp tevens A.P. Monsma, 'De modelakte zonnepanelen en de Wet WOZ', *Tijdschrift Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2019/43.

⁸ P. Zancanella, P. Bertoldi & B. Boza-Kiss, 'Energy efficiency, the value of buildings and the payment default risk, JRC Science for Policy Report, European Union 2018 (JRC EU 2018).

⁹ JRC EU 2018, p. 34.

¹⁰ JRC EU 2018, p. 23. Zie ook: D. Brounen & N. Kok, 'On the economics of energy labels in the housing market, *Journal of Environmental Economics and Management*, 2011, 62(2), 166-179.

Verder blijkt er landelijke verschillen te zijn in waardeestijging binnen en buiten de stad: in sommige landen is de waardeestijging in steden kleiner dan in de niet-stedelijke omgeving.¹¹ In andere landen is dit effect andersom en is juist in steden de waardeverhoging groter.¹²

De in de markt geobserveerde waardeverhogingen zijn vooral gerelateerd aan zuiniger gebruik (minder gebruikskosten), nieuwere technologische voorzieningen die positieve neveneffecten met zich meebrengen (genoemd wordt onder andere brandveiligheid), en imago.¹³

Uit het onderzoek van het Joint Research Center blijkt verder dat de invloed van energielabels bij verkoop en verhuur van vastgoed steeds groter wordt. Het blijkt dat hoe meer gewicht aan de labels gegeven wordt door partijen, hoe groter de impact op de marktwaarde bij de transactie van verduurzaam vastgoed.¹⁴ Labels dragen bij aan de transparantie op de markt. Hoe beter het energielabel overeenkomt met de werkelijke energieprestatie van een onroerende zaak, hoe meer effect dit heeft op de waarde van objecten. Een vergelijkbaar object met een beter energielabel leidt dan tot een hogere waarde.

De meeste internationale studies betreffen courante objecten zoals woningen en kantoren. Het is de vraag of vergelijkbare conclusies getrokken kunnen worden ten aanzien van niet-courante objecten zoals industrie. Onderzoek ontbreekt ten aanzien van die categorie onroerende zaken. Desondanks concluderen wij dat vanwege de voor deze objecten aangewezen waarderingmethode in de Wet WOZ, die is gebaseerd op stichtingskosten (*cost approach*), er wel een positief verband aan te wijzen is tussen investeren in verduurzaming en waarde van het vastgoed.¹⁵ Wij verwijzen hierover verder naar onderdeel 7.3.

2.5 Directere relatie tussen hogere WOZ-waarde door duurzaamheidsinvestering bij havengebonden en industrieel vastgoed

Het vastgoed in de haven bestaat vooral uit incurante, unieke objecten. Voor dit type objecten bestaat doorgaans geen markt. Vanwege het ontbreken van verkoop- en verhuurcijfers zal de waarde in het economische verkeer niet of moeilijk bepaald kunnen worden. In dat geval wordt in plaats daarvan de gecorrigeerde vervangingswaarde bepaald. Hierbij wordt berekend welk offer nodig is om het object op de waardepeildatum in dezelfde staat aan te schaffen of te vervaardigen. Indien er verduurzamingsinvesteringen zijn gepleegd aan het object, zal dus moeten worden berekend wat het kost om het object inclusief de aangebrachte voorzieningen te vervaardigen of aan te schaffen. Daarbij wordt aangesloten bij de bouwkosten (stichtingskosten) ervan. Verduurzamingsinvesteringen, bijvoorbeeld in de vorm van een duurzame energievoorziening of CO₂-afvang en -opslag, hebben aldus een directe invloed op de WOZ-waarde. Bovendien kunnen de verduurzamingsinvesteringen aanleiding vormen om de levensduur en restwaarde van het object te herzien. Bij verduurzamingsinvesteringen in of aan particuliere wo-

¹¹ Zoals in België en Ierland (JRC EU 2018, p. 34).

¹² Zoals in Oostenrijk (JRC EU 2018, p. 34).

¹³ JRC EU 2018, p. 27.

¹⁴ JRC EU 2018, p. 15; S. Mudgal e.a., 'Energy performance certificates in buildings and their impact on transaction prices and rents in selected EU countries', Brussel Bio Intelligence Service (2013); D. Brounen & N. Kok, 'On the economics of energy labels in the housing market', *Journal of Environmental Economics and Management*, 62(2), 166-179; N. Kok & M. Jennen, 'The value of energy labels in the European Office Market', Maastricht and Rotterdam, the Netherlands: Maastricht University and RSM Erasmus 2011.

¹⁵ JRC EU 2018, p. 7 en 8.

ningen of courant commercieel vastgoed, bijvoorbeeld in de vorm van installatie van zonnepanelen, ligt dat anders. De WOZ-waarde wordt in dat geval afgeleid uit marktverkoppen (WEV). De marktprijs wordt echter door veel meer factoren beïnvloed dan enkel de duurzaamheidsinvestering. Het effect op de WOZ-waarde van de investering in verduurzaming van particuliere woningen en commercieel vastgoed is daarmee minder direct dan bij een incurant industrieel object. De huidige systematiek van de Wet WOZ heeft derhalve in beginsel een directe negatieve invloed op de *business case* van verduurzamingsinvesteringen in industrieel en havengebonden vastgoed. Zie over de doorwerking van investeringen de gecorrigeerde vervangingswaarde uitgebreider onderdelen 7.3, 8, 10 en 11.

2.6 Invloed van verduurzamingsinvesteringen op de vennootschapsbelastingplicht van bedrijven

Een verhoging van de WOZ-waarde heeft voor zakelijk vastgoed niet enkel gevolgen voor de lokale belastingen, maar eveneens voor de vennootschapsbelasting. Een hogere WOZ-waarde heeft tot gevolg dat voor de fiscale winstberekening minder mag worden afgeschreven op het gebouw, hetgeen leidt tot een hogere aanslag vennootschapsbelasting of inkomstenbelasting. Er wordt gewerkt met een zogenoemde drempelwaarde: de bodemwaarde. Er mag niet verder worden afgeschreven dan tot de bodemwaarde.¹⁶ Voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2019 geldt voor alle gebouwen dat de bodemwaarde gelijk is aan de WOZ-waarde.¹⁷ De jaarlijkse afschrijving op een gebouw mag niet groter zijn dan het verschil tussen de boekwaarde en de WOZ-waarde. Is de boekwaarde van een gebouw lager dan de WOZ-waarde, dan mag niet worden afgeschreven.¹⁸ Stijgt de WOZ-waarde, dan stijgt de bodemwaarde eveneens. Gevolg is een lagere afschrijvingsmogelijkheid en dat dan eerder winst genomen moet worden. Een hogere WOZ-waarde door verduurzamingsinvesteringen heeft met name gevolgen voor bestaande onroerende zaken. Dit probleem zal zich onder meer voordoen indien de investeringen in een gebouw dusdanig (onevenredig) toenemen dat de WOZ-waarde hoger uitkomt dan de boekwaarde. De gevolgen kunnen aanzienlijk zijn: in bepaalde gevallen zullen bedrijven over miljoenen euro's meer belasting moeten betalen dan in de situatie waarin geen afschrijvingsbeperking zou gelden. Dit beïnvloedt de *business case* van de duurzaamheidsinvestering negatief.

2.7 Klimaatconcurrentie en het voorkomen van negatieve gevolgen van WOZ-waardering en lokale belastingheffing na verduurzamingsinvesteringen

De gemeente Rotterdam wil het treffen van duurzaamheidsmaatregelen in de haven stimuleren of zelfs verplicht stellen. Voor het nationale en Rotterdamse klimaatakkoord wordt op deze plaats verwezen naar onderdelen 4.3 en 4.4. Investeren in verduurzaming van vastgoed, kan de kosten die de eigenaar en/of gebruiker¹⁹ moet maken verhogen, afhankelijk van de *business case* van de investering. De energiebesparing en eventuele overheidssubsidies kunnen de investeringskosten reduceren. Investeringskosten kunnen leiden tot hogere prijzen van producten of diensten, welke weer kunnen leiden tot een negatieve invloed op concurrentiepositie van het bedrijf ten opzichte van andere bedrijven in dezelfde branche. Ondernemingen in een internationale haven als

¹⁶ Art. 3.30a lid 3 Wet IB jo. art. 8 Wet Vpb.

¹⁷ Voor gebouwen waarop voorafgaand aan 1 januari 2019 nog geen drie jaren is afgeschreven, geldt een overgangsregeling.

¹⁸ Art. 3.30a lid 1 Wet IB jo. art. 8 Wet Vpb.

¹⁹ Doorgaans zal de eigenaar deze kosten dragen. Echter, de kosten kunnen bij de gebruiker/ondernemer in het pand terecht komen, bijvoorbeeld in het geval sprake is van eigendom en gebruik door dezelfde [rechts]persoon of in het geval de eigenaar deze extra kosten doorbelast aan de gebruiker.

die van Rotterdam concurreren ook met ondernemingen in andere landen. Bij overheidsmaatregelen ter stimulering van duurzaamheid is sprake van een spanningsveld tussen enerzijds het behalen van de klimaatdoelstellingen en anderzijds het borgen van de economische aantrekkelijkheid en het vestigingsklimaat voor bedrijven. Doordat van land tot land verschilt welke duurzaamheidseisen worden opgelegd aan bedrijven, als ook de mate waarin negatieve financiële en fiscale gevolgen van die overheidsmaatregelen worden gecompenseerd, ontstaat een vorm van klimaatconcurrentie. Zie verder hierover ook onderdeel 4.2 en Casus 2 in onderdeel 3.

Voor wat betreft het effect van de lokale lastendruk op de *business case* van verduurzaming van incurante objecten, verdient deze constatering nuancering. OZB-tarieven zijn relatief laag. Het effect van een hogere WOZ-waarde op het verschuldigde aanslagbedrag OZB is relatief gering. Het gemiddelde OZB-tarief in de Nederlandse grote gemeenten in 2020 voor niet-woningen is van eigenaren 0,3158 en van gebruikers 0,2327 als percentage van de WOZ-waarde.²⁰ Een WOZ-waardestijging van bijvoorbeeld € 100.000 leidt derhalve gemiddeld tot een verhoging van het OZB-aanslagbedrag met € 315,80 voor de eigenaar en met € 232,70 voor de gebruiker van een niet-woning. Anderzijds: zoals de casus die worden beschreven in onderdeel 3 laten zien, gaat het bij investeringen in havengebonden en industrieel vastgoed al snel om miljardeninvesteringen en om aanslagen per jaar die meer dan een miljoen euro bedragen. Daarnaast is, zoals hiervoor beschreven, de WOZ-waarde ook bepalend voor de afschrijvingsmogelijkheden in de vennootschapsbelasting, waarvan voor deze categorie objecten de fiscale gevolgen vermoedelijk groter zijn dan het effect op de lokale lastendruk.

Toch ligt de vraag naar fiscale tegemoetkoming van met name de WOZ-waardering en de heffing van OZB wel degelijk op tafel in gesprekken met het havenbedrijf van Rotterdam over de mogelijke vestiging van nieuwe bedrijven en over de gewenste verduurzamingsinvesteringen.²¹ Zie ook de in onderdeel 3 weergegeven casus 2. Feit is dat een hogere WOZ-waarde als gevolg van investeringen in verduurzaming van een onroerende zaak leidt tot een hogere OZB-heffing. In het geval de investering mede met behulp van een door de overheid verstrekte subsidie is gedaan, wordt deze subsidie in de jaren na de investering in zekere zin middels heffing van OZB (deels) weer 'wegbelast'.

2.8 Vormen van verduurzaming van gebouwen en industrie

Bij verduurzaming van gebouwen denken we bijvoorbeeld aan (bouwtechnische) maatregelen gericht op een verlaging van het energieverbruik, of aan de aanwezigheid van een eigen afval(water)verwerkingsinstallatie. Ook valt te denken aan installaties of wijzigingen aan het gebouw of het productieproces om de CO₂-uitstoot of andere voor het milieu schadelijke stoffen te verminderen. Bij een vermindering van het energieverbruik kan worden gedacht aan isolatie van het gebouw, maar ook aan het gebruik van restwarmte en het vervangen van machines en installaties door energiezuinigere exemplaren. Verder kan worden genoemd het verminderen van de inkoop van energie, door middel van het zelf opwekken van energie via zonnepanelen, windturbines of een warmtepomp of door middel van het treffen van een voorziening voor hergebruik van restwarmte. Bij het verminderen van de CO₂-uitstoot kan niet alleen worden gedacht aan het hiervoor genoemde verminderen of vergroenen van het energieverbruik, maar ook aan het verminderen van restafval dat ontstaat bij het productiepro-

²⁰ COELO, Kerngegevens belastingen grote gemeenten 2020, p. 11.

²¹ Zo is ons gebleken uit gesprekken met betrokken partijen in het kader van dit onderzoek.

ces. Zo kan door een betere afvalscheiding, afvalwaterzuivering of het filteren van uitlaatgassen in of bij het gebouw de uitstoot van CO₂ worden verminderd. Verder kan hier CO₂-afvang en -opslag worden genoemd. Zie daarvoor bijvoorbeeld Casus 1, beschreven in onderdeel 3.

2.9 Tijdelijkheid van de energietransitie

Een andere algemene constatering is dat er sprake is van een energietransitie en derhalve van een eindige energietransitieperiode. De buitengewone noodzakelijke investeringen om de verduurzaming tot stand te brengen, zullen na de transitie als 'het nieuwe normaal' gelden. Een fiscale tegemoetkoming om fiscaal nadelige gevolgen te neutraliseren, zal ons inziens daarom in alle gevallen een tijdelijk karakter hebben. Een eventuele fiscale tegemoetkoming zou wat betreft duur eventueel kunnen aansluiten bij de in het klimaatakkoord genoemde jaren 2030 en/of 2050. Een andere gedachte is om deze te relateren aan de (technische) levensduur van de duurzaamheidsinvestering.

De verduurzaming van vastgoed zal gedurende de transitieperiode gradueel verlopen. Het is lastig te voorspellen wat de waarde-effecten zullen zijn voor de verschillende typen objecten gedurende deze periode. Het is niet ondenkbaar dat aan het einde van de transitieperiode, waarin het merendeel van de objecten reeds is verduurzaamd, de waardeontwikkeling voor niet-verduurzaamde objecten zich negatief ontwikkelt. Dit geldt voor courante objecten vanwege een afnemende vraag naar dit type objecten en voor niet-courante objecten, zoals hangebonden industrie vanwege oplopende technische en functionele afschrijvingen.

3. Verduurzaming van havengebonden industrieel vastgoed: een drietal casus

Hierna is een drietal casus uitgewerkt die illustratief zijn voor het onderwerp van deze studie: de verduurzaming van havengebonden objecten en industrieel vastgoed. Het betreft de gevolgen van verduurzaming voor uitbreiding van een bestaand bedrijf (Casus 1 Neste), voor het aantrekken van nieuwe bedrijven naar de Rotterdamse haven (Casus 2 INEOS), en voor de bedrijfsprocessen van een bestaand bedrijf Casus 3 Lyondellbasell).

Casus 1: Uitbreiding van bestaande havengebonden duurzame industrie: Neste



Foto: www.wereldhavendagen.nl

In de Rotterdamse haven opende Neste in 2011 een raffinaderij, die voornamelijk hernieuwbare diesel en in geringere mate hernieuwbare LPG produceert.²² Neste's raffinaderij in Rotterdam is de grootste hernieuwbare biobrandstoffabriek van Europa. Neste is 's werelds grootste producent van hernieuwbare diesel. Jaarlijks produceert het bedrijf ruim drie miljoen ton hernieuwbare diesel. Ten opzichte van fossiele diesel reduceert Neste MY Renewable Diesel de CO₂-uitstoot met 90%. Het product wordt volledig gemaakt van hernieuwbare grondstoffen. De grondstoffen bestaan voor 80% uit afval en restmateriaal en voor 20% uit plantaardige oliën. Ook investeert het bedrijf in onderzoek naar nieuwe fossielvrije grondstoffen, waaronder bijvoorbeeld algen. Neste is opgenomen in de top 3 van 's werelds meest duurzame bedrijven op de Global 100 lijst.²³ In 2016 breide Neste Oil zijn raffinaderij in Rotterdam uit met de bouw van een biopropaan productie-eenheid. Naast de basisinstallatie zelf zijn opslagtanks en leidingen onderdeel van de investering. De totale investering bedroeg ongeveer 60 miljoen euro. Naast hernieuwbare diesel voor het wegvervoer produceert Neste Renewable Jet Fuel, hernieuwbare brandstof voor vliegtuigen. Neste overweegt een kerosinefabriek in Rotterdam te gaan bouwen.²⁴ Dit gaat om een miljardeninvestering.

²² <https://www.portofrotterdam.com/nl/nieuws-en-persberichten/neste-rolt-hernieuwbare-diesel-uit-op-nederlandse-markt>

²³ <https://www.corporateknights.com/reports/global-100/>

²⁴ <https://petrochem.nl/rotterdam-race-om-fabriek-duurzame-kerosine/>

Casus 2: Vestiging van nieuwe niet-duurzame havengebonden industrie: INEOS



Foto: portofantwerp.com (copyright: INEOS)

INEOS is een Brits chemisch bedrijf dat grondstoffen voor de plasticindustrie maakt. Medio 2018/2019 stond dit bedrijf voor de keuze voor de bouw van een nieuwe propaandehydrogenatiefabriek (PDH) en een ethaankraker in Antwerpen, waar het bedrijf al gevestigd was of in Rotterdam. Het bedrijf bewerkt geïmporteerd ethaan en propaan, afkomstig van schaliegas uit de Verenigde Staten tot etheen en propeen.²⁵ Met deze activiteit zou de CO₂-uitstoot in Rotterdam en Nederland met circa 0,8 Mton toenemen.²⁶ Er waren diverse redenen voor Havenbedrijf Rotterdam om zich in te spannen voor de komst van INEOS naar Rotterdam. Het bestaande chemieclustercluster in Rotterdam zou worden versterkt waardoor de *business case* voor grote havenbrede investeringen zoals CO₂-afvoer en -opslag zou verbeteren. Ook zou de komst een positief effect hebben op de werkgelegenheid en de toegevoegde waarde. Vanwege de gestelde voorwaarde om medewerking te verlenen aan de aansluiting op het netwerk voor CO₂-opslag, zou de komst van INEOS, ondanks de toename van CO₂-uitstoot, toch de verduurzaming van de haven van Rotterdam kunnen bevorderen.

INEOS heeft uiteindelijk gekozen om de fabriek in Antwerpen te bouwen. Ondanks de beeldvorming die in de media werd opgeroepen dat de keuze van INEOS voor Antwerpen, en soortgelijke bedrijven te wijten is aan de strenge eisen t.a.v. duurzaamheid in de Rotterdamse regio, is dit geen bepalende factor geweest bij de keuze voor Antwerpen. Een belangrijke vestigingsvoorwaarde voor INEOS was dat er een pijpleiding werd aangelegd tussen Antwerpen en Rotterdam. Deze was noodzakelijk om ethaan en propyleen dat in Antwerpen aan land wordt gebracht naar de mogelijke fabrieken in Rotterdam te brengen. Het was vanaf het begin af aan duidelijk dat de kans klein was dat de Vlaamse overheid en de havenbeheerder van Antwerpen proactief zouden gaan meewerken aan de aanleg van een dergelijke pijpleiding, daar deze de kansen voor Antwerpen zou verkleinen. Er is voorafgaand aan de keuze van INEOS voor Antwerpen uitgebreid onderhandeld tot op het hoogste politieke niveau in beide landen waarbij diverse 'incentives' zijn toegezegd om de vestigingsbeslissing van INEOS te beïnvloeden.²⁷ Van 'incentives' maken ook fiscale afspraken, inclusief lokale belastingen deel uit. Met de investering was een bedrag van € 3 miljard gemoeid. Stel dat dit ook de WOZ-waarde zou zijn, zou dat naar het tarief van 2020 voor Rotterdam in een jaarlijkse OZB-opbrengst resulteren van € 1,8 miljoen.

²⁵ <https://www.ineos.com/nl/inch-magazine/articles/issue-1/schaliegas/>.

²⁶ Informatie afkomstig uit de beantwoording van Kamervragen: <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2018/11/22/beantwoording-kamervragen-over-de-mogelijke-komst-van-een-schaliegasfabriek-in-rotterdam>

²⁷ Vgl. de publicatie 'Rotterdam en Antwerpen vechten om chemiebedrijf INEOS binnen te halen (terwijl de toegevoegde waarde onduidelijk is', 4 februari 2019, Follow the Money (www.ftm.nl)

Casus 3: Verduurzaming van bestaande bedrijfsprocessen: LyondellBasell

lyondellbasell



Afbeelding: Lyondellbasell/Covestro

Lyondellbasell is wereldwijd een van de grootste spelers in de chemische industrie. De totale jaaromzet bedroeg in 2018 vijftig miljard dollar. In Nederland heeft het bedrijf vijf vestigingen: hoofdkantoor, opslaglocatie en twee fabriekslocaties in het Rotterdamse havengebied en een in Moerdijk. LyondellBasell richt zich op de chemische industrie, raffinage, technologie en de productie van grondstoffen voor de kunststofverwerkende industrie. Van aardolieraffinatie tot (eind)product. In het havengebied staan twee fabrieken waarin propyleenoxide en butaan-diol worden verwerkt. Chemische halffabricaten die worden toegepast in onder meer dashboards, cosmetica en coatings. In de fabriek in Moerdijk worden grondstoffen voor de kunststofverwerkende industrie geproduceerd. LyondellBasell investeert samen met Covestro € 150 miljoen in de bouw van een innovatieve biologische afvalwaterzuiveringsinstallatie en een verbrandingsinstallatie.²⁸ Met de nieuwe installatie verwacht het bedrijf de CO₂-uitstoot van het productieproces met 140.000 ton per jaar te verminderen. In de huidige situatie wordt het afvalwater van de fabriek verbrand. In de nieuwe situatie wordt zo'n 40% van dat afvalwater gezuiverd door bacteriën, waardoor onder andere biogas ontstaat dat dient als brandstof. De andere 60% van het afvalwater wordt nog steeds verbrand, maar de stoom die daarbij vrijkomt wordt weer nuttig gebruikt in de fabriek. De nieuwe installaties zorgen niet alleen voor een forse CO₂-reductie, maar ook komen er op deze manier minder zouten vrij. Die belanden nu nog in het oppervlaktewater, straks niet meer.²⁹ Voor deze investering hebben zij € 11 miljoen subsidie ontvangen.

²⁸ <https://www.mainport.com/2018/09/04/lyondellbasell-investeert-150-miljoen-in-nieuwe-installaties-op-maasvlakte/?gdr=accept>

²⁹ <https://www.portofrotterdam.com/nl/nieuws-en-persberichten/lyondellbasell-investeert-in-efficiency-en-co2-reductie>

4. Nationaal en Rotterdams klimaatakkoord en de gevolgen voor het vastgoed van havengebonden industrie

4.1 Inleiding

Zowel het nationale als het Rotterdamse klimaatakkoord hebben de komende decennia gevolgen voor de verduurzaming van de industrie in de Rotterdamse haven.

4.2 Klimaatconcurrentie tussen lidstaten

Het V-N-klimaatakkoord van Parijs is in 2016 door 28 EU-lidstaten ondertekend. De EU heeft als doelstelling dat zij in 2030 minimaal 40% CO₂ minder moet uitstoten. De maatregelen die de lidstaten nemen om dit doel te realiseren, verschillen per lidstaat. Zo wil Nederland in 2030 al 49% minder uitstoten dan in 1990 en in 2050 de CO₂-uitstoot hebben verminderd met 95%.

De verschillende invulling die door lidstaten aan het Parijse klimaatakkoord wordt gegeven, betekent voor bedrijven en sectoren die in meer lidstaten actief zijn, dat zij met verschillende maatregelen geconfronteerd worden en met meer of minder vergaand klimaatbeleid. Voor bedrijven die zich in de EU willen vestigen, zal het klimaatbeleid van de individuele lidstaten en de daaruit voortvloeiende verduurzamingsinvesteringen worden meegewogen bij de vestigingsbeslissing. Voor gevestigde bedrijven in een internationaal concurrerende haven als die van Rotterdam betekent dit dat zij met andere overheidsdoelstellingen en maatregelen te maken krijgen dan concurrerende bedrijven in havensteden in andere lidstaten. Hoe hoger de ten opzichte van andere lidstaten door de Nederlandse overheid opgelegde investeringsverplichtingen zijn en hoe korter het tijdpad dat gegeven wordt om de transitie vorm te geven, hoe nadeliger dit in beginsel voor het Nederlandse bedrijfsleven en industrie is. Dit leidt immers tot hogere kosten ten opzichte van concurrerende bedrijven. In die zin kan er ook sprake zijn van klimaatconcurrentie tussen lidstaten. De belangrijkste Europese concurrerende haven met Rotterdam is de haven van Antwerpen. Door havengebonden bedrijven en industrie die zich willen vestigen in een Europese havenstad, zullen de klimaatmaatregelen van België en Nederland met elkaar worden vergeleken. Dit geldt ook voor de fiscale behandeling van verduurzamingsinvesteringen in vastgoed.

Als voorbeeld: Het Belgische equivalent van de onroerendezaakbelasting is de onroerende voorheffing. Voor bouwaanvragen vanaf 2016 geldt dat gedurende vijf jaar een korting van 50% op de onroerende voorheffing wordt gegeven bij een E-peil van maximaal E30. Voor een E-peil van maximaal E20 wordt zelfs een korting van 100% gedurende vijf jaar gegeven.³⁰ Het E-peil wordt in België gebruikt om het energieverbruik van een gebouw aan te geven. Hierbij geldt hoe lager het E-peil, hoe energiezuiniger het gebouw.³¹ Een dergelijke belastingkortingsregeling kent de Nederlandse OZB niet.

³⁰ Zie: <https://www.vlaio.be/nl/subsidies-financiering/subsidi databank/vermindering-onroerende-voorheffing-voor-gebouwen-met-laag>

³¹ Zie: <https://www.vlaanderen.be/e-peil>

4.3 Nederlandse klimaatakkoord en energieakkoord

Dat de Nederlandse overheid en de industrie graag willen verduurzamen, blijkt uit de afspraken die zijn gemaakt in het Klimaatakkoord.³² De opgave voor de industrie wat betreft CO₂-reductie komt neer op circa 59% ten opzichte van 1990. Dit betekent een reductie van 19,4 Mton tot 2030.³³ Alleen al het industriecluster Rotterdam/Moerdijk kan in 2030 een CO₂-reductie van 10 Mton opleveren. Daarnaast is nog 3 Mton mogelijk via het gebruik van afgevangen CO₂ en de aanwending van restwarmte.³⁴ De transitie zal door de industrie in grote lijnen worden vormgegeven met maatregelen als procesefficiency, energiebesparing, CO₂-afvang en -opslag (CCS)³⁵, elektrificatie, gebruik van blauwe en groene waterstof³⁶ en versnelling van de circulariteit (zoals plastics recycling, biobased grondstoffen of steel2chemicals³⁷). Transformatieprocessen vinden in de regio plaats. Daar moet de synergie tussen bedrijven worden georganiseerd; daar moet ook de koppeling met bijvoorbeeld de warmtevraag in de gebouwde omgeving worden gelegd. Al deze maatregelen vereisen aanpassing van en grote investeringen in het industrieel vastgoed.

Het Klimaatakkoord en het in 2013 gesloten Energieakkoord³⁸ hangen nauw met elkaar samen. Het Energieakkoord bevat afspraken over energiebesparing, meer duurzame energie en extra werkgelegenheid. Het richt zich dus op de transitie naar duurzame energievoorziening, daar waar het Klimaatakkoord zich richt op de aanpak van het verminderen van de uitstoot van alle broeikasgassen.

4.4 Rotterdams Klimaatakkoord

Rotterdam heeft een eigen klimaatakkoord³⁹ gesloten. Ook is er een Uitvoeringsplan Energietransitie 2019-2020 vastgesteld.⁴⁰ Het Rotterdamse Klimaatakkoord moet leiden tot halvering van de CO₂-uitstoot in de komende 10 jaar. Het Rotterdamse Klimaatakkoord is een stuk ambitieuzer dan het Nationale Klimaatakkoord. Wordt in het Nationale Klimaatakkoord uitgegaan van een CO₂-reductie van 10 Mton in 2030 voor Rotterdam/Moerdijk, in het Rotterdamse Klimaatakkoord wordt uitgegaan van een reductie van ruim 19 Mton. Hierbij wordt wel aangetekend dat er dan wel wordt gerekend op hulp van de Rijksoverheid als het gaat om duidelijkheid over de CO₂-heffing, een goede warmtewet en verschoning van transport.⁴¹

³² Zie hoofdstuk C3 in het definitieve klimaatakkoord van Nederland d.d. 28 juni 2019, te downloaden via www.klimaatakkoord.nl.

³³ Klimaatakkoord, p. 83.

³⁴ Klimaatakkoord p. 85 en J.C. van Elburg en M. Houwers (2018) *De industrietafel doorgerekend*, Rebel, Rotterdam, p. 3.

³⁵ CCS staat voor Carbon Capture Storage.

³⁶ Grijs waterstof is waterstof dat wordt geproduceerd door chemische omzetting vanuit fossiele brandstoffen (aardgas). Deze waterstof draagt niet bij tot vermindering van de CO₂-uitstoot. Blauwe waterstof wordt op dezelfde wijze geproduceerd, maar de koolstofdioxide wordt afgevangen en opgeslagen in lege gasvelden. Groene waterstof is klimaatneutraal doordat de productie daarvan plaatsvindt doordat water gesplitst wordt in zuurstof en waterstof door middel van duurzame elektriciteit via elektrolyse. Behalve via elektrolyse kan groene waterstof ook uit biomassa worden geproduceerd.

³⁷ Er wordt onderzocht hoe vrijkomende CO bij staalfabrieken met behulp van waterstof kan worden omgezet in synthetische nafta, wat als brandstof kan dienen voor krakers. Zie ook: <http://www.dowduurzaam.nl/initiatief/steel-to-chemicals>.

³⁸ Zie Energieakkoord voor duurzame energie d.d. 06-09-2013, te downloaden via www.rijksoverheid.nl.

³⁹ In te zien en te downloaden via <https://www.energieswitch010.nl/klimaataanpak/klimaatboek>. Het akkoord is doorgerekend door milieudienst Rijnmond (DCMR). Zie daarvoor: <https://www.dcmr.nl/publicaties/doorrekening-effect-rotterdams-klimaatakkoord-op-co2-reductie.html>.

⁴⁰ https://rotterdam.raadsinformatie.nl/document/7978547/1/s19bb020551_5_38475_tds. Zie ook: <https://www.portofrotterdam.com/nl/zakendoen/haven-van-de-toekomst/energietransitie/in-3-stappen-co2-neutraal>

⁴¹ Rotterdams Klimaatakkoord, p. 6.

Wat betreft haven en industrie⁴² is de ambitie om van Rotterdam de duurzaamste haven van de wereld te maken. Dit heeft vorm gekregen in een 7-tal klimaatdeals:

1. Een investeringsagenda energietransitie Haven Industrieel Complex wordt opgesteld waarmee de energie-infrastructureur wordt aangepast en gerealiseerd.⁴³
2. Een Arbeids- en scholingsagenda energietransitie moet de veranderingen op de arbeidsmarkt en werkgelegenheid als gevolg van de energietransitie borgen.
3. Een Versnellingshuis gaat innovatieve projecten gericht op toepassing van waterstof, industriële elektrificatie, industriële restwarmte en circulaire processen bevorderen.
4. Er wordt ingezet op grootschalige productie, import en toepassing van blauwe en groene waterstof om de waterstofeconomie op gang te brengen.
5. Met industriële elektrificatie onder meer door aanlanding van wind-op-zee wordt gebruik van aardgas teruggedrongen.
6. Er wordt bijgedragen aan de realisatie van een warmtetransportnet in Zuid-Holland waarmee met restwarmte, warmte uit geothermie en andere lokale warmtebronnen de glastuinbouw en bedrijven van warmte worden voorzien.
7. Men richt zich op het benutten van reststromen, biomassa en CO₂.

Hoewel ambitieus, is uit dit klimaatakkoord niet duidelijk op te maken wat de gevolgen zijn voor individuele industriële bedrijven in Rotterdam en of en hoe deze bedrijven worden gefaciliteerd bij het verduurzamen van hun productieprocessen en vastgoed.

Het Rotterdamse Energietransitiebudget (Uitvoeringsplan Energiestransitie) is voor de komende jaren € 68,2 miljoen. Vanuit het budget worden twee typen maatregelen gefinancierd. De eerste soort maatregel ziet op de uitvoeringskosten en subsidies binnen gemeentelijke programma's en projecten op het gebied van de energietransitie. Voor dit type maatregel is een bedrag van € 58,7 miljoen vrijgemaakt door het College van Burgemeester en Wethouders. De andere soort maatregel ziet op de inzet van een revolverend energietransitiefonds. Hiervoor is een budget van € 9,5 miljoen vrijgemaakt. Voor de Haven en Industrie is een bedrag van € 0,4 miljoen voor 2019 gereserveerd en een bedrag van € 4,5 miljoen voor 2020.⁴⁴ Deze bedragen zijn niet in beton gegoten en kunnen door veranderende wet- en regelgeving wijzigen. Voor het jaar 2019 en 2020 is er een aantal concrete projecten⁴⁵ in beeld die alle ten doel hebben de CO₂-uitstoot te verminderen.

⁴² De klimaattafel Haven en Industrie bestond uit het Havenbedrijf Rotterdam, energiebedrijven, de provincie Zuid-Holland en de gemeente, bedrijven van het Haven Industrieel Complex van Rotterdam, energie (infra)bedrijven, andere overheden, kennisinstellingen, de Natuur en Milieufederatie Zuid-Holland en de Omgevingsdienst DCMR.

⁴³ Er wordt gesproken over verzwaring van het elektriciteitsnet, waterstof- en CO₂-transport en -opslag en uitbreiding van warmte- en stroomnetwerken.

⁴⁴ Zie brief van het college van B&W aan de gemeenteraad d.d. 25 juni 2019 (19bb17723), te vinden op <https://rotterdam.raadsinformatie.nl/modules/1/ingekomen%20stukken/519691>. Zie ook Uitvoeringsplan Energietransitie Rotterdam 2019-2020, p. 3-4: https://rotterdam.raadsinformatie.nl/document/7978547/1/s19bb020551_5_38475_tds.

⁴⁵ Uitvoeringsplan Energietransitie Rotterdam 2019-2020, p. 10 -14.

De belangrijke effecten van investeringen door de gemeente in de transitie van de haven zien op werkgelegenheid, het uitdragen van een voorbeeldfunctie en het creëren van een financiële hefboom.⁴⁶

De gemeente benadrukt in het Uitvoeringsplan dat de verantwoordelijkheid voor de energietransitie bij de bedrijven zelf ligt. Mocht het zo zijn dat de veranderingen die door de markspelers worden doorgevoerd niet zorgen voor het gewenste effect op de gemeentelijke sleuteldossiers walstroom, beschikbaarheid van alternatieve brandstoffen, waterstof, elektrificatie en opslag van CO₂ (CCU), dan kan de gemeente ingrijpen door infrastructuur te faciliteren, onrendabele toppen af te dekken en door innovatie te financieren.⁴⁷

5. Afwegingskader bij de inzet van fiscaal instrumentarium voor beleidsdoelstellingen gericht op duurzaamheid

In dit rapport staan de fiscaal-juridische mogelijkheden van gemeenten om de havengebonden industrie fiscaal-juridisch tegemoet te komen in hun verduurzamingsinvesteringen centraal. Aan de vraag naar fiscaal-juridische mogelijkheden gaat een aantal afwegingen vooraf. Deze vragen zien op de wenselijkheid van de inzet van het fiscale instrumentarium en de effectiviteit en gevolgen ervan. Pas als deze voorvragen zijn beantwoord, kan ons inziens de vraag naar de fiscaal-juridische mogelijkheden aan de orde komen.⁴⁸

De voorvragen betreffen:

1. Is het doel van de inzet van het voorgestelde fiscale instrument, een duurzaamheidsmaatregel te bekostigen of om gedrag te beïnvloeden?
2. Wat is het gedragseffect van de fiscale maatregel?
3. Leidt de fiscale maatregel tot wenselijke uitkomsten?

Hierna zal kort op bovenstaande vragen worden ingegaan.

5.1 Ad 1) Bekostigen of gedrag beïnvloeden?

Primaire doelstelling van elke heffing is het genereren van opbrengsten (budgettaire functie) om de algemene middelen te voeden of om specifieke taken te bekostigen. In geval van een algemene belasting zoals bijvoorbeeld de gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen (hierna: OZB) komt de opbrengst ten goede aan de algemene middelen. Deze opbrengst is vrij besteedbaar en kan desgewenst worden besteed aan maatregelen die bepaalde specifieke beleidsdoelstellingen nastreven. Het is dan aan de gemeenteraad om keuzes te maken waaraan de opbrengst besteed dient te worden. Ook staat het de gemeenteraad vrij om de tarieven van algemene belastingen te verhogen. Om het draagvlak voor deze keuze onder belastingplichtigen te vergroten, kan de extra opbrengst als gevolg van de tariefverhoging ook worden bestemd (geoormerkt) voor een specifiek doel. De algemene belas-

⁴⁶ Uitvoeringsplan Energietransitie Rotterdam 2019-2020, p. 9.

⁴⁷ Uitvoeringsplan Energietransitie Rotterdam 2019-2020, p. 10.

⁴⁸ Dit afwegingskader is gebaseerd op: A.W. Schep, *Duurzaamheid en lokale belastingen*. In G. Nijendaal & B. Leurs (Eds.), *Verduurzaming. En nu de kosten nog* (Essaybundel van de Raad voor het Openbaar Bestuur) (pp. 65-103). Den Haag: Raad voor het Openbaar Bestuur 2018 (ROB) (<https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2018/09/13/essaybundel-verduurzaming-en-nu-de-kosten-nog>).

ting krijgt zo deels het karakter van een bestemmingsheffing. Ook tussenvormen zijn mogelijk. Een of meer tarieven van de OZB kunnen worden verhoogd en de meeropbrengst kan vervolgens worden afgezonderd, waarbij groepen belastingplichtigen die geografisch of sectoraal of anderszins een groep vormen een beroep kunnen doen voor besteding van die opbrengst aan specifieke doelen. De laatste jaren heeft deze vorm vooral vorm gekregen in zogenoemde ondernemersfondsen.⁴⁹

Andere heffingen zijn reeds door de wetgever ingericht als bestemmingsheffing: de opbrengst mag maximaal de kosten dekken die gepaard gaan met bepaalde overheidstaken. Denk hierbij aan de afvalstoffenheffing en de rioolheffing ter bekostiging van respectievelijk de wettelijke taken van gemeenten op het gebied van verwerking van huishoudelijke afvalstoffen en riolering.

Naast bekostiging van uitgaven uit belastingopbrengsten kan een heffing ook zo worden ingericht dat er een prijsprikkel vanuit gaat ter bevordering van bepaald gedrag of om ongewenst gedrag extra te belasten. Het belastingrecht wordt dan als instrument gebruikt om (mede) niet-fiscale beleidsdoelstellingen te bereiken.⁵⁰ Gedragsbeïnvloeding met belastingen (belastingbeleid gericht op regulering) is het geven van een financiële prikkel om gewenst gedrag te stimuleren danwel ongewenst gedrag af te remmen (stimulerings- danwel ontmoedigingsmaatregel). Dit kan in geval van decentrale heffingen in het algemeen worden vormgegeven door:

- het geheel of gedeeltelijk (geografisch) invoeren, dan wel afschaffen van een heffing;
- de verhoging of verlaging van een of meer tarieven;
- de invoering van een nieuw tarief, dan wel afschaffing van een bestaand tarief;
- restitutie van geheven belasting achteraf (bijvoorbeeld in de vorm van subsidie);
- de gehele of gedeeltelijke vrijstelling van de belasting.

Niet al deze opties zullen voor elke heffing fiscaal-juridisch houdbaar zijn. Naast de specifieke wettelijke regeling van een heffing, kunnen ook algemene rechtsbeginselen zoals het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel de mogelijkheden voor het geven van een prijsprikkel beperken. Een decentrale overheid die overweegt om het belastinginstrumentarium in te zetten voor het nastreven van bepaalde beleidsdoelstellingen zal een afweging moeten maken: wordt beoogd om bepaalde uitgaven te bekostigen of gedrag van belastingplichtigen veranderen? Wordt een reguleringsdoelstelling nagestreefd, en heeft de prijsprikkel het gewenste effect, dan heeft dit doorgaans negatieve consequenties voor de opbrengst.⁵¹ Het ESBL heeft eerder aangegeven voorstander te zijn van het bekostigen van duurzaamheidsmaatregelen via lokale heffingen en minder te voelen voor het via

⁴⁹ Waarvan het bekendste ondernemersfonds dat van de gemeente Leiden is. Zie: www.ondernemersfondsen.nl.

⁵⁰ Vgl. J.P. Boer, 'Sturende belastingheffer een monster?', Sdu Uitgevers Den Haag, 2013. De derde functie van belastingen, de herverdelende functie, is voor lokale heffingen van minder belang gelet op het verbod om te heffen naar inkomen, winst of vermogen.

⁵¹ Vgl. G. Groenewegen, 'Rioolbestemmingsheffing(en): mogelijkheden vergroening', *Belastingblad* 2018/97. Laatstgenoemde auteur spreekt over het tweezijdig snijdende zwaard of het dubbele dividend wanneer met een heffingsinstrument beide doelstellingen tegelijkertijd beoogd worden. Verwezen wordt door de auteur naar Mededeling van de Europese Commissie aan de Raad 'Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren', COM (2001) 260 def, paragraaf 3.1.4, Pb 2001, C 284/6.

heffingen sturen op gedrag.⁵² Bij stimulering via een fiscale prijsprikkel zijn diverse kanttekeningen en vraagtekens te plaatsen.⁵³ Hierop wordt hierna verder ingegaan.

Om de opbrengst op peil te houden is dan tariefverhoging nodig waardoor ook een lastenverschuiving plaatsvindt. Wordt beoogd niet-fiscale duurzaamheidsmaatregelen te bekostigen, dan past het niet om tegelijkertijd in het belastinginstrument zelf een duurzaamheidsprikkel in te bouwen, bijvoorbeeld in de vorm van een verlaagd tarief in specifieke gevallen. In geval van een bestemmingsheffing of een retributie betekent een regulerende tariefstelling ook dat dit ten koste gaat van het kostendeckingspercentage in het betreffende belastingjaar waardoor de kosten deels vanuit de algemene middelen zullen moeten worden gedekt.

5.2 Ad 2) Wat is het gedragseffect van de fiscale maatregel?

Voorafgaand aan de introductie van een prijsprikkel in de vorm van een fiscaal voordeel moet worden stilgestaan bij de effectiviteit in de vorm van gedragsverandering ervan. Een prijsprikkel waarvan tevoren vaststaat dat deze niet leidt tot het gewenste gedrag, lijkt weinig zinvol. Er is relatief weinig onderzoek gedaan naar de effectiviteit van prijsprikkels door middel van decentrale heffingen. Ons is onderzoek bekend naar de prijselasticiteit van GFT- en resthuisafval.⁵⁴ Verder blijkt uit onderzoek dat de hondenbelasting vaak tot meer overlast van hondenontlasting leidt.⁵⁵ In zijn algemeenheid kan worden gezegd dat gelet op de relatief lage aanslagbedragen, lokale belastingheffing zelden zelfstandig doorslaggevend zullen zijn voor een investeringsbeslissing. Ook zonder een tevoren duidelijk effect van prijsprikkels, kunnen er overigens argumenten zijn om deze toch te introduceren. Een fiscale prijsprikkel kan bijvoorbeeld een aanvulling vormen op andere niet-fiscale maatregelen. Een voorbeeld waaraan kan worden gedacht is het afgeven van een parkeervergunning voor een ruimer gebied wanneer het een elektrisch voertuig betreft. Dit is vooral voor ondernemers met meerdere panden in een gemeente interessant. De fiscale maatregel is hier een onderdeel van een breder beleid om de luchtkwaliteit van de gemeente te verbeteren. Ook kan gedacht worden aan tegemoetkoming bij de heffing van leges omgevingsvergunning bij duurzaamheidsprojecten die mede gefinancierd worden met SDE⁵⁶ subsidies. Voor de verkrijging van dergelijke subsidies is vereist dat reeds een omgevingsvergunning is verleend. In vrijwel alle legesverordeningen zijn bepalingen opgenomen over vermindering van leges in geval van intrekking of afwijzing van de aanvraag dan wel het ongebruikt laten van een verleende vergunning. In dezelfde sfeer zou ook een specifieke regeling kunnen worden opgenomen voor

⁵² Zie bijv. A.W. Schep, Duurzaamheid en lokale belastingen, hoofdstuk in de essaybundel 'Verduurzaming en nu de kosten nog' van de Raad voor het openbaar bestuur, onder redactie van Gerber van Nijendaal en Bart Leurs, te downloaden van <https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2018/09/13/essaybundel-verduurzaming-en-nu-de-kosten-nog>, J.A. Monsma, 'Lokale belastingen en duurzaamheid', *Belastingblad* 2018/91 en het interview van Richard Sandee met Anneke Monsma 'Vergroening van lokale belasting niet altijd de beste keus' voor gemeente.nu van Sdu: <https://www.gemeente.nu/economie/belastingen/vergroening-van-lokale-belasting-niet-altijd-de-beste-keus/>.

⁵³ Zie bijv. J.A. Monsma, 'Lokale belastingen en duurzaamheid', *Belastingblad* 2018/91, A.P. Monsma, 'Zonnepanelen en de Wet WOZ' in: Intelokaal 2018, nr. 2, *Belastingblad* 2018/451, interview R. Sandee met A.P. Monsma 'Vergroening van lokale belasting niet altijd de beste keus' voor gemeente.nu van Sdu: <https://www.gemeente.nu/economie/belastingen/vergroening-van-lokale-belasting-niet-altijd-de-beste-keus/> en A.W. Schep, 'Gratis parkeren voor Teslarijders', column in de rubriek Uitvergroot, *V-N* 2018/23.0.

⁵⁴ Vincent Linderhof e.a., 'Weight-Based Pricing in the Collection of Household Waste: the Oostzaan Case', *Resource and Energy Economics*, 23 (2001), p. 359-371 en Germà Bel & Raymond Gradus, 'Effects of unit-based pricing on household waste collection demand: A meta-regression analysis', *Resource and Energy Economics*, 44 (2016), p. 169-182.

⁵⁵ B.A. Vollaard en P.W.C. Koning, 'Meer hondenontlasting door hondenbelasting', *ESB* 01-07-2005, p. 296-297.

⁵⁶ SDE staat voor Stimulering Duurzame Energieproductie.

(geheel of gedeeltelijke) legesteruggave in geval van duurzaamheidsprojecten die niet doorgaan wegens het niet verkrijgen van de rijkssubsidie SDE.⁵⁷

Ook moet het effect van een 'groene pluim'⁵⁸ niet worden onderschat. Evaluaties van het brede en smalle waterspoor⁵⁹ laten zien dat verbruikers (bedrijven en particulieren) de mogelijkheid van beïnvloeding van de hoogte van het belastingbedrag door de koppeling met het waterverbruik weliswaar positief waardeerden, maar dat er geen sprake was van daling van waterverbruik.⁶⁰ Dit voorbeeld laat zien dat ondanks de ineffectiviteit wat betreft de duurzaamheidsdoelstelling, belastingplichtigen de enkele (theoretische) mogelijkheid van een fiscaal effect door gedragsverandering positief waarden (groene pluim).

Aan sturing van gedrag door inzet van het belastinginstrumentarium kleeft een aantal specifieke nadelen ten opzichte van niet-fiscale beleidsinstrumenten. De voordelen van sturing van gedrag door middel van belastingen moeten worden afgewogen tegen de volgende specifieke nadelen:⁶¹

- een instrumentalistische regeling kan de belastingregeling en -uitvoering compliceren;
- een instrumentalistische regeling kan leiden tot arbitraire verschillen tussen belastingplichtigen en tot fiscale privileges;
- er kan een 'cadeau-effect' optreden: handelingen die toch wel zouden plaatsvinden worden van een fiscale bonus voorzien;
- een fiscaal voordeel voor de een, kan door grondslagversmalling tot een fiscaal nadeel leiden voor anderen;
- fiscale voordelen voor bepaalde groepen, kunnen tot minder nalevingsbereidheid (*compliance*) bij anderen leiden;
- kans op fraude neemt toe wanneer belastingplichtigen binnen of buiten het bereik van een fiscaal instrument proberen te komen.

5.3 Ad 3) Leidt de fiscale maatregel tot wenselijke uitkomsten?

Voor de bestuurlijke afweging van de wenselijkheid van de inzet van belastingen als beleidsinstrument is nog een aantal aspecten van belang. Naast specifieke nadelen die kleven aan de inzet van belastingen als beleidsinstrument, kunnen bij de bestuurlijke afweging naar de wenselijkheid ervan onder meer de volgende vragen aan de orde komen:

- In hoeverre weegt het verlies aan belastinginkomsten (uitgaande van een verlaagd tarief of vrijstelling) op tegen de te behalen duurzaamheidsdoelstellingen?
- Zijn er niet-fiscale alternatieve maatregelen die mogelijk hetzelfde of een beter effect sorteren?

⁵⁷ Vgl. E.G. Borghols, 'Stimulering duurzame energieproductie', *Belastingblad* 2018/99.

⁵⁸ Deze term wordt gehanteerd in de inventarisatie van de VNG getiteld: 'Duurzame alternatieven in lokale heffingen', VNG, december 2017, <https://vng.nl/files/vng/publicaties/2018/20180319-duurzame-alternatieven-modelverordeningen.pdf>.

⁵⁹ Met het brede waterspoor wordt bedoeld dat het destijds geldende rioolafvoerrecht is gebaseerd op de hoeveelheid ingenomen (leiding)water. Het smalle waterspoor houdt in dat de vervuilingswaarde van woningen ten behoeve van de destijds geldende VWO-heffing (nu: zuiveringsheffing) eveneens op de hoeveelheid ingenomen leidingwater is gebaseerd.

⁶⁰ *Kamerstukken II* 2004/05, 28966 en 29428, nr. 4, p. 10. Water had onder de toen geldende omstandigheden kennelijk een inelastische vraag en die omstandigheden zijn nadien niet gewijzigd. Zie ook: G. Groenewegen, 'Rioolbestemmingsheffing(en): mogelijkheden voor vergroening', *Belastingblad* 2018/97. Ook uit eerder onderzoek is de inelasticiteit van de vraag naar water gebleken: P. Kooreman, 'De prijsgevoeligheid van huishoudelijk waterverbruik', *ESB* 24-2-1993, p. 181-183.

⁶¹ Ontleend aan J.P. Boer, 'Sturende belastingheffer een monster?', *Sdu Uitgevers Den Haag*, 2013, p. 16-19. Slechts de nadelen die van toepassing zijn op decentrale heffingen zijn hier opgesomd.

- Zijn er positieve neveneffecten te verwachten? Kan de fiscale maatregel bijvoorbeeld een niet-fiscale maatregel versterken?
- Wordt er met de fiscale maatregel ander gemeentelijk beleid of andere beleidsuitgangspunten doorkruist en zo ja, is dit wenselijk?
- Wat zijn de gevolgen voor de lastenverdeling? Kan er worden afgewenteld? Leidt de maatregel tot sociaal-economisch ongewenste effecten?
- In hoeverre is er draagvlak voor de betrokken maatregel? Zijn er weerstanden te verwachten bij belastingplichtigen? Zijn belastingplichtigen bereid om de heffing te betalen en aan de eventuele administratieve verplichtingen te voldoen?

Bij de vraag naar de wenselijkheid van de inzet van een belasting voor beleidsdoelstellingen is voor een decentrale overheid ook uitvoerbaarheid niet onbelangrijk. Afgewogen moet worden of de maatregel leidt tot:

- o aanvaardbare kosten van heffing en inning (ook wel perceptiekosten genoemd);
- o aanvaardbare kosten van handhaving, toezicht en controle;
- o aanvaardbare administratieve lasten voor heffingssubjecten (belastingplichtigen);
- o niet te gecompliceerde uitvoering of bureaucratische processen (eisen van eenvoud en transparantie).

Deel II Verduurzaming haven & industrie: WOZ-waardering

In deel II beschrijven we in onderdeel 6 de hoofdlijnen van de systematiek van de Wet WOZ. Vervolgens gaan we meer specifiek in op een aantal aspecten die van belang zijn voor de gevolgen van verduurzaming van vastgoed van havengebonden industrie. We sluiten af met een conclusie.

6. Systematiek van de Wet WOZ

6.1 Inleiding

Jaarlijks waarden gemeenten de binnen hun grenzen gelegen onroerende zaken⁶² volgens de regels van Wet WOZ. Daarbij gelden specifieke afbakeningsregels.⁶³ Een onroerende zaak kan uit meerdere WOZ-objecten bestaan. Het gaat om ongebouwde en gebouwde onroerende zaken of zelfstandige gedeelten van die zaken, dan wel uit die samenstellen daarvan. Afgezien van een aantal wettelijk uitgezonderde objecten⁶⁴ wordt van elk afzonderlijk WOZ-object een zogenoemde WOZ-waarde bepaald. Dit geldt niet enkel voor woningen en commercieel vastgoed, maar ook voor havengebonden en industrieel vastgoed. Bij deze havengebonden objecten kan men onder meer denken aan olieraffinaderijen, kunststoffabrieken, afvalverwerkingsinstallaties, opslagloodsen, havenkranen, fabrieken voor voedingswaren zoals sinaasappelsap, containerterminals en transportgebouwen.

6.2 Waardebegrippen en waarderingmethoden

De Wet WOZ kent een tweetal waardebegrippen: (1) de waarde in het economische verkeer voor de bepaling van de waarde van courante objecten en (2) de gecorrigeerde vervangingswaarde voor incurante niet-woningen. Daarbij geldt voor niet-woningen dat de hoogste van de twee waardebegrippen de WOZ-waarde bepaalt.⁶⁵ Havengebonden objecten zijn te kwalificeren als niet-woning. Het betreft kantoren, fabrieken, loodsen en in de open lucht geplaatste werktuigen zoals havenkranen. Voor een deel van die objecten zal wel een waarde in het economische verkeer bepaald kunnen worden, namelijk voor die objecten waarvan verkoopcijfers bekend zijn. Voor kantoren bestaat bijvoorbeeld wel een markt waar geregeld verkopen en verhuren tot stand komen. Ditzelfde geldt wellicht voor loodsen. Veel andere objecten in de haven zijn echter incurant. Van deze objecten zal moeilijk een waarde in het economische verkeer bepaald kunnen worden, omdat marktcijfers van verhuur of verkoop ontbreken. In die gevallen zal dus de gecorrigeerde vervangingswaarde (GCV) bepaald moeten worden.

Hierna wordt verder ingegaan op de waardebegrippen en waarderingmethodieken uit de Wet WOZ.

⁶² Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken (Art. 3:3 lid 1 BW).

⁶³ Neergelegd in art. 16 Wet WOZ.

⁶⁴ Zie de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ. Zie ook het onderdeel 6.4 'waarderingsuitzonderingen'.

⁶⁵ Art. 17 lid 3 Wet WOZ.

Waarde in het economische verkeer

Waardebegrip

In de regel kan in de systematiek van een onroerende zaak de ‘waarde in het economische verkeer’ (WEV) worden bepaald.⁶⁶ Dit is de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Een verkoop op de vrije markt, zonder bijzondere omstandigheden, sluit goed aan bij de WEV. In de wetsgeschiedenis is de WEV gedefinieerd als ‘de prijs die bij aanbidding ten verkoop op de voor die onroerende zaak meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meest biedende gegadigde zou zijn besteed, met inachtneming van de waarderingsficties’.⁶⁷

Waarderingsmethoden voor vaststelling van de waarde in het economische verkeer

De WEV voor commerciële niet-woningen kan worden bepaald door middel van de volgende methodes: kapitalisatie van de bruto-huur (huurwaardekapitalisatiemethode)⁶⁸, methode van systematische vergelijking met gerealiseerde verkopen van vergelijkbare objecten (vergelijkingsmethode) of de discounted-cash-flow-methode (nettocontantwaardemethode).⁶⁹ Voor kantoren en opslagloodsen kunnen bijvoorbeeld de eerste twee methodes gebruikt worden (huurwaardekapitalisatiemethode en vergelijkingsmethode), indien er voldoende verhuuren of verkopen bekend zijn van vergelijkbare objecten. Bij de discounted-cash-flow methode worden alle toekomstige inkomsten en uitgaven betreffende de onroerende zaken contant gemaakt naar de waardepeildatum. Deze methode wordt gebruikt voor objecten die wel een duidelijke economische waarde hebben, maar waarbij geen verkoop- of verhuurtransacties aanwezig zijn om mee te vergelijken.⁷⁰

Gecorrigeerde vervangingswaarde

Waardebegrip en waarderingsmethode

De GVW is zowel een waardebegrip als een waarderingsmethode. Onder de GVW wordt verstaan het offer dat nodig is om een bepaald object weer in dezelfde staat aan te schaffen of te vervaardigen. Dit is de prijs van de grond en de (bouw van de) opstal, gecorrigeerd voor de sedert de stichting van de onroerende zaak opgetreden technische en functionele veroudering. Voor onroerende zaken die geen woning zijn, geldt als voorschrift, dat de hoogste van de twee waardebegrippen, WEV of GVW, geldt als de WOZ-waarde.⁷¹ Voor niet-woningen die niet vaak verkocht of verhuurd worden (dus: incurant zijn), is het vanwege het ontbreken van relevante marktgegevens lastig de WEV te bepalen. Voor die objecten zal de GVW doorgaans hoger zijn dan de WEV.

De gecorrigeerde vervangingswaarde wordt bepaald door bij de waarde van de grond van de onroerende zaak op te tellen de waarde van de opstal van de onroerende zaak.

⁶⁶ Art. 17 lid 2 Wet WOZ.

⁶⁷ MvT, *Kamerstukken II*, 1992/93, 22 885, nr. 3, p. 44. De overdrachtsfictie houdt in dat de volle en onbezwaarde eigendom van de onroerende zaak kan worden overgedragen en de verkrijgingsfictie dat de verkrijger de onroerende zaak in de staat waarin deze zich bevindt onmiddellijk en in volle omvang in gebruik kan nemen (art. 17 lid 2 Wet WOZ).

⁶⁸ Zie eveneens onderdeel 7.2.3.

⁶⁹ Art. 4 lid 1 Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet WOZ.

⁷⁰ M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Kluwer: Deventer 2019, p. 97-98.

⁷¹ Art. 17 lid 3 Wet WOZ.

De waarde van de **grond** wordt bepaald door middel van de vergelijkingsmethode (WEV), rekening houdend met de bestemming van de zaak of afgeleid van de gronduitgifteprijs van de gemeente. De waarde van de **opstal** wordt gesteld op de kosten die herbouw van een vervangend identiek object zouden vergen. Doorgaans wordt daarbij onderscheid gemaakt tussen ruwbouw, afbouw en installaties.

Gecorrigeerde vervangingswaardemethode

Waarde grond
Vervangingswaarde opstal
-/- factor technische veroudering
-/- factor functionele veroudering
= Gecorrigeerde vervangingswaarde

De aldus berekende vervangingswaarde van de opstal (onderdelen) wordt gecorrigeerd met een factor wegens **technische veroudering**, ook wel technische afschrijving genoemd. Afhankelijk van de leeftijd van het object en rekening houdend met het naar de inschatting op de waardepeildatum resterende aantal gebruiks-jaren (technische levensduur) en restwaarde aan het einde van de levensduur, moet de corresponderende waardevermindering ook van de vervangingswaarde van de opstal worden afgetrokken als correctie wegens technische veroudering.

Een gebouw kent niet enkel technische veroudering, maar ook **functionele veroudering**. Functionele veroudering vindt plaats doordat een object door voortschrijdende techniek en bouwwijze en door maatschappelijke ontwikkelingen niet meer aan de huidige eisen voldoet. Indien men op de waardepeildatum een vervangende opstal zou neerzetten, dan zou deze anders worden gebouwd dan dat hij in het verleden in werkelijkheid is gebouwd. Naar de huidige stand van de techniek en de huidige inzichten zou een object goedkoper of doelmatiger gebouwd worden. Ook kan het voorkomen, dat door veranderingen in de economie of in een bepaalde bedrijfstak minder behoefte bestaat aan dergelijke gebouwen.

In verband met de hogere kosten van de werkelijk gerealiseerde opstal wordt de functionele correctie toegepast. De functionele correctie kan worden gezien als de flexibele correctie om de vervangingswaarde te laten uitkomen op de waarde die het object op de waardepeildatum voor de eigenaar in economische zin heeft.⁷² De wetgever heeft hiermee bewust een subjectief element in de waardering van incourante objecten gebracht.

Extra afwaardering van kolencentrale vanwege verslechterde marktomstandigheden

Hof 's-Hertogenbosch besliste in 2019 dat de heffingsambtenaar van de gemeente bij de waardering van kolengestookte elektriciteitscentrale ten onrechte geen extra aftrek wegens functionele veroudering heeft toegepast bij de bepaling van de WOZ-waarde voor de jaren 2014 en 2015.

Onder meer de toegenomen import van duurzame elektriciteit, het Energieakkoord van september 2013 en het Activiteitenbesluit Milieubeheer van 13 oktober 2015 brengen het hof tot het oordeel dat de economische, maatschappelijke en politieke omstandigheden voor met name oudere kolengestookte kolencentrales zoals de onroerende zaak, op de waardepeildata 1 januari 2013 en 1 januari 2014 duurzaam verslechterd waren en wel zodanig dat daarmee in de waardebepaling – door middel van een extra aftrek wegens functionele veroudering – rekening gehouden moet worden. De waarde wordt door het hof in goede justitie verminderd van € 169 miljoen naar € 130 miljoen voor het jaar 2014 en van € 165 miljoen naar € 120 miljoen voor het jaar 2015. (Hof 's-Hertogenbosch 7 februari 2019, nr. 17/00566 en 17/00567, ECLI:NL:GHSHE:2019:454, *Belastingblad* 2019/210).

De functionele veroudering wordt onderscheiden in een viertal componenten: economische veroudering, verouderde bouwwijze, ondoelmatigheid en/of excessieve gebruikskosten.⁷³

⁷² M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Kluwer: Deventer 2019, p. 119.

⁷³ Vgl. Art. 4 lid 2 Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet WOZ.

- Bij *economische veroudering* moet worden gedacht aan de mate waarin door technische, economische en maatschappelijke ontwikkelingen nog behoefte bestaat aan een specifieke onroerende zaak.⁷⁴ Een voorbeeld daarvan is de behoefte aan kolencentrales na het energieakkoord van 2013 en het recente klimaatakkoord (zie kader).
- Bij *verouderde bouwwijze* kan worden gedacht aan het verschil in prijs met hoe tegenwoordig vergelijkbare objecten worden gebouwd.
- Bij de correctie wegens ondoelmatigheid gaat het om de belemmering van de gebruiksmogelijkheden van de onroerende zaak.⁷⁵ Het object kan bijvoorbeeld een ondoelmatige indeling hebben of een ondoelmatige grootte. Ook kan de belemmering van het gebruik zijn gelegen in (bodem)verontreiniging of aangescherpte milieu- of veiligheidseisen.
- Bij *excessieve gebruikskosten* gaat het om tenminste 10% meer gebruikskosten dan gebruikelijk wegens niet-functionaliteit. Dit kan bestaan uit hoge stookkosten (wegens slechte isolatie bijvoorbeeld), of hoge kosten in verband met extreme veiligheidseisen.

6.3 Bedrijfswaarde en benuttingswaarde

Voor de vaststelling van de factor voor functionele veroudering bij in de commerciële sfeer gebezigde onroerende zaken geldt dat een zodanige factor voor functionele veroudering moet worden toegepast dat de waarde overeenkomt met de **bedrijfswaarde** van de onroerende zaak rekening houdend met de economische situatie in de betreffende bedrijfstak of branche.⁷⁶ In de jurisprudentie⁷⁷ wordt de waardering op de bedrijfswaarde als logisch gevolg gezien van het uitgangspunt dat uit de wetsgeschiedenis kan worden afgeleid dat de gecorrigeerde vervangingswaarde van een incurante onroerende zaak gelijk is aan de waarde die de onroerende zaak in economische zin heeft voor de ondernemer zelf.⁷⁸ De wetgever wilde bewerkstelligen dat de waarde die de onroerende zaak in economische zin voor de eigenaar heeft, wordt gevonden door uit te gaan van de veronderstelling dat de waarde die de onroerende in economische zin voor de eigenaar heeft, wordt gevonden door uit te gaan van de veronderstelling dat voor die zaak een markt zou zijn waarop de tegenwoordige eigenaar niet alleen als verkoper zou opereren, maar tevens als koper die de zaak zou willen verwerven met handhaving van aard en bestemming ervan, en dat dit voor incurante onroerende zaken zou resulteren in een waarde die overeenstemt met de gecorrigeerde vervangingswaarde. Hierdoor is voor de waardering op de GVW mede van belang in hoeverre de onderneming winstgevend of verliesgevend is, waarbij overigens wordt geabstraheerd van subjectief goed of slecht ondernemerschap. Er wordt met name rekening gehouden met de economische situatie in de betreffende bedrijfstak. Zoals hierna in onderdeel 10 nader zal worden uiteengezet, acht het ESBL een berekening van de GVW op de *bedrijfswaarde* een mogelijkheid om bij de waardebepaling rekening te houden met specifieke, strengere eisen op het gebied van duurzaamheid. Voor een in de commerciële sfeer gebezigde onroerende zaak kan de GCV niet hoger worden gesteld dan de bedrijfswaarde.

⁷⁴ M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Kluwer: Deventer 2019, p. 120.

⁷⁵ M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Kluwer: Deventer 2019, p. 122.

⁷⁶ Art. 4, lid 4 Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling.

⁷⁷ Vgl. HR 8 juli 1992, nr. 27678, ECLI:NL:HR:1992:ZC5032, *Belastingblad* 1992, p. 801 en HR 8 april 2011, nr. 10/01134, ECLI:NL:HR:2011:BQ0421, *Belastingblad* 2011/643 m.nt. mr. F.J.H.L. Makkinga.

⁷⁸ De bedrijfswaarde wordt ook wel de indirecte opbrengstwaarde genoemd, waarmee deze tegenover de WEV staat die kan worden gezien als de directe opbrengstwaarde.

Voor niet-commercieel gebezigde niet-woningen met een bijzondere cultuurhistorische waarde geldt volgens de Hoge Raad dat een zodanige correctie wordt toegepast wegens functionele veroudering, dat de **benuttingswaarde** wordt bereikt. Hierbij wordt geabstraheerd van de cultuurhistorische waarde en wordt het nut dat het object voor de eigenaar heeft als waarde aangenomen. Daarbij gaat het om de objectieve gebruiksmogelijkheden, rekening houdend met de aard en de bestemming van de onroerende zaak.

6.4 Waarderingsuitzonderingen

Inleiding

In het voorgaande hebben we gezien dat voor onroerende zaken die geen woningen zijn de WEV of de GVW als WOZ-waarde geldt (namelijk: de hoogste van de twee) en op welke wijze deze wordt bepaald. In beginsel moet voor het gehele WOZ-object (afgebakende onroerende zaak) een waarde worden bepaald. Er gelden echter enkele uitzonderingen. Onderdelen die wel onroerend zijn worden toch niet gewaardeerd (er wordt geen waarde aan toegekend), omdat er een wettelijke *waarderingssuitzondering* voor geldt.⁷⁹ Het betreft cultuurgrond (voor land- of bosbouw), natuurschoonwetlandgoederen, natuurterreinen, openbare land- en waterwegen en banen voor openbaar vervoer per rail, werktuigen, waterverdedigings- en waterbeheersingswerken van de overheid, kerken en riool- en afvalwaterzuiveringsinstallaties van de overheid.

Het ESBL voerde eind 2019 een herijking van de waarderingssuitzonderingen uit in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.⁸⁰ In samenwerking met de Waarderingskamer de Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) en de Landelijke vereniging lokale belastingen (LVLB) is berekend dat als gevolg van de waarderingssuitzonderingen momenteel slechts 45% van de theoretische grondslag aan WOZ-waarde van niet-woningen in de heffing van OZB wordt betrokken.⁸¹ De huidige waarderingssuitzonderingen die gelden voor de uitvoering van de Wet WOZ, zijn grotendeels afkomstig uit de OZB. De ratio ervan is dat geen WOZ-waarde hoeft te worden vastgesteld van onroerende zaken die niet belastbaar zijn op grond van een van de heffingswetten van rijk, gemeenten of waterschappen.

Gelet op de focus in dit onderzoek op vastgoed van havengebonden industrie, wordt hierna slechts ingegaan op de uitzonderingen voor werktuigen en voor afvalwaterzuiveringsinstallaties.

Werktuigen

In verband met de waardering van havengebonden objecten is met name de waarderingssuitzondering voor werktuigen van belang. Bij de WOZ-waardering wordt buiten aanmerking gelaten de waarde van werktuigen die van een onroerende zaak kunnen worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis aan die werktuigen wordt toegebracht en die niet op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken. In onderdeel 9 wordt hier uitgebreider bij stilgestaan.

⁷⁹ Artikel 2 Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ. De uitvoeringsregeling is gebaseerd op art. 18 lid 4 Wet WOZ.

⁸⁰ ESBL, Herijking waarderingssuitzonderingen WOZ, A.W. Schep, december 2019 (<https://www.eur.nl/esl/media/2020-05-herijking-waarderingsuitzonderingen-esbl>).

⁸¹ De totale WOZ-waarde (woningen en niet-woningen) is € 2.280 mld. De huidige grondslag voor niet-woningen is € 380 mld. De totale grondslag van niet-woningen na afschaffingen van de waarderingssuitzonderingen is berekend op € 840 mld. Dit betekent dat momenteel naar schatting € 460 mld. aan WOZ-waarde buiten de heffing van OZB van niet-woningen blijft.

Afvalwaterzuiveringsinstallaties

Voorts kan genoemd worden de waarderingsuitzondering voor afvalwaterzuiveringsinstallaties die worden beheerd door overheidsorganen.⁸² De meeste, zo niet alle bedrijven in de haven van Rotterdam hebben een eigen voorziening voor de afvoer en zuivering van afvalwater en maken dus geen gebruik van een zuiveringsinstallatie van het waterschap. Volgens de wettekst kunnen zij daarom geen aanspraak maken op de waarderingsuitzondering. Immers, de 'eigen' installatie betreft geen zuiveringsinstallatie in beheer bij de overheid, maar een zuiveringsinstallatie in beheer bij een privaatrechtelijke partij. In het verleden is door bedrijven met een eigen afvalwaterzuiveringsinstallatie geprocedeerd over deze wettelijke waarderingsuitzondering. Daarbij is een beroep gedaan op het gelijkheidsbeginsel en gesteld dat ook zij voor deze waarderingsuitzondering in aanmerking zouden moeten komen. De Hoge Raad heeft geoordeeld, dat de waarderingsuitzondering volgens de tekst van de wet niet van toepassing is op zuiveringsinstallaties in beheer bij privaatrechtelijke partijen en dat de wetgever voor het gemaakte onderscheid een objectieve en redelijke rechtvaardiging heeft gegeven.⁸³ De bedrijven in de haven van de gemeente Rotterdam kunnen met betrekking tot hun eigen afvalwaterzuiveringsinstallatie dus geen beroep doen op de wettelijke waarderingsuitzondering.

Relatie met belastingvrijstellingen

In de Gemeentewet is ten aanzien van dezelfde onderdelen als waarvoor een waarderingsuitzondering geldt, een vrijstelling opgenomen van de OZB.⁸⁴ Zo worden bijvoorbeeld werktuigen niet belast met OZB. Zie verder onderdelen 6.4 en 12.4.

7. Specifieke aspecten van de WOZ-waardering bij verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed

7.1 Inleiding

Na een algemene uiteenzetting van de systematiek van de Wet WOZ in onderdeel 6, wordt in dit onderdeel beschreven op welke wijze verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed in de verschillende WOZ-waarderingsmethoden uitwerkt.

7.2 Verduurzamingsinvesteringen en de waarde in het economische verkeer

7.2.1 Inleiding

Voor courante niet-woningen kan de WEV worden bepaald volgens de vergelijkingsmethode, de huurwaardekaptalisatiemethode en/of de discounted-cash-flow methode. Courante niet-woningen in de haven van Rotterdam zijn bijvoorbeeld kantoren en opslagloodsen.

⁸² Art. 2 lid 1 sub h Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.

⁸³ Namelijk dat het ongewenst is dat de ene overheid de andere aanslaat en dat door de belasting van dergelijke zuiveringsinstallaties van het waterschap vervolgens de waterschapslasten voor de burger omhoog zouden gaan: Hoge Raad 9 mei 2003, nr. 37 517, ECLI:NL:HR:2003:AE7337, *Belastingblad* 2003, p. 697. Zie ook de latere uitspraak Hoge Raad 30 september 2016, nr. 15/02820, ECLI:NL:HR:2015:2196, *Belastingblad* 2016/498 m.nt. W.G. van den Ban.

⁸⁴ Art. 220d Gemeentewet.

7.2.2 Waarde in het economische verkeer: de vergelijkingsmethode

Bij de vergelijkingsmethode wordt de WEV bepaald door middel van verkopen van vergelijkbare objecten. Indien het object bijvoorbeeld een kantoor betreft, kan de WEV worden bepaald aan de hand van verkopen van vergelijkbare kantoorpanden rond de waardepeildatum. Met verschillen in o.a. grootte, onderhoud, ligging en bouwjaar moet bij de vergelijking wel rekening gehouden worden. Indien het te waarden kantoor bijvoorbeeld kleiner is dan de verkochte kantoren, zal de WEV van het te waarden kantoor lager zijn dan de verkoopprijs van de verkochte kantoren. De ligging in het havengebied van een kantoor zal over het algemeen een waardedrukkend effect hebben.

Behalve met de genoemde factoren, zal ook rekening gehouden moeten worden met de mate waarin het gebouw duurzaam is. Zoals in onderdeel 2.4 beschreven, blijkt uit internationaal onderzoek dat verduurzaming van gebouwen in het algemeen tot een hogere waarde leidt bij verkoop. Een eigenaar die het gebouw ook zelf gaat gebruiken, is wellicht bereid een hoger offer te brengen, indien er tegenover de hogere aanschafkosten lagere gebruikskosten staan in de zin van lagere onderhouds- en energiekosten bijvoorbeeld. Daarbij zal de koper met name letten op de mogelijkheid van het terugverdienen van de hogere investering en de terugverdientijd. Of er een prijsverschil tussen meer en minder duurzame gebouwen optreedt, zal moeten blijken uit een vergelijking tussen de verkoopcijfers ervan in een bepaalde categorie (bijvoorbeeld kantoren) rond de waardepeildatum.

Anderzijds zou de markt ook aldus kunnen werken, dat een koper geen hoger offer zal willen brengen voor een duurzaam gebouw, omdat het mede van de verhuurbaarheid en de te behalen huuropbrengsten afhangt welke prijs hij bereid zal zijn voor het gebouw te betalen. En niet in alle omstandigheden is het reëel mogelijk een hogere huur te rekenen.

Binnen de vergelijkingsmethode moet verplicht rekening gehouden worden met de onderlinge verschillen tussen het te waarden object en de referentieobjecten, voorzover deze verschillen effect hebben op de waarde in het economische verkeer (vrije verkoopprijs). Een realistische waardering brengt mee dat, indien uit referentieverkopen blijkt dat de duurzaamheidsmaatregelen een waardeverhogend effect hebben, de WOZ-waarde aldus hoger zal moeten worden vastgesteld. Zonder nadere regelgeving heeft de gemeente niet de mogelijkheid de gebleken waardeverhoging bij de waardevaststelling buiten beschouwing te laten.

In de haven zijn slechts enkele categorieën onroerende zaken die via de vergelijkingsmethode gewaardeerd worden. Het gaat daarbij om kantoren, opslagloodsen en distributiecentra. Voor wat betreft de kantoren gaat het over het algemeen om bijgebouwen die ten dienste staan van het hoofdgebouw. Denk daarbij aan een kantoorruimte bij een overslagbedrijf of fabriek. Zelfstandige kantoren voor dienstverlenende activiteiten liggen over het algemeen niet in de haven, maar in andere gedeeltes van de gemeente, zoals in het centrum en op bedrijventerreinen. Omdat de kantoren in de haven veelal dienstbaar zijn aan de hoofdfunctie van het gehele WOZ-object waarvan ze deel uitmaken, is de verwachting dat de duurzaamheid van het kantoor nauwelijks invloed zal hebben op de WOZ-waarde ervan. Het kantoor zal steeds met de hoofdzaak worden meeverkocht of -verhuurd, waarbij de waarde van het object voornamelijk zal worden bepaald door die hoofdzaak. Of het kantoor al dan niet duurzaam is, heeft geen invloed op de bruikbaarheid en functionaliteit van de hoofdzaak en zal dus nauwelijks een waardebepalende factor zijn, zo is de inschatting.

Een tweede belangrijk punt is de verplichting in het Bouwbesluit dat kantoren per 1 januari 2023 minimaal energielabel C moeten hebben om als kantoor gebruikt te mogen hebben.⁸⁵ Energielabel C betekent een energie-index van 1,3 of beter. De verplichting geldt niet voor kantoren kleiner dan 100m² en voor kantoren met een nevenfunctie, dat wil zeggen dat de kantoorfunctie minder dan 50% van het gebruiksoppervlak uitmaakt. Waarschijnlijk vallen de meeste kantoren in de haven onder deze vrijstelling. Mocht dat niet zo zijn, dan geldt dat de kantoren aan deze verscherpte eis moeten voldoen. Een waarde-effect van duurzaamheidsmaatregelen is wellicht rond de ingangsdatum van deze verplichting waar te nemen. Daarbij wordt door de taxateurs van de gemeente Rotterdam ingeschat, dat er geen waardeverhoging plaatsvindt bij de kantoren mét energielabel C, maar eerder een waarde-daling bij de kantoren die nog niet aan de nieuwe eisen voldoen.⁸⁶ Na de invoering zal een waarde-effect slechts kunnen optreden indien er nog duurzamer dan deze verplichting ge- of verbouwd wordt. De taxateurs van de gemeente Rotterdam zien op dit moment nog geen waardeverschillen optreden tussen de verkopen en verhuren van niet-duurzame gebouwen enerzijds en duurzame gebouwen anderzijds. Een aanleiding om verduurzaamde gebouwen hoger te waarderen (WEV) volgt op dit moment met andere woorden nog niet uit de markt.

7.2.3 Waarde in het economische verkeer: de huurwaardekapitalisatiemethode

Bij de huurwaardekapitalisatiemethode wordt de WEV bepaald door middel van vergelijking met gerealiseerde verhuren rond de waardepeildatum van vergelijkbare objecten. Door analyse van de vergelijkbare verhuren wordt de bruto huurprijs per vierkante meter per soort ruimte (bijv. kantoor, showroom, opslag) bepaald. Deze referentihuurprijs wordt vervolgens vermenigvuldigd met de kapitalisatiefactor.

Idealiter wordt de referentiekapitalisatiefactor uit de markt afgeleid. Dit is mogelijk, indien er voldoende referentieverkopen zijn waarbij ook een huur is overeengekomen. Om aan de waarderingsficties (de overdrachts- en de verkrijgingsfictie) in de Wet WOZ te voldoen, betreffen dit transacties van de eigenaar/gebruiker van het object. Beleggingstransacties voldoen hier niet aan. Indien uit de markt geen juiste kapitalisatiefactor kan worden afgeleid, vanwege het ontbreken van transacties die aan de spelregels van de Wet WOZ voldoen, kan er een bottom-up methode worden gebruikt om de kapitalisatiefactor te berekenen. Hierbij wordt de kapitalisatiefactor samengesteld uit een aantal onderdelen, waarvoor bandbreedtes gelden. Deze methode is minder nauwkeurig dan het afleiden uit de markt.

In de kapitalisatiefactor komen tot uitdrukking het soort object, de ligging, de kwaliteit, de staat van onderhoud, het leegstandsrisico, exploitatielasten en verwachte levensduur zonder renovatie.

In de huurwaardekapitalisatiemethode zijn er twee onderdelen waar de duurzaamheid van het gebouw een rol speelt, namelijk bij de huurwaarde en bij de kapitalisatiefactor.

Duurzaamheid in huurwaarde

Uit de huurtransacties zou kunnen blijken, dat een duurzaam gebouw een hogere huurwaarde heeft dan een minder duurzaam gebouw. De huurder zou dan bereid moeten zijn een hogere huur te betalen voor een duurzaam

⁸⁵ Besluit van 17 oktober 2018, houdende wijziging van het Bouwbesluit 2012 betreffende de labelverplichting voor kantoorgebouwen, *Stb.* 2018, 380. Zie ook <https://www.rvo.nl/onderwerpen/duurzaam-ondernemen/gebouwen/wetten-en-regels-gebouwen/energielabel-c-kantoren>.

⁸⁶ Zoals opgetekend tijdens een in het kader van dit onderzoek afgenomen interview met taxateurs van de gemeente Rotterdam.

gebouw. Dit hangt naar wij aannemen af van de mogelijkheid en benodigde tijd om de hogere huur terug te verdienen door bijvoorbeeld lagere energiekosten. De vraag is, of een huurder daadwerkelijk bereid zal zijn een hogere huurwaarde te betalen voor een duurzaam gebouw. Indien de mate van duurzaamheid van het gebouw voor zijn bedrijfsvoering geen verschil maakt, is dit onwaarschijnlijk. Een reden voor het desondanks huren van een (duurder) duurzaam gebouw kan zijn dat het bedrijf een 'groen imago' nastreeft.⁸⁷

Op dit moment blijkt uit de markt niet, dat voor duurzame gebouwen hogere huurprijzen gerealiseerd worden dan voor overigens vergelijkbare, niet-duurzame gebouwen.⁸⁸ Bovendien, als al zou blijken dat voor duurzame gebouwen hogere huurprijzen gerealiseerd worden op de markt, is lastig aantoonbaar dat dit door de duurzaamheid komt. Immers, verschillen in huurprijzen kunnen ook andere oorzaken hebben, zoals de leeftijd, het voorzieningenniveau en de ligging. Pas indien er ruim voldoende transacties zijn van vergelijkbare objecten die enerzijds duurzaam en anderzijds niet duurzaam zijn, zou een verschil in huurprijs hieruit te destilleren zijn.

Een verschil in huurprijs gerelateerd aan de duurzaamheid van het gebouw is mogelijk ook afhankelijk van de conjunctuur. Ook hierbij geldt volgens de taxateurs van de gemeente Rotterdam, dat in dit kader niet zozeer gedacht moet worden aan een hogere waarde voor duurzame gebouwen, maar eerder aan een lagere waarde voor niet-duurzame gebouwen. Al met al is het in onze optiek niet evident dat een duurzaam gebouw een hogere huurwaarde heeft dan een minder duurzaam gebouw.

Duurzaamheid in kapitalisatiefactor

Nu in de kapitalisatiefactor onder meer de kwaliteit, staat van onderhoud, leegstandsrisico en exploitatielasten tot uitdrukking komen, zal de duurzaamheid van het gebouw zijn weerslag vinden in deze kapitalisatiefactor. Immers, een duurzaam gebouw is beter toegerust voor de toekomst heeft lagere energiekosten en zal gewilder zijn dan een nog niet aangepast gebouw, zodat bij gelijkblijvende overige factoren ook het leegstandsrisico kleiner zal zijn.

De kapitalisatiefactor van een duurzaam gebouw zal gezien het voorgaande naar verwachting mogelijk hoger zijn dan die van een gebouw waar dergelijke aanpassingen nog niet zijn gedaan. Tegemoetkoming wegens verplichte duurzaamheidsmaatregelen zou in dat geval via de kapitalisatiefactor kunnen plaatsvinden.

Bij een afleiding van de kapitalisatie uit transacties op de markt, zal een dergelijke hogere factor voor duurzame gebouwen moeten blijken. De vraag is echter, of dit het geval is. Wij verwijzen hier naar onze overwegingen in de vorige paragraaf.

7.2.4 Waarde in het economische verkeer: de Discounted-cash-flow methode

Bij de DCF-methode worden alle toekomstige (doorgaans gedurende 20 jaar) inkomsten en uitgaven met betrekking tot de onroerende zaak contant gemaakt naar de waardepeildatum. Om het gebouw duurzaam te maken, zullen incidenteel grote uitgaven gedaan moeten worden ten behoeve van de duurzaamheidsmaatregelen. Vervolgens brengt een duurzaam gebouw over het algemeen minder periodieke uitgaven met zich mee. Immers, de

⁸⁷ Idem.

⁸⁸ Ibidem.

energielasten zullen lager zijn en er hoeft op termijn minder geïnvesteerd te worden om de levensduur te verlengen of om te voldoen aan toekomstige hoge eisen op milieugebied. Voor wat betreft reguliere onderhoudskosten zullen er minder verschillen zijn. Immers, duurzame installaties behoeven ook onderhoud.

In het kader van een discounted cash flow berekening worden niet alleen de positieve effecten van een lagere energierekening betrokken, maar ook de investeringskosten van de duurzaamheidsmaatregelen zelf. In een dergelijke berekening heeft de duurzaamheidsinvestering niet automatisch een hogere WOZ-waarde tot gevolg. Op deze plaats wordt opgemerkt, dat een DCF-berekening ingewikkeld is, waarbij een juiste uitkomst afhankelijk is van de juistheid en volledigheid van de gegevens die bij de berekening worden gebruikt.

7.3 Verduurzamingsinvesteringen en de gecorrigeerde vervangingswaarde

De GVW is een ander waardebegrip dan de WEV. De GVW is de waarde die de onroerende zaak op de waardepeildatum voor de eigenaar zelf heeft.⁸⁹ Hier zit dus een zeker subjectief element in. De waarde voor de eigenaar zelf wordt wel zoveel mogelijk geobjectiveerd vastgesteld. Dit wordt gedaan door de vervangingswaarde van de grond en de opstal te bepalen. Zoals in onderdeel 6.2 uiteengezet, wordt de GVW voornamelijk gehanteerd voor incurante niet-woningen. In de haven kan daarbij bijvoorbeeld gedacht worden aan cruiseterminals, energiebedrijven, scheepsbouwbedrijven, overslagbedrijven, petrochemische industrie, havenkranen en metaalrecyclingbedrijven.

Vervangingswaarde van de grond

De vervangingswaarde van de grond wordt bepaald door vergelijking met verkopen van vergelijkbare grond rond de waardepeildatum of aan de hand van de gemeentelijke uitgifteprijs voor grond. Een relatie met duurzaamheidsmaatregelen is bij de waarde van grond moeilijk te leggen. Immers, de duurzaamheidsmaatregelen worden aan de opstal verricht.

Vervangingswaarde van de opstal

De waarde van de opstal wordt bepaald door de bouwkosten van een identieke vervangende opstal te berekenen. Vervolgens wordt deze nieuwbouwprijs gecorrigeerd wegens technische en functionele veroudering van het te waarderen object.

De bouwkosten van een duurzaam gebouw zullen naar verwachting hoger zijn dan de bouwkosten van een traditioneel gebouwd pand, zodat de GVW van een duurzaam gebouw hierdoor hoger zou kunnen uitvallen.

Correctie wegens technische veroudering

Bij de correctie wegens technische veroudering gaat het om het bepalen van de verstreken en resterende levensduur en de restwaarde, waarbij de afwaardering corresponderend met de leeftijd van het gebouw in mindering wordt gebracht. Bij deze correctie spelen duurzaamheidsmaatregelen geen rol.

⁸⁹ HR 8 juli 1992, nr. 27 678, ECLI:NL:HR:1992:ZC5032.

Correctie wegens functionele veroudering

Bij de correctie wegens functionele veroudering gaat het om vier categorieën: economische veroudering, verouderde bouwwijze, ondoelmatigheid en excessieve gebruikskosten. Binnen deze correctiefactor bestaat wel de behoefte en wellicht ook mogelijkheid de waardeverhogende gevolgen van door de gemeente verplichte duurzaamheidsmaatregelen te mitigeren. Dit zullen wij in onderdeel 10 nader uitwerken.

8. Taxatiewijzer havengebonden en industriële objecten en duurzaamheid

Taxatiewijzer: opzet en betekenis

De VNG heeft in samenwerking met gemeenten en taxatiebureaus taxatiewijzers opgesteld voor de waardering van bijzondere objecten voor de Wet WOZ. Zo is onder meer ten behoeve van de waardering van havengebonden en industriële objecten de een gelijknamige taxatiewijzer ontwikkeld.⁹⁰ Deze taxatiewijzer biedt informatie voor het systematisch opzetten en onderbouwen van de waardering op basis van stichtingskosten, kengetallen en eenheidsprijzen.

Na een uiteenzetting van de regels over de objectafbakening volgt in de taxatiewijzer een beschrijving van de verschillende waarderingsvoorschriften en waarderingsmethodieken. In het bijzonder wordt ingezoomd op de methodiek van de gecorrigeerde vervangingswaarde (GVW) en de verschillende onderdelen hiervan, zoals de bepaling van de bruto vervangingswaarde en de technische en de functionele correctie. Ook de toepassing van de werktuigenvrijstelling voor deze bijzondere objecten wordt behandeld. Voorts wordt ingegaan op de waardering van de meest voorkomende object(en)onderdelen in het havengebied, zoals tankterminals, kademuren en steigers. Hierbij worden ook kengetallen genoemd.

De taxatiewijzer is niet alleen een hulpmiddel voor gemeenten om tot een waardebepaling van unieke, incurante objecten te komen, maar heeft ook tot doel om belanghebbenden inzicht te geven in de waardebepaling van een industrieel object: op basis van welke gegevens, kengetallen en uitgangspunten wordt de waarde van een industrieel object bepaald?⁹¹

Bronnen taxatiewijzer

In de taxatiewijzer is een tabel met eenheidsprijzen opgenomen voor de waardering van diverse soorten tanks, kaden en steigers. Deze prijzen zijn door de samenstellers van de taxatiewijzer vastgesteld op basis van landelijke cijfers. De onderliggende cijfers of prijzen, op basis waarvan de eenheidsprijzen zijn vastgesteld, worden in de taxatiewijzer zelf niet vermeld, maar komen volgens de taxatiewijzer 'uit marktinformatie van alle gemeenten in Nederland voor zover deze beschikbaar was. De belangrijkste bronnen hierbij zijn geweest het WOZ-datacenter en bouwdoosiers, waarbij de stichtingskosten, inclusief de nacalculatie, als uitgangspunt zijn genomen. De aldus gevonden kengetallen zijn in bandbreedtes in de taxatiewijzer vermeld.⁹² Ook worden in de taxatiewijzer algemene uitgangspunten geformuleerd voor de waardering van de grond.

⁹⁰ <https://www.wozdatacenter.nl/TaxatieWijzer/ValuationManual.aspx>

⁹¹ Taxatiewijzer havengebonden en industriële objecten 2019 publieksversie 1.0, p. 3.

⁹² Taxatiewijzer havengebonden en industriële objecten 2019, publieksversie 1.0, p. 3.

De gehanteerde indexeringscijfers komen uit landelijke indexen. De taxatiewijzer merkt hierover op, dat deze indexeringscijfers niet altijd op tijd beschikbaar zijn. Zo is de meest geschikte index voor installaties de zogenoemde Webci-index, maar die wordt soms pas een jaar later gepubliceerd. Hierom wordt in de taxatiewijzer gebruik gemaakt van voorlopige indexen en van minder specifieke indexcijfers die wel beschikbaar zijn.⁹³

Reproductieve en retrospectieve methode

In gevallen waarin de vervangingswaarde niet of nauwelijks op basis van vergelijkbare marktgegevens rond de waardepeildatum kan worden vastgesteld (reproductieve methode), moet volgens de taxatiewijzer aansluiting worden gezocht bij historische, feitelijke gegevens van de belastingplichtige zelf, zoals investeringscijfers (o.b.v. de vaste activa-/projectadministratie). Deze historische cijfers worden vervolgens geïndexeerd naar de huidige waardepeildatum (retrospectieve methode).⁹⁴ Hierbij is analyse van de administratie noodzakelijk om te bepalen welke investeringen in de loop van de jaren zijn uitgevoerd. Bij dit alles is van belang of het gaat om investeringen ter verbetering van het proces en/of verhoging van de productiecapaciteit (die wel meetellen voor de WOZ-waarde) of investeringen uitsluitend gedaan voor normaal onderhoud (die niet meetellen voor de WOZ-waarde).⁹⁵

Taxatiewijzer en verduurzamingsinvesteringen

In het kader van dit onderzoek is de vraag of de taxatiewijzer aanknopingspunten biedt voor de wijze waarop met investeringen in verduurzaming van onroerende zaken rekening wordt gehouden bij de taxatie. Bij de beantwoording van die vraag stellen wij voorop dat volgens vaste jurisprudentie de taxatiewijzer niet meer is dan een hulpmiddel om de waarde als bedoeld in artikel 17 van de Wet WOZ te bepalen. De toetssteen blijft uiteindelijk de waarde zoals in artikel 17, lid 3, Wet WOZ omschreven.⁹⁶

Zoals aangegeven, zijn bij de bepaling van de GVW - indien vergelijkbare marktgegevens ontbreken - volgens de taxatiewijzer de investeringen (stichtingskosten) van de belastingplichtige zelf van belang (retrospectieve methode).⁹⁷ Deze investeringen in onroerende zaken worden in de waardering betrokken (als bruto vervangingswaarde), ongeacht de aard van de investeringen. Investeringen in het kader van verduurzaming van gebouwen en installaties worden hierbij meegenomen. Deze investeringen behoren immers tot het offer dat nodig is om een bepaald object weer in dezelfde staat aan te schaffen of te vervaardigen.

Indien de verduurzamingsinvesteringen na de stichting hebben plaatsgevonden en hierdoor de technische mogelijkheden of de functionaliteit worden uitgebreid of verbeterd, is volgens de taxatiewijzer sprake van renovatie. Renovatie is volgens de taxatiewijzer aanleiding om de levensduur, restwaarde en de bruto vervangingswaarde van (het betreffende gedeelte van) het object opnieuw te bepalen.⁹⁸ In dat geval zouden de duurzaamheidsmaatregelen dus kunnen leiden tot een verlengde levensduur van het object en potentieel in een lagere afschrijving, waardoor de WOZ-waarde van het object hoger wordt.

In theorie worden de eenheidsprijzen zoals in de taxatiewijzer opgenomen, op de lange termijn aangepast aan de veranderende bouwwijzen van de betreffende objecten. Indien een meer duurzame bouw of het gebruikmaken

⁹³ Taxatiewijzer Havengebonden en Industriële objecten 2019, publieksversie 1.0, p. 74-75.

⁹⁴ Taxatiewijzer Havengebonden en Industriële objecten 2019, publieksversie 1.0, p. 24.

⁹⁵ Taxatiewijzer Havengebonden en Industriële objecten 2019, publieksversie 1.0, p. 25.

⁹⁶ HR 29 november 2000, nr. 35 797, ECLI:NL:HR:2000:AA8610, *Belastingblad* 2001, p. 52 en HR 11 juni 2004, nr. 39 467, ECLI:NL:HR:2004:AP1375, *Belastingblad* 2004, p. 725.

⁹⁷ Taxatiewijzer Havengebonden en Industriële objecten, p. 24-25.

⁹⁸ Taxatiewijzer Havengebonden en Industriële objecten 2019, publieksversie 1.0, p. 33-34.

van duurzame installaties gebruikelijk of normaal worden, zal deze verandering zijn weerslag hebben in de kengetallen in de taxatiewijzer. Op dit moment is een duurzame wijze van bouwen doorgaans duurder dan de gebruikelijke bouwwijze. Verduurzamingsinvesteringen en een duurzame bouwwijze leiden op dit moment dus in zijn algemeenheid tot een hogere WOZ-waarde. Wellicht dat dat in de toekomst door innovatie en technische ontwikkelingen verandert. In dat geval verandert de bruto vervangingswaarde mee.

9. Werktuigenuitzondering en duurzaamheid

Uit de wetsgeschiedenis volgt dat de OZB in beginsel geheven zou moeten worden op gebouwen en gronden en dat in die visie de aanwezigheid van onroerende werktuigen in een te belasten object niet moet leiden tot het in de belasting betrekken van deze werktuigen.⁹⁹ Dit zou bovendien strijd met het gelijkheidsbeginsel opleveren, nu roerende werktuigen per definitie niet worden gewaardeerd. Er is daarom een waarderingsuitzondering opgenomen voor onroerende werktuigen. Hoewel onroerende werktuigen volgens het burgerlijk recht tot de onroerende zaak worden gerekend, zijn deze voor de toepassing van de Wet WOZ van de waardering uitgezonderd, zodat er ook geen OZB over geheven wordt. Bij havengebonden objecten, zoals petrochemische fabrieken, zal de toepassing van de werktuigenuitzondering¹⁰⁰ eerder regel dan uitzondering zijn. Machines, pompen, leidingen en andere hulpmiddelen bij het productieproces vallen onder deze uitzondering. De gemeente Rotterdam voert al jaren vooroverleg met de belastingplichtigen van havengebonden objecten over de WOZ-waardering en daar komt ook steeds de toepassing van de waarderingsuitzondering aan bod.

Er gelden 4 voorwaarden¹⁰¹ voor de toepassing van de werktuigenuitzondering:

1. Het dient onroerend te zijn;
2. Het dient een werktuig te zijn;
3. Het dient afscheidbaar te zijn zonder dat schade van betekenis wordt toegebracht aan dat werktuig;
4. Het dient op zichzelf niet een gebouwde eigendom te zijn.

In het algemeen kan men met betrekking tot de 2^e voorwaarde zeggen, dat een werktuig een hulpmiddel of instrument is bij het bewerken, vervaardigen of verplaatsen van iets; het heeft in hoofdzaak (tenminste 70%) een functie in het productieproces.¹⁰² Leidingwerk in een tankterminal dient als hulpmiddel bij het verplaatsen van minerale oliën en is derhalve aan te merken als werktuig.¹⁰³ Daaraan doet niet af dat de op het leidingwerk aangesloten pompen voor die verplaatsing noodzakelijk zijn. Ook de laad- en losarmen zijn naar het spraakgebruik als hulpmiddelen bij het verplaatsen van stoffen en daarmee als werktuigen aan te merken. Echter indien deze laad- en losarmen op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken (voorwaarde 4), zijn ze geen werktuig. Ook stroomdraden aan een hoogspanningsmast zijn werktuigen omdat zij elektriciteit verplaatsen. De masten zelf zijn dat echter niet.¹⁰⁴

⁹⁹ *Kamerstukken II* 1990-91, 21 591, nr. 7, p. 25-26 en nr. 10, p. 14.

¹⁰⁰ Art. 2 lid 1 onderdeel e Uitv.reg. uitgez. objecten Wet WOZ. Zie ook art. 220d lid 1 onderdeel j Gemeentewet.

¹⁰¹ Deze voorwaarden volgen uit art. 18 lid 4 Wet WOZ en art. 2 lid 1 onder e van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ. Deze voorwaarden zijn nader uitgewerkt in de jurisprudentie.

¹⁰² M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Kluwer: Deventer 2019, p. 187-188.

¹⁰³ Hoge Raad 13 juni 2014, nr. 13/04053, ECLI:NL:HR:2014:1380, *Belastingblad* 2014/324.

¹⁰⁴ Hoge Raad 16 april 1980, nr. 19 727, *BNB* 1980/183 (Beverwijk).

Voorts zijn onderdelen/installaties die slechts dienstbaar zijn aan de onroerende zaak, in de zin dat ze het gebouw beter geschikt maken voor gebruik, geen werktuigen. Voorbeelden hiervan zijn de lift en de roltrappen in een warehouse.¹⁰⁵ Daarbij wordt ook gekeken naar het bedrijfsproces dat in een gebouw plaatsvindt. Bij installaties die in hoofdzaak dienstbaar zijn aan 'het medische proces' dat in een ziekenhuis plaatsvindt bijvoorbeeld, kan sprake zijn van werktuigen in de zin van de werktuigenvrijstelling. De omstandigheid dat veel van die installaties zijn aangebracht vanwege extra wettelijke eisen voor de gezondheidszorg, staat hieraan niet in de weg.¹⁰⁶ Ook voor een installatie in een ziekenhuis die aan extra (stringentere) eisen moet voldoen, geldt dat beoordeeld moet worden of die installatie als geheel in hoofdzaak dienstbaar is aan het medische proces dat in het ziekenhuis plaatsvindt. Indien een installatie niet aan de genoemde voorwaarden voldoet, kan de werktuigenuitzondering niet worden toegepast. Toegepast op de casus van verduurzaming van industrieel en havengebonden vastgoed kan de werktuigenvrijstelling wellicht toepassing vinden bij het verduurzamen van bedrijfsprocessen. Daarbij zal dan aannemelijk moeten zijn dat de duurzame toepassing in hoofdzaak dient voor het verduurzamen van het bedrijfsproces en niet voor het gebouw.

Illustratief hiervoor is de volgende procedure:¹⁰⁷

Duurzame warmte-installaties in hotel

De werktuigenvrijstelling is niet van toepassing op duurzame warmte-installaties in een hotel zoals een warmtekrachtkoppeling (WKK)-installatie en een warmtekoudeopslag (WKO)-installatie. Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelde dat deze installaties in hoofdzaak dienstbaar zijn aan het gebouw in die zin dat zij het gebouw beter geschikt maken voor het gebruik als hotel. Het hof acht aannemelijk dat dergelijke installaties, met name ook door de combinatie van een WKK-installatie met een WKO-installatie, waardoor warmte die niet direct kan worden gebruikt kan worden opgeslagen, niet alleen bij objecten als het betreffende hotel veelvuldig wordt toegepast, maar ook bij andere grote gebouwen als ziekenhuizen, verzorgingshuizen en gemeentehuizen.

Met betrekking tot de 3^e voorwaarde (verwijderbaar zonder verlies van herkenbaarheid) kan worden gezegd, dat het werktuig na verwijdering zijn functie moet behouden en (enige) waarde in het ruilverkeer moet behouden.¹⁰⁸ Het gebouw en het werktuig mogen door verwijdering van het werktuig bovendien niet hun uiterlijke herkenbaarheid verliezen.¹⁰⁹

Op zichzelf gebouwde eigendommen, zoals havenkranen en windmolens, zijn geen werktuigen. Wel kunnen zich in of aan deze zelfstandige gebouwde objecten werktuigen bevinden die voor de waardering uitzondering in aanmerking komen.

De volgende procedure is hierbij illustratief:¹¹⁰

¹⁰⁵ Hoge Raad 2 maart 1994, nr. 29 559, ECLI:NL:HR:1994:ZC5606, *Belastingblad* 1994, p. 303.

¹⁰⁶ Hoge Raad 6 februari 2015, nr. 14/012425, ECLI:NL:HR:2015:219, *Belastingblad* 2015/106.

¹⁰⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden 22 december 2015, nr. 15/150, ECLI:NL:2015:9785, *Belastingblad* 2016/86.

¹⁰⁸ Hoge Raad 16 april 1980, nr. 19 727, ECLI:NL:HR:1980:AW9997, *BNB* 1980/183 (Beverwijk), Hof Den Haag 25 november 1998, nr. BK96/02714, ECLI:NL:GHSGR:1998:AA761, *Belastingblad* 1999, p. 284, Hoge Raad 25 juli 2000, nr. 34 948, ECLI:NL:HR:2000:AA7155, *Belastingblad* 2000, p. 997, Hoge Raad 13 juni 2014, nr. 13/04053, ECLI:NL:HR:2014:1380, *Belastingblad* 2014/324, *BNB* 2014/198.

¹⁰⁹ Hoge Raad 30 juni 1999, nr. 34 314, ECLI:NL:HR:1999:AA2814, *Belastingblad* 1999, p. 688, Hoge Raad 13 juni 2014, nr. 13/04053, ECLI:NL:HR:2014:1380, *Belastingblad* 2014/324, *BNB* 2014/198, Rechtbank Gelderland 28 juni 2016, nr. AWB 15/5339, ECLI:NL:RBGEL:2016:3469, *Belastingblad* 2016/357.

¹¹⁰ Hof Arnhem 18 december 2000, nr. 00/1107, ECLI:NL:GHARN:2000:AA9354, *Belastingblad* 2001/416 na verwijzing door de Hoge Raad in HR 7 juni 2000, nr. 34 985, ECLI:NL:HR:2000:AA6113.

Windturbine

Hof Arnhem oordeelde over het herkenbaarheids criterium na verwijzing door de Hoge Raad ten aanzien van windturbines als volgt. Met betrekking tot de masten en de wiekenstellen met rotor van de windturbines oordeelde de Hoge Raad dat deze niet kunnen worden verwijderd zonder dat de uiterlijke herkenbaarheid van de werktuigen/ gebouwd eigendommen als windturbine verloren gaat. Dit geldt niet ten aanzien van de andere in geschil zijnde onderdelen van de windturbines, te weten de chassis met draaikrans en de besturingskasten. Het hof oordeelt in verwijzing dat zonder het chassis met draaikrans de windturbine uiterlijk niet meer herkenbaar zal zijn nadat de heffingsambtenaar betoogde dat zonder dit onderdeel de rotor en de bladen niet aan de mast kunnen worden bevestigd. Ten aanzien van de besturingskasten, welke in een schuur zijn geplaatst, oordeelt het hof dat deze wel kunnen worden verwijderd zonder dat de uiterlijke herkenbaarheid van de turbine als zodanig verloren gaat. Deze vallen derhalve onder de werktuigenvrijstelling.

Onder de vrijstelling vallen alleen onderdelen die als werktuig zijn aan te merken en dus voldoen aan de genoemde vier voorwaarden. Niet relevant is of investeringen in bepaalde installaties wettelijk verplicht zijn. Een wettelijke verplichting maakt van die installaties nog geen vrijgestelde werktuigen. Ook een gebod of verbod om te investeren in installaties of ten aanzien van het gebruik daarvan kan niet bewerkstelligen dat de installaties werktuigen worden. Bepalend voor de toepassing van de werktuigenvrijstelling is of aan de genoemde vier voorwaarden is voldaan. Investerings die worden gedaan vanuit het oogpunt van verduurzaming van gebouwen en installaties moeten, net als andere investeringen, aan deze voorwaarden getoetst worden. De recente discussie over de toepassing van de werktuigenvrijstelling op zonneparken en zonnepanelen is hier een illustratie van.

Ten aanzien van de waardering van zonneparken is de volgend procedure illustratief.¹¹¹

Zonneparken

Rechtbank Gelderland heeft geoordeeld over de toepassing van de werktuigenvrijstelling bij een zonnepark. Het zonnepark bestaat uit een zonnekrachtinstallatie voor het opwekken van elektriciteit uit zonne-energie door middel van zonnepanelen. Die zonnepanelen zijn met moeren vastgemaakt aan stalen profielen, die op hun beurt zijn bevestigd aan een stalen onderstel dat zich deels (tot 80 à 90 cm) in de grond bevindt. De zonnepanelen zijn via kabels en verzamelboxen verbonden met een transformator waarin de door de zonnepanelen geleverde stroom wordt omgezet om vervolgens te worden geleverd aan de afnemer, een nabijgelegen steenfabriek. De transformator is via een elektriciteitskabel met de steenfabriek verbonden.

De vraag of de werktuigenvrijstelling op het gehele zonnepark van toepassing is, beantwoordt de rechtbank ontkennend. De rechtbank is van oordeel dat de werktuigenvrijstelling niet van toepassing is op het zonnepark als geheel, reeds omdat die vrijstelling niet van toepassing is op de (onder)grond van het zonnepark. Bovendien vormen de zonnepanelen, de profielen, het onderstel, de bekabeling en verzamelboxen tezamen de zonnekrachtinstallatie. Die installatie is aan te merken als een op zichzelf gebouwd eigendom zodat de vrijstelling voor dat geheel niet geldt. Ook het transformatorhuisje heeft te gelden als een op zichzelf gebouwd eigendom. Dit neemt echter niet weg dat de werktuigenvrijstelling van toepassing kan zijn op onderdelen van de zonnekrachtinstallatie en het transformatorhuisje.

¹¹¹ Rechtbank Gelderland 28 juni 2016, nr. AWB-15/5339, ECLI:NL:RBGEL:2016:3469, *Belastingblad* 2016/357, m.nt. J.P. Kruimel. Zie over dit onderwerp tevens A.P. Monsma, 'Zonnepanelen en de Wet WOZ' in *Interlokaal* 2018, nr. 2. *Belastingblad* 2018/451 en A.P. Monsma, 'De modelakte zonnepanelen en de Wet WOZ', *Tijdschrift Vastgoed Fiscaal & Civiel* 2019/43.

Naar het oordeel van de rechtbank mist de werktuigenvrijstelling toepassing op de zonnepanelen, omdat de zonnekrachtinstallatie haar herkenbaarheid verliest als de zonnepanelen worden verwijderd (vgl. HR 7 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6113). De waarde van de zonnepanelen dient derhalve te worden meegenomen in de WOZ-waardering. Hetzelfde geldt voor de onderconstructie (de profielen en het onderstel). De verzamelboxen, de bekabeling van de zonnepanelen naar het transformatorhuisje en de zich daarin bevindende transformator delen wel in de werktuigenvrijstelling, omdat deze onderdelen geen op zichzelf gebouwde eigendommen vormen en bovendien niet noodzakelijk zijn voor de uiterlijke herkenbaarheid.

10. Correctie wegens functionele veroudering en bedrijfswaarde

Zoals in onderdeel 6.3 is uiteengezet kan de GVW voor een in de commerciële sfeer gebezigde onroerende zaak niet hoger worden gesteld dan de *bedrijfswaarde* van de onroerende zaak rekening houdend met de economische situatie in de betreffende bedrijfstak of branche. In art. 4, lid 4 van de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet WOZ is vastgelegd dat bij de berekening van de vervangingswaarde voor bedrijfsmatig gebruikte onroerende zaken een zodanige factor voor functionele veroudering wordt toegepast dat de waarde overeenkomt met de bedrijfswaarde van die onroerende zaak rekening houdend met de economische situatie in de desbetreffende branche of bedrijfstak.

10.1. Correctie wegens functionele veroudering

In art. 4, lid 2 van de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet WOZ worden vier elementen opgesomd die van belang zijn voor bepaling van de correctiefactor wegens functionele veroudering. Het betreft achtereenvolgens economische veroudering, verouderde bouwwijze, ondoelmatigheid en excessieve gebruikskosten.

Bij *economische veroudering* moet volgens de vakliteratuur¹¹² worden gedacht aan de mate waarin door technische, economische en maatschappelijke ontwikkelingen nog behoefte bestaat aan een specifieke onroerende zaak. Zo kan men zich in het kader van duurzaamheid voorstellen dat er in de energiesector op enig moment minder behoefte is aan kolencentrales. Ook structurele slechte rendementen in een bedrijfstak kunnen aanleiding zijn voor het in aanmerking nemen van economische veroudering.

Bij *verouderde bouwwijze* moet worden gedacht aan het niet meer overeenstemmen van een object met objecten zoals deze naar huidige inzichten worden gebouwd. Gedacht kan worden aan een ander afwerkingsniveau, goedkopere materialen, andere technische voorzieningen en gewijzigde bouw- en veiligheidsvoorschriften.

Bij *ondoelmatigheid* moet worden gedacht aan objecten die een ondoelmatige indeling hebben of gebruiksmogelijkheden die niet aansluiten bij de actuele bedrijfsprocessen waarvoor zij worden aangewend. Ook wijzigingen of aanscherpingen van milieueisen of veiligheidseisen kunnen aanleiding zijn voor het in aanmerking nemen van ondoelmatigheid.

Bij *excessieve gebruikskosten* moet worden gedacht aan bovengemiddelde kosten van een object in verband met de functionaliteit van het gebouw. Te denken valt aan bovengemiddelde stookkosten door slechte isolatie of onnodig hoge plafonds. Van excessieve kosten is blijkens de jurisprudentie sprake indien de kosten meer dan 10%

¹¹² M.P. van der Burg e.a., Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, Kluwer: Deventer 2019, p. 120.

boven het gemiddelde liggen. Ook ongebruikelijk hoge milieueisen kunnen leiden tot het aannemen van excessieve gebruikskosten.

10.2. Verplichte verduurzamingsinvesteringen en functionele veroudering

Indien in het kader van duurzaamheid door de (lokale) overheid eisen worden gesteld die ondernemers verplichten tot investeringen die als zodanig niet leiden tot een beter rendement of die binnen een bedrijfstak ongebruikelijk zijn waardoor de concurrentiepositie van een ondernemer in vergelijking met concurrerende bedrijven negatief wordt beïnvloed, kan dit in onze visie aanleiding geven om bij de berekening van de GVW van een object te bezien of sprake is van een of meer van de genoemde vier elementen. De GVW moet immers zodanig worden berekend dat deze niet hoger is dan de bedrijfswaarde van de onroerende zaak.

Bij het element economische veroudering kan in dit verband bijvoorbeeld worden gedacht aan versnelde buitengebruikstelling van installaties die volgens huidige inzichten te veel CO₂ of fijnstof produceren. Bij het element verouderde bouwwijze kan worden gedacht aan onderdelen van een onroerende zaak die in het licht van nieuwe milieueisen bij een nieuw te stichten gebouw anders of niet meer zouden worden gerealiseerd. Bij het element ondoelmatigheid kan worden gedacht aan gedwongen investeringen in installaties die als zodanig niet nodig zijn voor het productieproces of die als zodanig geen positief rendement opleveren. Dit geldt mutatis mutandis ook voor het element excessieve gebruikskosten. Het gaat er om dat kosten moeten worden gemaakt die binnen de bedrijfstak als bovengemiddeld moeten worden bestempeld.

10.3. Bedrijfswaarde

Bij het vaststellen van een zodanige factor voor functionele veroudering dat de GVW overeenkomt met de bedrijfswaarde dient met andere woorden te worden bezien of sprake is van excessieve of binnen de bedrijfstak ongebruikelijk hoge kosten die een onderneming met name maakt vanwege eisen die de overheid stelt.

Theorie

Indien de eisen voor de gehele bedrijfstak gelden, zal in het algemeen geen aanleiding bestaan de WOZ-waarde naar beneden toe bij te stellen voor een enkele onderneming binnen die bedrijfstak. Wij zouden ons in theoretische zin kunnen voorstellen dat voor een afwaardering tot de bedrijfswaarde wel aanleiding bestaat, indien voor een afgebakende groep ondernemingen extra strenge eisen gelden ten opzichte van de gehele bedrijfstak.

Dit zou het geval kunnen zijn, indien een individuele gemeente extra eisen of voorwaarden stelt, bovenop hetgeen landelijk aan eisen en voorwaarden is vastgesteld. De excessieve kosten die een onderneming binnen de 'strenge' gemeente moet maken ten opzichte van andere ondernemingen binnen dezelfde bedrijfstak (vanwege deze strengere eisen) vormt dan aanleiding om een extra functionele correctie toe te passen, zodanig dat de WOZ-waarde overeenstemt met de bedrijfswaarde. Wij hebben hierbij het oog op overheidsregels binnen Nederland. De vraag is echter, of voor havengebonden objecten de branche zich niet uitstrekt tot buiten de landsgrenzen. Immers, de Rotterdamse haven concurreert met havens van onder meer Antwerpen, Hamburg en Singapore. Ook de havengebonden industrie die gevestigd is in Rotterdam opereert veelal op een internationale markt. Zou er dan in theoretisch opzicht niet ook aanleiding zijn voor afwaardering tot op de bedrijfswaarde, indien er in Nederland excessieve kosten gemaakt worden vanwege de extra strenge duurzaamheidsregels binnen Nederland ten opzichte van het buitenland?

Praktijk

De vraag is wel hoe het bovenstaande in praktisch opzicht ingevuld zou moeten of zou kunnen worden. Er zou dan in ieder geval bewezen moeten worden dat er extra kosten gemaakt worden als gevolg van de strengere regels binnen 1 gemeente. Dit is niet evident, nu de extra kosten mogelijk ook om andere redenen gemaakt worden door de onderneming. Motieven voor verduurzaming zijn niet altijd gelegen op het vlak van regelgeving. Een onderneming zou bijvoorbeeld ook tot verduurzamingsinvesteringen kunnen overgaan vanwege een gewenst 'groen imago', vanwege de beperking van gebruikskosten op de langere termijn of vanwege de verwachting dat een duurzamer gebouw beter verkoopbaar of verhuurbaar is. Ook indien een onderneming niet door regelgeving gedwongen wordt tot duurzaamheidsuitgaven, zou de onderneming hier met andere woorden zelf voor kunnen kiezen.

Indien al aangenomen wordt dat de onderneming de kosten heeft gemaakt vanwege de extra strenge overheidsmaatregelen binnen 1 gemeente, zou de hoogte van deze extra kosten bovendien precies berekend moeten kunnen worden. Ook dit is niet evident. In de eerste plaats zijn bedrijfswaardeberekeningen niet eenvoudig, vanwege de techniek en de benodigde bedrijfsgegevens en interpretatie daarvan. Daarbij is het niet eenvoudig te onderscheiden of te berekenen welke extra kosten er gemaakt worden. Zo kan het zijn dat een bepaalde installatie op korte termijn aan vervanging toe was geweest. In dat geval zouden de meerkosten van een extra duurzame variant (conform de extra strenge eisen van de betreffende gemeente) moeten worden berekend ten opzichte van een minder duurzame variant die voor de gehele bedrijfstak aan de algemene regels zou voldoen. En de vraag is of de door de vervanging bespaarde onderhoudskosten niet in mindering gebracht zouden moeten worden op de investeringskosten. Vervolgens moet nog berekend worden of de kosten minimaal 10% hoger zijn dan gebruikelijk binnen de branche.

Hoewel het theoretisch wellicht de juiste aanpak is om met extra strenge regelgeving voor een bepaalde groep binnen een bedrijfstak rekening te houden bij de waardering (namelijk om via een extra functionele afschrijving te komen tot de bedrijfswaarde) is de invulling hiervan in de praktijk niet eenvoudig en is de vraag of deze methode in alle gevallen wel tot een correcte WOZ-waarde leidt. Mogelijk kan de geconstateerde ongunstige concurrentiepositie van Nederlandse havengebonden bedrijven wel een rechtvaardiging voor de wetgever vormen om aanvullende waarderingsvoorschriften in te voeren bij verduurzaming van deze categorieën vastgoed.

11. Conclusie WOZ-waardering bij verduurzaming haven en industrie

In deel II zijn de hoofdlijnen van de systematiek van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) beschreven. Jaarlijks waarden gemeenten de binnen hun grenzen gelegen onroerende zaken volgens de regels van de Wet WOZ. Deze wet kent een tweetal waardebegrippen: de waarde in het economische verkeer (WEV) en de gecorrigeerde vervangingswaarde (GVW).

Voor courante niet-woningen, zoals kantoren en opslagloodsen, kan de WEV worden bepaald aan de hand van drie methoden: de vergelijkings-, huurwaardekapitalisatie- en/of de discounted-cash-flow-methode. Bij de bepaling van de WEV leiden verduurzamingsinvesteringen automatisch tot een hogere WOZ-waarde, namelijk indien

en voor zover deze investeringen een hogere verkoop- of verhuurprijs opleveren. Mogelijkheden om van dit mechanisme af te wijken bestaan er binnen het huidige wettelijke kader niet.

De GVW wordt voornamelijk gebruikt bij incurante niet-woningen, zoals cruiseterminals en energiebedrijven. Om havengebonden en industriële objecten volgens de GVW te waarderen, kan als hulpmiddel onder meer een speciaal daarvoor gemaakte Taxatiewijzer worden geraadpleegd. Uit deze 'Taxatiewijzer Havengebonden en Industriële Objecten' volgt dat verduurzamingsinvesteringen en een duurzame bouwwijze op dit moment in zijn algemeenheid leiden tot een hogere WOZ-waarde.

Bij havengebonden objecten zal de zogenoemde werktuigenuitzondering vaak van toepassing zijn. Diverse hulpmiddelen van het productieproces, zoals machines, pompen en leidingen, vallen onder deze uitzondering. Bij de verduurzaming van bedrijfsprocessen en zakelijk vastgoed, zullen ongetwijfeld nieuwe werktuigen ontstaan. Er is reeds jurisprudentie over warmtekrachtkoppelingen, windturbines en zonneparken.

Verder kan in het kader van duurzaamheid aanleiding bestaan om bij de berekening van de GVW van een object te bezien of sprake is van economische veroudering, een verouderde bouwwijze, ondoelmatigheid en/of excessieve gebruikskosten. We hebben benoemd dat in theorie aanleiding kan bestaan voor een afwaardering tot de bedrijfswaarde, indien voor een afgebakende groep ondernemingen extra strenge eisen gelden ten opzichte van de gehele bedrijfstak. In de praktijk is echter moeilijk aantoonbaar dat aan de voorwaarden voor toepassing van de bedrijfswaarde wordt voldaan en is een dergelijke bedrijfswaardeberekening bovendien lastig uitvoerbaar. Mogelijk kan de geconstateerde ongunstige concurrentiepositie van Nederlandse havengebonden bedrijven wel een rechtvaardiging voor de wetgever vormen om aanvullende waarderingsvoorschriften in te voeren bij verduurzaming van deze categorieën vastgoed.

Tot slot hebben we gezien dat motieven voor verduurzaming niet altijd gelegen te zijn op het vlak van regelgeving. Zo kunnen verduurzamingsinvesteringen bijvoorbeeld ook worden gedaan vanwege een gewenst 'groen imago' van de onderneming in kwestie.

Deel III Verduurzaming haven & industrie: gemeentelijke belastingheffing

Inleiding

In deel II hebben wij onderzocht welke gevolgen verduurzamingsmaatregelen en -investeringen in de havengebonden industrie hebben voor de WOZ-waardering van de havengebonden objecten. Daarbij hebben we geconstateerd dat investeringen die in of aan onroerende zaken worden gedaan de WOZ-waarde doorgaans verhogen. We concludeerden dat binnen de huidige wet- en regelgeving dit waardeverhogende effect niet, of in uitzonderlijke gevallen niet eenvoudig, gemitigeerd kan worden. Behalve naar de effecten op de WOZ-waardering, is ook de relatie tussen verduurzaming en gemeentelijke belastingheffing onderzocht. Daarbij hebben we in de eerste plaats gekeken naar de mogelijkheden fiscale belemmeringen of negatieve gevolgen ervan (in de vorm van hogere belastingheffing) weg te nemen. Is het bijvoorbeeld mogelijk een vermindering toe te passen binnen de OZB, zodat een hogere WOZ-waarde niet leidt tot een hogere OZB-heffing? In de tweede plaats hebben we onderzocht of het wellicht mogelijk is met de opbrengst van lokale heffingen verduurzamingsmaatregelen te bekostigen. In de derde plaats hebben we gekeken naar de mogelijkheden om verduurzaming te stimuleren binnen de lokale heffingen. Welke keuzes kan de gemeenteraad binnen de heffingen maken om verduurzaming zoveel mogelijk te faciliteren of stimuleren?

In onderdeel 5 werd reeds uiteengezet onder welke voorwaarden binnen het huidige wettelijke kader fiscale bekostiging of stimulering van verduurzaming mogelijk is. Ook werd daar een afwegingskader opgenomen. In dit deel doen wij verslag van het meer specifieke onderzoek naar de Rotterdamse heffingen en van de gevonden (on)mogelijkheden. Daarbij gaan wij achtereenvolgens in op de OZB (onderdeel 12), de reinigingsrechten (onderdeel 13.2), de rioolheffing (onderdeel 13.3), de reclamebelasting (onderdeel 13.4), precariobelasting (onderdeel 13.5), de leges (onderdeel 13.6) en de baatbelasting (onderdeel 13.7). We sluiten af met een conclusie.

12. De gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen

12.1 Inleiding

De OZB vormen de belangrijkste eigen gemeentelijke inkomstenbron van gemeenten. In 2020 bedraagt de begrote opbrengst van deze heffing landelijk € 4.302 miljoen waarvan € 2.049 miljoen wordt opgebracht door niet-woningen.¹¹³ De totale OZB-opbrengst van Rotterdam is in 2020 begroot op € 254 miljoen. Daarvan wordt in Rotterdam 75% (€ 191 miljoen) van niet-woningen geheven.¹¹⁴ Er geldt een tweetal onroerende-zaakbelastingen voor niet-woningen: een gebruikersbelastingen een eigenarenbelasting.¹¹⁵ Voor gebruikers geldt in Rotterdam een tarief van 0,2496% en voor eigenaren van niet-woningen 0,3504% van de WOZ-waarde.¹¹⁶

Bij het zoeken naar een antwoord op de vraag naar mogelijkheden voor fiscale stimulering van verduurzaming van onroerende zaken, ligt het voor de hand om die in eerste instantie te zoeken bij de OZB, gelet op de koppeling

¹¹³ CBS, Statline 2020.

¹¹⁴ CBS, Statline 2020, Gemeentebegrotingen; heffingen naar regio en grootteklasse.

¹¹⁵ Art. 220 Gemeentewet.

¹¹⁶ Het tarief van de eigenarenbelasting van woningen bedroeg in Rotterdam in 2019 0,0969% en in 2020 0,0853%.

met onroerende zaken. Voorzieningen ten behoeve van energiebesparing (bijvoorbeeld isolatie) of energietransitie (bijvoorbeeld waterpomp- of *all-electric* oplossingen in plaats van aardgas) worden dikwijls in of aan onroerende zaken aangebracht. Niet voor niets betrof een van de klimaattafels (tijdens de onderhandelingen over het klimaatakkoord) de gebouwde omgeving. Anderzijds geldt: de OZB hebben eerst en vooral een budgettair doel: het genereren van algemene middelen. Instrumenteel gebruik, namelijk het via de OZB stimuleren van duurzaamheidsbeleid, gaat in het algemeen ten koste van dit uitgangspunt.

Mede gelet op de belangrijke rol die de OZB voor de gemeentebegroting hebben, kennen deze belastingen een relatief uitgebreide en gedetailleerde wettelijke regeling die weinig uitzonderingen toelaat. Dit maakt dat de mogelijkheden voor directe stimulering van gemeentelijk duurzaamheidsbeleid met OZB relatief beperkt zijn.¹¹⁷ De heffingsmaatstaf is de WOZ-waarde, die wettelijk is voorgeschreven en is uitgewerkt in de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ). Ook het wettelijke voorschrift ten aanzien van de tarieven brengt beperkingen met zich mee: tariefdifferentiatie is alleen mogelijk *tussen* de drie OZB-heffingen en niet *binnen* deze heffingen.¹¹⁸ Al met al betekent dit dat de eigen invulling die gemeenten aan de heffing van OZB kunnen geven vrij beperkt is.

Uiteraard staat de besteding van de opbrengst van OZB wel vrij. Deze kan desgewenst ook besteed worden aan diverse verduurzamingsinvesteringen. Ook is denkbaar dat met een verhoging van een of meer OZB-tarieven een fonds wordt gevormd van waaruit duurzaamheidsbeleid gericht op de verduurzaming van onroerende zaken wordt bekostigd.¹¹⁹ De OZB krijgt dan deels het karakter van een bestemmingsheffing. In diverse gemeenten bestaat er reeds een zogenoemd ondernemersfonds die op deze wijze met een verhoging van een of meer tarieven OZB van niet-woningen wordt gevuld.¹²⁰

Een andere wettelijke mogelijkheid die de gemeente heeft, is het toepassen van een facultatieve vrijstelling van de OZB. Om te zorgen dat verduurzamingsinvesteringen niet leiden tot een hogere OZB-heffing, zou in dit verband kunnen worden nagedacht over het invoeren van een vrijstelling van de OZB, ter grootte van die investeringen. Over de mogelijkheid van het opnemen van een vrijstelling (waarderingsuitzondering) in de OZB wordt verwezen naar onderdeel 12.3, hierna.

12.2 Koppeling aan energielabel

Een andere logische gedachte als het gaat om stimulering van verduurzaming van onroerende zaken is een koppeling van de OZB-tarieven aan het verplichte energielabel van woningen en utiliteitsgebouwen. Dit idee is niet nieuw.¹²¹ In 2012 hebben wethouders Asscher en Van Poelgeest van Amsterdam middels een brief aan de Minister van BZK verzocht de mogelijkheid van het vergroenen van de OZB en het eigenwoningforfait te onderzoeken. Er

¹¹⁷ A.W. Schep, *Duurzaamheid en lokale belastingen*. In G. Nijendaal & B. Leurs (Eds.), *Verduurzaming. En nu de kosten nog* (Essaybundel van de Raad voor het Openbaar Bestuur) (pp. 65-103). Den Haag: Raad voor het Openbaar Bestuur 2018 (ROB) (<https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2018/09/13/essaybundel-verduurzaming-en-nu-de-kosten-nog>).

¹¹⁸ Art. 220f Gemeentewet. Enige uitzondering is de mogelijkheid van het vaststellen van een lager woningtarief voor buurthuizen en sportaccommodaties ingevolge art. 220f lid 2 Gemeentewet.

¹¹⁹ In Rotterdam bestaat reeds een dergelijk fonds: het Energietransitiefonds.

¹²⁰ Dit wordt ook wel een 'revolving fund' genoemd. Zie bijvoorbeeld het ondernemersfonds van Leiden: www.ondernemersfonds.nl/ of van Utrecht: <https://ondernemersfondsutrecht.nl/>.

¹²¹ Zie ook Blom e.a., *Vergroening van het fiscale en financiële stelsel, Mogelijkheden voor gemeenten en provincies*, CE Delft, 2004. Zie ook een brief van Brief van de Minister van BZK van 21 mei 2012, Kenmerk 2012-0000287583 waarin negatief wordt geantwoord op een aanvraag van een tweetal Amsterdamse wethouders om koppeling van de OZB aan een energielabel te onderzoeken.

werd door hen voorgesteld een vorm van tariefdifferentiatie mogelijk te maken die een koppeling legt met een energielabel. Destijds werd afwijzend op dit verzoek gereageerd.¹²² Ook Gribnau & Happé zijn uiterst kritisch als het gaat om het geven van ‘groene belastingsubsidies’ in de OZB.¹²³ Een differentiatie ter vergroening staat volgens hen op gespannen voet met de rechtsgrond en het karakter van de OZB. Ook zijn er indirecte inkomenseffecten mogelijk, waardoor het verbod op een lokale inkomenspolitiek overtreden dreigt te worden. Ook betwijfelen zij of een dergelijke maatregel ook verduurzaming van onroerende zaken tot gevolg zal hebben. Dit zal derhalve eerst moeten worden onderzocht. De mogelijke effectiviteit wordt ook ondergraven door het cadeau-effect bij bijvoorbeeld nieuwbouwwoningen, aldus Gribnau & Happé.

In ieder geval is voor een dergelijke koppeling van de OZB-tarieven met het energielabel een wetswijziging nodig, nu de huidige gedetailleerde wettelijke regeling dit niet toelaat.

12.3 Facultatieve waarderingsuitzondering

Een andere optie die binnen de huidige wettelijke regeling wel mogelijk is, is het introduceren van een vrijstelling van OZB. Het is gemeenten toegestaan in hun verordening naast de in onderdeel 6.4 beschreven waarderingsuitzonderingen een of meer zogenoemde facultatieve vrijstellingen op te nemen.¹²⁴

OZB-vrijstelling voor duurzaamheidsinvesteringen?

In het kader van dit duurzaamheidsonderzoek zou gedacht kunnen worden aan een vrijstelling ter grootte van de waarde van de verduurzamingsinvesteringen.

In de eerste plaats merken wij op dat het bedrag aan verduurzamingsinvesteringen niet steeds zal leiden tot een verhoging van de WOZ-waarde met hetzelfde bedrag. De WOZ-waarde wordt door meer factoren beïnvloed dan alleen duurzaamheidsmaatregelen. In de tweede plaats geldt dat de invloed van de waarde van de verduurzamingsinvesteringen op de hoogte van de OZB-aanslag gering is. Het gemiddelde OZB-tarief in 2020 voor niet-woningen is van eigenaren 0,3158 en van gebruikers 0,2327 als percentage van de WOZ-waarde.¹²⁵ Een WOZ-waardestijging van bijvoorbeeld € 100.000 leidt in Nederlandse gemeenten derhalve gemiddeld tot een verhoging van het OZB-aanslagbedrag met € 315,80 voor de eigenaar en met € 232,70 voor de gebruiker van een niet-woning. De mate van stijging van OZB zal ons inziens dan ook niet snel een *business case* van een duurzaamheidsinvestering doorslaggevend negatief beïnvloeden.

In de derde plaats willen wij erop wijzen dat de vrijstellingen in de Wet WOZ en de Gemeentewet de vorm hebben van een waarderingsuitzondering. Dat houdt in dat bij de bepaling van de heffingsmaatstaf – de WOZ-waarde van de onroerende zaak – de waarde van bepaalde delen van het WOZ-object buiten beschouwing wordt gelaten.

¹²² Brief van de Minister van BZK van 21 mei 2012, Kenmerk 2012-0000287583.

¹²³ J.L.M. Gribnau & R.H. Happé, Vergroening OZB juridisch getoetst (Fiscaal Instituut Tilburg) 2008.

¹²⁴ Art. 220d, eerste lid, aanhef en onderdeel i, Gemeentewet.

¹²⁵ COELO, Kerngegevens belastingen grote gemeenten 2020, p. 11.

Aangezien de door gemeenten vastgestelde WOZ-waarden ook door andere overheden (afnemers) wordt gebruikt¹²⁶, zal een facultatieve vrijstelling in de OZB enkel voor de gemeente kunnen gelden en derhalve slechts vermindering van de verschuldigde gemeentelijke OZB betekenen.

In de vierde plaats brengen wij het afwegingskader, beschreven in onderdeel 5, in herinnering. Het toepassen van een vrijstelling of vermindering leidt tot grondslagerosie en tot een verschuiving van de belastingdruk over de belastingobjecten en belastingplichtigen, terwijl de vraag is of een dergelijke maatregel effectief is. Behalve de vraag naar de effectiviteit kan men zich ook afvragen of er nog ongewenste neveneffecten plaatsvinden.

Postema pleitte in 2018 voor het toepassen van een aftrek op basis van een duurzaamheidsinvesteringslijst, vergelijkbaar met de energielijst zoals die wordt gebruikt voor toepassing van de energie-investeringsaftrek. In een forfaitaire regeling zou hiertoe moeten worden vastgelegd, per soort investering genoemd op de duurzaamheidsinvesteringslijst, welk bedrag op de WOZ-waarde in mindering kan worden gebracht. De af te trekken bedragen zouden jaarlijks moeten worden geactualiseerd.¹²⁷ In dat geval zal een wettelijke grondslag voor de aftrek moeten worden gecreëerd, via de bedoelde forfaitaire regeling (algemene maatregel van bestuur). De vraag is echter, of een vergelijkbare facultatieve vrijstelling die door de gemeenteraad in de verordening wordt opgenomen zonder een dergelijke regeling door de toets aan de algemene rechtsbeginselen komt. Is het vrijstellen van de ene duurzaamheidsmaatregel, terwijl een andere duurzaamheidsmaatregel niet wordt vrijgesteld niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel? En zijn de verschillende aftrekbedragen wel in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel bijvoorbeeld? Is er een objectieve en redelijke rechtvaardiging te geven voor het toepassen van de vrijstelling in de genoemde gevallen? Een juiste formulering van een dergelijke vrijstelling is naar ons oordeel geen sinecure.

Is een facultatieve vrijstelling fiscaal-juridisch mogelijk?

Of een facultatieve vrijstelling fiscaal-juridisch mogelijk is, moet beoordeeld worden tegen de achtergrond van het zakelijke en objectieve karakter van de OZB. De vrijstelling mag niet afhankelijk zijn van persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige (subjectief). Bovendien geldt dat een in een gemeentelijke belastingverordening opgenomen vrijstelling die niet wordt genoemd in de Gemeentewet, direct aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving kan worden getoetst.

De facultatieve vrijstellingen die in de modelverordening van de VNG als mogelijkheden worden genoemd, betreffen vooral om efficiencyredenen opgenomen uitzonderingen.¹²⁸ Bepaalde gemeentelijke onroerende zaken vallen hieronder en onroerende zaken met een lage WOZ-waarde zoals bijvoorbeeld volkstuintjes en straatmeubilair. Op deze wijze wordt voorkomen dat de gemeente zichzelf een OZB-aanslag oplegt of dat het opleggen van een aanslag meer kosten met zich meebrengt, dan dat het aan opbrengsten oplevert. Voor dergelijke vrijstellingen is een objectieve en redelijke rechtvaardiging gelet op doelmatige belastingheffing en het tegengaan van het onnodig rondpompen van geld (vestzak-broekzak).

¹²⁶ Zoals onder meer voor de vaststelling van het eigen woningforfait in de inkomstenbelasting of de watersysteemheffing van het waterschap.

¹²⁷ E. D. Postema, 'Fiscale verduurzaming van de Wet WOZ', *NtFR* 2018/2658.

¹²⁸ Het betreft dan bijvoorbeeld onroerende zaken die worden gebruikt voor de publieke dienst van de gemeente, straatmeubilair, monumenten, parken, crematoria en begraafplaatsen, etc.

Er is niet veel jurisprudentie over facultatieve vrijstellingen in de OZB. De jurisprudentie die er is, betreft veelal geschillen over de interpretatie van begrippen en zinsneden in de betreffende belastingverordening. Illustratief is een uitspraak van Hof Amsterdam, dat met betrekking tot een sportcomplex dat in gebruik is bij een hockeyvereniging, oordeelde: “Het oordeel dat de onderdelen van het complex (clubgebouw, terras, pleintje, aangrenzende grond met beplantingen, fietsenstalling) in gebruik zijn bij de hockeyvereniging houdt tevens in dat deze onderdelen niet zijn bestemd voor de publieke dienst van de gemeente. Het beroep van belanghebbende op de vrijstelling voor de publieke dienst van de gemeente moet dan ook worden verworpen.”¹²⁹

Ook de VNG lijkt het opnemen van een facultatieve vrijstelling in de OZB, ten behoeve van duurzaamheidsbeleid, als mogelijkheid te zien, zij het dat zij er geen voorbeeld van verschaften.¹³⁰

Afvalwaterzuiveringsinstallaties

Een facultatieve vrijstelling die naar ons oordeel wel een kansrijke optie is, is de vrijstelling van afvalwaterzuiveringsinstallaties die niet bij de overheid in beheer zijn. Dit betreft een aanvulling op de wettelijke waarderingsonderbreking voor afvalwaterzuiveringsinstallaties. De wettelijke uitzondering betreft slechts ‘de waarde van werken die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater en die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van *publiekrechtelijke rechtspersonen*, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning’.¹³¹ Hoewel deze wettelijke beperking van de toepassing tot werken in beheer bij de overheid is goedgekeurd door de Hoge Raad¹³², staat niets de gemeente eraan in de weg deze vrijstelling via een facultatieve vrijstelling in de verordening uit te breiden tot alle riool- en afvalwaterzuiveringsinstallaties, dus ook die in beheer bij bedrijven. Dit leidt niet tot strijd met het gelijkheidsbeginsel; integendeel. Door toepassing van de facultatieve vrijstelling worden alle riool- en afvalwaterzuiveringsinstallaties vrijgesteld en dus gelijk behandeld voor de heffing van de OZB.

In de haven van Rotterdam zijn de nodige bedrijven die over een eigen zuiveringsinstallatie beschikken. Deze installaties bevorderen de duurzaamheid in de haven: zuivering van het afvalwater leidt tot minder milieuvervuiling en maakt hergebruik van water beter mogelijk. Door over de waarde van deze installaties geen OZB te heffen, worden deze duurzame installaties in ieder geval niet belemmerd of tegengegaan door een hogere heffing.

13. Andere gemeentelijke heffingen en verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed

13.1 Inleiding

De OZB zijn niet de enige belastingen die door de gemeente worden opgelegd aan de eigenaren of gebruikers van havengebonden en industrieel vastgoed. Andere gemeentelijke heffingen die worden opgelegd zijn reinigingsrechten, rioolheffing, reclamebelasting, precariobelasting en mogelijk leges (retributies). Ook bij deze heffingen is

¹²⁹ Hof Amsterdam 13 maart 1998, nr. 97/1366, ECLI:NL:GHAMS:1998:AS2801, *Belastingblad* 1999, p. 625.

¹³⁰ Duurzame alternatieven in lokale heffingen. Inventarisatie 2018, VNG.

¹³¹ Art. 2 lid 1 sub h Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.

¹³² Hoge Raad 9 mei 2003, nr. 37 517, ECLI:NL:HR:2003:AE7337, *Belastingblad* 2003, p. 697 en recenter Hoge Raad 30 september 2016, nr. 15/02820, ECLI:NL:HR:2016:2196, *Belastingblad* 2016/498 m.nt. W.G. van den Ban.

het mogelijk duurzaamheidsmaatregelen ofwel te bekostigen ofwel te stimuleren. De VNG heeft hiervan een algemene inventarisatie gemaakt.¹³³ Ook is hieraan aandacht besteed in een speciaal themanummer van het Belastingblad.¹³⁴

Voor de situatie in de gemeente Rotterdam gaan we specifiek in op de volgende heffingen: reinigingsrechten, rioolheffing, reclamebelasting, precariobelasting en leges. Voor de volledigheid bespreken we ook de baatbelasting.

13.2 Reinigingsrechten

De gemeente Rotterdam heft reinigingsrechten van bedrijven die hun afval door de gemeente laten verwijderen en verwerken. Bedrijven kunnen er ook voor kiezen hun afval zelf te (laten) verwerken, zonder gebruik te maken van de dienst van de gemeente.

In sommige gevallen kunnen bedrijven zelfs geen gebruik maken van de gemeentelijke dienst. Op basis van artikel 13, lid 1 van het Uitvoeringsbesluit afvalstoffen Rotterdam 2018¹³⁵ is het verboden bedrijfsafval aan te bieden aan de gemeentelijke reinigingsdienst. Op grond van het tweede lid mag dat wel als de bedrijfsafvalstoffen qua aard en samenstelling vergelijkbaar zijn met huishoudelijke afvalstoffen. In lid 3 onder a moet het bedrijf dan een contract sluiten met de gemeente en bedrijfsreinigingsrecht betalen. Blijkens lid 3 onder b is een derde voorwaarde dat de gemeentelijke reinigingsdienst voldoende capaciteit heeft voor de inzameling.

In het havengebied van de gemeente Rotterdam wordt slechts bij een klein deel van de percelen het bedrijfsafval opgehaald door Schone Stad. Met het havenbedrijf is de overeenkomst afvalinzameling gesloten¹³⁶, waaruit blijkt dat bij slechts 34 adressen in het gehele havengebied bedrijfsafval wordt opgehaald door Schone Stad. De inzameling van bedrijfsafval in de haven door de gemeente, waarvoor reinigingsrechten worden geheven, is dus marginaal.

Het bekostigen of stimuleren van duurzaamheid in de haven middels de reinigingsrechten ligt daarom minder voor de hand. Immers, het grootste deel van de havenbedrijven betaalt geen reinigingsrechten, zodat wijziging van de reinigingsrechten op hun bedrijfsvoering geen effect heeft.

13.3 Rioolheffing

De rioolheffing wordt geheven ter zake van het inzamelen en transporteren van bedrijfsafvalwater, het inzamelen en verwerken van afvloeiend hemelwater en het treffen van maatregelen teneinde structureel nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming zoveel mogelijk te voorkomen of te beperken.¹³⁷

¹³³ VNG, 'Inventarisatie duurzame lokale heffingen', Den Haag: maart 2018, te downloaden van <https://vng.nl/onderwerpenindex/belastingen/heffing/nieuws/inventarisatie-duurzame-lokale-heffingen>

¹³⁴ *Belastingblad* 2018, nr. 5, Deventer: Kluwer 2018, online met abonnement te raadplegen via <http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00CFC8AC&cpid=WKNL-LTR-Nav2> of www.navigator.nl.

¹³⁵ Te raadplegen via <https://www.overheid.nl/lokale-wet-en-regelgeving>.

¹³⁶ Overeenkomst afvalinzameling, nr. ICM1002117 d.d. 6 september 2010, met wijziging d.d. 5 december 2017, ons t.b.v. dit onderzoek ter hand gesteld door Schone Stad.

¹³⁷ Art. 228a lid 1 Gemeentewet.

Omdat verreweg de meeste bedrijven in de haven hun eigen afvalwaterzuiveringsvoorziening hebben, bestrijkt de gemeentelijke rioolheffing niet het gehele havengebied. Het bereik van de rioolheffing is hiermee te klein voor bekostiging of stimulering van verduurzamingsmaatregelen. We laten de rioolheffing daarom verder buiten beschouwing in dit onderzoek.

13.4 Reclamebelasting

De gemeente kan een reclamebelasting heffen ten aanzien van openbare aankondigingen zichtbaar vanaf de openbare weg.¹³⁸

Bekostiging

De reclamebelasting is een algemene belasting, waarvan de opbrengst in de algemene middelen vloeit. De opbrengst van de reclamebelasting is met andere woorden vrij besteedbaar. De gemeenteraad kan ervoor kiezen (een deel van) de opbrengst te bestemmen voor een bepaald doel, zoals (subsidies voor) investeringen in duurzaamheid van de leefomgeving.

Er zijn gemeenten die de gehele opbrengst van de reclamebelasting bestemmen voor één doel. Een bekend voorbeeld is het overhevelen van de opbrengst naar een ondernemersfonds, dat hiermee vervolgens uitgaven doet voor de ondernemers verbonden aan het ondernemersfonds. Dit kan een reden zijn om de reclamebelasting alleen te heffen in het gebied waar het ondernemersfonds actief is. De gemeente vormt in dat geval de algemene belasting om tot een bestemmingsheffing.

De reclamebelasting die de gemeente Rotterdam heft, is niet vormgegeven als een bestemmingsheffing, maar betreft een 'traditionele' reclamebelasting, waarvan de opbrengst vrij besteedbaar is.¹³⁹ Afhankelijk van het toepassingsbereik van de reclamebelasting in het havengebied, zou de gemeenteraad er bijvoorbeeld voor kunnen kiezen (een deel van) de opbrengst van de reclamebelasting in de haven te gebruiken voor het treffen van verduurzamingsmaatregelen. Ook het uit de belastingopbrengst voeden van een verduurzamingsfonds, van waaruit bedrijven in de haven subsidie kunnen aanvragen voor verduurzaming behoort tot de mogelijkheden.¹⁴⁰

Stimulering

In zekere zin werkt de reclamebelasting regulerend, doordat het zichtbare reclame belast en hiermee 'visuele vervuiling' in de openbare ruimte tegengaat.

Voor wat betreft instrumenteel gebruik van de reclamebelasting om duurzaamheid te stimuleren zien wij weinig tot geen mogelijkheden. Men zou kunnen denken aan het zwaarder belasten van analoge niet-permanente reclames (op papier of ander materiaal) dan digitale of permanente reclames, om het gebruik van grondstoffen en

¹³⁸ De bevoegdheid hiertoe volgt uit art. 227 Gemeentewet.

¹³⁹ De Verordening precario- en reclamebelasting 2020 is te downloaden van <https://www.overheid.nl/lokale-wet-en-regelgeving>.

¹⁴⁰ Rotterdam kent reeds een Energietransitiebudget en een Energietransitiefonds.

afval te beperken. Maar wellicht is een verbod op dergelijke reclames in de APV in dat geval een betere optie.¹⁴¹ De VNG noemt als mogelijkheid het zwaarder belasten van verlichte reclame, omdat die elektriciteit verbruiken.¹⁴²

13.5 Precariobelasting

De gemeente mag precariobelasting heffen ter zake van het hebben van voorwerpen onder, op of boven voor de openbare dienst bestemde gemeentegrond.¹⁴³ De buizen, kabels en leidingen van nutsvoorzieningen (drinkwater, elektriciteit, gas, warmte) mogen op grond van een overgangsregeling nog tot 2022 worden belast met precariobelasting, daarna is dit wettelijk niet meer toegestaan.¹⁴⁴ De gemeente Rotterdam heft bijvoorbeeld precariobelasting voor terrassen en bouwplaatsen op gemeentegrond en voor kabels, leidingen en buizen in gemeentegrond.¹⁴⁵

Bekostiging

De precariobelasting is een algemene belasting, waarvan de opbrengst in de algemene middelen vloeit. In de besteding van de opbrengst is de gemeente vrij. Dit betekent, dat de gemeenteraad zelf mag bepalen waaraan de opbrengst wordt besteed. Duurzaamheidsmaatregelen en subsidies daarvoor kunnen gezien het voorgaande met de precariobelasting worden bekostigd.

Stimulering

De gemeente kan middels tariefdifferentiatie proberen duurzaamheid te stimuleren. In verband met de transitie van gas naar andere vormen van verwarming kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een lager precariobelastingstarief voor buizen van een warmtenet of een waterstofnet dan voor gasbuizen.¹⁴⁶ De gemeente Rotterdam heeft reeds een lager tarief voor buizen van de stadsverwarming.¹⁴⁷ Echter, ook gasbuizen met een werkdruk van niet meer dan 10 bar en waterleidingen vallen onder het verlaagde tarief. Het verlaagde tarief is opgenomen vanwege het gemeentelijk beleid om de beschikbaarheid van de basisvoorzieningen tegen een redelijke prijs te waarborgen. Deze tariefdifferentiatie is volgens Hof Den Haag toegestaan.¹⁴⁸

Andere vormen van tariefdifferentiatie binnen de precariobelasting om duurzaamheid te stimuleren zijn in de verordening niet opgenomen. Gedacht zou nog kunnen worden aan het zwaarder belasten van vervuilende voorwerpen, zoals rijdende verkoopkramen¹⁴⁹ of terrasverwarmers.

¹⁴¹ Vergelijk het al geldende flyerverbod van art. 2:3a APV 2012 en het verbod op het oplaten van met helium of ander gas gevulde ballonnen, dat in Rotterdam op 1 januari 2020 van kracht werd: <https://rotterdam.groenlinks.nl/nieuws/1-januari-verbod-oplaten-ballonnen-rotterdam> en <https://www.rotterdam.nl/wonen-leven/zwerfafval/>.

¹⁴² VNG, 'Duurzame alternatieven in lokale heffingen. Inventarisatie', p. 19-20, Den Haag: VNG 2018.

¹⁴³ De bevoegdheid hiertoe is gegeven in art. 228 Gemeentewet.

¹⁴⁴ Art. 228 lid 2 Gemeentewet, gepubliceerd in *Stb.* 2017, 157 en in werking getreden door plaatsing in *Stb.* 2017, 196.

¹⁴⁵ Art. 5, leden 4-7 en 9 van de Verordening precario- en reclamebelasting 2020, te downloaden van <https://www.overheid.nl/lokale-wet-en-regelgeving>.

¹⁴⁶ A.W. Schep, Duurzaamheid en lokale belastingen, hoofdstuk in de essaybundel 'Verduurzaming en nu de kosten nog' van de Raad voor het openbaar bestuur, onder redactie van Gerber van Nijendaal en Bart Leurs, te downloaden van <https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2018/09/13/essaybundel-verduurzaming-en-nu-de-kosten-nog>, p. 8.

¹⁴⁷ Art. 5 lid 9 onder b van de Verordening precario- en reclamebelasting 2020.

¹⁴⁸ Hof Den Haag 19 maart 2019, nrs. BK-17/00615 tot en met BK-17/00617, ECLI:NL:GHDHA:2019:581, *Belastingblad* 2019/160 m.nt. J.A. Monsma.

¹⁴⁹ Hiervoor is een vrijstelling opgenomen in art. 9 lid 2 onder e Verordening precario- en reclamebelasting 2020. Ze vallen onder de Verordening precario standplaatsen 2020. Daarbij wordt aangesloten bij de standplaatsvergunning en er wordt geheven naar vierkante meters van de standplaats en tijdsduur van de vergunning.

13.6 Leges

Retributies worden geheven voor dienstverlening en/of het gebruik van gemeentebezittingen.¹⁵⁰ De hiervoor behandelde reinigingsrechten zijn een voorbeeld van een retributie. Indien een retributie worden geheven ter zake van dienstverlening van de overheid, spreken we ook wel over leges. Een voorbeeld hiervan is het in behandeling nemen van een vergunningaanvraag.

Bekostiging

Voor leges geldt een opbrengstnorm: de geraamde baten mogen de geraamde lasten ter zake niet overtreffen.¹⁵¹ Dat betekent, dat slechts de kosten van de dienstverlening mogen worden verhaald en dat geen winst mag worden gemaakt. De opbrengstnorm geldt voor de gehele verordening en alle daarin opgenomen diensten tezamen. Kruissubsidiëring is daarom toegestaan. Om kosten van duurzaamheidsmaatregelen te kunnen verhalen middels leges, moeten deze kosten toerekenbaar zijn aan de dienstverlening. Volgens vaste jurisprudentie zijn kosten toerekenbaar aan de dienstverlening, indien ze een meer dan zijdelings verband (meer dan 10% verband) hebben met die dienstverlening.¹⁵²

In het kader van duurzaamheid kan gedacht worden aan het inzetten van leges of retributies voor de aansluiting op een warmtenet of andere duurzame voorziening. De kosten van het maken van de aansluiting kunnen aldus worden verhaald op degene die wordt aangesloten.

Ook zou men kunnen denken aan het invoeren van een vergunningplicht voor vervuilende voorzieningen of bezigheden, waarbij men een tarief verbindt aan het in behandeling nemen van de aanvraag voor de betreffende vergunning.

Vanwege de mogelijkheid van kruissubsidiëring zou de gemeenteraad ervoor kunnen kiezen voor de 'groene' leges een niet kostendekkend tarief te hanteren en voor 'grijze' leges een meer dan kostendekkend tarief. Op die manier worden de duurzame diensten mede bekostigd door de leges ter zake van de niet-duurzame diensten. In de gemeente Den Haag wordt bijvoorbeeld een lager tarief aan leges gehanteerd voor het behandelen van een omgevingsvergunning, indien de vergunning ziet op de bouw of verbouw van een duurzaam gebouw of indien de bouw/verbouw op duurzame wijze geschied, bijvoorbeeld met hergebruik van materialen.¹⁵³ De kosten van de behandeling van de vergunningaanvraag worden hierdoor niet volledig verhaald op de aanvrager, maar worden mede bekostigd door de leges die worden geheven ter zake van de vergunningaanvraag voor niet-duurzame bouw/verbouw. Voor een uitwerking in concrete Rotterdamse voorbeelden zou de legesverordening van de gemeente Rotterdam nader bekeken moeten worden.

Stimulering

Middels tariefdifferentiatie en vrijstellingen kunnen duurzame alternatieven worden gestimuleerd en vervuilende alternatieven worden tegengegaan. In het kader van het stimuleren van duurzame alternatieven zijn inmiddels de

¹⁵⁰ De bevoegdheid tot het heffen van retributies is gegeven in art. 229 van de Gemeentewet.

¹⁵¹ Art. 229b van de Gemeentewet.

¹⁵² Hoge Raad 4 april 2014, nr. 12/02475, ECLI:NL:HR:2014:777, *Belastingblad* 2014/195 m.nt. P. de Bruin.

¹⁵³ Zie <https://www.denhaag.nl/nl/vergunningen-en-ontheffingen/bouwvergunningen/korting-op-bouwleges-krijgen.htm>.

nodige voorbeelden geopperd in de literatuur en ook daadwerkelijk door gemeenteraden opgenomen in de legesverordening. Zo heft de gemeente Den Haag lagere leges voor bouwvergunningen, indien het een duurzame (ver)bouwwijze betreft.¹⁵⁴ De gemeente Houten hanteert o.a. een teruggaafregeling voor de leges voor de plaatsing van zonnepanelen op gevels.¹⁵⁵ De gemeente Enschede heeft de 'groene leges' dit jaar juist weer afgeschaft. Reden daarvoor is dat de duurzaamheidseisen aan nieuwbouw de laatste jaren steeds hoger zijn geworden en dat de gemeente Enschede op verzoek op grond van de Crisis- en Herstelwet bovendien een nog strengere eis ingevoerd heeft gekregen.¹⁵⁶

Indien sprake is van een bedrag aan leges afhankelijk van de hoogte van de bouwsom, zou men er ook aan kunnen denken met de hogere bouwkosten in verband met duurzaamheid geen rekening te houden, zodat een vergunning voor de bouw van een duurzaam gebouw niet duurder wordt dan een vergunning voor de bouw van een regulier gebouw. Een ander idee is het invoeren van een vergunningplicht voor vervuilende voorzieningen of bezigheden, waarbij men een tarief verbindt aan het in behandeling nemen van de aanvraag voor de betreffende vergunning. De mogelijkheden hiertoe zijn echter beperkt. In diverse wetten is namelijk opgenomen dat geen leges mogen worden geheven voor bepaalde vergunningen of ontheffingen.¹⁵⁷ In de memorie van toelichting bij de afschaffing van milieuleges per 1 januari 1998 is overwogen dat deze leges voor bedrijven een negatieve incentive zijn voor activiteiten die moeten bijdragen aan een beter milieu.¹⁵⁸ Gezien de aandacht voor het verminderen van administratieve lasten voor het bedrijfsleven de laatste decennia en de hiervoor genoemde wettelijke beperkingen is de invoering van een vergunningplicht met leges niet de meest logische keuze voor het stimuleren van verduurzaming.

Wel is in de literatuur geopperd de aanvrager van een omgevingsvergunning voor een duurzaamheidsproject tegemoet te komen in de heffing of invordering van leges, indien de vergunning wordt aangevraagd in het kader van de aanvraag van een SDE-subsidie. Voor de SDE-subsidieaanvraag is het noodzakelijk dat de vergunning is verleend. Aan het in behandeling nemen en verlenen van de omgevingsvergunning zijn echter aanzienlijke legeskosten verbonden, terwijl nog geen zekerheid bestaat over de toewijzing van de subsidieaanvraag. Indien de subsidie onverhoopt niet wordt toegekend, zou achteraf wellicht een deel van de geheven leges kunnen worden terugbetaald door de gemeente en bij de invordering van de geheven leges zou enige soepelheid betracht kunnen worden door de gemeente, bijvoorbeeld door het verlenen van uitstel van betaling.¹⁵⁹

13.7 Baatbelasting

Een gemeentelijke heffing die specifiek bedoeld is voor het bekostigen van openbare voorzieningen is de baatbelasting. In het kader van de verduurzaming zou kunnen worden gedacht aan het bekostigen van voorzieningen als een zonnepark, een installatie voor geothermie, windmolens of een warmtenet in de openbare ruimte, waarop

¹⁵⁴ Zie <https://www.denhaag.nl/nl/vergunningen-en-ontheffingen/bouwvergunningen/korting-op-bouwleges-krijgen.htm>.

¹⁵⁵ Art. 2.3.1.10 van de Tarieventabel behorende bij de Legesverordening, te raadplegen via <https://www.overheid.nl/lokale-wet-en-regelgeving>. Zie ook <https://www.houten.nl/burgers/natuur-milieu-en-duurzaamheid/duurzaamheid/pilot-groene-leges/>.

¹⁵⁶ Namelijk een Energieprestatiecoëfficiënt (EPC) van 0,2 i.p.v. 0,4. Zie <https://www.enschede.nl/nieuws/van-groene-leges-naar-groene-norm>.

¹⁵⁷ Zie bijv. Art. 15.34a Wet milieubeheer en art. 86a Wet bodembescherming

¹⁵⁸ *Kamerstukken II* 1997-98, 25 691, nr. 3, p. 11.

¹⁵⁹ E.G. Borghols, 'Stimulering duurzame energieproductie', *Belastingblad* 2018/99.

omliggende onroerende zaken kunnen worden aangesloten voor een duurzame energievoorziening. Uit onderzoek van het ESBL blijkt, dat het fiscaal-juridisch mogelijk is de baatbelasting in te zetten om de voorgefinancierde kosten voor de aanleg van een warmtenet te verhalen op de eigenaren van de onroerende zaken die hier een bijzonder profijt van hebben, doordat hun onroerende zaak op het warmtenet kan worden aangesloten.¹⁶⁰ Uit het onderzoek blijkt echter ook, dat er aan de inzet van baatbelasting nadelen kleven. Zo zijn de uitvoeringskosten hoog, de fiscaal-juridische risico's groot, zit er een wettelijke beperking aan de kosten die ermee verhaald kunnen worden en is de baatbelasting geen flexibel instrument.

Uit de voorlopige resultaten van een vervolgonderzoek blijkt, dat de inzet van de OZB in dit verband voordeliger is dan de inzet van een baatbelasting.¹⁶¹ Duurzame voorzieningen in de openbare ruimte, zoals een warmtenet of een zonnepark, zouden dus wellicht beter bekostigd kunnen worden uit de (eventueel door middel van een tariefsverhoging verhoogde) opbrengst van de OZB.

14. Conclusie bekostiging en stimulering van verduurzaming via gemeentelijke belastingen

In deel III hebben we gezien, dat er enkele mogelijkheden zijn voor de inzet van gemeentelijke belastingen voor verduurzaming. Deze inzet kan bestaan uit enerzijds het *bekostigen* van maatregelen en voorzieningen gericht op verduurzaming en anderzijds het *stimuleren* van de keuze voor duurzame alternatieven.

De eerste mogelijkheid, bekostiging van gemeentelijke uitgaven, is fiscaal-juridisch het minst risicovol, omdat belastingen hiervoor zijn bedoeld. Bij algemene belastingen, zoals de OZB, de reclamebelasting en de precariobelasting, mag de opbrengst vrij worden besteed door de gemeente. Deze belastingen zijn daarmee geschikt voor het bekostigen van maatregelen en voorzieningen op het gebied van verduurzaming. Daarbij kan gedacht worden aan de aanleg van een warmtenet, het vervangen van de straatverlichting door duurzame LED-verlichting of het treffen van maatregelen om het vervuilende autoverkeer in de stad te beperken. Ook kan gedacht worden aan het vormen van een verduurzamingsfonds, dat gevoed wordt uit (een deel van) de opbrengst van algemene belastingen en van waaruit subsidie kan worden verstrekt aan bedrijven die willen verduurzamen.¹⁶²

Bestemmingsheffingen, zoals de rioolheffing en de baatbelasting, zijn ook geschikt voor de bekostiging van maatregelen en voorzieningen, maar alleen indien en voor zover deze onder de wettelijke omschrijving van de bestemming van de heffing vallen. De rioolheffing mag bijvoorbeeld alleen worden ingezet voor het verhaal van de kosten van de gemeentelijke taken van het inzamelen en zuiveren van huishoudelijk afvalwater, het inzamelen en verwerken van het hemelwater en het beheer van de grondwaterstand. Alleen kosten die aan die taken toerekenbaar zijn mogen worden verhaald; andere kosten niet. De rioolheffing wordt overigens niet geheven in het havengebied van Rotterdam, zodat deze heffing verder buiten beschouwing wordt gelaten. De baatbelasting is in theorie weliswaar geschikt voor het bekostigen van duurzame voorzieningen in de openbare ruimte, maar aan de inzet kleven de nodige nadelen. Tot slot hebben we gezien dat bij de zogenoemde retributies, de reinigingsrechten en de leges,

¹⁶⁰ A.P. Monsma en M.R. de Boer, 'Fiscale bekostiging warmtenet Drechtsteden', Rotterdam: ESBL oktober 2019, te downloaden van www.esbl.nl.

¹⁶¹ Lopend onderzoek voor de gemeente Groningen, nog niet gepubliceerd.

¹⁶² Vergelijk het Rotterdamse Energietransiteibudget en het Energietransitiefonds.

bekostiging mogelijk is in geval van dienstverlening door de gemeente en in geval van kruissubsidiëring binnen de verordening.

Voor wat betreft stimulering via gemeentelijke heffingen hebben we geconcludeerd dat de mogelijkheden beperkt zijn en dat ook steeds de vraag is of een dergelijke maatregel effectief is. Hiervoor wordt verwezen naar het afwegingskader in onderdeel 5. Het stimuleren van de keuze voor duurzame alternatieven kan bijvoorbeeld via het instellen van een lager tarief of een vrijstelling. We hebben geconcludeerd dat bij de OZB binnen het huidige wettelijke kader in feite slechts een facultatieve vrijstelling voor afvalwaterzuiveringsinstallaties niet in beheer bij de overheid tot de reële mogelijkheden behoort. Bij de precariobelasting en de reclamebelasting zou kunnen worden gedacht aan het hanteren van een hoger tarief voor de meest vervuilende voorwerpen, zoals lichtreclames en terrasverwarmers. Bij de leges zou kunnen worden gedacht aan een lager tarief voor duurzame alternatieven, bijvoorbeeld voor de omgevingsvergunning voor duurzame bouw/verbouw. Reinigingsrechten en rioolheffing worden niet geheven in het havengebied, zodat die heffingen buiten beschouwing worden gelaten. Baatbelasting is naar zijn aard niet geschikt voor stimulering, zodat ook die buiten beschouwing wordt gelaten.

Deel IV Conclusies en aanbevelingen

Conclusies

Op basis van ons onderzoek trekken wij de volgende conclusies. Voor een uitgebreide samenvatting wordt verwezen naar de samenvatting aan het begin van dit onderzoeksrapport.

Inleiding

In zowel het landelijke als het Rotterdamse Klimaatakkoord is afgesproken dat de industrie in de haven moet verduurzamen en de CO₂-uitstoot moet terugdringen. De verantwoordelijkheid hiervoor ligt bij de industrie zelf; de overheid treedt op als kadersteller (regelgever) en facilitator. Bij de beslissing tot verduurzamingsinvesteringen in industrieel vastgoed spelen voor de industrie diverse overwegingen een rol. Niet alleen de wens of verplichting te voldoen aan een Klimaatakkoord of aan door de overheid gegeven regels, maar ook bijvoorbeeld de afweging van kosten en baten en de terugverdientijd van de investeringen. Ook zal rekening gehouden worden met de concurrentiepositie ten opzichte van andere bedrijven, zowel in dezelfde haven van Rotterdam als in concurrerende buitenlandse havens.

Investeringen in duurzaamheid leiden doorgaans tot verhoging van de WOZ-waarde van de havengebonden objecten. Een hogere WOZ-waarde verslechtert de *business case* van de bedrijven. De bodemwaarde voor de afschrijving op onroerende zaken in de winstsfeer wordt hierdoor namelijk verhoogd en de aan de WOZ-waarde gerelateerde heffingen stijgen. Hoe groot dit effect is, verschilt per bedrijf, maar in de praktijk is gebleken, dat bedrijven dit wel als punt in de onderhandelingen met de gemeente aandragen.

Afwegingskader bekostiging en stimulering

Indien de gemeente de negatieve gevolgen van een stijgende WOZ-waarde door duurzaamheidsmaatregelen wil mitigeren, zodat ze geen belemmering vormen voor de investeringen, kan onder meer gedacht worden aan een oplossing binnen de gemeentelijke belastingen. Hierbij bevelen wij aan het afwegingskader in onderdeel 5 te gebruiken voor de beslissing of en zo ja hoe gemeentelijke belastingen zullen worden ingezet voor de verduurzaming. Een belangrijke vraag is bijvoorbeeld of de maatregel het gewenste effect heeft en of de maatregel in fiscaal-juridische zin houdbaar is.

Effecten en tegemoetkoming binnen de WOZ-waardering

In het tweede deel van dit rapport is verslag gedaan van het onderzoek naar de effecten van de verduurzamingsinvesteringen op de WOZ-waarde. Gebleken is, dat de investeringen doorgaans zullen leiden tot een waardestijging. De aangebrachte duurzame voorzieningen of installaties zullen over het algemeen tot de onroerende zaak gerekend moeten worden en de werktuigenvrijstelling is niet steeds toepasbaar.

Vervolgens is onderzoek gedaan naar de mogelijkheden om binnen de WOZ-waardering de waardestijging als gevolg van verduurzamingsinvesteringen buiten beschouwing te laten. Deze mogelijkheid blijkt er binnen het huidige wettelijke kader echter niet te zijn. De enige optie die wij kunnen bedenken, is het vaststellen van de WOZ-waarde op de bedrijfswaarde, via een afwaardering door middel van het toepassen van een correctie wegens functionele veroudering. Deze optie is in de praktijk echter lastig uitvoerbaar. Mogelijk kan de geconstateerde

ongunstige concurrentiepositie van Nederlandse havengebonden bedrijven wel een rechtvaardiging voor de wetgever vormen om aanvullende waarderingsvoorschriften in te voeren bij verduurzaming van deze categorieën vastgoed. Ook voor andere mogelijkheden, bijvoorbeeld het vrijstellen van de waarde van zonnepanelen, is een wetswijziging nodig.

Mogelijkheden binnen gemeentelijke belastingen

In deel III is verslag gedaan van het onderzoek naar de mogelijkheden van het bekostigen of stimuleren van verduurzaming binnen de gemeentelijke belastingen.

Allereerst is gekeken naar de OZB. Behalve de mogelijkheid van bekostiging (zie volgende alinea) hebben wij, binnen het huidige wettelijke kader, slechts als reële mogelijkheid gezien het invoeren van een facultatieve vrijstelling voor afvalwaterzuiveringsinstallaties in beheer bij een particuliere entiteit, zodat ook de zuiveringsinstallaties van havenbedrijven worden vrijgesteld van OZB-heffing. Voor andere denkbare mogelijkheden, zoals het differentiëren van het OZB-tarief naar het energielabel of het vrijstellen van de waarde van duurzame voorzieningen via een duurzaamheidslijst, is een wetswijziging nodig.

Voor wat betreft de overige gemeentelijke belastingen is geconcludeerd dat algemene belastingen, zoals de OZB, de reclame- en de precariobelasting, geschikt zijn voor het bekostigen van maatregelen en voorzieningen op het gebied van verduurzaming, omdat de besteding van de opbrengst van deze belastingen vrij is. Het toevoegen van een deel van de opbrengst aan de middelen in het Energietransitiebudget of het Energietransitiefonds van de gemeente Rotterdam behoort dus tot de mogelijkheden. Bekostiging via bestemmingsheffingen en retributies ligt in de Rotterdamse haven minder voor de hand, nu deze of niet geheven worden, of de mogelijkheden hiervan beperkt zijn.

Stimulering van verduurzaming zou binnen de precario- en reclamebelasting kunnen via een verhoogd tarief voor vervuilende voorwerpen zoals gasleidingen of verlaging van de tarieven van bijvoorbeeld buizen en leidingen die een warmtenet vormen, of die waterstof vervoeren. Binnen de leges zou stimulering van verduurzaming mogelijk zijn naar het voorbeeld van de groene leges van Den Haag, in de vorm van een lagere heffing voor de omgevingsvergunning van duurzame bouw/verbouw. Al met al zijn de mogelijkheden voor stimulering van verduurzaming binnen het havengebied door middel van de gemeentelijke belastingen zeer beperkt.

Aanbevelingen

Op basis van de resultaten van het onderzoek bevelen wij het volgende aan:

- Gebruik het afwegingskader van onderdeel 5 bij de beslissing om duurzaamheidsmaatregelen te bekostigen of te stimuleren door middel van gemeentelijke belastingen;
- Indien gewenst, geef aan de wetgever in overweging de wet te wijzigen, zodat het voor gemeenten mogelijk wordt fiscale belemmeringen voor verduurzaming weg te nemen. Daarbij ligt uitbreiding van de waarderingsuitzonderingen voor de hand;
- Indien gewenst, gebruik de opbrengst van een algemene belasting zoals de OZB voor gemeentelijke uitgaven aan verduurzaming, bijvoorbeeld door (een deel van) de opbrengst toe te voegen aan het Energietransitiebudget of het Energietransitiefonds;

- Indien gewenst, voer in de OZB-verordening een facultatieve vrijstelling in voor afvalwaterzuiveringsinstallaties in particulier beheer;
- Vergroot de tariefdifferentiatie van de precariobelasting waarbij onderscheid gemaakt worden tussen buizen en leidingen die vloeistoffen en gassen vervoeren die al dan niet bijdragen aan het behalen van klimaatdoelstellingen;
- Pleit bij de VNG voor het in de 'Taxatiewijzer havengebonden en industriële objecten' opnemen van actuele kengetallen en indexcijfers voor de bouwkosten van duurzame gebouwen en installaties.

Bijlagen

Bijlage 1 Samenstelling onderzoeksteam

ESBL

- prof. mr. dr. A.W. (Arjen) Schep – bijzonder hoogleraar heffingen lokale overheden en wetenschappelijk directeur
- mr. A.P. (Anneke) Monsma – academic researcher
- em. prof. mr. dr. J.A. (Jan) Monsma – postdoctoral research fellow
- R.H. (Robert) Kastelein – student-assistent
- V.F. (Vera) van de Glind – student-assistent

Gemeente Rotterdam (ambtelijke ondersteuning)

- mr. S. (Shaam) Kapoerchan – jurist dienstverlening
- mr. D. (Dalal) El Manouzi – jurist dienstverlening

Bijlage 2 Interviews

SVHW

Ludwig Flohr – afdelingshoofd heffingen

Havenbedrijf Rotterdam

- Remco Neumann – programmamanager CSR / corporate social responsibility
- Danny Blok – manager real estate & housing /manager Portfolio Management

Gemeente Rotterdam – Stedelijke Ontwikkeling

- Roelof Beijerse – procesmanager Stadsontwikkeling | Economie Team Maritiem
- Lieuwe Brouwer – beleidsmedewerker Stadsontwikkeling | BAP Team Next Economy / Duurzaam

Gemeente Rotterdam – Dienstverlening – Niet-woningen

- Arend Joostens – taxateur
- Arjan Stubbe – taxateur
- Bertina Klem-Nijmeijer – taxateur



Onderzoeksvoorstel gemeentelijke fiscale stimulering van verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed

Inleiding

Aan het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) een onderzoeksvoorstel te doen. Opdrachtgever is Directie Burgerzaken en Belastingen van de gemeente Rotterdam (contactpersoon directeur Ruud Schalkwijk). Het onderzoek zal na gunning worden uitgevoerd door Arjen Schep, research manager bij het ESBL, daarbij ondersteund door Jan Monsma, bijzonder hoogleraar heffingen van lokale overheden en wetenschappelijk directeur van het ESBL.

Achtergrond onderzoek

De stad Rotterdam en het Rotterdamse Havenbedrijf hebben grote ambities op het gebied van verduurzaming van de stad en de energietransitie. Als voorbeeld kan dienen het bericht van 15 april 2019 van het Havenbedrijf waarin wordt aangekondigd om samen met partners de bouw van een water elektrolyse-installatie in de Rotterdamse haven te onderzoeken. Deze 'groene' waterstoffabriek moet de huidige op aardgas gestookte waterstoffabriek van de raffinaderij van BP gaan vervangen. Mocht dit project doorgaan, dan zou dit zou de grootste 'groene' waterstoffabriek van Europa worden. De bouw van een dergelijke installatie betekent een enorme investering. Een veelheid van factoren bepaalt of er in voldoende mate een *business case* is voor een dergelijk groen alternatief voor de huidige op aardgas gestookte waterstoffabriek. Ook de fiscaliteit speelt daarbij een rol. Daarbij geldt dat met name de systematiek van waardering van onroerende zaken volgens de spelregels van de Wet WOZ verstoring kan werken voor de *business case* van dergelijke objecten. De wettelijk voorgeschreven waarderingmethode neemt als uitgangspunt de bouwkosten. De kosten van het tot stand brengen van duurzame gebouwen en -installaties is in de regel kostbaarder dan de reguliere niet-duurzame gebouwen en -installaties. Dit leidt tot een hogere WOZ-waarde, welke weer leidt tot hogere belastingaanslagen, zoals van de gemeentelijke onroerende-zaakbelastingen (OZB). Deze verstoring van de *business case* voor duurzame bouw van havengebonden en industriële gebouwen en installaties vormt de aanleiding voor dit onderzoek.

Onderzoeksvragen

De aanvraag voor dit onderzoeksvoorstel ging gepaard met een Memo (zie Bijlage) waarin een aantal onderzoeksvragen zijn benoemd die in elk geval in het onderzoek aan de orde zouden moeten komen. Deze vragen hebben wij ten behoeve van dit onderzoeksvoorstel hierna ingedeeld, uitgewerkt en aangevuld.

Met de opdrachtgever is overeen gekomen het onderzoek in twee delen te splitsen. Dit onderzoeksvoorstel heeft betrekking op beide delen. In het eerste deel van het onderzoek ligt de focus op de huidige (on)mogelijkheden voor gemeentelijke fiscale stimulering van duurzaam havengebonden en industrieel vastgoed. De uitwerking van de onderzoeksvragen die dit inzicht moeten opleveren is hierna weergegeven onder 'Deel I'. Daarbij is

met de opdrachtgever overeen gekomen dat een aantal casus zal worden aangeleverd die illustratief zijn voor de problematiek waarvoor in dit rapport een oplossing wordt gezocht.

Deel II van het onderzoek betreft de beschrijving van mogelijke aanpassingen van bestaande wet- en regelgeving met betrekking tot het stimuleren van verduurzaming van incurante niet-woningen via gemeentelijke belastingen en via de WOZ-waarderingsystematiek. De vragen die in een dergelijk onderzoek aan de orde kunnen komen, zijn hierna weergegeven onder 'Deel II'.

DEEL I

Mogelijkheden binnen de huidige wet- en regelgeving voor gemeentelijke fiscale stimulering van verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed

A. Mogelijkheden binnen de systematiek van de Wet WOZ voor tegemoetkoming of stimulering van bouw van 'groene' havengebonden en industrieel vastgoed, danwel van benadeling van niet-duurzame bouw.

1. Beschrijf beknopt de werking van de systematiek van de waardering van havengebonden en industriële onroerende zaken (incurante niet-woningen) volgens de spelregels van de Wet WOZ.
2. Binnen welke onderdelen van de huidige systematiek van waardering van incurante niet-woningen is er vooral behoefte aan tegemoetkoming in het kader van duurzame bouwwijzen, danwel duurzame alternatieve gebouwen en installaties?
3. Zijn er mogelijkheden om tot een alternatieve waardering te komen voor duurzame (onderdelen van) havengebonden en industriële onroerende zaken binnen de huidige spelregels van de Wet WOZ?
4. Is het mogelijk om bepaalde zaken in het kader van de verduurzaming buiten de taxatie te houden conform de Taxatiewijzer havengebonden en industriële objecten? Zo ja, aan welke voorwaarden moet dan zijn voldaan?
5. Op welke wijze kan in de toepassing van de werktuigenvrijstelling rekening worden gehouden verduurzaming van gebouwen en installaties en op welke wijze kunnen duurzame investeringen in gebouwen en installaties onder de werktuigenvrijstelling worden gebracht?
6. Wat is de positie van de functionele correctie binnen de gecorrigeerde vervangingswaardemethode in het kader van de duurzaamheidsproblematiek?

De functionele veroudering leidt er op dit moment toe dat bij de waardering van een vervuilende kolencentrale een hogere functionele correctie plaatsvindt dan bij minder vervuilende energiecentrales.

B. Mogelijkheden binnen de heffing en invordering van de gemeentelijke OZB (van niet-woningen) voor tegemoetkoming of stimulering van 'groene' havengebonden en industrieel vastgoed, danwel van fiscale benadeling van niet-duurzame bouw.

1. Beschrijf beknopt de werking van de heffing en invordering van OZB van niet-woningen.
2. Welke mogelijkheden bieden de onroerende-zaakbelastingen in algemene zin als instrument voor duurzaamheidsbeleid van gemeenten, zowel als instrument voor gedragsverandering als bekostigingsinstrument?
3. Op welke specifieke wijze kan verduurzaming van incurante niet-woningen worden gestimuleerd met de heffing en invordering van OZB?

4. Is het mogelijk een reductie op de aanslag OZB te geven aan bedrijven die enorme investeringen doen om hun gebouwen en installaties meer duurzaam te maken? Kan de gemeente bedrijven verleiden om te investeren met als tegenprestatie een lagere OZB-aanslag?

C. Overige mogelijkheden voor gemeentelijke fiscale stimulering of bestraffing in het kader van verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed.

1. Gemeenten heffen naast OZB ook nog een aantal andere belastingen en retributies. Welke mogelijkheden bieden deze heffingen voor bekostiging van duurzaamheidsmaatregelen, danwel voor fiscale stimulering van verduurzaming van havengebonden of industrieel vastgoed?
2. Op welke wijze kunnen de overige gemeentelijke heffingen een aanvulling vormen op de fiscale duurzaamheidsmaatregelen van de WOZ en OZB?

D. Positie van gemeentelijke fiscale instrumenten ten opzichte van andere gemeentelijke beleidsinstrumenten

1. Welke positie bekleden de beschreven fiscale beleidsopties in het kader van duurzaamheid ten opzichte van andere gemeentelijke instrumenten, zoals onder meer het subsidie-instrument?
2. Is er een afwegingskader te geven op basis waarvan de keuze voor fiscale stimulering of bekostiging van duurzaamheidsmaatregelen kan worden gemaakt?

DEEL II

Denkbare nieuwe mogelijkheden binnen de wet- en regelgeving voor gemeentelijke fiscale stimulering van verduurzaming van havengebonden en industrieel vastgoed

1. Gelet op de onderzoeksresultaten van Deel I: welke aanpassingen van wet- en regelgeving zijn denkbaar met betrekking tot de OZB en de waarderingssystematiek zoals voorgeschreven in de Wet WOZ en de daar op gebaseerde uitvoeringsregelingen en waarderingsinstructies?
2. Is er een voorkeur aan te geven in de denkbare oplossingen? Zo ja, wat is daarvoor de fiscaal-juridische argumentatie?
3. Wat zijn de argumenten om voor aanpassing van de wettelijke regeling van de OZB (Gemeentewet) te kiezen danwel voor aanpassing van de waarderingsregels van de Wet WOZ?
4. Wat zijn argumenten die een fiscale tegemoetkoming vanwege investeringen in verduurzaming van het vastgoed van specifiek incurante niet-woningen en daarbinnen van industriële en havengebonden objecten kunnen rechtvaardigen?
5. Hoe verhouden gemeentelijke fiscale tegemoetkomingen op het gebied van verduurzaming van havengebonden en industriële objecten zich tot landelijke afspraken die ten aanzien van deze categorieën zijn gemaakt in het Ontwerp Klimaatakkoord?
6. Wat zijn de gevolgen voor lastenverschuivingen van tegemoetkomingen voor verduurzamingsmaatregelen van industriële en havengebonden objecten ten opzichte van andere niet-woningen en van tegemoetkomingen binnen de categorie niet-woningen ten opzichte van de categorie woningen?