

Erasmus School of Economics

Masterthesis

# De verhuurderheffing

---

*Een omstreden belasting*

Naam: L. H. E. (Hilbert) Bout

Studentnummer: 280042

Begeleider: Mark Robben

Rotterdam, 8 mei 2014



## Voorwoord

Deze Master-scriptie vormt het sluitstuk van mijn studieperiode. Hoewel ik al een Hbo-diploma Bedrijfseconomie op zak heb, was ik het aan mezelf verplicht met een achtergrond als gymnasiast ook een universitaire opleiding af te ronden. Met een Master-diploma Fiscale Economie op zak heb ik deze doelstelling behaald. Het schrijven van een scriptie is in principe een individuele aangelegenheid, toch heb ik ervaren dat juist de input van derden voor verdieping en verduidelijking zorgt. Het opschrijven van ideeën is één, het kunnen delen van je vergaarde kennis voegt pas werkelijk iets toe. Een aantal mensen in het bijzonder wil ik bedanken voor hun bijdrage aan het denk- en schrijfproces:

Allereerst wil ik de heer Pors, Anouk en Enrico danken voor het voorzien van een degelijke spelling- en grammaticacontrole.

Daarnaast wil ik ook mijn directe omgeving bedanken. Jullie kritische houding, voorbeeld, steun en geduld hebben mij gemotiveerd om het beste uit mijzelf te halen bij het schrijven van deze scriptie. Ik kijk – mede dankzij jullie – terug op een aantal mooie, rijke jaren!

Ook binnen de opleiding Fiscale Economie heb ik de nodige ondersteuning gehad. Ik wil in het bijzonder Mark Robben bedanken. Vanaf het moment dat ik bij u aanklopte met het verzoek om mijn begeleider te worden en te brainstormen over mogelijke onderwerpen, was er sprake van een 'klik'. Dit heeft tot een aantal mooie en scherpe discussies geleid, niet alleen over mijn scriptie maar ook over andere ontwikkelingen op de woningmarkt. Daarnaast ben ik zeer dankbaar voor uw opbouwende kritiek op mijn scriptie, zowel over de inhoud als over de structuur en schrijfstijl. Waar ik in het begin uitblonk in het spuien van kennis, heb ik met uw hulp er uiteindelijk een gestructureerd verhaal van weten te maken. In de laatste fase heeft de heer van Ovost als tweede lezer mijn scriptie van commentaar voorzien, dank voor deze extra blik op mijn scriptie. Zonder Hendrik Vrijburg had ik nooit aan mijn Master kunnen beginnen, ik zal u altijd dankbaar blijven dat u dit mogelijk heeft gemaakt. Daarnaast stond ook uw deur altijd open voor vragen en verduidelijking, waarvoor dank!

Ik heb het genoeg gehad mijn scriptie grotendeels op het ministerie van Financiën te mogen schrijven. Hanneke van den Bout en Erik Bruinsma, dank voor deze mogelijkheid. Daarnaast wil ik ook in het bijzonder Arie Leder en Tom Zandbergen bedanken voor jullie tijd, hulp en input. Ook de deur van andere medewerkers stond open voor vragen en verduidelijking. Aan mijn stage heb ik een zeer goed gevoel overgehouden. Veel nieuwe indrukken gekregen en heel veel geleerd.

Na deze woorden van dank rest mij u als lezer veel leesplezier te wensen!

Hilbert Bout,

Rotterdam, 8 mei 2014.

## Inhoudsopgave

Voorwoord .....	III
Inhoudsopgave .....	IV
Afkortingenlijst.....	VII
1 Inleiding.....	1
1.1 Aanleiding .....	1
1.2 Probleemstelling.....	2
1.3 Toetsingskader .....	3
1.4 Opzet .....	4
1.5 Afbakening en begripsbepaling.....	4
2 Achtergrond van de Wet verhuurderheffing.....	8
2.1 Inleiding.....	8
2.2 Historisch perspectief.....	8
2.2.1 Huurbeleid door de overheid.....	8
2.2.2 Betaalbaarheidsheffing huurwoningen en modernisering huurbeleid 2007... 9	
2.3 Het huidige beleid op de huurmarkt.....	10
2.3.1 Huidige visie op de woningmarkt .....	10
2.3.2 Scheefwonen .....	11
2.3.3 Huurprijsregulering .....	12
2.3.4 Doelen van de verhuurderheffing .....	13
2.3.5 Beoogde opbrengst van de verhuurderheffing .....	14
2.3.6 Plaatsing van de inkomensafhankelijke huurverhogingen en de verhuurderheffing binnen het volkshuisvestingsbeleid .....	15
2.4 Bevindingen .....	15
3 Wet verhuurderheffing .....	17
3.1 Inleiding.....	17
3.2 Belasting of heffing.....	17
3.3 Verbreding van de Nederlandse belastinggrondslag .....	19
3.4 Belastingplicht .....	21
3.4.1 Ontstaan belastingplicht.....	21
3.4.2 Rechtsvorm .....	22
3.4.3 De invloed van nationaliteit en woon- of vestigingsplaats .....	23
3.5 Heffingsgrondslag.....	24
3.5.1 In Nederland gelegen sociale huurwoningen .....	24
3.5.2 Maatstaf van heffing .....	27
3.6 Tarief.....	28

3.6.1	Hoogte van het tarief.....	28
3.6.2	Aanpassing van tarief/rechtszekerheid.....	28
3.7	Heffingsvermindering.....	29
3.7.1	Soorten investeringen en geografische beperking.....	29
3.7.2	Hoogte van vermindering en drempel met betrekking tot te investeren bedrag.....	31
3.7.3	Wijze van vermindering.....	32
3.8	Heffingsmethodiek.....	32
3.8.1	Aangiftebelasting.....	32
3.8.2	Terugwerkende kracht.....	33
3.8.3	Aangiftetermijn.....	34
3.9	Samenloop met andere belastingen.....	36
3.10	Bevindingen.....	36
4	Toetsing van de verhuurderheffing.....	38
4.1	Inleiding.....	38
4.2	Rechtmatigheid.....	38
4.2.1	Inleiding.....	38
4.2.2	Toetsing van regelgeving aan art. 1 EP EVRM.....	39
4.2.3	Terugwerkende kracht.....	41
4.2.4	Investeringsfaciliteit en staatssteun.....	42
4.2.5	Deelconclusie.....	44
4.3	Doeltreffendheid.....	44
4.3.1	Afromen van (extra) huuropbrengsten.....	44
4.3.2	Behalen van structurele opbrengst.....	50
4.3.3	Stimuleren van maatschappelijk gewenste investeringen.....	54
4.4	Doelmatigheid.....	57
4.4.1	Kosten versus baten.....	57
4.4.2	Mogelijkheden als alternatieve dekking voor de verhuurderheffing.....	58
4.4.3	Deelconclusie.....	61
4.5	Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.....	61
4.5.1	Vormgeving.....	61
4.5.2	Heffingsmethodiek.....	62
4.5.3	Uitvoeringskosten en administratieve lasten.....	62
4.5.4	Deelconclusie.....	63
4.6	Bevindingen.....	63
5	Conclusie en aanbevelingen.....	65
5.1	Conclusie.....	65

5.2	Aanbevelingen .....	68
5.2.1	Afromen van (extra) huuropbrengsten .....	68
5.2.2	Behalen van een structurele opbrengst .....	69
5.2.3	Stimuleren van maatschappelijk gewenste investeringen .....	69
	Literatuurlijst .....	71
	Jurisprudentie .....	71
	Parlementaire en Europese stukken .....	71
	Literatuur .....	73
	Krantenartikelen.....	74
	Websites .....	74
	Bijlage 1.....	75

## Afkortingenlijst

AMvB	Algemene maatregel van bestuur
AWB	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBP	Bruto binnenlands product
BRV	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Btw	Belasting op toegevoegde waarde
BW	Burgerlijk wetboek
BZK	Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties
CFV	Centraal Fonds Volkshuisvesting
CPB	Centraal Planbureau
DAEB	Dienst van algemeen economisch belang
EC	Europese Commissie
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EIB	Economisch Instituut voor de Bouw
EP	Eerste Protocol
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden
Gemw	Gemeentewet
IB 2001	Inkomstenbelasting 2001
IBO	Investeringsbeschermingsovereenkomst
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
IW 1990	Invorderingswet 1990
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
LB	Loonbelasting
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
RvS	Raad van State
VpB 1969	Vennootschapsbelasting 1969
VROM	Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer
W&R	Wonen en Rijksdienst
WOZ	Waardering onroerende zaken
WSW	Waarborgfonds Sociale Woningbouw
WWS	Woning Waarderingsstelsel (ook bekend als 'puntensysteem')

# 1 Inleiding

## 1.1 Aanleiding

**Datum:** 17 december 2013  
**Tijd:** 14:35 uur  
**Locatie:** Grote vergaderzaal Eerste Kamer

*Op de rol staat de behandeling van het wetsvoorstel maatregelen woningmarkt II (33819). De hoofdrolspeler tijdens het debat is PvdA-senator Duivesteijn. Hij staat bekend als een voorvechter van de corporatiesector en als fervent tegenstander van de verhuurderheffing. Zijn stem is van doorslaggevende betekenis. Met het sluiten van het Woonakkoord weet de regering zich verzekerd van een (zeer krappe) meerderheid in de Eerste Kamer, mocht Duivesteijn tegen stemmen dan is er geen sprake meer van een meerderheid. In de media wordt vooruitgeblikt op het komende debat, het wordt ook wel een mogelijke 'nacht van Duivesteijn' genoemd. Met de verhuurderheffing staat een belastingopbrengst van €1,7 miljard op het spel. Daarnaast wordt er op het ministerie van Financiën onderhandeld over een pensioenakkoord door coalitiepartijen VVD en PvdA en oppositiepartijen D66, ChristenUnie en SGP. De uitkomst van deze onderhandelingen (een bezuiniging van bijna €3 miljard) zou wel eens afhankelijk kunnen zijn van de uitkomst van het debat over de woningmarkt.*

Iedereen die het nieuws gevolgd heeft, weet dat de 'nacht van Duivesteijn' is uitgebleven. Senator Duivesteijn heeft na enkele toezeggingen van minister Blok ingestemd met het wetsvoorstel maatregelen woningmarkt 2014 II, zodat de verhuurderheffing voor 2014 en volgende jaren een feit geworden is. Een dag later brachten de partijen naar buiten dat ze ook een Pensioenakkoord hebben gesloten.<sup>1</sup> Waar de focus aanvankelijk vooral gelegen heeft op de hypotheekrenteaftrek(beperkingen), is deze langzaam verschoven naar de hervormingen op de huurmarkt. Hoewel de Wet maatregelen woningmarkt II zowel afbouw van het voordeel van de hypotheekrente als de invoering van een verhuurderheffing voor 2014 en verder bevat, lag de focus tijdens het debat illustratief bijna geheel op de verhuurderheffing.<sup>2</sup>

Het dossier Woningmarkt is al meerdere jaren zeer actueel. Doordat er vijf verschillende kabinetten in een tijdspanne van tien jaar waren, konden grondige hervormingen op de woningmarkt niet gerealiseerd worden. Het huidige beleid op de woningmarkt werd in een *Integrale visie op de woningmarkt* gepresenteerd.<sup>3</sup> In deze visie staan maatregelen die ervoor moeten zorgen dat de doorstroming op de woningmarkt wordt bevorderd.<sup>4</sup> De maatregelen op de huurmarkt zijn grotendeels op woningcorporaties gericht, woningcorporaties zijn met 2,4 miljoen huurwoningen – van de in totaal 2,9 miljoen – de grootste speler op de huurmarkt. Woningcorporaties zijn op basis van de Woningwet toegelaten instellingen met als taakstelling: betaalbare huurwoningen, leefbaarheid en maatschappelijk vastgoed voor lagere inkomensgroepen. Mede met overheidssubsidies hebben woningcorporaties hiertoe geoormerkt vermogen opgebouwd om aan

<sup>1</sup> VVD, PvdA, D66, ChristenUnie en SGP (de coalitie en 'constructieve oppositie').

<sup>2</sup> Handelingen I 2013/14, 14, deel 11.

<sup>3</sup> Brief regering; Woonvisie kabinet, Kamerstukken II 2010/11, 32847, nr. 1.

<sup>4</sup> Met name de doorstroming van scheefwoners naar passende woningen wordt hiermee beoogd te verwezenlijken.



deze sociaal maatschappelijke taakstelling te kunnen voldoen. Nederland kent mede door deze omvangrijke subsidies een relatief grote sociale huursector en een relatief kleine vrije huursector. Daarnaast hebben de subsidies woningcorporaties in staat gesteld een financieel offer te brengen in de vorm van beneden marktconforme huurprijzen bij uitvoering van haar taakstelling. Op basis van het bovenstaande nemen woningcorporaties een bijzondere plaats in binnen de huurmarkt, die niet te vergelijken is met die van andere verhuurders van sociale huurwoningen. Het huidige beleid van de overheid is erop gericht de concurrentie op de huurmarkt te bevorderen. Marktconforme huurprijzen moeten toetreding bevorderen en woningcorporaties moeten terugkeren naar hun kerntaken. Inkomensafhankelijke huurverhogingen en de verhuurderheffing vormen een belangrijk onderdeel van het beleid. Daar het overgrote deel van de sociale huurwoningen in het bezit is van woningcorporaties, zullen de gevolgen van de verhuurderheffing vooral daar voelbaar zijn.

Bij behandeling van het wetsvoorstel verhuurderheffing zaten de afspraken uit het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II omtrent de verhuurderheffing nog niet in het wetsvoorstel verwerkt. Doorrekeningen van de effecten van het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II voor de corporatiesector pakten niet positief uit. In het bijzonder vervanging van het Woning Waarderingsstelsel (WWS) door het maximeren van huren op basis van de waardering onroerende zaken (WOZ) van huurwoningen had volgens de doorrekeningen grote effecten op de mogelijkheden om huren te kunnen verhogen. Hoewel bij behandeling van het wetsvoorstel de beoogde opbrengst uit het Regeerakkoord nog niet aan de orde was, werd Minister Blok door een motie in de Eerste Kamer gedwongen om de verhuurderheffing voor 2013 los te koppelen van de komende jaren.<sup>5</sup> Om ook in de Eerste Kamer een meerderheid voor de plannen te krijgen, werd in februari 2013 een Woonakkoord gesloten. De beoogde opbrengst van de verhuurderheffing werd als gevolg hiervan verlaagd. De aanpassing van het WWS werd uitgesteld, zodat het puntensysteem langer gehandhaafd zou blijven.

De ontwikkelingen in verband met de verhuurderheffing hebben zich voornamelijk eind 2012/begin 2013 afgespeeld. Discussie over de op dat moment actuele stand van zaken met de juiste doorrekeningen van de effecten was op toen bijna onmogelijk. Inmiddels is de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II van kracht geworden, een mooi moment om de verhuurderheffing en de heffingsvermindering tegen het licht te houden. In de media, vanuit de praktijk en vanuit verschillende oppositiepartijen bestaat grote vrees dat de verhuurderheffing de corporatiesector grote schade toe zal brengen.<sup>6</sup> Voor mij aanleiding om kritisch naar de verhuurderheffing en de heffingsvermindering te kijken, waarbij in het bijzonder de doelstellingen – die de regering aan beide gegeven heeft – centraal staan (zie hiervoor paragraaf 2.3.4).

## 1.2 Probleemstelling

Om bovenstaande te kunnen onderzoeken, heb ik de volgende probleemstelling geformuleerd:

---

<sup>5</sup> Motie van het lid Essers over een novelle om te komen tot een afsplitsing van de verhuurderheffing 2013 van de jaren daaropvolgend, Kamerstukken I 2012/13, 33407, F.

<sup>6</sup> Verslag van een deskundigengesprek van 26 november 2013, Kamerstukken I 2013/14, 33756, E.

*'Worden door de verhuurderheffing (extra) huuropbrengsten afgeroomd, een structurele opbrengst gerealiseerd en maatschappelijk gewenste investeringen gestimuleerd?'*

Beantwoording van de probleemstelling roept bij mij de vraag op of er met betrekking tot de doelstellingen van de verhuurderheffing verbeterpunten aan te brengen zijn. Dit resulteert in de volgende deelvraag:

*'Zijn er verbeterpunten met betrekking tot het behalen van de doelstellingen van de verhuurderheffing? Zo ja, welke verbeterpunten zijn hierbij te onderscheiden?'*

Eventuele verbeterpunten met betrekking tot de doelstellingen van de verhuurderheffing zal ik als aanbeveling voor de regering presenteren. Deze aanbevelingen zal ik indelen naar de doelstellingen van de verhuurderheffing.

### 1.3 Toetsingskader

Om een antwoord te kunnen geven op hetgeen hierboven is gesteld, zal ik het toetsingskader gebruiken dat door de regering gebruikt wordt bij het wetgevingsproces. Het toetsingskader bestaat uit een aantal kwaliteitseisen zoals deze zijn vastgelegd in *Zicht op wetgeving*.<sup>7</sup> Meer recent heeft de regering de kwaliteitseisen herbevestigd in het Integraal Afwegingskader voor beleid en regelgeving (IAK). Het IAK vertoont grote overeenkomsten met *Zicht op wetgeving*, zodat deze kwaliteitseisen ook nog steeds relevant zijn.<sup>8</sup> Daarnaast heb ik ook gekeken naar het toetsingskader dat door de Raad van State (RvS) wordt gehanteerd bij advisering aan de regering over wetgeving.<sup>9</sup> Bovenstaande leidt tot de volgende door mij gebruikte kwaliteitseisen als toetsingskader:

- Rechtmatigheid (1);
- Doelmatigheid en doeltreffendheid (2);
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid (3).

Aan het toetsingskader bestaande uit de hierboven beschreven kwaliteitseisen zal ik de volgende invulling geven:

(1) Bij de toetsing van rechtmatigheid van wetgeving zal ik in het bijzonder aandacht besteden aan het Eerste Protocol (EP) bij het Europese Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden (EVRM).

(2) De doelmatigheid (efficiëntie) en doeltreffendheid (effectiviteit) zijn nauw samenhangende onderdelen. Bij toetsing aan doeltreffendheid zal ik de twee doelen van de verhuurderheffing en de doelstelling van de heffingsvermindering individueel toetsen. De doelmatigheid is niet alleen een

---

<sup>7</sup> Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2.

<sup>8</sup> Dit wordt ook onderschreven door Van Ommeren (F.J. van Ommeren, Algemeen wetgevingsbeleid, in: S.E. Zijlstra (red.), *Wetgeven handboek voor de centrale en decentrale overheid*, Kluwer, Deventer 2012, p 106).

<sup>9</sup> De RvS hanteert hierbij een vast toetsingskader: 1) de beleidsanalytische toets; 2) de juridische toets; en 3) de wetstechnische toets ([www.raadvanstate.nl/onze-werkwijze/advisering/toetsingskader.html](http://www.raadvanstate.nl/onze-werkwijze/advisering/toetsingskader.html)).

afweging van de opbrengst en de kosten van de verhuurderheffing, maar ook zal ik kijken naar de in-/uitverdieneffecten van de heffing.

(3) De uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid zijn essentiële onderdelen van wetgeving. Wetgeving die niet aan deze voorwaarden voldoet loopt immers het risico tot dode letter te verworden.<sup>10</sup> Hierbij dient niet alleen te worden gekeken of een wet uitvoerbaar en handhaafbaar is, maar ook naar de verhouding van de kosten en de baten.

## 1.4 Opzet

Ik zal beginnen in hoofdstuk 2 met het schetsen van de achtergrond waartegen de verhuurderheffing geplaatst moet worden. Ik zal allereerst beginnen met een korte geschiedenis van het huurbeleid in Nederland sinds het begin van de 20<sup>e</sup> eeuw. Vervolgens zal ik ingaan op wat als voorloper van het huidige beleid gezien kan worden. Beide dienen als historisch perspectief. Vervolgens zal ik het huidige beleid op de huurmarkt weergeven. Hier zal ik ingaan op de problematiek op de huurmarkt en de plaatsing van de verhuurderheffing binnen het geheel.

In hoofdstuk 3 zal ik vervolgens fiscaalinhoudelijk ingaan op de verhuurderheffing en de heffingsvermindering. Alvorens inhoudelijk in te gaan op de wettelijke bepalingen aan de hand van belastingplicht, heffingsgrondslag, tarief, heffingsvermindering en heffingsmethodiek zal ik eerst ingaan op commentaar over de typering van de heffing en de verbreding van de Nederlandse belastinggrondslag met de invoering van de verhuurderheffing. Na de wettelijke bepalingen zal ik aandacht besteden aan een eventuele samenloop met andere belastingen.

In hoofdstuk 4 volgt vervolgens de toetsing van de verhuurderheffing aan het toetsingskader. Bij toetsing van de doeltreffendheid zal ik de doelen – *afkomen van extra huuropbrengsten, beoogde budgettaire opbrengst behalen en stimuleren van maatschappelijk gewenste investeringen* – los van elkaar toetsen, daar de doelstellingen niet (geheel) in elkaars verlengde liggen.<sup>11</sup>

Afsluitend zal ik komen met een conclusie, waar ik antwoord op mijn probleemstelling zal geven, en aanbevelingen zal doen aan de wetgever.

## 1.5 Afbakening en begripsbepaling

In mijn scriptie zal ik gebruik maken van een aantal termen, die ik hieronder gedefinieerd heb. Daarnaast zal ik mij moeten beperken, zodat ik een aantal zaken niet aan de orde kan stellen. Dit heeft ertoe geleid dat ik een afbakening opgenomen heb met betrekking tot een aantal zaken. Hieronder zal ik beide toelichten:

---

<sup>10</sup> Zicht op wetgeving, Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2, p. 27.

<sup>11</sup> Indien een doelstelling wordt gehaald, wil dat niet zeggen dat dit voor de andere doelstellingen één op één ook geldt.

## *Scheefwonen*

Het aanpakken van scheefwonen maakt onderdeel uit van de maatregelen op de huurmarkt. Scheefwonen kan verschillende vormen aannemen:

- Duur scheefwonen;
- Goedkoop scheefwonen.

Scheefwonen wordt gekoppeld aan het inkomen van een huishouden. Met duur scheefwonen wordt bedoeld dat de woonlasten gezien het inkomen te hoog zijn. Hier speelt de huurtoeslag mede een rol in, deze werkt vraag ondersteunend.<sup>12</sup> Met goedkoop scheefwonen wordt de omgekeerde situatie bedoeld, hier betaalt een huishouden relatief juist (te) weinig aan woonlasten gezien het inkomen.<sup>13</sup> De maatregelen op de huurmarkt zijn gericht op het tegengaan van goedkoop scheefwonen. Waar ik in het vervolg scheefwonen behandel, behandel ik alleen goedkoop scheefwonen.

## *Gereguleerde-/geliberaliseerde sector*

De huurwoningen in Nederland zijn onder te verdelen in twee sectoren:

- De gereguleerde sector, deze sector is begrensd tot woningen met een huurprijs tot €699,48 (cijfer 2014) per maand. In deze sector zijn niet alleen de huren gereguleerd maar bijvoorbeeld ook de huurverhogingen. Bij geschillen kunnen huurders zich wenden tot de Huurcommissie;
- De geliberaliseerde sector (ook wel vrije huursector) bestaat uit alle woningen met een huur boven de €699,48 (cijfer 2014) per maand. Deze kent geen regels met betrekking tot huurverhogingen en huurders kunnen zich niet wenden tot de Huurcommissie bij geschillen.

De woningmarkt in Nederland wordt gekenmerkt door een zeer grote gereguleerde sector (sociale huurwoningen), waarvan het grootste deel in handen is van woningcorporaties. Het aantal woningen dat in de geliberaliseerde sector (vrije sector) wordt verhuurd is zeer beperkt. De maximale huurprijs die voor een huurwoning mag worden gevraagd, is gebaseerd op het WWS (het puntensysteem). Het WWS is echter niet doorslaggevend of een woning al dan niet in de gereguleerde sector valt. Een woning met een maximale huur boven €699,48 – die op basis van het WWS in de geliberaliseerde sector zou vallen – maar met een werkelijke huurprijs onder de grens van €699,48, valt toch in de gereguleerde sector. Hoewel een woning qua kwaliteit in de geliberaliseerde sector zou vallen, moet deze echter voldoen aan regels van de gereguleerde sector. De huurprijs bij aanvang van de verhuur is hiermee doorslaggevend voor plaatsingen in een sector (en de daarbij behorende regels en mogelijkheden met betrekking tot huurverhogingen). Doordat alleen in de sociale huursector huurverhogingen aan regulering onderhevig zijn, speelt het

---

<sup>12</sup> De huurtoeslag stelt huishoudens in staat meer aan woningconsumptie te besteden. Ze zijn hierdoor in staat een hogere huur te betalen dan op basis van het inkomen sec.

<sup>13</sup> De problematiek rond goedkoop scheefwonen speelt in de sociale huursector, waar huishoudens met een hoog inkomen profiteren van een gereguleerde huur. Een huishouden met een inkomen van €1 miljoen, wonend in een koopwoning van €100.000 valt ook in de categorie *goedkoop scheefwonen*. Hier doel ik echter niet op, in paragraaf 2.3.2 zal ik scheefwonen nader definiëren.

probleem van scheefwonen zich alleen in deze sector af. De inkomensafhankelijke boven inflatoire huurverhogingen – die scheefwonen aan moeten pakken – hebben hierdoor alleen betrekking op de huurders in de gereguleerde sector. Ook de werking van de verhuurderheffing en de heffingsvermindering beperken zich tot de sociale huursector.

### *Woningcorporaties*

Woningcorporaties zijn op basis van de Woningwet toegelaten instellingen die zich bezighouden met de zorg voor betaalbare huurwoningen voor huishoudens met een lager inkomen. Hiertoe hebben ze de beschikking over voor sociale huisvesting geoormerkt vermogen, dat mede met overheidssubsidie opgebouwd is. De overheid houdt in de persoon van het Centraal Fonds Volkshuisvesting (CFV) toezicht op woningcorporaties en stelt woningcorporaties daarnaast door middel van het Waarborgfonds Sociale Woningbouw (WSW) in staat voordelig te lenen.<sup>14</sup> Woningcorporaties nemen hierdoor een bijzondere positie in op de woningmarkt, die niet valt te vergelijken met andere verhuurders van sociale huurwoningen.

Het beleid op de huurmarkt is gericht op de sociale huursector. Hoewel de verhuurderheffing een generieke maatregel is, zullen de gevolgen vooral door woningcorporaties gedragen worden. Het aandeel van de beoogde opbrengst van de verhuurderheffing dat door woningcorporaties zal worden opgebracht, ligt op 83%.<sup>15</sup> Door de verhuurderheffing zullen op deze wijze vooral (extra) huuropbrengsten van woningcorporaties worden afgeroomd en dragen woningcorporaties op deze wijze bij aan een structurele opbrengst. Ook met betrekking tot investeringen in de maatschappelijk gewenste opgaven zijn de pijlen op woningcorporaties gericht. Deze hebben immers vanuit de Woningwet een sociaal maatschappelijke taakstelling, waar deze investeringsopgaven binnen vallen. In deze scriptie zal ik mij daarom beperken tot woningcorporaties en overige verhuurders buiten beschouwing laten.

### *WOZ-waarde*

De waardering van woningen voor fiscale doeleinden vindt plaats op basis van de WOZ-waarde. Deze waardering geschiedt onder de aannames dat het volle en onbezwaarde eigendom wordt overgedragen en deze onmiddellijk in gebruik zou kunnen worden genomen.<sup>16</sup> Dit leidt tot een zekere objectivering van de waardering. De WOZ-waarde moet een afspiegeling vormen van de waarde economisch verkeer (WEV) van een woning. Hiermee wordt de prijs bedoeld die tussen onafhankelijke partijen onder ideale omstandigheden tot stand komt. Een prijs – die een onafhankelijke derde bereid is te betalen voor een woning – is afhankelijk van diens voorkeuren, waarmee de waarde per definitie subjectief is. In de praktijk krijgt dit handen en voeten door op zoek te gaan naar verkoopprijzen van vergelijkbare woningen. In een periode waarin weinig woningverkoop plaatsvinden, kan dit voor problemen zorgen. Er zal dan immers minder vergelijkingsmateriaal beschikbaar zijn. Voor sociale huurwoningen zijn de aannames met

---

<sup>14</sup> Daarnaast staat de overheid voor een deel garant voor leningen via het WSW.

<sup>15</sup> Nota naar aanleiding van het tweede nader verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33405, nr. 15, blz. 8; Aedes stelt dat dit percentage zelfs op 90% ligt.

<sup>16</sup> Art. 17 lid 2 Wet WOZ.

betrekking tot eigendom en overdracht echter niet realistisch, door huurbescherming kan een zittende huurder niet gedwongen worden – bij verkoop van de woning aan een derde – de woning te verlaten. Dit leidt ertoe dat een sociale huurwoning bij verkoop in de regel minder op zal leveren.

Het past binnen deze scriptie echter niet om op de WOZ-problematiek in te gaan. Ik zal me daarom beperken tot de aanname dat de waardering op juiste wijze tot stand komt. Indien er rekening gehouden zou moeten worden met het waarde drukkende element van huurbescherming, leent het gebruik van een leegwaarderatio zich naar mijn mening hier het beste voor.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Zoals dit ook in de Wet inkomstenbelasting (IB) 2001 en de Successiewet (SW) 1956 gebeurt.

## 2 Achtergrond van de Wet verhuurderheffing

### 2.1 Inleiding

Volkshuisvesting is een belangrijk dossier voor de overheid. In de Grondwet (GW) is dit in artikel 22 lid 2 opgenomen: “*Bevordering van voldoende woongelegenheid is voorwerp van zorg der overheid.*” Uit de Grondwet volgt de zorgplicht voor de overheid, dit is echter niet individueel afdwingbaar.<sup>18</sup> Uit het beleid op de woningmarkt zijn de volgende drie doelen te halen: betaalbaarheid, beschikbaarheid en kwaliteit.<sup>19</sup>

In dit hoofdstuk zal ik de achtergrond van de Wet verhuurderheffing schetsen. Ik zal beginnen met het historische perspectief, waar ik kort zal ingaan op het huurbeleid van de overheid en het wetsvoorstel betaalbaarheidshoofdschikking huurwoningen. Uit dit beleid valt op dat kabinet-Balkenende II met een vergelijkbaar wetsvoorstel als de verhuurderheffing gekomen is. Vervolgens zal ik ingaan op het huidige beleid op de huurmarkt. Hierbij zal ik aandacht besteden aan doel en beoogde opbrengst van de heffing. Ook zal ik de verhuurderheffing plaatsen binnen het huidige huurbeleid. Dit alles dient als achtergrond voor hetgeen in latere hoofdstukken zal worden behandeld.

### 2.2 Historisch perspectief

#### 2.2.1 Huurbeleid door de overheid

De regering heeft in eerste instantie aan de zorgplicht invulling gegeven op de huurmarkt door middel van (object)subsidie en prijsregulering. De Woningwet van 1901 maakte regulering en subsidies aan instellingen op het gebied van volkshuisvesting mogelijk (voorlopers van de woningcorporaties).<sup>20</sup> De basis van het huidige huurbeleid is gelegd na de Tweede Wereldoorlog. Er heerste toen een chronisch tekort aan (betaalbare) woningen. Door middel van het verstrekken van subsidies aan woningcorporaties heeft de overheid invulling gegeven aan de behoefte aan betaalbare woningen. Dit is gepaard gegaan met regulering van de huurprijs die voor een woning gevraagd mag worden. Huurprijzen werden door prijsregulering kunstmatig laag gehouden. Op deze wijze konden ook de lonen laag gehouden worden. Voor de economische opbouw van Nederland was de prijsregulering van groot belang.<sup>21</sup>

Vanaf de jaren '70 volstond het tot dan toe gevoerde beleid niet meer om voor iedereen een betaalbare huurwoning te verzorgen. Om ook de lagere inkomens toegang tot een betaalbare woning te verschaffen, werd een individuele huursubsidie ingevoerd.<sup>22</sup> Waar deze in eerste instantie alleen voor nieuwe woningen gold, werd dit later uitgebreid naar bestaande woningen.<sup>23</sup> Hierdoor kreeg een breed publiek toegang tot individuele huursubsidie. Dat systeem is ruim 30 jaar

---

<sup>18</sup> Bunschoten, T&C Grondwet, commentaar op artikel 22 GW.

<sup>19</sup> Brief regering; Woonvisie kabinet, Kamerstukken II 2010/11, 32847, nr. 1, p. 8.

<sup>20</sup> Stb. 1901, 158.

<sup>21</sup> MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30410, nr. 3.

<sup>22</sup> Stcrt. 1970, 105.

<sup>23</sup> Stcrt. 1975, 63.

lang in stand gebleven. In 2006 is de hele systematiek van individuele huursubsidie komen te vervallen en is deze vervangen door de huidige huurtoeslag.<sup>24</sup>

Het huurbeleid heeft ervoor gezorgd dat de prijs die voor een woning betaald moet worden niet in overeenstemming is met de kwaliteit van die woning.<sup>25</sup> Scheefwonen is ontstaan doordat alleen bij de toewijzing van een woning het inkomen een rol speelde. Ook bij toename van het inkomen in de loop der jaren, profiteerde de huurder nog van de gereguleerde huurprijs. Daarnaast heeft het huurbeleid ervoor gezorgd dat de huurmarkt bijna volledig uit sociale huurwoningen bestaat.<sup>26</sup> Dit heeft volgens de regering gevolgen voor de keuze van mensen met midden- en hogere inkomens maken bij hun keuze voor een kwalitatief betere woning. De kwaliteitsverbetering weegt dan niet op tegen de extra woonlasten die dit met zich meebrengt. Dit heeft tot gevolg dat veel sociale huurwoningen worden bewoond door huishoudens die gezien het inkomen niet (meer) tot de doelgroep van de sociale huurwoningen behoren. Er vindt te weinig doorstroming plaats naar geliberaliseerde huurwoningen/koopwoningen. Dit heeft tot gevolg dat er voor huishoudens met een laag inkomen te weinig sociale huurwoningen beschikbaar zijn.

### 2.2.2 Betaalbaarheidsheffing huurwoningen en modernisering huurbeleid 2007

Om aan het hierboven geschetste probleem iets te doen, kondigde de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer (VROM) ten tijde van kabinet-Balkenende II een modernisering van de huurwoningmarkt aan.<sup>27</sup> Zowel het wetsvoorstel betaalbaarheidsheffing huurwoningen als het wetsvoorstel modernisering huurbeleid 2007 waren een uitvloeisel van deze aankondiging.<sup>28</sup> In hoofdlijnen zagen de voorgestelde maatregelen uit het wetsvoorstel modernisering huurbeleid 2007 er als volgt uit:

- Het vergroten van de geliberaliseerde sector;
- Het moderniseren van het WWS, door gebruik te maken van de WOZ-waarde van een huurwoning;
- Het geleidelijk verhogen van de huren.

Voor de overheid, en dan in het bijzonder de begroting van het ministerie van VROM, zou dit een grotere kostenpost met betrekking tot uitgaven op huurtoeslag betekend hebben. Om het systeem van betaalbare huurwoningen voor de overheid qua kosten beheersbaar te houden, zou van de verhuurders een bijdrage gevraagd worden in verband met de verhoging van de kosten van de huurtoeslag. Deze bijdrage zou door het wetsvoorstel betaalbaarheidsheffing huurwoningen geregeld worden.<sup>29</sup>

<sup>24</sup> MvT, Kamerstukken II 2004/05, 30097, nr. 3.

<sup>25</sup> MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33129, nr. 3, p. 2.

<sup>26</sup> P. Boelhouwer, Trends in Dutch Housing Policy and the Shifting Position of the Social Rented Sector, *Urban Studies*, vol. 39, no. 2, p. 219-220.

<sup>27</sup> Brief minister over modernisering van het huurbeleid, Kamerstukken II 2004/05, 27926, nr. 39.

<sup>28</sup> Voorstel van wet, Kamerstukken II 2005/06, 30410, nr. 2; Koninklijke aankondiging, voorstel van wet en MvT, Kamerstukken II 2005/06, 30595, nr. 1-3.

<sup>29</sup> Voorstel van wet, Kamerstukken II 2005/06, 30410, nr. 2.



In het wetsvoorstel betaalbaarheidsheffing huurwoningen werden als heffingsplichtigen aangemerkt: natuurlijke personen, rechtspersonen en groepen die 25 of meer huurwoningen bezitten, met een WOZ-waarde onder de in een bijlage opgenomen heffingsgrens per regio. De heffingsgrens verschilde per regio/gemeente en deze was opgenomen in een bijlage. Op deze wijze werd rekening gehouden met verschillen in WOZ-waarde per regio. De grondslag bestond uit de WOZ-waarde van deze huurwoningen. Waar verhuurders met minder dan 25 woningen volgens het wetsvoorstel nog geheel buiten de heffing vielen, werden verhuurders met 25 of meer objecten volledig in de heffing betrokken. Om deze ongelijkheid te verzachten werd voorgesteld een forfaitaire vermindering per heffingsplichtige op het te betalen bedrag op te nemen. Het tarief werd bepaald aan de hand van een ingewikkelde formule. Het wetsvoorstel ging uit van een heffing en voldoening op aangifte. De aangiftetermijn werd gesteld op negen maanden, in afwijking van de termijn uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van een maand.<sup>30</sup>

Na de val van kabinet-Balkenende II werden beide wetsvoorstellen controversieel verklaard. Kabinet-Balkenende IV hield het wetsvoorstel betaalbaarheidsheffing huurwoningen vervolgens nog wel aan – om het later alsnog in te trekken – terwijl wetsvoorstel modernisering huurbeleid 2007 direct werd ingetrokken.<sup>31</sup> Dat is opvallend aangezien beide wetsvoorstellen met elkaar waren verbonden. De hoogte van de betaalbaarheidsheffing werd namelijk afhankelijk gesteld van de hoogte van de huurverhoging.

## 2.3 Het huidige beleid op de huurmarkt

### 2.3.1 Huidige visie op de woningmarkt

In het Regeerakkoord kondigde kabinet-Rutte I plannen op de woningmarkt aan.<sup>32</sup> In *Integrale visie op de woningmarkt* heeft de regering nadere invulling aan haar beleid op de woningmarkt gegeven.<sup>33</sup> De regering wil de huurprijs en de 'gewildheid' van een woning meer met elkaar in overeenstemming brengen, door de huren meer marktconform te maken. De huurmarkt moet hierdoor aantrekkelijker worden voor private partijen om in te investeren en woningcorporaties moeten zich meer op hun primaire taak richten: zorgen voor betaalbare woningen, zorgen voor leefbaarheid en maatschappelijk vastgoed voor de lagere inkomens. Voor de huurmarkt zijn de maatregelen er op gericht scheefwonen aan te pakken en de doorstroming te verbeteren. Kabinet-Rutte II handhaaft het beleid van kabinet-Rutte I. Hiertoe zijn de volgende maatregelen aangekondigd:<sup>34</sup>

- Boven inflatoire huurverhoging voor huurders in de sociale huursector met hogere inkomens;

<sup>30</sup> Art. 10 lid 2 AWR schrijft voor dat de aangiftetermijn ten minste een maand is.

<sup>31</sup> Brief minister-president met overzicht wetsvoorstellen waarvan door de ministerraad is besloten deze te heroverwegen, Kamerstukken I 2006/07, 30800 III, B; Brief minister inzake intrekking van genoemd wetsvoorstel, Kamerstukken I 2007/08, 30410, H.

<sup>32</sup> Regeerakkoord kabinet Rutte I: Vrijheid en verantwoordelijkheid, Kamerstukken II 2010/11, 32417, nr. 15, p. 42, 64.

<sup>33</sup> Brief regering; Woonvisie kabinet, Kamerstukken II 2010/11, 32847, nr. 1.

<sup>34</sup> Ibid.

- Extra punten in WWS voor schaarstegebieden;
- Woningcorporaties moeten kerntaken scheiden van andere activiteiten;<sup>35</sup>
- Meer toezicht op woningcorporaties en aanpassing van de Woningwet om het vermogen beter te besteden aan maatschappelijke investeringen.

Deze plannen komen in grote lijnen overeen met het beleid van kabinet-Balkenende II. Kabinet-Rutte II heeft dit beleid voortgezet. De boven inflatoire inkomensafhankelijke huurverhoging kent inmiddels twee schijven en er is een algemene boven inflatoire huurverhoging bij gekomen. Inmiddels zijn de wetsvoorstellen voor de inkomensafhankelijke huurverhogingen en de verhuurderheffing tot wet verheven.<sup>36</sup> De inkomensafhankelijke huurverhogingen moeten bijdragen aan het (sneller) marktconform maken van de huren en het aanpakken van scheefwonen.

### 2.3.2 Scheefwonen

Scheefwonen is een term die veel gebruikt wordt bij de problemen op de huurmarkt. Maar wat wordt hier mee bedoeld? Over scheefwonen heeft de regering het volgende gezegd:<sup>37</sup>

*"Scheefheid is geen absoluut gegeven. Huishoudens moeten allereerst in fysieke zin passend kunnen wonen. Voor een gezin met meerdere kinderen of voor mensen met een beperking ligt dat passendheidsniveau weer anders dan voor bijvoorbeeld een gezonde alleenstaande. Ook kunnen bijvoorbeeld zorgverplichtingen of sociale gebondenheid aan een bepaalde buurt toewijzing van een sociale huurwoning noodzakelijk of wenselijk maken. Een huishouden met een inkomen hoger dan € 33 000 woont om die redenen niet per definitie scheef, wanneer het in de gereguleerde huurwoningvoorraad woont."*

In opdracht van het ministerie van BZK heeft ABF Research (ABF) onderzoek gedaan naar scheefwonen, ABF komt tot de volgende omschrijving:<sup>38</sup>

*"Van scheefheid is sprake wanneer een huurder een inkomen heeft dat niet past bij de hoogte van de huur die hij betaalt, gegeven de kwaliteit van de woning. Scheefwonen gaat dus om de relatie tussen het inkomen van de huurder, de huurprijs en de kenmerken van de woning. Voor scheefwonen is niet één vaststaande definitie beschikbaar."*

De regering laat na om een definitie te geven, maar beperkt zich tot een algemene omschrijving. Dat de regering nalaat een definitie te geven vind ik opmerkelijk, aangezien ze een aantal jaren eerder hiertoe wel in staat was.<sup>39</sup> Uit het huidige beleid valt op te maken welke invulling de regering aan dit begrip heeft willen geven. De extra huurverhogingen boven inflatie die mogelijk gemaakt zijn, bieden een aanknopingspunt wat de regering bedoeld heeft met scheefwonen:

<sup>35</sup> Dit is inmiddels door de minister voor W&R is samspraak met Aedes licht afgezwakt (Brief regering; Afspraken Aedes-Kabinet, Kamerstukken II 2013/14, 29453, nr. 328).

<sup>36</sup> Stb. 2013, 90; Stb. 2013, 91; Stb. 2013, 284; Stb. 2013, 285; Stb. 2013, 583.

<sup>37</sup> Brief minister over de afrondende stappen die hebben geleid tot de goedkeuring door de EC-commissaris voor mededinging van de staatssteun aan woningcorporaties, Kamerstukken II 2009/10, 29453, nr. 143.

<sup>38</sup> Brief inzake aanbieding rapport Analyse Scheefwonen, Kamerstukken I 2012/13, 33129, K.

<sup>39</sup> Brief minister over scheefwonen, Kamerstukken II 2008/09, 27926, nr. 136, p. 9.

*'Wonen in een sociale huurwoning tegen een gereguleerde prijs, waar de huurder gezien het inkomen geen recht meer op heeft.'*<sup>40</sup>

De grens vanaf welk inkomen dit is (2014: €34.085), is gekozen om aan te sluiten bij de grens die wordt gehanteerd bij toewijzing van sociale huurwoningen die met staatssteun mogen worden verhuurd. De Europese Commissie (EC) heeft hier nadere voorwaarden aan gesteld.<sup>41</sup>

### 2.3.3 Huurprijsregulering

Aan de huurprijsregulering is vorm gegeven door zowel de huur van een object tot een maximum te begrenzen (op basis van het WWS) alsook de huurstijgingen jarenlang te beperken tot de inflatie. In het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II werd aangekondigd dat men het WWS zal vervangen door een waarderingstelsel op basis van de WOZ-waarde van een object.<sup>42</sup> Uit diverse doorrekeningen van dit voornemen door het Centraal Fonds Volkshuisvesting (CFV), ORTEC Finance, het Economisch Instituut voor de Bouw (EIB) en het Centraal Planbureau (CPB) bleek echter dat dit in bepaalde regio's grote gevolgen zou hebben voor de huurprijzen (ook in negatieve zin).<sup>43</sup> Met het sluiten van het Woonakkoord is dit voornemen uit het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II voorlopig uitgesteld, wel is de toezegging gedaan voor 2014 met een nieuw voorstel te komen.<sup>44</sup> Medio september 2013 heeft de minister voor W&R in een brief aan de Kamer het beleidsvoornemen bekend gemaakt.<sup>45</sup> De onderdelen woonvorm en woonomgeving van het WWS zullen worden vervangen door WOZ-waarde. Op deze wijze wordt in het WWS deels gebruik gemaakt van de WOZ-waarde van een woning, zodat gemiddeld ongeveer 25% van de maximale huurprijs bepaald wordt door de WOZ-waarde van het object.<sup>46</sup> Dat de maximale huurprijzen door het gebruik van WOZ-waardering kunnen schommelen, acht de regering een positieve bijkomstigheid. Hierdoor gaan huurprijzen mee met marktvoorkeuren. De vernieuwing van het WWS moet medio 2015 van kracht zijn.<sup>47</sup>

De aanpassing van de maximale huurstijgingen uit het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II hebben vorm gekregen met de Wet huurverhoging op grond van inkomen en de Wet huurverhoging op grond van een tweede categorie huishoudinkomens. Waar in eerste instantie een boven inflatoire huurverhoging opgenomen was voor inkomens boven €43.000, is hier later een extra categorie aan toegevoegd voor inkomens tussen €34.085 en €43.602 (cijfers: 2014).<sup>48</sup> In het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II is hieraan vervolgens nog een algemene boven inflatoire huurverhoging

---

<sup>40</sup> Waarbij opgemerkt moet worden dat niet het recht van het wonen ter discussie staat, maar het recht op een gereguleerde huurprijs. Hierbij dient tevens opgemerkt te worden dat scheefwonen een momentopname is. Indien het inkomen zou dalen, kan het voorkomen dat een huishouden niet langer aangemerkt zal worden als scheefwoner.

<sup>41</sup> Besluit C (2009) 9963 final van 15.12.2009 inzake State aid No E 2/2005 and N 642/2009 – The Netherlands – Existing and special project aid to housing corporations, Pb. EU C 31/2010.

<sup>42</sup> Regeerakkoord kabinet-Rutte II: Bruggen slaan, Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15, p. 30.

<sup>43</sup> Zie voor de bronnen van de doorrekeningen: Brief regering; Effecten huurbeleid kabinet: verschillenanalyse CPB, Kamerstukken II 2012/13, 29453, nr. 283.

<sup>44</sup> Brief regering; Afspraken woningmarkt, Kamerstukken II 2012/13, 32847, nr. 42, p. 2.

<sup>45</sup> Brief regering; Modernisering van het woningwaarderingstelsel, Kamerstukken II 2013/14, 32847, nr. 86.

<sup>46</sup> Ibid.

<sup>47</sup> Brief regering; Implementatie Hervormingsagenda Woningmarkt, Kamerstukken II 2013/14, 32847, nr. 119.

<sup>48</sup> Voorjaarsnota 2012; Begrotingsakkoord 2013, Kamerstukken II 2011/12, 33280, nr. 1, p. 23-24.

toegevoegd. Ook de reeds aangekondigde gedifferentieerde huurverhogingen werden verhoogd.<sup>49</sup> Met het sluiten van het Woonakkoord zijn de aangekondigde huurverhogingen uit het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II weer iets afgezwakt.<sup>50</sup> Dit heeft uiteindelijk geleid tot de in figuur 1 opgenomen gemaximeerde (inkomensafhankelijke) huurverhogingen.<sup>51</sup>

**Figuur 1: Maximale huurverhoging per inkomenscategorie**

Huishoudinkomen (2014)	Huurverhoging excl. inflatie (2014: 2,5%)
Tot €34.085	1,5%
€34.085 - €43.602	2%
Boven €43.602	4%

De algemene boven inflatoire huurverhoging wordt voor de laagste inkomens gecompenseerd met een hogere huurtoeslag.<sup>52</sup> De verhuurderheffing moet een bijdrage leveren aan de oplopende kosten voor de overheid.

### 2.3.4 Doelen van de verhuurderheffing

De maatregelen op de huurmarkt bestaan naast de inkomensafhankelijke huurverhogingen uit de verhuurderheffing. Hoewel beide niet formeel zijn verbonden, zijn ze niet los van elkaar te zien. De verhuurderheffing heeft een tweeledig doel: *het afkomen van extra huuropbrengsten en het realiseren van budgettaire opbrengst*.<sup>53</sup> In hoofdstuk 1 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II is naast de verhuurderheffing over 2014 en volgende jaren een heffingsvermindering opgenomen.<sup>54</sup> Deze heffingsvermindering heeft tot doel *stimuleren van maatschappelijk gewenste investeringen*.<sup>55</sup> De inkomensafhankelijke huurverhogingen bieden de woningcorporaties de mogelijkheid extra huuropbrengsten te realiseren. De verhuurderheffing wordt gebruikt om deze extra huuropbrengsten naar 's Rijks schatkist door te sluisen. Ook heeft de heffing tot doel het realiseren van budgettaire opbrengst om zo een bijdrage te leveren aan het op orde brengen van de rijksfinanciën, dit in het licht van de oplopende staatsschuld en het structurele begrotingstekort.<sup>56</sup> Deze doelstelling heeft in tegenstelling tot het eerste doel geen koppeling met de extra huuropbrengsten.

Naast deze doelen heeft de verhuurderheffing volgens het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II en het Woonakkoord nog een tweetal neven doelstellingen: *het leveren van een bijdrage aan de huurtoeslag en het verhogen van efficiency van woningbouwcorporaties*.<sup>57</sup> Het leveren van een bijdrage aan de huurtoeslag zit ook opgesloten in het realiseren van een budgettaire opbrengst. Het verhogen van efficiency wordt als argument gebruikt om eventuele verschillen tussen de extra

<sup>49</sup> Regeerakkoord kabinet-Rutte II: Bruggen slaan, Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15, p. 29-30.

<sup>50</sup> Brief regering; Afspraken woningmarkt, Kamerstukken II 2012/13, 32847, nr. 42, p. 2.

<sup>51</sup> Stb. 2013, 90.

<sup>52</sup> Regeerakkoord kabinet-Rutte II: Bruggen slaan, Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15, p. 62-63.

<sup>53</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 3, p. 2-3.

<sup>54</sup> Stb. 2013, 583.

<sup>55</sup> MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 9-10.

<sup>56</sup> Miljoenennota, Kamerstukken II 2013/14, 33750, nr. 1.

<sup>57</sup> Regeerakkoord kabinet-Rutte II: Bruggen slaan, Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15, p. 64; Voorjaarsnota 2012; Begrotingsakkoord 2013, Kamerstukken II 2011/12, 33280, nr. 1, p. 23-24.

huuropbrengsten en de verhuurderheffing op te vangen. Het wordt niet als doelstelling van de heffing zelf benoemd, maar meer als eventuele positieve bijkomstigheid. Beide nevendoelestellingen zal ik om deze uiteenlopende redenen niet gebruiken om de verhuurderheffing te toetsen.

### 2.3.5 Beoogde opbrengst van de verhuurderheffing

Net als bij de (inkomensafhankelijke) boven inflatoire huurverhogingen, is ook de beoogde opbrengst van de verhuurderheffing op meerdere momenten gewijzigd. Deze volgt eenzelfde lijn als de huurverhogingen. De beoogde opbrengst lag oorspronkelijk op €760 miljoen. Het was de bedoeling om de heffing in 2014 in voeren. Met het sluiten van het Begrotingsakkoord 2013 is besloten de invoering met een jaar naar voren te halen, zij het dat de opbrengst in 2013 beperkt zou blijven tot €13 miljoen. De beoogde opbrengst voor de jaren daarop werd verhoogd tot €800 miljoen, daar een extra inkomensafhankelijke huurverhoging mogelijk werd gemaakt.<sup>58</sup> In het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II is de beoogde opbrengst fors verhoogd. Voor 2013 werd de beoogde opbrengst verhoogd tot €50 miljoen en voor de jaren 2014-2017 tot de bedragen zoals weergegeven in figuur 2. Na 2017 is de beoogde opbrengst verhoogd tot structureel €2,1 miljard. Met het sluiten van het Woonakkoord is de beoogde opbrengst voor de jaren 2014-2017 verlaagd. De opbrengst voor 2013 en de structurele opbrengst na 2017, zijn wel in stand gehouden.

**Figuur 2: Beoogde opbrengst van de verhuurderheffing**

	2013	2014	2015	2016	2017
<b>Heffing (in mln. €)</b>					
Regeerakkoord Rutte I <sup>59</sup>	-	760	760	760	760
Begrotingsakkoord 2013 <sup>60</sup>	13	800	800	800	800
Memorie van Toelichting <sup>61</sup>	5	800	800	800	800
Regeerakkoord Rutte II <sup>62</sup>	50	1285	1525	1765	1990
Woonakkoord <sup>63</sup>	50	1165	1355	1520	1700

De verhuurderheffing voor 2013 is door middel van een novelle afgesplitst van de verhuurderheffing voor 2014 en volgende jaren. De heffingsvermindering – die onderdeel uitmaakt van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II – is budgetneutraal vorm gegeven, zodat de beoogde opbrengst van de heffing hierdoor niet wordt aangetast.<sup>64</sup>

<sup>58</sup> De huurverhoging voor inkomens tussen €33.614 en €43.000.

<sup>59</sup> Regeerakkoord kabinet Rutte I: Vrijheid en verantwoordelijkheid, Kamerstukken II 2010/11, 32417, nr. 15, p. 42,64.

<sup>60</sup> Voorjaarsnota 2012; Begrotingsakkoord 2013, Kamerstukken II 2011/12, 33280, nr. 1, p. 23-24.

<sup>61</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 3, p. 2.

<sup>62</sup> Regeerakkoord kabinet-Rutte II: Bruggen slaan, Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15, p. 62.

<sup>63</sup> Brief regering; Afspraken woningmarkt, Kamerstukken II 2012/13, 32847, nr. 42, p. 4.

<sup>64</sup> MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 8.

### 2.3.6 Plaatsing van de inkomensafhankelijke huurverhogingen en de verhuurderheffing binnen het volkshuisvestingsbeleid

Bekeken vanuit de drie pijlers van het huurbeleid – *betaalbaarheid, kwaliteit en kwantiteit* – valt op dat de focus van het huidige beleid vooral op beschikbaarheid ligt. Dit is een combinatie van *kwantiteit* en *betaalbaarheid*, gericht op de doelgroep. Hieraan wordt geen vorm gegeven door het extra bijbouwen van sociale huurwoningen, maar door deze woningen beschikbaar te maken voor de doelgroep. Het beleid zou verder een *kwaliteitsimpuls* kunnen betekenen als er door marktconforme huren meer vraag komt naar kwalitatief betere woningen.

De inkomensafhankelijke huurverhogingen zijn een middel om scheefwonen tegen te gaan en doorstroming te bevorderen. Op deze wijze probeert de regering ervoor te zorgen dat scheefwoners een marktconforme huur gaan betalen. Marktconforme huurprijzen moeten ervoor zorgen dat huurders meer een keuze op basis van kwaliteit van de woning maken.<sup>65</sup> Dit zou ervoor moeten zorgen dat geliberaliseerde woningen voor scheefwoners aantrekkelijker worden. De woningen in de gereguleerde markt zouden daardoor vrij moeten komen voor de doelgroep, huishoudens met een lager inkomen.<sup>66</sup> De *betaalbaarheid* van sociale huurwoningen komt niet onder druk te staan voor de doelgroep, door compensatie in de vorm van een hogere huurtoeslag. Voor huishoudens buiten de doelgroep van sociale huurwoningen zorgen de inkomensafhankelijke huurverhogingen voor een achteruitgang van de *betaalbaarheid* van de woning, dit is echter met het oog op het creëren van meer doorstroming op de woningmarkt nadrukkelijk de bedoeling.

Met de verhuurderheffing wordt voor sociale woningbouw geoormd vermogen aan de corporatiesector onttrokken. Woningcorporaties kunnen op verschillende manieren voor dekking van de heffing zorgen. Afhankelijk van de wijze van dekking zijn verschillende gevolgen voor de plaatsing binnen de pijlers te onderscheiden. Waar huurverhogingen zoals hierboven reeds beschreven de *betaalbaarheid* voor de doelgroep niet aantasten, heeft het afzeggen van investeringen gevolgen voor *kwaliteit* en *kwantiteit*. Het interen op structureel overtollige liquide middelen heeft geen gevolgen binnen de pijlers. Kostenbesparingen kunnen (zeker op lange termijn) de *kwaliteit* aantasten. Het stimuleren van maatschappelijk urgente investeringen daarentegen kan juist een positieve invloed op *kwaliteit en kwantiteit* hebben, doordat investeringen leiden tot nieuwe woningen/woningverbetering van bestaande woningen.<sup>67</sup>

## 2.4 Bevindingen

In dit hoofdstuk ben ik ingegaan op de achtergrond van het huidige beleid op de huurmarkt en de plaatsing van de verhuurheffing daarin. Naar aanleiding van het vorenstaande kom ik tot de volgende bevindingen:

- De huurprijsregulering heeft gezorgd voor de huidige problematiek rond scheefwonen, doordat het inkomen alleen bij aanvaarding van een woning een rol speelt. Het huidige

<sup>65</sup> Deze keuze is nu verstoord door de gereguleerde huurprijzen, hierdoor is de verhouding prijs/kwaliteit uit balans.

<sup>66</sup> In hoeverre dit in de praktijk ook zal gebeuren is de vraag.

<sup>67</sup> Waar deze in de plaats komen voor verouderde woningen gaat de kwaliteit er per saldo op vooruit.

beleid is erop gericht de subsidie van het object (nog verder) richting het subject te verschuiven.<sup>68</sup> Hierdoor vindt de inkomensstoets alleen plaats rond de verstrekking van huurtoeslag. Het object zal tegen een marktconforme prijs verhuurd worden, huishoudens die een te laag inkomen hebben worden door middel van huurtoeslag ondersteund;

- De oplossing voor het tegengaan van scheefwonen wordt door de overheid in handen van woningcorporaties gelegd in de vorm van inkomensafhankelijke huurverhogingen. Het is echter aan de woningcorporaties zelf of ze van deze mogelijkheid gebruik kunnen en zullen maken. Indien de huren worden verhoogd heeft dit gevolgen voor het gebruik van huurtoeslag. Door de verhuurderheffing worden de extra huuropbrengsten afgeroomd richting de schatkist. Op deze wijze wordt de scheefwoner indirect belast voor het scheefwonen. De effectiviteit van de aanpak ligt echter in handen van de woningcorporaties, dit hangt af van de mate waarin zij de huren inkomensafhankelijk zullen verhogen. Hoewel de beslissing de huren te verhogen aan woningcorporaties is, is de hoogte van de verhuurderheffing hier niet van afhankelijk. De mate waarin de afromingsdoelstelling van de verhuurderheffing gehaald gaat worden is op deze wijze ook (voor een deel) mede afhankelijk van beleid van de woningcorporaties;
- De verhuurderheffing is geen nieuw fenomeen, kabinet-Balkenende II kwam in het verleden met een vergelijkbaar wetsvoorstel. De betaalbaarheidsheffing huurwoningen zou een bestemmingsheffing geweest zijn, waar de opbrengst van de verhuurderheffing in de algemene middelen valt. Dit verschil uit zich ook in afwijkende doelstellingen van beide. Waar de betaalbaarheidsheffing huurwoningen tot doel had een bijdrage te leveren aan de oplopende kosten van de huurtoeslag, heeft de verhuurderheffing een afromfunctie en moet deze een bijdrage leveren aan de rijksbegroting. Uit het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II blijkt dat de beoogde opbrengst verhoogd is met het oog op verwachte extra kosten van de huurtoeslag.<sup>69</sup> Een deel van de opbrengst vindt op deze wijze net als bij de betaalbaarheidsheffing huurwoningen haar weg richting de huurtoeslag.
- Hoewel de verhuurderheffing en de inkomensafhankelijke huurverhogingen formeel niet verbonden zijn, kunnen ze niet los van elkaar worden gezien. Beide zijn in de loop van de tijd meerdere malen in een gelijke richting aangepast;
- Schaarste aan sociale huurwoningen voor laagste inkomens wordt niet aangepakt met de bouw van extra woningen, maar door de huurprijzen van de huidige woningvoorraad marktconform te maken en de woningen te herverdelen onder huurders. Het wordt gestimuleerd om woningen die daarvoor in aanmerking komen te liberaliseren. Of deze doorstroming in de werkelijkheid ook plaats zal gaan vinden is onzeker, dit veronderstelt dat scheefwoners een alternatief hebben in de vorm van een andere huurwoning of koopwoning.

---

<sup>68</sup> De indirecte subsidie in de vorm van een beneden marktconforme huurprijs komt te vervallen, lagere inkomens worden gecompenseerd in de vorm van een hogere huurtoeslag.

<sup>69</sup> Regeerakkoord kabinet-Rutte II: Bruggen slaan, Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15, p. 64.

## 3 Wet verhuurderheffing

### 3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk ben ik ingegaan op het huurbeleid in het verleden en het huidige huurbeleid. Vervolgens heb ik de verhuurderheffing geplaatst binnen dit beleid. Na de achtergrond van de verhuurderheffing volgt in dit hoofdstuk de fiscaalinhoudelijke behandeling van zowel de Wet verhuurderheffing als hoofdstuk 1 van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II. Hierbij onderscheid ik een vijftal fiscaalinhoudelijke onderdelen:

- Belastingplicht (paragraaf 3.4);
- Heffingsmaatstaf (paragraaf 3.5);
- Tarief (paragraaf 3.6);
- Heffingsvermindering (paragraaf 3.7);
- Heffingsmethodiek (paragraaf 3.8).

Voordat ik toekom aan de fiscaalinhoudelijke behandeling zal ik in paragraaf 3.2 eerst aandacht besteden aan de typering van de verhuurderheffing als heffing in plaats van belasting. Hierna zal ik in paragraaf 3.3 de verhuurderheffing behandelen in het licht van het verbreden van de Nederlandse belastinggrondslag met een belasting op (een deel van het) onroerend goed. Na de fiscaalinhoudelijke behandeling, zal ik in paragraaf 3.9 ingaan op een eventuele samenloop met andere belastingen. Dit hoofdstuk zal ik afsluiten met mijn bevindingen naar aanleiding van hetgeen ik heb behandeld.

### 3.2 Belasting of heffing

In art. 1 van de Wet verhuurderheffing (juncto art. 1.1 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II) valt te lezen dat onder de naam verhuurderheffing een belasting wordt geheven van belastingplichtigen. De regering heeft hier de termen belasting en heffing door elkaar gebruikt. Dit is opmerkelijk, aangezien in art. 104 GW een onderscheid is aangebracht tussen belastingen en andere heffingen:

*“Belastingen van het Rijk worden geheven uit kracht van een wet. Andere heffingen van het Rijk worden bij de wet geregeld.”*

*Uit kracht van een wet en bij de wet geregeld* lijken wellicht op elkaar, maar zijn niet hetzelfde. *Uit kracht van een wet* houdt in dat het uit een wet in formele zin moet volgen, terwijl *bij de wet geregeld* minder streng is zodat er ruimte is voor delegatie.<sup>70</sup> De wetgever heeft met dit onderscheid willen voorkomen dat de regering op de elementen van het belastbaar feit, de basis van het tarief en de kring van belastingplichtigen, delegatie in belastingwetgeving op zou nemen.<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> R.P.M. Lemmen, NDFR-commentaar bij artikel 1 AWR, p. 4.

<sup>71</sup> Amendement van het lid Van Rooijen c.s., Kamerstukken II 1979/80, 15575, nr. 10.



Een definitie van belasting en heffing is in de Grondwet echter niet te vinden. In art. 1 lid 2 AWR staat een definitie van rijksbelastingen:

*“Onder rijksbelastingen worden verstaan belastingen welke van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven.”*

Deze definitie biedt echter niet meer houvast, daar het begrip belasting niet nader gedefinieerd wordt. Volgens Janse de Jonge heeft de wetgever zich nooit willen wagen aan het definiëren van beide begrippen.<sup>72</sup> In de literatuur zijn wel verschillende definities te vinden, de commissie ter bestudering van het begrip ‘belastingen’ van de Vereniging voor Belastingwetenschap kwam tot de volgende definitie:

*“Belastingen zijn betalingen die de overheid op grond van een publiekrechtelijke regeling, uitsluitend of mede ter verwerving van inkomsten door de in die regeling aangewezen lichamen, en anders dan op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst, dwangmatig en overeenkomstig algemene regelen vordert.”*

Ook de Blicck e.a. komen tot een ruim begrip, waarbij ook bestemmingsheffingen en retributies onder de noemer belastingen vallen.<sup>73</sup> Den Boer, Koopman en Wattel zijn echter van mening dat retributies niet onder de noemer belastingen zouden moeten vallen, bestemmingsheffingen vallen volgens hen in een grijs gebied.<sup>74</sup> Volgens Janse de Jonge is het zwaartepunt van belastingrecht in de afgelopen jaren verschoven naar de uitvoerende macht. Ondanks het onderscheid uit art. 104 GW vindt de normstelling steeds meer door de wetgever plaats, zodat de betekenis van art. 104 GW voor het fiscaal recht is afgenomen.<sup>75</sup>

Dat de normstelling steeds meer door de wetgever plaatsvindt, laat zich bij de verhuurderheffing goed zien. De regering gebruikt de termen belasting en heffing in de wet door elkaar. Dit wordt ook door de RvS bij het advies op het wetsvoorstel verhuurderheffing geconstateerd.<sup>76</sup> De RvS heeft bij haar advies op het wetsvoorstel maatregelen woningmarkt 2014 als redactionele opmerking de typering aan te passen tot belasting.<sup>77</sup> Volgens de RvS is de verhuurderheffing een rijksbelasting die van rijkswege wordt geheven. De RvS sluit hiermee aan bij de definitie van een rijksbelasting die de wetgever in de AWR heeft opgenomen.<sup>78</sup> Daar de opbrengst in de algemene middelen zal vallen adviseert de RvS om de verhuurderheffing als belasting te typeren. In het nader rapport antwoordt de regering hierop dat beide termen wat haar betreft onderling uitwisselbaar zijn. De regering geeft toe dat de verhuurderheffing geen bestemmingsheffing is, de opbrengst valt immers in de algemene middelen. Hiermee geeft de regering zelf aan dat wat haar betreft de verhuurderheffing als belasting aan te merken valt, zoals bedoeld in art. 104 GW. Ter vergelijking: de betaalbaarheidsheffing huurwoningen zou als heffing getypeerd worden. De opbrengst van deze

---

<sup>72</sup> E.J. Janse de Jonge, Commentaar op artikel 104 van de grondwet. In: E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknecht (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2014, p. 2.

<sup>73</sup> L.A. de Blicck e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fiscale Studietoets nr. 5, 9e druk, Kluwer, Deventer 2011, p. 27.

<sup>74</sup> Den Boer, Koopman en Wattel, Fiscaal commentaar, Algemeen belastingrecht, Kluwer, Deventer 1999, p. 82.

<sup>75</sup> Opvallend aangezien het parlement juist voor opname van het onderscheid in de Grondwet heeft gezorgd.

<sup>76</sup> Advies RvS en nader rapport, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 4, p. 4-5.

<sup>77</sup> Advies RvS en nader rapport, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 4, p.11.

<sup>78</sup> Art. 1 lid 2 AWR.

heffing zou echter afhankelijk van de extra huuropbrengsten geweest zijn en zou wel aan te merken zijn als bestemmingsheffing: een bijdrage leveren aan de extra kosten van de huurtoeslag. De opbrengst van de betaalbaarheidshoofden huurwoningen zou niet in de algemene middelen vloeien, maar in het budget van het ministerie van VROM vallen. De betaalbaarheidshoofden huurwoningen zou hiermee in het grijze gebied tussen belastingen en andere heffingen vallen. Dit is afhankelijk van een stringente of ruime interpretatie van het begrip belasting. Daar de verhuurderheffing niet aan te merken valt als bestemmingsheffing, valt deze – ondanks de typering door de regering als heffing – onder de definitie van een belasting.

In de Fiscale Agenda geeft de regering aan het aantal belastingen te willen verminderen.<sup>79</sup> De regering houdt ondanks goede argumenten hiertegen toch vast aan de typering als heffing. Dit zou de reden kunnen zijn waarom de verhuurderheffing getypeerd wordt als heffing en niet als belasting. Dit heeft geen gevolgen voor de toepassing van art. 104 GW, de verhuurderheffing is immers niet aan te merken als bestemmingsheffing. De verhuurderheffing valt daardoor hoe dan ook onder de definitie van een belasting. Ik ben echter van mening dat de regering zorgvuldiger met de typering om zou moeten gaan. Hierbij zou ze zich niet moeten laten leiden door eventueel politiek gewin.

### 3.3 Verbreding van de Nederlandse belastinggrondslag

De verhuurderheffing zorgt voor een verbreding van de Nederlandse belastinggrondslag. Zowel de Studiecommissie Belastingstelsel als de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) zijn grote voorstanders van een belasting op onroerend goed.<sup>80</sup> De OESO stelt dat een belasting op onroerend goed minder verstorend is dan andere belastingen, doordat het arbeidsaanbod en investeringsbeslissingen minder beïnvloed worden in vergelijking met andere typen belastingen. Andere voordelen die de OESO in een belasting op onroerend goed ziet zijn: een belasting op onroerend goed heeft een stabiele grondslag, onroerend goed is eenvoudig waar te nemen en een dergelijke belasting valt moeilijk te ontwijken.<sup>81</sup> Als groot nadeel ziet de OESO dat een belasting op onroerend goed in veel landen heel impopulair is.

De regering gebruikt deze rapporten als ondersteuning voor haar keuze voor de verhuurderheffing.<sup>82</sup> Het advies om een belasting op onroerend goed in te voeren, wordt onterecht misbruikt als rechtvaardiging van de verhuurderheffing. In geen van beide rapporten valt te lezen dat een belasting op onroerende zaken alleen op verhuurde woningen in de gereguleerde sector zou moeten liggen. Dit heeft tot gevolg dat de verhuurderheffing – in tegenstelling tot een algemene belasting op onroerend goed – wel degelijk invloed heeft op investeringsbeslissingen. Investeringsbeslissingen op onroerend goed in de gereguleerde sector worden door de verhuurderheffing minder rendabel, zodat dit de facto investeringen in de geliberaliseerde sector aantrekkelijker maakt. De RvS had de verhuurderheffing niet nodig geacht als er – door middel van verbreding van

<sup>79</sup> Brief regering; Aanbieding van de Fiscale agenda, Kamerstukken II 2010/11, 32740, nr. 1, p. 6.

<sup>80</sup> Brief regering; Rapport studiecommissie belastingstelsel, Kamerstukken II 2009/10, 32140, nr. 4; OESO, *Tax and Economic Growth*, 2007.

<sup>81</sup> Een stabiele grondslag is mede afhankelijk van de vormgeving van een dergelijke belasting.

<sup>82</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 3.

de heffingsgrondslag en herziening van de bestaande belastingmix – een stabiel belastingsysteem zou zijn. Volgens de RvS is de groei van de belasting- en premie-inkomsten jarenlang achter gebleven bij de groei van het bruto binnenlands product (BBP).<sup>83</sup> Als belangrijke oorzaak hiervan noemt de RvS versmalling van de belastinggrondslag (met name op de loon-, inkomsten- en winstbelasting). Hoewel de RvS terecht een opmerking maakt, is dit geen argument om geen belasting op onroerend goed in te voeren. Er zouden immers andere argumenten kunnen zijn om een dergelijke belasting in te voeren. In het volgende hoofdstuk zal ik hier nader op ingaan.

Stevens heeft kritiek op de keuze voor de grondslag.<sup>84</sup> Hij vergelijkt de verhuurderheffing met de bankenbelasting. Met de bankenbelasting beoogt de regering ongedekte schulden te belasten, om zo langdurige financiering te stimuleren.<sup>85</sup> Hoewel de 'statutory incidence' van de bankenbelasting bij de bank zelf ligt, ligt volgens Stevens de 'economic incidence' van de bankenbelasting bij de klant.<sup>86</sup> Deze vergelijking is niet geheel terecht. Bij de verhuurderheffing is het immers de nadrukkelijke bedoeling dat deze op huurders komt te drukken, namelijk specifiek op scheefwoners. Daarnaast stelt hij dat de verhuurderheffing voor woningcorporaties in probleemgebieden grote solvabiliteitsproblemen tot gevolg zou kunnen hebben. De volgende opmerking verwoordt het gevoel van Stevens: *"Pikant is dat de belastingheffing tegenwoordig steeds vaker mede wordt gevoed door gevoelens van 'sectoraal straffen'. Dat is riskant, want belastingen moet niet daarmee worden geassocieerd. Toch zal menige bestuurder van een woningcorporatie de verhuurderheffing zo ervaren."*

Ook Paping heeft bezwaar bij de keuze van de grondslag.<sup>87</sup> Hij stelt dat de huidige bezuinigingen op een zeer schadelijke manier een budgettaire opbrengst opleveren. Het CPB heeft de economische effecten van de bezuinigingen uit het Regeerakkoord Rutte II doorgerekend.<sup>88</sup> Uit dit rapport blijkt dat de inverdieneffecten van de bezuinigingen neerkomen op -1% van het BBP, zijnde ongeveer €6 miljard.<sup>89</sup> Als voorbeeld voor negatief inverdieneffect noemt het CPB een daling van de consumptie door een stijging van de huren. Ondanks dat het CPB de negatieve inverdieneffecten (uitverdieneffecten) van de verhuurderheffing niet becijferd heeft, kan je door het specifiek noemen van de verhuurderheffing wel opmaken dat er (aanzienlijke) uitverdieneffecten zijn. Door het CPB wordt lagere consumptie door hogere huren genoemd, maar er zou ook gedacht kunnen worden aan gevolgen door het uitstellen/afzeggen van investeringen door woningcorporaties. Dit heeft grote gevolgen voor de bouwsector zelf, maar ook op de belastinginkomsten uit deze sector.

---

<sup>83</sup> Advies RvS en nader rapport, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 4, p. 2-3.

<sup>84</sup> Het Financieele Dagblad, 18 december 2012.

<sup>85</sup> MvT, Kamerstukken II 2011/12, 33121, nr. 3, p. 2.

<sup>86</sup> Statutory incidence ligt bij diegene die de belasting aan de overheid betaalt, de economic incidence ligt bij diegene die uiteindelijk de economische gevolgen ervan ondervindt, beide hoeven niet dezelfde natuurlijke-/rechtspersoon te zijn (D. Fullerton en G.E. Metcalf, Tax incidence, in: A.J. Auerbach and M. Feldstein (red.), Handbook of Public Economics, Volume 4, Elsevier Science B.V., 2002).

<sup>87</sup> Het Financieele Dagblad, 14 december 2012.

<sup>88</sup> CPB-analyse economische effecten financieel kader Regeerakkoord, Kamerstukken I 2012/13, 33410, B, p. 10.

<sup>89</sup> Een negatief inverdieneffect wordt ook wel een uitverdieneffect genoemd. Hiermee wordt door het CPB het effect van de invoering van een bezuiniging/lastenverzwaring op het BBP bedoeld. In het volgende hoofdstuk spreek ik ook over uitverdieneffecten, hiermee doel ik op terugloop van andere belastingopbrengsten als gevolg van de invoering van de verhuurderheffing.

Tot slot heeft ook Priemus een bijdrage geleverd aan de kritiek over het verbreden van de grondslag.<sup>90</sup> Hij stelt dat de verhuurderheffing contraproductief is en stelt voor om de grondslag te verbreden naar al het onroerend goed om op deze wijze een structurele opbrengst voor de schatkist te behalen. Hij komt tot een bijdrage van 32% van €2 miljard door de corporatiesector.<sup>91</sup> Daarnaast moeten woningcorporaties die kunnen en willen investeren worden ontzien. Het pakket uit het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II bestaat uit een breed scala aan maatregelen, waarvan de verhoging van de verhuurderheffing er een is. Priemus trekt te eenvoudig de conclusie dat het huren van een woning in de gereguleerde sector wel wordt belast en het wonen in een eigen woning niet. Immers zijn er ook op de koopmarkt maatregelen, zodat ook deze sector bijdraagt aan het op orde brengen van de Rijksbegroting. Wel deel ik zijn mening dat een algemene heffing op onroerend goed beter zou zijn voor een stabiele structurele opbrengst. Indien al het onroerend goed belast zou worden kan de heffing immers niet ontlopen worden en wordt een keuze tussen huren of kopen en het verhuren van een woning in de gereguleerde sector en de geliberaliseerde sector niet door de verhuurderheffing beïnvloed.<sup>92</sup>

## 3.4 Belastingplicht

### 3.4.1 Ontstaan belastingplicht

Voor het ontstaan van belastingplicht voor de verhuurderheffing is genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht op 1 januari beslissend, van meer dan tien in Nederland gelegen sociale huurwoningen. Aan-/verkoop van woningen gedurende het jaar is niet van invloed op de belastingplicht voor het betreffende jaar.<sup>93</sup> De peildatum is beslissend of er in een jaar al dan niet sprake is van belastingplicht.<sup>94</sup>

In art. 4 Wet verhuurderheffing valt te lezen dat een ieder die genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht heeft, belastingplichtig is. De belastingplicht in de wet is zeer ruim omschreven. Er kunnen meerdere genothebbers per object zijn. In een dergelijk geval bepaalt art. 3 Wet verhuurderheffing dat voor belastingplicht aangesloten wordt bij de verkrijger van de WOZ-beschikking. Wie de WOZ-beschikking ontvangt bij meerdere genothebbers, ligt in gemeentelijke verordeningen vastgelegd.<sup>95</sup> Dit heeft tot gevolg dat de invulling van de belastingplicht niet in een wet in formele zin is geregeld, maar gedelegeerd is naar gemeentelijke verordeningen. Hier komt de discussie of de heffing als belasting of heffing getypeerd dient te worden ook om de hoek kijken. Volgens Fleuren kan aan de legaliteitseis voor belastingen uit art. 104 GW worden ontgaan, door voor een typering als heffing te kiezen.<sup>96</sup> Ook volgens Lemmen

---

<sup>90</sup> Bijdrage van Hugo Priemus op het Corporatieforum van Aedes, Van bezitsbelasting naar verhuurdersheffing en terug, <http://cs.aedesnet.nl/netwerken/corporatie-forum>.

<sup>91</sup> Priemus komt tot de bijdrage van 32% op basis van het aandeel van woningen van woningcorporaties ten opzichte van de totale woningmarkt.

<sup>92</sup> De keuze tussen investeringen op de woningmarkt en andere investeringen kan door een dergelijke belasting natuurlijk wel worden beïnvloed.

<sup>93</sup> Aan-/verkoop kan natuurlijk wel van invloed op eventuele belastingplicht in volgende jaren.

<sup>94</sup> Vgl. art. 220 Gemw.

<sup>95</sup> Veelal zal dit aan de oudste genothebber zijn, dit is echter niet altijd zo. Er kan op deze wijze verschil optreden in belastingplicht tussen verschillende gemeenten.

<sup>96</sup> J.W.A. Fleuren, Tekst & Commentaar Grondwet.

heeft de typering gevolgen voor de toepassing van dit artikel.<sup>97</sup> Doordat de normstelling door de wetgever plaatsvindt, is de delegatie in de verhuurderheffing niet in strijd met de Grondwet. Doel en strekking van artikel 104 GW volgend, ben ik van mening dat de verhuurderheffing aangemerkt dient te worden als belasting. Doordat de verhuurderheffing niet aan te merken valt als bestemmingsheffing, valt de verhuurderheffing zowel bij een ruime als bij een stringente uitleg onder het begrip belasting. De typering die de regering er aan hangt maakt geen verschil. In dat geval ben ik van mening dat de delegatie in de toewijzing van de belastingplicht wel in strijd is met art. 104 GW.

Belastingplicht ontstaat vanaf elf sociale huurwoningen, in het wetsvoorstelstel betaalbaarheidsheffing huurwoningen belastingplicht zou pas vanaf 25 huurwoningen zijn ontstaan.<sup>98</sup> De regering heeft de grens van tien woningen gekozen vanuit doelmatigheid en om de heffing te beperken tot de meer professionele verhuurders.<sup>99</sup> Ze stelt dat indien ervoor gekozen zou worden deze grens te verlagen naar vijf woningen, dit tot gevolg zou hebben dat het aantal belastingplichtigen zou verdubbelen. Waarmee het aantal belastingplichtigen volgens de regering op 12.000 zou komen te liggen.<sup>100</sup> De regering verwacht hiermee €40 miljoen extra opbrengst te behalen, waarvan slechts €10 miljoen voor rekening van de 'nieuwe' belastingplichtigen komt te liggen.<sup>101</sup> De regering is van mening dat deze extra opbrengst afgezet tegen de extra uitvoeringskosten niet met elkaar in verhouding staan. Wanneer er sprake is van professionele verhuur is een arbitraire keuze, dit is immers niet in een getal te vatten. Opmerkelijk is dat de regering voor de verhuurderheffing van mening is dat vanaf elf woningen sprake is van professionele verhuur, waar dit voor bijvoorbeeld voor de inkomsten-, schenk- en erfbelasting ligt aan de hoeveelheid kennis en arbeid die eraan toegevoegd wordt om te kunnen spreken van meer dan normaal vermogensbeheer.<sup>102</sup> Het aantal woningen speelt in deze een ondergeschikte rol, wat de belastingplichtige met het onroerend goed doet is hierbij veel meer van belang.

### 3.4.2 Rechtsvorm

De verhuurderheffing wordt zowel van natuurlijke- als van rechtspersonen geheven. Naast natuurlijke- en rechtspersonen, bestaan er ook samenwerkingsverbanden zonder rechtspersoonlijkheid (zoals de vennootschap onder firma en de maatschap). Deze samenwerkingsverbanden zijn zelfstandig niet belastingplichtig voor de verhuurderheffing, ook een WOZ-beschikking wordt niet aan een personenvennootschap als zodanig verstrekt. Het kan in de praktijk echter wel voorkomen dat sociale huurwoningen via een personenvennootschap worden verhuurd. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) heeft de regering gevraagd in te gaan op belastingplicht bij personenvennootschappen.<sup>103</sup> Voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting zijn personenvennootschappen transparant, voor de loon- en omzetbelasting echter niet. Met de verhuurderheffing heeft de regering besloten aan te sluiten bij

<sup>97</sup> R.P.M. Lemmen, NDFR-commentaar bij artikel 1 AWR, p. 4.

<sup>98</sup> Op een later tijdstip zou dit verlaagd worden naar tien woningen.

<sup>99</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 4-5.

<sup>100</sup> Nota naar aanleiding van het nader verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33402, nr. 14, p. 18.

<sup>101</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 6, p. 14.

<sup>102</sup> Zie hiervoor HR 9 oktober 2009, *LJN* BI0481 en Rb. Arnhem 1 november 2012, *LJN* BY2093.

<sup>103</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 11.

de Wet WOZ. In artikel 24 Wet WOZ is bepaald aan wie de beschikking bekend wordt gemaakt. In het geval er meerdere personen als genothebbende en/of eigenaar aan te merken zijn, wordt de beschikking aan een van hen uitgereikt. Deze aanwijzing vindt plaats op basis van kadastrale inschrijving en beleidsregels van de betreffende gemeente. Een personenvennootschap kan geen juridisch eigendom bezitten, zodat de WOZ-beschikking niet aan de personenvennootschap wordt uitgereikt maar aan de achterliggende participanten. Dit heeft tot gevolg dat ze voor de verhuurderheffing ook als transparant wordt beschouwd, zodat een personenvennootschap niet belastingplichtig kan zijn. Juridisch bezien is dit wellicht een logische benadering, economisch bezien echter niet. De heffing vormt een kostenpost voor de hele personenvennootschap, niet alleen voor de participant die het juridisch eigendom heeft. De inbrenger van het onroerend goed zal in de regel gecompenseerd worden voor de kosten van de heffing door de andere participanten. Vanuit een economische benadering zou een personenvennootschap voor de verhuurderheffing niet transparant moeten worden behandeld, zodat de personenvennootschap zelfstandig belastingplichtig zou moeten kunnen worden.

De economische realiteit was in de Wet verhuurderheffing daarnaast uit het oog verloren door geen belastingplicht op groepsniveau op te nemen, waar dit bij wetsvoorstel betaalbaarheidsheffing huurwoningen wel het geval geweest zou zijn. Met het onderbrengen van huurwoningen in verschillende rechtspersonen kon belastingplicht worden ontlopen. Op verzoek van Tweede Kamerlid Omtzigt (CDA) is in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II – in het kader van fraudebestrijding – belastingplicht op groepsniveau wel opgenomen.<sup>104</sup> Op deze wijze is voorkomen dat het onderbrengen van huurwoningen in verschillende rechtspersonen van invloed is op eventuele belastingplicht.<sup>105</sup> Voor natuurlijke personen geldt de bepaling niet, volgens de regering speelt het risico niet bij natuurlijke personen.<sup>106</sup>

### 3.4.3 De invloed van nationaliteit en woon- of vestigingsplaats

De verhuurderheffing maakt geen onderscheid naar de nationaliteit van de verhuurder. Ook de woon-/vestigingsplaats van de verhuurder heeft geen invloed op belastingplicht. Een ieder die in Nederland meer dan tien sociale huurwoningen verhuurt, is belastingplichtig voor de verhuurderheffing. De verhuurderheffing is hiermee niet in strijd met door Nederland gesloten Investeringsbeschermingsovereenkomsten (IBO).<sup>107</sup> Zowel binnenlandse- als buitenlandse belastingplichtigen kunnen in de heffing worden betrokken. Volgens de regering zou er bij buitenlands belastingplichtigen sprake kunnen zijn van dubbele belasting.<sup>108</sup> Ze stelt dat deze dubbele belasting zich voordoet indien de woonstaat een soortgelijke belasting als de

<sup>104</sup> Tweede nota van wijziging, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 13.

<sup>105</sup> Het is echter maar zeer de vraag hoe reëel dit risico is in de praktijk. Aan het onderbrengen van huurwoningen in verschillende rechtspersonen zitten haken en ogen, hierbij valt te denken aan eventueel verschuldigde overdrachtsbelasting en strafbepalingen in de Wet vennootschapsbelasting (VpB) 1969 met betrekking tot de fiscale eenheid.

<sup>106</sup> Tweede nota van wijziging, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 13, p. 2.

<sup>107</sup> In art. 3 van de IBO-modelovereenkomst is een verbod opgenomen om buitenlandse investeerders te benadelen ten opzichte van binnenlandse investeerders. In art. 4 van de IBO-modelovereenkomst is een verbod opgenomen om buitenlandse investeerders zwaarder te belasten dan binnenlandse- en vergelijkbare investeerders uit derdelanden. Een uitzondering hierop is verschil in belastingheffing als gevolg van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. De verhuurderheffing zorgt niet voor dergelijke discriminatie.

<sup>108</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 11-12.

verhuurderheffing zou hebben die ook in het buitenland – in dit geval Nederland – gelegen sociale huurwoningen in de heffing zou betrekken. Dit ligt op basis van het territorialiteitsbeginsel niet heel erg voor de hand. De verhuurderheffing betreft in het buitenland gelegen sociale huurwoningen in ieder geval niet in de heffing. Daarnaast stelt de regering dat buitenlands belastingplichtigen ook kunnen profiteren van de inkomensafhankelijke huurverhogingen.

Dat Nederland alle in Nederland gelegen sociale huurwoningen in de heffing betreft, ligt in lijn met de wijze waarop de OESO tegen een heffing op onroerend goed aankijkt. In artikel 13 van het OESO-modelverdrag wordt de heffing over onroerend goed immers toegewezen aan de bronstaat. Belangrijk is wel om op te merken dat de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting op de verhuurderheffing niet van toepassing zijn.<sup>109</sup> In de door Nederland afgesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting beperkt Nederland de reikwijdte tot inkomstenbelasting, loonbelasting, vennootschapsbelasting en dividendbelasting.<sup>110</sup> In de verdragen die voor 2001 zijn gesloten staat daarnaast een vermogensheffing genoemd, daar er tot die tijd een vermogensbelasting geheven werd.<sup>111</sup> De verhuurderheffing is een belasting naar vermogen, maar de regering stelt zich op het standpunt dat deze niet als een 'gelijke of gelijksoortige' belasting te bestempelen valt zoals de vermogensbelasting die in de verdragen is opgenomen.<sup>112</sup>

## 3.5 Heffingsgrondslag

### 3.5.1 In Nederland gelegen sociale huurwoningen

Alleen in Nederland gelegen sociale huurwoningen worden in de heffing betrokken. Een verhuurder met huurwoningen in verschillende landen wordt alleen voor zijn Nederlandse deel belast. Dit komt overeen met het territorialiteitsbeginsel en met de wijze waarop de OESO tegen het belasten van inkomsten uit onroerende zaken aankijkt. Naast de grondslag van de verhuurderheffing blijft ook het beleid op de woningmarkt beperkt tot de Nederlandse landsgrenzen. In het buitenland gelegen woningen kunnen geen gebruik maken van Nederlandse subsidies en kunnen niet profiteren van de stabiele markt die de regering heeft gecreëerd.

Als object van heffing worden voor de verhuurderheffing alleen huurwoningen in de gereguleerde sector aangemerkt.<sup>113</sup> Dit is door de wetgever als volgt gedefinieerd in art. 1.2, lid 1, onderdeel e Wet maatregelen woningmarkt 2014 II:

*"in Nederland gelegen voor verhuur bestemde woning die ingevolge artikel 16 van de Wet waardering onroerende zaken als één onroerende zaak wordt aangemerkt en waarvan de huurprijs niet hoger is dan het bedrag, genoemd in artikel 13, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de*

---

<sup>109</sup> Zie bijvoorbeeld art. 2 lid 2 OESO-modelverdrag, naast belastingen op inkomen en vermogen vallen ook vervreemdingsresultaten op onroerend goed onder het verdrag, een belasting op het bezit van onroerend goed wordt echter niet genoemd.

<sup>110</sup> Zie hiervoor bijvoorbeeld het verdrag met Verenigd Koninkrijk.

<sup>111</sup> Zie hiervoor bijvoorbeeld de verdragen met Frankrijk en Italië.

<sup>112</sup> Bijvoorbeeld art. 2 lid 4 van het verdrag met Frankrijk; Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 12.

<sup>113</sup> Dit in afwijking tot wetsvoorstel betaalbaarheidsheffing huurwoningen waar de WOZ-waarde van de woning beslissend was of een huurwoning al dan niet in de heffing betrokken zou worden.



*huurtoeslag, met uitzondering van een woning die wordt verhuurd in het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die in die woning voor een korte periode verblijf houden”*

Uit de definitie in deze volzin zijn een aantal voorwaarden te destilleren:

- Voor verhuur bestemde woning (1);
- Aangemerkt als één onroerende zaak ingevolge art. 16 Wet WOZ (2);
- Met een huurprijs lager of gelijk aan het bedrag genoemd in art. 13, lid 1 onderdeel a Wet op de huurtoeslag (3);
- Uitzondering voor woningen die worden verhuurd in het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die er kort in verblijven (4).

(1) De eerste voorwaarde waaraan voldaan moet worden is de intentie tot verhuur.<sup>114</sup> Een leegstaande woning die bestemd is voor de verhuur voldoet aan deze voorwaarde. Een woning die in het verleden is verhuurd maar nu leegstaat om gesloopt te worden, voldoet niet aan deze voorwaarde. Een woning die leegstaat om na verbouwing weer verhuurd te worden voldoet in principe wel aan deze voorwaarde, maar kan mijns inziens in een grijs gebied vallen.<sup>115</sup>

(2) Voor de objectafbakening wordt aangesloten bij de objectafbakening uit de Wet WOZ. In art. 16 Wet WOZ is bepaald wat als een zelfstandig WOZ-object wordt gezien. Het betreft een bebouwd eigendom dat als afzonderlijk gedeelte gebruikt wordt. De regering heeft aangegeven dat onzelfstandige woonruimten (zoals studentenwoningen) niet aan deze afbakening voldoen, zodat deze volgens haar niet in de heffing worden betrokken.<sup>116</sup> Hoewel ik onderschrijf dat een individuele studentenkamer doorgaans niet zal kwalificeren, geldt dat voor een samenstel van kamers (het huis) echter wel.

(3) Of een woning al dan niet aangemerkt wordt als sociale huurwoning voor de verhuurderheffing, is niet afhankelijk van de maximale huurprijs op basis van het WWS. In plaats daarvan is de werkelijke huur doorslaggevend. In 2014 geldt dat alle huurwoningen met een huurprijs tot en met €699,48 onder de heffing vallen. Indien een WOZ-object bestaat uit meerdere onzelfstandige wooneenheden, geldt de som van de huren van deze onzelfstandige wooneenheden. Hierdoor zal de huur van het samenstel in de praktijk in het algemeen boven deze grens uitkomen, zodat de meeste onzelfstandige woonruimten niet onder de heffing zullen vallen. Er zijn ook situaties denkbaar waarbij de huurprijs van een woning vooraf niet geheel duidelijk is: in het geval van een 'all-in'-huurprijs en leegstand. Bij 'all-in'-huurprijzen moet de huur los van de kosten van water en elektriciteit worden genomen. Bij leegstand geldt dat de prijs die voor de woning wordt gevraagd, bepalend is of een woning al dan niet meegenomen moet worden voor de heffing.<sup>117</sup>

---

<sup>114</sup> Hierbij dient opgemerkt te worden dat de peildatum hier van belang is. Een woning die op 1 januari voor verhuur bestemd was – maar in de loop van het jaar bij gebrek aan huurders is verkocht – valt nog steeds onder de grondslag van de heffing.

<sup>115</sup> Zeker indien het een woning betreft die uit de gereuleerde sector afkomstig is, maar na verbouwing in de geliberaliseerde sector verhuurd zal gaan worden.

<sup>116</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 6.

<sup>117</sup> Hoewel dit op papier arbitrage mogelijkheden biedt (gevraagde huur bewust te hoog stellen om heffing te ontlopen), verwacht ik dat het gemis aan huurinkomsten door leegstand dit gedrag zal verhinderen.



(4) Woningen die worden verhuurd in het kader van bijvoorbeeld een vakantiebestedingsbedrijf (bijvoorbeeld een vakantiepark) aan personen die er tijdelijk in verblijven, worden uitgezonderd van heffing. Een vakantiewoning die structureel verhuurd wordt aan één persoon telt wel mee voor de heffing.

De regering onderbouwt de keuze de heffing te beperken tot sociale huurwoningen met een tweetal argumenten:<sup>118</sup>

- In deze sector worden woningen met subsidie van de overheid verhuurd en is de huurprijs van deze woningen gereguleerd (1);
- Huurverhogingen zijn binnen deze sector jarenlang beperkt gebleven tot inflatiecorrecties (2).

(1) Objectsubsidies van de overheid werden gekoppeld aan huurprijsregulering, zodat niet de verhuurder maar de huurder kon profiteren van deze subsidies. Echter is het niet zo dat iedere woning die verhuurd wordt in de gereguleerde sector geprofiteerd heeft van objectsubsidies. Ook zou het goed kunnen dat woningen die in het verleden wel met subsidie zijn gebouwd, inmiddels niet meer in de gereguleerde sector worden verhuurd. Bijvoorbeeld doordat ze na harmonisatie in de liberale sector worden verhuurd. Daarnaast heeft met het financieel zelfstandig worden van de woningcorporaties er een 'bruteringsoperatie' plaatsgevonden.<sup>119</sup> Op deze wijze hebben de woningcorporaties afgerekend met de overheid, door nog te ontvangen subsidies en leningen tegen elkaar weg te strepen. Hiermee lijkt het subsidie-argument haar doel niet (helemaal) te treffen.

(2) Maximering van de huurverhogingen tot inflatie heeft ertoe geleid dat de huurprijs bij aanvang van de verhuur zeer bepalend was voor de huurprijs na verloop van tijd. De huurprijsontwikkeling bleef achter bij de prijsontwikkeling van woningen, zodat hier na verloop van tijd qua huurprijs scheefgroei is ontstaan. Als een huishouden bij aanvang van de huur qua inkomen aan de voorwaarden voldeed, kon het ook bij stijging van dit inkomen nog blijven profiteren van de lage huur. De combinatie van een eenmalige inkomensstoets en de regulering van huurverhogingen heeft tot mogelijk scheefwonen geleid. Het overheidsbeleid heeft hierdoor geleid tot scheefwonen, woningcorporaties moeten met het doorvoeren van inkomensafhankelijke huurverhogingen bijdragen aan de oplossing van het probleem. Het is echter een individuele beslissing van woningcorporaties om de inkomensafhankelijke huurverhogingen al dan niet door te voeren.

Het beleid richt zich op het zorgen voor meer doorstroming op de huurmarkt, door scheefwonen aan te pakken. Het scheefwonen doet zich alleen in de gereguleerde sector voor, vanuit deze gedachte begrijp ik de keuze om de heffing te beperken tot sociale huurwoningen. Deze keuze heeft gevolgen voor de controle en de handhaving door de Belastingdienst. Bij een heffing over alle huurwoningen zou de Belastingdienst alle door haar benodigde gegevens uit een basisregistratie hebben kunnen halen. Bij een heffing over alleen woningen in de gereguleerde sector is dit niet het geval. Of een woning in de gereguleerde- of in de geliberaliseerde sector valt, volgt niet uit een

---

<sup>118</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 3.

<sup>119</sup> MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23817, nr. 3.

basisregistratie. In het volgende hoofdstuk zal ik op de gevolgen voor uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van deze keuze terugkomen.

Belastingplicht ontstaat vanaf elf sociale huurwoningen. Per belastingplichtige geldt een vrijstelling van tien woningen. Door deze vrijstelling is er geen sprake van een onevenredige ongelijke behandeling van verhuurders die onder de grens van elf woningen blijven en van verhuurders die op de grens of er net boven zitten. Zonder de vrijstelling zou een verhuurder met tien woningen niet belastingplichtig zijn, maar een verhuurder met elf woningen volledig in de heffing worden betrokken. De vrijstelling van tien woningen zorgt ervoor dat deze overgang gelijkmatiger verloopt. De heffing zou anders voor kleine verhuurders disproportioneel uitvallen. Daar geen discussie te krijgen over welke woningen vrijgesteld zijn en welke niet, wordt tien maal de gemiddelde WOZ-waarde vrijgesteld.

### 3.5.2 Maatstaf van heffing

Naast het bepalen van het subject speelt de WOZ-beschikking ook bij bepaling van de waarde van het object een grote rol. In de grondslag dient de volledige WOZ-waarde van het object te worden meegenomen. In art. 17, lid 2 Wet WOZ valt echter te lezen dat de waarde van een object wordt bepaald met inachtneming van de volgende ficties:

*"(...) indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak (...) onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen."*

Deze twee ficties (overdrachts- en verkrijgingsfictie) zijn opgenomen om de waardering in sterke mate te objectiveren.<sup>120</sup> Dit sluit niet aan bij de staat waarin voor verhuur bestemde woningen/verhuurde woningen zich bevinden. Hofman stelt dat het WWS ervoor zorgt dat woningen verhuurd worden tegen een lage huurprijs, zodat het exploitatieresultaat laag is.<sup>121</sup> Het huurcontract is door de huurbescherming een waarde drukkende factor van een woning.<sup>122</sup> In de SW 1956 is in artikel 21, lid 8 juncto art. 10a Uitvoeringsbesluit SW 1956 om deze reden een tegemoetkoming opgenomen voor deze situaties. Afhankelijk van de verhouding jaarhuur/WOZ-waarde wordt een deel van de WOZ-waarde uit de grondslag gehaald. In art. 5.20, lid 3 Wet IB 2001 is ook een dergelijke bepaling opgenomen. In de verhuurderheffing wordt de volledige WOZ-waarde van een huurwoning meegenomen. Er wordt geen rekening gehouden met een eventueel waarde drukkende effecten van sociale verhuur bij het bepalen van de grondslag. Dit komt de eenvoud van de heffing ten goede, net als de 'robuustheid' van de opbrengst van de heffing. Echter wordt op deze wijze minder rekening gehouden met de hoogte van de huuropbrengsten van een object.<sup>123</sup> De doelstellingen van de verhuurderheffing staan hier tegenover elkaar. Waar bij het *afkomen van (extra) huuropbrengsten* wel rekening gehouden zou moeten worden met de hoogte

<sup>120</sup> MvT, Kamerstukken II 1992/93, 22885, nr. 3, p. 44.

<sup>121</sup> P.W. Hofman, Belastingheffing over de waarde in het economische verkeer van verhuurde woningen is en blijft een fictie?, VFC 2012/2.

<sup>122</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2008/09, 31930, nr. 9, p. 91.

<sup>123</sup> De WOZ-waarde zou een weerspiegeling kunnen geven van de hoogte van de huren, echter is gebleken dat het aanpassing van het WWS naar een percentage van de WOZ-waarde grote afwijkingen in maximale huurprijzen ten opzichte van het huidige systeem op zou leveren.

van de huren, zou dit bij het *behalen van een structurele opbrengst* juist niet het geval moeten zijn. De laatst genoemde doelstelling is gebaat bij een robuuste grondslag. Indien de hoogte van de heffing per object mede afhankelijk zou worden gesteld van de hoogte van de huurprijs, doet een extra afhankelijke variabele voor de hoogte van de opbrengst van de heffing haar intrede. Hiermee valt de beoogde opbrengst minder eenvoudig en minder nauwkeurig te voorspellen.

## 3.6 Tarief

### 3.6.1 Hoogte van het tarief

In de Wet verhuurderheffing was voor 2013 een tarief opgenomen van 0,014%, behorende bij een beoogde opbrengst van €50 miljoen. In de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II is de opbouw van de tariefstructuur voor de jaren 2014 en volgende jaren opgenomen, die behoort bij de beoogde opbrengst uit het Woonakkoord (inclusief de dekking voor de heffingsvermindering).

**Figuur 3: Tariefontwikkeling van de verhuurderheffing**

Jaar	Beoogde opbrengst	Tarief	Grondslag <sup>1</sup>	Vershil
2014	€1.165 (+ €70)	0,381%	€324.147	
2015	€1.355 (+ €70)	0,449%	€317.372	-2,1%
2016	€1.520 (+ €70)	0,491%	€323.829	+2%
2017	€1.700 (+ €70)	0,536%	€330.224	+2%
2018	€2.100	0,623%	€336.828	+2%
<sup>1</sup> De grondslag is berekend door de opbrengst te delen door het tarief				
De beoogde opbrengst en de grondslag zijn in mln. €				

In de bovenstaande figuur zijn de tarieven opgenomen die behoren bij de beoogde opbrengst per jaar. Het jaarlijkse tarief is bepaald door de opbrengst inclusief het budget voor de heffingsvermindering te nemen. Dit verklaart waarom in de tabel bij de jaren 2014 tot en met 2017 tussen haakjes steeds €70 miljoen staat. Aan de hand van de grondslag in het jaar 2017, de ontwikkeling van de grondslag en de beoogde opbrengst uit het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II heb ik het tarief voor het jaar 2018 berekend.<sup>124</sup>

### 3.6.2 Aanpassing van tarief/rechtszekerheid

Bij het indienen van het wetsvoorstel verhuurderheffing kwam in het kader van de rechtszekerheid van belastingplichtigen de vraag op of het tarief vast bleef staan, of in de toekomst nog verhoogd zou worden. De regering sloot niet uit dat de heffing in de toekomst nog aangepast zou worden, ze deed dit natuurlijk met vooruitziende blik.<sup>125</sup> In het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II werd immers het voornemen bekend gemaakt om de beoogde opbrengst van de heffing te verhogen. Het tarief zal jaarlijks aan de beoogde opbrengst worden aangepast.<sup>126</sup> De regering merkt op dat het tarief in een wet in formele zin dient te zijn vastgelegd, zodat het opnemen van een

<sup>124</sup> Hierbij ben ik ervan uitgegaan dat in 2018 de grondslag qua omvang gelijk blijft en qua waarde de inflatie (2%) zal volgen.

<sup>125</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 5-6.

<sup>126</sup> MvA, Kamerstukken I 2012/13, 33405, C, p. 36.

tariefsverhoging niet bij ministeriële regeling kan geschieden. Hier geeft de regering dus in feite toe dat wat haar betreft de verhuurderheffing voor de werking van art. 104 GW als belasting aan te merken valt!

In de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II zijn de tarieven tot en met 2017 gegeven. Voor verhuurders biedt dit meer "zekerheid", ze weten welke heffing ze te wachten staat. In wetsvoorstel betaalbaarheidshoofdschikking huurwoningen was een ingewikkelde formule opgenomen, aan de hand waarvan het tarief bepaald zou worden. Bij de verhuurderheffing is ervoor gekozen de tarieven in de wet op te nemen. Voor de regering heeft het vooraf vast leggen van de tariefstructuur in de wet tot voordeel dat de beoogde opbrengst uit het Woonakkoord niet jaarlijks onder druk staat. Vanuit het democratisch proces is hier geen bezwaar tegen. Door middel van een wetswijziging zou het tarief later alsnog aangepast kunnen worden, indien de Kamer daar reden toe zou zien.<sup>127</sup>

## 3.7 Heffingsvermindering

### 3.7.1 Soorten investeringen en geografische beperking

In de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II is een heffingsvermindering opgenomen, gericht op het stimuleren van maatschappelijk urgente opgaven. Dit was een uitdrukkelijke wens van de (Tweede) Kamer, de regering achtte een heffingsvermindering niet nodig.<sup>128</sup> In paragraaf 3.6.1 heb ik laten zien dat in totaal €280 miljoen voor de faciliteit wordt uitgetrokken, verspreid over vier jaren (2014-2017). De maatschappelijk urgente investeringsopgaven richten zich op de volgende aandachtgebieden:

- De regio Rotterdam-Zuid (1);
- De krimpgebieden (2);
- Het ombouwen van kantoren tot sociale huurwoningen (3).

(1) De keuze voor Rotterdam-Zuid als aandachtsgebied houdt verband met het Nationaal Programma Rotterdam-Zuid: "Zuid werkt". De opgave uit dit programma – het vervangen of verbeteren van 35.000 woningen – gaat de draagkracht van de woningcorporaties in de regio te boven.<sup>129</sup>

(2) De krimpregio's (volgt uit het Interbestuurlijk Actieplan Bevolkingsdaling) betreffen gebieden waar de omvang van de bevolking structureel en substantieel daalt, zodat het aantal huishoudens in die regio's afneemt. Ook hier geldt dat de vermindering gebruikt wordt om herstructurering van de woningvoorraad te bewerkstelligen, om zo het aantal woningen in die krimpgebieden af te laten

---

<sup>127</sup> Bijvoorbeeld bij de evaluatie die plaats gaat vinden twee jaar na invoering van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II (in 2016), Handelingen I 2013/14, 14, deel 11, p. 78; Dit is eerder dan de in art. 8.2a Wet maatregelen woningmarkt 2014 II opgenomen evaluatie binnen drie jaar na invoering van deze wet.

<sup>128</sup> Motie van het lid Visser c.s. over een uitwerking van varianten van de verhuurderheffing, Kamerstukken II 2012/13, 32847, nr. 50; Brief inzake varianten verhuurderheffing, Kamerstukken I 2012/13, 32847, E, p. 1.

<sup>129</sup> MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 10.

nemen. De regering stelt dat de herstructurering in het verleden uit grondexploitatie bij nieuwbouw gefinancierd werd, maar dat dit heden ten dage niet meer toereikend is.<sup>130</sup>

(3) Het laatste aandachtgebied betreft het ombouwen van kantoren naar sociale huurwoningen (volgt uit het Nationaal Programma Herbestemming). Er is een overschot van vastgoed met een commerciële bestemming. Volgens de regering leidt leegstand van dit vastgoed tot verloedering van gebieden en gebouwen. Door een nieuwe bestemming aan deze panden te geven slaat men twee vliegen in één klap. Er komen op deze wijze sociale huurwoningen beschikbaar voor de doelgroep en leegstaand commercieel vastgoed krijgt een nieuwe bestemming.

Op deze drie wijzen probeert de regering een bijdrage te leveren aan deze opgaven door middel van de heffingsvermindering. Teneinde invulling te geven aan de hiervoor geschetste investeringsopgaven is in verhuurderheffing over 2014 en volgende jaren een zestal investeringscategorieën opgenomen:

**Figuur 4: Investeringscategorieën, vermindering per woning en geografische beperking**

#	Soort investering	Heffingsvermindering per woning	Geografische beperking
1	Bouw van huurwoningen	€15.000	Rotterdam-Zuid
2	Grootschalige verbouw van huurwoningen	€15.000	Rotterdam-Zuid
3	Ombouw van kantoorpanden tot huurwoningen	€10.000	Geen beperking
4	Sloop van huurwoningen	€15.000	Rotterdam-Zuid en krimpgebieden
5	Kleinschalige verbouw van huurwoningen	€10.000	Rotterdam-Zuid
6	Samenvoeging van huurwoningen	€15.000	Rotterdam-Zuid en krimpgebieden

Zoals in figuur 4 is weergegeven, zijn er zes verschillende investeringsvormen waar een heffingsvermindering voor aangevraagd kan worden. Bij de verbouw van woningen wordt een onderscheid gemaakt tussen kleinschalige- en grootschalige verbouw van huurwoningen. Wat onder klein- en grootschalige verbouw wordt verstaan is in respectievelijk art. 2 en art. 3 Besluit vermindering verhuurderheffing 2014 opgenomen.<sup>131</sup> De RvS is van mening dat dit onderscheid arbitrair is.<sup>132</sup> Zo valt het vervangen van dakconstructies onder kleinschalige verbouw, maar valt het vervangen van kozijnen onder grootschalige verbouw. In Rotterdam-Zuid is volgens de regering de opgave voor verbouw van woningen qua omvang gelijk aan nieuwbouw van woningen. Vandaar dat grootschalige verbouw in aanmerking komt voor een heffingsvermindering die gelijk is aan de heffingsvermindering voor nieuwbouw. Om aan te sluiten bij de verschillende investeringsopgaven per aandachtsgebied, zijn de verschillende soorten investeringen beperkt tot (een) aangewezen regio(s). In Rotterdam-Zuid bestaat de investeringsopgave uit zowel het vervangen van woningen als het verbeteren van woningen. Alle aangewezen soorten investeringen komen vanwege die reden in aanmerking voor heffingsvermindering. Voor de krimpgebieden ligt de opgave bij het terugdringen van de woningvoorraad. Om die reden komen alleen sloop- en

<sup>130</sup> MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 10.

<sup>131</sup> Stb. 2013, 584.

<sup>132</sup> Advies RvS en nader rapport, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 4, p. 5.

samenvoeging van woningen in deze regio in aanmerking voor de faciliteit. Het ombouwen van commercieel vastgoed tot sociale huurwoningen betreft een nationaal programma, zodat hier geen regionale beperking voor geldt.

### 3.7.2 Hoogte van vermindering en drempel met betrekking tot te investeren bedrag

De hoogte van de heffingsvermindering is afhankelijk van de soort investering, net als de drempel die per investeringsvariant is opgenomen. Deze drempel heeft betrekking op het minimaal te investeren bedrag per woning om voor die betreffende woning in aanmerking te komen voor heffingsvermindering. Voor de varianten 1, 2, 4 en 6 (met een heffingsvermindering van €15.000) geldt een minimale investering van €37.500, voor de varianten 3 en 5 (met een heffingsvermindering van €10.000) geldt een minimale investering van €25.000. Door het opnemen van een drempel wordt voorkomen dat de heffingsvermindering uitkomt boven het geïnvesteerde bedrag per woning.

Het laat zich goed voorstellen dat er een investering gedaan wordt in een woning, bestaande uit een combinatie van grootschalige- en/of kleinschalige verbouw. Een dergelijk combinatie van verschillende onder kleinschalige verbouw vallende werkzaamheden kan samen als grootschalige verbouw kwalificeren. Echter ligt de drempel per woning bij een dergelijk samenstel van onder kleine verbouw vallende werkzaamheden €7.500 hoger (dus niet op €37.500 zoals bij grootschalige verbouw, maar op €45.000). Hiermee wordt geprobeerd te voorkomen dat een aantal kleine verbouwingen op elkaar worden gestapeld, om zo boven de drempel van grootschalige verbouw uit te komen. De omgekeerde situatie is ook mogelijk. Indien aan een investering die is ingedeeld als grootschalige verbouw minder dan €37.500 doch meer dan €25.000 uitgegeven wordt, dan komt deze investering in aanmerking voor de vergoeding voor kleinschalige verbouw. Ook is een samenstel tussen kleinschalige- en grootschalige verbouw mogelijk, echter geldt dan – net als bij een samenstel van onder kleinschalige verbouw vallende werkzaamheden die samen als grootschalige verbouw kwalificeren – een verhoogde drempel van €45.000.

Bij ministeriële regeling kan per kwartaal de hoogte van de heffingsvermindering per woning worden aangepast.<sup>133</sup> Op deze wijze kan onder-/over uitputting van de regeling worden voorkomen. De regering heeft aangegeven dat het niet haar bedoeling is de bedragen elk kwartaal aan te passen.<sup>134</sup> Alleen indien het gereserveerde budget van €280 miljoen niet gehaald/overschreden dreigt te worden, vindt aanpassing van de vanaf dat moment geldende vermindering per investering plaats. Per belastingplichtige geldt een maximum van €15 miljoen aan heffingsvermindering per jaar.<sup>135</sup>

<sup>133</sup> Art. 1.11 lid 4 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II.

<sup>134</sup> MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 11.

<sup>135</sup> Art. 4 Regeling vermindering verhuurderheffing 2014; Indien het bedrag over de vier jaren fluctueert, wordt het gemiddelde hiervan genomen. Per belastingplichtige geldt op deze wijze in totaal een absoluut maximum van €60 miljoen.

### 3.7.3 Wijze van vermindering

Een belastingplichtige die in aanmerking wil komen voor een heffingsvermindering, dient daarvoor een aanvraag in te dienen bij Agentschap NL. Indien de aanvraag wordt goedgekeurd, wordt door Agentschap NL een voorlopig bedrag aan heffingsvermindering aan de belastingplichtige toegekend. Vanaf het moment van het indienen van de aanvraag begint een termijn te lopen, waarbinnen de investering afgerond dient te zijn. Voor nieuwbouw, grootschalige verbouw en kantoorombouw ligt deze 'afronddingstermijn' op vijf jaar, voor kleinschalige verbouw, sloop en samenvoeging van woningen ligt deze 'afronddingstermijn' op drie jaar. Na het afronden van de werkzaamheden dient de belastingplichtige om een definitieve toekenning van de heffingsvermindering te verzoeken bij Agentschap NL. De heffingsvermindering kan bij de aangifte verhuurderheffing verrekend worden met de te betalen heffing. De vermindering kan worden benut tot een bedrag ter grote van de verschuldigde heffing, eventueel resterend saldo schuift door naar volgende jaren. De heffingsvermindering dient drie jaar na de dagtekening van de definitieve toekenning verrekend te zijn met de te betalen verhuurderheffing, anders komt deze te vervallen. Indien een belastingplichtige onderdeel uitmaakt van een groep – als bedoeld in art. 1.2 lid 1 onderdeel c Wet maatregelen woningmarkt 2014 II – wordt de heffingsvermindering in aanmerking genomen bij de rechtspersoon die aangifte doet voor de hele groep. Indien meerdere rechtspersonen binnen de groep recht hebben op een heffingsvermindering dan kunnen deze gezamenlijk in mindering worden gebracht op de verschuldigde heffing van de groep als geheel.

Een belastingplichtige die in aanmerking wil komen voor een heffingsvermindering, moet een gescheiden administratie voeren met betrekking tot de activiteiten waarvoor een vermindering wordt verleend. De voorwaarden die hieraan worden verbonden komen overeen met de voorwaarden uit het Vrijstellingsbesluit Diensten van Algemeen Economisch Belang (DAEB).<sup>136</sup>

## 3.8 Heffingsmethodiek

### 3.8.1 Aangiftebelasting

De verhuurderheffing dient op aangifte te worden voldaan. De regering heeft deze keuze onderbouwd met het argument dat (vrijwel) alleen professionele verhuurders in de heffing worden betrokken.<sup>137</sup> Professionele verhuur zou dan moeten blijken uit het aantal huurwoningen, of dit het geval is vanaf elf woningen is natuurlijk arbitrair. Daar belastingplichtigen over alle benodigde informatie beschikken om aangifte te doen en de overheid niet de beschikking heeft over huurcontracten, is de keuze voor een aangiftebelasting vanuit deze optiek een logische.

De hoogte van de huren volgt niet uit een basisregistratie. De verkrijger van de WOZ-beschikking en de WOZ-waarde van het object volgen wel uit een basisregistratie. Voor de Belastingdienst heeft de keuze voor een aangiftebelasting tot voordeel dat er geen nieuw feit nodig is om een

---

<sup>136</sup> Besluit C (2011) 9380 betreffende de toepassing van artikel 106, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, verleend aan bepaalde met het beheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen, Pb. EU 2012 L 7/3.

<sup>137</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 3, p. 3.

naheffingsaanslag op te leggen. Een nieuw feit is voor het opleggen van een navorderingsaanslag bij een aanslagbelasting wel vereist, met uitzondering van de situaties genoemd in art. 16 lid 2 AWR.<sup>138</sup> Bijkomstig voordeel is dat de voldoening van de verhuurderheffing gekoppeld is aan het tijdstip van doen van aangifte. De betaling komt op deze wijze meer gespreid (en waarschijnlijk eerder) binnen dan wanneer voor een aanslagbelasting met dezelfde aangifte datum gekozen zou zijn.<sup>139</sup>

### 3.8.2 Terugwerkende kracht

De invoering van de Wet verhuurderheffing liep vertraging op in de Eerste Kamer. Door de motie Essers werd de regering verzocht de heffing over het jaar 2013 af te splitsen van de daarop volgende jaren.<sup>140</sup> De regering heeft aan de motie gehoor gegeven door met een novelle op het wetsvoorstel te komen. Hierdoor kon de wet niet op 1 januari 2013 in werking treden. Om de heffing over 2013 haar doorgang te laten vinden en qua belastingplicht en qua waardebeoordeling toch aan te kunnen sluiten bij de WOZ-beschikking, is besloten de wet met terugwerkende kracht in te voeren.<sup>141</sup> De WOZ-beschikking biedt bij het bepalen van de belastingplicht in het geval van meerdere genothebbers alleen uitkomst op de peildatum (1 januari). Indien een woning tussentijds verkocht zou worden biedt de WOZ-beschikking met betrekking tot de gerechtigheid van de woning geen aanknopingspunt meer. Dit had opgelost kunnen worden door een nieuwe WOZ-beschikking uit te reiken.<sup>142</sup> De belastingplicht had op deze wijze kunnen ontstaan op het moment van inwerkingtreding van de wet.

De Nederlandse beleidslijn omtrent het gebruik van terugwerkende kracht vindt zijn oorsprong in een advies van de RvS.<sup>143</sup> De RvS heeft dit als volgt geformuleerd:<sup>144</sup>

*"De Raad van State is van oordeel dat aan belastingmaatregelen die een verzwaring van de belastingheffing voor de belastingplichtige betekenen geen (formele) terugwerkende kracht gegeven mag worden tenzij bijzondere omstandigheden een afwijking van deze regel rechtvaardigen. In ieder geval kan echter geen terugwerkende kracht worden gegeven aan maatregelen die voor de belastingplichtigen vóór het tijdstip waarop het regime zal gaan gelden niet of niet voldoende kenbaar zijn."*

Dit advies bevat twee essentiële onderdelen. Allereerst kan er alleen sprake zijn van terugwerkende kracht indien voor het moment waarop de terugwerkende kracht van toepassing wordt dit bij belastingplichtigen voldoende bekend is. Deze voorwaarde ligt in lijn met de voorzienbaarheid die door het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) als voorwaarde

---

<sup>138</sup> Art. 16 lid 1 AWR.

<sup>139</sup> Indien een belastingplichtige aangifte doet op een tijdstip voor de uiterste aangifte datum, moet deze op dat tijdstip ook voldaan worden. Bij een aanslagbelasting volgt betaling pas na het verkrijgen van de aanslag.

<sup>140</sup> Motie van het lid Essers over een novelle om te komen tot een afsplitsing van de verhuurderheffing 2013 van de jaren daaropvolgend, Kamerstukken I 2012/13, 33407, F.

<sup>141</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33515, nr. 6, p. 1-2.

<sup>142</sup> Hiermee zijn wel de nodige kosten verbonden, die nu door de terugwerkende kracht niet gemaakt zijn.

Indien de verhuurderheffing als gevolg van de terugwerkende kracht onverbindend verklaard zou worden, zorgt het mislopen van de opbrengst voor een veel grotere kostenpost.

<sup>143</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33515, nr. 6, p. 1.

<sup>144</sup> Advies RvS en nader rapport, Kamerstukken II 1994/95, 24172, A, p. 1.



gehanteerd wordt bij de toetsing of wetgeving rechtmatig is.<sup>145</sup> Wordt hieraan voldaan dan komt men toe aan de tweede voorwaarde, namelijk een bijzondere omstandigheid. De RvS heeft aan dit vereiste de volgende invulling gegeven:<sup>146</sup>

*"De in punt 1 van dit advies bedoelde bijzondere omstandigheden die een terugwerkende kracht van een bezwarende fiscale maatregel kunnen rechtvaardigen, kunnen worden gevormd door aanmerkelijke aankondigingseffecten of een omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening."*

Alleen aankondigingseffecten en omvangrijk oneigenlijk gebruik of misbruik van een wettelijke voorziening worden door de RvS als rechtvaardiging gezien. De staatssecretaris van Financiën heeft toegezegd terugwerkende kracht slechts in uitzonderlijke gevallen te zullen gebruiken in wetgeving.<sup>147</sup> Hierbij heeft hij zich gecommitteerd aan de beleidslijn die door de RvS is geformuleerd. De terugwerkende kracht in de novelle lijkt in strijd te zijn met deze toezegging. Het gebruik van terugwerkende kracht rust immers niet op het voorkomen van aankondigingseffecten of het tegengaan van oneigenlijk gebruik of misbruik. In haar advies op de novelle heeft de RvS het woord 'bijvoorbeeld' toegevoegd aan de twee rechtvaardigingsgronden. Uit het advies op de novelle zou je op kunnen maken dat de RvS de eerdere inperking opgerekt heeft. Je zou het advies zo kunnen interpreteren dat er naast de eerder genoemde rechtvaardigingsgronden nog meer rechtvaardigingsgronden denkbaar zijn. De volgende rechtvaardigingsgronden worden door de regering gebruikt voor het gebruik van terugwerkende kracht: de wens van de Kamer om met een novelle te komen gegeven en het aansluiten bij de WOZ-beschikking.<sup>148</sup> Zoals ik hiervoor reeds heb aangesneden, zou alsnog aangesloten kunnen worden bij de WOZ-beschikking worden door een nieuwe WOZ-beschikking uit te reiken. Het gebruik van terugwerkende kracht had ik om die reden niet noodzakelijk geacht om de beoogde opbrengst van 2013 te kunnen realiseren. In het volgende hoofdstuk zal ik nader ingaan op het gebruik van terugwerkende kracht in belastingwetgeving.

### 3.8.3 Aangiftetermijn

In zowel de Wet verhuurderheffing als de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II is een aangiftetermijn van negen maanden opgenomen, dit in afwijking tot de minimale termijn uit art. 10 lid 2 AWR. In het oorspronkelijke wetsvoorstel verhuurderheffing was voor een aangiftetermijn van drie maanden gekozen.<sup>149</sup> Om aangifte te doen, moet een belastingplichtige de beschikking hebben over de WOZ-beschikkingen van haar woningvoorraad. Mocht een belastingplichtige door het ontbreken van een WOZ-beschikking geen aangifte kunnen doen, dan kan de inspecteur op basis van art. 10 lid 3 AWR uitstel tot het doen van aangifte verlenen. De WOZ-beschikking moet op basis van art. 24 lid 1 Wet WOZ in principe binnen acht weken na aanvang van het kalenderjaar worden verstrekt. Met een aangiftetermijn van drie maanden zouden belastingplichtigen ruim een

---

<sup>145</sup> Zie hiervoor paragraaf 4.2.2.

<sup>146</sup> Advies RvS en nader rapport, Kamerstukken II 1994/95, 24172, A, p. 2.

<sup>147</sup> Brief staatssecretaris over bijzondere omstandigheden die terugwerkende kracht van een bezwarende fiscale maatregel kunnen rechtvaardigen, Kamerstukken II 1996/97, 25212, nr. 2.

<sup>148</sup> Motie van het lid Essers over een novelle om te komen tot een afsplitsing van de verhuurderheffing 2013 van de jaren daaropvolgend, Kamerstukken I 2012/13, 33407, F.

<sup>149</sup> Voorstel van wet, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 2.

maand de tijd gehad hebben om aangifte te doen. In de praktijk wordt 98,2% binnen de termijn van acht weken verstrekt.<sup>150</sup>

Indien een belastingplichtige echter bezwaar maakt (en vervolgens eventueel beroep aantekent) tegen de WOZ-beschikking, dan zou de aangiftetermijn van de verhuurderheffing te kort zijn geweest om het resultaat van het bezwaar/beroep in de aangifte te kunnen verwerken. Om hieraan tegemoet te komen hebben de Tweede Kamerleden Knops en Omtzigt (beiden van het CDA) door middel van een amendement geprobeerd – het amendement is door de Tweede Kamer verworpen – de aangiftetermijn op te rekken naar zes maanden.<sup>151</sup> De regering heeft het amendement ontraden en als onderbouwing hiervan aangegeven dat het slechts een beperkt aantal belanghebbenden bezwaar maakt tegen de WOZ-beschikking.<sup>152</sup> In 2011 bedroeg het aantal bezwaren op de WOZ-beschikking 2,6% van het totaal van alle WOZ-objecten. Slechts 3,5% van de bezwaren heeft uiteindelijk tot een beroepsprocedure geleid. Belastingplichtigen dienen aangifte te doen aan de hand van de WOZ-beschikkingen zoals deze op dat moment beschikbaar zijn.<sup>153</sup> Aangezien op het moment van het doen van aangifte deze ook voldaan moet worden, betaalt de belastingplichtige heffing over de (te hoge) WOZ-waarde die volgt uit de beschikking. Gezien het beperkte aantal bezwaar-/beroepsprocedures en het kleine geldelijke belang van het aanpassen van de WOZ-waarde voor de verhuurderheffing, vind ik deze gang van zaken niet disproportioneel uitpakken voor belastingplichtigen.<sup>154</sup> Indien er nog beschikkingen ter discussie staan in een bezwaar- of beroepsprocedure kan de belastingplichtige bezwaar maken tegen zijn eigen aangifte verhuurderheffing. Het bezwaar op de aangifte verhuurderheffing zal dan aangehouden worden totdat het bezwaar/beroep op de WOZ-beschikking afgehandeld is. De motie Essers – die uiteindelijk leidde tot de novelle – zorgde ervoor dat de Wet verhuurderheffing niet voor 1 januari 2013 aangenomen werd. De Wet verhuurderheffing werd uiteindelijk pas op 2 juli 2013 aangenomen door de Eerste Kamer. Dit heeft geleid tot verlenging van de aangiftetermijn tot negen maanden.<sup>155</sup>

Vanuit Aedes was er kritiek op de 'mismatch' tussen het tijdvak van de huurverhogingen en tijdstip van betaling van de verhuurderheffing.<sup>156</sup> Om tegemoet te komen aan de door Aedes geleverde kritiek, heeft de minister voor W&R de aangiftetermijn van de verhuurderheffing in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II op negen maanden gesteld.<sup>157</sup> In het volgende hoofdstuk zal ik nader ingaan op de door Aedes geleverde kritiek met betrekking tot de 'mismatch'.

---

<sup>150</sup> Nota naar aanleiding van het nader verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33402, nr. 14, p. 46.

<sup>151</sup> Handelingen II 2012/13, 25, deel 8, p. 70; Gewijzigd amendement van de leden Knops en Omtzigt ter vervanging van nr. 9, over verlenging van de minimale termijn die de inspecteur in acht dient te nemen bij het vaststellen van de termijn waarbinnen aangifte gedaan dient te worden, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 14.

<sup>152</sup> Brief regering; Oordeel regering over amendementen en moties tav het Belastingplan 2013, Kamerstukken II 2012/13, 33402, nr. 45; Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 5.

<sup>153</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 6.

<sup>154</sup> Indien de WOZ-waarde van een woning met €10.000 wordt verlaagd, resulteert dat in 2017 in een lagere heffing van €62,30. Zowel relatief als absoluut leidt het mijns inziens niet tot een disproportionele last om over een te hoge WOZ-waarde verhuurderheffing te voldoen.

<sup>155</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33515, nr. 3.

<sup>156</sup> Het Financieele Dagblad, 11 maart 2013.

<sup>157</sup> Brief regering; Twee toezeggingen Algemeen Overleg Afspraken woningmarkt van 13 maart 2013, Kamerstukken II 2012/13, 32847, nr. 64, p. 2; Art. 1.9 lid 5 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II.

### 3.9 Samenloop met andere belastingen

Door de invoering van de verhuurderheffing kan er samenloop van verschillende belastingen plaatsvinden. Zowel voor de vennootschapsbelasting als winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheid binnen de inkomstenbelasting is de verhuurderheffing aftrekbaar.<sup>158</sup> Dit is vergelijkbaar met de gemeentelijke onroerende zaakbelasting. Ook voor de onroerende zaakbelasting geldt dat deze aftrekbaar is voor vennootschaps-/inkomstenbelasting in box 1. Vanuit de systematiek van totaalwinst is het logisch dat de verhuurderheffing aftrekbaar is, deze vormt immers een kostenpost voor de verhuurder. Bij een heffing van €100 en extra huurinkomsten van €100 loopt dit qua heffing van vennootschaps-/inkomstenbelasting (in box 1) glad. Indien de verhuurderheffing niet aftrekbaar zou zijn geweest, zou de verhuurder naast de verhuurderheffing ook voor de extra huuropbrengsten in de belastingheffing worden betrokken. Hierdoor zou accumulatie van belastingheffing zijn ontstaan.

Voor inkomsten uit sparen en beleggingen – die in de inkomstenbelasting in box 3 worden belast – is de verhuurderheffing niet aftrekbaar.<sup>159</sup> Vanuit de systematiek van de forfaitaire vermogensrendementsgrondslag is dit een logisch gevolg. Kosten zijn niet aftrekbaar en werkelijk behaalde rendementen worden niet belast. De extra huuropbrengsten worden niet in de heffing betrokken, daar belastingheffing plaatsvindt over de totale WOZ-waarde van de huurwoningen. Hierbij gaat men uit van een forfaitair rendement van 4% over dit vermogen.<sup>160</sup> Het zou dubbelop zijn om een aftrek voor de betaalde verhuurderheffing toe te staan. De forfaitaire heffing ligt in het kader van de economische crisis echter onder vuur.<sup>161</sup> Een forfaitair rendement dat beter aansluit bij het werkelijk behaalde rendement, acht de Commissie inkomstenbelasting en toeslagen dan ook gewenst.<sup>162</sup> Om in de verhuurderheffing hier een oplossing voor te vinden gaat echter te ver. Het ligt meer voor de hand de algemene systematiek van box 3 aan te passen.<sup>163</sup>

### 3.10 Bevindingen

In dit hoofdstuk ben ik fiscaalinhoudelijk ingegaan op de verhuurderheffing. Naar aanleiding van hetgeen ik dit hoofdstuk heb behandeld, kom ik tot de volgende bevindingen:

- Is de verhuurderheffing een heffing, of toch een belasting? In art. 104 GW is een onderscheid opgenomen tussen belastingen en andere heffingen door de wetgever, zonder beide begrippen nader te definiëren. In de literatuur zijn meerdere definities van het begrip belasting te vinden. Zowel bij een ruime als bij een stringente interpretatie valt de verhuurderheffing onder het begrip belastingen. In de praktijk vindt normstelling echter

<sup>158</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 6, p. 5; MvA, Kamerstukken I 2012/13, 33405, C, p. 35.

<sup>159</sup> MvA, Kamerstukken I 2012/13, 33405, C, p. 28.

<sup>160</sup> Art. 5.2 lid 1.

<sup>161</sup> De Telegraaf, 28 maart 2014.

<sup>162</sup> Commissie van Dijkhuizen, Naar een activerender belastingstelsel, Eindrapport, 2013, p. 69-71.

<sup>163</sup> Dit zou bijvoorbeeld kunnen door het forfaitaire rendement aan te laten sluiten bij het gemiddelde rendement op tienjarige staatsobligaties. Op deze wijze wordt de economische cyclus meegenomen in het forfaitaire rendement. Overigens dient wel de opmerking geplaatst te worden dat in tijden van economische voorspoed de hoogte van het forfaitaire rendement niet ter discussie stond. In het voetbal heeft men daar een passende term voor: scorebordjournalistiek.

door de wetgever plaats, waardoor het onderscheid uit de Grondwet minder van belang geworden is. Hierdoor is de betekenis van art. 104 GW voor het fiscale recht afgenomen, zodat je zou kunnen stellen dat het een 'dode letter' is.

- De verhuurderheffing zorgt voor een verbreding van de Nederlandse belastinggrondslag, met een belasting op onroerend goed. Vanuit de OESO en de Studiecommissie Belastingstelsel wordt een algemene belasting op onroerend goed aanbevolen vanwege haar stabiele grondslag en relatief beperkte versturende werking. Door de beperkte grondslag van de verhuurderheffing worden investeringsbeslissingen met betrekking tot investeringen in onroerend goed echter verstoord en heeft de verhuurderheffing een meer versturende uitwerking dan een algemene belasting op onroerend goed.
- Om de verhuurderheffing qua vormgeving eenvoudig te houden is gekozen om voor belastingplicht aan te sluiten bij de ontvanger van de WOZ-beschikking. Wie de WOZ-beschikking ontvangt ligt niet vastgelegd in een wet in formele zin, maar volgt uit lagere regelgeving. Hierdoor is er in de verhuurderheffing sprake van delegatie, die in strijd is met art. 104 GW. Wetgeving kan niet aan de Grondwet worden getoetst door een rechter, zodat de strijdigheid geen rechtsgevolgen heeft.
- De verhuurderheffing wordt geheven van natuurlijke- en rechtspersonen. Bij personenvennootschappen is de economische realiteit uit het oog verloren. Door belastingplicht op groepsniveau op te nemen in de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II, is de economische realiteit op dit punt wel meer eer aan gedaan.
- Het tarief van de verhuurderheffing wordt aangepast aan de beoogde opbrengst. De beoogde jaarlijkse opbrengst is leidend voor de hoogte van het tarief in het desbetreffende jaar. De verhuurderheffing is hiermee uniek in zijn soort, bij andere belastingen komt een dergelijke koppeling niet voor. De aanpassing van het tarief wordt bij wet geregeld, hierbij geeft de regering impliciet toe dat de verhuurderheffing onder de noemer van belasting van art. 104 GW valt, waar ze dit bij typering van de heffing tegenspreekt.
- De heffingsvermindering zorgt voor een aanzienlijke complicering van de heffing. Waar de verhuurderheffing over 2013 nog eenvoudig en robuust was vormgegeven, gaat dit voor de verhuurderheffing over 2014 en volgende jaren minder op. De heffingsvermindering brengt een extra element in de heffing zonder dat deze de ruwheid van de heffing qua vermogenspositie/investeringsopgave van de belastingplichtige verbetert.
- De heffingsvermindering onderscheidt verschillende investeringsopgaven, waarvan de meeste een regionale beperking kennen. Het onderscheid tussen kleinschalig- en grootschalige verbouw is arbitrair. Uit het Besluit vermindering verhuurderheffing 2014 volgt wat de regering onder beide verstaat.
- Professionele verhuur zou moeten volgen uit het aantal woningen dat verhuurd wordt. Dit is opmerkelijk, aangezien bij andere belastingen een ander criterium aangehangen wordt: meer dan normaal vermogensbeheer. Hierbij speelt de omvang een onderliggende rol en gaat het vooral om de arbeid/kennis die toegevoegd wordt aan het onroerend goed.

## 4 Toetsing van de verhuurderheffing

### 4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik aan de hand van fiscaalinhoudelijke aspecten de verhuurderheffing en de heffingsvermindering behandeld. Daarnaast heb ik aandacht besteed aan de typering van de verhuurderheffing, het verbreden van de Nederlandse belastinggrondslag en de eventuele samenloop met andere belastingen. In dit hoofdstuk kom ik toe aan de toetsing van de verhuurderheffing. Hierbij zal ik gebruik maken van het toetsingskader dat ik uiteengezet heb in de inleiding. Allereerst zal ik de rechtmatigheid van de verhuurderheffing toetsen, waarbij ik tevens stil zal staan bij de terugwerkende kracht uit de Wet verhuurderheffing. Na deze toets zal ik de afzonderlijke doelen los toetsen op doeltreffendheid. Deze afzonderlijke doelen worden gevormd door: *afkomen van extra huuropbrengsten, behalen van structurele opbrengst en stimuleren van maatschappelijk gewenste investeringen*. Na de doeltreffendheid van de verschillende doelen zal ik de doelmatigheid toetsen van de verhuurderheffing, hierbij zal ik tevens aandacht schenken aan eventuele gevolgen van de heffing. Vervolgens zal ik naar de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van de verhuurderheffing kijken. Net als de vorige hoofdstukken zal ik ook dit hoofdstuk afsluiten met bevindingen.

Aan de hand van deze toetsen zal ik mijn probleemstelling beantwoorden: *'Worden door de verhuurderheffing extra huuropbrengsten afgeroomd, een structurele opbrengst gerealiseerd en maatschappelijk gewenste investeringen gestimuleerd?'*

### 4.2 Rechtmatigheid

#### 4.2.1 Inleiding

De rechtmatigheid van wetgeving wordt in Nederland niet getoetst aan de Grondwet. In artikel 81 en verder van de GW valt te lezen dat een wet rechtmatig is zodra deze door beide Kamers is aangenomen en door de Koning is ondertekend. Bovendien is in art. 120 GW geregeld dat door een rechter wetten niet aan de Grondwet kunnen worden getoetst. De rechtmatigheid kan wel getoetst worden aan rechtsbeginselen en internationale verdragen. De rechtsbeginselen waaraan getoetst kan worden zijn het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel. Deze rechtsbeginselen liggen deels ook vastgelegd in het EVRM. Toetsing aan het EVRM betreft eventuele strijdigheid met art. 1 EP EVRM. In de MvT op het wetsvoorstel 33407 heeft de regering aandacht besteed aan eventuele strijdigheid met artikel 1 EP EVRM.<sup>164</sup> Allereerst zal ik ingaan op toetsing van wetgeving op eventuele strijdigheid met art. 1 EP EVRM door het EHRM. In dit kader zal ik ook kijken naar terugwerkende kracht van wetgeving. In de MvT van de novelle heeft de regering op advies van de RvS aandacht besteed aan het gebruik van terugwerkende kracht.<sup>165</sup> Daarnaast zal ik kort ingaan

---

<sup>164</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 3, p. 5.

<sup>165</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33515, nr. 3; Advies RvS en nader rapport, Kamerstukken II 2012/13, 33515, nr. 4.

op de heffingsvermindering en eventuele staatsteunaspecten van deze faciliteit. Ik zal afsluiten met een deelconclusie.

#### 4.2.2 Toetsing van regelgeving aan art. 1 EP EVRM

Art. 1 EP EVRM (Bescherming van eigendom) luidt:

*"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.*

*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 eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren."*

De toetsing van belastingwetgeving aan art. 1 EP EVRM geschiedt aan de hand van een aantal stappen. Deze stappen zijn aan te duiden met de volgende vragen:<sup>166</sup>

- Is er sprake van eigendom zoals bedoeld in de eerste volzin van art. 1 EP EVRM (1);
- Vindt er schending van dit eigendom plaats (2);
- Is de schending:
  - wetmatig (3a);
  - in het algemeen belang (3b);
- Is er sprake van redelijke proportionaliteit tussen algemeen belang en individueel belang (4)?

(1) Volgens Barkhuysen en van Emmerik hanteert het EHRM een autonoom en ruim eigendomsbegrip.<sup>167</sup> Het EHRM schaaft zowel juridisch- als economisch eigendom onder het eigendomsbegrip.<sup>168</sup> Daarnaast vallen ook beperkingen op het gebruik van dit eigendom onder het begrip.<sup>169</sup> Het eigendomsbegrip zoals omschreven in de verhuurderheffing – juridisch- en economisch eigendom, bezit en beperkt recht van sociale huurwoningen – valt onder het eigendomsbegrip van het EHRM.

(2) Met de tweede stap wordt getoetst of er sprake is van schending van dit eigendom. Bij belastingwetgeving komen we hier direct aan toe. Belasting is een aantasting van het ongestoorde genot van het eigendom. Bij de verhuurderheffing vindt deze schending plaats door een deel van de huuropbrengsten af te romen naar de schatkist. Pauwels denkt dat de verklaring waarom in

---

<sup>166</sup> C. Bruijsten, NDFR-commentaar bij artikel 1 EP EVRM.

<sup>167</sup> T. Barkhuysen & M.L. van Emmerik, De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en het Nederlandse burgerlijk recht, Kluwer, 2005, p. 56.

<sup>168</sup> EHRM 24 juni 1993, nr. 14556/89 (Papamichalopoulos).

<sup>169</sup> EHRM 29 april 1999, nr. 25088/94, 28331/95 en 28443/95 (Chassagnou).

belastingzaken deze stap vrijwel altijd wordt overgeslagen, in deze richting moet worden gezocht.<sup>170</sup>

(3a) De volgende toets die door het EHRM gehanteerd wordt, is of wetgeving wetmatig en niet willekeurig is. Volgens het EHRM is dit de meest belangrijke toets:<sup>171</sup>

*"The first and most important requirement of Article 1 of Protocol No. 1 is that any interference by a public authority with the peaceful enjoyment of possessions should be lawful."*

Het EHRM heeft aangegeven dat rechtmatigheid moeilijk door haar te toetsen is. Wel heeft ze hier een aantal aanvullende voorwaarden voor opgesteld: 'sufficiently accessible, precise and foreseeable'.<sup>172</sup> De invulling van rechtmatigheid is dat wetgeving voldoende duidelijk moet zijn en niet tot willekeur mag leiden.<sup>173</sup> In de inleiding op deze paragraaf heb ik reeds benoemd dat wetgeving in Nederland wettig voor de Grondwet is, indien deze door beide Kamers is aangenomen en door de Koning is ondertekend. Hoewel de belastingplicht kan verschillen als gevolg van gemeentelijke aanwijzing met betrekking tot de WOZ-beschikking, ben ik van mening dat de verhuurderheffing voldoet aan de door het EHRM gestelde voorwaarden. Wie de ontvanger van de WOZ-beschikking is, is immers wel duidelijk. Hoewel er tussen gemeenten verschil kan zitten bij toekenning van de WOZ-beschikking, ben ik van mening dat de verhuurderheffing hiermee niet willekeurig belastingplichtigen aanwijst. Ook het feit dat verhuurders in alleen de sociale sector in de heffing worden betrokken, zorgt mijns inziens niet voor willekeur. Het beleid richt zich op de aanpak van scheefwonen, dat zich alleen in de sociale huursector kan voordoen.

(3b) Hierna dient bekeken te worden of de schending in het kader is van het algemeen belang. Uit vaste jurisprudentie volgt dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het vaststellen of een belasting een redelijke grond heeft.<sup>174</sup> Het EHRM heeft hiervoor als argumentatie aangedragen dat een land zelf het beste in staat is te oordelen of een belasting in het algemeen belang zal zijn.<sup>175</sup> Het algemene belang van de verhuurderheffing wordt door de regering gezocht in het leveren van een bijdrage aan het op orde brengen van de rijksfinanciën.<sup>176</sup> Daarnaast vormt de verhuurderheffing onderdeel van een bredere set aan maatregelen gericht op het vlottrekken van de woningmarkt. Inkomensafhankelijke huurverhogingen moeten bijdragen aan de aanpak van scheefwonen. Dit gaat gepaard met hogere kosten van de huurtoeslag, doordat lagere inkomens gecompenseerd worden voor de huurverhogingen in de vorm van een hogere toeslag. De verhuurderheffing moet de extra huurinkomsten afkomen en zo een bijdrage leveren aan de hogere uitgaven als gevolg van de huurtoeslag. De verhuurderheffing dient hiermee mijns inziens een duidelijk algemeen belang.

(4) Als laatste dient getoetst te worden of een maatregel proportioneel is, ook wel 'fair balance' genoemd. Hiervoor dient een afweging gemaakt te worden van het algemene belang ten opzichte

---

<sup>170</sup> M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, Rotterdam/Tilburg, 2009, p. 407-408.

<sup>171</sup> EHRM 5 januari 2000, nr. 33202/96 (Beyeler), r.o. 108.

<sup>172</sup> EHRM 5 januari 2000, nr. 33202/96 (Beyeler), r.o. 109.

<sup>173</sup> EHRM 14 oktober 2010, nr. 23759/03 en 37943/06 (Shchokin).

<sup>174</sup> EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (MA).

<sup>175</sup> EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (James).

<sup>176</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 3, p. 5.



van het individuele belang. Het EHRM heeft aangegeven dat bij een disproportionele individuele last geen sprake kan zijn van een 'fair balance'.<sup>177</sup> De invulling aan wanneer een last disproportioneel is, wordt volgens Bruijsten over het algemeen aan de nationale rechter overgelaten.<sup>178</sup> Rechtbank Den Haag heeft op 4 december 2013 in rechtsoverweging 4.24 bepaald dat de verhuurderheffing op voorhand geen buitensporig onevenredige uitwerking heeft.<sup>179</sup> De verhuurderheffing vormt in vergelijking tot de huuropbrengsten geen buitensporige last.<sup>180</sup> Hierbij stelt de rechtbank dat er niet zoiets bestaat als een recht op winst. Alleen indien de verhuurderheffing structureel niet op te brengen zou zijn uit extra huuropbrengsten en structureel voor een negatief resultaat zou leiden, kan er mijns inziens sprake zijn van een buitensporig individuele last ten opzichte van het resultaat.<sup>181</sup> Het is aan de rechter om te beslissen of een dergelijke situatie zich voordoet, op voorhand lijkt dit over het algemeen niet het geval te zijn. De scherpe kantjes van de heffing zouden er door de rechterlijke macht afgehaald moeten worden. Wat opmerkelijk is, daar dit een taak van de wetgever is. Het is de vraag of een belasting in stand gehouden moet worden indien een disproportionele last door een rechter toegewezen wordt.<sup>182</sup> Hiermee zou de rechter deels op de stoel van de wetgever gaan zitten, dat gezien de scheiding der machten voor een onwenselijke situatie zou zorgen.

### 4.2.3 Terugwerkende kracht

Terugwerkende kracht in wetgeving verdient bijzondere aandacht in het kader van eventuele strijdigheid met art. 1 EP EVRM. Pauwels verwachtte dat met name voorzienbaarheid voor strijdigheid zou kunnen zorgen.<sup>183</sup> Het EHRM heeft beslist dat terugwerkende kracht van belastingwetgeving niet per definitie een inbreuk vormt op art. 1 EP EVRM.<sup>184</sup> Volgens het EHRM moet het om gevallen gaan waarin de terugwerkende kracht onredelijk belastend is, zodat het evenwicht tussen het algemene- en het individuele belang zoek is. Mede op basis van arrest MA is Pauwels – net als Schuver-Bravenboer – dan ook van mening dat de voorzienbaarheid zelfstandig niet tot strijdigheid kan leiden.<sup>185</sup> Ook de Hoge Raad (HR) toetst ook of de terugwerkende kracht een inbreuk vormt op de 'fair balance'.<sup>186</sup> De voorzienbaarheid wordt hier door de HR als onderdeel van de toetsing van de 'fair balance' getoetst. De HR heeft bepaald dat deze 'fair balance' ontbreekt indien wetgeving voor belastingplichtige leidt tot een individueel buitensporige last.

<sup>177</sup> EHRM 12 oktober 2004, nr. 60669/00 (Ásmundsson).

<sup>178</sup> C. Bruijsten, NDFR-commentaar bij artikel 1 EP EVRM.

<sup>179</sup> Zaak nr. C/09/425550 / HA ZA 12-1004, ECLI:NL:RBDHA:2013:16373; De rechtbank geeft in r.o. 4.40 aan dat er voldoende rechtsmiddelen ter beschikking staan om een eventuele disproportionele last aan de rechter voor te leggen, maar dat alleen in uitzonderlijke gevallen een disproportionele last geconstateerd zal worden.

<sup>180</sup> MvT, Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 3, p. 5.

<sup>181</sup> Hiermee doel ik op een woningcorporatie die niet in staat is de huren te verhogen (geen ruimte/geen markt voor woningen met een hogere huurprijs) en die door de verhuurderheffing in een structureel verlieslijdende situatie terecht komt.

<sup>182</sup> Waar het daarnaast de vraag is of dit niet zal leiden tot het onverbindend verklaren van de heffing. Ik verwacht echter dat het zal moeten gaan om een uitzonderlijke situatie die zich niet/nauwelijks laat vergelijken met andere gevallen, zodat van onverbindend verklaren geen sprake zal zijn.

<sup>183</sup> M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, Rotterdam/Tilburg, 2009, p. 416.

<sup>184</sup> EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (MA).

<sup>185</sup> M.R.T. Pauwels, Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, Rotterdam/Tilburg, 2009, p. 416-418; M. Schuver-Bravenboer, Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties, *WFR* 2007/1112.

<sup>186</sup> HR 2 oktober 2009, *LJN* BI1892.



Opgemerkt moet worden dat niet de nominale omvang van de last hiervoor doorslaggevend hoeft te zijn, maar dat ook gekeken wordt naar de relatieve omvang ten opzichte van – in het geval van de verhuurderheffing – het bezit of de huuropbrengsten.<sup>187</sup>

Het HvJ EU heeft een arrest gewezen over terugwerkende kracht en eventuele strijdigheid met het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel. Ook het HvJ EU heeft hier in het bijzonder aandacht besteed aan voorzienbaarheid van de terugwerkende kracht en de rechtvaardiging hiervan. Hierover merkt ze het volgende op:<sup>188</sup>

*"Het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel verzetten zich er niet tegen dat een lidstaat, bij uitzondering en om te voorkomen dat tijdens de wetgevingsprocedure op grote schaal financiële constructies ter vermindering van de BTW-last worden toegepast die een wijzigingswet nu juist beoogt te bestrijden, aan deze wet terugwerkende kracht toekent, indien, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, de marktdeelnemers die de economische handelingen waarop de wet doelt verrichten, van de komende vaststelling van deze wet en de voorgenomen terugwerkende kracht op zodanige wijze in kennis zijn gesteld dat zij in staat zijn te begrijpen welke gevolgen de voorgenomen wetswijziging voor hun handelingen heeft (...)."*

Voor het HvJ EU moet er een goede rechtvaardiging bestaan om terugwerkende kracht te kunnen gebruiken. In dit geval wordt de rechtvaardigingsgrond gevormd door voorkoming van misbruik en aankondigingseffecten. Daarnaast moet het voorzienbaar zijn. De RvS en het HvJ EU zitten hier op één lijn voor de beoordeling van wat als rechtvaardiging voor het gebruik van terugwerkende kracht kan dienen.<sup>189</sup>

Hoewel de verhuurderheffing geen van de door de RvS genoemde rechtvaardigingsgronden voor de terugwerkende kracht bevat, verwacht ik niet dat deze door een rechter als onrechtmatig zou worden aangemerkt. Door middel van het nieuwsbericht heeft de regering voldaan aan het 'kenbaarheidvereiste'.<sup>190</sup> Wellicht was dit overbodig daar ook uit de behandeling reeds opgemaakt kon worden dat de novelle ervoor zou zorgen dat de heffing over 2013 ingevoerd zou kunnen worden.<sup>191</sup> Overigens bleek hier niet uit dat de wet formeel terugwerkende kracht zou gaan bevatten, zodat de aankondiging van dit feit wel 'nieuw' was in het persbericht. Daarnaast vormt de terugwerkende kracht voor de verhuurderheffing geen disproportionele individuele last, gezien de beperkte beoogde opbrengst voor 2013.

#### **4.2.4 Investeringsfaciliteit en staatssteun**

De heffingsvermindering die onderdeel is van de verhuurderheffing over 2014 en volgende jaren valt aan te merken als staatssteun. De regering is echter van mening dat deze niet aangemeld hoeft te worden bij de EC. Ze stelt dat de activiteiten die ermee gestimuleerd worden, aan te merken zijn als DAEB. Indien aan de voorwaarden uit het Vrijstellingsbesluit DAEB wordt voldaan,

<sup>187</sup> HR 12 augustus 2011, LJV BR4868.

<sup>188</sup> HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Goed Wonen), r.o. 45.

<sup>189</sup> Zie voor het standpunt van de RvS paragraaf 3.8.2.

<sup>190</sup> Verhuurderheffing voorlopig tot 2013 beperkt, <http://www.rijksoverheid.nl>.

<sup>191</sup> Handelingen I 2012/13, 12, deel 28, p. 138.

dan wordt een steunmaatregel door de EC niet als staatssteun aangemerkt.<sup>192</sup> Uit de toelichting op Regeling vermindering verhuurderheffing 2014 blijkt dat het Vrijstellingsbesluit DAEB in de hand is gehouden bij het opstellen van de heffingsvermindering.<sup>193</sup>

Voor DAEB-activiteiten mag gemiddeld €15 miljoen aan compensatie per jaar per onderneming worden verstrekt. Indien het bedrag fluctueert tussen verschillende jaren, wordt het gemiddelde per jaar genomen.<sup>194</sup> Deze bepaling is overgenomen in de heffingsvermindering.<sup>195</sup> Vervolgens schrijft het besluit voor dat het om een tijdelijke maatregel moet gaan, in principe geldt een maximale termijn van tien jaar.<sup>196</sup> De heffingsvermindering blijft ruim binnen deze termijn met een werkingsduur van vier jaar.<sup>197</sup> Daarnaast moet ook het besluit – op basis waarvan een onderneming wordt belast met DAEB – aan een aantal voorwaarden voldoen. De inhoud en de duur van de opgave moeten in het besluit worden vermeld.<sup>198</sup> In de wet zijn investeringen die als DAEB worden aangemerkt omschreven, de werkingsduur is gesteld op vier jaar.<sup>199</sup> Daarnaast moet omschreven worden aan wie de DAEB wordt opgedragen en (eventueel) het grondgebied waarvoor de opgave geldt.<sup>200</sup> De opdracht geldt voor belastingplichtigen voor de verhuurderheffing die investeren in de in art. 1.2 lid 2 onderdeel b onder 1<sup>o</sup> tot en met 6<sup>o</sup> genoemde activiteiten, waarbij voor de meeste activiteiten een regionale beperking geldt.<sup>201</sup> Vervolgens dient de aard van de compensatie te worden vermeld. De heffingsvermindering geldt voor de hiervoor genoemde activiteiten.<sup>202</sup> Ook moeten de wijze, berekening, monitoring en herziening van de compensatie worden vermeld.<sup>203</sup> In art. 1.11 Wet maatregelen woningmarkt is in lid 1 opgenomen wat de hoogte van de compensatie is per investeringsvariant. In lid 4 is bepaald dat bij ministeriële regeling de hoogte van de compensatie aangepast kan worden, indien onder-/overuitputting van de faciliteit dreigt. Vervolgens dient er ook een regeling te worden opgenomen ter voorkoming van overcompensatie.<sup>204</sup> De wetgever heeft dit opgelost door een minimaal te investeren bedrag per investeringsvariant op te nemen, zodat overcompensatie zich niet kan voordoen.<sup>205</sup> De laatste voorwaarde waaraan een besluit moet voldoen, is het verwijzen naar het Vrijstellingsbesluit DAEB.<sup>206</sup> Zowel in de wet als in de regeling wordt naar het Vrijstellingsbesluit DAEB verwezen.<sup>207</sup> In het Vrijstellingsbesluit zijn daarnaast bepalingen opgenomen met betrekking tot de compensatie, zodat de compensatie niet hoger kan zijn dan de kosten die voortvloeien uit de DAEB-activiteiten.<sup>208</sup> De heffingsvermindering is zodanig vormgegeven dat de compensatie de kosten van de investering niet te boven kunnen gaan, zodat hier in de wet geen nadere aandacht is besteed.

---

<sup>192</sup> Art. 1 Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>193</sup> Stcrt. 2013, 34747, p. 4.

<sup>194</sup> Art. 2 lid 1 onderdeel a Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>195</sup> Art. 4 Regeling vermindering verhuurderheffing 2014.

<sup>196</sup> Art. 2 lid 2 Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>197</sup> Art. 1.14 lid 3 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II.

<sup>198</sup> Art. 4 onderdeel a Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>199</sup> Art. 1.14 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II.

<sup>200</sup> Art. 4 onderdeel b Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>201</sup> Artikel 1.11 lid 2 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II.

<sup>202</sup> Art. 4 onderdeel c Vrijstellingsbesluit DAEB; Art. 1.14 lid 2 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II.

<sup>203</sup> Art. 4 onderdeel d Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>204</sup> Art. 4 onderdeel e Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>205</sup> Artikel 1.11 lid 3 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II.

<sup>206</sup> Art. 4 onderdeel e Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>207</sup> Artikel 1.2 lid 1 onderdeel b Wet maatregelen woningmarkt 2014 II; art. 1 onderdeel e Regeling vermindering verhuurderheffing 2014.

<sup>208</sup> Art. 5 Vrijstellingsbesluit DAEB.

Ook schrijft het Vrijstellingsbesluit voor dat er een gescheiden administratie wordt bijgehouden, indien een onderneming naast DAEB ook andere activiteiten ontplooit.<sup>209</sup> In art. 1.14 Wet maatregelen woningmarkt 2014 II juncto art. 5 Regeling vermindering verhuurderheffing 2014 is vormgegeven aan deze voorwaarde, zodat belastingplichtigen een gescheiden administratie bij dienen te houden in verband met activiteiten waarvoor heffingsvermindering is aangevraagd.

De heffingsvermindering voldoet op deze wijze aan de voorwaarden uit het Vrijstellingsbesluit, waardoor deze niet hoeft te worden aangemeld bij de EC. Daar de heffingsvermindering berekend mag worden als een gemiddelde over de jaren, kan het zo zijn dat er in een jaar meer dan €15 miljoen aan heffingsvermindering wordt benut door een enkele belastingplichtige. Hoewel dit is toegestaan op basis van het Vrijstellingsbesluit, dient deze compensatie over het betreffende jaar wel openbaar te worden gemaakt.<sup>210</sup>

#### 4.2.5 Deelconclusie

Het genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van sociale huurwoningen valt binnen de definitie van eigendom uit art. 1 EP EVRM. De verhuurderheffing vormt – net als iedere andere belasting – een inbreuk op het ongestoord genot van dit eigendom. De verhuurderheffing dient een algemeen belang en vormt naar mijn mening op voorhand geen buitensporig individueel disproportionele last. Hoewel de terugwerkende kracht geen rechtvaardiging heeft zoals deze reeds door de rechterlijke macht is geaccepteerd, acht ik deze niet onrechtmatig. De terugwerkende kracht uit de verhuurderheffing 2013 vormt voor belastingplichtigen geen buitensporig individueel disproportionele last, mede door de beperkte beoogde opbrengst. De heffingsvermindering voldoet volledig aan de voorwaarden uit het Vrijstellingsbesluit DAEB van de EC. De compensatie hoeft hierdoor niet aangemeld te worden bij de EC. Indien een belastingplichtige in enig jaar meer dan €15 miljoen aan heffingsvermindering zou verzilveren, dient deze wel openbaar te worden gemaakt.

### 4.3 Doeltreffendheid

#### 4.3.1 Afromen van (extra) huuropbrengsten

##### 4.3.1.1 Vergelijking van verschillende rapporten

Over de mogelijkheden om extra huuropbrengsten te behalen zijn verschillende rapporten verschenen. Zowel de gevolgen van het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II als het Woonakkoord zijn door diverse onderzoeksbureaus doorgerekend. Bij het toetsen van het doel *afromen van extra huuropbrengsten* heb ik gebruik gemaakt van de rapporten die zijn verschenen na het sluiten van het Woonakkoord. Deze gaan uit van de feiten zoals deze in wetgeving zijn vastgelegd.<sup>211</sup> Van de

---

<sup>209</sup> Art. 5 lid 9 Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>210</sup> Art. 7 Vrijstellingsbesluit DAEB.

<sup>211</sup> (Inkomensafhankelijke) huurverhogingen en handhaving van het WWS.

volgende onderzoeksbureaus heb ik de rapporten met elkaar vergeleken: CFV<sup>212</sup>, ABF<sup>213</sup>, EIB<sup>214</sup> en ORTEC Finance/Aedes<sup>215</sup>. Alle rapporten zijn uitgegaan van de gegevens uit WoON2012, zodat alle onderzoeken dezelfde basis gebruikt hebben. De regering sluit aan bij de cijfers zoals deze door ABF zijn gepresenteerd.<sup>216</sup> Het verschil tussen heffing en extra huuropbrengsten is volgens de regering volledig op te brengen uit efficiencyslagen en extra woningverkoop door woningcorporaties. De volgende cijfers met betrekking tot de extra huuropbrengsten zijn door deze onderzoeksbureaus gepubliceerd:

**Figuur 5: Extra huuropbrengsten voor/te betalen verhuurderheffing door woningcorporaties**

<b>Extra huuropbrengsten, berekend door:</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
❖ ABF <sup>1</sup>	297	590	880	1188	1487
❖ ORTEC Finance/Aedes	140	342	491	621	730
❖ EIB <sup>2</sup>					2022
❖ CFV <sup>3</sup>	230	562	818	997	1227
<b>Verhuurderheffing<sup>4</sup></b>	<b>42</b>	<b>967</b>	<b>1125</b>	<b>1262</b>	<b>1411</b>
<sup>1</sup> ABF rekent 81,7% toe aan woningcorporaties					
<sup>2</sup> Cijfer EIB in nominale prijzen (2013)					
<sup>3</sup> Doorrekening cijfers CFV uitgaande van 2,13 miljoen woningen					
<sup>4</sup> 83% van het totaal moet volgens opgave van de regering aan woningcorporaties worden toegerekend					
<i>Bedragen zijn in mln. €</i>					

Uit bovenstaande figuur blijkt dat de berekeningen omtrent de huurverhogingen nogal uiteenlopen. Daar ABF berekeningen heeft gedaan voor alle verhuurders, heb ik deze cijfers herrekend om tot het aandeel van de woningcorporaties te komen.<sup>217</sup> De verschillen in uitkomsten zijn te verklaren door de volgende verschillen in aannames die bij de onderzoeken zijn gedaan:

- Verschil in plafond van huurverhogingen (niet alleen op basis van het WWS maar daarnaast ook op basis van andere criteria) (1);
- Verschil in de mutatiegraad (2);<sup>218</sup>
- Verschil in aandeel van woningcorporaties in de verhuurderheffing (3);
- Verschil tussen tijdvak van de heffing en de huurverhogingen (4).

(1) Het grootste verschil tussen de uitkomsten valt te verklaren doordat niet alle rapporten ervan uitgaan dat de huren verhoogd kunnen worden tot het maximum op basis van het WWS. Zo gaan EIB en CFV ervan uit dat er een extra plafond ingebouwd moet worden op 5,5% van de WOZ-

<sup>212</sup> CFV, Doorrekening bijgesteld huurbeleid en effecten verhuurdersheffing, 27 februari 2013, Kamerstukken II 2012/13, 27926, nr. 193.

<sup>213</sup> ABF, Huurbeleid en verhuurderheffing, februari 2013.

<sup>214</sup> EIB, Woonakkoord: Effecten op de bouwproductie en werkgelegenheid, maart 2013.

<sup>215</sup> ORTEC Finance, Gevolgen Woonakkoord voor corporaties, 14 februari 2013; Aedes, Analyse van de doorrekening extra huurinkomsten en lagere heffing Woonakkoord, maart 2013.

<sup>216</sup> Brief regering; Brief inzake vormgeving en effecten huurbeleid en verhuurderheffing, Kamerstukken I 2012/13, 32847, B, p. 4.

<sup>217</sup> Dit heb ik gedaan door 81,7% van de door ABF gepubliceerde cijfers te nemen. Dit is het percentage dat ABF toerekent aan de woningcorporaties (ABF, Huurbeleid en verhuurderheffing, februari 2013, p. 19).

<sup>218</sup> De mutatiegraad heeft gevolgen voor de harmonisatie mogelijkheden (indien een huurder vertrekt kan de huurprijs voor een nieuwe huurder verhoogd worden zonder rekening te hoeven houden met de maximale jaarlijkse huurverhogingen), indien de kwaliteit van een woning dat toestaat zou een woning na harmonisatie in de geliberaliseerde sector verhuurd kunnen worden.

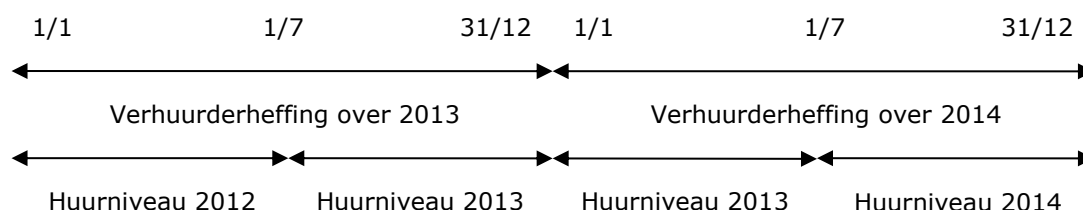
waarde van een woning. Dit heeft tot gevolg dat extra huuropbrengsten lager uit zullen vallen dan indien de ruimte volgens het WWS maximaal benut zou kunnen worden.

(2) Het verschil in mutatiegraad heeft gevolgen voor de mogelijkheden om de huren ineens richting het maximum op basis van het WWS te brengen. ORTEC Finance gaat uit van een lagere mutatiegraad dan de andere bureaus.

(3) Daarnaast is het te betalen aandeel van woningcorporaties in de verhuurderheffing niet in elk rapport gelijk. ABF gaat uit van 83% (zo ook de regering), terwijl ORTEC Finance tot een bijdrage komt van 90%.<sup>219</sup> ORTEC Finance onderbouwt dit met het argument dat door de drempel van tien woningen de bijdrage door woningcorporaties hoger komt te liggen dan op basis van het aandeel sociale huurwoningen die in het bezit zijn van woningcorporaties. ABF en de regering stellen dat zij hier bij de berekening van het aandeel van woningcorporaties in de verhuurderheffing rekening mee hebben gehouden.

(4) Als laatst gaat ORTEC Finance uit van andere tijdvakken bij het inboeken van de extra huuropbrengsten dan ABF. In onderstaande figuur heb ik het verschil tussen beide tijdvakken visueel weergegeven.

**Figuur 6: Verschil tussen jaar voor verhuurderheffing en huurverhoging**



De verhuurderheffing is een tijdvakbelasting die over een kalenderjaar geheven wordt.<sup>220</sup> Waar een tijdvak van de verhuurderheffing van januari tot en met december van een kalenderjaar loopt, loopt het tijdvak van de huurverhogingen van juli tot en met juni van het volgende kalenderjaar.

#### 4.3.1.2 *Tijdvak heffing en huuropbrengsten niet gelijk*

ABF gaat bij het inboeken van de extra huuropbrengsten in een kalenderjaar uit van de (extra) huuropbrengsten die vanaf juli van het betreffende jaar te behalen zijn.<sup>221</sup> Op deze wijze worden extra huuropbrengsten – als gevolg van de huurverhoging per 1 juli – voor de maanden januari tot en met juni van het volgende kalenderjaar reeds een jaar eerder ingeboekt. Om deze ongelijkheid

<sup>219</sup> Brief regering; Twee toezeggingen Algemeen Overleg Afspraken woningmarkt van 13 maart 2013, Kamerstukken II 2012/13, 32847, nr. 64, p. 4.

<sup>220</sup> De peildatum (1 januari) is hiervoor doorslaggevend, vergelijkbaar met de gemeentelijke OZB.

<sup>221</sup> Zie hiervoor: ABF, Huurbeleid en verhuurderheffing, februari 2013, voetnoot op p. 14.

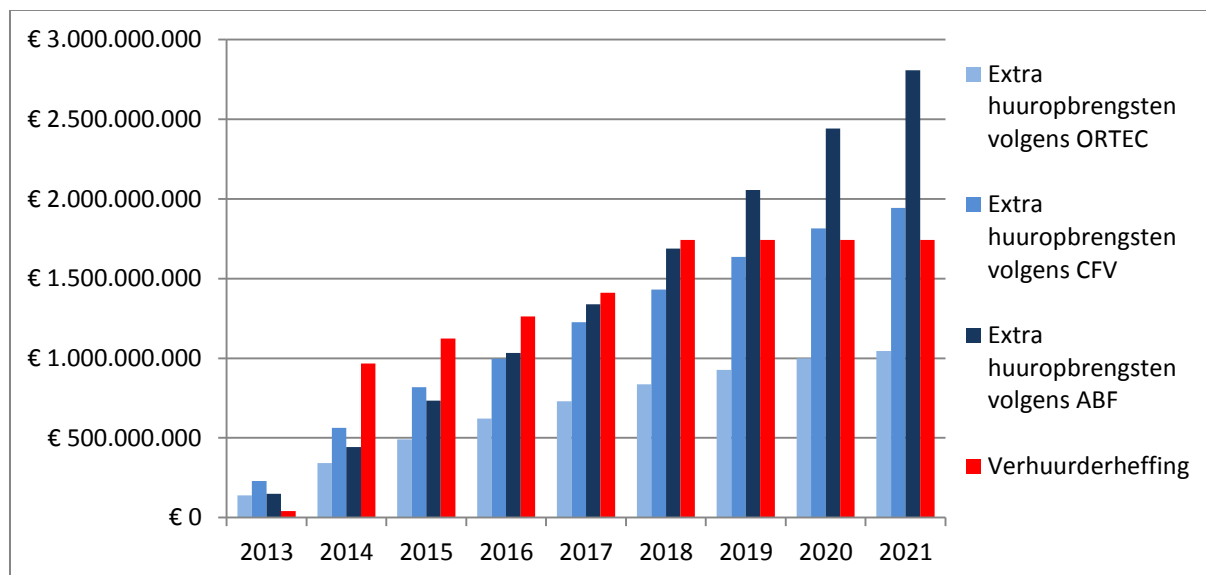
op te heffen en uit te gaan van gelijke tijdvakken, heb ik de extra huuropbrengsten opnieuw berekend. Zo kom ik tot de cijfers zoals weergegeven in figuur 7.<sup>222</sup>

**Figuur 7: Vergelijking extra huuropbrengsten met gebroken tijdvakken**

Extra huuropbrengsten berekend door:	2013	2014	2015	2016	2017
❖ ABF	148	443	735	1034	1338
❖ ORTEC Finance/Aedes	140	342	491	621	730
❖ CFV	230	562	818	997	1227
<b>Verhuurderheffing<sup>1</sup></b>	42	967	1125	1262	1411
<sup>1</sup> 83% van het totaal van de heffing wordt toegerekend aan woningcorporaties					
<i>Bedragen zijn in mln. €</i>					

Indien bovenstaande cijfers vergeleken worden met de cijfers uit figuur 5, valt op dat in geen van de verschillende scenario's de extra huuropbrengsten boven de heffing uitstijgen in 2017. De berekeningen van ORTEC Finance en ABF gaan niet verder dan 2017. De berekeningen van CFV lopen echter door tot en met 2021. Aan de hand van de trend uit dit rapport heb ik de cijfers van ORTEC Finance en ABF geëxtrapoleerd tot en met 2021. Hoewel het verder kijken dan vier jaar iets weg heeft van 'koffiedik'-kijken (in acht jaar tijd kan immers enorm veel veranderen), geeft het een grove indicatie van het verloop van de extra huuropbrengsten na 2017. Deze berekening levert het volgende beeld op:<sup>223</sup>

**Figuur 8: Verhuurderheffing en extra huuropbrengsten**



<sup>222</sup> CFV ging bij de berekeningen uit van de gemiddelde jaarhuur uit 2011, bij de hier gebruikte cijfers heeft CFV de opgegeven huurprijs uit WoOn 2012 (de geldende huurprijs op 1 januari 2012) gebruikt. Ik kan niet met zekerheid stellen welk tijdvak CFV voor de huurprijzen heeft genomen, zodat ik ervoor heb gekozen de cijfers in stand te laten (ik ga ervan uit dat CFV een tijdvak van januari-december heeft gebruikt).

<sup>223</sup> In bijlage 1 heb ik de cijfermatige onderbouwing van deze berekening opgenomen.

Uit deze cijfers blijkt dat de extra huuropbrengsten in de berekening van ABF vanaf 2019 volledig de verhuurderheffing dekken.<sup>224</sup> Bij de berekeningen van CFV is dit vanaf 2020 het geval. In het scenario van ORTEC Finance blijven de extra huuropbrengsten ook in 2021 nog achter bij de verhuurderheffing. De bovenstaande cijfers gelden voor de sector als geheel. ABF heeft ook berekeningen per regio gemaakt.<sup>225</sup> Hieruit volgt dat de verschillen per regio groot zijn.<sup>226</sup> De heffing houdt immers geen rekening met individuele mogelijkheden de huren te verhogen. In individuele gevallen zou het dus voor kunnen komen dat de heffing eerder dan 2019 op te brengen valt uit de extra huuropbrengsten. De keerzijde is dat het ook mogelijk is dat de heffing pas op een later tijdstip op te brengen valt uit extra huuropbrengsten.

#### *4.3.1.3 Problemen met verstrekking van inkomensgegevens*

In een artikel in Trouw meldden twee directeurs van woningcorporaties dat de Belastingdienst er niet op tijd in was geslaagd alle inkomensgegevens te verstrekken.<sup>227</sup> Eén directeur stelde dat er hierdoor rechtsongelijkheid ontstaat, doordat de ene huurder wel een inkomensafhankelijke huurverhoging opgelegd krijgt, maar zijn buurman niet (omdat de Belastingdienst zijn gegevens niet kon verstrekken). Dit heeft de andere directeur doen besluiten voor iedereen de huren met 4% te verhogen, om zo een ieder gelijk te behandelen.<sup>228</sup> Dit heeft gevolgen voor de dekking van de verhuurderheffing, niet alleen voor 2013 maar ook voor de jaren daarna. De minister voor W&R heeft in een brief aangegeven dat ongeveer 6% van de gevraagde inkomensgegevens van huurders niet verstrekt konden worden.<sup>229</sup>

De verstrekking van de inkomensgegevens vormt een cruciaal onderdeel om de huren inkomensafhankelijk te kunnen verhogen. Het probleem lijkt beperkt te zijn, met 6% niet verstrekte gegevens.<sup>230</sup> Echter snijdt de directeur hier wel een belangrijk punt aan. De inkomensafhankelijke huurverhogingen zijn een vorm van inkomenspolitiek. Het wel aan de één opleggen van een huurverhoging en niet aan de ander – omdat van deze persoon de inkomensgegevens ontbreken – neigt naar ongelijke behandeling van op het oog gelijke gevallen. Een kanttekening is hierbij echter wel op zijn plaats. Huurders met een gelijk inkomen in gelijkwaardige woningen betalen niet per definitie dezelfde huurprijs. De huurprijs is erg afhankelijk van de huurprijs bij aanvaarding van de woning. Indien de ene huurder veel eerder in een woning is komen wonen dan de ander, is het aannemelijk dat de laatste waarschijnlijk een

---

<sup>224</sup> Hierbij ben ik ervan uitgegaan dat de opbrengst van de verhuurderheffing vanaf 2018 op het niveau uit het Regeerakkoord van kabinet-Rutte II komt te liggen: €2,1 miljard (Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 24).

<sup>225</sup> ABF, Huurbeleid en verhuurderheffing, februari 2013, p. 16.

<sup>226</sup> Zo kent de regio Groot-Amsterdam in 2017 een negatief saldo bestaande uit het verschil tussen extra huuropbrengsten en verhuurderheffing heeft, terwijl (op een paar na) de rest van de regio's en Nederland als geheel wel een positief saldo kennen.

<sup>227</sup> Trouw, 19 april 2013.

<sup>228</sup> De huren werden op deze wijze voor iedereen met inflatie en inkomensafhankelijk boven inflatie verhoogd, er werden geen inkomensafhankelijke boven inflatoire huurverhogingen doorgevoerd.

<sup>229</sup> Brief regering; Uitvoering van de inkomensafhankelijke huurverhoging, Kamerstukken II 2012/13, 27926, nr. 198, p. 4.

<sup>230</sup> De oorzaak kan zowel zijn dat er geen inkomen bekend is van het huishouden ofwel dat het betreffende huishouden niet overeen komt met de gemeentelijke basisadministratie op het betreffende adres.

hogere huur betaalt dan de ander.<sup>231</sup> Hierdoor is het maar zeer de vraag of het per definitie om gelijke gevallen gaat. De keuze om huren al dan niet inkomensafhankelijk te verhogen ligt geheel bij woningcorporaties zelf. Deze zullen – mede afhankelijk van de financiële positie van de woningcorporatie – een individuele afweging maken.<sup>232</sup> Hoewel het percentage van niet verstrekte inkomensgegevens zeer laag ligt, kan dit grote gevolgen hebben.<sup>233</sup> Het niet inkomensafhankelijk verhogen van de huren heeft niet alleen gevolgen voor de extra huurinkomsten in het lopende jaar, maar ook voor de erop volgende jaren.

#### *4.3.1.4 Deelconclusie*

De cijfers die de regering gebruikt bij onderbouwing van haar argumenten, gaan uit van een ander tijdvak van huuropbrengsten dan het tijdvak van de verhuurderheffing. Hierdoor worden deels huuropbrengsten ingeboekt die in het volgende jaar pas worden gerealiseerd. Hieruit volgt dat de extra huuropbrengsten lager uit zullen vallen dan waar de regering vanuit gaat. Uit deze vernieuwde cijfers blijkt dat de verhuurderheffing niet vanaf 2017, maar vanaf 2019 volledig op te brengen valt uit de extra huuropbrengsten. Daarnaast is ook het verschil in de jaren 2014-2017 groter dan de opgave van de regering. Het is de vraag of dit verschil opgevangen kan worden zonder het investeringsbudget van woningcorporaties aan te tasten. Uit de berekeningen van ABF blijkt voorts dat er tussen de regio's flinke verschillen kunnen bestaan. Ook tussen individuele belastingplichtige kunnen er vergelijkbare verschillen optreden. De heffing sluit immers niet aan bij de mogelijkheden om huren te verhogen (en daarmee aanwezigheid van scheefwoners), maar bij de WOZ-waarde van het woningbezit.

De aanpak van scheefwonen is afhankelijk van de mogelijkheden de huren inkomensafhankelijk te verhogen. Hoewel het percentage van inkomensgegevens die niet op tijd verstrekt konden worden erg laag ligt, kunnen de financiële gevolgen van het niet opleggen van inkomensafhankelijke huurverhogingen als gevolg hiervan groot zijn. Woningcorporaties met een betere financiële uitgangspositie zullen minder geneigd zijn scheefwonen aan te pakken dan woningcorporaties met een slechte financiële uitgangspositie. Hoewel het niet opleggen van inkomensafhankelijke huurverhogingen ongelijke behandeling van huurders tegen zou moeten gaan (binnen de huurders van een woningcorporatie), werkt dit ongelijke behandeling van huurders op landelijk niveau juist in de hand.

---

<sup>231</sup> De huurprijs van een woning die tien jaar aan dezelfde huurder wordt verhuurd ligt door huurprijsregulering over het algemeen lager, dan de huurprijs van een vergelijkbare woning waarbij de huurder er zojuist in is komen wonen. In het laatste geval is het waarschijnlijk dat door harmonisatie de huurprijs hoger is geworden (meer richting de markthuur/maximale huurprijs) dan de huurprijs van de eerste woning.

<sup>232</sup> Wellicht ook op basis van de financiële positie van de huurder, echter is de hoogte van de maximale huurverhoging afhankelijk van het inkomen van een huishouden. Zodat op deze wijze het inkomen hier al een rol in speelt.

<sup>233</sup> Indien een woningcorporatie de inkomensafhankelijke huurverhogingen niet doorvoert vanwege het ontbreken van inkomensindicaties van enkele huishoudens, heeft dit grote financiële gevolgen voor de woningcorporatie.



### 4.3.2 Behalen van structurele opbrengst

Een structurele opbrengst voor de schatkist is niet alleen afhankelijk van de opbrengst van de verhuurderheffing, maar van de inrichting van het belastingstelsel als geheel. Ik zal eerst ingaan op de opbrengst van de verhuurderheffing. Vervolgens zal ik binnen de economische welvaartstheorie op zoek gaan naar argumenten om een belasting op onroerend goed in te voeren.

#### 4.3.2.1 *Stabiele en structurele opbrengst van de verhuurderheffing*

Voor een stabiele structurele opbrengst van de verhuurderheffing is een stabiele grondslag erg belangrijk. Onroerend goed wordt gezien als een zeer stabiele grondslag.<sup>234</sup> Onroerend goed is goed waarneembaar en nauwelijks verplaatsbaar, waardoor ontwijking van de belasting lastig is. Huizenprijzen zijn volgens de OESO minder vatbaar voor economische cycli dan andere belastingen, zodat de grondslag stabiel is dan die van andere belastingen zoals de inkomsten- en de vennootschapsbelasting. Dit heeft tot gevolg dat de opbrengst van een belasting op onroerend goed beter valt in te schatten. Voor de grondslag van de heffing zijn twee variabelen erg belangrijk:

- De ontwikkeling van de WOZ-waarde (van woningen die onder de heffing vallen);
- Het aantal woningen dat onder de heffing valt.

De verhuurderheffing wordt alleen geheven over gereguleerde huurwoningen. Door verkoop- en liberalisatie van woningen is de grondslag minder stabiel dan een integrale belasting op onroerend goed. Bij een integrale belasting op onroerend goed hebben dergelijke handelingen immers geen invloed op de grondslag van de belasting. De verkoop van huurwoningen staat door de economische situatie echter onder druk en het liberaliseren van woningen is alleen mogelijk indien de zittende huurder verhuist. Dit maakt het niet heel waarschijnlijk dat het aantal woningen dat onder de grondslag valt op korte termijn drastisch zal afnemen.<sup>235</sup> Hierdoor laat de opbrengst zich naar mijn mening alsnog vrij nauwkeurig voorspellen.

#### 4.3.2.2 *Uitverdieneffecten*

Het invoeren van een belasting op onroerend goed heeft mogelijk direct gevolgen voor de opbrengst van andere belastingen. Het heeft geen zin een gat in de begroting te vullen door een nieuwe belasting in te voeren, terwijl de opbrengst van andere belastingen als gevolg van de invoering terugloopt. Het behalen van een structurele opbrengst wordt door de verhoging van het budget van de huurtoeslag deels teniet gedaan. Door de algemene boven inflatoire huurverhoging wordt iedere huurder geraakt. Om de laagste inkomens tegemoet te komen voor de stijging van de

---

<sup>234</sup> OESO, *Tax and Economic Growth*, 2007, p. 20.

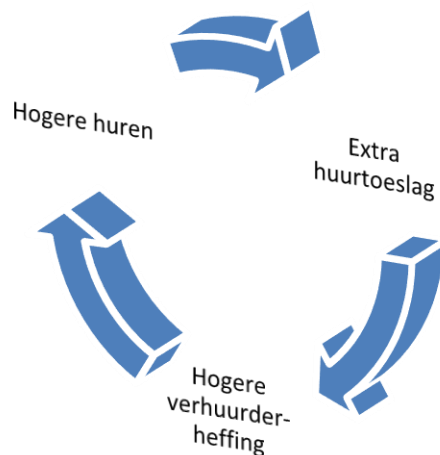
<sup>235</sup> ABF gaat uit van een mutatiegraad van 8%, Aedes acht een mutatiegraad van 5% meer aannemelijk. Overigens wil dit niet zeggen dat alle woningen waar harmonisatie van de huurprijs plaatsvindt, in de liberale sector terecht komen. Dit is afhankelijk van de kwaliteit van de woning.

huren, wordt deze groep gecompenseerd met extra huurtoeslag.<sup>236</sup> De regering licht dit als volgt toe:

*"Daarnaast wordt de heffing voor verhuurders verhoogd, rekening houdend met extra middelen om toenemend gebruik van huurtoeslag als gevolg van de huurverhogingen op te vangen."*

Bovenstaande zin heeft iets dubbels in zich. Laagste inkomens worden gecompenseerd voor huurstijgingen, die zijn mogelijk gemaakt door de regering. De regering verhoogt zo de verhuurderheffing als dekking van deze extra kosten. Verhuurders moeten dekking voor de verhuurderheffing vinden door de huren te verhogen. Dit alles neigt naar onderstaande vicieuze cirkel.

**Figuur 9: Rondpompen van geld op de sociale huurmarkt**



Voor huishoudens die geen recht hebben op de huurtoeslag betekent de huurverhoging een aantasting van het besteedbaar inkomen. De huishoudens met een inkomen tussen grofweg €29.000 en €34.000 worden niet als scheefwoners aangemerkt, maar worden niet gecompenseerd voor de huurverhoging. Hierdoor ondervinden niet alleen scheefwoners een teruggang in het vrij besteedbaar inkomen als gevolg van de huurverhogingen. Dit resulteert erin dat deze huishoudens minder te besteden/sparen hebben, voor de overheid betekent dit een derving van bijvoorbeeld Btw-opbrengsten. Met deze uitverdieneffecten houdt de regering echter geen rekening met het inboeken van de opbrengst van de verhuurderheffing. Het is erg afhankelijk van individuele keuzes op welke wijze een lastenverzwaring doorwerkt. Het CPB heeft bij de doorrekeningen van het Regeerakkoord Rutte II hier wel voor gecorrigeerd.<sup>237</sup> Het CPB heeft berekend dat de uitverdieneffecten van het beleid uit het Regeerakkoord in 2017 1% van het BBP bedragen (€6 miljard).

<sup>236</sup> Brief informateur; Eindverslag van de informateurs Bos en Kamp over hun informatiewerkzaamheden, Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15, p. 64.

<sup>237</sup> CPB-analyse economische effecten financieel kader Regeerakkoord, Kamerstukken II 2012/13, 33410, B, p. 10.

### 4.3.2.3 Economische theorie

Naast de hierboven genoemde uitverdieneffecten zal ik ook vanuit de economische welvaartstheorie voor- en tegenargumenten aandragen met betrekking tot invoering van een belasting op onroerend goed. Voordat ik toekom aan deze argumenten, zal ik eerst stilstaan bij de redenen van de overheid om belastingen te heffen. Het doel van de overheid is om welvaartsmaximalisatie na te streven. Ze gebruikt hiertoe belastingen om marktfalen te corrigeren en inkomen te herverdelen.<sup>238</sup> Primair gebruikt de overheid hier de inkomstenbelasting voor. Afhankelijk van efficiëntie en mate van herverdeling kunnen ook belastingen op andere grondslagen hieraan een bijdrage leveren.<sup>239</sup>

Een belasting op grond vormt één van de mogelijke belastingen met een alternatieve grondslag ten opzichte van een belasting op arbeidsinkomen. Met het belasten van grond wordt geen economische activiteit verstoord. Het aanbod van grond ligt vast en wordt daardoor niet beïnvloed door invoering van een belasting.<sup>240</sup> Het belasten van 'rents' is economisch zeer efficiënt.<sup>241</sup> Het eigendom van grond is daarnaast eenvoudig vast te stellen, zodat de belastingplichtige eenvoudig valt te identificeren. Een ander voordeel is dat grond onverplaatsbaar is, waarmee de belasting moeilijk valt te ontwijken.<sup>242</sup> Mirrlees ziet echter ook praktische bezwaren: een belasting op grond ligt politiek gevoelig en de waardering is een aanzienlijke klus.<sup>243</sup> De waarde van de grond is zeer afhankelijk van de bestemming die de grond heeft.<sup>244</sup> Een belasting op grond kan ervoor zorgen dat eigenaren minder geneigd zijn een bestemmingswijziging aan te vragen, Mirrlees verwacht dat dit effect echter niet heel groot zal zijn. Een dergelijke belasting zou vormgegeven dienen te worden als een jaarlijkse belasting over de waarde van de grond.<sup>245</sup>

Ook voor het belasten van woningen zijn volgens Mirrlees goede argumenten te vinden.<sup>246</sup> Hierbij is het van belang de eigenschappen van een woning te onderschrijven: een woning vormt zowel een consumptiegoed als een zeer waardevol vermogensbestanddeel. Voor beide eigenschappen bestaan los van elkaar goede argumenten deze te belasten. In het kader van de verhuurderheffing past het niet om uitgebreid in te gaan op het belasten van consumptie van woningen, ik beperk mij tot het belasten van een woning als vermogensbestanddeel. Mirrlees acht het hierbij van belang dat zowel een eigen woning als een huurwoning dezelfde fiscale behandeling krijgt.<sup>247</sup> Hij stelt dat het normale rendement moet worden vrijgesteld en alleen het bovennormale rendement moet

---

<sup>238</sup> H.S. Rosen, Public Finance, in: C.K. Rowley and F.G. Schneider (red.), Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy, Springer Science & Business Media, LLC 2008, p. 372; Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing (2010), p. 179-180.

<sup>239</sup> H.S. Rosen, Public Finance, in: C.K. Rowley and F.G. Schneider (red.), Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy, Springer Science & Business Media, LLC 2008, p. 377.

<sup>240</sup> J. Mirrlees e.a., Tax by Design, Oxford University Press, 2011, p. 370-371; Uitzondering hierop zijn landwinning zoals Flevoland en de Maasvlakte, in de regel ligt het aanbod echter vast.

<sup>241</sup> Studiecommissie Belastingstelsel, Continuïteit en vernieuwing (2010), p. 191.

<sup>242</sup> OESO, Tax and economic growth, 2007, p. 20.

<sup>243</sup> J. Mirrlees e.a., Tax by Design, Oxford University Press, 2011, p. 373; In Nederland worden alle onroerende zaken op basis van de Wet WOZ jaarlijks gewaardeerd. Indien hier een belasting op grond ingesteld zou worden, zou deze waardering gesplitst moeten worden tussen de grond en de bebouwing.

<sup>244</sup> J. Mirrlees e.a., Tax by Design, Oxford University Press, 2011, p. 372.

<sup>245</sup> Vergelijkbaar met de heffingsmethodiek van de verhuurderheffing of gemeentelijke OZB.

<sup>246</sup> J. Mirrlees e.a., Tax by Design, Oxford University Press, 2011, p. 378.

<sup>247</sup> J. Mirrlees e.a., Tax by Design, Oxford University Press, 2011, p. 396.

worden belast.<sup>248</sup> Dit kan op twee manieren: ofwel door een vrijstelling te geven op het normale rendement ofwel door een jaarlijkse 'step-up' te geven op de verkrijgingsprijs. Beide manieren zouden dan uiteindelijk tot een lagere belastingdruk op een vermogenswinstbelasting moeten leiden.

Uit bovenstaande valt op dat er economische onderbouwing te vinden is voor invoering van een belasting op onroerend goed. Vertaald naar de Nederlandse situatie valt op dat het belasten van sociale huurwoningen niet overeenkomt met de wijze die Mirrlees voorschrijft. De verhuurderheffing is een belasting over de waarde van zowel de grond als de bebouwing, een bredere grondslag dan alleen grond. Hierdoor worden niet alleen 'economic rents' belast, maar gaat de verhuurderheffing verder dan dat. Woningcorporaties worden daarnaast in de vennootschapsbelasting over zowel het normale rendement als het bovennormale rendement belast, ook hier is de grondslag te breed. Hieruit kan geconcludeerd worden dat de verhuurderheffing economisch minder efficiënt zal uitwerken dan de belasting op onroerend goed zoals Mirrlees die promoot.

De extra huuropbrengsten zouden als 'economic rents' kunnen worden gezien. Ze vormen op het eerste oog immers geen vergoeding voor enige economische inspanning door woningcorporaties. Het overheidsbeleid maakt de huurverhogingen mogelijk, zonder dat woningcorporaties hiervoor een tegenprestatie hoeven te leveren. Deze redenering gaat echter te kort door de bocht. Woningcorporaties verhuren niet zomaar sociale huurwoningen. Ze doen dit vanuit een door de overheid opgelegde sociaal maatschappelijke taakstelling. Niet alleen hebben woningcorporaties te maken met huurprijsregulering, maar daarnaast brengen ze zelf ook een financieel offer door de huurruimte niet maximaal te benutten.<sup>249</sup> Het CPB geeft aan dat een aantal factoren dit voor woningcorporaties hebben mogelijk gemaakt.<sup>250</sup> Het vermogen van woningcorporaties is deels met overheidsgeld opgebouwd. Na de bruteringsoperatie zijn nog te betalen subsidies en openstaande schulden tegen elkaar weggestreept, waarmee woningcorporaties financieel zelfstandig ten opzichte van het Rijk zijn geworden. Het vermogen van woningcorporaties bevindt zich in 'dode hand', woningcorporaties behoeven geen aandeelhouderswaarde te creëren.<sup>251</sup> Ook profiteren woningcorporaties van kortingen op grondprijzen. Daarnaast kunnen woningcorporaties profiteren van lage rentes door garantstellingen door de overheid. Het financiële offer in de vorm van lagere huren en huurprijsregulering zorgen bij woningcorporaties voor een lager rendement, zodat dit als een vorm van indirecte belasting gezien kan worden. De extra huuropbrengsten zouden een vergoeding kunnen zijn voor deze indirecte belasting, zodat het argument van het belasten van 'economic rents' in dat geval niet op zou gaan. Ik kan wegens gebrek aan volledige informatie geen harde uitspraken over in hoeverre de extra huuropbrengsten een 'economic rent' vormen.

---

<sup>248</sup> Het belasten van het normale rendement zorgt voor een verstoring in consumptiebeslissingen in tijd. Door deze vrij te stellen treedt deze verstoring niet op, zodat de relatieve prijs van het goed nu gelijk is aan de relatieve prijs in de toekomst.

<sup>249</sup> CPB, Economische effecten van regulering en subsidiëring van de huurwoningmarkt, CPB Document no. 165, p. 24.

<sup>250</sup> CPB, Hervorming van het Nederlandse woonbeleid, CPB Document no. 84, 2010, p. 62-63.

<sup>251</sup> Hierdoor zijn ze in staat genoeg te nemen met een lager resultaat; Hoewel woningcorporaties geen aandeelhouders hebben, zijn huurders belangrijke stakeholders. Hierdoor bevindt zich het vermogen niet geheel in 'dode hand'.

Ook herverdeling kan een argument zijn om een belasting in te voeren. Indien de verhuurderheffing beter in staat zou zijn te herverdelen dan een inkomstenbelasting, kan deze alsnog gerechtvaardigd worden.<sup>252</sup> Door de verhuurderheffing wordt geormerkt vermogen voor sociale woningbouw naar de schatkist gesluisd. Sociale woningbouw is gericht op huishoudens met een laag inkomen, zodat er in feite geld weggehaald wordt dat bestemd is voor minder bedeelde huishoudens. Hierdoor is de verhuurderheffing mijns inziens niet in staat inkomen beter te herverdelen dan een inkomstenbelasting.

#### **4.3.2.4 Deelconclusie**

De opbrengst van de heffing laat zich – ondanks de grondslagversmalling – redelijk nauwkeurig inschatten. Doordat de WOZ-waarde over een kalenderjaar voor de waardebepaling wordt genomen, is de regering in staat met het tarief te sturen op de beoogde opbrengst. Onroerend goed is eenvoudig waar te nemen en (bijna) niet te verplaatsen, zodat de heffing nauwelijks valt te ontwijken.

De structurele opbrengst van de heffing wordt direct deels teniet gedaan door hogere uitgaven als gevolg van verhoging van het budget voor de huurtoeslag. Daarnaast heeft het CPB aangegeven dat het beleid als gevolg van de inkomensafhankelijke huurverhogingen aanzienlijke uitverdieneffecten met zich meebrengt. De doeltreffendheid van de verhuurderheffing staat hiermee onder druk, doordat een deel van de opbrengst direct wegvloeit in de vorm van hogere uitgaven.

Vanuit de economische welvaartstheorie bezien, zou de verhuurderheffing met het afkomen van extra huuropbrengsten een efficiënte belasting kunnen zijn. De extra huuropbrengsten zouden aangemerkt kunnen worden als 'economic rents'. Echter worden woningcorporaties in de vorm van huurprijsregulering indirect belast, zodat de extra huuropbrengsten als vergoeding hiervoor aangemerkt zouden kunnen worden. Het is om deze reden zeer de vraag of het efficiency argument stand kan houden. Van een betere herverdeling als gevolg van de verhuurderheffing dan de inkomstenbelasting kan mijns inziens geen sprake zijn. Er wordt door de verhuurderheffing geormerkt vermogen voor sociale woningbouw weg belast. Hierdoor is minder vermogen beschikbaar voor sociale woningen, dat dient voor huishoudens met een lager inkomen.

### **4.3.3 Stimuleren van maatschappelijk gewenste investeringen**

#### **4.3.3.1 Doorrekeningen van te verwachten effecten**

De heffingsvermindering die onderdeel uitmaakt van de Wet maatregelen woningmarkt 2014 heeft tot doel het stimuleren van maatschappelijk gewenste opgaven. In opdracht van de regering hebben EIB, ABF en ORTEC Finance advies uitgebracht over de vormgeving van de

---

<sup>252</sup> Ondanks het ontbreken van economische efficiency argumenten.

investeringsfaciliteit.<sup>253</sup> Op basis van de doorrekeningen uit deze onderzoeken zal ik de faciliteit toetsen, zoals deze is opgenomen in de wet.

Doordat de investeringsfaciliteit budgetneutraal is vormgegeven, dit resulteert in een hogere verhuurderheffing met hetzelfde bedrag. ORTEC Finance stelt dat het zeer de vraag is of de extra investeringen uitstijgen boven de terugval van investeringen als gevolg van de verhoogde heffing. Hierbij gaat ORTEC Finance er vanuit dat deze verhoging vooral opgevangen moet worden door het uitstellen/afzeggen van investeringen. EIB daarentegen verwacht dat de verhoogde heffing deels opgevangen kan worden met inactief vermogen en met efficiency besparingen. In hoeverre de investeringsfaciliteit tot extra investeringen zal leiden is zeer afhankelijk van de wijze waarop de verhoogde heffing gedekt wordt. EIB heeft voorkeur voor herstructurering en renovatie, daar deze per besteedde euro aan de investeringsfaciliteit zou leiden tot de grootste productietoename.

Alle rapporten spreken een duidelijke voorkeur uit voor een tijdelijke faciliteit in plaats van een structurele variant. Een structurele maatregel zou volgens EIB leiden tot marktverstoringen. Een tijdelijke faciliteit heeft als extra voordeel dat het versnelde investeringen stimuleert. Hiermee kan de bodem in de conjunctuurgolf van de bouwsector worden verhoogd.<sup>254</sup> Dit leidt tot extra investeringen en werkgelegenheid doordat inactief vermogen direct aangewend wordt voor investeringen. EIB stelt dat de meeropbrengsten afnemen met de tijd, doordat er steeds minder sprake zal zijn van inactief vermogen. ORTEC Finance plaatst echter wel een kanttekening bij het bepalen of een investering extra is, of deze reeds gepland was. Het is moeilijk te meten wat de effectiviteit van de faciliteit is.<sup>255</sup>

EIB heeft bij haar berekeningen rekening gehouden met zogenaamde 'free-rider'-effecten van de faciliteit. Hiermee wordt bedoeld dat investeringen zonder faciliteit ook zouden worden gedaan, zodat de faciliteit niet leidt tot extra investeringen. Bij de berekeningen gaat EIB ervan uit dat 25% van de faciliteit terecht komt bij 'free-riders'.<sup>256</sup> EIB gaat er bij haar berekeningen uit van een faciliteit in de vorm van een subsidie, een fiscale faciliteit valt veel minder te sturen en zal daardoor waarschijnlijk tot een hoger aandeel 'free-riders' leiden.<sup>257</sup> Mijns inziens is vooral met betrekking tot investeringen in Rotterdam-Zuid de kans op 'free-riders' erg groot, daar hier al een zeer grote investeringsopgave ligt. Het zal hier zeer lastig te meten zijn of de faciliteit terechtkomt bij reeds eerder voorgenomen investeringen, of bij extra door de faciliteit gestimuleerde investeringen.

De faciliteit zou volgens EIB daarnaast een 'aanzienlijk' percentage van de investeringssom moeten bedragen. Dit betekent volgens EIB dat ongeveer 25% van het te investeren bedrag als vergoeding zou moeten worden gegeven. Volgens EIB is het niet voldoende de faciliteit te beperken tot het

---

<sup>253</sup> EIB, Investeringsfaciliteit en verhuurderheffing, mei 2013; ABF, Heffing en investeringsaftrek, mei 2013; ORTEC Finance, Verhuurderheffing en effecten investeringsfaciliteit, mei 2013; De rapporten zijn bijlagen bij: Brief regering; Varianten verhuurderheffing, Kamerstukken I 2012/13, 32847, E.

<sup>254</sup> EIB, Investeringsfaciliteit en verhuurderheffing, mei 2013, p. 15-16.

<sup>255</sup> Dit maakt de onderbouwing van invoering van een dergelijke faciliteit op zijn zachtst gezegd 'wankel'.

<sup>256</sup> Door een strakke vormgeving van de faciliteit verwacht EIB dat 75% bij extra investeringen terecht zal komen.

<sup>257</sup> Voor een fiscale faciliteit komt immers iedereen in aanmerking die aan de gestelde voorwaarden voldoet. Er kunnen geen additionele eisen worden gesteld met betrekking tot investeringsniveaus en vermogensposities van woningcorporaties.

onrendabele deel van de investering en/of de extra kosten die het naar voren halen van investeringen met zich meebrengt. Dit heeft te maken met de verzwaarde financieringseisen die woningcorporaties opgelegd krijgen door CFV en WSW.

#### *4.3.3.2 Vormgeving faciliteit in wet*

In overeenstemming met de adviezen heeft de regering gekozen voor een tijdelijke faciliteit. Hierdoor wordt beoogd investeringen naar voren te halen. Hierbij is bewust gekozen voor beperking in een aantal maatschappelijk urgente opgaven, zodat het budget (en de daarmee samenhangende verhoging van de heffing) beperkt blijft. Er is gekozen voor investeringsopgaven die volgens EIB het grootste effect hebben op de bouwproductie en de werkgelegenheid.

Door de investeringsfaciliteit in de vorm van een heffingsvermindering te gieten, is het risico op 'free-riders' toegenomen. Iedere verhuurder die voldoet aan de voorwaarden kan er aanspraak op maken. Er kan hierdoor niet worden getoetst of er sprake is van 'extra' investeringen, daarnaast ontbreekt ook een toets die de financiële noodzaak van de faciliteit toetst. Zo zou een woningcorporatie die voldoende financiële middelen bezit om haar investeringen op niveau te houden, toch in aanmerking kunnen komen voor de faciliteit. Herverdeling van inactief vermogen – waar EIB in haar berekeningen vanuit gaat – zal hierdoor minder plaatsvinden. De effectiviteit van de heffingsvermindering staat hiermee onder druk. Daarnaast is de heffingsvermindering met name gericht op urgente investeringsopgaven, zodat deze terecht zal komen bij investeringen die ook zonder faciliteit gedaan zouden moeten worden. Hoewel het naar voren halen van deze investeringen hiermee wel aangemoedigd wordt, vergroot dit mijns inziens wel het risico op 'free riders'.

In tegenstelling tot het advies van EIB voor een faciliteit als percentage van het te investeren bedrag, is ervoor gekozen om per investering voor een vast bedrag te kiezen. Hoewel op het eerste oog dit een aanzienlijk percentage zou kunnen zijn (€15.000 heffingsvermindering op een investering van €37.500), is het twijfelachtig of in de praktijk een dergelijk percentage gehaald zal worden. Het betreft immers minimaal te investeren bedragen, de werkelijke stichtingskosten van een nieuwe sociale huurwoning liggen echter veel hoger.<sup>258</sup> In de praktijk vormt de heffingsvermindering hierdoor een beperktere prikkel. Daarnaast kan de heffingsvermindering op zijn vroegst te gelde worden gemaakt in het jaar van gereedkomen van de investering. Het bedrag ter grootte van de heffingsvermindering moet op deze wijze (tijdelijk) worden meegefinancierd. Dit zorgt ervoor dat het effect van de heffingsvermindering om investeringen naar voren te halen verder wordt getemperd.

#### *4.3.3.3 Deelconclusie*

De heffingsvermindering is een middel dat ingezet wordt om maatschappelijk gewenste investeringen te stimuleren. Zowel ORTEC Finance als EIB heeft aangegeven dat van een dergelijke stimulans slechts beperkte resultaten zijn te verwachten. De resultaten worden vergroot door de

---

<sup>258</sup> Rigo, Onrendabele nieuwbouw; investeringen in de sociale huursector, januari 2011, p. 9.

keuze voor een tijdelijke faciliteit en investeringscategorieën met de grootste te verwachten effecten. Waarschijnlijk is het percentage van de investering waarvoor vermindering verkregen kan worden in de praktijk echter (te) beperkt. Ook dient het bedrag van de vermindering aanvankelijk te worden meegefinancierd, dit zal de resultaten waarschijnlijk temperen. Door de keuze voor een fiscale faciliteit is er daarnaast slechts zeer beperkte sturing mogelijk, dit vergroot de kans op 'free-riders'. Het is de vraag of de extra investeringen op zullen wegen tegen de terugloop in investeringen als gevolg van de extra heffing.

## 4.4 Doelmatigheid

In deze paragraaf zal ik ingaan op de efficiëntie van de verhuurderheffing. Volgens het IAK is een maatregel doelmatig indien de baten de kosten overtreffen. Dit is echter een zeer beperkt toetsingskader. Om de doelmatigheid te toetsen zal ik naast een kosten-/batenganalyse ook stilstaan bij de alternatieve dekking die woningcorporaties voor de verhuurderheffing (kunnen/moeten) gebruiken. In paragraaf 4.3.1.2 heb ik laten zien dat er een aanzienlijk gat zit tussen de verhuurderheffing en de extra huuropbrengsten in de jaren 2014-2019. Hoewel de regering stelt dat dit verschil op te brengen valt door efficiencybesparingen en extra woningverkoop, is het twijfelachtig of dit in de praktijk toereikend zal zijn.<sup>259</sup>

### 4.4.1 Kosten versus baten

In verband met de uitvoering van de verhuurderheffing en informatieverplichtingen die voortvloeien uit de verhuurderheffing zal ik net als de regering spreken over uitvoeringskosten en administratieve lasten. Met uitvoeringskosten worden de kosten van de Belastingdienst bedoeld die verband houden met de uitvoering en handhaving van de verhuurderheffing.<sup>260</sup> Voor administratieve lasten ga ik uit van de volgende definitie:

*"Administratieve lasten zijn de kosten voor het bedrijfsleven (HB: belastingplichtigen) om te voldoen aan informatieverplichtingen voortvloeiend uit wet- en regelgeving van de overheid."*<sup>261</sup>

In de MvT heeft de regering een opgave van de uitvoeringskosten en administratieve lasten opgenomen.<sup>262</sup> Er zijn nog geen werkelijke kosten uit de praktijk bekend daar het nieuwe wetgeving betreft, zodat deze opgave de enige beschikbare cijfers zijn. Ik wil benadrukken dat het een schatting van de uitvoeringskosten en administratieve lasten door de regering betreft.

De heffing is vormgegeven als aangiftebelasting om de uitvoeringskosten zo laag mogelijk te houden. De uitvoeringskosten als gevolg van de verhuurderheffing werden voor 2013 begroot op €8,2 miljoen. De verwachting is dat deze kosten zullen afnemen tot op termijn structureel €4 miljoen. In verband met de opname van de heffingsvermindering zijn extra uitvoeringskosten

---

<sup>259</sup> Dit komt mede doordat het verschil tussen heffing en extra huuropbrengsten volgens mijn doorrekeningen groter en langduriger zal zijn dan de opgave van de regering.

<sup>260</sup> 'Administratieve en Uitvoeringslasten permanent maken Crisis- en herstelwet', 2012, [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl).

<sup>261</sup> 'Met en is weten II', 2008, [www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl).

<sup>262</sup> MvT, Kamerstukken II 2013/13, 33407, nr. 3, p. 5; MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 28.



begroot. Jaarlijks worden deze extra kosten voor de Belastingdienst op €0,2 miljoen extra begroot. Voor Agentschap NL is tot en met 2017 jaarlijks €2 miljoen begroot, daarna jaarlijks €1 miljoen. De €8,2 miljoen afgezet tegen een opbrengst van €50 miljoen was aan de hoge kant te noemen. Dit is echter logisch te verklaren, daar de uitvoeringskosten bij aanvang hoger zijn in verband met het opzetten van het systeem.<sup>263</sup> Daarnaast is vooral de beperkte beoogde opbrengst in 2013 de oorzaak van de scheve verhouding. Op termijn wordt deze verhouding anders met €4 miljoen aan uitvoeringskosten op een heffing van €2,1 miljard. De kosten bedragen dan 0,19% in verhouding tot de opbrengst. De met de verhuurderheffing meest vergelijkbare belasting is de gemeentelijke OZB. De OZB is een bezitsbelasting op onroerend goed, die net als de verhuurderheffing de WOZ-waarde van een object als grondslag heeft. De uitvoeringskosten van de OZB in een middelgrote stad als Tilburg liggen rond 1,3-1,5% van de opbrengst van de OZB.<sup>264</sup> De uitvoeringskosten van de verhuurderheffing in verhouding tot de opbrengst van de verhuurderheffing liggen hiermee vergeleken een stuk lager. De kosten van de Belastingdienst in verhouding tot de totale opbrengst van belastingen en premies bedraagt op basis van de begroting voor 2013 0,9%.<sup>265</sup> Hoewel de verhuurderheffing niet één op één met de OZB en de totale belastingopbrengst vergeleken kan worden, is het wel een indicatie dat de verhuurderheffing qua uitvoeringskosten een efficiënte belasting is.

De geschatte administratieve lasten van de verhuurderheffing zijn onderverdeeld in incidentele lasten en jaarlijkse lasten.<sup>266</sup> De incidentele lasten bedragen €3,75 miljoen. De regering stelt dat grotere verhuurders een meer geautomatiseerde administratie voeren, zodat de incidentele kosten voor de grotere verhuurders kleiner zijn dan de incidentele kosten voor kleinere verhuurders. Respectievelijk bedragen deze lasten €1,35 miljoen tegenover €2,4 miljoen. De jaarlijkse lasten zijn ook onderverdeeld in de bovengenoemde twee groepen. In het totaal bedragen ze €2 miljoen, waarvan €0,4 miljoen voor grotere verhuurders en €1,6 miljoen voor kleinere verhuurders.<sup>267</sup> De extra kosten als gevolg van de heffingsvermindering worden door de regering geraamd op jaarlijks gemiddeld €0,22 miljoen.<sup>268</sup> De uitvoeringskosten als gevolg van de heffingsvermindering zullen volgens de opgave van de regering daarmee hoger uitvallen dan de administratieve lasten. Daar er om in aanmerking tot komen voor de heffingsvermindering een gescheiden boekhouding voor de DAEB-werkzaamheden bijgehouden moet worden, heb ik hier mijn bedenkingen bij.

#### 4.4.2 Mogelijkheden als alternatieve dekking voor de verhuurderheffing

Naast de extra huuropbrengsten hebben verhuurders meerdere mogelijkheden om dekking voor de verhuurderheffing te zoeken. Ceteris paribus zal ik per mogelijkheid kort ingaan op de gevolgen

---

<sup>263</sup> Hierbij valt te denken aan het gereedmaken van de benodigde ICT en scholing van personeel.

<sup>264</sup> Gemeente Tilburg, Verordening op de heffing en invordering van onroerende zaakbelastingen 2012, [decentrale.regelgeving.overheid.nl](http://decentrale.regelgeving.overheid.nl); Landelijke cijfers over de uitvoeringskosten van de gemeentelijke OZB ontbreken. Hoewel de uitvoeringskosten van de gemeente Tilburg wellicht niet representatief voor heel Nederland zijn, kunnen deze wel als indicatie worden gebruikt.

<sup>265</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II 2012/13, 33515, nr. 6, p. 3.

<sup>266</sup> MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 28.

<sup>267</sup> Het verschil wordt door de regering verklaard door de mate van automatisering. Grote verhuurders (lees: woningcorporaties) hebben volgens de regering een volledig geautomatiseerde administratie, waar zij bij het doen van aangifte gebruik van kunnen maken zodat zij op die manier minder kosten maken.

<sup>268</sup> MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3, p. 28.

voor huurders en op de uitverdieneffecten op andere belastingen door deze mogelijkheden. De door mij verwachte effecten vergelijk ik op basis van een nominaal gelijk te dekken bedrag aan heffing. De volgende mogelijkheden onderscheid ik hierbij:

- Interen op aanwezige liquide middelen (1);
- Verhogen van efficiency van de bedrijfsvoering (2);
- Besparen op andere kosten van de bedrijfsvoering (3);
- Verkoop van woningen (4);
- Uitstellen-/afzeggen van geplande investeringen (5).

(1) Het 'overtollige vet' kan gebruikt worden om de heffing op te brengen.<sup>269</sup> Voor huurders van de betreffende woningcorporatie heeft dit geen gevolgen, het betreft immers vermogen dat niet door de woningcorporatie nodig is voor haar dienstverlening.<sup>270</sup> Voor de sector als geheel betekent dit wel een achteruitgang van het geormerkt vermogen voor sociale woningbouw. Voor de overheid betekent dit een derving van VpB-opbrengsten.<sup>271</sup> De heffing is immers aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting, hier staan belaste extra opbrengsten tegenover die lager zijn dan de heffing.

(2) Het verhogen van efficiency is een door de regering aangehaalde mogelijkheid om het tijdelijke verschil tussen heffing en extra huuropbrengsten op te vangen.<sup>272</sup> Door efficiënter te werken maken woningcorporaties minder kosten, die feitelijk niet noodzakelijk zijn. Huurders zouden hier niets van moeten merken, het gaat immers om snijden in overtollige kosten. Doordat de woningcorporatie minder aftrekbare kosten heeft, wegen deze op tegen de aftrekbare kosten als gevolg van de verhuurderheffing. Er zullen waarschijnlijk wel beperkte uitverdieneffecten zijn als gevolg van het slanker worden van de woningcorporaties.<sup>273</sup>

(3) Het besparen op andere kosten van de bedrijfsvoering is nauw verwant aan de vorige mogelijkheid. Met deze mogelijkheid bedoel ik echter besparen op kosten die verder gaan dan besparingen op efficiency. Hierbij kan gedacht worden aan het minder frequent schoonmaken, onderhoud minder frequent plaats laten vinden en reparatie van onderdelen met materialen van een mindere kwaliteit.<sup>274</sup> Huurders hebben hier in tegenstelling tot efficiency besparingen wel hinder van, het woongenot zal (op termijn) hierdoor afnemen. De verhouding prijs/kwaliteit zou hierdoor – zeker op lange termijn – onder druk kunnen komen te staan. Dit zal vooral voor de minst flexibele huurders gevolgen hebben, door lange wachtlijsten voor sociale huurwoningen en beperkte financiële middelen zullen zij nauwelijks in staat zijn een andere woning te betrekken. Voor de overheid heeft dit net als bij efficiency maatregelen relatief beperkte uitverdieneffecten.

---

<sup>269</sup> Met 'overtollig vet' doel ik op inactief vermogen van woningcorporaties. Hierbij ga ik ervan uit dat het structureel inactief vermogen betreft.

<sup>270</sup> Dit zou anders zijn indien het vermogen gereserveerd is voor toekomstige investeringen.

<sup>271</sup> Ervan uitgaande dat woningcorporaties winst maken.

<sup>272</sup> Brief regering; Afspraken woningmarkt, Kamerstukken II 2012/13, 32847, nr. 42, p. 4.

<sup>273</sup> Hierbij valt te denken aan het laten afvloeien van personeel. Als dit personeel geen andere baan kan vinden betekent dit extra kosten aan uitkeringen.

<sup>274</sup> Hierbij valt te denken aan het vervangen van een defecte cv-ketel met een nieuwe cv-ketel die van mindere kwaliteit is dan voorheen in de woning aanwezig was. Voor bewoners zou dit kunnen resulteren in een hogere energierekening.

(4) Het verkopen van sociale huurwoningen (ofwel aan de huurder of aan derden) heeft tot voordeel dat het mes aan twee kanten snijdt. Het zorgt ervoor dat woningcorporaties liquide middelen in handen krijgen en aan de andere kant daalt met de verkoop van woningen de grondslag waarover in komende jaren verhuurderheffing betaald moet worden. Het CFV acht het echter niet realistisch dat er extra woningen verkocht kunnen worden, woningcorporaties kunnen de verkoop van woningen al nauwelijks op het gebruikelijke niveau houden.<sup>275</sup> Woningverkoop zijn de laatste jaren immers als gevolg van de financiële crisis sterk gedaald.<sup>276</sup> Voor huurders kan deze mogelijkheid gevolgen hebben, afhankelijk van aan wie de woning wordt verkocht.<sup>277</sup> Voor de overheid zorgt de verkoop aan de ene kant voor extra opbrengsten uit overdrachtsbelasting en vennootschapsbelasting.<sup>278</sup> Aan de andere kant kan de verkoop er voor zorgen dat de grondslag van de heffing kleiner wordt, zodat de toekomstige opbrengst van de verhuurderheffing afneemt.<sup>279</sup>

(5) De laatste optie is om investeringen uit te stellen of zelfs af te blazen. Deze mogelijkheid heeft veel media-aandacht gehad, daar de gevolgen voor de bouwsector groot zijn. ORTEC Finance heeft de terugloop van geplande investering voor de komende jaren in kaart gebracht.<sup>280</sup> Uit deze cijfers blijkt dat de voorgenomen investeringen zowel absoluut als relatief sterk gedaald zijn. Ook uit het deskundigengesprek met leden van de Eerste Kamer kwamen weinig positieve geluiden. Het algemene beeld dat volgde uit dit gesprek was dat woningcorporaties op grote schaal investeringen uitstellen. Het draaien aan de investeringsknop heeft mijns inziens de grootste gevolgen. Zowel woningcorporaties, huurders als de overheid ondervinden hier de nodige gevolgen van. Voor woningcorporaties betekent het niet investeren een achteruitgang van de bestaande woningvoorraad, met name in de toekomst kan dit hoge kosten met zich meebrengen.<sup>281</sup> Voor huurders betekent dit dat ze langer in relatief oudere woningen moeten wonen. Het woongenot zal hierdoor op termijn worden aangetast. Ook voor de overheid kunnen de gevolgen zeer omvangrijk zijn. Door de economische crisis heeft de bouwsector een flinke klap gekregen, nu ook woningcorporaties minder gaan investeren wordt deze toch al beschadigde sector een extra klap toegevoegd.<sup>282</sup> Voor de overheid betekent dit niet alleen een terugloop in Btw-opbrengsten, maar ook een terugloop van vennootschapsbelastingopbrengsten. Daarnaast raken veel mensen in de bouwsector hun baan kwijt, dat weer (tijdelijk) leidt tot extra uitkeringen maar ook tot minder loonbelastingopbrengsten. Maar ook valt te denken aan bouwbedrijven die failliet gaan en de maatschappelijke kosten die hieraan verbonden zijn. Het terugbrengen van investeringen heeft van alle mogelijkheden de meest verregaande gevolgen voor alle partijen.

---

<sup>275</sup> Kopie van CFV verzoek om aanvullende berekening huurbeleid en verhuurdersheffing bij 32847 E, Kamerstukken II 2012/13, 32847, E, p. 4-5.

<sup>276</sup> CBS, Statline, Woningverkoop in Nederland.

<sup>277</sup> Zo zal een particuliere verhuurder eerder geneigd zijn gebruik te maken van de inkomensafhankelijke huurverhogingen dan een woningcorporatie.

<sup>278</sup> CFV gaat ervan uit dat de verkoopwaarde hoger zal liggen dan de boekwaarde (Kopie van CFV verzoek om aanvullende berekening huurbeleid en verhuurdersheffing bij 32847 E, Kamerstukken I 2012/13, 32847, E, p 4.

<sup>279</sup> Dit is het geval indien een woning verkocht wordt aan de huurder of aan een derde die niet belastingplichtig is voor de verhuurderheffing.

<sup>280</sup> Kopie van ORTEC Verhuurderheffing en effecten investeringsfaciliteit bij 32847 E, Kamerstukken I 2012/13, 32847, E, p. 5.

<sup>281</sup> Investeren in woningen (zowel nieuwbouw als verbouw) zorgt voor verjonging van de woningvoorraad. Oude, niet rendabele woningen worden hierbij vervangen door nieuwe woningen. Het niet investeren zorgt er dus voor dat de huidige woningvoorraad veroudert, dat zal op termijn hoge onderhoudskosten met zich meebrengen.

<sup>282</sup> EIB, Bouw in beeld 2012-2013, september 2013.

### 4.4.3 Deelconclusie

De opgave van de regering met betrekking tot de uitvoeringskosten en administratieve lasten in verhouding tot de opbrengst van de heffing, maken de verhuurderheffing een efficiënte belasting. Daar de verhuurderheffing (tijdelijk) verder gaat dan het afkomen van extra huuropbrengsten moeten woningcorporaties voor alternatieve dekking van de heffing zoeken. Het is op dit moment nog te vroeg om op basis van werkelijke cijfers conclusies te kunnen trekken, de verhuurderheffing is immers pas net ingevoerd. Hierbij heb ik een aantal mogelijke dekkingen onderscheiden. De eerste vier mogelijkheden hebben op het oog relatief weinig gevolgen. Het draaien aan de investeringsknop heeft waarschijnlijk echter voor alle partijen de grootste gevolgen. Hoewel de regering aangegeven heeft dat het verschil tussen heffing en extra huuropbrengsten volledig valt op te brengen uit besparingen op efficiency en verkoop van woningen, bleek uit het deskundigengesprek dat woningcorporaties wel degelijk ook aan de investeringsknop draaien om het verschil op te kunnen vangen.<sup>283</sup> Dit kan grote gevolgen hebben voor de doelmatigheid van de verhuurderheffing.

## 4.5 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

### 4.5.1 Vormgeving

De Wet verhuurderheffing is zo eenvoudig mogelijk vormgegeven. Behalve een vrijstelling voor tien woningen per belastingplichtige en een grondslagversmalling tot sociale huurwoningen, zitten er geen vrijstellingen of andere complicerende bepalingen in. De bepalingen zijn gemakkelijk geschreven en de wet bestaat uit een beperkt aantal artikelen. Dit heeft tot gevolg dat de Wet verhuurderheffing eenvoudig uit valt te voeren. Voor handhaving heeft de Belastingdienst beschikking over diverse basisregistraties, die handhaving vereenvoudigen. Het onderscheid tussen gereguleerde- en geliberaliseerde woningen volgt niet uit een Basisregistratie.

De investeringsfaciliteit uit de Wet maatregelen woningmarkt 2014 II zorgt voor een aanzienlijke complicering van de verhuurderheffing. Met de introductie van de heffingsvermindering doen complicerende elementen haar intrede in de heffing. Met name de wijze waarop een investeringsvoornemen uiteindelijk kan leiden tot verlaging van de te betalen verhuurderheffing is complex omschreven/vormgegeven. Het onderscheid tussen verschillende investeringsvormen en regionale beperking zorgen een flinke toename in het aantal wetsartikelen, maar zijn wel duidelijk omschreven. Het onderscheid daarentegen tussen kleinschalige- en grootschalige verbouw vind ik – zoals ik ook reeds in het vorige hoofdstuk heb aangegeven – arbitrair en compliceert de vermindering aanzienlijk. Ook de verschillende termijnen die in de wet met betrekking tot de heffingsvermindering zijn opgenomen, kunnen tot verwarring leiden.<sup>284</sup>

---

<sup>283</sup> Verslag van een deskundigengesprek van 26 november 2013, Kamerstukken I 2013/14, 33756, E.

<sup>284</sup> Zo gelden er termijnen waarbinnen een investering moet zijn afgerond, daarnaast geldt er ook een termijn waarbinnen de definitieve investeringsverklaring tot vermindering van de verhuurderheffing moet leiden.

#### 4.5.2 Heffingsmethodiek

De heffing is als aangiftebelasting vormgegeven. Belastingplichtigen kunnen aan de hand van de WOZ-beschikkingen aangifte doen en deze gelijktijdig voldoen. De keuze voor een aangiftebelasting heeft voor de Belastingdienst tot voordeel dat er geen nieuw feit nodig is om een naheffingsaanslag op te leggen.<sup>285</sup> De aangifte dient verplicht digitaal te worden gedaan.<sup>286</sup> Indien er eventueel bezwaar/beroep open staat tegen een WOZ-beschikking dan kan de belastingplichtige bezwaar maken tegen de aangifte.<sup>287</sup> Dit bezwaar zal door de inspecteur aangehouden worden tot het bezwaar/beroep op de WOZ-beschikking is afgerond. Voor bezwaar en beroep gelden de voorschriften uit hoofdstuk V AWR.

De heffingsvermindering kan na afgifte van een definitieve investeringsverklaring bij aangifte van de verhuurderheffing in mindering worden gebracht op het te betalen bedrag. Indien de heffingsvermindering het te betalen bedrag van de verhuurderheffing in het betreffende jaar te boven gaat, dan kan deze tot maximaal het te betalen bedrag verzilverd worden. Het restant kan tot en met het derde jaar na afgifte van de definitieve investeringsverklaring alsnog (voor zover daar ruimte voor is) gebruikt worden.<sup>288</sup> De wijze waarop de investeringen tot heffingsvermindering kunnen leiden, heeft als voordeel dat er geen onterecht gebruik van gemaakt kan worden. Problematiek rond terugvordering van onterecht verkregen heffingsvermindering is hiermee niet aan de orde.

#### 4.5.3 Uitvoeringskosten en administratieve lasten

In paragraaf 4.4.1 ben ik in het kader van de doelmatigheid nader ingegaan op de uitvoeringskosten en administratieve lasten. De uitvoeringskosten en administratieve lasten zijn in verhouding tot de opbrengst van de heffing beperkt. De regering heeft bij berekening van de administratieve lasten onderscheid gemaakt tussen grote- en kleine verhuurders. Hier valt op dat kleine verhuurders zowel absoluut als relatief veel hogere administratieve lasten hebben dan grote verhuurders.

De uitvoeringskosten van de heffingsvermindering bedragen ongeveer de helft van de uitvoeringskosten van de verhuurderheffing. De faciliteit is echter beperkt tot €70 miljoen per jaar ten opzichte van een heffing van gemiddeld ruim €1 miljard. Verhoudingsgewijs zijn de uitvoeringskosten in verband met de heffingsvermindering hoog gezien het beperkte budget.

---

<sup>285</sup> Vgl. art. 16 AWR en art. 20 AWR.

<sup>286</sup> Art. 20 lid 2 onderdeel h Uitvoeringsregeling AWR 1994.

<sup>287</sup> Op basis van art. 65 AWR kan de belastingplichtige (bij gebrek aan bezwaar-/beroep mogelijkheden) verzoeken om ambtshalve vermindering.

<sup>288</sup> Art. 1.10 lid 2 Wet maatregelenwoningmarkt 2014 II; Een definitieve investeringsverklaring die wordt afgegeven op 1 oktober 2014 kan op deze wijze uiterlijk bij de aangifte verhuurderheffing in 2017 tot vermindering van te betalen heffing leiden.

#### 4.5.4 Deelconclusie

Hoewel de heffingsvermindering voor een complicering van de verhuurderheffing heeft gezorgd, is de wet naar mijn mening goed uitvoerbaar. Voor de controle van de aangifte kan de Belastingdienst gebruik maken van de Basisregistratie WOZ. Of een woning in de gereguleerde- of in de geliberaliseerde sector valt, is door de Belastingdienst lastiger te controleren doordat ze niet over individuele huurcontracten beschikt. Heffing in de vorm van een aangiftebelasting heeft als voordeel dat de voldoening van de heffing geleidelijk in een jaar plaatsvindt. De uitvoeringskosten bedragen volgens de opgave op termijn een klein percentage van de beoogde opbrengst, hieruit volgt dat de verhuurderheffing een efficiënte belasting is. De administratieve lasten als gevolg van de heffingsvermindering vind ik vergeleken met de uitvoeringskosten van de heffingsvermindering aan de lage kant, zeker aangezien belastingplichtigen een gescheiden administratie bij dienen te houden om in aanmerking te komen voor een heffingsvermindering.

#### 4.6 Bevindingen

Naar aanleiding van hetgeen in dit hoofdstuk aan de orde is gekomen, kom ik tot de volgende bevindingen:

- De verhuurderheffing doorstaat de toets der rechtmatigheid. De verhuurderheffing vormt geen disproportionele individuele last en met het op orde brengen van de rijksfinanciën en creëren van meer doorstroming is het algemene belang gediend.
- Vanuit de economische theorie zijn er goede argumenten om onroerend goed te belasten. De verhuurderheffing heeft een beperkte grondslag. Dat zorgt voor verstoring, die de efficiëntie aantast. Extra huuropbrengsten kunnen worden aangemerkt als 'economic rents' en om die reden zwaar worden belast. Echter worden woningcorporaties indirect belast door huurregeling en financiële offers in het kader van de sociaal maatschappelijke taakstelling, zodat de extra huuropbrengsten een vergoeding voor deze activiteiten zouden kunnen zijn (en daarmee geen 'economic rents'). Daarnaast worden woningcorporaties in de vennootschapsbelasting reeds voor zowel normale als bovennormale rendementen belast, dat is volgens de theorie niet efficiënt. Een ander argument om een dergelijke belasting in te voeren kan herverdeling zijn, hier kan mijns inziens niet aan worden voldaan. De doelgroep van woningcorporaties bestaat immers uit huishoudens met een laag inkomen, zodat herverdeling niet op kan gaan. Hiermee is de onderbouwing van de verhuurderheffing vanuit de economische welvaartstheorie wankel.
- Voor een structurele opbrengst is niet alleen de werkelijke opbrengst van de heffing van belang, ook uitverdieneffecten spelen hier een belangrijke rol in. Ik heb laten zien dat er een vicieuze cirkel dreigt te ontstaan met het verhogen van huren, verhuurderheffing en huurtoeslag. Het deel van de heffing dat niet uit extra huuropbrengsten kan worden opgebracht, moet op een andere manier gedekt worden. Hierbij staan woningcorporaties een aantal mogelijkheden ter beschikking, elk met bijbehorende uitverdieneffecten. Vooral het draaien aan de investeringsknop zorgt op het oog voor grote nadelige effecten.

- Het stimuleren van maatschappelijk gewenste investeringen gaat waarschijnlijk ten koste van andere investeringen, de vermindering wordt bekostigd door woningcorporaties die hier geen aanspraak op kunnen maken. Door de vormgeving van de vermindering acht ik de kans klein dat er werkelijk extra investeringen gedaan zullen worden. Het 'free-rider'-effect zorgt ervoor dat het gewenste effect van de vermindering kleiner is dan beoogd.
- De verhuurderheffing is eenvoudig uit te voeren, de heffingsvermindering zorgt wel voor een complicering. Of opgave van de uitvoeringskosten en administratieve lasten van de heffing en met name de heffingsvermindering in de praktijk gehaald zal worden is twijfelachtig.
- De heffingsvermindering lijkt met het Vrijstellingsbesluit DAEB in de hand geschreven te zijn, er wordt voldaan aan de voorwaarden uit dit besluit. Hoewel de heffingsvermindering in principe staatssteun is, hoeft deze niet te worden aangemeld bij de EC.
- Indien de terugwerkende kracht uit de Wet verhuurderheffing voorgelegd zou worden aan een rechter vraag ik me af of deze stand zal houden. Uit jurisprudentie tot nu toe wordt terugwerkende kracht over het algemeen wel toegestaan, echter gaat het in die gevallen om het tegengaan van misbruik, belastingontwijking of aankondigingseffecten. Een dergelijke rechtvaardigingsgrond ontbreekt bij de verhuurderheffing.

## 5 Conclusie en aanbevelingen

### 5.1 Conclusie

Aan de uit de Grondwet volgende zorgplicht met betrekking tot woonruimten heeft de regering in het verleden met name invulling gegeven met objectsubsidies. Objectsubsidies vinden hun oorsprong na de Tweede Wereldoorlog. Om economische groei te stimuleren was loonmatiging van belang voor de concurrentiepositie. Hiertoe werd huurprijsregulering ingezet. In de jaren 70 zijn daar subjectsubsidies in de vorm van huursubsidie bijgekomen om de laagste inkomens te ondersteunen. Huurprijsregulering heeft bijgedragen aan scheefwonen. Hoewel het inkomen toenam, bleven de huurstijgingen beperkt. Het huidige beleid richt zich op de aanpak van dit scheefwonen. Inkomensafhankelijke huurverhogingen moeten de huurprijzen van hogere inkomens meer marktconform maken. De verhuurderheffing moet bijdragen aan de extra kosten voor de overheid die dit met zich meebrengt.

Hoewel de naam een poging doet dit te verbloemen, is de verhuurderheffing feitelijk een belasting. Deze wordt geheven van bezitters van sociale huurwoningen. In de heffing worden alle huurwoningen betrokken met een huurprijs onder de huurtoeslaggrens, die een WOZ-object vormen. Indien er meerdere genotebenden per object zijn, vindt de aanwijzing van de belastingplicht plaats op basis van de WOZ-beschikking. De economische realiteit (mede-eigendom en personenvennootschappen) heeft hierbij plaats moeten maken voor eenvoud van de heffing. Vanuit efficiency overwegingen is besloten kleine verhuurders (tot en met tien woningen) van de heffing uit te zonderen. Belastingplichtigen krijgen een vrijstelling voor tien woningen om zo de onevenredigheid van het kantelpunt weg te nemen. De heffingsvermindering zorgt voor een aanzienlijke complicering van de verhuurderheffing, voor slechts een beperkt budget moet deze maatschappelijk urgente investeringen stimuleren. Zowel de wijze waarop een investering tot vermindering kan leiden als het onderscheid tussen kleinschalige- en grootschalige verbouw verdient niet de schoonheidsprijs.

Om antwoord te kunnen geven op mijn probleemstelling: *'Worden door de verhuurderheffing extra huuropbrengsten afgeroomd, een structurele opbrengst gerealiseerd en maatschappelijk gewenste investeringen gestimuleerd?'* heb ik de verhuurderheffing getoetst aan rechtmatigheid, doeltreffendheid, doelmatigheid en uitvoerbaarheid & handhaafbaarheid. De verhuurderheffing zorgt – net als alle andere belastingen – voor een inbreuk op art. 1 EP EVRM. Maar met de verhuurderheffing is een algemeen belang gediend: het op orde brengen van de rijksfinanciën en het hervormen van de huurmarkt. De verhuurderheffing zorgt niet voor een individueel disproportionele last.<sup>289</sup> Ook de terugwerkende kracht uit de Wet verhuurderheffing lijkt de toets der rechtmatigheid te doorstaan. Hoewel er geen sprake is van misbruik of aanmerkelijke aankondigingseffecten, wordt de 'fair balance' niet geschonden. De heffingsvermindering is met het Vrijstellingsbesluit DAEB in hand geschreven, zodat de staatssteun niet aangemeld hoeft te worden bij de EC.

---

<sup>289</sup> In een uitzonderlijk geval zou mijns inziens wel een individueel disproportionele last als gevolg van de verhuurderheffing voor kunnen komen. Daar dit echter om een uitzonderlijke situatie gaat hoeft dit niet tot het onverbindend verklaren van de verhuurderheffing leiden.



Vervolgens heb ik de doelstellingen die de regering met de verhuurderheffing beoogt te behalen individueel getoetst. Te beginnen met het *afromen van extra huuropbrengsten*. Ik heb gepubliceerde cijfers herrekend om tot gelijke tijdvakken van huuropbrengsten en verhuurderheffing te komen. Hieruit heb ik moeten concluderen dat het twijfelachtig is of de opgave door de regering gehaald zal worden. Woningcorporaties zullen op basis van mijn berekeningen in het meest gunstige scenario vanaf 2019 in staat zijn de verhuurderheffing volledig te dekken uit extra huuropbrengsten. Ook de verschillen tussen heffing en extra huuropbrengsten in tussenliggende jaren zullen naar verwachting groter zijn. De verhuurderheffing zal de eerste jaren veel verder gaan dan het afromen van extra huuropbrengsten, op termijn zullen de huuropbrengsten boven de verhuurderheffing uitstijgen.

De tweede doelstelling waaraan ik heb getoetst is het *behalen van een structurele opbrengst*. Onroerend goed wordt gezien als een stabiele belastinggrondslag. Onroerend goed is eenvoudig waar te nemen en een belasting hierop valt moeilijk te ontwijken. Hoewel de verhuurderheffing slechts een deel van het totaal aan onroerend goed in de heffing betreft, laat de opbrengst zich redelijk nauwkeurig voorspellen. Om lagere inkomens te ontzien met betrekking tot de algemene boven inflatoire huurverhoging, heeft de regering het budget van de huurtoeslag vergroot. Dit heeft vervolgens geleid tot een hogere verhuurderheffing. Deel van de opbrengst wordt op deze manier gebruikt als dekking voor hogere kosten elders. Daarnaast zijn er andere uitverdieneffecten als gevolg van het huurbeleid te onderkennen die de doeltreffendheid van het behalen van een structurele opbrengst schaden. Ook ben ik binnen de economische welvaartstheorie op zoek gegaan naar argumenten om een dergelijke belasting in te voeren. Deze argumenten kunnen bestaan uit efficiency en/of herverdeling. Diverse gerenommeerde economen zijn voorstander van een belasting op onroerend goed. Grond vormt een ideale belastinggrondslag, daarnaast bestaan er ook goede argumenten voor het invoeren van een belasting op woningen. Doordat de grondslag beperkt is tot sociale huurwoningen, gaan de voordelen van een algemene belasting op onroerend goed deels niet op. De extra huuropbrengsten zijn op het oog aan te merken als 'pure rents', zodat het zeer efficiënt is deze te belasten. Sociale huurwoningen worden echter ook gekenmerkt door huurprijsregulering. Op deze wijze worden sociale huurwoningen indirect belast. Daarnaast brengen woningcorporaties een financieel offer bij de uitvoering van haar sociaal maatschappelijke verplichting. Ze nemen hierdoor genoegen met een lager rendement. De extra huuropbrengsten zouden een vergoeding kunnen zijn voor het bovenstaande. In dat geval vormen de extra opbrengsten geen bovennormaal rendement, zodat het efficiëntie-argument niet opgaat. In hoeverre de extra huuropbrengsten aan te merken zijn als 'economic rents' – of juist niet – kan ik zonder additioneel onderzoek niet bepalen, zodat ik hier geen harde uitspraken over kan doen. Naast efficiency kan ook herverdeling een argument zijn voor invoering van een belasting. Dit argument gaat echter mijns inziens niet op. Er wordt geoormd vermogen uit de sector getrokken, een sector die tot doelgroep huishoudens met een laag inkomen heeft. Er wordt geld onttrokken daar waar het bij herverdeling terecht zou moeten komen. De doeltreffendheid van het *behalen van een structurele opbrengst* staat als gevolg van de uitverdieneffecten en gebrekkige economische onderbouwing onder druk.

De doelstelling van de heffingsvermindering heb ik als laatste getoetst: *stimuleren van maatschappelijk urgente investeringen*. Over de vormgeving van een investeringsfaciliteit zijn op verzoek van de regering diverse adviezen verschenen. Hier werd een grote voorkeur voor een tijdelijke faciliteit uitgesproken, in de vorm van een directe subsidie. Een faciliteit gericht op herstructurering en renovatie heeft hierbij de grootste kans van slagen. De subsidie moet een zekere omvang ten opzichte van de investering hebben, om werkelijk investeringen uit te lokken. De regering heeft er echter voor gekozen om een fiscale faciliteit op te nemen. Hierdoor kan er minder sturing plaatsvinden om de subsidie te laten neerkomen, waar deze nodig is. De wijze waarop de faciliteit tot vermindering van te betalen verhuurderheffing kan leiden, zorgt ervoor dat het bedrag (tijdelijk) meegefinancierd moet worden. Door deze punten zal de effectiviteit van de faciliteit hoogstwaarschijnlijk lager zijn dan de opgave in de rapporten. Of de extra investeringen als gevolg van de faciliteit op zullen wegen tegen de terugloop in investeringen als gevolg van de verhoogde heffing zal de toekomst uit moeten wijzen.

Hierna heb ik de doelmatigheid van de heffing getoetst. De kosten vormen volgens de opgave van de regering op termijn ten opzichte van de opbrengst een beperkt aandeel. Daarnaast heb ik verschillende alternatieven als dekking voor het (tijdelijke) verschil tussen extra huuropbrengsten en verhuurderheffing beschreven. Met name het draaien aan de investeringsknop kan voor aanzienlijke gevolgen voor de efficiency van de verhuurderheffing zorgen.

De verhuurderheffing is door de simpele vormgeving redelijk eenvoudig uitvoerbaar. De heffingsvermindering zorgt voor een aanzienlijke complicering, maar is mijns inziens wel uitvoerbaar. Voor de handhaving heeft de Belastingdienst de beschikking over diverse basisregistraties, zodat ik hier ook geen problemen voorzie. De uitvoeringskosten en administratieve lasten vormen in verhouding tot de opbrengst van de verhuurderheffing op termijn slechts een beperkte omvang.

Bovengenoemde leidt tot het volgende antwoord op mijn probleemstelling. De verhuurderheffing zal volgens mijn berekeningen in de jaren 2014-2018 verder gaan dan het afkomen van extra huuropbrengsten. Hoewel de opbrengst van de verhuurderheffing zelf gehaald zal worden, zullen de gevolgen voor de totale belastingopbrengst waarschijnlijk een stuk lager zijn als gevolg van uitverdieneffecten. Vanuit de economische welvaartstheorie zijn goede argumenten te vinden voor invoering van een belasting op onroerend goed, of deze ook op sociale huurwoningen van toepassing zijn is echter zeer de vraag. Met name de aanwezigheid van boven normaal rendement staat hierbij als gevolg van huurprijsregulering onder druk. Aanvullend onderzoek is echter noodzakelijk om hier harde uitspraken over te kunnen doen. Of de heffingsvermindering maatschappelijk urgente investeringen zal stimuleren is zeer de vraag. De keuze voor een budget neutrale- en fiscale vormgeving maken het twijfelachtig of het gewenste resultaat behaald zal worden. Bij de behandeling van de diverse onderdelen ben ik een aantal verbeterpunten tegengekomen, die verhuurderheffing beter in staat zal stellen de doelstellingen van de heffing te bereiken. Deze zal ik hieronder als aanbevelingen weergeven.

## 5.2 Aanbevelingen

Hoewel de gevolgen van de heffing op dit moment nog onduidelijk zijn, heeft de regering wel een aantal mogelijkheden de verhuurderheffing op een aantal punten te verbeteren. Hierdoor kan de regering ervoor zorgen dat de verhuurderheffing beter aansluit bij de doelstellingen die zij hiermee voor ogen heeft. De aanbevelingen die ik hieronder zal doen kunnen een bijdrage leveren aan dit proces. Naast voordelen kleven er mogelijk ook nadelen aan aanpassingen aan de vormgeving van de verhuurderheffing, hier zal ik ook aandacht aan besteden.

### 5.2.1 Afkomen van (extra) huuropbrengsten

#### *Leegwaarderatio*

De huidige vormgeving van de verhuurderheffing houdt geen rekening met de hoogte van de huren van de objecten die in de heffing betrokken worden. Onder de grondslag vallen – minus de vrijstelling van tien woningen – alle sociale huurwoningen tegen de volledige WOZ-waarde. Indien echter de WOZ-waarde vermenigvuldigd met de leegwaarderatio (zoals deze in de Wet IB 2001 en de SW 1956 reeds gebruikt wordt) gehanteerd zou worden, doet de hoogte van de huur van het object haar intrede in de grondslag van de heffing. De afroomfunctie van de heffing zal hiermee worden verbeterd. De verschuldigde heffing hangt door de opname van een leegwaarderatio mede af van huuropbrengsten. Of deze extra huuropbrengsten als gevolg van de inkomensafhankelijke huurverhogingen zijn, volgt hier echter niet uit.

Nadeel van het opnemen van een dergelijke leegwaarderatio is dat dit de eenvoud van de heffing aantast. Dit tast tevens de robuustheid van de grondslag aan, zodat de opbrengst zich minder nauwkeurig laat voorspellen. De Belastingdienst heeft geen beschikking over de huurcontracten, zodat controle over de hoogte van de te betalen verhuurderheffing gecompliceerder wordt.

#### *Verlagen van het tarief in de jaren 2014-2019*

Uit mijn berekeningen volgt dat er in de jaren 2014-2019 een negatief verschil zit tussen extra huuropbrengsten en verhuurderheffing. Niet alleen is dit verschil groter dan de opgave door de regering, het negatieve verschil houdt tevens langer in tijd aan. Door het tarief van de heffing te verlagen, kan de regering ervoor zorgen dat gemiddeld gezien dit verschil kleiner wordt en korter duurt.

Door het verlagen van het tarief gaat de beoogde opbrengst omlaag. Binnen de overheidsbegroting zal alternatieve dekking gezocht moeten worden om het gemis aan toekomstig te verwachten inkomsten op te vangen.

## 5.2.2 Behalen van een structurele opbrengst

### *Algemene belasting op onroerend goed*

Door de grondslag van de heffing te verbreden kunnen twee vliegen in een klap worden geslagen. Indien de grondslag verbreed zou worden tot al het onroerend goed (eventueel tot alleen woningen), werkt een dergelijke belasting veel minder versturend en daarmee veel efficiënter dan de verhuurderheffing. Er zijn in de economische theorie voldoende argumenten te vinden een dergelijk belasting in te voeren. Door de grondslag te verbreden kan het tarief – bij gelijkblijvende beoogde opbrengst – worden verlaagd. Hiermee wordt het verschil tussen extra huuropbrengsten en heffing verkleind, waarmee minder alternatieve dekking (met alle mogelijke schadelijke gevolgen van dien) voor de verhuurderheffing gezocht hoeft te worden.

Het verbreden van de grondslag tot al het onroerend goed, zorgt voor een aanzienlijke stijging van het aantal belastingplichtigen. Niet alleen zorgt dit voor meer uitvoeringskosten en administratieve lasten, dit zorgt ook voor koopkrachteffecten voor alle inkomenscategorieën. Het in kaart brengen van alle gevolgen van invoering van een dergelijke belasting is zeer complex, laat staan het compenseren van koopkrachteffecten voor de diverse inkomenscategorieën.

## 5.2.3 Stimuleren van maatschappelijk gewenste investeringen

### *Heffingsvermindering omvormen naar subsidie*

De huidige vormgeving als fiscale faciliteit zorgt ervoor dat er te weinig sturing plaats kan vinden waar de vermindering terecht komt. Hierdoor kunnen ook belastingplichtigen die geen financiële noodzaak hebben, een vermindering claimen. Daarnaast is er een aanzienlijk risico op 'free-riders'. De vermindering komt zo terecht bij investeringen die niet in tijd naar voren zijn gehaald/extra zijn. Door de faciliteit om te bouwen naar een subsidie kan aan dergelijke elementen invulling worden gegeven. Dit zal de doelmatigheid van de faciliteit ten goede komen. Daarnaast zou ook de wijze waarop de faciliteit te gelde kan worden gemaakt aangepast moeten worden. Deze zou eerder verstrekt moeten worden, zodat deze niet meegefinancierd hoeft te worden. Hierbij valt te denken aan het verstrekken van de subsidie bij aanvang van de investering.

Er kleeft echter ook een nadeel aan het verstrekken van de subsidie bij aanvang van de investering, indien uiteindelijk niet aan de voorwaarden wordt voldaan moet de onterecht verstrekte subsidie worden teruggevorderd. Indien terugvordering niet mogelijk zou blijken, schuilt hier een financieel risico in voor de overheid. Echter kunnen hier handen en voeten aan worden gegeven, om dit risico tot een minimum te beperken.

### *Investeringen waarborgen*

Bij de mogelijkheden tot alternatieve dekking voor de verhuurderheffing viel op dat met name het draaien aan de investeringsknop grote gevolgen zou kunnen hebben. Door het instellen van een investeringsfonds kan de regering ervoor zorgen dat woningcorporaties minder genoodzaakt zijn aan deze knop te draaien (dit zal mede afhankelijk zijn van zowel de hoogte van dit fonds als de

herkomst van het vermogen in het fonds). Door een dergelijk fonds kan inactief vermogen binnen de sector worden herverdeeld. Daarnaast kunnen investeringen van corporaties die hiervoor vermogen tekort komen op peil gehouden worden. Hierbij bestaat het gevaar dat woningcorporaties over de rug van een ander investeren. Hier ligt een rol voor de overheid/toezichthouder weggelegd om te zorgen dat het vermogen daar waar nodig terecht komt.

Indien het fonds met overheidsgeld opgebouwd moet worden, zal hier dekking voor gezocht moeten worden. Indien het fonds gevuld zou moeten worden met geld uit de sociale huursector, is het de vraag of dit – bij een gelijk blijvende verhuurderheffing – met inactief vermogen zou kunnen gebeuren.

## Literatuurlijst

### Jurisprudentie

HvJ EG 26 april 2005, nr. C-376/02 (Goed Wonen).

EHRM 21 februari 1986, nr. 8793/79 (James).

EHRM 24 juni 1993, nr. 14556/89 (Papamichalopoulos).

EHRM 29 april 1999, nr. 25088/94, 28331/95 en 28443/95 (Chassagnou).

EHRM 5 januari 2000, nr. 33202/96 (Beyeler).

EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (MA).

EHRM 12 oktober 2004, nr. 60669/00 (Ásmundsson).

EHRM 14 oktober 2010, nr. 23759/03 en 37943/06 (Shchokin).

HR 2 oktober 2009, LJN BI1892.

HR 9 oktober 2009, LJN BI0481.

HR 12 augustus 2011, LJN BR4868.

Rb. Arnhem 1 november 2012, LJN BY2093.

Rb. Den Haag 4 december 2013, nr. C/09/425550 / HA ZA 12-1004, ECLI:NL:RBDHA:2013:16373.

### Parlementaire en Europese stukken

Besluit C (2009) 9963 final van 15.12.2009 inzake State aid No E 2/2005 and N 642/2009 – The Netherlands - Existing and special project aid to housing corporations, Pb. EU C 31/2010.

Besluit C (2011) 9380 betreffende de toepassing van artikel 106, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, verleend aan bepaalde met het beheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen, Pb. EU 2012 L 7/3.Stb. 1901, 158.

Stb. 2013, 90.

Stb. 2013, 91.

Stb. 2013, 284.

Stb. 2013, 285.

Stb. 2013, 583.

Stb. 2013, 584.

Stcrt. 1970, 105.

Stcrt. 1975, 63.

Stcrt. 2013, 34747.

Handelingen II 2012/13, 25, deel 8.

Handelingen I 2012/13, 12, deel 28.

Handelingen I 2013/14, 14, deel 11.

Kamerstukken II 1979/80, 15575, nr. 10.  
Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 1-2.  
Kamerstukken II 1992/93, 22885, nr. 3.  
Kamerstukken II 1993/94, 23817, nr. 3.  
Kamerstukken II 1994/95, 24172, A.  
Kamerstukken II 1996/97, 25212, nr. 2.  
Kamerstukken II 2004/05, 27926, nr. 39.  
Kamerstukken II 2004/05, 30097, nr. 3.  
Kamerstukken II 2005/06, 30410, nr. 2-3.  
Kamerstukken II 2005/06, 30595, nr. 1-3.  
Kamerstukken I 2006/07, 30800 III.  
Kamerstukken I 2007/08, 30410, H.  
Kamerstukken II 2008/09, 27926, nr. 136.  
Kamerstukken II 2009/10, 29453, nr. 143.  
Kamerstukken II 2009/10, 32140, nr. 4.  
Kamerstukken II 2010/11, 32417, nr. 15.  
Kamerstukken II 2010/11, 32740, nr. 1.  
Kamerstukken II 2010/11, 32847, nr. 1.  
Kamerstukken II 2011/12, 33121, nr. 3.  
Kamerstukken II 2011/12, 33129, nr. 3.  
Kamerstukken II 2011/12, 33280, nr. 1.  
Kamerstukken II 2012/13, 27926, nr. 193; 198.  
Kamerstukken II 2012/13, 29453, nr. 283.  
Kamerstukken II 2012/13, 32847, nr. 42; 50; 64.  
Kamerstukken I 2012/13, 32847, B; E.  
Kamerstukken I 2012/13, 33129, K.  
Kamerstukken II 2012/13, 33402, nr. 14; 45.  
Kamerstukken II 2012/13, 33405, nr. 15.  
Kamerstukken I 2012/13, 33405, C.  
Kamerstukken II 2012/13, 33407, nr. 2-4; 6; 14.  
Kamerstukken I 2012/13, 33407, F.  
Kamerstukken II 2012/13, 33410, nr. 15.  
Kamerstukken I 2012/13, 33410, B.  
Kamerstukken II 2012/13, 33515, nr. 3; 6.  
Kamerstukken II 2013/14, 29453, nr. 328.  
Kamerstukken II 2013/14, 32847, nr. 86; 119.  
Kamerstukken II 2013/14, 33756, nr. 3-4; 6; 13.  
Kamerstukken I 2013/14, 33756, E.

## Literatuur

ABF, Huurbeleid en verhuurderheffing, februari 2013.

ABF, Heffing en investeringsaftrek, mei 2013.

Aedes, Analyse van de doorrekening extra huurinkomsten en lagere heffing Woonakkoord, maart 2013.

Barkhuysen, T. & M.L. van Emmerik, De eigendomsbescherming van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en het Nederlandse burgerlijk recht, Kluwer 2005.

Blieck, L.A. de e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Fiscale Studieserie nr. 5, 9e druk, Kluwer, Deventer 2011.

Boelhouwer, P., Trends in Dutch Housing Policy and the Shifting Position of the Social Rented Sector, Urban Studies, vol. 39, no. 2.

Boer, Den, Koopman en Wattel, Fiscaal commentaar, Algemeen belastingrecht, Kluwer, Deventer 1999.

Bruijsten, C., NDFR-commentaar bij artikel 1 EP EVRM.

Bunschoten, T&C Grondwet, commentaar op artikel 22 GW.

CBS, Statline, Woningverkoop in Nederland.

CFV, Doorrekening bijgesteld huurbeleid en effecten verhuurdersheffing, 27 februari 2013.

Commissie van Dijkhuizen, Naar een activerender belastingstelsel, Eindrapport, 2013.

CPB, Hervorming van het Nederlandse woonbeleid, CPB Document no. 84, 2010.

CPB, Economische effecten van regulering en subsidiëring van de huurwoningmarkt, CPB Document no. 165.

EIB, Bouw in beeld 2012-2013, september 2013.

EIB, Investeringsfaciliteit en verhuurderheffing, mei 2013.

EIB, Woonakkoord: Effecten op de bouwproductie en werkgelegenheid, maart 2013.

Fleuren, J.W.A., Tekst & Commentaar Grondwet.

Fullerton, D. en G.E. Metcalf, Tax incidence, in: A.J Auerbach and M. Feldstein (red.), Handbook of Public Economics, Volume 4, Elsevier Science B.V., 2002.

Hofman, P.W., Belastingheffing over de waarde in het economische verkeer van verhuurde woningen is en blijft een fictie?, VFC 2012/2.

Janse de Jonge, E.J., Commentaar op artikel 104 van de grondwet. In: E.M.H. Hirsch Ballin en G. Leenknecht (red.), Artikelsgewijs commentaar op de Grondwet, webeditie 2014.

Lemmen, R.P.M., NDFR-commentaar bij artikel 1 AWR.

Mirrlees, J. e.a., Tax by Design, Oxford University Press, 2011.

OESO, Tax and Economic Growth, 2007.

Ommeren, F.J. van, Algemeen wetgevingsbeleid, in: S.E. Zijlstra (red.), Wetgeven handboek voor de centrale en decentrale overheid, Kluwer, Deventer 2012.

ORTEC Finance, Gevolgen Woonakkoord voor corporaties, februari 2013.

ORTEC Finance, Verhuurderheffing en effecten investeringsfaciliteit, mei 2013.



Pauwels, M.R.T., Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, Rotterdam/Tilburg, 2009.

Rigo, Onrendabele nieuwbouw; investeringen in de sociale huursector, januari 2011.

Rosen, H.S., Public Finance, in: C.K. Rowley and F.G. Schneider (red.), Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy, Springer Science & Business Media, LLC 2008.

Schuver-Bravenboer, M., Een beoordelingskader voor toetsing aan het eigendomsrecht in overgangssituaties, *WFR* 2007/1112.

## Krantenartikelen

De Telegraaf, 28 maart 2014.

Het Financieele Dagblad, 14 december 2012.

Het Financieele Dagblad, 18 december 2012.

Het Financieele Dagblad, 11 maart 2013.

Trouw, 19 april 2013.

## Websites

[cs.aedesnet.nl/netwerken/corporatie-forum](http://cs.aedesnet.nl/netwerken/corporatie-forum), 'Van bezitsbelasting naar verhuurdersheffing en terug'.

[decentrale.regelgeving.overheid.nl](http://decentrale.regelgeving.overheid.nl), Gemeente Tilburg, 'Verordening op de heffing en invordering van onroerende zaakbelastingen 2012'.

[www.raadvanstate.nl/onze-werkwijze/advisering/toetsingskader.html](http://www.raadvanstate.nl/onze-werkwijze/advisering/toetsingskader.html).

[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl), 'Administratieve en Uitvoeringslasten permanent maken Crisis- en herstelwet', 2012.

[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl), 'Meten is weten II', 2008.

[www.rijksoverheid.nl](http://www.rijksoverheid.nl), 'Verhuurderheffing voorlopig tot 2013 beperkt'.

## Bijlage 1

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Huurontwikkeling basispad	454	463	472	482	491	501	511	521	532
Huurontwikkeling WA	463	485	504	521	539	557	575	592	608
Extra WA	9	22	32	39	48	56	64	71	76
Totaal extra WA	€ 230.040.000	€ 562.320.000	€ 817.920.000	€ 996.840.000	€ 1.226.880.000	€ 1.431.360.000	€ 1.635.840.000	€ 1.814.760.000	€ 1.942.560.000
Heffing	€ 41.500.000	€ 966.950.000	€ 1.124.650.000	€ 1.261.600.000	€ 1.411.000.000	€ 1.743.000.000	€ 1.743.000.000	€ 1.743.000.000	€ 1.743.000.000
Saldo	€ 188.540.000	€ -404.630.000	€ -306.730.000	€ -264.760.000	€ -184.120.000	€ -311.640.000	€ -107.160.000	€ 71.760.000	€ 199.560.000
ABF	€ 296.752.500	€ 590.235.000	€ 879.630.000	€ 1.188.645.000	€ 1.487.000.000	<i>Deze rij bevat waarden uit rapport van ABF.</i>			
	€ 148.376.250	€ 146.741.250	€ 144.697.500	€ 154.507.500	€ 149.177.500	<i>Deze rij bevat de onterecht ingeboekte huuropbrengsten uit periode jan-jul van een jaar later.</i>			
	€ 148.376.250	€ 443.493.750	€ 734.932.500	€ 1.034.137.500	€ 1.337.822.500	<i>Deze rij bevat de 'geschoonde' extra huuropbrengsten in een kalenderjaar.</i>			
Vergelijking CFV met ORTEC	€ 230.040.000	€ 562.320.000	€ 817.920.000	€ 996.840.000	€ 1.226.880.000	€ 1.431.360.000	€ 1.635.840.000	€ 1.814.760.000	€ 1.942.560.000
Vergelijking ABF met ORTEC	€ 148.376.250	€ 443.493.750	€ 734.932.500	€ 1.034.137.500	€ 1.337.822.500	€ 1.640.547.707	€ 1.970.717.575	€ 2.297.980.521	€ 2.585.503.709
ORTEC	€ 140.000.000	€ 342.000.000	€ 491.000.000	€ 621.000.000	€ 730.000.000	€ 813.437.668	€ 887.913.902	€ 940.814.192	€ 961.864.139
Stijging CFV		244%	145%	122%	123%	117%	114%	111%	107%
Stijging ABF		299%	166%	141%	129%	123%	120%	117%	113%
Stijging ORTEC		244%	144%	126%	118%	111%	109%	106%	102%
			59,504%	83,789%	100,986%	94,792%	97,959%	97,070%	96,489%
			55,442%	84,912%	91,937%	94,792%	97,959%	97,070%	96,489%
			58,770%	88,096%	92,944%	94,792%	97,959%	97,070%	96,489%

In bovenstaande tabel heb ik mijn berekeningen weergegeven van de aanpassing van de cijfers van ABF om tot gelijke tijdvakken te komen van de extra huuropbrengsten en van de verhuurderheffing. Daarnaast heb ik ook de gepubliceerde cijfers over de extra huuropbrengsten geëxtrapoleerd tot en met 2021.