



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG

Amsterdam, 1 maart 2019

Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wet verbetering rechtsbescherming WOZ

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) reageert hierbij graag op de concept wettekst Wet verbetering rechtsbescherming WOZ die in internetconsultatie is voorgelegd. Paragraaf 1 en 2 gaan in op de kern van het wetsvoorstel. In paragraaf 3 is artikelsgewijs een aantal kanttekeningen en vragen opgenomen.

1. Betere inhoudelijke koppeling van geschillen over de WOZ-beschikking

Een belangrijke vraag van de Orde betreft de achterliggende reden voor dit wetsvoorstel. De Wet verbetering rechtsbescherming Wet WOZ probeert de gevolgen van de wetswijziging van 1 oktober 2015 te herstellen. Dienaangaande vraagt de Orde zich af wat en hoe groot dit probleem eigenlijk is. Kan de wetgever dit cijfermatig onderbouwen? Voor zover bekend bij de Orde, komen in de praktijk en eveneens in de jurisprudentie maar weinig gevallen naar voren waarin de tegengestelde belangen tot een probleem of een additionele werkdruk leiden.

De Orde meent bovendien dat met het onderhavige wetsontwerp de rechtsbescherming van belanghebbenden, anders dan beoogd, op sommige momenten in een procedure juist wordt ingeperkt. Tevens verwacht zij dat de complexiteit rondom het begrip belanghebbende in het voorstel juist zal leiden tot meer procedures. Met andere woorden, de Orde verwacht dat er aanzienlijk meer problemen bijkomen dan hetgeen beoogd te worden opgelost. De Orde verzoekt u dit verband in ieder geval in onderstaande punten te voorzien. In dat kader geeft de

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

Orde u in overweging de wetswijziging van 1 oktober 2015 ongedaan te maken en het onderhavige consultatiewetsontwerp niet of in gewijzigde vorm in te dienen.

Ten aanzien van de titel van het conceptwetsvoorstel merkt de Orde op dat deze op zijn minst dubbelzinnig is. Het wetsvoorstel bevat weliswaar een verbetering van de rechtsbescherming van de andere belanghebbenden dan de eigenaar en gebruiker, het bevat echter ook een wezenlijke verslechtering en niet alleen van de ‘andere belanghebbenden’ maar zelfs ook van de eigenaar en gebruiker. Wordt bijvoorbeeld gekeken naar de inhoudelijke beoordeling van het bezwaar en/of beroep tegen de WOZ-beschikking waarbij meerdere belanghebbenden zijn betrokken, dan wordt door de doorwerking van een verhoging of verlaging van de WOZ-waarde na het bezwaar of beroep van één belanghebbende naar de andere belanghebbende de positie van de laatste duidelijk verbeterd. De uitspraak waarin een WOZ-waarde wordt aangepast, staat straks immers open voor het aantekenen van (hoger) beroep of cassatie door alle belanghebbenden. Zij kunnen ook echt een rol spelen in deze procedure. De NOB acht dit een wenselijke vooruitgang ten opzichte van de huidige situatie.

De koppeling van bezwaar- en/of beroepsprocedures en het openstellen hiervan voor alle belanghebbenden brengt echter ook nadelen, verslechtering, met zich. In de huidige procedures over individuele beschikkingen worden (in beginsel) individuele bezwaar- en beroepsprocedures doorlopen. Het geschil gaat daarbij bijna altijd niet alleen over de WOZ-waarde(n) maar ook over daaraan gerelateerde belastingaanslagen. Deze procedures zijn niet openbaar van aard. Dit heeft een goede reden, te weten de bescherming van de persoonlijke levenssfeer en/of van concurrentiegevoelige informatie. De gezamenlijke/gevoegde behandeling van het bezwaar of beroep staat hiermee op gespannen voet. De Orde mist in de concept toelichting een afweging van de belangen op dit punt. De Orde verzoekt u deze afweging alsnog te maken.

Omdat de WOZ-beschikking een prominente rol vervult voor de heffing van diverse lokale en rijksbelastingen, dient de positie van de belastingplichtige en van de belanghebbende in de ogen van de Orde helder te zijn en met duidelijke rechtswaarborgen omkleed. Beschikkingen op naam hebben in dat kader duidelijk de voorkeur. De Orde voorziet grote problemen bij vooral eigenaren die buiten hun eigen toedoen worden geconfronteerd met een opeenstapeling van meerdere belastingjaren met daarin onduidelijke fiscale posities, bijvoorbeeld de IB en/of VpB, omdat inzake één of meerdere objecten door anderen dan de eigenaar bezwaar/beroep is aangetekend tegen de WOZ-waarde.

Hierbij wijst de Orde erop dat op dit moment de aanslagen en de WOZ-beschikking gecombineerd (kunnen) worden verstrekt. Als in de toekomst voor de waardebeschikking de AWB-regels gaan gelden, terwijl tegelijkertijd voor de aanslagen (deels) de Awb-regels blijven gelden, zullen er dus ontegenzeggelijk procedurele verschillen ontstaan. De Orde wijst bijvoorbeeld op de volgende:

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante 2 (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

- Op de waardebeschikking kan meer dan één keer een beslissing op bezwaar volgen, voor belastingaanslagen geldt dat slechts één keer uitspraak op bezwaar mogelijk is;
- Voor de waardebeschikking geldt een ruime kring van belanghebbenden (onder andere mede-eigenaar, economisch eigenaar, eventueel blooteigenaar), voor de belastingaanslag geldt maar één belanghebbende.

Een vraag die hierbij ook opkomt is of de bestuurlijke lus straks ook voor de waardebeschikking geldt. De Orde neemt aan dat dit zo is, maar verneemt hier desalniettemin wel graag de reactie van de wetgever op.

2. Verslechtering rechtsbescherming van anderen dan huidige eigenaar en gebruiker

Dat de uitspraak waarin een WOZ-waarde wordt aangepast openstaat voor het aantekenen van (hoger) beroep of cassatie door alle belanghebbenden, is een vooruitgang ten opzichte van de huidige situatie te noemen. Het is als gezegd echter de vraag of dit voordeel opweegt tegen de nadelen. Thans krijgt elke belanghebbende een WOZ-beschikking op naam die de procedurele ingang verschaft om rechtsmiddelen aan te wenden en, misschien nog wel belangrijker, daartoe tevens een signaalfunctie heeft. De dagtekening op deze beschikking is immers het duidelijke aanvangsmoment van het begin van de bezwaartermijn. Een belanghebbende die geen WOZ-beschikking ontvangt, of eerst in de loop van het kalenderjaar een belang krijgt bij de WOZ-waarde kan immers op een later moment alsnog een beschikking opvragen, die hem dezelfde rechtsbescherming verschaft als de eigenaar en de gebruiker wordt geboden.

In het voorgestelde open stelsel wordt de kring van belanghebbenden verruimd door toepassing van de Awb. Voormelde signaalfunctie wordt echter beperkt en er wordt meer aan de eigen verantwoordelijkheid van de belanghebbenden overgelaten. De voorgestelde zaaksgebonden beschikking is aan alle belanghebbenden gericht en wordt alleen nog toegezonden aan een eigenaar en/of een gebruiker (zie ook paragraaf 3.1). De belanghebbende die in de loop van het kalenderjaar belanghebbende wordt en de belanghebbende die aantoonbaar een belang te hebben bij het waardegegeven, zijn op basis van het voorstel beduidend slechter af. De beschikkingen die zij konden opvragen komen beide namelijk te vervallen. Deze worden hieronder (in paragrafen 2.1 en 2.2) per categorie besproken. Eerst wordt nog stilgestaan bij de verruiming.

Ten aanzien van de verruiming van de kring van belanghebbenden wordt in het wetsvoorstel expliciet de mogelijkheid van een economisch eigenaar als belanghebbende genoemd. Dit is onder het huidige regime van de Wet WOZ niet mogelijk. Dit maakt dat de gehele procedure complexer wordt. Het effect van meerdere belanghebbenden, bijvoorbeeld meerdere eigenaren, juridisch en economisch, kan ook leiden tot problemen bij de belastingheffing. Denk bijvoorbeeld aan de aangifte voor de verhuurderheffing. Wie moet dan wat aangeven? De Orde kan zich voorstellen dat ook een blooteigenaar, een erfpachtverstrekker of iemand die een ander beperkt zakelijk recht heeft verstrekt als belanghebbende kan optreden. Waar ligt voor

economisch eigendom echter de grens? Toekomstige verkoop lijkt te worden uitgesloten van het belang, maar wat als de verkoopprocedure al is aangevangen? Of wat als de canon dat jaar opnieuw zal worden vastgesteld. Zijn dit dan nog wel directe belangen? De Orde denkt van wel, maar verneemt graag de reactie van de wetgever hierop. Zij vraagt zich daarbij bovendien af wie opdraait voor de mogelijk schade als gevolg van een (vermeende) onzorgvuldige belangenafweging. Deze afweging betreft een nieuwe maar niet mis te verstane zware verantwoordelijkheid voor de gemeenten.

Betreffende de belangenafweging is het de Orde overigens onduidelijk hoe de 'kan' bepaling in het wetsvoorstel voor gemeenten om de overige belanghebbenden op te roepen om te worden gehoord moet worden gedeut. In de Awb worden weliswaar aan het niet oproepen van overige belanghebbenden strikte voorwaarden verbonden, in het wetsvoorstel lijkt de bevoegdheid om wel of niet overige belanghebbenden te betrekken bij het horen vrijblijvend. De Orde vraagt zich daarbij af hoe een gemeente moet omgaan met overige belanghebbenden die zich (kennelijk) konden vinden in de beschikking en zich derhalve niet bij de gemeente hebben gemeld als belanghebbende.

2.1. Het vervallen van de tussentijdse beschikking (artikel 26 Wet WOZ)

Ontstaat in de loop van het kalenderjaar een belang bij de WOZ-waarde van een onroerende zaak, bijvoorbeeld omdat deze in eigendom wordt verkregen, dan kan de nieuwe belanghebbende nu op grond van artikel 26 Wet WOZ een zogenaamde subjectmutatiebeschikking krijgen. Deze geeft een ingang tot aanwending van rechtsmiddelen. Die mogelijkheid komt in het wetsvoorstel te vervallen. De nieuwe eigenaar is dus gebonden aan de beschikking die in de meeste gevallen reeds onherroepelijk vast zal staan.

De concept toelichting vermeldt dat de rechtszekerheid hier zwaarder weegt dan de mogelijkheid voor een 'toekomstig' belanghebbende om een reeds vaststaande WOZ-waarde opnieuw ter discussie te kunnen stellen en dat het onwenselijk is dat de rechtszekerheid van de oorspronkelijke beschikking wordt doorkruist. De argumenten op dit punt overtuigen de Orde niet, omdat deze op een onjuist uitgangspunt zijn gestoeld. Specifiek voor de subjectmutatiebeschikking is in het huidige lid 2 van artikel 26 Wet WOZ namelijk bepaald dat de beschikking in de plaats treedt van de eerder afgegeven beschikking, doch eerst vanaf het tijdstip waarop de nieuwe belanghebbende die hoedanigheid heeft verkregen. Dit betekent dat de ex ante beschikking en de rechtsgevolgen daarvan voor de belanghebbende bij die WOZ-beschikking niet worden aangetast door de subjectmutatiebeschikking. Dat de ex ante beschikking en de subjectmutatiebeschikking van elkaar af kunnen wijken is theoretisch mogelijk, ondanks dat de twee uitgaan van hetzelfde object en dezelfde waardepeildatum, maar dat zal waarschijnlijk eerder een teken zijn dat de ex ante WOZ-beschikking onjuist was en dat de subjectmutatiebeschikking op basis van nieuw/beter inzicht juist is vastgesteld.

Een ander argument voor het afschaffen van de subjectmutatiebeschikking is dat de nieuwe belanghebbende de vaststaande WOZ-waarde mee kan nemen in de onderhandelingen en dus in de prijsvorming. Dit mag waar zijn voor bijvoorbeeld de afschrijvingsbeperking op gebouwen voor een nieuwe eigenaar, de overweging klopt evenwel niet voor een nieuwe huurder van een sociale huurwoning. Omdat de WOZ-waarde meetelt in de punten van het woningwaarderingssysteem (WWS) kan de huurder onder de huidige wetgeving een WOZ-beschikking opvragen en hiertegen bezwaar- en beroep instellen. Als deze huurder gebonden zou zijn aan de onherroepelijk vaststaande WOZ-beschikking kan de WOZ-waarde en dus de huur te hoog worden vastgesteld zonder dat de huurder enig rechtsmiddel kan aanwenden. De Orde mist in de concept toelichting een overtuigende argumentatie voor deze inperking van de rechtsbescherming.

2.2. Het vervallen van de vangnetbepaling; eigen verantwoordelijkheid bij de medebelanghebbende (wijziging artikel 28 Wet WOZ)

De belanghebbende die aantoont dat hij (ook) een belang heeft bij het waardegegeven, dat op grond van een wettelijk voorschrift wordt gebruikt en hem of haar in zijn individuele belang raakt, kan thans een eigen beschikking op eigen naam vragen. Door het open stelsel vervalt dit en wordt de medebelanghebbende voor zijn rechtsbescherming (ten dele) afhankelijk (gemaakt) van de eigenaar of gebruiker die wel een beschikking heeft ontvangen.

Naar de mening van de Orde schept de concept toelichting een diffuus beeld over de rechtspositie van de medebelanghebbende. Het kabinet plaatst een grote (eigen) verantwoordelijkheid bij de medebelanghebbende hetgeen diens rechtspositie wezenlijk aantast. Hij moet actief op zoek naar een eventueel afgegeven WOZ-beschikking. De concept toelichting draagt geen overtuigende redenen aan voor deze inperking van de rechtsbescherming. De toelichting zou gebaat zijn bij een nadere uitwerking van de vraag of sprake is van een verschoonbare termijnoverschrijding in het geval dat:

- een belanghebbende geen actie heeft ondernomen en op enig moment een naheffings- of navorderingsaanslag ontvangt; of
- een belanghebbende in maart van het kalenderjaar wel navraag bij de gemeente heeft gedaan maar de beschikking op dat moment nog niet tot stand was gekomen; of
- een belanghebbende begin maart van het kalenderjaar het WOZ-waardeloket heeft geraadpleegd, eind maart bezwaar aantekent tegen de WOZ-waarde die hij daar heeft gezien, maar de beschikking de dagtekening 31 januari van dat kalenderjaar blijkt te dragen. De medebelanghebbende treedt dan buiten de termijn van zes weken om bezwaar aan te tekenen, maar kon hiervan niet op de hoogte zijn omdat het waardeloket geen dagtekening publiceert.

Het idee dat een belanghebbende zelf actie moet ondernemen om niet in verzuim te raken, verdraagt zich naar inzien van de Orde slecht met de bescherming van een belanghebbende die

De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.

te goeder trouw handelt. Het bevragen van de gemeente om een (mogelijke) WOZ-beschikking veronderstelt daarnaast kennis c.q. een vermoeden van het bestaan van een dergelijke beschikking. Onder die omstandigheden kan een belanghebbende waarschijnlijk beter direct bezwaar ter behoud van rechten aantekenen tegen de beschikking, die hij nog niet heeft gezien. Het is voor een belanghebbende immers onbekend binnen welke termijn de gemeente zal reageren op zijn verzoek om een afschrift van de beschikking. Dit kan resulteren in een toename van het aantal (al dan niet premature) bezwaarschriften.

Terzijde merkt de Orde op, dat een belanghebbende met veel onroerende zaken, bij het opvragen van de WOZ-waarden ook aan zal lopen tegen de begrenzingen van het WOZ-waardeloket. De ingebouwde beperking van het waardeloket maakt het onmogelijk om in dezelfde sessie voor meerdere objecten de WOZ-waarde op te halen. Daarnaast staan uiteraard alleen de WOZ-waarden van woningen in het waardeloket. Voor niet-woningen ontbreekt een soortgelijke voorziening.

De tekortschietende kenbaarheid voor de medebelanghebbende zal – naast mogelijk meer bezwaarprocedures – in ieder geval resulteren in meer procedures waarin allereerst de vraag centraal staat of de termijnoverschrijding verschoonbaar is. In de concept toelichting ontbreekt een kwantitatieve analyse. Hoeveel tussentijdse beschikkingen en beschikkingen volgens de vangnetbepaling worden er jaarlijks gegeven? Wat is de efficiencywinst op de 8,9 miljoen onroerende zaken waarvoor in 2018 een waarde is vastgesteld? De Orde verwacht dat de winst zeer gering zal zijn. Daartegenover staat dat het voor de belastingplichtige om grote belangen kan gaan. Als de vangnetbepaling wordt afgeschaft zal bijvoorbeeld de erfgenaam die erachter komt dat de verkregen woning van de erflater wel erg hoog is vastgesteld, met lege handen staan en over die hoge grondslag erfbelasting zijn verschuldigd. Het is de vraag of de wetgever een dergelijke aantasting van de rechtsbescherming op het netvlies heeft.

Een (rechts)persoon die gedurende het jaar een belang krijgt kan niet meer opkomen tegen de beschikking. Dit kan gaan om een nieuwe eigenaar of gebruiker, maar bijvoorbeeld ook om een erfgenaam. Dit is bezwaarlijk, zeker als het gaat om grote belangen (zoals de aangifte van een grote groep aan woningen voor de verhuurderheffing). De Orde verzoekt u de mogelijkheid van het opvragen van een nieuwe beschikking dan wel het openstellen van de bezwaartermijn na verwerven van de hoedanigheid van eigenaar/gebruiker/ overige belanghebbende te handhaven/op te nemen.

3. Artikelsgewijs commentaar

Niet alle artikelen worden van commentaar voorzien.

3.1. Nieuwe fictiebepaling (artikel 24 lid 10 Wet WOZ)

Op grond van de nieuwe fictiebepaling wordt de bekendmaking aan een van de personen bedoeld in het derde lid, gekwalificeerd als bekendmaking aan eenieder. Alleen in de concept toelichting staat expliciet dat dit in ieder geval zowel aan de eigenaar¹ als de gebruiker omvat, echter op basis van de wettekst zou ook aangenomen kunnen worden dat toezending aan enkel de eigenaar, of enkel de gebruiker voldoende is. Naar mening van de Orde zou artikel 24 lid 10 daarom beter als volgt vorm gegeven kunnen worden: *“De beschikking wordt geacht te zijn bekendgemaakt indien die is toegezonden aan de personen, bedoeld in het derde lid.”*

De Orde maakt zich ernstig zorgen over de huidige tekst van het voorstel. Dit leidt tot een inperking van de rechtsbescherming die zelfs de eigenaar of gebruiker kan treffen. Weliswaar is het de bedoeling dat gemeenten/gemeenschappelijke regelingen in ieder geval de eigenaar én gebruiker een beschikking sturen, maar voor de aanvang van de bezwaartermijn volstaat de verstrekking aan één van hen, zo begrijpt de Orde. Het is de Orde niet duidelijk bij wie de beschikking moet worden opgevraagd of kan worden ingezien. Evenmin is het haar duidelijk per wanneer de beschikking wordt vastgesteld, of dat er bezwaarmogelijkheden tegen openstaan ook als men geen beschikking op naam heeft ontvangen en bij wie dat binnen welke termijn moet worden ingediend. Zo kan het zijn dat de beschikking niet bij de gemeente maar bij een gemeenschappelijke regeling moet worden opgevraagd. Hoe zijn de belanghebbenden hiervan op de hoogte? Op welke wijze dient dit te gebeuren? Er zijn diverse (buitenlandse) belanghebbenden met grote vastgoedportefeuilles gelegen in heel Nederland. Dienen zij alle lokale gemeentelijke publicaties constant bij te houden? Inzage via het WOZ-loket biedt enkel voor woningen een (gebrekkige) oplossing (mits de beschikking daar op een vast moment bekend wordt gemaakt). Voor niet-woningen bestaat een dergelijk loket niet.

Het is de Orde ook niet duidelijk wat de situatie is als de gemeente/gemeenschappelijke regeling niet binnen de eerste acht weken van het jaar een beschikking vaststelt. Anders dan de aanneme in het wetsvoorstel gebeurt het immers ook nu regelmatig dat beschikkingen buiten de acht weken termijn worden verstrekt, met name als sprake is van mutaties aan het object, wijziging van eigenaar/gebruiker of als sprake is van multi-tenantgebouwen en/of niet-woningen. Uit informatie van de Waarderingskamer volgt dat over 2018 minimaal 267.300 WOZ-beschikkingen niet binnen de termijn van 8 weken zijn verzonden. Als na het verstrijken

¹ In gevallen dat er meerdere eigenaren zijn, kan voor de bekendmaking van de WOZ-beschikking in beginsel worden volstaan met toezending aan een van hen. Dat is een bewuste keuze van de wetgever in het huidige systeem en wordt met het consultatievoorstel ook niet gewijzigd.

van de eerste acht weken van het jaar een belanghebbende (die scherp is op het feit dat er nog geen beschikking is ontvangen) navraag doet bij de gemeente naar de beschikking, kan het zijn dat de bezwaartermijn al is verstreken, namelijk als de beschikking in de eerste twee weken van het jaar is vastgesteld. De Orde meent dat in het wetsontwerp de termijn van vaststellen van de beschikking moet worden beperkt tot maximaal zes weken met verschoonbare termijnoverschrijding als gevolg als een gemeente buiten de termijn de beschikking vaststelt. Een belanghebbende zou anders immers iedere zes weken bij elke gemeente waar het vastgoed heeft, moeten navragen of er al een beschikking is afgegeven. Dat zou dan in theorie drie jaar het geval kunnen zijn. Daarbij kan de belanghebbende niet meer vragen of er beschikkingen op zijn naam zijn afgegeven, maar zal hij adressen moeten doorgeven. Als de gemeente alsnog buiten de zes weken termijn de beschikking vaststelt dan dient het wetsvoorstel te voorzien in de regel dat de bezwaartermijn pas aanvangt vanaf het moment dat de belanghebbende kennis heeft genomen van de beschikking.

In de verhuurderheffing leidt de bekendmaking van de beschikking tot belastingplicht voor de persoon aan wie de beschikking bekend is gemaakt. In gevallen van mede-eigendom heeft de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2018:846) beslist dat de willekeurige bekendmaking aan een van hen tot gevolg heeft dat de verhuurderheffing buiten toepassing blijft. Dit heeft ertoe geleid dat er in 2018 en 2019 geen verhuurderheffing is verschuldigd in de gevallen dat sprake is van mede-eigendom. Naar de Orde begrijpt werkt het kabinet nog aan reparatiemaatregelen op dit punt. De Orde vraagt zich af hoe een reparatie in de verhuurderheffing zich zal verhouden tot het open stelsel in het voorliggende voorstel en het afschaffen van de vangnetbepaling in het bijzonder. De Orde verzoekt u om hierop te reageren.

3.2. *Herziening van de WOZ-beschikking (artikel 27 lid 1 Wet WOZ)*

De voorgestelde grens van 30 percent maakt de herzieningsmogelijkheid afhankelijk van de uitkomst van bezwaar- en beroepsprocedures. Als na een procedure in (hoger) beroep blijkt dat de eerder vastgestelde WOZ-waarde slechts 29 percent afwijkt van de waarde die had moeten worden vastgesteld, dan wordt de oorspronkelijk vastgestelde WOZ-waarde dus niet herzien (indien de onjuistheid niet redelijkerwijs kenbaar was, zie tevens hieronder).

Waarschijnlijk is bedoeld aansluiting te zoeken bij artikel 16 lid 2 onderdeel c van de AWR. De Orde plaatst evenwel vraagtekens bij het gebruik van een harde drempel in geschillen over de waardering van vastgoed die naar zijn aard een onzekerheidsmarge met zich brengt. Daarnaast vraagt de Orde zich af hoe de drempel van 30 percent zich verhoudt tot het beleid voor ambtshalve aanpassing van de WOZ-waarde waarin een drempel van 20 procent wordt gehanteerd. Uit de concept toelichting maakt de Orde op dat het ambtshalve beleid wordt vervangen door de voormelde herzieningsbepaling. Een toelichting of rechtvaardiging voor het verhogen van de drempel van 20 naar 30 procent ontbreekt. Tevens vraagt de Orde zich af of

de afwijzing van een verzoek om herziening ook een voor bezwaar en/of beroep vatbare beschikking is?

Indien de drempel van 30 procent niet gehaald wordt, zou volgens de concept toelichting getoetst moeten worden of de onjuistheid redelijkerwijs kenbaar is. Hierbij valt op dat de concept toelichting in een na de bekendmaking van de beschikking bekend geworden omstandigheid, geen aanleiding ziet om de WOZ-waarde aan te passen. Dit roept de vraag op of de wetgever bewust wil breken met vaste jurisprudentie? In een arrest uit 2003 heeft de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2003:AI5685) beslist dat: *“De omstandigheid dat een bodemverontreiniging eerst na de waardepeildatum ontdekt is, neemt derhalve niet weg dat bij de waardering met het waardedrukkende effect daarvan rekening moet worden gehouden, indien die bodemverontreiniging op de waardepeildatum reeds aanwezig was.”* Een verduidelijking op dit punt is naar de mening van de Orde gewenst.

De concept toelichting geeft aan dat alleen sprake is van kenbare onjuistheden indien belanghebbende aanstonds kunnen zien dat de WOZ-waarde niet juist is. Hoewel deze benadering de lat voor een redelijkerwijs kenbare fout hoog legt, verneemt de Orde graag of de bestudering van het taxatieverslag (al dan niet) noodzakelijk is om vertrouwen aan de WOZ-beschikking te kunnen ontleen. Vaak zal eerst na bestudering van de onderbouwing van het besluit duidelijk zijn op welke objectdelen een WOZ-beschikking ziet. De Orde verduidelijkt dit met een voorbeeld. Stel, een kantoorpand van vier verdiepingen is rond de waardepeildatum in verhuurde staat aangekocht voor € 400.000. Het volle object heeft één gebruiker/huurder. De eigenaar ontvangt een WOZ-beschikking van € 300000. Dit representeert de waarde in lege en onverhuurde staat. Dat de WOZ-waarde daardoor 25 procent afwijkt van de beleggingswaarde is dan niet onaannemelijk. De eigenaar tekent om die reden geen bezwaar aan tegen de WOZ-beschikking en vraagt ook geen (taxatie)onderbouwing op. De heffingsambtenaar legt vervolgens een herzieningsbeschikking op voor een herziene WOZ-waarde van €400.000. De heffingsambtenaar stelt dat er per abuis is uitgegaan van drie verdiepingen in plaats van vier. Het verschil is minder dan 30 procent, maar bestudering van het taxatieverslag had de vergissing van de heffingsambtenaar duidelijk kunnen maken. Is er een grond tot herziening?

3.3. Termijn voor herziening (artikel 27 lid 3 Wet WOZ)

Door de keuze om in de formulering te kiezen voor het verloop van vijf jaar na het kalenderjaar kan de WOZ-beschikking een jaar langer worden herzien dan de daaraan gerelateerde aanslagen. De Orde vraagt zich af wat het nut daarvan is. Uit de toelichting wordt niet duidelijk waarom in de bewoording niet wordt aangesloten bij artikel 16 van de AWR, zoals wel het geval in artikel II van de consultatie wettekst waarin wordt voorgesteld voor de wijziging van lid 3 van artikel 18a AWR: *“De bevoegdheid tot herziening, bedoelt in het eerste lid, vervalt door*

*verloop van vijf jaar na **aanvang van** het kalenderjaar waarvoor de vastgestelde waarde van de onroerende zaak geldt.”*

Verder valt het de Orde op dat het wetsvoorstel het vereiste van een nieuw feit voor een herziene beschikking laat vervallen. Dit is een grote inbreuk op de rechtsbescherming van belanghebbenden. Een onherroepelijke beschikking kan dan redelijk eenvoudig worden herzien. Hoewel het verbod op reformatio in peius formeel blijft gehandhaafd, wordt door de mogelijkheid te allen tijde zonder nieuw feit en onder slechts zeer beperkte voorwaarden een nieuwe beschikking uit te vaardigen dit weer te niet gedaan. Een gemeente kan immers op elk moment (ook gedurende een bezwaar- of beroepsprocedure) de beschikking vernietigen en ambtshalve een nieuwe beschikking opleggen zonder dat daarvoor een nieuw feit is vereist. Interne compensatie kan nu enkel leiden tot maximaal de handhaving van de beschikking.

3.4. Procesrecht (artikel 29 lid 3 Wet WOZ)

Uit de concept toelichting maakt de Orde op dat met de voorgestelde tekst (ook) wordt bedoeld op situaties dat de rechter in beroep een nieuwe WOZ-waarde vaststelt. In beroep zal de rechter mogelijk het bestreden besluit vernietigen, zijnde de uitspraak op bezwaar. Vervolgens kan de rechter in de uitspraak ook het oorspronkelijke besluit (de WOZ-beschikking) vernietigen of herzien. In het laatste geval geeft de bestuursrechter uitvoering aan artikel 8:72 lid 3 Awb waarin de mogelijkheid staat om zelf in de zaak te voorzien. De rechter geeft het bestuursorgaan dan niet de opdracht om opnieuw te beslissen. Hij neemt zelf een beslissing. Dit wordt ook wel finale geschilbeslechting genoemd. De voorgestelde tekst wijkt onnodig en naar inzien van de Orde ten onrechte af van het huidige lid 2 van artikel 29 Wet WOZ door de daarin opgenomen ‘vermindering of verhoging’ niet over te nemen.

3.5. Artikel II aanpassing artikel 18a AWR

Uit de concept toelichting citeert de Orde: *“Wanneer in bezwaar of bij de belastingrechter met succes is gepleit voor verhoging van de vastgestelde WOZ-waarde, kan die verhoging geen aanleiding geven tot navordering op de voet van artikel 18a, lid 1, letter a, AWR. In dat geval ontbreekt namelijk de voor die navordering vereiste, met toepassing van artikel 27 van de Wet WOZ te nemen, herzieningsbeschikking.”*

Onduidelijk is of het wetsvoorstel hiermee beoogt af te wijken van de beslissing van de Hoge Raad van 20 oktober 2017 (ECLI:NL:HR:2017:2656). Dit lijkt de bedoeling van de voorgestelde tekst, evenwel adviseert de Orde een dergelijke keuze expliciet te maken.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten. Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de staatssecretaris van Financiën.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen