

heid van de wet en de daarop gebaseerde besluitgeving te beoordelen.

In cassatie betoogt belanghebbende dat de heffing van inkomstenbelasting over de woningen inbreuk maakt op het eigendomsrecht van art. 1 Eerste Protocol (bij het EVRM). Volgens de advocaat-generaal is de litigieuze regelgeving in overeenstemming met het nationale recht en streeft deze een legitieme doelstelling in het algemeen belang na. Waar het volgens de advocaat-generaal op aankomt is of er een redelijke verhouding bestaat tussen het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten (fair balance). Er is niet sprake van een fair balance als op belanghebbende een individuele en buitensporige last wordt gelegd. Of daarvan sprake is, dient te worden beoordeeld op basis van alle omstandigheden van het geval en vergt dus een beoordeling van de feiten. Door in cassatie voor het eerst het standpunt in te nemen dat art. 1 Eerste Protocol (bij het EVRM) is geschonden, vraagt belanghebbende van de Hoge Raad om als eerste rechter te oordelen over de feiten met betrekking tot de woningen. De stelling van belanghebbende moet volgens de advocaat-generaal daarom worden aangemerkt als een niet toelaatbaar novum in cassatie. De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende ongegrond dient te worden verklaard.

COMMENTAAR

VAN DER VOORT

MAARSCHALK<sup>1</sup>**NTFR 2015/648**

Formeel belastingrecht

**Voor het eerst in cassatie ingenomen stelling dat sprake is van 'buitensporige last' bij toepassing WOZ-waarde op verhuurde box 3-woningen vormt novum**

Conclusie A-G Hammerstein 17 december 2014,

13/04247, Uitspraak Hof

ECLI:NL:PHR:2014:2574

Belastingjaar/tijdvak: 2010

Wetsartikelen: Art. 5.20, Wet IB 2001

**Samenvatting**

Belanghebbende is eigenaar van een aantal verhuurde woningen. De huurders van de woningen genieten huurbescherming. De huurbescherming brengt mee dat belanghebbende de huur niet kan opzeggen, niet kan aanpassen aan marktconforme prijzen en dat de huur jaarlijks maximaal mag worden geïndexeerd met een in de Uitvoeringswet Huurprijzen woonruimte vastgesteld percentage. Met ingang van 2010 worden de woningen in box 3 in aanmerking genomen voor de WOZ-waarde, waarbij door middel van de zogenoemde leegwaardering rekening wordt gehouden met de lagere waarde wegens de verhuurde staat. Bij de feitenrechtters heeft belanghebbende de waarderingsmethodiek van de toepasselijke regelgeving bestreden. Belanghebbende is door de feitenrechtters in het ongelijk gesteld, omdat de regelgeving juist is toegepast en het de rechter niet is toegestaan om de innerlijke waarde of billijk-

Belanghebbende betoogde dat de forfaitaire vaststelling van zijn box 3-inkomsten uit de door hem verhuurde woningen in strijd is met zijn door art. 1 Eerste Protocol (bij het EVRM) beschermde eigendomsrecht. Kort gezegd vindt belanghebbende dat de forfaitair bepaalde belaste inkomsten (gebaseerd op een WOZ-waardering die onvoldoende rekening houdt met de lage huur) te hoog zijn in verhouding tot zijn werkelijke inkomsten. Na een vrij uitvoerige bespreking van de jurisprudentie van het EHRM en de Hoge Raad concludeert de advocaat-generaal dat de door de forfaitaire heffing gemaakte inbreuk op het eigendomsrecht in overeenstemming is met het nationale recht (het vereiste van *lawfulness*). Voorts meent hij dat met deze inbreuk een legitiem doel in het algemeen belang wordt nagestreefd (het vereiste van een *legitimate aim*); de wetgever heeft de hem toekomende ruime beoordelingsmarge niet overschreden. De advocaat-generaal beantwoordt niet de vraag of aan de derde eis is voldaan, te weten of de inbreuk op het eigendom proportioneel is (het vereiste van een *fair balance* tussen het algemeen belang en de rechten van het individu). De reden dat de advocaat-generaal deze vraag niet beantwoordt, is dat belanghebbende volgens hem voor het eerst in cassatie aanvoert dat sprake is van een ongeoorloofde inbreuk op zijn eigendomsrecht. Voor beoordeling van dat argument is een beoordeling van feitelijke aard nodig (kort gezegd: is de heffing in verhouding tot de inkomsten disproportioneel?). Die kan niet in cassatie plaatsvinden en daarom is belanghebbende te laat met zijn nieuwe argument. Zo'n *novum* is namelijk niet toelaatbaar in cassatie. In een vergelijkbare zaak waarin de advocaat-generaal op dezelfde dag een conclusie heeft genomen (nr. 14/01504) beantwoordde hij die vraag wel en concludeerde hij dat geen

<sup>1</sup> Mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk is fiscaal advocaat bij Houthoff Buruma, Amsterdam.

sprake was van een fair balance, kort gezegd omdat de heffing hoger was dan de werkelijke inkomsten.

Of sprake is van een ontoelaatbaar novum in cassatie, is niet altijd even eenvoudig te beoordelen. Een partij hoeft niet expliciet te verwijzen naar art. 1 Eerste Protocol (bij het EVRM) of de woorden 'inbreuk op het eigendomsrecht' in de mond te nemen. Voldoende is dat hij zodanige feiten aanvoert dat die de conclusie kunnen dragen dat zijn eigendomsrecht ongerechtvaardigd is geschonden. De rechter moet de rechtsgronden aanvullen (art. 8:69, lid 2, Awb) en dus aan de gestelde en aannemelijk bevonden feiten de juiste juridische consequenties verbinden. Als belanghebbende in feitelijke instanties wel (tijdig) heeft aangevoerd dat sprake is van een ongerechtvaardigde inbreuk op zijn eigendomsrecht, maar het hof dat argument niet heeft herkend en daaraan is voorbijgegaan, dan is geen sprake van een novum. Aangezien de Hoge Raad het door het hof niet-beoordeelde argument niet zelf kan beoordelen (omdat daarvoor een beoordeling van feitelijke aard vereist is), zal hij de uitspraak van het hof in zo'n geval moeten casseren wegens het ten onrechte passeren van essentiële stellingen van belanghebbende en de zaak moeten verwijzen. Het verwijzingshof zal het argument dan (alsnog, voor het eerst) moeten gaan beoordelen.

Blijkens de hofuitspraak had belanghebbende verklaard dat de inspecteur de relevante artikelen van de Wet IB 2001 en de Wet WOZ juist had toegepast. Voorts had hij aangevoerd dat de wettelijke waarderingsmethodiek in zijn geval ongunstig uitpakt omdat zijn werkelijke rendement nihil of zelfs negatief is, terwijl de wet uitgaat van een rendement van vier procent. Ook had belanghebbende aangevoerd dat zijn bezwaren zich richten tegen de door de wetgever gemaakte keuzen met betrekking tot de methode van vaststelling van de waarden van verhuurde woningen (r.o. 4.3 en 6.1 van de hofuitspraak). In zijn conclusie vermeldt de advocaat-generaal nog dat belanghebbende financiële gegevens en kengetallen van woningen had aangevoerd ter onderbouwing van zijn standpunt dat de waarde van de woning in box 3 onjuist is bepaald. Ik kan in dit betoog – met enige goede wil, belanghebbende werd naar mijn indruk niet bijgestaan door een professionele rechtsbijstandsverlener – wel een beroep op een ongerechtvaardigde inbreuk op het eigendomsrecht lezen. Belanghebbende aanvaardde de wettelijke regels maar vond de uitkomst daarvan in zijn specifieke geval niet aanvaardbaar omdat hij geen of weinig inkomsten had maar wel belasting moest betalen. Dat is precies waarom het ook draaide in het (ook door de advocaat-generaal genoemde) Nobel-arrest van het EHRM (2 juli 2013, nr. 27126/11). Ik vind het dan ook niet zo vanzelfsprekend dat de advocaat-generaal (mijns inziens in één zin) concludeert dat belanghebbende voor het eerst in cassatie een beroep op art. 1 Eerste Protocol (bij het EVRM) doet. Het is daarom denkbaar dat de Hoge Raad de uitspraak casseert wegens het ten onrechte passeren van essentiële stellingen en de zaak verwijst. Het verwijzingshof zou dan alsnog het (impliciete) beroep van belanghebbende op schending van art. 1 Eerste Protocol (bij het EVRM) moeten beoordelen. Aangezien de advocaat-generaal in zaak 14/01504 concludeerde dat sprake is van schending van art. 1 Eerste Protocol (bij het EVRM) (wegens de wanverhouding tussen de heffing en de werkelijke inkomsten) is het goed mogelijk dat een verwijzingshof in bovenstaande zaak tot dezelfde conclusie komt.