

Waardering onroerende zaken: tijd voor vernieuwing

Prof. dr. J.A. (Jan) Monsma, mr. dr. A.W. (Arjen) Schep en mr. A.P. (Anneke) Monsma¹

Met ingang van 1 oktober 2015 zijn enkele artikelen van de Wet waardering onroerende zaken gewijzigd in verband met wijziging van het woningwaarderingstelsel. De kring van belanghebbenden bij een WOZ-beschikking is verruimd. Bovendien is sindsdien ook bezwaar en beroep tegen een te laag vastgestelde WOZ-waarde mogelijk. In deze bijdrage wordt betoogd dat de consequenties die deze wijzigingen hebben voor onder meer de rechtsbescherming van belanghebbenden en voor de systematiek van de Wet WOZ door de wetgever onvoldoende zijn doordacht. Naast een beschrijving van de belangrijkste knelpunten worden oplossingsrichtingen gegeven en aanbevelingen gedaan voor wetswijziging.

1. Inleiding

Met ingang van 1 oktober 2015 zijn enkele artikelen² van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ) gewijzigd in verband met wijziging van het woningwaarderingstelsel (WWS). Met ingang van die datum telt de WOZ-waarde zwaarder dan voorheen mee bij de bepaling van de maximale huurprijs van woningen met een gereguleerde huur (onder de liberalisatiegrens). Op de wijze waarop de WOZ-waarde een rol speelt in het WWS wordt hierna in onderdeel 2 ingegaan. Gevolg van de wijziging is dat vanaf 2016 weer WOZ-beschikkingen worden bekendgemaakt aan gebruikers van woningen (huurders).³

Daarenboven is de kring van mogelijke belanghebbenden bij de vastgestelde waarde verruimd. In artikel 28 Wet WOZ is geregeld dat ook (rechts)personen met een niet-fiscaal belang kunnen vragen om een eigen beschikking, waardoor zij bezwaar kunnen aantekenen tegen de vastgestelde waarde. Dat laatste is vanuit een fiscaal perspectief een radicale verandering. Een rechtzoekende die van mening is dat de waarde van zijn onroerende zaak te laag is vastgesteld, kon tot op heden rekenen op niet-ontvankelijk verklaring van zijn bezwaar of beroep wegens het ontbreken van fiscaal belang. Nu ook een niet-fiscaal belang de basis kan vormen voor het verkrijgen van een eigen beschikking, zal een inhoudelijke beoordeling van dat belang moeten plaatsvinden.⁴

Ook is artikel 29 Wet WOZ aangepast. In dat artikel, dat bepaalt dat wijzigingen in de WOZ-waarde bekend moeten worden gemaakt aan afnemers van de WOZ-waarde en aan andere belanghebbenden dan degene die bezwaar heeft gemaakt, wordt in de aangepaste tekst rekening gehouden met de mogelijkheid dat de vastgestelde WOZ-waarde in bezwaar of beroep wordt verhoogd. Door de mogelijkheid van verhoging van de WOZ-waarde in bezwaar en/of beroep ontstaat ook de situatie dat onderscheiden belanghebbenden tegengestelde belangen kunnen hebben. Denkbaar is dat een eigenaar van een onroerende zaak in het kader van het WWS belang heeft bij een hogere waarde, omdat dit huurverhoging mogelijk maakt, terwijl de huurder juist belang heeft bij een lagere waarde.

Hoewel de genoemde wijzigingen op het eerste gezicht technisch van aard lijken, zijn ze – in elk geval in juridische zin – ingrijpend. Zij geven ons aanleiding tot vragen over:

- het karakter van de Wet WOZ na verbreding van het gebruik van de WOZ-waarde door verschillende afnemers en de verhouding tot belanghebbenden bij een WOZ-beschikking (onderdeel 3);

¹ De auteurs zijn verbonden aan het Erasmus Studiecentrum Belastingen van Lokale overheden. Het artikel valt binnen het onderzoeksprogramma 'Fiscale autonomie en haar grenzen' van de capgroep fiscaal recht van de Erasmus School of Law.

² Art. 28 en 29 Wet WOZ.

³ Dat kon overigens reeds op basis van de bestaande tekst van artikel 24 Wet WOZ. Gemeenten maakten de WOZ-waarde vóór de afschaffing van de OZB voor gebruikers van woningen in 2006 ook jaarlijks aan de gebruikers bekend.

⁴ J.G.E. Gieskes signaleerde dit reeds in 2014 in zijn artikel "Correctie van een te lage WOZ-waarde", Belastingblad 2014/205.

- de wijze waarop rechtsbescherming aan belanghebbenden kan worden geboden bij een tegengesteld belang bij de vastgestelde WOZ-waarde (onderdeel 4);
- of, en in hoeverre verhoging van een WOZ-waarde in het kader van een bezwaarprocedure door de heffingsambtenaar en in een beroepsprocedure door een belastingrechter wettstechnisch mogelijk is (onderdeel 5);
- andere discussiepunten, zoals de verhouding tot de verhuurderheffing (onderdeel 6).

Naast het opwerpen van deze vragen, doen we ook aanbevelingen over hoe andere belanghebbenden bij bezwaar- en beroepsprocedures te betrekken (onderdeel 7) en over wijziging van hoofdstuk IV van de Wet WOZ (onderdeel 8). De bijdrage sluit af met conclusies en aanbevelingen (onderdeel 9).

2. Aanleiding voor wijziging van de Wet WOZ: wijziging van het WWS

Inleiding

Wat is nu precies de aanleiding voor de wijzigingen in de Wet WOZ waarover we het hier hebben?

Dit is de wijziging van het woningwaarderingstelsel (WWS), in het spraakgebruik ook wel het puntensysteem genoemd. Op basis van dat stelsel wordt de maximale huurprijs voor woningen in de gereguleerde huursector (ook wel sociale huurwoningen genoemd) bepaald. Het puntensysteem geeft binnen dat stelsel de kwaliteit van de huurwoning aan. Voor deze sector geldt namelijk huurprijsbescherming. De maximale huurprijs wordt bepaald door een aantal factoren. Eén daarvan is de WOZ-waarde, welke factor zoals gezegd met ingang van 1 oktober 2015 een grotere rol is gaan spelen. De gedachte achter de wijziging is dat de huurprijs beter zal aansluiten bij de marktwaarde van woningen. Hierna wordt beknopt op de regeling ingegaan om een inschatting te kunnen maken van de hoeveelheid WOZ-beschikkingen waar mogelijk een tegengesteld belang van huurder en verhuurder bij de WOZ-waarde kan optreden.

Sociale huurwoningen

De wet- en regelgeving rond sociale huur is uitgebreid en complex. Diverse circulaire en handleidingen zijn verschenen die worden gebruikt als aanvulling op bijlage I van het Besluit huurprijzen woonruimte (*Stb.* 2015, 290).⁵ Dit Besluit is weer een uitwerking van de Huurprijzenwet woonruimte en de Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte. De huurwetgeving heeft echter als basis het Burgerlijk Wetboek (afdeling 5 van titel 4 van Boek 7). Artikel 7:247 BW regelt dat een aantal bepalingen niet geldt voor woningen met een huur boven een bepaalde grens (de liberalisatiegrens); dit wordt de vrije sector genoemd. Via artikel 3 lid 2 van de Uitvoeringswet huurprijzen woonruimte wordt in artikel 2 van het Besluit huurprijzen woonruimte bepaald dat deze grens gelijk is aan het bedrag, bedoeld in artikel 13, eerste lid, onder a, van de Wet op de huurtoeslag: de maximale huur voor huurtoeslag, € 710,68 per maand. Dit bedrag wordt ook wel de huurtoeslaggrens genoemd. Deze huurprijs mag in het puntenstelsel worden overeengekomen als de woning 141 punten of meer heeft. De huurwoningen beneden dat aantal punten vormen derhalve de zogenaamde gereguleerde sector, ook wel gereguleerde huurvoorraad of sociale huurwoningen genoemd. Voor deze woningen kan de verhuurder eenmaal per jaar een huurverhoging voorstellen, die binnen de grenzen moet blijven van het eerder genoemde woningwaarderingstelsel. Van de in totaal 7,3 miljoen woningen in Nederland is 3,1 miljoen een huurwoning, waarvan 2,2 miljoen in bezit zijn van een

⁵ Zie voor een door de rijksoverheid uitgebrachte circulaire over de wijzigingen van het woningwaarderingstelsel: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/huurwoning/documenten/circulaires/2015/07/14/circulaire-aanpassingen-woningwaarderingstelsel-wws>. Ook heeft de huurcommissie voor huurders een huurprijscheck ontwikkeld om de maximale huurprijs van een woning te berekenen: <https://www.huurcommissie.nl/onderwerpen/huurprijs-en-punten/huurprijscheck-en-puntentelling/>.

woningcorporatie.⁶ Landelijk gezien hebben derhalve 2,2 miljoen huurders belang gekregen bij de WOZ-waarde.

WOZ-waarde in puntenstelsel

De bepaling van het aantal punten hangt af van diverse factoren, zoals: de oppervlakte van en het aanwezig zijn van verwarming in vertrekken en overige ruimten; de energieprestatie zoals volgt uit de Energie-index of energielabel, danwel vastgesteld op basis van het bouwjaar van de woning; de aanwezigheid en kwaliteit van een keuken en sanitair; de aanwezigheid van woonvoorzieningen voor gehandicapten en de omvang van privé buitenruimten. En daarnaast dus de WOZ-waarde. Voor elke € 7.900,- van de WOZ-waarde wordt 1 punt toegekend. Bovendien wordt 1 punt toegekend per € 120,- van de WOZ-waarde gedeeld door de oppervlakte. Het volgende cijfervoorbeeld dient ter illustratie:

<i>Voorbeeld:</i>		
-	<i>WOZ-waarde € 150.000,- en oppervlakte woning 70 m²</i>	
<i>€ 150.000 / € 7.900</i>	=	<i>18,99 punten</i>
<i>€ 150.000 / 70 / € 120</i>	=	<i>17,86 punten</i>
<i>Totaal</i>	=	<i>36,85 punten</i>
<i>Afgerond</i>	=	<i>35 punten</i>

Verwacht wordt dat de WOZ-waarde ongeveer 25% van de maximale huurprijs zal gaan bepalen.⁷ De genoemde kengetallen (€ 7.900 en € 120) zullen jaarlijks per 1 juli (opnieuw) worden vastgesteld op basis van de algemene wijziging van de WOZ-waarde en worden opgenomen in de circulaire over het huurbeleid. Een dergelijke wijziging leidt daardoor niet tot een algemene daling of stijging van de maximale huurprijzen.

Gevolgen voor mogelijke WOZ-bezwaar- en beroepsprocedures

Voor welke huurders kunnen deze wijzigingen gevolgen hebben? Met andere woorden: welke huurders komen mogelijk in bezwaar tegen de aan hen bekend gemaakte WOZ-waarde? Hierbij is van belang dat lopende huurcontracten niet worden opgebroken. Maar belang bij een lagere WOZ-waarde hebben in ieder geval de huurders van een huurwoning waarvoor een nieuw huurcontract wordt afgesloten. In het bijzonder geldt dit indien daarbij volgens het nieuwe puntensysteem de woning boven de liberalisatiegrens gaat vallen, als gevolg van de berekende punten voor de WOZ-waarde. Deze groep huurders heeft een groot financieel belang bij een lagere WOZ-waarde. Niet alleen vanwege de mogelijkheid van huurverhoging, maar ook omdat zij geen recht op huurtoeslag meer zouden hebben ingeval de woning boven de liberalisatiegrens valt.

3. Verbreding gebruik van de WOZ-waarde: afnemers versus belanghebbenden

Sinds 2009, toen de Basisregistratie WOZ werd ingevoerd, staat in artikel 1 van de Wet WOZ dat deze wet geldt bij de bepaling, de vaststelling en de verstrekking van de waarde van in Nederland gelegen onroerende zaken *ten behoeve van afnemers*. Voordien regelde dit artikel dat de Wet WOZ geldt bij de bepaling en de vaststelling van de waarde van in Nederland gelegen onroerende zaken *ten behoeve van de heffing van belastingen* door het Rijk, de gemeenten en de waterschappen. Met deze

⁶ Bron: 2012 CBS (statline).

⁷ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/huurwoning/documenten/circulaires/2015/07/14/circulaire-aanpassingen-woningwaardingsstelsel-wws>, p. 3.

wijziging werd niet alleen ruimte gemaakt voor de Basisregistratie WOZ, maar ook voor het steeds bredere gebruik van de ingevolge de Wet WOZ vastgestelde waarden. In artikel 37b, lid 4, Wet WOZ is bepaald dat het college een waardegegeven op verzoek verstrekt aan een afnemer die dat gegeven gebruikt voor een andere toepassing dan voor de heffing van belastingen. Het college deelt op verzoek aan een dergelijke afnemer ook mee of het gegeven is gewijzigd. Bij afnemers die het gegeven voor niet-fiscale doeleinden gebruiken, kan worden gedacht aan onder meer banken en verzekeraars. Niet-fiscale doeleinden waarvoor de WOZ-waarde kan worden gebruikt zijn onder meer de verstrekking van een hypothecaire lening of de bepaling van een te verzekeren bedrag. Met de wijziging van de invloed van de WOZ-waarde in het WWS is een nog verdergaande stap gemaakt naar gebruik van de WOZ-waarden buiten de fiscaliteit. Deze wijziging heeft, zoals in de inleiding is aangegeven, gevolgen voor de kring van belanghebbenden bij vastgestelde WOZ-waarden, die toegang krijgen tot bezwaar en beroep. Niet alleen zullen gebruikers van woningen weer een 'eigen' beschikking ontvangen, maar ook de kring van medebelanghebbenden die op grond van artikel 28 Wet WOZ om een voor bezwaar vatbare beschikking kunnen vragen, is uitgebreid. Binnen het gesloten stelsel van rechtsingangen dat het belastingrecht kent, is het ontvangen van een (eigen) beschikking noodzakelijk om toegang te hebben tot bezwaar en beroep. In dit verband is het goed, onderscheid te maken tussen afnemers aan wie de gemeente het waardegegeven meedeelt en belanghebbenden die een beschikking ontvangen. Afnemers hebben geen toegang tot bezwaar en beroep, belanghebbenden met een beschikking wel.

In de Wet WOZ is een reeks van onderscheiden beschikkingen opgenomen die moet garanderen dat mensen die een reëel belang hebben toegang kunnen krijgen tot bezwaar en beroep:

- *Artikel 24 Wet WOZ* regelt dat de jaarlijkse beschikking wordt bekendgemaakt aan de genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht (de eigenaar) en aan de gebruiker van de onroerende zaak. Indien er meer dan één eigenaar of gebruiker is, maakt de gemeente met behulp van daartoe vastgestelde beleidsregels een keus aan wie de beschikking wordt bekendgemaakt.
- *Artikel 26 Wet WOZ* regelt dat nieuwe belanghebbenden, die in de loop van het kalenderjaar waarvoor de WOZ-waarde is vastgesteld eigenaar of gebruiker zijn geworden van de onroerende zaak, een eigen beschikking kunnen aanvragen die geldt vanaf de datum waarop zij de bedoelde hoedanigheid hebben verkregen.
- *Artikel 28 Wet WOZ* regelt dat derden-belanghebbenden, zoals mede-eigenaren of medegebruikers, een eigen beschikking kunnen aanvragen.
- *Artikel 27 Wet WOZ* tenslotte, voorziet in vaststelling van een zogenoemde herzieningsbeschikking ingeval een nieuw feit aanleiding geeft tot het vermoeden dat de waarde te laag is vastgesteld.

4. Rechtsbescherming bij tegengesteld belang

Vragen over de rechtsbescherming bij tegengestelde belangen bij de WOZ-waarde

In het voorgaande is reeds duidelijk geworden dat de kring van belanghebbenden bij de WOZ-waarde is uitgebreid en dat onderscheiden belanghebbenden tegengestelde belangen kunnen hebben. Een vraag die in dit verband rijst, is hoe aan belanghebbenden bij komende procedures de beste rechtsbescherming kan worden geboden. Deze vraag dient zich mogelijk sneller aan dan verwacht. Er is namelijk geen overgangsrecht opgenomen in de wijziging van de Wet WOZ waarbij artikel 28 en 29 werden aangepast. Ook in lopende procedures kan daardoor de vraag rijzen of andere belanghebbenden dan degene die de procedure is gestart in het geding moeten worden betrokken en kan reeds het standpunt worden verdedigd dat de waarde te laag is vastgesteld. In een circulaire van 14 juli 2015 die is opgesteld door het Ministerie van BZK naar aanleiding van de wijzigingen in het woningwaarderingstelsel staat aangegeven dat gemeenten vanaf 1 juli 2015 rekening moeten houden met een reëel belang bij de huurder. In juli 2015 konden huurders namelijk een voorstel tot

huurverlaging doen als zij van mening waren dat het gebruik van de WOZ-waarde zou moeten leiden tot een huurverlaging per 1 oktober 2015. Een dergelijke huurder kan zich derhalve al vanaf 1 juli tot de gemeente wenden voor een WOZ-beschikking waarbij hij aangeeft dat hij een belang heeft vanwege een mogelijke huurverlaging.⁸

Het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2016⁹ voorzag in eerste instantie in een aanpassing van artikel 30, lid 2, Wet WOZ. Op grond van dit inmiddels ingetrokken onderdeel van het wetsvoorstel dienden andere belanghebbenden dan degene die bezwaar instelt, te worden gehoord indien het bestuursorgaan voornemens was in hun nadeel te beslissen. Dit voorstel is voortijdig ingetrokken na kritiek van onder meer de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, maar het maakt wel duidelijk dat zich in het kader van bezwaar en beroep de vraag voordoet hoe aan andere belanghebbenden dan degene die bezwaar of beroep instelt voldoende rechtsbescherming kan worden geboden. Daarbij is tevens van belang vanuit welk perspectief men deze problematiek benadert. Bekijkt men de problematiek vanuit het perspectief van de onderscheiden belanghebbenden of vanuit dat van het object waarvan de waarde is vastgesteld? Vanuit het eerste perspectief gaat het onder meer om de vraag of men andere belanghebbenden dan degene die bezwaar of beroep instelt bij de procedure kan of moet betrekken. Ook doet zich, gezien het naast elkaar bestaan van onderscheiden soorten beschikkingen, de vraag voor hoe men met achtereenvolgende procedures moet omgaan. Vanuit het perspectief van het object is van belang, of het denkbaar is dat voor onderscheiden belanghebbenden verschillende WOZ-waarden kunnen gelden voor hetzelfde object. Indien onderscheiden belanghebbenden ieder voor zich procederen bij de belastingrechter, al dan niet gelijktijdig, is het niet ondenkbaar dat de onderscheiden procedures tot verschillende uitkomsten leiden.

Eén WOZ-beschikking per object of per belanghebbende?

Een van de vragen die in dit kader opkomt, is de vraag of de WOZ-beschikking één beschikking is die aan meerdere belanghebbenden bekend wordt gemaakt, of dat er per belanghebbende een WOZ-beschikking wordt vastgesteld, zodat er meerdere WOZ-beschikkingen per object bestaan. Anders gezegd is de vraag of de beschikking 'kleeft' aan de belanghebbende of aan het object. Het antwoord op deze vraag heeft gevolgen voor de gerechtelijke procedure zoals die op dit moment geldt.

Immers, als er meerdere WOZ-beschikkingen bestaan, kan er tegen elke WOZ-beschikking in een afzonderlijke procedure bezwaar en beroep worden ingesteld door de (fiscaal) belanghebbende bij die beschikking, dat wil zeggen degene op wiens naam de beschikking is gesteld. Indien er sprake is van afzonderlijke procedures tegen verschillende WOZ-beschikkingen, is de vraag hoe de afweging van tegengestelde belangen bij de WOZ-waarde fiscaal-juridisch juist te regelen is, zodanig dat er voor de rechtsbescherming van alle belanghebbenden geen tekort ontstaat. Zoals hiervoor reeds is aangestipt, komt dan bijvoorbeeld de vraag op of er voor verschillende belanghebbenden een verschillende WOZ-waarde kan gelden, of dat de belanghebbenden op één of andere manier betrokken kunnen worden in de procedures van andere belanghebbenden bij hetzelfde object.

Indien er sprake is van één WOZ-beschikking die aan meerdere belanghebbenden bekend wordt gemaakt is de rechtsbescherming wellicht iets eenvoudiger te regelen. Gedacht kan worden aan het voegen van bezwaar- en beroepszaken, of aan het aansluiten bij het algemeen bestuursrechtelijk systeem in de Awb van procedures met belanghebbenden en derden- of mede-belanghebbenden. De Wet WOZ zelf geeft geen eenduidig antwoord op deze vraag. De wettekst van artikel 22 jo. art. 24 lid 3 van de Wet WOZ pleit voor de stelling dat sprake is van één WOZ-beschikking, die aan meerdere belanghebbenden bekend wordt gemaakt. Ook artikel 29 ondersteunt deze lezing. Bovendien past

⁸ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/huurwoning/documenten/circulaires/2015/07/14/circulaire-aanpassingen-woningwaarderingstelsel-wws>, p. 4.

⁹ *Kamerstukken II 2014/15, 34305, nr. 2, Artikel XV.*

dit binnen de doelstelling van de Wet WOZ, namelijk het vaststellen van één uniforme waarde per onroerende zaak, welke waarde vervolgens gebruikt kan worden voor de belastingheffing en (inmiddels ook) voor andere doeleinden. Tevens sluit deze lezing aan bij het systeem van de artikelen 26 en 26a van de AWR. Artikel 26 AWR bepaalt dat bezwaar en beroep open staat tegen (onder meer) een voor bezwaar vatbare beschikking. Artikel 26a AWR bepaalt vervolgens wie dan bezwaar- en beroepsgerechtigd is, namelijk degene tot wie de voor bezwaar vatbare beschikking zich richt. Op grond van het voorgaande lijkt de WOZ-beschikking aan het object (de onroerende zaak) te kleven en niet aan het subject (de belanghebbende). Er zou dus sprake zijn van één WOZ-beschikking die aan meerdere belanghebbenden bekend wordt gemaakt en waartegen meerdere belanghebbenden bezwaar en beroep kunnen instellen.

Er zijn echter ook argumenten tegen deze uitleg te geven. Zo bepaalt artikel 23 van de Wet WOZ dat de WOZ-beschikking de naam en het adres moet bevatten van degene te wiens aanzien de beschikking wordt genomen. Ook is een tegenargument te vinden in de wettekst van twee bijzondere WOZ-beschikkingen die zijn genoemd in de artikelen 26 (nieuwe belanghebbende) en 28 (derde-belanghebbende) Wet WOZ. Hierin wordt bepaald dat de heffingsambtenaar ten aanzien van een nieuwe belanghebbende en ten aanzien van een derde-belanghebbende op verzoek een WOZ-beschikking neemt.

De parlementaire geschiedenis bij de totstandkoming van de Wet WOZ¹⁰ is op dit punt ook niet eenduidig. In sommige passages lijkt de wetgever uit te gaan van één WOZ-beschikking per onroerende zaak, met meerdere belanghebbenden.¹¹ In andere passages, voornamelijk die met betrekking tot de rechtsbescherming, lijkt de wetgever echter weer uit te gaan van één WOZ-beschikking per belanghebbende.¹² De wetgever wil uitdrukkelijk de bezwaar- en beroepsmogelijkheid van alle mogelijke (fiscaal) belanghebbenden bij de WOZ-waarde waarborgen. Dit bereikt de wetgever door elke belanghebbende het recht op het verkrijgen van een voor bezwaar vatbare beschikking toe te kennen.¹³ Dit is noodzakelijk vanwege het gesloten stelsel van rechtsbescherming binnen het belastingrecht.

In het algemeen bestuursrechtelijk stelsel van rechtsbescherming zijn dergelijke kunstgrepen niet nodig, omdat elke belanghebbende, ook medebelanghebbenden, tegen een besluit bezwaar en beroep kan instellen.

Het komt ons voor dat de rechtsbescherming van belanghebbenden een dermate groot goed is dat, welke opvatting men ter zake van het vraagstuk van één of meer beschikkingen ook bezigt, dit in elk geval niet mag leiden tot een inbreuk hierop.

5 Verhoging van de vastgestelde WOZ-waarde zonder nieuw feit: wettelijke inconsistentie

Verhoging van de WOZ-waarde in de Wet WOZ

Een andere vraag die bij ons rijst, is in hoeverre de huidige Wet WOZ ruimte biedt voor een verhoging in het kader van bezwaar en beroep van een bij de jaarlijkse beschikking vastgestelde WOZ-waarde en of tot een dergelijke verhoging kan worden besloten door de belastingrechter dan wel dat deze mogelijkheid is voorbehouden aan de heffingsambtenaar. De wet geeft over deze vragen naar ons oordeel geen uitsluitsel.¹⁴

¹⁰ *Kamerstukken II*, dossiernummer 22 885.

¹¹ *Kamerstukken II* 1992-93, 22 885, nr. 3, p. 17, *Kamerstukken II* 1993-94, 22 885, nr. 6, p. 46 (niet kabinetsstandpunt, maar leden PvdA-fractie).

¹² *Kamerstukken II* 1992-93, 22 885, nr. 3, p. 19, 20, 22, *Kamerstukken II* 1993-94, 22 885, nr. 9, p. 29.

¹³ *Kamerstukken II* 1992-93, 22 885, nr. 3, p. 7-8 en 22-23.

¹⁴ J.G.E. Gieskes geeft in zijn eerder genoemde artikel "Correctie van een te lage WOZ-waarde" als zijn mening te kennen dat verhoging van de WOZ-waarde in het kader van een bezwaarprocedure zelfs onder de destijds geldende tekst van de Wet WOZ mogelijk was. Hij wijst daarbij op de mogelijkheid van een herzieningsbeschikking ingevolge art. 27 Wet WOZ.

De mogelijkheid van verhoging van de WOZ-waarde wordt slechts genoemd in het gewijzigde artikel 29 Wet WOZ, dat handelt over de bekendmaking van wijzigingen in de waarde aan belanghebbenden en de mededeling daarvan aan afnemers. Het artikel plaatst een en ander in het kader van bezwaar en beroep. Het artikel regelt aan wie een bekendmaking of mededeling moet worden gedaan indien de waarde in het kader van bezwaar of beroep wordt gewijzigd. Volgens welke regels en door wie een vastgestelde waarde verhoogd kan worden, is in de Wet WOZ echter niet expliciet geregeld.

Een aspect dat een en ander in onze visie niet duidelijker maakt, is dat de wetgever artikel 27 Wet WOZ in ongewijzigde vorm heeft gehandhaafd.¹⁵ Artikel 27 legt de basis voor de zogenoemde herzieningsbeschikking. Het artikel maakt het mogelijk de waarde te herzien (lees: verhogen), indien enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat de waarde te laag is vastgesteld. In feite is dit een variant van de navorderingsmogelijkheid die bestaat bij de heffing van de OZB, de watersysteemheffing, de IB en de erfbelasting. Bij al deze belastingen wordt gebruik gemaakt van de WOZ-waarde. De mogelijkheden van herziening van de WOZ-waarde en navordering van de betreffende belastingen zijn aan elkaar gekoppeld door het bepaalde in artikel 18a AWR. In dat laatste artikel is bepaald dat de inspecteur (bij de OZB en de watersysteemheffing: de heffingsambtenaar) kan navorderen indien de waarde is herzien.

Herziening en navordering zijn onderworpen aan dezelfde regels en beperkingen. Zij kunnen slechts plaatsvinden indien sprake is van een zogenoemd nieuw feit. Door deze regels en beperkingen is de rechtszekerheid van de belanghebbende gewaarborgd.

Het vaststellen van een beschikking of een belastingaanslag is geen vrijblijvende bezigheid van de inspecteur/heffingsambtenaar. De vaststelling schept een nieuwe rechtstoestand. De materieel reeds bepaalde waarde, onderscheidenlijk belastingschuld wordt formeel vastgesteld. Deze vaststelling schept een bezwaarmogelijkheid, maar leidt (uiteindelijk) ook, al dan niet via een uitspraak op bezwaar of een rechterlijke beslissing, tot het onherroepelijk worden van de vaststelling.

Buiten de mogelijkheid van herziening bestaat (of: bestond tot 1 oktober 2015?) geen mogelijkheid tot verhoging van een eenmaal voor enig belastingjaar vastgestelde WOZ-waarde.

Hoe het bepaalde in het gewijzigde artikel 29 Wet WOZ zich verhoudt tot artikel 27 Wet WOZ en de systematiek en de waarborgen die aan dit artikel ten grondslag liggen, is door de wetgever niet duidelijk gemaakt. Men zou kunnen stellen dat de mogelijkheid van verhoging van de waarde niet strijdig is met de waarborgen die het stelsel van herziening en navordering biedt, indien de belanghebbende in bezwaar of beroep zelf de stelling verdedigt dat de vastgestelde waarde te laag is. Als iemand belang heeft bij een hogere waarde kan verhoging geen inbreuk maken op zijn belang. Dat klinkt wellicht plausibel, maar zo eenvoudig is het weer niet als wordt bedacht dat er verschillende belanghebbenden kunnen zijn met een tegengesteld belang. Waar de eigenaar/verhuurder een belang kan hebben bij een hogere WOZ-waarde kan diens huurder juist belang hebben bij verlaging of handhaving van de vastgestelde waarde. Het gegeven dat geen sprake is van een inbreuk op het belang van de ene belanghebbende betekent dus niet automatisch dat er geen inbreuk is op het belang van een andere belanghebbende. Voor de wet zijn deze belangen gelijkwaardig, zo menen wij.

Verhoging van de WOZ-waarde door de belastingrechter?

In verband hiermee is de vraag aan de orde of verhoging van de WOZ-waarde buiten de situatie van herziening thans mogelijk is, zoals door de bewoordingen van artikel 29 Wet WOZ in elk geval wordt gesuggereerd. Veronderstellenderwijs hiervan uitgaande is de volgende vraag die zich dan aandient, of de rechter bevoegd is in het dictum van zijn uitspraak op te nemen dat de waarde wordt verhoogd. Met een verhoging van de waarde wordt de basis gelegd voor hogere belastingaanslagen

¹⁵ Op dit punt verschilt onze interpretatie derhalve van die van J.G.E. Gieskes.

in de OZB, de watersysteemheffing, de IB en de erfbelasting. Indirect wordt de belastingschuld in deze belastingen verhoogd. Het bepaalde in artikel 18a AWR zorgt er zelfs voor dat op dit punt een zeker automatisme bestaat. Indien de waarde wordt herzien dienen ingevolge dit artikel ook met behulp van de oorspronkelijk vastgestelde WOZ-waarde opgelegde aanslagen te worden aangepast. Daarmee wordt, zo kan men ook stellen, belastingschuld gecreëerd die er nog niet was. Formaliseren van belastingschuld (anders gezegd: het creëren van formele belastingschuld) is in het wettelijke systeem van de AWR een bevoegdheid van de inspecteur (heffingsambtenaar). De belastingrechter is blijkens vaste jurisprudentie bevoegd een door de inspecteur (heffingsambtenaar) met behulp van een belastingaanslag vastgestelde belastingschuld te verlagen of zelfs te vernietigen. Vraag is of de belastingrechter eveneens bevoegd is de belastingschuld te verhogen. Hij treedt dan, zo kan men stellen, in een exclusieve bevoegdheid van de inspecteur (heffingsambtenaar).

Men zou ook hier de stelling kunnen innemen dat de belastingrechter geen inbreuk maakt op te respecteren belangen indien hij binnen de rechtsstrijd van partijen blijft. Dan komen wij echter wederom uit bij de vraag hoe dit moet worden gezien in het licht van mogelijk tegengestelde belangen van verschillende belanghebbenden. Vraag is of en hoe deze onderscheiden belangen door de rechter kunnen worden gerespecteerd indien hij zelf zou besluiten tot verhoging van de vastgestelde waarde. Wij vragen ons in dit verband af of het niet verstandiger en, gegeven het wettelijke systeem van de AWR logischer, is als de belastingrechter zich onder het huidige wettelijke stelsel zou beperken tot het in de rechtsoverwegingen opnemen van het oordeel dat de waarde te laag is vastgesteld.

Bestuurlijke lus

Denkbaar zou zijn dat op basis van dit oordeel wordt besloten tot het dictum dat de beschikking wordt vernietigd. De heffingsambtenaar zou dan vervolgens een nieuwe beschikking kunnen vaststellen naar een hogere waarde. In dat geval is wel de vraag of de beslissing van de rechter niet tevens zou moeten inhouden dat de aanslag wordt vernietigd. Door vernietiging van de beschikking wordt immers (deels) de basis onder de aanslag weggenomen. Deze vraag zou wellicht kunnen worden ondervangen door toepassing van de zogenoemde bestuurlijke lus tijdens de procedure.¹⁶ Voorwaarde voor toepassing van de bestuurlijke lus is, naar ons voorkomt, dat vervanging van de beschikking door een nieuwe beschikking naar een hogere waarde kan worden gezien als herstel van een gebrek als bedoeld in afdeling 8.2.2A Awb.

Ongeacht of men het eens is met de hiervoor weergegeven antwoorden, stellingen en suggesties menen wij dat van de wetgever mag worden verwacht dat hij antwoord geeft op de gestelde vragen. Deze vragen zijn te principieel van aard om onbeantwoord te laten. De wetgever mag de praktijk niet in het ongewisse laten over zijn visie.

6 Andere discussiepunten

Hiervoor hebben wij reeds een aantal discussiepunten behandeld. De wijzigingen in de Wet WOZ die de aanleiding vormen voor dit artikel laten daarnaast nog tal van andere vragen open, die wij hier, met het oog op de lengte van deze bijdrage, niet uitvoerig zullen behandelen.

Bodemwaarde

Wij noemen hier allereerst het feit dat in de aangepaste tekst van artikel 29 Wet WOZ in verband met de mogelijkheid dat de waarde van een onroerende zaak wordt verhoogd, geen onderscheid wordt gemaakt tussen woningen en niet-woningen. Wanneer wij er veronderstellenderwijs van uitgaan dat (ook) de waarde van een niet-woning in het kader van bezwaar of ambtshalve kan worden verhoogd, is er ook aanleiding voor de veronderstelling dat de in artikel 3.30a Wet IB 2001

¹⁶ Art. 8:51a e.v. Awb.

genoemde bodemwaarde zou kunnen worden verhoogd. Indien daarvan sprake is zou dat betekenen dat de afschrijving op een gebouw in dat kader (verder) zou worden beperkt. Uiteraard is het de vraag of deze mogelijkheid zich in de praktijk ook zal voordoen. Vraag is immers of een eigenaar van een onroerende niet-woning waarop wordt afgeschreven, belang kan hebben bij een hogere WOZ-waarde. Niettemin is dit een punt waaromtrent duidelijkheid is gewenst.

Verhuurderheffing

Een andere vraag die rijst, is welke rol de onderhavige wijzigingen van de Wet WOZ kunnen spelen in relatie tot de verhuurderheffing, bedoeld in artikel 1.1. van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II¹⁷. Belastingplichtig voor de verhuurderheffing is de genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van meer dan tien huurwoningen. De grens van tien huurwoningen zou in onze optiek van invloed kunnen zijn op de vraag of een eigenaar belang heeft bij een hogere WOZ-waarde van zijn huurwoning. Een eigenaar van minder dan tien huurwoningen, die niet belastingplichtig is voor de verhuurderheffing, zou deze vraag anders kunnen beantwoorden dan een eigenaar die wel belastingplichtig is voor deze heffing. De mogelijkheid tot huurverhoging als gevolg van hogere WOZ-waarden is immers enkel aantrekkelijk wanneer die extra huurinkomsten opwegen tegen een als gevolg van die hogere WOZ-waarden verschuldigde extra verhuurderheffing. Indirect zou dit verschil ook van belang kunnen zijn voor de huurders. Huurders van woningen die in eigendom zijn van verhuurders die niet belastingplichtig zijn voor de verhuurderheffing zouden mogelijk eerder geconfronteerd kunnen worden met huurverhoging als gevolg van verhoging van de WOZ-waarde dan huurders van woningen van eigenaren van meer dan tien huurwoningen. In hoeverre dit soort effecten zal optreden is lastig in te schatten. Wij stellen vast dat ook hieromtrent geen duidelijkheid bestaat.

7 Krings van belanghebbenden en omvang rechtsstrijd

Aanbeveling: betrek andere belanghebbenden in bezwaar- en beroepsprocedures

Hiervoor hebben wij reeds de vraag aan de orde gesteld vanuit welk perspectief men de vraag naar de rechtsbescherming van onderscheiden belanghebbenden zou moeten benaderen. Vanuit het perspectief van de subjecten of vanuit dat van het object? In het licht van hetgeen hiervoor reeds aan de orde is geweest, komt het ons voor dat beide perspectieven van belang zijn en dat dient te worden gezocht naar antwoorden die aan beide recht doen. In dit verband menen wij dat binnen het wettelijke kader van de Wet WOZ, de Awb en de AWR moet worden gezocht naar mogelijkheden om de belangen van de onderscheiden belanghebbenden bij de WOZ-waarde optimaal te waarborgen, met behoud van het uitgangspunt dat er in beginsel slechts één waarde kan gelden per object. Op grond hiervan menen wij dat ernaar moet worden gestreefd onderscheiden belanghebbenden bij de WOZ-waarde zoveel mogelijk tegelijkertijd te betrekken bij lopende bezwaar- en beroepsprocedures.

Dit leidt ons tot de gedachte dat het bestuursorgaan, ondanks de intrekking van het voorstel tot wijziging van artikel 30 lid 2 Wet WOZ, andere belanghebbenden dan degene die bezwaar maakt dient te horen en wellicht zelfs in de gelegenheid dient te stellen zich te voegen dan wel zelf bezwaar te maken. Wij zijn van mening dat dit met name van belang is, indien ervan kan worden uitgegaan dat er tegengestelde belangen kunnen spelen. Het komt ons voor dat juist in dergelijke gevallen de inbreng in de procedure, die een andere belanghebbende dan degene die bezwaar heeft ingesteld kan leveren, van belang kan zijn voor een goede beoordeling van de vastgestelde waarde. Juist door de confrontatie van de verschillende standpunten komt de problematiek duidelijk in beeld en kan worden bereikt dat alle relevante informatie in de beoordeling wordt betrokken. Niet betrekken van andere belanghebbenden bij de bezwaarprocedure vergroot in onze optiek bovendien de kans dat er op een later moment alsnog een nieuwe procedure wordt gestart, al dan niet via de weg van het

¹⁷ Wet van 18 december 2013, Stb. 2013, 583, zoals gewijzigd op 30 december 2014, Stcrt. 2014, 36639 (inwerkingtreding per 1-1-2015).

vragen van een eigen beschikking door een medebelanghebbende als bedoeld in artikel 28 Wet WOZ. Het komt ons voor dat het niet alleen beter is uit een oogpunt van rechtsbescherming om andere belanghebbenden direct bij de lopende bezwaarprocedure te betrekken, maar uiteindelijk ook uit praktisch oogpunt. Op die manier kunnen opeenvolgende procedures over hetzelfde object worden vermeden. Opeenvolgende procedures leiden niet alleen tot vragen in het kader van rechtszekerheid en rechtsbescherming, maar kunnen ook verstorend werken op de jaarlijkse waarderingscyclus. Het verdient de voorkeur dat bezwaar- en beroepsprocedures zoveel mogelijk zijn afgerond voordat de waarde voor een volgend belastingjaar wordt vastgesteld. In dat kader ligt het voor de hand te streven naar het zoveel mogelijk gelijktijdig betrekken van de respectieve belanghebbenden in een procedure die door een of meer van hen is aangespannen. Bovendien leidt een werkwijze die bijdraagt aan het in kaart brengen van de onderscheiden belangen naar het ons voorkomt tot beter onderbouwde uitkomsten en, daarmee, tot verhoging van de kwaliteit van het WOZ-gegeven.

Vergelijkbare overwegingen gelden voor procedures bij de belastingrechter. Ons inziens dient de belastingrechter met gebruikmaking van artikel 8:26 Awb andere belanghebbenden dan degene die beroep heeft ingesteld, in de gelegenheid te stellen aan het geding deel te nemen. Gebruikmaking van deze mogelijkheid bevordert in onze optiek de borging van de rechtsbescherming en kan bijdragen aan een correcte onderbouwing van de rechterlijke beslissing.

Een vraag die zich hierbij kan voordoen, is of de andere belanghebbende(n) die de belastingrechter in de procedure wil betrekken reeds in de bezwaarfase aan bod is/zijn gekomen. Indien dit niet het geval is rijst de vraag of de uitspraak op bezwaar waartegen het beroep zich richt voldoende is onderbouwd. De belastingrechter zou kunnen oordelen dat het bestuursorgaan het medebelang ten onrechte niet heeft onderkend. Hij zou op basis daarvan de uitspraak kunnen vernietigen en de zaak terugwijzen om het bestuursorgaan de gelegenheid te geven alsnog een medebelanghebbende te horen of zijn belangen af te wegen bij het doen van een nieuwe uitspraak op bezwaar. De rechter zou ook ervoor kunnen kiezen de medebelanghebbende te vragen of hij zich via de beroepsprocedure voldoende in staat acht zijn belang te verdedigen en zijn standpunten te onderbouwen. Indien deze vraag positief wordt beantwoord kan de rechter in het belang van een vlotte rechtsgang ervoor kiezen de zaak zelf af te doen.

Omvang rechtsstrijd

Een vraag die zich bij het betrekken van andere belanghebbenden dan degene die beroep heeft ingesteld kan voordoen is, wat de omvang is van de rechtsstrijd. Volgens de tekst van artikel 8:26 Awb nemen andere belanghebbenden die in de gelegenheid worden gesteld deel te nemen aan het geding daaraan als partij deel. Bij tegengestelde belangen kan dit leiden tot een aanzienlijke uitbreiding van de rechtsstrijd. Wij geven een voorbeeld. De WOZ-waarde van de onroerende zaak A-straat 1 te B is vastgesteld op 200. De huurder heeft bezwaar en beroep aangetekend. Hij verdedigt het standpunt dat de waarde moet worden verlaagd tot 150. Nu wordt de eigenaar in de gelegenheid gesteld als partij deel te nemen aan het geding. Hij verdedigt het standpunt dat de waarde te laag is vastgesteld en zou moeten worden verhoogd tot 225. De omvang van de rechtsstrijd is hiermee verruimd van 50 tot 75.

Wanneer men uitgaat van het standpunt dat eigenaar en gebruiker ieder een eigen beschikking hebben ontvangen die hen ieder afzonderlijk toegang geeft tot bezwaar en beroep, zou men ook het standpunt kunnen verdedigen dat bij deelname van beide belanghebbenden aan het geding er in feite twee afzonderlijke rechtsstrijden ontstaan, waarbij de vastgestelde waarde de gemeenschappelijke grens vormt. Het komt ons voor dat dit een academische kwestie is die niet bijdraagt aan de borging van de rechtsbescherming en die in het licht van de vraag of de vastgestelde waarde correct is of niet, praktisch belang ontbeert. Het nadenken over vragen als deze kan wel van invloed zijn bij de beantwoording van de vraag die wij hiervoor aan de orde stelden, of in de

systematiek van de Wet WOZ moet worden uitgegaan van één beschikking per WOZ-object, of van meerdere beschikkingen voor meerdere belanghebbenden.

8. Toekomst: een andere opzet van hoofdstuk IV Wet WOZ?

Beperking soorten beschikkingen en aansluiting bij begrip belanghebbende uit de Awb

Gezien de steeds breder wordende kring van belanghebbenden en de vergroting van de reikwijdte van de Wet WOZ die hiermee gepaard gaat, kan de vraag worden gesteld of de huidige regeling van de toegang tot bezwaar en beroep, zoals deze in de Wet WOZ is voorzien, nog toereikend en voldoende praktisch is. Deze regeling is volledig afgestemd op het gesloten stelsel van rechtsingangen dat het belastingrecht kent.

Men kan zich afvragen of het niet beter zou zijn de regeling te vereenvoudigen door het aantal onderscheiden soorten beschikkingen te beperken en haar meer bestuursrechtelijk in te richten door voor het begrip belanghebbende meer direct aansluiting te zoeken bij art. 1:2 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb).

Wij achten een regeling denkbaar in artikel 24, lid 3, Wet WOZ in de volgende zin:

“De bekendmaking van de beschikking geschiedt gelijktijdig door toezending aan al degenen die rechtstreeks belang hebben bij de vastgestelde waarde. In elk geval wordt de beschikking door toezending bekendgemaakt aan:

- a. degene die aan het begin van het kalenderjaar het genot heeft van de onroerende zaak krachtens eigendom, bezit of beperkt recht;*
- b. degene die aan het begin van het kalenderjaar de onroerende zaak al dan niet krachtens eigendom, bezit of beperkt recht of persoonlijk recht gebruikt.*

Andere belanghebbenden kunnen verzoeken om toezending van de beschikking. De in artikel 1, tweede lid, bedoelde ambtenaar kan beslissen een verzoek niet in behandeling te nemen indien het onredelijk laat is ingediend.

Tegelijkertijd met of zo spoedig mogelijk na de bekendmaking wordt van de beschikking mededeling gedaan aan de afnemers.”

Een dergelijke regeling sluit in onze optiek beter aan bij het brede karakter van de Wet WOZ en maakt afzonderlijke bepalingen omtrent beschikkingen voor mede-belanghebbenden en nieuwe belanghebbenden overbodig.

Wanneer in de nabije toekomst de WOZ-waarden van woningen openbaar worden gemaakt¹⁸, kan artikel 24, lid 3, Wet WOZ nader worden aangepast. Dan kan de bekendmaking van de waarden geschieden door opneming in de landelijke voorziening WOZ¹⁹ en kunnen belanghebbenden in de zin van artikel 1:2 Awb tegen de vastgestelde en aldus bekendgemaakte waarden met behulp van DigiD bezwaar maken. In dat geval zou artikel 30, lid 1 Wet WOZ (schakelbepaling met toepasselijke regelingen uit de AWR) moeten worden gewijzigd in die zin dat artikel 26a AWR niet langer van toepassing wordt verklaard bij de waardebepaling en de waardevaststelling. De beperking van de groep belanghebbenden die tegen een aanslag of beschikking bezwaar en beroep kunnen aantekenen vervalt dan, terwijl de basisgedachte van het gesloten stelsel van rechtsingangen dat in het belastingrecht van toepassing is, te weten dat bezwaar en beroep slechts mogelijk zijn tegen een

¹⁸ Het Besluit van 9 december 2015, Stb. 2015, 506, tot verruiming openbaarheid WOZ-waarde, regelt de inwerkingtreding per 1 oktober 2016 van een aantal artikelen van de Wet WOZ. Deze artikelen hebben betrekking op de landelijke voorziening WOZ die de verruiming van de openbaarheid mogelijk moet maken. Per 1 oktober 2016 zal de landelijke voorziening naar verwachting voldoende substantieel gevuld zijn om van start te kunnen gaan.

¹⁹ Centraal loket waar de WOZ-gegevens van alle aangesloten gemeenten kunnen worden verkregen door grote afnemers zoals de Belastingdienst en de waterschappen en door afnemers van de Basisregistratie WOZ zoals het notariaat, banken en verzekeraars.

belastingaanslag of een voor bezwaar vatbare beschikking, blijft gelden. Dit laatste is geregeld in art. 26 AWR.

Waardebepaling en waardevaststelling WOZ ontkoppelen van belastingheffing

Wij kunnen ons eveneens voorstellen dat het traject van waardebepaling en -vaststelling ingevolge de Wet WOZ enerzijds en de belastingheffing waarbij van de vastgestelde WOZ-waarde wordt gebruik gemaakt anderzijds, meer van elkaar worden losgemaakt dan thans het geval is. Thans gaan met name de waardevaststelling voor de WOZ en de OZB-heffing gelijk op. In artikel 24, lid 9, Wet WOZ is bepaald dat de bekendmaking van de WOZ-beschikking en de aanslag OZB in één geschrift geschieden indien ten aanzien van dezelfde persoon zowel een beschikking als een aanslag wordt vastgesteld. In artikel 30 Wet WOZ is voorts bepaald dat een bezwaarschrift tegen een WOZ-beschikking die in één geschrift is bekendgemaakt met een aanslag OZB geacht wordt mede te zijn gericht tegen die aanslag en *vice versa*, tenzij uit het bezwaarschrift blijkt dat het slechts tegen één van beide is gericht. Dit is op zich logisch, aangezien de WOZ en de OZB beide door de gemeente worden uitgevoerd. Bovendien wordt als heffingsmaatstaf voor de OZB de WOZ-waarde gebruikt die voor het desbetreffende kalenderjaar is vastgesteld.²⁰ Dit betekent dat bezwaren tegen de vastgestelde WOZ-waarde en de met behulp van die WOZ-waarde geheven OZB gelijk opgaan. Dit laatste geldt ook voor de watersysteemheffing van de waterschappen. Ook voor deze heffing wordt de WOZ-waarde van het desbetreffende kalenderjaar gebruikt²¹ zodat bezwaar- en beroepsprocedures qua timing derhalve min of meer gelijk oplopen. Voor de inkomstenbelasting ligt dit iets anders. Ook voor het eigenwoningforfait van de IB wordt gebruik gemaakt van de voor het desbetreffende kalenderjaar vastgestelde WOZ-waarde²², doch de aangifte IB wordt eerst na afloop van het kalenderjaar gedaan. Dit laatste heeft in de praktijk voordelen in verband met bezwaar- en beroep tegen de vastgestelde WOZ-waarde. De kans dat er nog aanpassingen plaatsvinden die van invloed zijn op de hoogte van de belastingaanslag is kleiner naarmate het tijdsverloop tussen de vaststelling van de WOZ-waarde en de aanslag groter is.

Wij kunnen ons voorstellen dat een stelsel waarin voor de belastingheffing altijd wordt aangesloten bij de WOZ-waarde van het kalenderjaar dat voorafgaat aan het jaar waarin de aanslagregeling plaatsvindt, in de praktijk grote praktische voordelen kan opleveren. In een dergelijk stelsel kan de WOZ-waarde in de regel definitief vaststaan op het moment dat de aanslagregeling plaatsvindt. Voor de inkomstenbelasting is dat thans feitelijk reeds het geval aangezien definitieve aanslagen eerst na afloop van het belastingjaar worden vastgesteld. Voor de OZB en de waterschapsheffingen zou dit een aanpassing van de wet vergen. Uiteraard zou dat voor de laatstgenoemde belastingen betekenen dat met een iets minder actuele heffingsmaatstaf wordt gewerkt. In onze optiek is dit een aanvaardbare consequentie. In het verleden, toen de WOZ nog tijdvakken van vier jaren kende, werd in de laatste twee jaren van dat tijdvak met nog minder actuele waarden gewerkt zonder dat dit onaanvaardbare gevolgen had voor de verdeling van de belastingdruk. De praktische voordelen voor de uitvoering en de mogelijkheden om de rechtsbescherming van verschillende belanghebbenden bij de vastgestelde WOZ-waarde goed te regelen, wegen ons inziens op tegen de nadelen van het verlies van actualiteit.

9. Conclusies en aanbevelingen

De uitbreiding van de kring van belanghebbenden bij de WOZ-waarde die toegang hebben tot bezwaar en beroep en de mogelijkheid van verhoging van de WOZ-waarde die is genoemd in het gewijzigde artikel 29 Wet WOZ roepen tal van vragen op die vragen om opheldering dan wel nadere regeling door de wetgever.

²⁰ Artikel 220c Gemeentewet.

²¹ Artikel 121, lid 1, onderdeel d, Waterschapswet.

²² Artikel 3.112, lid 2, Wet inkomstenbelasting 2001.

Rechtsbescherming versus soorten WOZ-beschikkingen

In onze optiek dient helderheid te worden verschaft over de visie van de wetgever op het stelsel van onderscheiden soorten beschikkingen dat de Wet WOZ kent. Op zich lijkt duidelijk dat de wetgever kiest voor optimale rechtsbescherming voor onderscheiden belanghebbenden bij de WOZ-waarde. Duidelijk is dat de wetgever ook bij niet-fiscale belangen, zoals die in het kader van het WWS, rechtsbescherming wil bieden. Onduidelijk is echter welke visie de wetgever heeft op de onderlinge verhouding tussen de onderscheiden beschikkingen en de wijze waarop de belangen van de adressanten van die beschikkingen het beste kunnen worden beschermd indien door één of meer belanghebbenden bezwaar en/of beroep wordt aangetekend. Hierbij rijzen vragen over voeging van procedures en de mate waarin het bestuursorgaan onderscheidenlijk de rechter hierin actief dienen te zijn.

Verhoging van de WOZ-waarde: verhouding tot rechtszekerheid en bevoegdheid van de belastingrechter

Onduidelijk is voorts hoe de wetgever aankijkt tegen de mogelijkheid van verhoging van de WOZ-waarde in het kader van bezwaar, nu de herzieningsbeschikking ingevolge artikel 27 Wet WOZ in de wet is blijven staan. Kan de WOZ-waarde ook zonder dat sprake is van een nieuw feit worden verhoogd of blijven de waarborgen die artikel 27 Wet WOZ biedt in het kader van de rechtszekerheid gehandhaafd? Hoe moet de rechter omgaan met de door een partij verdedigde stelling dat de WOZ-waarde te laag is vastgesteld? Mag de rechter zelf beslissen tot verhoging van de WOZ-waarde of dient hij zich te beperken tot de rechtsoverweging dat de waarde te laag is vastgesteld en vernietiging van de beschikking? Kan artikel 18a AWR ongewijzigd worden gehandhaafd, indien het mogelijk moet worden geacht dat de WOZ-waarde in het kader van een procedure wordt verhoogd zonder dat sprake is van een nieuwe feit? Kan in een dergelijk geval een navorderingsaanslag worden opgelegd?

Wij menen dat niet kan worden volstaan met de wijzigingen in de Wet WOZ die, met onmiddellijke werking, per 1 oktober 2015 in werking zijn getreden. Een verdergaande wijziging is nodig om het stelsel van rechtsbescherming rondom de WOZ-waarde helderder en transparanter te maken met behoud van de waarborgen die belastingplichtigen van oudsher genieten. In dat kader achten wij het denkbaar en tot op zekere hoogte wenselijk, dat de waardevaststelling in het kader van de Wet WOZ en de belastingheffing met behulp van de vastgestelde WOZ-waarden in de toekomst wat meer los van elkaar komen te staan en dat de procedures van bezwaar en beroep tegen de WOZ-waarden meer bestuursrechtelijk worden ingericht.