

ECLI:NL:GHDHA:2014:437

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	11-02-2014
Datum publicatie	06-03-2014
Zaaknummer	BK-13-00426 en BK-13-00427
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBDHA:2013:3787 , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Inkomstenbelasting. De met ingang van 1 januari 2010 ingevoerde regeling in art. 5.20, derde lid, Wet IB 2001 en de uitvoering daarvan in art. 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 is in het geval van belanghebbende in strijd met art. 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl FutD 2014-0526*

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummers BK-13/00426 en BK-13/00427

Uitspraak d.d. 11 februari 2014

in het geding tussen:

[X] te [Z], belanghebbende,

en

de directeur van de Belastingdienst [P], de Inspecteur,

inzake het hoger beroep van belanghebbende en van de Inspecteur tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag van 29 maart 2013, nummer AWB 12/7555 IB/PVV, betreffende na te melden aan

belanghebbende voor het jaar 2010 opgelegde aanslag.

Aanslag, bezwaar en geding in eerste aanleg

1.1. De Inspecteur heeft aan belanghebbende met dagtekening 8 september 2011 een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen voor het jaar 2010 opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € [...] en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € [...].

1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 4 juli 2012 de bezwaren tegen het vastgestelde inkomen uit sparen en beleggen afgewezen.

1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de rechtbank ingesteld. De rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de rechtsgevolgen daarvan in stand gelaten, bepaald dat haar uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar en gelast dat de Inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 42 vergoedt.

Loop van het geding in hoger beroep

2.1. Beide partijen zijn van de uitspraak van de rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Hof. In verband met het door belanghebbende ingestelde hoger beroep, kenmerknummer BK-13/00426, is door de griffier een griffierecht van € 118 geheven. Beide partijen hebben een verweerschrift ingediend.

2.2. Voorafgaand aan de mondelinge behandeling heeft het Hof van de Inspecteur op 7 november 2013 een nader stuk ontvangen en van belanghebbende op 11 november 2013, waarvan telkens een afschrift is gezonden aan de wederpartij. De mondelinge behandeling van de zaken heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 19 november 2013, gehouden te Den Haag. Aldaar zijn beide partijen verschenen. Van het verhandelde ter zitting is door de griffier een proces-verbaal opgemaakt.

Vaststaande feiten

Op grond van de stukken van het geding en het verhandelde ter zitting staat, als tussen partijen niet in geschil, dan wel door een van hen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, het volgende vast.

3.1. Belanghebbende heeft in 1997 de onroerende zaak [a-straat 1] te [Z] gekocht voor f 980.000 (€ 444.705). De onroerende zaak bestaat uit een bovenwoning, die ten tijde van de aankoop was verhuurd en een benedenwoning. In 1998 is de onroerende zaak gesplitst in twee appartementsrechten, te weten nr. [1A] (de eigen woning) en nr. [1B], de verhuurde bovenwoning, die thans ongeveer dertig jaar wordt bewoond door dezelfde huurster. Zij betaalde in 2010 een brutohuur van € 6.246,84 op jaarbasis. De huurster heeft op grond van de Huurwet en de Uitvoeringswet Huurprijzen woonruimte recht op huurbescherming van vóór de liberalisering, waardoor zij veel minder huur betaalt dan volgens de Huurprijzenwet woonruimte geldt. De huurbescherming brengt mee dat belanghebbende de huur niet kan opzeggen noch kan aanpassen aan marktconforme prijzen en dat de huur jaarlijks maximaal kan worden geïndexeerd met een ingevolge de Uitvoeringswet Huurprijzen woonruimte vastgesteld percentage. Als de huurster de bovenwoning zou verlaten zou die in de vrije sector vallen en zou die tussen € 1.500 en € 1.750 aan huur per maand kunnen opleveren.

3.2. De heffingsambtenaar van de gemeente [P] heeft voor het kalenderjaar 2010 de waarde ingevolge de Wet waardering onroerende zaken (de WOZ-waarde) van de bovenwoning bij beschikking van 31 januari 2010 vastgesteld op € 717.500 (WOZ-beschikking). Belanghebbende heeft tegen die waarde geen bezwaar gemaakt. Nadien heeft de heer [A], taxateur van de dienst belastingen van de gemeente [P] bij mailbericht van 16 mei 2012 aan belanghebbende medegedeeld: "De correcte waardering [van de bovenwoning, Hof] voor het belastingjaar 2010 zou door mij op € 623.000 zijn getaxeerd. Dit is dus 13,17% minder dan de waardebepaling die was vastgesteld en die onherroepelijk is komen vast te staan."

3.3. Op 28 maart 2011 heeft belanghebbende aangifte in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen gedaan voor het jaar 2010 (de aangifte). In de aangifte heeft belanghebbende de verhuurde bovenwoning voor een waarde van € 430.500 gerekend tot de rendementsgrondslag ter vaststelling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Dit bedrag is berekend door de WOZ-waarde van € 717.500 te vermenigvuldigen met een leegwaardratio van 60%, overeenkomstig artikel 5.20, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) in samenhang gelezen met artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (het Uitvoeringsbesluit IB 2001). Ter zake van de verhuurde bovenwoning is belanghebbende op basis van die aangifte een bedrag aan inkomstenbelasting verschuldigd van 30% van 4% van € 430.500, ofwel € 5.166.

3.4. Met dagtekening 13 februari 2012 heeft [B], taxateur, op verzoek van belanghebbende een taxatierapport opgesteld voor de verhuurde bovenwoning. In dat taxatierapport wordt de waarde per juli 2010 bepaald op € 585.000 vrij van huur en op € 285.000 in verhuurde staat. In het taxatierapport is voorts opgemerkt dat de huurder op grond van de Huurwet en de Uitvoeringswet Huurprijzen woonruimte huurbescherming geniet. De economische huurwaarde van de verhuurde bovenwoning bedraagt volgens het taxatierapport € 1.750 per maand.

3.5. Met dagtekening 1 juni 2012 heeft [C], rijkstaxateur, in opdracht van de Belastingdienst [P], de bovenwoning getaxeerd. In het van die taxatie opgemaakte taxatierapport is de waarde van de verhuurde bovenwoning per 1 januari 2010 bepaald op € 562.000 vrij van huur en op € 274.000 in verhuurde staat. De economische huurwaarde van de verhuurde bovenwoning bedraagt volgens het taxatierapport € 1.500 per maand.

3.6. De Inspecteur heeft op 4 juli 2012 – kennelijk op basis van het waardegegeven zoals vermeld in voormeld mailbericht van [D] – een ambtshalve vermindering van de aanslag verleend op grond van artikel 18a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen:

Aangegeven waarde in box 3 € 430.500

Aan te geven waarde in box 3: € 623.000 x 60% € 373.800

Vermindering gemiddelde waarde bezittingen € 56.700

Vermindering belastbaar inkomen box 3 € 2.268.

3.7. Belanghebbende heeft in zijn aangiften in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen voor de jaren 2007 tot en met 2009 bij het berekenen van het inkomen uit sparen en beleggen de waarde van de bovenwoning gesteld op € 82.000. De Inspecteur heeft de aanslagen in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen voor de jaren 2007 tot en met 2009 zonder nader onderzoek conform de aangiften van belanghebbende vastgesteld.

3.8. Belanghebbende heeft in zijn hoger beroepschrift betoogd dat het nettorendement van de bovenwoning in 2010 als volgt kan worden berekend:

Bruto-huur € 6.246,88

Af:

OZB-bovenwoning € 379,34

Rioolheffing € 145,46

Waterschapsbelasting € 91,68

Opstalverzekering (2/5 van totaal) € 312,78

Reparatie loodgieter 2010 € 499,21

Afschrijving raamreparatie 2009 € 102,64

Afschrijving vervanging dak 2008 (helft) € 520,40

Afschrijving buitenschilder 2008 (2/5e) € 689,22

Financieringskosten (4% van € 97.563) € 3.902,51

€ 6.643,24

Huuropbrengst voor IB -/- € 396,36

Af: box 3 heffing ter zake van bovenhuis 1,2% x 430.500 € 5.166,00

Rendement na IB -/- € 5.562,36

Rendement na ambtshalve vermindering -/- € 4.881,96

Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen

4.1. In hoger beroep is in geschil naar welke waarde de verhuurde bovenwoning in aanmerking moet

worden genomen bij de bepaling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Het geschil spitst zich daarbij tot op de vraag of de met ingang van 1 januari 2010 ingevoerde regeling in artikel 5.20, derde lid, van de Wet IB 2001 en de uitvoering daarvan in artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001 in het geval van belanghebbende leiden tot een belastingheffing die in strijd is met:

- 1) het eigendomsrecht zoals dat is neergelegd in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM,
 - 2) de discriminatieverboden van artikel 14 EVRM, het Twaalfde protocol bij het EVRM en artikel 26 IVBPR,
 - 3) ongeschreven algemene rechtsbeginselen en
 - 4) een kennelijke willekeurige en onredelijke belastingheffing tot gevolg heeft die de wetgever niet voor ogen kan hebben gestaan bij het uitvaardigen van artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001.
- Belanghebbende beantwoordt de vraag op alle punten bevestigend en de Inspecteur ontkennend.

4.2. Belanghebbende voert ter ondersteuning van zijn standpunt het volgende aan.

Op belanghebbende wordt met ingang van 2010 een "individual and excessive burden" gelegd, aangezien het bepaalde in artikel 5.20, derde lid, Wet IB 2001 in verbinding met artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 leidt tot de berekening van een structureel te hoge rendementsgrondslag en daardoor een te hoge belastingheffing. Het langlopende huurcontract van de bovenwoning, waarop het regime van de huurliberalisatie niet van toepassing is, belet belanghebbende de huur te verhogen, waardoor, mede door de belastingheffing ter zake van de bovenwoning, sprake is van een structureel negatief exploitatieresultaat. Dit in tegenstelling met de aanslagregeling voor de inkomstenbelasting tot en met het jaar 2009. Tot die tijd placht de Inspecteur voor box 3 de praktijk te volgen waarbij verhuurde woningen werden gewaardeerd op 10 tot hoogstens 15 keer de jaarlijkse brutohuur. Dat zou in het geval van belanghebbende zijn neergekomen op een waardering van het bovenhuis van circa ($12,5 * € 6.246,88 =$ afgerond) € 78.000. In 2010 werd belanghebbende geconfronteerd met de nieuw ingevoerde onweerlegbaarheid van een nieuw ingevoerde grondslagfictie voor de inkomstenbelasting op basis van een gemeentelijke fictieve vrijewardebepaling per 1 januari 2009.

Dat sprake is van strijd met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM vindt steun in het arrest Hutten-Czapska/Polen van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens van 19 juni 2006 (en 28 april 2008), nr. 35014/97.

Belanghebbende heeft op de volgende punten bezwaar tegen de box 3-regeling:

1. de heffing van 4 percent is fictief,
2. de omstandigheid dat de WOZ-waarde als uitgangspunt voor de waardering van het inkomen uit sparen en beleggen wordt genomen terwijl de WOZ-waarde in zijn situatie een volkomen fictieve waarde vertegenwoordigt,
3. de gehanteerde leegwaarderatio is 17 percent te hoog,
4. het meettijdstip is onjuist aangezien het anderhalf jaar voor het daadwerkelijke heffingstijdstip is gelegen.

De rechtbank heeft, voor zover van belang, het kennelijke beroep dat de Inspecteur heeft gedaan op formele rechtskracht van de onjuiste WOZ-beschikking ten onrechte gehonoreerd.

De rechtbank had het Fierensmarge-arrest ook in het onderhavige geval bij de berekening van het inkomen uit sparen en beleggen dienen toe te passen. Aldus ontbeert belanghebbende effectieve rechtsbescherming. Dit brengt schending van het eigendomsgrondrecht met zich.

Artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001 betreft lagere wetgeving die volledig had moeten worden getoetst aan rechtstreeks werkend volkenrecht, en daarnaast aan de ongeschreven algemene rechtsbeginselen, met name het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het

willekeurverbod en het evenredigheidsbeginsel. De gedelegeerde lagere regelgeving leidt in het geval van belanghebbende tot willekeurige en onredelijke belastingheffing die de delegerende formele inkomstenbelastingwetgever niet voor ogen kan hebben gestaan. De rechtbank had deze rechtsbeginselen dienen te toetsen, alsmede het beroep op de discriminatieverboden van artikel 14 EVRM, het Twaalfde protocol bij het EVRM en artikel 26 IVBPR dienen te behandelen. Aangezien de rechtbank heeft geoordeeld dat artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001 het rechtsreeks werkende artikel I van het Eerste Protocol bij het EVRM schendt had belanghebbende volledig rechtsherstel moeten worden geboden in die zin dat in belanghebbendes meest vergaande standpunt ter bij de bepaling van het inkomen uit sparen en beleggen een waarde van de bovenwoning in aanmerking had moeten worden genomen. Belanghebbende staat – op basis van het vorenvermelde een waardering van de bovenwoning voor van afgerond € 78.000.

4.3. De Inspecteur weerspreekt het betoog van belanghebbende aldus:

De regeling neergelegd in artikel 5.20, derde lid, Wet IB 2001 en artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 dient een legaal en legitiem doel. De wetgever is binnen de hem toekomende "wide margin of appreciation" gebleven. De regeling bewaart een "fair balance". Op belanghebbende wordt geen "individual and excessive burdens" gelegd. De algemene rechtsbeginselen zijn niet geschonden.

De rechtbank geeft onvoldoende inzicht in haar gedachtegang. Het is onduidelijk op grond van welke toets de rechtbank tot haar oordeel is gekomen.

De krachtens artikel 5.20 van de Wet IB 2001 in artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 neergelegde berekeningsmethode geeft de werkelijkheid, zij het met enige vertraging, goed weer. De waarde van een verhuurde huurbeschermdde woning wordt in de markt afgeleid van de jaarhuur in combinatie met de leegwaarde van de woning. Voor die laatste waarde heeft de wetgever aangesloten bij de WOZ-waarde. De rechtbank is ten onrechte tot de conclusie gekomen dat de wetgever zich onvoldoende rekenschap heeft gegeven van de waardedruk van verhuurde huurbeschermdde woningen door uit te gaan van een aan marktgegevens ontleende forfaitaire waardedruk welke alleen met een aan regelgeving inherente vertraging de markt op de voet volgt, zoals ook uit de verrichte waarderingen is gebleken. De keuze van de wetgever voor een methode die uitgaat van de jaarhuur uitgedrukt in een percentage van de WOZ-waarde is redelijk. De parameters aan de hand waarvan tot aanpassing van de tabel van artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 wordt besloten, zijn achteraf beschikbaar voor analyse. Dit leidt weliswaar tot enige vertraging bij het volgen van de markt. Dit blijkt ook uit de latere aanpassing in 2012 die voor een huur van 0-1 % uitkomt op een leegwaardratio van 50%, welke aanpassing terugwerkt naar het jaar 2011, en de namens belanghebbende en door de Inspecteur verrichte taxaties. De taxaties komen weliswaar niet exact op 50% uit maar een forfait kent altijd een zekere grofheid en ook taxaties bezitten een zekere bandbreedte. Zodra die informatie beschikbaar komt, wordt de tabel aangepast. Dat kan voor een korte periode (in casu één aangiftejaar) leiden tot een iets te hoge waarde in een dalende markt maar in een stijgende markt zal dat leiden tot een te lage waarde. In die zin is de regeling evenwichtig. In aanmerking nemend dat op langere termijn onroerende zaken trendmatig in waarde plegen te stijgen, zal op langere termijn eerder sprake zijn van een licht voordeel voor belanghebbende dan een nadeel. Bovendien is slechts vereist dat er een redelijke verhouding bestaat tussen het algemene en het individuele belang van de belastingplichtige en niet een exacte verhouding tussen die beide. Onder deze omstandigheden kan niet worden gezegd dat door het forfaitair afleiden van de verhuurde waarde uit de vrije waarde van een woning belanghebbende met een buitensporige last wordt geconfronteerd en dus ook niet dat de regeling geen "fair balance" heeft tussen het algemene belang en het individuele belang van belanghebbende alsmede tussen de gehanteerde middelen en het beoogde doel.

Het uitgangspunt van belanghebbende dat de waarde van een verhuurde woning met huurbescherming van voor de liberalisatie gewaardeerd dient te worden naar uitsluitend de rendementswaarde bestaande in de gekapitaliseerde huuropbrengsten is onjuist. Belanghebbende

ontkent dat de waarde van de woning eveneens wordt bepaald door het vooruitzicht om de woning in vrije staat te verkopen of tegen een marktconforme huur weer te verhuren. Naarmate de huurster ouder wordt, zal door tijdsverloop haar overlijdenskans toenemen en zal de periode waarover gekapitaliseerd dient te worden steeds korter zijn. De rendementswaarde bereikt alsdan een dieptepunt (nadert tot nihil op de dag voorafgaande aan het overlijden) en zal de dag erna stijgen tot de waarde vrij. Op de markt voor woonhuizen zal de waarde van een dergelijke huurwoning op dat moment niet vrijwel nihil bedragen maar vrijwel gelijk zijn aan de waarde vrij. Belanghebbende ziet eraan voorbij dat hij de aankoop van het gedeeltelijk verhuurde (en later in appartementsrechten gesplitste) pand verrichtte in een vrije markt tegen een bij vrije onderhandelingen overeengekomen prijs. Het feit dat de bovenwoning een verhuurde woning met huurbescherming van voor de liberalisatie was zal in de koop prijs zijn verdisconteerd.

Een tweede wezenlijk onderscheid is dat uit de zich hier voordoende feiten niet afgeleid kan worden dat sprake is van een "progressive reduction of the value" van de verhuurde woning als gevolg van de "shortfall of the rent" zoals het EHRM uitdrukkelijk vaststelde in de zaak Hutten-Czapska/Polen. Integendeel, in het voorliggende geval is de waarde van het pand blijkens de taxaties aanzienlijk gestegen. Uit de taxaties blijkt echter een waardestijging waardoor belanghebbende, ondanks de negatieve cashflow, een alleszins aanvaardbaar rendement op de verhuurde woning maakt. De door belanghebbende gestelde financieringslast mist realiteitswaarde en leidt tot een dubbeltelling.

Het voor de heffing van inkomstenbelasting over het jaar n aansluiten bij de WOZ-waarde per 1 januari van het jaar n-1, vervat in de WOZ-waardebeschikking van het jaar n, is gerechtvaardigd door zwaarwegende doelmatigheidsoverwegingen en die keuze ligt ruimschoots binnen de aan de regelgever toekomende beoordelingsvrijheid. Volgens het EHRM vormt het aansluiten bij een feit in het verleden in zelfs de strafrechtsfeer geen ongeoorloofde inbreuk op het EVRM.

Een breed uit de samenleving samengestelde stuurgroep van vastgoeddeskundigen heeft aan de hand van marktindicatoren die leegwaarderatio bepaald.

Belanghebbende heeft zelf in alle vrijheid gekozen voor de positie van verhuurder tegen een voor hem aanvaardbare prijs.

De wet delegeert heel specifiek dat bij Amvb de waarde nader dient te worden vastgesteld middels een percentage van de WOZ-waarde; in artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001 wordt het percentage vastgesteld afhankelijk van de omvang van de huuropbrengst ten opzichte van de WOZ-waarde. Daarmee blijft die Amvb binnen de door de formele wetgever aangegeven delegatiegrenzen. Art. 17a van het Uitvoeringsbesluit IB ligt dus binnen de 'ambit' van het EHRM. Dus ook voor die Amvb geldt de "wide margin of appreciation".

De formele wet omschrijft de delegatie zeer nauw en in de Amvb wordt slechts een op de praktijk gebaseerd percentage vastgesteld. Nu dat percentage op marktgegevens is gebaseerd en wordt onderschreven door de belangrijkste maatschappelijke organisaties die de belangen behartigen van verhuurders komt die Amvb niet in strijd met enig in de Nederlandse rechtsorde levend rechtsbeginsel.

De stelling van belanghebbende dat in zijn geval de WOZ-waarde hoegenaamd geen grond heeft, gaat voorbij aan het feit dat hij tegen de formeel vastgestelde WOZ-waarde niet, althans niet-tijdig, met de aan hem ten dienste staande rechtsmiddelen is opgekomen en aan het feit dat de Inspecteur ambtshalve rechtsherstel heeft geboden door in een ambtshalve vermindering aan te sluiten bij een door de gemeentelijke taxateur gedane uitlating omtrent de waarde, welke waarde nagenoeg naadloos aansluit bij de waarde in het economisch verkeer zoals die uit de door de rijks taxateur verrichte taxatie bleek.

Zelfs al zou het rendement negatief zijn en de markt hecht aan die huurwoning met huurbescherming een bepaalde prijs, dan mag die marktwaarde in de belastingheffing worden betrokken: die marktwaarde bepaalt immers (mede) zijn vermogen nu belanghebbende geheel vrij is om die woning te verkopen.

4.4. Voor een verdere uiteenzetting van de standpunten van partijen en de gronden waarop zij deze

doen steunen, verwijst het Hof naar de gedingstukken.

Conclusies van partijen

5.1. Het hoger beroep van belanghebbende strekt tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, behoudens de gegrondverklaring van het beroep op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en het Hutten-Czapska-arrest van het EHRM, tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar en tot vermindering van de aanslag tot een naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen waarbij primair als waarde van de verhuurde bovenwoning in aanmerking wordt genomen € 78.086 (12,5 maal de bruto-jaarhuur), subsidiair € 274.000 (met een beroep op het Fierensmarge-arrest), meer subsidiair € 284.750 (50% van € 569.500) en uiterst subsidiair € 311.500 (50% van € 623.000). Belanghebbende heeft voorts verzocht hem een vergoeding voor immateriële schade toe te kennen van € 1.000, en vergoeding van taxatiekosten tot een bedrag van € 870.

5.2. Het hoger beroep van de Inspecteur strekt tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en tot bevestiging van de uitspraak op bezwaar

Oordeel van de rechtbank

6. De rechtbank heeft in haar uitspraak het volgende overwogen.

"12. In artikel 5.19, eerste lid, van de Wet IB 2001 is bepaald dat bezittingen en schulden in aanmerking worden genomen voor de waarde in het economische verkeer. Met ingang van 1 januari 2010 is ingevolge de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 voor de vaststelling van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen, voor alle woningen de WOZ-waarde uitgangspunt voor de waardebepaling. Dit is bepaald in artikel 5.20, eerste lid, van de Wet IB 2001, waarin in afwijking van artikel 5.19, eerste lid, de waarde van een woning wordt gesteld op de WOZ-waarde voor het kalenderjaar. In het derde lid van artikel 5.19 van de Wet IB 2001 is met ingang van 2010 voorts bepaald dat indien een woning geheel of gedeeltelijk wordt verhuurd en op deze verhuur afdeling 5 van titel 4 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek van toepassing is, de waarde wordt gesteld op een bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen percentage van de WOZ-waarde.

13. Artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001 (tekst 2010) luidt voor zover van belang, als volgt:

"I. De waarde, bedoeld in artikel 5.20, derde lid van de wet, wordt gesteld op de op grond van artikel 5.20, eerste (...) lid, van de wet, in aanmerking te nemen waarde (WOZ-waarde) vermenigvuldigd met de leegwaarderatio.

2. Bij een voor het enkele gebruik van de woning verschuldigde jaarlijkse huur als percentage van de WOZ-waarde van

meer dan maar niet meer dan bedraagt de leegwaarderatio

0% 1,0% 60%

1,0% 1,5% 64%

1,5% 2,0% 68%
 2,0% 2,5% 72%
 2,5% 3,0% 75%
 3,0% 3,5% 79%
 3,5% 4,0% 82%
 4,0% 85%

3. De jaarlijkse huur, bedoeld in het tweede lid, wordt gesteld op twaalf maal de maandelijkse huur, zoals die geldt aan het begin van de verhuurperiode in het kalenderjaar. (...)"
14. In de memorie van toelichting bij het voorstel van wet dat heeft geleid tot de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 (Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 3) is aangaande de wijzigingen in artikel 5.20 van de Wet IB 2001 het volgende opgemerkt:

"Het kabinet stelt voor om de waarde van alle woningen die in box 3 in de heffing worden betrokken te stellen op de waarde die is vastgesteld op grond van de Wet waardering onroerende zaken. Nu sinds enkele jaren de WOZ-waarde jaarlijks wordt vastgesteld, is deze waarde zodanig actueel dat de WOZ-waarde kan worden gebruikt in plaats van de waarde in het economisch verkeer. Bovendien is per 1 januari 2009 de basisregistratie waarde onroerende zaken (BR WOZ) gerealiseerd. De hierin opgenomen waardegegevens zijn authentieke gegevens waarop het bestuursorgaan, dat op grond van een wettelijk voorschrift deze waardegegevens mag gebruiken, mag vertrouwen. Het voordeel van het gebruik van deze waardegegevens is dat er duidelijkheid is voor de burger en de Belastingdienst over de te hanteren waardering en dat de Belastingdienst minder taxaties hoeft uit te voeren om de waarde vast te stellen. Dit zal ook leiden tot een sterke vermindering van discussies bij de aanslagregeling en van het aantal bezwaar- en beroepsprocedures. Bovendien kan door het gebruik van het waardegegeven de aangifte eenvoudiger worden voorgevuld.

Niet alle woningen in box 3 kunnen echter zonder meer op 100% van de WOZ-waarde worden gesteld. Voor woningen in verhuurde staat wordt de WOZ-waarde gecorrigeerd om rekening te houden met de waardedrukkende werking van de verhuur. Hiermee zijn ook de bezwaren die de Raad van State in 1999 uitte in het kader van de Wet inkomstenbelasting 2001 over het gebruik van de WOZ-waarde ondervangen. Die waardedruk geldt alleen voor woningen die onder de huurbescherming vallen. Voor andere woningen is er geen aanleiding om af te wijken van de WOZ-waarde. Dat betekent bijvoorbeeld dat de WOZ-waarde niet wordt verminderd in gevallen waarin de huur een gebruik van woonruimte betreft dat naar zijn aard slechts van korte duur is, zoals bij vakantiewoningen.

(...)

Voor verhuurde woningen blijkt uit modelberekeningen en analyse van transacties die de Belastingdienst samen met externe waardedeskundigen heeft uitgevoerd, een nauw verband te bestaan tussen de waarde in het economisch verkeer en de betaalde huur. Hoe meer huur betaald wordt, hoe hoger de waarde in het economisch verkeer in verhuurde staat. Aan de hand van de WOZ-waarde en de jaarlijkse huursom kan zonder problemen de waarde van een verhuurde woning worden bepaald. De relatie tussen de marktwaarde van een verhuurde woning, de WOZ-waarde en de huurprijs is uiteraard niet statisch maar kan worden beïnvloed door ontwikkelingen op de woningmarkt. Daarom zal periodiek moeten worden gezien of de wijze waarop de heffingsgrondslag wordt berekend nog marktconform is. Om eventueel noodzakelijke aanpassingen eenvoudig te kunnen doorvoeren, wordt de cijfermatige uitwerking van de relatie tussen de waarde die in box 3 in aanmerking wordt genomen, de huurprijs en de WOZ-waarde in een algemene maatregel van bestuur opgenomen. De delegatiebepaling in het tweede lid maakt dat mogelijk."

15. In de nota naar aanleiding van het verslag bij het voorstel van wet dat heeft geleid tot de Fiscale vereenvoudigingswet 2010 (Kamerstukken II 2009/2010, 32 130, nr. 7) is voorts opgemerkt:

"In reactie op de vraag van de leden van de fractie van de VVD over het opnemen van een tegenbewijsregeling voor de waardering van woningen in box 3 op basis van de WOZ-waarde kan het volgende worden opgemerkt. In de eerste plaats wordt de WOZ-waarde jaarlijks vastgesteld en er is dus jaarlijks bezwaar en eventueel beroep mogelijk tegen de WOZ-beschikking. In de tweede plaats is geconstateerd dat de marktwaarde van verhuurde woningen in box 3, over het algemeen goed benaderd kan worden door middel van een tabel op basis van de WOZ-waarde en de jaarlijkse huursom. In de derde plaats wordt de WOZ-waarde gecorrigeerd door rekening te houden met de verhuurde staat van woningen, met de aanwezigheid van een erfpachtcanon en met het feit of er sprake is van «ongesplitste» gesplitst verhuurde panden. Uitwerking hiervan vindt plaats bij algemene maatregel van bestuur. Omdat er nauw overleg is geweest met een breed samengestelde werkgroep, waarin waarde-deskundigen uit de makelaardij, de vastgoedbranche, de belastingadviespraktijk en de Belastingdienst vertegenwoordigd zijn, er met de drie categorieën rekening wordt gehouden en er volgend jaar geëvalueerd zal worden of de toepassing van de WOZ-waarde en de daarop te maken bovenstaande correcties aanvaardbaar zijn, is er draagvlak voor deze regeling. Daarom is besloten om niet te kiezen voor een tegenbewijsregeling."

16. In de Nota van toelichting op het Besluit van 22 december 2011 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten (Stb. 2011, 677) is aangaande artikel 17 van het Uitvoeringsbesluit IB 2001 op bladzijde 37 het volgende opgemerkt:

"Voorts is toegezegd om de tabel met leegwaarderatio's ter vaststelling van de waarde van verhuurde woningen periodiek te bezien op actualiteit. Inmiddels is gebleken dat de relatieve waarde van de verhuurde woningen in verhouding tot de WOZ-waarde omlaag bijgesteld dient te worden. Daarom wordt in dit verzamelbesluit de tabel voor zowel de inkomstenbelasting als voor de schenk- en erfbelasting aangepast. Deze tabel geldt met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2011 ingevolge Overige fiscale maatregelen 2012 (OFM 2012) ook voor verpachte woningen. Hierbij wordt opgemerkt dat de neerwaartse bijstelling van de leegwaarderatio's deels wordt veroorzaakt door het feit dat de marktwaarden op de woningmarkt in het algemeen dalende zijn, en dit eerder tot uitdrukking komt in actuele markttransacties (in dit geval van verhuurde woningen) dan in de WOZ-waarde, die immers als peildatum 1 januari van het voorafgaande jaar heeft. Omdat dit effect evenwel niet afzonderlijk van de relatieve waardedaling te onderscheiden is, wordt dit effect niet uit de waargenomen relatieve waardedaling van verhuurde woningen ten opzichte van de WOZ-waarde geïsoleerd. Evengoed zal ook in een omgekeerde situatie, waarbij de marktwaardestijgingen eerder tot uitdrukking komen in de actuele markttransacties dan in de WOZ-waarde, dit effect niet worden gefilterd."

Formele rechtskracht WOZ-beschikking

17. Eiser neemt het standpunt in dat hem niet kan worden tegengeworpen dat hij geen bezwaar heeft gemaakt tegen de WOZ-beschikking, nu daarin een rechtsmiddelerwijzing ter zake van de gevolgen van de WOZ-beschikking voor de inkomstenbelastingheffing ontbrak. Eiser verwijst in dat verband op HR 17 december 2010, nr.09/01580, LJN: B07489 en HR 8 oktober 2010, nr. 08/04644, LJN: BL0124.
18. De wijziging van artikel 5.20 van de Wet IB 2001 en de invoering van artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 vormden onderdeel van het voorstel van wet dat heeft geleid tot de Fiscale Vereenvoudigingswet 2010. Dit wetsvoorstel is op 14 september 2009 aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal aangeboden en is op 23 december 2009 tot wet verheven (Stb. 2009, 611). De WOZ-beschikking dateert van 31 januari 2010. Hiertegen kon eiser binnen zes weken bezwaar maken. Op dat moment waren de wijzigingen in de Wet IB 2001 al ingevoerd en bekend gemaakt

en hadden die wijzigingen aldus bij eiser bekend kunnen zijn. Bij invoering van nieuwe wettelijke maatregelen heeft de wetgever de plicht om deze op duidelijke en bekende wijze bekend te maken aan het publiek. In dit geval is die bekendheid aan de maatregelen gegeven door middel van het gebruikelijke bekende officiële publicatiekanaal, het Staatsblad. Een verder strekkende verplichting voor de wetgever is er niet. Nu de grief van eiser zich richt op het ontbreken van onvoldoende voorlichting over de gevolgen van de WOZ-beschikking voor de nieuwe IB-maatregelen, kan onbekendheid met die maatregelen, zo dit al grond kan vormen voor een geslaagd beroep op het zorgvuldigheidsbeginsel, niet worden ingebracht tegen de aanslag IB/PVV nu de WOZ-waarde niet door middel van die aanslag wordt vastgesteld. Die grief kan slechts aan de orde komen in een procedure over de WOZ-beschikking. Het had dan op de weg van eiser gelegen om, ook na verloop van de bezwaartermijn - de rechtbank wijst in dit verband op artikel 6: 11 van de Awb - op te komen tegen de WOZ-beschikking.

19. De door eiser aangehaalde arresten van de Hoge Raad maken het voorgaande niet anders. In die arresten heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een belastingplichtige bij de aanslag kan opkomen tegen de toepassing van de voorwaarden die aan de betreffende beschikkingen (geruisloze inbreng en fiscale eenheid) werden verbonden. De Hoge Raad overwoog dienaangaande dat van een belastingplichtige bezwaarlijk gevergd kan worden dat hij met het oog op de eventuele aanwending van een rechtsmiddel tegen die beschikking onderzoek doet naar alle mogelijke consequenties die de beschikking in een toekomstige constellatie zal kunnen blijken te hebben. In de situatie van eiser gaat het echter niet om mogelijke toekomstige consequenties, maar om de directe gevolgen van de bij beschikking vastgestelde WOZ-waarde op de heffing van inkomstenbelasting voor hetzelfde jaar. Dat de consequenties voor de belastingheffing over het inkomen uit sparen en beleggen eiser pas in de loop 2011 duidelijk zijn geworden, maakt niet dat sprake is van onvoorzienbare toekomstige gevolgen. Eiser had de gevolgen immers kunnen voorzien indien hij onderzoek had gedaan naar de reikwijdte van de WOZ-beschikking op het moment dat die aan hem bekend werd gemaakt. Evenmin is de rechtbank van oordeel dat verweerder in dit geval niet bij de WOZ-waarde had mogen aansluiten omdat dit - in de woorden van voornoemd arrest - onredelijk bezwarend is dan wel niet bijdraagt aan het met de beschikking beoogde doel. Daarbij neemt de rechtbank in aanmerking dat niet valt in te zien waarom het aansluiten bij een via een andere wet vastgestelde waarde als zodanig onredelijke bezwarend zou zijn, te meer niet nu in dit geval zoals hiervoor aangegeven de waarde is gehanteerd voor hetzelfde belastingjaar waarover inkomstenbelasting wordt geheven. Voorts kan naar het oordeel van de rechtbank niet gezegd worden dat het hanteren van de WOZ-waarde als basis voor de berekening van de aanslag in de inkomstenbelasting niet bijdraagt aan het met de beschikking beoogde doel, nu de vaststelling van de waarde van onroerende zaken met toepassing van de WOZ juist tot doel heeft een waarde te verschaffen die bij toepassing van andere fiscale wetgeving wordt gehanteerd.

Leegwaarderatio

20. Artikel I EP luidt als volgt:

"1. Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht.

2. De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendommen te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren."

21. Artikel 1 EP brengt mee dat elke maatregel die het ongestoorde genot van eigendom aantast, waaronder de heffing van belasting, vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel (vgl. Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) van 24 november 2005, no. 49429/99, *Capital Bank AD tegen Bulgarije*, paragraaf 134, en HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, LJN: BLI943). Een maatregel die niet aan deze primaire eis voldoet, kan niet worden aangemerkt als "lawful" in de zin van de rechtspraak van het EHRM, en komt reeds daardoor in strijd met het Eerste Protocol.
22. Eiser stelt dat geen effectieve betwisting van de waardedruk mogelijk is, hetgeen in strijd is met artikel I EP. Eiser beroept zich in dit verband op het Fierensmarge-arrest. In dat arrest maakt de Hoge Raad onderscheid tussen regelingen die voorzien in een forfaitaire waardebepaling en de regeling over de vaststelling van de waarde van onroerende zaken in de Wet WOZ, waar een onjuiste waardevaststelling op grond van de zogenoemde Fierensmarge van artikel 26a Wet WOZ door de heffingsambtenaar niet aangepast hoefde te worden, hetgeen de Hoge Raad in strijd met artikel I EP oordeelde. De Hoge Raad overwoog:
- "3.4.5. Hierbij verdient nog opmerking dat de regeling over vaststelling van de waarde van onroerende zaken in de Wet WOZ zich in dit opzicht onderscheidt van regelingen die voorzien in een forfaitaire waardebepaling of in een indeling van zaken in waardeklassen.
- Ook bij toepassing van dergelijke regelingen zal een onjuist oordeel van het bestuursorgaan over de werkelijke waarde (veelal) niet met succes via een rechterlijke of andere procedure bestreden kunnen worden. De oorzaak daarvan is echter dat de onjuistheid van het oordeel van het bestuursorgaan in die gevallen op grond van de toepasselijke wettelijke regeling niet van invloed is op het bedrag van de verschuldigde belasting, zodat daarmee de rechtmatigheid van de heffing van die belasting niet op het spel staat."
23. Het beroep van eiser op het Fierensmarge-arrest treft gelet op hetgeen in genoemd arrest is overwogen in r.o. 3.4.5 geen doel, nu artikel 5.20, derde lid, van de Wet IB 2001 in verbinding met artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 op forfaitaire wijze de waardedruk bepaalt ter zake van de verhuurde woning. Het is eigen aan een forfait dat de werkelijke waarde druk niet als tegenbewijs kan dienen. Het om praktische of uitvoeringstechnische redenen aansluiten bij een forfait is als zodanig niet in strijd met artikel I EP. Dat de wetgever om redenen van vereenvoudiging aansluit bij de WOZ-waarde van de woning die van toepassing is in het kalenderjaar, doet naar het oordeel van de rechtbank evenmin af aan de rechtmatigheid van artikel 5.20, derde lid, van de Wet IB 2001 en artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 nu tegen die waardebepaling een rechtsgang is opengesteld.

Inbreuk op eigendom

24. Eiser neemt het standpunt in dat artikel 5.20, derde lid, Wet IB 2001 in verbinding met artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 niet geschreven kan zijn voor zijn situatie nu hij te maken heeft met een langlopend huurcontract waardoor er geen mogelijkheid is om de huur te verhogen en hierdoor sprake is van structureel een negatief exploitatieresultaat.
25. De rechtbank overweegt dat in artikel I EP ligt besloten dat iedere inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom een legitiem doel in het algemeen belang dient na te streven. Een inbreuk op het recht op ongestoord genot van eigendom is daarom slechts toegestaan indien er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd. Dit vereist het bestaan van een redelijke verhouding ('fair balance') tussen voormeld algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Van een dergelijke redelijke verhouding is geen sprake indien de betrokken persoon wordt getroffen door een

individuele en buitensporige last. Waar het gaat om de beoordeling van wat in het algemeen belang is en de keus van de middelen om dit belang te dienen, komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid ("wide margin") toe (vgl. HR 3 april 2009, LJN: BC2816, in navolging van rechtspraak van het EHRM).

26. Naar het oordeel van de rechtbank is de wetgever in dit geval niet gebleven binnen de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid. De wetgever heeft weliswaar in de onder 14 en 15 opgenomen passages uit de wetsgeschiedenis gemotiveerd waarom in het kader van verdergaande vereenvoudiging ook voor huurwoningen is aangesloten bij de WOZ-waarde en rekening is gehouden met waardedruk bij alleen huurwoningen waarop de huurbescherming van toepassing is. Uit die wetsgeschiedenis valt echter niet op te maken dat de wetgever ook het oog heeft gehad op woningen die naar de normen van het zogenoemde puntenstelsel een marktconforme huur zouden rechtvaardigen, maar waarvoor desondanks een huurverhoging onmogelijk is nu bij invoering van de huurliberalisatie lopende huurcontracten met lage huren werden ontzien. De wettelijke regeling sluit desondanks aan bij de actuele WOZ-waarde met forfaitaire waardedruk, terwijl eiser 'vastzit' aan een oud contract met lage huur. Nu uit de wetsgeschiedenis niet blijkt dat de wetgever zich rekenschap heeft gegeven van de waardedrukkende werking die van deze - weliswaar in de tijd beperkte - huurmaatregel uitgaat, en door verweerder niet is weersproken dat in geval van eiser sprake is van een huurcontract waarop de hier bedoelde beperking ziet, acht de rechtbank artikel 5.20, derde lid, Wet IB 2001 in verbinding met artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001, voor een geval als hier aan de orde in strijd met het bepaalde in artikel I EP. Gelet hierop is naar het oordeel van de rechtbank geen sprake van een 'fair balance' tussen de bescherming van de individuele rechten en het algemeen belang en mitsdien sprake van een ongerechtvaardigde inbreuk op het eigendomsrecht. Aan de vraag of in het onderhavige geval sprake is van een individuele buitensporige last, komt de rechtbank derhalve niet toe. Evenmin komt de rechtbank toe aan de niet hiervoor behandelde standpunten van eiser, nu die niet tot een voor eiser betere uitkomst kunnen leiden. Gelet op het vorenstaande dient het beroep gegrond te worden verklaard.

Rechtsherstel

27. Het oordeel dat de wetgever bij de invoering van artikel 5.20, derde lid, Wet IB 2001 in verbinding met artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 niet de ingevolge artikel 1 EP vereiste 'fair balance' in acht heeft genomen, heeft - anders dan door eiser bepleit - niet tot gevolg dat de betreffende regelgeving onverbindend moet worden verklaard en/of dat van eiser geen inkomstenbelasting ter zake van het bezit van zijn verhuurde woning kan worden geheven. Het betreft immers wetgeving die wel in de zin van artikel IEP 'lawful' is en in het algemeen belang een gerechtvaardigde inbreuk maakt op het eigendomsgrondrecht van vele belastingplichtigen. Slechts terzake van eisers situatie is geen sprake van een 'fair balance' nu niet is voorzien in een met die situatie - in voldoende mate - rekening houdende waardebeoordeling of waardedruk. Alsdan rijst de vraag of en zo ja op welke wijze de rechter ter zake effectieve rechtsbescherming kan bieden. In dit geval stuit het buiten toepassing laten van artikel 5.20 Wet IB 2001 af op het probleem dat voor de verhuurde woning in box 3 niet langer zou worden aangesloten bij de WOZ-waarde, terwijl die systematiek met ingang van 2010 uitdrukkelijk ten grondslag ligt aan het in de heffing betrekken van het bezit van verhuurde woningen. Ook het aanbrengen van correcties op de tabel van artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 is geen begaanbare weg, nu de rechtbank noch partijen daartoe zijn geëquipeerd. De rechtbank ziet derhalve niet in hoe de maatstaf van heffing voor de berekening van de door eiser verschuldigde inkomstenbelasting op een dusdanige wijze kan worden vastgesteld, dat daarmee de geconstateerde schending wordt weggenomen. Daarom is de rechtbank van oordeel dat het de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaat om voor het geval van eiser een maatstaf van heffing vast te stellen waarmee de schending van artikel 1 EP wordt opgeheven en die tegelijk recht doet aan de bedoeling van de wetgever. Het is daarom

aan de wetgever om in de geconstateerde lacune te voorzien. Dit leidt ertoe dat het beroep weliswaar gegrond is, maar dat de rechtbank de rechtsgevolgen van de uitspraak op bezwaar in stand zal laten.

28. Gelet op het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard met instandhouding van de rechtsgevolgen van de vernietigde uitspraak op bezwaar.

Proceskosten

29. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling. De kosten die eiser heeft gemaakt voor het laten taxeren van zijn woning kunnen, gegeven het oordeel onder 19, in de onderhavige procedure niet voor vergoeding in aanmerking komen."

Beoordeling van het hoger beroep en het incidenteel hoger beroep

7.1. In beginsel vormt belastingheffing, naar vaste jurisprudentie van het EHRM, een legitieme regulering door de overheid van het gebruik van eigendom. Een dergelijke regulering vormt geen inbreuk in de zin van het Eerste Protocol van het EVRM indien deze aan de legaliteitstoets, de legitimiteitstoets en de evenredigheidstoets voldoet. De toets van legaliteit brengt mee dat de regeling precies, toegankelijk en voorzienbaar moet zijn. De wetgever komt in deze een ruime beoordelingsmarge toe. De legitimiteitstoets vereist dat de wetgever met een regulering van het gebruik van eigendom een doel in het algemeen belang nastreeft. Zowel bij de keuze van het doel als de kwalificatie "algemeen belang" komt aan de wetgever wederom een ruime beoordelingsmarge toe. Die marge wordt overschreden indien de keuze van de wetgever elke redelijkheid ontbeert. Als de legaliteit en de legitimiteit in acht zijn genomen wordt getoetst of een redelijke balans bestaat tussen het legitieme doel en de gehanteerde middelen om dat doel te bereiken (evenredigheidstoets).

7.2. Voor wat betreft de toets aan de legaliteit geldt dat de regeling in artikel 5.20, derde lid, van de Wet IB 2001 in verbinding met 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001 legaal tot stand gekomen is. De besluitgever heeft gebruik gemaakt van de door hem in artikel 5.20, derde lid gedelegeerde bevoegdheid, de wetwijziging die daartoe de mogelijkheid biedt in artikel 5.20 van de Wet IB 2001 is tot stand gekomen door goedkeuring van de Staten-Generaal bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010, de wetgeving is bekend gemaakt in het Staatsblad en het Uitvoeringsbesluit in de Staatscourant, en is ruim van te voren als wetsvoorstel aangekondigd en besproken met beroepsorganisaties. De gedelegeerde bevoegdheid is nauwkeurig in de wet omschreven en uitgewerkt in artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001.

7.3. Voorts beantwoorden genoemde bepalingen uit wet- en regelgeving aan de toets van legitimiteit. Het hanteren van de waarde die ingevolge de Wet WOZ is bepaald als waarde in het economische verkeer voor de waardering van de bezittingen ter berekening van de rendementsheffing voor de inkomstenbelasting heeft een legitiem doel, aangezien op relatief eenvoudige, eenduidige en praktische wijze voor burger en Belastingdienst de te hanteren waarde in het economische verkeer, welke is voorgeschreven in artikel 5.19 van de Wet IB 2001, ter waardering van bezittingen is vast te stellen. De waardering volgens de Wet WOZ loopt slechts een jaar achter op de peildatum voor de Wet IB en er is een goed registratiesysteem voorhanden van de waarde per onroerende zaak. De regeling voorziet op grond van artikel 18a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in een

bijstelling van de waarde in het geval later blijkt dat de WOZ-waarde onjuist is vastgesteld.

Verder heeft een breed uit de samenleving samengestelde stuurgroep van vastgoeddeskundigen aan de hand van marktindicatoren de leegwaarderatio bepaald. Hierbij is gebruik gemaakt van transacties van verhuurde panden in de markt en is rekening gehouden met de verhuursituatie van panden met een huur die geïndexeerd is. Uit de feiten blijkt dat die leegwaarderatio de markt met één jaar vertraging volgt, welke wordt veroorzaakt door de omstandigheid dat de marktindicatoren eerst achteraf beschikbaar zijn en het proces van regelgeving tijd vergt. Die mate van vertraging is niet in strijd met het EVRM aangezien geen sprake is van willekeur. Zulks leidt tot de conclusie dat de regelgeving in beginsel evenwichtig is en niet willekeurig van aard en dat de wetgever met de regeling getroffen in artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001, bezien in samenhang met het forfaitair rendement van vier procent dat is neergelegd in artikel 5.2 van de Wet IB 2001, op algemeen niveau is gebleven binnen de hem toekomende "wide margin of appreciation".

7.4. De wetgever en besluitgever hebben kennelijk niet stilgestaan bij het feit dat er gevallen kunnen zijn als de onderhavige waarbij het verschil tussen de waarde zoals die bij of krachtens het bepaalde in artikel 5.20, derde lid van de Wet IB 2001 en artikel 17a van het Uitvoeringsbesluit IB 2001 wordt vastgesteld, in belangrijke mate afwijkt van de waarde in het economische verkeer die het pand in verhuurde staat heeft. Belanghebbende heeft aannemelijk gemaakt dat in zijn geval een belangrijke discrepantie bestaat tussen de waarde die op grond van voormelde regelgeving aan de bovenwoning in verhuurde staat moet worden toegekend en de waarde in het economische verkeer daarvan. Uit de taxatie door de makelaar van belanghebbende waarbij de waarde in het economische verkeer van de verhuurde bovenwoning per 1 januari 2010 op € 285.000 en de taxatie van de rijkstaxateur waarbij die waarde op € 274.000 is vastgesteld, blijkt dat ten opzichte van de waarde die volgens de wettelijke regeling, na ambtshave vermindering tot € 373.800, diende te worden gehanteerd een verschil bestaat van meer dan 25 percent, hetgeen tot gevolg heeft dat belanghebbende 25 percent meer fictief inkomen wordt geacht te hebben genoten en dus voor dat gedeelte in de belastingheffing wordt betrokken.

7.5. De regeling leidt er op het individuele niveau van belanghebbende toe dat niet geoordeeld kan worden dat sprake is van een "fair balance" tussen enerzijds het ongestoorde genot van eigendom en anderzijds de legitieme inbreuk daarop die het betalen van belasting met zich brengt. De berekening die belanghebbende in zijn hoger beroepschrift heeft gemaakt met betrekking tot het verhuurde bovenhuis - welke berekening door de Inspecteur slechts ten aanzien van de financieringskosten is weersproken, laat zien dat, zelfs indien wordt geabstraheerd van de daarin gehanteerde berekening van de hypotheeklasten/financieringskosten, elk jaar sprake is van een omvangrijk negatief rendement. Aan de stelling van de Inspecteur dat rekening moet worden gehouden met een waardesprong die zal ontstaan als de huurster de huur zal opzeggen of komt te overlijden, zodat per saldo over de jaren heen bezien sprake is van een positief rendement, wordt voorbijgegaan omdat hij onvoldoende feiten en omstandigheden heeft aangevoerd waaruit de conclusie kan worden getrokken dat in de toekomst een zodanig grote waardesprong zal ontstaan dat daarmee over de jaren heen bezien sprake zal zijn van acceptabel positief rendement. De conclusie uit het voorgaande is dat op het individuele niveau de regeling zodanig uitpakt dat op belanghebbende een buitensporige last wordt gelegd, zodat geoordeeld moet worden dat de regeling in strijd is met artikel I van het Eerste Protocol EVRM.

Rechtsherstel

7.6. Rechtsherstel kan in dit individuele geval geboden worden door bij de berekening van het in

aanmerking te nemen rendement, met inachtneming van artikel 5.19, eerste lid, van de Wet IB 2001, uit te gaan van de waarde in het economische verkeer van de bovenwoning in verhuurde staat zoals die door de rijksstaxateur per 1 januari 2010 is vastgesteld, dat is € 274.000. Belanghebbende heeft geen dan wel onvoldoende feiten of omstandigheden aannemelijk gemaakt die tot het oordeel moeten leiden dat de waarde in het economische verkeer, in afwijking van de in het geding gebrachte taxaties, vastgesteld dient te worden op 12,5 maal de bruto-jaarhuur. Het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen berekent het Hof op 4 percent van € [...] is € [...].

7.7. Gelet op het hiervoor overwogene is het hoger beroep van belanghebbende gegrond en het hoger beroep van de Inspecteur ongegrond.

Immateriële schadevergoeding

8. Belanghebbende heeft gesteld dat hij in de bezwaarfase spanning en frustratie heeft ondervonden en schade heeft geleden door met vooringenomenheid handelen van een belastingambtenaar tijdens de bezwaarfase en doordat hij tijdens die fase een klachtprocedure heeft moeten voeren bij de Belastingdienst en de Nationale Ombudsman teneinde de betreffende belastingambtenaar niet langer bij de zaak betrokken te doen zijn. Voorts heeft hij gesteld dat hij schade heeft geleden wegens spanning en frustratie door de lange duur van de procedure in bezwaar en beroep wegens het niet verlenen van volledig rechtsherstel waartoe de rechtbank op grond van het EVRM was gehouden. De Inspecteur heeft deze stellingen gemotiveerd weersproken.

Het Hof is van oordeel dat in het geval de stellingen van belanghebbende juist zijn, grond aanwezig kan zijn belanghebbende voor deze ondervonden schade een vergoeding toe te kennen op grond van artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht. Belanghebbende heeft bewijs aangeboden van zijn stelling in de vorm van het overleggen van de stukken uit de klachtprocedures die hij bij de Belastingdienst en bij de Nationale Ombudsman heeft gevoerd. Het Hof zal het onderzoek heropenen teneinde belanghebbende in de gelegenheid te stellen de door hem genoemde stukken en hetgeen hij overigens nog dienstig acht als bewijs voor de juistheid van zijn stelling over te leggen, waarna de Inspecteur in de gelegenheid zal worden gesteld te reageren op de door belanghebbende overgelegde stukken en na een eventueel met betrekking tot het verzoek te houden nadere mondelinge behandeling, het Hof bij afzonderlijke uitspraak op het verzoek zal beslissen.

Proceskosten en griffierecht

9.1. Het Hof acht geen termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte proceskosten. Het Hof heeft de heffingsambtenaar van de gemeente [P] veroordeeld tot vergoeding van de kosten van de onder 3.4 genoemde taxatie in zijn uitspraak van 31 december 2013 op het hoger beroep van belanghebbende met kenmerknummer BK-13/00127 betreffende de beschikking waarbij de waarde van de bovenwoning op grond van artikel 22 van de Wet WOZ voor het jaar 2012 is vastgesteld. Belanghebbende heeft niet gesteld dat hij andere voor vergoeding in aanmerking komende proceskosten heeft gemaakt.

9.2. De rechtbank heeft belanghebbende reeds een vergoeding voor het betaalde griffie-recht toegekend. Het voor de behandeling van het hoger beroep gestorte griffierecht van € 118 dient belanghebbende te worden vergoed.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank behoudens de beslissing omtrent de vergoeding van het griffierecht,
- vernietigt de uitspraak op bezwaar,
- vermindert de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2010 tot een berekend naar een inkomen uit sparen en beleggen van € [...] met behoud van de overige elementen van de aanslag
- vermindert de beschikking heffingsrente dienovereenkomstig,
- gelast de Inspecteur aan belanghebbende een bedrag van € 118 aan griffierecht te vergoeden,
- heropent het onderzoek doch uitsluitend voor wat betreft het verzoek tot vergoeding van immateriële schade,
- stelt belanghebbende in de gelegenheid binnen vier weken na verzending van deze uitspraak te voldoen aan het door hem gedane aanbod om stukken over te leggen met betrekking tot de door hem gevoerde klachtprocedures bij de Belastingdienst en de Ombudsman,
- houdt de beslissing ter zake van het verzoek om vergoeding van immateriële schade aan.

Deze uitspraak is vastgesteld door mrs. H.A.J. Kroon, P.J.J. Vonk en Chr.Th.P.M. Zandhuis, in tegenwoordigheid van de griffier mr. Y. Postema. De beslissing is op 11 februari 2014 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan
partijen verzonden:

*Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan **binnen zes weken** na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:*

1. *Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.*
2. *Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:*

- - de naam en het adres van de indiener;
- - de dagtekening;
- - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
- - de gronden van het beroep in cassatie.

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.