

EUR Research Information Portal

GVW tankstations op basis van de Taxatiewijzer Motorbrandstofverkooppunten. REN-methode. Regels van stelplicht en bewijslast. Als partijen zich bij de waardebeoordeling baseren op de richtsnoeren uit een taxatiewijzer, maar een partij van bepaalde kengetallen in de taxatiewijzer afwijkt dan moet die partij de gronden voor deze afwijkingen stellen en bij betwisting aannemelijk maken. Zorgvuldigheidsbeginsel is geschonden, maar omdat belanghebbende niet is benadeeld gaat de rechtbank daaraan voorbij door toepassing van art. 6:22 Awb.

Publication status and date:

Published: 01/01/2023

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

Citation for the published version (APA):

Makkinga, F. (2023). GVW tankstations op basis van de Taxatiewijzer Motorbrandstofverkooppunten. REN-methode. Regels van stelplicht en bewijslast. Als partijen zich bij de waardebeoordeling baseren op de richtsnoeren uit een taxatiewijzer, maar een partij van bepaalde kengetallen in de taxatiewijzer afwijkt dan moet die partij de gronden voor deze afwijkingen stellen en bij betwisting aannemelijk maken. Zorgvuldigheidsbeginsel is geschonden, maar omdat belanghebbende niet is benadeeld gaat de rechtbank daaraan voorbij door toepassing van art. 6:22 Awb. *Belastingblad. Tijdschrift voor Provinciale, Gemeentelijke en Waterschapsbelastingen*, 2023(10), Article 165.

https://www.inview.nl/document/id2b6ade426107457da9321f27e2a574fc?ctx=WKNL_CSL_640

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

Belastingblad 2023/165

GVW tankstations op basis van de Taxatiewijzer Motorbrandstofverkooppunten. REN-methode. Regels van stelplicht en bewijslast. Als partijen zich bij de waardebeoordeling baseren op de richtsnoeren uit een taxatiewijzer, maar een partij van bepaalde kengetallen in de taxatiewijzer afwijkt dan moet die partij de gronden voor deze afwijkingen stellen en bij betwisting aannemelijk maken. Zorgvuldigheidsbeginsel is geschonden, maar omdat belanghebbende niet is benadeeld gaat de rechtbank daaraan voorbij door toepassing van art. 6:22 Awb.

Rb. Zeeland-West-Brabant 09-03-2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:1503, m.nt. F.J.H.L. Makkinga

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum	9 maart 2023
Magistraten	Mr. M.M. Dondorp-Loopstra
Zaaknummer	BRE 20/8959
Noot	F.J.H.L. Makkinga
JCDI	JCDI:ADS699409:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen (V)
Brondocumenten	ECLI:NL:RBZWB:2023:1503, Uitspraak, Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 09-03-2023

Essentie

GVW tankstations op basis van de Taxatiewijzer Motorbrandstofverkooppunten. REN-methode. Regels van stelplicht en bewijslast. Als partijen zich bij de waardebeoordeling baseren op de richtsnoeren uit een taxatiewijzer, maar een partij van bepaalde kengetallen in de taxatiewijzer afwijkt dan moet die partij de gronden voor deze afwijkingen stellen en bij betwisting aannemelijk maken. Zorgvuldigheidsbeginsel is geschonden, maar omdat belanghebbende niet is benadeeld gaat de rechtbank daaraan voorbij door toepassing van art. 6:22 Awb.

Uitspraak

Uitspraak

in de zaak tussen

[belanghebbende], gevestigd in [plaats 1], belanghebbende,

(gemachtigde: [gemachtigde]),

en

de heffingsambtenaar van de Belastingssamenwerking West-Brabant (gemeente [plaats 2]), de heffingsambtenaar,

en

de minister van Justitie en Veiligheid, de minister.

1. Inleiding

1.1.

In deze uitspraak beoordeelt de rechtbank de beroepen van belanghebbende tegen de uitspraken op bezwaar van de heffingsambtenaar van 11 september 2020.

1.2.

Het voorafgaande traject is als volgt verlopen. De heffingsambtenaar heeft met dagtekening 29 februari 2020 aan belanghebbende de waarde-beschikkingen voor het jaar 2020 toegezonden (hierna: de beschikkingen). De beschikkingen zijn vastgesteld op grond van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ). Tegelijk zijn (onder meer) ook de aanslagen onroerendezaakbelastingen opgelegd (hierna: de aanslagen OZB). De beschikkingen en de aanslagen OZB hebben, voor zover hier relevant, betrekking op:

- de onroerende zaak [adres 1] in [plaats 2] (hierna: [adres 1]) met een vastgestelde waarde van € 843.000 (BRE 20/8959); en
- de onroerende zaak [adres 2] in [plaats 2] (hierna: [adres 2]) met een vastgestelde waarde van € 604.000 (BRE 20/8960).

De heffingsambtenaar heeft de waarde van beide onroerende zaken vastgesteld per de datum van 1 januari 2019 (hierna: de waardepeildatum). Belanghebbende heeft tegen de waardevaststelling bezwaar gemaakt.

1.3.

De heffingsambtenaar heeft de bezwaren van belanghebbende ongegrond verklaard en de waarden van de onroerende zaken en de aanslagen OZB gehandhaafd. Belanghebbende heeft daartegen beroep ingesteld.

1.4.

De heffingsambtenaar heeft op de beroepen gereageerd met een verweerschrift.

1.5.

De rechtbank heeft de beroepen op 15 december 2022 op zitting behandeld. Hieraan hebben deelgenomen: de gemachtigde van belanghebbende en namens de heffingsambtenaar: [heffingsambtenaar] en [heffingsambtenaar] (taxateur). Een kopie van de ter zitting overgelegde machtiging wordt aan deze uitspraak gehecht.

2. Feiten

[adres 1] (BRE 20/8959)

2.1.

Belanghebbende is de gebruiker van de onroerende zaak en exploiteert deze als een [voorziening]. Het betreft een zogenaamd '[voorziening]' met bouwjaar 1999.

2.2.

De heffingsambtenaar heeft de gecorrigeerde vervangingswaarde (hierna: GVW) van de onroerende zaak op de waardepeildatum vastgesteld op € 843.000.

[adres 2] (BRE 20/8960)

2.3.

Belanghebbende is de gebruiker van de onroerende zaak en exploiteert deze als een [voorziening]. Het betreft een zogenaamd '[voorziening]' met bouwjaar 2000.

2.4.

De heffingsambtenaar heeft de GVW van de onroerende zaak op de waardepeildatum vastgesteld op € 604.000.

3. Beoordeling door de rechtbank

3.1.

De rechtbank beoordeelt of de waarde van de onroerende zaken te hoog is vastgesteld. Tevens beoordeelt de rechtbank of belanghebbende recht heeft op een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn. De rechtbank doet dat aan de hand van de argumenten die belanghebbende heeft aangevoerd, de beroepsgronden.

Algemeen: aannemelijkheid van de WOZ-waarde

3.2.

Op grond van artikel 17, derde lid, van de Wet WOZ wordt - in afwijking van artikel 17, tweede lid, van de Wet WOZ - de waarde van een onroerende zaak voor zover die niet tot woning dient, bepaald op de GVW indien dit leidt tot een hogere waarde dan die ingevolge artikel 17, tweede lid, van de Wet WOZ.

3.3.

Ingevolge artikel 4, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet waardering onroerende zaken - voor zover hier van belang - wordt de vervangingswaarde als bedoeld in artikel 17, derde lid, van de wet WOZ berekend door bij de waarde van de grond van de onroerende zaak op te tellen de waarde van de opstal van de onroerende zaak. De waarde van de opstal wordt gesteld op de kosten die herbouw van een vervangend identiek object zouden vergen, gecorrigeerd met een factor wegens technische veroudering gebaseerd op de verstreken en de resterende gebruiksduur en met inachtneming van de restwaarde, en gecorrigeerd met een factor wegens functionele veroudering gebaseerd op economische veroudering, verouderde bouwwijze, ondoelmatigheid en excessieve gebruikskosten.

3.4.

De heffingsambtenaar dient de feiten en omstandigheden te stellen en aannemelijk te maken waaruit volgt dat de WOZ-waarde van de onroerende zaken niet te hoog is vastgesteld. De vraag of de heffingsambtenaar in het leveren van het van hem verlangde bewijs is geslaagd, moet worden beoordeeld in het licht van hetgeen belanghebbende naar voren heeft gebracht.

3.5.

Partijen zijn het erover eens dat de waarde van de beide tankstations bepaald moet worden aan de hand van de voor de branche ontwikkelde Real Estate Norm (hierna: REN-methode). Deze methode is ook opgenomen in de Taxatiewijzer 'motorbrandstofverkooppunten' van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, taxatiewijzer deel 21 (hierna: de taxatiewijzer). De waardebepaling bestaat uit een opstalwaarde en een locatiewaarde.

3.6.

De rechtbank stelt voorop dat bij de beoordeling de waardebepaling als geheel ter beoordeling voorligt. De last om de gecorrigeerde vervangingswaarde aannemelijk te maken rust primair op de heffingsambtenaar. Belanghebbende draagt de bewijslast ten aanzien van die gronden waarop zij haar betoog stoelt dat de waarde te hoog is vastgesteld.

[adres 1]: het geschil

3.7.

De heffingsambtenaar heeft ter onderbouwing van de voorgestane waarde een taxatierapport overgelegd. Dat rapport is opgemaakt op 8 juni 2021. Het rapport concludeert tot een waarde van € 843.000.

3.8.

Belanghebbende heeft eveneens een taxatierapport overgelegd. Dat rapport is opgemaakt op 14 oktober 2020. Dit rapport concludeert tot een waarde van € 599.000.

3.9.

Ter zitting zijn beide waarde-berekeningen besproken en is tussen partijen komen vast te staan dat het geschil zich toespitst op de volgende elementen uit de beide taxaties: Met betrekking tot de opstalwaarde (gecorrigeerde vervangingswaarde):

- o. aantal aanwezige brandstoftanks;
- o. restwaarde-percentages voor toepassing van de technische afschrijving van de opstallen, de aanwezige brandstoftanks, de opstelplaatsen en enkele overige onderdelen.

Met betrekking tot de locatiewaarde (REN-methodiek):

- o. subtype binnen categorie tangent-tankstation (t.b.v. rekengrootheden);
- o. omvang van de passantenstroom (t.b.v. REN-score);
- o. niveau van de infrastructuur (t.b.v. REN-score).

Partijen zijn het eens over de navolgende elementen uit de waardebepaling:

Met betrekking tot de opstalwaarde:

- o. herbouwwaarde;
- o. resterende levensduur.

Met betrekking tot de locatiewaarde

- o. de locatiewaarde van met betrekking tot de aanwezige voorzieningen, te weten € 341.000 (96 REN-punten * een waarde van € 3.557 per punt);
 - o. de constatering dat gerekend moet worden met de geobjectiveerde doorzet, nu deze niet meer dan 40% afwijkt van de daadwerkelijke gemiddelde doorzet op jaarbasis.

In het onderstaande zal de rechtbank ingaan op de beroepsgronden van belanghebbende.

[adres 1]; aantal aanwezige brandstoftanks (opstalwaarde)

3.10.

De heffingsambtenaar gaat in het van hem afkomstige taxatierapport (woordelijk) en in de bijbehorende berekening (cijfermatig) uit van de aanwezigheid van 2 brandstoftanks van 40.000 liter. De heffingsambtenaar, op wie de primaire bewijslast rust, heeft gemotiveerd gesteld dat deze informatie afkomstig is van de eigen

informatie van belanghebbende en onderbouwt dit met een afschrift van een overzicht, waarvan hij stelt dat dit het door belanghebbende ingevulde inlichtingenformulier betreft. Belanghebbende heeft de juistheid van deze informatie betwist en gesteld dat slechts sprake is van 1 brandstoftank van 40.000 liter, zoals in de eigen berekening is opgenomen. Belanghebbende heeft deze stelling echter niet onderbouwd met enig stuk of verklaring. De enkele vermelding van een '1' bij de kolom aantallen voor dit type brandstoftank in de berekening is onvoldoende voor een geslaagde beroepsgrond. Het gelijk op dit punt is aan de heffingsambtenaar.

[adres 1]; restwaardepercentages (opstalwaarde)

3.11.

De heffingsambtenaar heeft tot uitgangspunt genomen hetgeen in de taxatiewijzer is vermeld, te weten een restwaarde van 15%.^[1.] Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de restwaarde op 5% van de herbouwwaarde moet worden gesteld. De rechtbank oordeelt dat het standpunt van de heffingsambtenaar gevolgd moet worden. Belanghebbende verwijst naar jurisprudentie uit 2018 en eerdere jaren. De Hoge Raad heeft in zijn arresten van 31 januari 2020 en 23 oktober 2020 nadere regels gegeven voor de waardering van incurante onroerende zaken. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat in het algemeen gebruik kan worden gemaakt van taxatiewijzers als partijen de richtsnoeren van die taxatiewijzers als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard.^[2.] Verder geldt dat, indien partijen de richtsnoeren van een of meer taxatiewijzers als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard en partijen van bepaalde kengetallen in de taxatiewijzer(s) afwijken, de partij die afwijkt de gronden voor deze afwijkingen moet stellen en bij betwisting aannemelijk moet maken.^[3.] Beide partijen hebben de Taxatiewijzer tot uitgangspunt genomen. Belanghebbende, op wie aldus de bewijslast rust, heeft niet onderbouwd waarom naar haar mening de restwaarden op 5%, of althans op een lager percentage dan genoemd in de bandbreedte van de Taxatiewijzer, gesteld moeten worden. De enkele stelling dat de in de Taxatiewijzer genoemde percentages onvoldoende zijn onderbouwd, is daarvoor niet toereikend.^[4.] Deze beroepsgrond faalt daarom. Dat leidt ertoe dat met betrekking tot de technische afschrijving van alle in 3.9 genoemde onderdelen de berekening van de heffingsambtenaar gevolgd moet worden.

[adres 1]; subtype (locatiewaarde)

3.12.

Cruciaal voor de bepaling van de locatiewaarde is de doorzet van het aantal liters brandstof per jaar. Deze bepaalt de indeling in de subcategorie, waaraan door de makers van het model geobjectiveerde rekengrootheden gekoppeld zijn. De heffingsambtenaar heeft onder verwijzing naar de taxatiewijzer^[5.], aangevoerd dat het bedrijf van belanghebbende ingedeeld moet worden in categorie 'midden', voor stations met een doorzet tussen de 4 en 6 miljoen liter brandstof per jaar. In het verweerschrift is toegelicht dat een gemiddelde doorzet per jaar is aangehouden van 4.195.660 liter. Ter onderbouwing van dat getal verwijst de heffingsambtenaar naar eerder genoemde inlichtingenformulier (zie 3.10). Het gemiddelde van de verkochte liters brandstof over de periode 2016 tot en met 2018 is 4.722.782, zo stelt de heffingsambtenaar.

Belanghebbende heeft in de van haar afkomstige berekening (zonder die te voorzien van een woordelijke toelichting omtrent de aard en achtergrond van de gemaakte keuze) een vinkje gezet in de kolom behorend bij de categorie 'laag'. Op dezelfde hoogte in het formulier staat een totaal aantal liters van 4.195.660 vermeld, hetzelfde bedrag als de heffingsambtenaar hanteert. Getuige de tekst in de tekstregel, behorende bij dit onderdeel, moet de gebruiker handmatig één van de drie categorieën aankruisen. Belanghebbende heeft dus gekozen voor het aankruisen van de categorie 'laag'. Dit ligt in lijn met de woordelijke toelichting in het beroepschrift dat sprake is van een feitelijke doorzet van 4 miljoen liter, maar strookt niet met de vermelding in hetzelfde formulier van het totaal van 4.195.660 liters. Op dit punt acht de rechtbank de berekening van belanghebbende onjuist, althans niet van voldoende gewicht om succesvol de onderbouwing van de heffingsambtenaar te weerleggen, mede gelet op het feit dat belanghebbende in de kop van het rekenblad zelf ook vermeldt dat de doorzet bij deze categoriekeuze minder dan 4 miljoen liter is. Reeds om deze reden kan de taxatie van belanghebbende niet gevolgd worden. Gelet op de omstandigheid dat de heffingsambtenaar van een lager totaal is uitgegaan dan een indexatie van het gemiddelde van de drie voorafgaande jaren (hetgeen ook de taxatiewijzer adviseert), heeft de heffingsambtenaar een ruime marge genomen om te bewerkstelligen dat de waarde niet te hoog werd vastgesteld. Het gelijk op dit punt is aan de

heffingsambtenaar.

[adres 1]; passantenstroom (locatiewaarde)

3.13.

De heffingsambtenaar gaat in het van hem afkomstige taxatierapport (woordelijk) en in de bijbehorende berekening (cijfermatig) qua indeling in de verschillende categorieën passantenstromen uit van categorie '25-30 auto's per minuut tussen 10 en 15 uur'. De heffingsambtenaar onderbouwt dit met een verwijzing naar het inlichtingenformulier (zie 3.10). Belanghebbende heeft de juistheid van deze informatie betwist en gesteld dat op basis van waarneming door de zelf ingeschakelde taxateur is geconstateerd dat indeling in de categorie '10-15 auto's per minuut tussen 10 en 15 uur' aangewezen is, hetgeen leidt tot een lagere score en derhalve een lagere waarde. Dit betoog overtuigt niet.

3.14.

In het taxatierapport van belanghebbende is een datum vermeld waarop het object is opgenomen, te weten 7 augustus 2020. Daarbij ontbreekt een omschrijving van hetgeen deze opname heeft behelst. Indien en voor zover al sprake is geweest van een telling op de genoemde dag, dan heeft te gelden dat dit een enkele meting is geweest, onder bijzondere omstandigheden te weten de piek van de zomerperiode en tevens een jaar waarin sprake was van een afname van verkeersbewegingen als gevolg van de Coronapandemie.

3.15.

De toelichting ter zitting dat sprake is van een matig presterend tankstation als gevolg van de ligging op 15 kilometer van de grens met België is onvoldoende voor de onderbouwing van indeling in de betreffende categorie. Daar komt bij dat het model voorziet in een maatwerk-berekening indien het verschil met de gestaffelde berekening meer dan 40% is (erboven of eronder). Dit percentage is door de waarderingskamer in overleg met de branche bepaald. Hoewel het werken met percentages behelst dat het enige ruwheid bevat, rechtvaardigt het betoog van belanghebbende, dat niet met marktgegevens of een concrete analyse is onderbouwd, geen zaaks-specifieke toepassing van het taxatiemodel. Het gelijk op dit punt is aan de heffingsambtenaar.

[adres 1]; infrastructuur (locatiewaarde)

3.16.

Ook met betrekking tot de infrastructuur heeft belanghebbende een andere berekening van de REN-score toegepast dan de heffingsambtenaar voorstaat. Voor de toepassing van dit onderdeel rekent het model met 'minpunten'. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt mee dat de partij die stelt dat sprake is van een omstandigheid die tot een neerwaartse bijstelling leidt (ofwel waarde-drukkend is) hiervan de bewijslast draagt. Dat is belanghebbende, die rekent met een score van 4 in plaats van 5 voor de infrastructuur. De enkele toepassing van een minpunt is ook hier onvoldoende voor een geslaagde beroepsgrond. Daar komt bij dat de heffingsambtenaar de infrastructuur inzichtelijk heeft gemaakt door middel van foto- en kaartmateriaal in het taxatierapport. Het gelijk op dit punt is daarom aan de heffingsambtenaar.

[adres 1]: tussenconclusie

3.17.

De tussenconclusie is dat de beroepsgronden van belanghebbende met betrekking tot het object [adres 1] niet slagen. Voor het overige ziet de rechtbank geen aanleiding om de berekening van de heffingsambtenaar niet te volgen. De toelichting op de werkwijze in de paragraaf 'Ad 8 en 9 en 'Ad 10' in het verweerschrift is transparant, overtuigend en voldoende onderbouwd. De heffingsambtenaar is derhalve in zijn bewijstaak geslaagd.

[adres 2]: het geschil

3.18.

De heffingsambtenaar heeft ter onderbouwing van de voorgestane waarde een taxatierapport overgelegd. Dat rapport is opgemaakt op 8 juni 2021. Het rapport concludeert tot een waarde van € 604.000. Belanghebbende heeft geen eigen taxatierapport overgelegd. Belanghebbende heeft wel gronden aangevoerd tegen de onderbouwing door de heffingsambtenaar van de getaxeerde waarde.

3.19.

Belanghebbende heeft twee formele rechtsgronden aangevoerd, inhoudende dat de motivering van de heffingsambtenaar van de uitspraak op bezwaar onvoldoende is en voorts dat de heffingsambtenaar niet heeft voldaan aan de verplichting om de op de zaak betrekking hebbende stukken te overleggen.

3.20.

De gehanteerde restwaarde (voor de opstalwaarde) en de invloed van de ligging nabij de grens met België (voor de locatiewaarde) is hier ook in geschil.

[adres 2]: formele beroepsgronden

3.21.

In lijn met het betoog van de heffingsambtenaar is de rechtbank van oordeel dat geen sprake is van een schending van het zorgvuldigheidsbeginsel met betrekking tot de uitspraak op bezwaar. De vermelding van de term 'woning' is wel ongelukkig. De heffingsambtenaar heeft in het verweerschrift erkend dat dit een onjuistheid is. De rechtbank vertrouwt er op dat de heffingsambtenaar zich deze omissie aantrekt en voor opvolgende tijdvakken extra zorgvuldigheid betracht om dit te voorkomen. Van een evidente schending van de taak om op deugdelijke wijze een heroverweging te doen en de beslissing van onderbouwing te voorzien is echter geen sprake.

3.22.

De heffingsambtenaar heeft uitspraak op bezwaar gedaan op 11 september 2020. Bij de uitspraak op bezwaar is als bijlage een matrix gevoegd. Vervolgens is door de gemachtigde van belanghebbende op 24 september 2020 contact opgenomen met de heffingsambtenaar met het verzoek om overlegging van taxatiekaarten, specifiek de overzichten waarop de berekening van de REN-score zichtbaar is. Deze uiting van een tekortkoming bij het doen van uitspraak op bezwaar had redelijkerwijs opgevat moeten worden als beroepschrift en had doorgezonden moeten worden aan de rechtbank. Vervolgens is tegemoet gekomen aan het verzoek van belanghebbende door de volgende dag, op 25 september 2020 de taxatiekaarten te verstrekken. Met deze handelwijze heeft de heffingsambtenaar niet de zorgvuldigheid betracht die van hem verwacht mag worden. In het bijzonder niet, omdat de uitspraak op bezwaar kort en door middel van standaard tekstblokken is gemotiveerd. En voorts niet, omdat dus een deel van de onderbouwing (vermoedelijk een stuk in de zin van artikel 8:42 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb)) pas ná het doen van uitspraak op bezwaar aan belanghebbende is verstrekt. De rechtbank kwalificeert deze handelwijze als een schending van het zorgvuldigheidsbeginsel (en niet als een schending van het motiveringsbeginsel, omdat aannemelijk is dat met de taxatieverslagen beoogd was aanvullende motivering te geven en ze per ommekomst beschikbaar zijn gesteld). De schending van het zorgvuldigheidsbeginsel leidt echter niet tot een gegrondverklaring van het beroep. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat zij door deze gang van zaken is benadeeld. Hoewel niet volgens de regelen der kunst, belanghebbende heeft in beroep beschikking gehad over alle op de zaak betrekking hebbende stukken. De rechtbank gaat daarom aan de schending voorbij.^[6.]

[adres 2]: restwaardepercentages (opstalwaarde)

3.23.

De beroepsgrond omtrent de opstalwaarde wordt verworpen onder verwijzing naar hetgeen hiervoor is overwogen onder 3.11.

[adres 2]: invloed ligging nabij Belgische grens (locatiewaarde)

3.24.

De beroepsgrond omtrent de ligging nabij de Belgische grens wordt verworpen. Het tankstation aan de [weg] heeft een beduidend lagere doorzet van brandstof dan het tangent station, dat bij de oprit naar de snelweg gelegen is. Het is niet onaannemelijk dat bestuurders die reeds op de snelweg rijden, de moeite nemen om door te rijden tot over de grens om aldaar voordelig brandstof te tanken. De heffingsambtenaar heeft echter gemotiveerd gesteld dat deze omstandigheid ook in de berekening is verdisconteerd. De rechtbank overweegt als volgt.

3.25.

Anders dan het station [adres 1] is voor het station [weg] wel sprake van een grote discrepantie tussen de genormeerde doorzet van het aantal liters brandstof per jaar en de gemiddelde daadwerkelijke doorzet. Het verschil is 65,1%, aldus de heffingsambtenaar. Hij verwijst hiertoe naar de rekenkaarten die bij het taxatierapport zijn gevoegd. Deze zijn cijfermatig gelijk aan de rekenkaarten die kort na de uitspraak op bezwaar zijn verstrekt (zie 3.22 hiervoor). Daaruit valt af te leiden dat is gerekend met een (gemiddelde daadwerkelijke) doorzet van 2.148.000 liter brandstof in plaats van een (objectieve) doorzet van 6.148.800. De rechtbank acht daarom aannemelijk dat de waardedruk als gevolg van de ligging nabij de Belgische grens is verdisconteerd in deze berekening.

3.26.

In het verweerschrift zijn ook de REN-scores toegelicht. De rechtbank volgt belanghebbende niet in de stelling ter zitting dat zonder onderbouwing de REN-score is aangepast van 80 naar 67,2.

De score van 67,2 behoort tot de berekening van de locatiewaarde, onderdeel brandstofverkoop. Een wijziging van standpunt daaromtrent heeft de rechtbank niet uit de stukken kunnen afleiden. Belanghebbende heeft een eventuele onjuistheid in de berekening van de heffingsambtenaar op dit punt derhalve niet aannemelijk gemaakt.

De score van 80 roept bij eerste lezing wel een vraag op, maar uit de context van het verweerschrift, in het bijzonder de daarin opgenomen tabellen, valt af te leiden dat dit een verschrijving betreft en de REN-score van de locatiewaarde, onderdeel voorzieningen behelst. Waar 80 staat moet 78 gelezen worden. De uitkomst van de rekensom, zijnde € 334.000 sluit daarop aan en acht de rechtbank om die reden juist en aannemelijk.

[adres 2]: tussenconclusie

3.27.

Gelet op hetgeen is geoordeeld in 3.18 tot en met 3.26 acht de rechtbank de heffingsambtenaar geslaagd in zijn taak om aannemelijk te maken dat de waarde niet te hoog is vastgesteld. Vanwege de toepassing van artikel 6:22 van de Awb ziet de rechtbank aanleiding de heffingsambtenaar met betrekking tot zaaknummer BRE 20/8960 te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 1.674 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting, met een waarde per punt van € 837, en een wegingsfactor 1). Voor vergoeding van andere kosten ziet de rechtbank geen aanleiding. De heffingsambtenaar dient tevens het griffierecht van € 354 te vergoeden. Voor vergoeding van enige kosten voor de bezwaarfase ziet de rechtbank geen aanleiding.

Vergoeding van immateriële schade

3.28.

Belanghebbende heeft ter zitting aanspraak gemaakt op vergoeding van immateriële schade vanwege de overschrijding van de redelijke termijn waarbinnen het onderhavige geschil beslecht had moeten zijn.

3.29.

De heffingsambtenaar stelt dat het verzoek om immateriële schadevergoeding en vergoeding van proceskosten dient te worden afgewezen en verwijst daarbij naar recente jurisprudentie in combinatie met de werkwijze op grond van 'no cure no pay', vervat in de algemene voorwaarden van de gemachtigde, in het bijzonder artikel 8 daarvan. De rechtbank is van oordeel dat de heffingsambtenaar geen belang heeft bij deze stelling, nu de bezwaartermijn niet langer dan zes maanden heeft geduurd.

3.30.

De rechtbank heeft gelet op de duur van de behandeling van het beroep ambtshalve kennis genomen van de genoemde jurisprudentie en de openbaar gemaakte algemene voorwaarden van de gemachtigde, doch ziet in deze zaak geen aanleiding om het verzoek tot toekenning van een vergoeding voor immateriële schade af te wijzen. De rechtbank ziet onvoldoende grond om te komen tot het oordeel dat in deze zaak geen spanning en frustratie bestaat ten aanzien van de uitkomst van een gerechtelijke procedure omtrent de hoogte van een belastingschuld inzake lokale heffingen. Daarom zal de rechtbank wel overgaan tot het toekennen van

immateriële schadevergoeding.

3.31.

Met betrekking tot beide zaken is sprake van samenhang. De rechtbank kent daarom eenmaal een vergoeding van een vergoeding voor immateriële schade toe. De redelijke termijn voor behandeling van bezwaar en beroep bedraagt twee jaar, te rekenen vanaf de datum van ontvangst van het bezwaarschrift. Het bezwaarschrift is op 30 maart 2020 bij de heffingsambtenaar ontvangen. De rechtbank doet uitspraak op 9 maart 2023. Daaruit volgt dat de redelijke termijn met 12 maanden is overschreden. Belanghebbende heeft - uitgaande van € 500 per overschrijding per half jaar - recht op een schadevergoeding van € 1.000. Omdat de bezwaarfase binnen de termijn van 6 maanden is afgerond, komt de vergoeding geheel voor rekening van de Staat der Nederlanden (de Minister van Justitie en Veiligheid). De rechtbank merkt de minister in zoverre aan als derde partij in het geding.

4. Conclusie en gevolgen

De beroepen zijn ongegrond. Dat betekent dat de waardebeschikkingen en de belastingaanslagen in stand blijven. De rechtbank zal een veroordeling tot vergoeding van immateriële schade en proceskosten uitspreken en gelasten dat het griffierecht wordt vergoed.

5. Beslissing

De rechtbank:

- verklaart de beroepen ongegrond;
- veroordeelt de minister tot het betalen van een vergoeding van immateriële schade aan belanghebbende tot een bedrag van € 1.000;
- veroordeelt de heffingsambtenaar tot betaling van € 1.674 aan proceskosten aan belanghebbende;
- gelast dat de heffingsambtenaar het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 354 aan haar vergoedt.

Noot

Auteur: F.J.H.L. Makkinga

In deze goed leesbare en gestructureerde uitspraak oordeelt de rechtbank over de WOZ-waarden van twee tankstations met toebehoren, die belanghebbende exploiteert. Niet in geschil is dat de WOZ-waarde moet worden bepaald door een opstalwaarde (op basis van de GVW) en een locatiewaarde (op basis van de Real Estate Norm, de REN-methode) bij elkaar op te tellen. Deze waarderingmethodiek is beschreven in de Taxatiewijzer Motorbrandstofverkooppunten (deel 21).

Wat de rechtbank herhaaldelijk en consequent toepast zijn de regels van stelplicht en bewijslast. Een algemeen in het procesrecht geldend adagium is: 'wie stelt, moet bewijzen' (of, in het fiscale recht wat minder stellig: aannemelijk maken). Uit het *Oostflakkee*-arrest (HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4300, *Belastingblad* 2006, p. 8, m.nt. Chr.J.M. Noordermeer Van Loo) blijkt dat de bewijslast in waardegeschillen als volgt is verdeeld (in ons vakgebied ook wel aangeduid als de WOZ-drietrapraket). Het is eerst aan de heffingsambtenaar om de bij beschikking vastgestelde waarde voldoende aannemelijk te maken (1^e trap van de raket). Slechts indien de heffingsambtenaar niet aan de op hem rustende bewijslast heeft voldaan, komt de vraag aan de orde of de belanghebbende de (eventueel) door hem verdedigde waarde voldoende aannemelijk heeft gemaakt (2^e trap van de raket). Voorgaande is overigens in beide trappen wel mede met inachtneming van hetgeen de andere partij stelt. Indien ook belanghebbende de door hem verdedigde waarde niet aannemelijk maakt, kan de rechter - eventueel na inwinning van een deskundigenbericht - zelf tot een vaststelling in goede justitie van de WOZ-waarde komen (3^e trap van de

raket).

Dat geldt bij de feitenrechter allereerst voor feitelijke geschilpunten. In dit geval waren partijen het bijvoorbeeld niet eens over het juiste aantal brandstoftanks. De heffingsambtenaar onderbouwt met gegevens beter zijn stelling dat er twee tanks zijn (gebaseerd op gegevens van belanghebbende zelf), terwijl belanghebbende daar niets onderbouwd tegenover stelt. Voorgaande geldt ook voor bijvoorbeeld de bepaling van het aantal doorgezette liters brandstof per jaar en de grootte van de passantenstromen.

Ook waarderingsuitgangspunten en -methoden moeten worden onderbouwd om ze aannemelijk te maken. Beide partijen hebben in casu de Taxatiewijzer Motorbrandstofverkoop punten tot uitgangspunt genomen. De rechtbank stelt terecht dat het vaste rechtspraak is dat in het algemeen gebruik kan worden gemaakt van taxatiewijzers als partijen de richtsnoeren van die taxatiewijzers als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard. De door de rechtbank genoemde arresten uit 2020 over met name de levensduurverlenging bij de correctie wegens technische veroudering laten dat zien. De Hoge Raad heeft daarin ten aanzien van de stelplicht en bewijslast duidelijk gesteld dat, als partijen de richtsnoeren van een of meer taxatiewijzers als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard en partijen van bepaalde kengetallen in de taxatiewijzer(s) afwijken, de partij die afwijkt de gronden voor deze afwijkingen moet stellen en bij betwisting aannemelijk moet maken. Belanghebbende wijkt met een restwaardepercentage van 5% af van de Taxatiewijzer, terwijl de heffingsambtenaar met het gehanteerde percentage binnen de bandbreedte van de Taxatiewijzer blijft. Het is dan dus aan belanghebbende om gemotiveerd te stellen dat die afwijking terecht is. De enkele stelling dat de in de Taxatiewijzer genoemde percentages onvoldoende zijn onderbouwd, is daarvoor niet toereikend, stelt de rechtbank terecht. De rechtbank ziet daarom geen aanleiding om de waardebevestigingen van de heffingsambtenaar niet te volgen. De heffingsambtenaar slaagt dan ook in zijn bewijslast.

Betekent voorgaande dat de Taxatiewijzers heilig worden verklaard en moeten worden gevolgd (zodat deze Taxatiewijzers een soort formele rechtskracht krijgen)? Nee, de Taxatiewijzers blijven slechts hulpmiddelen om tot een onderbouwde WOZ-waardering te komen. De vrije bewijsleer blijft namelijk voluit van kracht: het maakt niet uit *hoe* een partij zijn of haar waarde aannemelijk maakt, *als* de waardebevestiging maar aannemelijk gemaakt wordt. Toetssteen is uiteindelijk het bepaalde in art. 17 Wet WOZ (vgl. HR 29 november 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8610, *Belastingblad* 2001, p. 58, m.nt. J.P. Kruimel). Maar wat wel terecht is, is dat *cherry picking* niet zomaar geoorloofd is. Als een partij de richtsnoeren van een taxatiewijzer gebruikt als uitgangspunt voor de waardebevestiging, dan kan hij niet ongemotiveerd afwijken van de kengetallen uit die taxatiewijzer omdat die even niet uitkomen.

Voetnoten

[1.] Taxatiewijzer Motorbrandstofverkoop punten, versie 1.1 Publiek, pagina 17 (te raadplegen op www.wozdatacenter.nl/taxatiewijzer).

[2.] Hoge Raad 31 januari 2020, 19/03803, ECLI:NL:HR:2020:169 (*Red.: Belastingblad* 2020/122, m.nt. S. Kapoerchan) en Hoge Raad 23 oktober 2020, 19/05580, ECLI:NL:HR:2020:1671 rechtsoverweging 2.4.3 (*Red.: Belastingblad* 2020/472, m.nt. S. Bosma).

[3.] Vgl. Gerechtshof 's-Hertogenbosch, nr. 21/00882, ECLI:NL:GHSHE:2022:4142 ro. 4.4 (*Red.:* niet gepubliceerd).

[4.] Vgl. Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 21/00531 en 21/00532, ECLI:NL:GHARL:2022:10083 ro. 4.27 (*Red.: Belastingblad* 2023/16, m.nt. J.C. Scherff).

[5.] Taxatiewijzer Taxatiewijzer Motorbrandstofverkoop punten, versie 1.1. Publiek, pagina 16 (zie vindplaats hiervoor).

[6.] Art. 6:22 van de Awb.