

LJN: AA1799, Hoge Raad , 30314

Datum uitspraak: 05-06-1996
Rechtsgebied: Belasting
Soort procedure: Cassatie
Vindplaats(en): BB 1996, 430 m. nt. Kruimel
BNB 1996, 250 m. nt. G.J. van Leijenhorst
FED 1996, 661 m. nt. W.J.N.M. SNOIJINK
Rechtspraak.nl
VN 1996, 2750 m. nt. Red.
WFR 1996, 861

Uitspraak

gewezen op het beroep in cassatie van Nationale Stichting De Nieuwe Kerk te Amsterdam tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 20 mei 1994 betreffende na te melden aan haar voor het jaar 1990 opgelegde aanslag in de onroerend-goedbelastingen van de gemeente Amsterdam.

1. Aanslag en geding voor het Hof Aan belanghebbende is voor het jaar 1990 wegens het genot krachtens zakelijk recht van de onroerende zaak plaatselijk aangeduid als Dam 12 te Amsterdam, een aanslag in de onroerend-goedbelastingen van de gemeente Amsterdam opgelegd naar een heffingsgrondslag van f 10.196.000,--. Belanghebbende is met toestemming van de Inspecteur der gemeentebelastingen van deze aanslag rechtstreeks in beroep gekomen bij het Hof. Het Hof heeft die aanslag gehandhaafd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit. De Inspecteur der gemeentebelastingen heeft bij verzoogschrift het cassatieberoep bestreden. Partijen hebben de zaak doen toelichten, belanghebbende door mr. M. Mees, advocaat te Amsterdam, en de Inspecteur door mr. S. Geerlings, eveneens advocaat te Amsterdam. De Advocaat-Generaal Loeb heeft op 24 mei 1995 geconcludeerd tot verwerping van het beroep.

3. Beoordeling van het middel 3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

Belanghebbende is erfpachtster van het kerkgebouw, bekend als de Nieuwe Kerk te Amsterdam. Dit is een beschermd historisch monument. Belanghebbende, een stichting, is opgericht op 4 april 1979 en heeft als doelstelling

"te bevorderen, dat de Nieuwe Kerk te Amsterdam, in overeenstemming met haar oorsprong en bestemming, mede gelet op de betekenis die zij heeft gekregen voor de totaliteit van de Nederlandse samenleving, zal fungeren als ontmoetingsplaats van de christelijke gemeente en de wereld, waarin zij leeft; zonder andere aspecten uit te sluiten zal deze ontmoeting in ieder geval plaats vinden op het maatschappelijk, cultureel, economisch en godsdienstig vlak".

Belanghebbende is ingevolge de erfpachtsvoorwaarden gehouden de kerk te gebruiken overeenkomstig haar statutaire doelstelling. Voor zover het gebouw anders dan als te bezichtigen monument wordt gebruikt, gaat het overwegend om gebruik voor tentoonstellingen, concerten, en bijzondere bijeenkomsten. Deze worden georganiseerd door belanghebbende zelf of door derden, die het gebouw daartoe van belanghebbende huren. Soms vinden in het gebouw nog openbare erediensten plaats. Belanghebbende ontvangt een jaarlijkse onderhoudssubsidie van het Rijk en een subsidie voor enkele personeelsleden. Daarnaast bestaan haar inkomsten hoofdzakelijk uit donaties, schenkingen en huuropbrengsten. In economische zin is de exploitatie van het gebouw structureel verliesgevend, zelfs indien buiten beschouwing wordt gelaten de financiële last van een rond 1980 gereedgekomen ingrijpende restauratie, waarvan de kosten ten bedrage van ongeveer f 56 miljoen niet voor rekening van belanghebbende zijn gekomen. Partijen hebben beide aangenomen dat het gebouw in dit geding dient te worden gewaardeerd op de zogenoemde gecorrigeerde vervangingswaarde. 3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur door de gecorrigeerde vervangingswaarde te stellen op f 10.196.000,-- de heffingsgrondslag niet op een te hoog bedrag heeft vastgesteld. Belanghebbende herhaalt in cassatie haar voor het Hof gehouden betoog dat de gecorrigeerde vervangingswaarde op nihil moet worden gesteld. 3.3. Uit de geschiedenis van de totstandkoming van de Wet van 22 december 1982, Stb. 1982, 723, moet worden afgeleid dat de wetgever door voor bepaalde onroerende zaken waardering op de gecorrigeerde vervangingswaarde voor te schrijven, heeft willen bereiken dat voor de waardering van die zaken heeft te gelden de

waarde welke die zaken in economische zin voor de eigenaar zelf hebben (HR 8 juli 1992, nr. 27 678, BNB 1992/298). De wetgever achtte dit noodzakelijk om rekening te kunnen houden met de omstandigheid dat incurante onroerende zaken voor de eigenaar zelf een hogere waarde kunnen hebben dan de op de wijze van artikel 273, lid 3, van de Gemeentewet (hierna: de Wet) te bepalen verkoopwaarde. Hij maakte daarbij geen onderscheid tussen zaken bestemd voor de publieke dienst (hoewel hij die primair op het oog had) en die voor ander gebruik, en evenmin tussen al dan niet in de commerciële sfeer gebezigde onroerende zaken.

3.4. Die hogere waarde voor de eigenaar zelf kan in de gedachtengang van de wetgever worden gevonden - verwezen wordt naar de in het evengenoemde arrest onder 4.4 vermelde wetsgeschiedenis - door uit te gaan van de veronderstelling dat voor de te waarden 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 de aard en bestemming ervan, en dat dit voor incurante onroerende zaken zou resulteren in een waarde die overeenkomt met de vervangingswaarde met inachtneming van de technische en functionele veroudering die sinds de stichting van de desbetreffende zaak is opgetreden. De gecorrigeerde vervangingswaarde moet derhalve worden gezien als een technische uitwerking van de waarde die de zaak in economische zin voor de eigenaar zelf heeft. De wetgever heeft daarmee niet een heffingsgrondslag willen introduceren die zich losmaakt zowel van de objectieve verkoopwaarde als van de (hogere) waarde voor de eigenaar zelf.

3.5. Zoals bij de bepaling van de verkoopwaarde wordt uitgegaan van een fictieve verkoop, ongeacht of de eigenaar daartoe bereid of in staat is, zo wordt ook bij de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde uitgegaan van een veronderstelde vervanging, zonder dat daarbij van belang is of de eigenaar tot vervanging zal willen en kunnen overgaan. De omstandigheid dat bij voorbeeld na verwoesting door brand de eigenaar niet bereid is of financieel niet in staat is om daadwerkelijk tot vervanging over te gaan, is voor de bepaling van de gecorrigeerde vervangingswaarde dus niet van belang.

3.6. Het bepalen van de vervangingswaarde op zichzelf kan geschieden door vast te stellen welke investering nodig zou zijn om met gebruikmaking van de huidige technieken een identieke vervangende zaak tot stand te brengen (zie de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 2.5.2 en 2.5.3). Echter eerst door de daarop toe te passen correcties voor technische en functionele veroudering wordt bereikt dat geen hogere waarde wordt belast dan de waarde die de zaak voor de eigenaar zelf heeft. Voor in de commerciële sfeer gebruikte onroerende zaken volgt, indien aanleiding bestaat deze zaken commercieel af te waarden tot op de bedrijfswaarde, de juiste omvang van die correcties uit die bedrijfswaarde. Voor onroerende zaken evenwel die niet in de commerciële sfeer worden gebezigd, dus niet met winst oogmerk - eventueel zelfs niet kostendekkend - worden geëxploiteerd is deze benadering niet bruikbaar. Voor die zaken kan de waarde voor de eigenaar zelf worden bepaald door de op de vervangingswaarde toe te passen correcties voor technische en functionele veroudering zodanig vast te stellen dat niet méér wordt belast dan het bedrag waarvoor de eigenaar een zaak zou kunnen verwerven die voor hem hetzelfde nut oplevert als de te waarden zaak.

3.7. Als de te waarden onroerende zaak een in cultuur-historisch en esthetisch opzicht waardevol kerkgebouw is - dat niet meer in hoofdzaak is bestemd voor de openbare eredienst en daarom niet is vrijgesteld - moet voor de bepaling van dat nut worden onderscheiden naar het gebruik met het oog waarop het gebouw door de eigenaar wordt aangehouden.

3.8. Indien een dergelijk niet vrijgesteld kerkgebouw nog wel als zodanig bij een kerkgenootschap in eigendom en gebruik is, moet, gelet op het nut dat het dan dat kerkgenootschap oplevert, de gecorrigeerde vervangingswaarde ervan worden gesteld op het bedrag dat gemoeid zou zijn met het tot stand brengen van een gebouw dat voldoet aan de huidige behoeften van dat kerkgenootschap aan een gebouw voor het houden van zijn erediensten en andere kerkelijke activiteiten. Het cultuur-historische en esthetische belang van het gebouw voor de samenleving heeft, naar moet worden aangenomen, voor het kerkgenootschap geen in geld uit te drukken waarde en moet bij het bepalen van de gecorrigeerde vervangingswaarde derhalve buiten aanmerking blijven. Een en ander neemt uiteraard niet weg dat steeds ten minste de op de wijze van artikel 273, lid 3, te bepalen verkoopwaarde moet worden belast.

3.9. Het onderhavige kerkgebouw, dat niet kan worden gerekend tot de onder 3.8 bedoelde kerkgebouwen, levert voor de huidige zakelijk gerechtigde, die naar moet worden aangenomen is opgericht om het voortbestaan van de Nieuwe Kerk als monument en een zinvol gebruik als zodanig te verzekeren, geen ander nut op - gelet moet alleen worden op het gebruik met het oog waarop de kerk door belanghebbende wordt aangehouden - dan dat het inderdaad blijft voortbestaan als monumentaal gebouw. Dat nut kan niet in een geldswaarde worden

uitgedrukt. Het cultuur-historische en esthetische belang van het gebouw voor de samenleving moet derhalve ook hier bij het bepalen van de gecorrigeerde vervangingswaarde buiten aanmerking blijven. Voorts dient voor de bepaling van het nut voor belanghebbende het gebruik dat - naar in 's Hofs uitspraak ligt besloten - aan derden wordt toegestaan om de exploitatietekorten te verminderen, eveneens buiten aanmerking te blijven. Een en ander leidt tot de gevolgtrekking dat de vervangingswaarde van het kerkgebouw wegens algehele functionele veroudering moet worden gecorrigeerd tot een gecorrigeerde vervangingswaarde van nihil. 3.10. Aangezien de ondergrond van het kerkgebouw daarmee één onroerende zaak vormt is er geen reden om ondanks het feit dat wegens algehele functionele veroudering het gebouw voor belanghebbende geen waarde heeft, voor de grond wel een zodanige waarde aan te nemen. Ook voor de grond geldt immers dat die voor de huidige zakelijk gerechtigde geen ander nut oplevert dan dat het daarop staande monument blijft voortbestaan, welk nut niet in een geldswaarde kan worden uitgedrukt. 3.11. Het voorgaande leidt ertoe dat de gecorrigeerde vervangingswaarde van het kerkgebouw met ondergrond niet hoger kan worden gesteld dan nihil. Het middel is in zoverre gegrond en behoeft voor het overige geen behandeling meer. 3.12. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. Partijen hebben voor dit geding aangenomen dat uitsluitend de gecorrigeerde vervangingswaarde als heffingsgrondslag in aanmerking komt. Deze waarde is blijkens het vorenstaande nihil.

4. Proceskosten De Hoge Raad acht, gelet op de inhoud van het procesdossier termen aanwezig om ten aanzien van de proceskosten die belanghebbende in verband met het geding in cassatie en de behandeling van de zaak voor het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken, te beslissen als hierna zal worden vermeld.

5. Beslissing De Hoge Raad vernietigt de uitspraak van het Hof alsmede de aanslag, veroordeelt de Gemeente Amsterdam in de kosten aan de zijde van belanghebbende voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand in het geding in cassatie en in het geding voor het Hof, vastgesteld op *f* 5.680,--, onderscheidenlijk *f* 4.260,-- en gelast dat door de Gemeente Amsterdam aan belanghebbende wordt vergoed het door haar ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie verschuldigd geworden griffierecht ten bedrage van *f* 300,--, alsmede het bij het Hof gestorte griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor het Hof ten bedrage van *f* 75,--.

Dit arrest is op 5 juni 1996 vastgesteld door de vice-president Stoffer als voorzitter, en de raadsheren Wildeboer, Urlings, Zuurmond en Herrmann, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier Reijngoud, en op die datum in het openbaar uitgesproken.