

ECLI:NL:GHAMS:2019:1609

Instantie	Gerechtshof Amsterdam
Datum uitspraak	09-05-2019
Datum publicatie	14-05-2019
Zaaknummer	19/00071
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBAMS:2018:9425, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	De door gemeente Amsterdam gehanteerde methode en toegepaste factoren voor het berekenen van erfpachtcorrecties zijn deugdelijk. De gemeente is niet verplicht om uit een brede waaier aan mogelijke schattingen van de erfpachtcorrectie de meest waarschijnlijke of de beste te kiezen. Voldoende is dat de gemeente op zorgvuldige wijze, reële, goed verdedigbare keuzes maakt.
Wetsverwijzingen	Wet waardering onroerende zaken 17
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 15-05-2019 V-N Vandaag 2019/1127 FutD 2019-1379 NLF 2019/1295 met annotatie van Rogier Froentjes Belastingblad 2019/264 met annotatie van B.S. Kats

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

Kenmerk 19/00071

9 mei 2019

uitspraak van de vierde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de heffingsambtenaar van de gemeente Amsterdam, de heffingsambtenaar,
(gemachtigde: mr. H. Oderkerk),

en het incidenteel hoger beroep van

[X], wonende te Amsterdam, belanghebbende,
(gemachtigde: mr. A. Bakker),

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AMS 18/1999 van de rechtbank Amsterdam (hierna: de rechtbank) in het geding tussen belanghebbende en de heffingsambtenaar.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De heffingsambtenaar heeft bij beschikking met dagtekening 28 februari 2017 op de voet van artikel 22 van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: de Wet WOZ) de waarde (hierna: WOZ-waarde) van de onroerende zaak bekend als [A-straat 1] te Amsterdam (hierna: de Woning) op de waardepeildatum 1 januari 2016 voor het kalenderjaar 2017 vastgesteld op € 190.000 (hierna: de WOZ-beschikking). In hetzelfde geschrift is ook de aanslag onroerende-zaakbelastingen voor het kalenderjaar 2017 bekend gemaakt.
- 1.2. Na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar heeft de heffingsambtenaar bij uitspraak, gedagtekend 15 februari 2018, de WOZ-beschikking gehandhaafd.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen voormelde uitspraak op bezwaar beroep ingesteld. Bij uitspraak van 21 december 2018 heeft de rechtbank daarop als volgt beslist (in deze uitspraak wordt belanghebbende aangeduid als 'eiseres' en de heffingsambtenaar als 'verweerder'):

"De rechtbank:
 - verklaart het beroep gegrond;
 - vernietigt de bestreden uitspraak;
 - bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de bestreden uitspraak;
 - stelt de WOZ-waarde van de onroerende zaak [A-straat 1] in Amsterdam voor het belastingjaar 2017 vast op € 187.000,-;
 - bepaalt dat de aanslag onroerende-zaakbelasting overeenkomstig deze waarde wordt verminderd;
 - draagt de heffingsambtenaar op het betaalde griffierecht van € 46,- aan eiseres te vergoeden;
 - veroordeelt de heffingsambtenaar in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van € 1.429,90."
- 1.4. Het door de heffingsambtenaar tegen de uitspraak van de rechtbank ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 29 januari 2019 en aangevuld bij brief van 28 februari 2019. Belanghebbende heeft op 18 april 2019 een verweerschrift ingediend en daarbij incidenteel hoger beroep ingesteld.

Op 19 en 29 april 2019 heeft het Hof nadere stukken van belanghebbende ontvangen.
- 1.5. De heffingsambtenaar heeft ter zitting van het Hof van de gelegenheid gebruik gemaakt om mondeling zijn zienswijze omtrent het incidenteel hoger beroep naar voren te brengen en daarbij aangegeven dat hij heeft afgezien van zijn recht ex artikel 8:110, derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) om schriftelijk op het incidenteel hoger beroepschrift te kunnen reageren.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 30 april 2019. Aldaar zijn verschenen namens

belanghebbende voormelde gemachtigde, [A] , [B] ,

[C] , en [D] . Namens de heffingsambtenaar zijn verschenen mr. H. Oderkerk, [E] , [F] , [G] , [H] en [I] .

Onderhavige zaak is tegelijkertijd behandeld met de zaken met kenmerken 17/00515, 19/00038 en 19/00072. Al hetgeen in de ene zaak is vermeld of verklaard, wordt eveneens geacht te zijn vermeld of verklaard in de andere gelijktijdig behandelde zaken.

- 1.7. Van het verhandelde ter zitting wordt een proces-verbaal opgemaakt dat partijen te zijner tijd zal worden toegezonden.

2 Feiten

Het Hof stelt de feiten als volgt vast.

- 2.1. Belanghebbende is erfpachter van de Woning. De grond met daarop de Woning is eigendom van de erfverpachter, zijnde de Gemeente Amsterdam.
- 2.2. De Woning betreft een tussenwoning met tuin, berging en parkeerplaats/carport. De kavel is 136 m² en woning 92 m² groot.
- 2.3. De heffingsambtenaar heeft de WOZ-waarde van de Woning vastgesteld op € 190.000. Hij heeft deze waarde onderbouwd met behulp van de vergelijkingsmethode. De vergelijkingsobjecten die hij heeft gebruikt zijn de woningen op de adressen [A-straat 2] , [A-straat 3] en [A-straat 4] .
- 2.4. De vergelijkingsobjecten zijn gebouwd op grond die voor 50 jaar in erfpacht is uitgegeven (periode 1). De erfpachters zijn voor het gebruiksrecht van de grond een vergoeding verschuldigd (de canon). Na periode 1 wordt een nieuwe canon vastgesteld (voor periode 2). De nieuwe canon zal worden vastgesteld op basis van de grondwaarden van dat moment, welke grondwaarden vermenigvuldigd worden met het dan geldende canonpercentage. Het college van burgemeester en wethouders stelt de canonpercentages elk kwartaal vast op basis van het rendement van staatsleningen, verhoogd met een opslag.
- 2.5. De burgemeester van Amsterdam heeft op 12 februari 2019 op schriftelijke vragen van een gemeenteraadslid naar aanleiding van de rechtbankuitspraak van 7 december 2018 (ECLI:NL:RBAMS:2018:8714, r.o. 6.1 tot en met 9.1), waarin de rechtbank oordeelde dat de heffingsambtenaar niet aannemelijk heeft gemaakt dat de erfpachtcorrectie (zie hierna rechtsoverweging 5.2.2) niet te hoog is vastgesteld, geantwoord:

“Antwoord vraag 1, 2 en 3:

Wat de lopende bezwaar- en beroepsprocedures betreft is van belang dat de Rechtbank Amsterdam inmiddels in een aantal vergelijkbare procedures hetzelfde standpunt heeft ingenomen en de betreffende WOZ-waardes heeft verlaagd met respectievelijk 0,83%, 1,1% en 1,58%. De rechtbank heeft overigens niet nader aangegeven welke aanpassingen naar haar oordeel nodig zijn.

Deze uitspraken zijn voorlopig, Belastingen is in hoger beroep gegaan tegen deze uitspraken. Mede in het licht dat de berekeningswijze van de erfpachtcorrectie gedurende vele jaren stand heeft gehouden in de vele juridische procedures voor de Rechtbank Amsterdam, het Hof en de Hoge Raad.

Belastingen heeft het Hof Amsterdam gevraagd enkele representatieve hoger beroepen met

erfpachtcorrectie versneld en gebundeld in behandeling te nemen. De verwachting is dat de uitspraken in deze zaken kort voor de zomer van 2019 worden gedaan. De uitkomsten van deze uitspraken kunnen daarom pas worden meegenomen in de WOZ-beschikkingen van 2020.

De uitspraak van de Rechtbank Amsterdam wordt beschouwd als een duidelijk signaal dat de berekeningssystematiek nader dient te worden geëvalueerd en indien nodig te worden geactualiseerd dan wel herijkt. Belastingen is van oordeel dat gezien de uitspraken van de Rechtbank Amsterdam enige aanpassing van de erfpachtcorrectie vanaf 2020 in de rede ligt.

Om te onderbouwen en te bepalen of, en zo ja, op welke onderdelen de berekeningssystematiek dient te worden herzien, is een grondige en zorgvuldige wetenschappelijke analyse noodzakelijk. Belastingen heeft dit proces in gang gezet, waarbij enkele hoogleraren vastgoed en lokale belastingen van verschillende universiteiten betrokken zijn. Het onderzoek leidt naar verwachting niet tot een fundamentele wijziging van het berekeningsmodel, maar kan wel aanleiding zijn om onderdelen uit dat model aan te passen of wegingsfactoren te herzien.

Het zorgvuldig uitvoeren van het onderzoek, het vertalen van de uitkomsten naar een gewijzigde berekeningssystematiek en het testen en verankeren van de berekeningssystematiek in het informatiesysteem van Belastingen zal gelet op de complexiteit en de ervaringen van de betrokken deskundigen naar verwachting minimaal 6 maanden duren.

Rekening houdend met de eerdere uitspraken, en vooruitlopend op het onderzoek, heeft de inspecteur van de gemeentelijke belastingen besloten in 2019 eenmalig een verlaging van de WOZ-waarde toe te passen van 2% voor woningen op erfpachtgrond.

De uitspraak van de rechtbank heeft overigens geen consequenties voor de onherroepelijk vastgestelde WOZ-waarden."

3 Geschil in hoger beroep en incidenteel hoger beroep

- 3.1. Evenals bij de rechtbank is in (incidenteel) hoger beroep de hoogte van de WOZ-waarde van de Woning in geschil.
- 3.2. Het geschil spitst zich toe op het volgende:
 1. Heeft de heffingsambtenaar voldoende rekening gehouden met de verschillen in kwaliteit, onderhoud en ligging tussen de Woning en de vergelijkingsobjecten?
Belanghebbende meent van niet en bepleit om die reden een WOZ-waarde van € 160.000. De heffingsambtenaar betwist belanghebbendes standpunt.
 2. Heeft de heffingsambtenaar aannemelijk gemaakt dat hij de erfpachtcorrecties bij de vergelijkingsobjecten niet te hoog heeft berekend?
De heffingsambtenaar beantwoordt die vraag bevestigend en bepleit vernietiging van de rechtbankuitspraak en handhaving van de uitspraak op bezwaar. Belanghebbende beantwoordt die vraag ontkennend en bepleit om die reden verlaging van de WOZ-waarde tot € 183.000.
 3. Heeft belanghebbende op basis van een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur recht op verlaging van de WOZ-waarde met 2% (tot afgerond € 186.000)?
Belanghebbende beantwoordt die vraag bevestigend; de heffingsambtenaar ontkennend.
- 3.3. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen partijen daaraan ter zitting hebben toegevoegd wordt verwezen naar het proces-verbaal van het verhandelde ter zitting dat partijen nog zal worden toegezonden.

4 Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft met betrekking tot het geschil - voor zover in hoger beroep van belang - het volgende overwogen:

"Heeft de heffingsambtenaar aannemelijk gemaakt dat de waarde niet te hoog is?"

15. De waarde van de woning wordt op grond van artikel 17, tweede lid, van de Wet WOZ bepaald op de waarde die daaraan dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom van de woning zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de woning in de staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Deze waarde is naar de bedoeling van de wetgever "de prijs welke door de meestbiedende koper besteed zou worden bij aanbidding ten verkoop op de voor de zaak meest geschikte wijze na de beste voorbereiding".¹

16. De heffingsambtenaar moet aannemelijk maken dat hij de waarde van de woning niet op een te hoog bedrag heeft vastgesteld. De waardepeildatum is in dit geval 1 januari 2016. Bepalend voor de waarde is de staat waarin de woning op die datum verkeert.²

17. (...) De rechtbank vindt dat de vergelijkingsobjecten wat betreft type woning, bouwjaar, oppervlakte woningdeel en buurt voldoende vergelijkbaar zijn met de woning van eiseres. Verder liggen de transactiedata van de vergelijkingsobjecten voldoende dicht bij de waardepeildatum 1 januari 2016. Eiseres heeft dat ook niet betwist.

18. De taxateur heeft ter zitting toegelicht dat in de matrix enkele onjuistheden staan. De woning heeft namelijk een overdekte parkeerplaats ter waarde van € 12.500,-. [A-straat 3] en [A-straat 4] hebben ook zo'n parkeerplaats. Deze laatste woning heeft echter geen berging. Ten slotte is de waarde van de parkeerplaats van de woning [A-straat 2] onjuist. Deze bedraagt namelijk niet € 25.000,- maar € 12.500,-. Eiseres heeft dit niet betwist.

19. (...)

22. Eiseres vindt dat de heffingsambtenaar de waarde van de woning te hoog heeft vastgesteld. Zij heeft erop gewezen dat de heffingsambtenaar de erfpachtcorrectie te hoog heeft vastgesteld, waardoor ook de waarde van de woning te hoog is vastgesteld. Bovendien vindt zij dat onvoldoende rekening is gehouden met de verschillen.

23. (...)

24. De heffingsambtenaar heeft op de verkoopprijzen van de vergelijkingsobjecten een erfpachtcorrectie toegepast. (...)

25. Uitgaande van de gegevens zoals ter zitting gecorrigeerd, bedraagt het verschil tussen de vierkantemeterprijs van het woningdeel van de woning en de gemiddelde vierkantemeterprijs van de woningdelen van de vergelijkingspanden in dit geval € 112,-. Gezien de hoogte van de door de heffingsambtenaar gehanteerde erfpachtcorrecties en de correcties die eiseres verdedigt, is dat zo gering dat de erfpachtcorrectie van invloed is op de hoogte van de waarde van de woning.

26. De rechtbank heeft in de uitspraak van 7 december 2018 geoordeeld dat de door de heffingsambtenaar gehanteerde methode voor het berekenen van de erfpachtcorrectie niet deugdelijk is.³ De heffingsambtenaar heeft daarom ook in deze zaak niet aannemelijk gemaakt dat de erfpachtcorrectie en daarmee de waarde van de woning, niet te hoog is vastgesteld.

Heeft eiseres haar waarde aannemelijk gemaakt?

27. Aangezien de heffingsambtenaar niet heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast, komt de vraag aan de orde of eiseres de door haar verdedigde waarde aannemelijk heeft gemaakt. Eiseres heeft een overzicht overgelegd waarin zij de door haar voorgestane waarde onderbouwt. Daarbij gaat zij voor de erfpachtcorrectie uit van zeventien maal de jaarlijkse canon.

28. De rechtbank is van oordeel dat eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat de waarde die zij heeft toegekend aan de kavel, overeenkomt met het deel van de marktwaarde dat aan de grond moet worden toegekend. Het is niet duidelijk waarom dit zeventien keer de jaarlijkse canon zou moeten zijn. De rechtbank verwijst naar haar uitspraak van 7 december 2018.⁴ Dat betekent dat ook eiseres de waarde niet aannemelijk heeft gemaakt.

Conclusie

29. Het beroep is gegrond. De bestreden uitspraak moet worden vernietigd. Er is geen aanleiding om de rechtsgevolgen daarvan in stand te laten. Nu geen van beide partijen de waarde van de woning aannemelijk heeft gemaakt, stelt de rechtbank de waarde, met weging van al hetgeen partijen over en weer hebben aangevoerd, voor het kalenderjaar 2017 schattenderwijs vast op € 187.000,-. De rechtbank draagt de heffingsambtenaar daarbij op de aanslag onroerendezaakbelasting overeenkomstig deze waarde te verminderen.

30. Omdat het beroep gegrond is, moet de heffingsambtenaar het betaalde griffierecht van € 46,- aan eiseres vergoeden.

31. De rechtbank veroordeelt de heffingsambtenaar in de door eiseres gemaakte proceskosten."

5 Beoordeling van het geschil

5.1. Zijn de vergelijkingsobjecten vergelijkbaar?

5.1.1. In [haar] incidenteel hoger beroepschrift betwist belanghebbende het oordeel van de rechtbank dat de vergelijkingsobjecten wat betreft type woning, bouwjaar, oppervlakte woningdeel en buurt voldoende vergelijkbaar zijn met de Woning. Zij stelt zich op het standpunt dat de heffingsambtenaar onvoldoende rekening heeft gehouden met de verschillen in onderhoud, kwaliteit en ligging van de vergelijkingsobjecten ten opzichte van de Woning. Omdat door de heffingsambtenaar - aldus belanghebbende - "(i)n andere matrixen (...) wel een score benoemd (wordt) voor de kwaliteit en onderhoud" kan zij niet controleren of daarmee rekening is gehouden. Onder verwijzing naar een plattegrond onderbouwt belanghebbende haar standpunt dat in onvoldoende mate rekening is gehouden met de mindere ligging van de Woning. Als die verschillen adequaat in aanmerking zouden worden genomen komt de WOZ-waarde haars inziens uit op € 160.000.

5.1.2. Naar het oordeel van de heffingsambtenaar zijn er, in aanmerking genomen dat de vergelijkingsobjecten ongeveer in hetzelfde jaar zijn gebouwd als de Woning, geen, althans onvoldoende, verschillen in kwaliteit en onderhoud. De heffingsambtenaar heeft ter illustratie van zijn standpunt verkoopadvertenties van de vergelijkingsobjecten ingebracht.

5.1.3. Met de rechtbank is het Hof van oordeel dat de vergelijkingsobjecten wat betreft type

woning, bouwjaar, oppervlakte woningdeel en buurt voldoende vergelijkbaar zijn met de Woning en dat de transactiedata van de vergelijkingsobjecten voldoende dicht bij de waardepeildatum 1 januari 2016 liggen. Hetgeen belanghebbende in hoger beroep heeft aangevoerd doet daaraan niet af. Immers, belanghebbende maakt (ook) in hoger beroep niet duidelijk welke relevante verschillen er met betrekking tot het onderhoud, de kwaliteit en de ligging zijn.

Het Hof verwerpt dan ook het standpunt van belanghebbende dat de WOZ-waarde op deze grond moet worden verlaagd.

5.1.4. Belanghebbende stelt - kennelijk - tevens dat de parkeerplaats/carport die bij de Woning hoort, onjuist is gewaardeerd en dat een juiste waardering daarvan tot een lagere WOZ-waarde zou hebben geleid. Belanghebbende noemt geen waarde welke aan de parkeerplaats/carport van de Woning moet worden toegekend. Aan de parkeerplaatsen/carporten van de vergelijkingsobjecten kent belanghebbende in [haar] incidenteel hoger beroepschrift waarden toe van respectievelijk € 10.000 (2x) en € 25.000. De heffingsambtenaar heeft in hoger beroep zowel aan de parkeerplaats/carport van de Woning en als aan die van de vergelijkingsobjecten een waarde van € 12.500 toegekend. Naar het oordeel van het Hof heeft de heffingsambtenaar voldoende aannemelijk gemaakt dat een waarde van € 12.500 voor alle parkeerplaatsen/carporten (dus zowel die bij de Woning als die bij de vergelijkingsobjecten) niet tot een te hoge WOZ-waarde voor de Woning leidt.

5.2. Heeft de heffingsambtenaar de WOZ-waarde te hoog vastgesteld?

5.2.1. De heffingsambtenaar stelt zich op het standpunt dat hij de WOZ waarden niet te hoog heeft vastgesteld en dat de rechtbankuitspraak op dit punt onjuist is.

5.2.2. Het Hof overweegt dienaangaande als volgt. Het onderschrijft hetgeen de rechtbank onder 15 heeft overwogen en neemt dat over. De WOZ-waarde is derhalve de waarde van het object op de peildatum in volle eigendom. Dit uitgangspunt heeft tot gevolg dat, indien de verkoopgegevens van een of meer vergelijkingsobjecten betrekking hebben op verkopen van objecten op in erfpacht uitgegeven grond (hierna ook: erfpachtgrond), de invloed van de erfpacht op de verkoopprijs geëlimineerd moet worden (de zogenoemde erfpachtcorrectie) en wel in die zin dat de transactieprijs van het vergelijkingsobject moet worden verhoogd met de erfpachtcorrectie. Dit uitgangspunt wordt ook door beide partijen onderschreven; wat hen verdeeld houdt is de hoogte van de erfpachtcorrecties.

5.2.3. Om de erfpachtcorrectie voor de vergelijkingsobjecten te berekenen heeft de heffingsambtenaar de canon als basis genomen. Vervolgens heeft hij in vijf stappen de waarde van de volle en onbezwaarde eigendom van de vergelijkingsobjecten bepaald. Per vergelijkingsobject zijn achtereenvolgens de volgende - hierna kort beschreven - stappen gezet:

1. Het vaststellen van de canonbetalingen die in het huidige canontijdvak (periode 1) nog verschuldigd zullen worden.
2. Het berekenen van de (nieuwe) canon voor het daaropvolgende canontijdvak (periode 2).
3. Het bepalen van het rentepercentage waartegen de canonbetalingen contant moeten worden gemaakt.
4. Het berekenen van de contante waarde van de canonbetalingen over een periode van 50 jaar, gerekend vanaf de peildatum.
5. Het optellen van 60% van voormelde contante waarde (de erfpachtcorrectie) bij de koopprijzen die voor de vergelijkingsobjecten zijn betaald.

Uiteindelijk zijn de aldus berekende waarden van de vergelijkingsobjecten gebruikt om de WOZ-waarde van de Woning vast te stellen.

Bij stap 1

- 5.2.4. De canon is bij alle vergelijkingsobjecten voor periode 1 afgekocht. De erfpachtcorrecties voor die periode bedragen dan ook nihil.

Bij stap 2

- 5.2.5. De heffingsambtenaar berekent de nieuwe canon door de canon die gold bij aanvang van periode 1 (tot aan het begin van periode 2) jaarlijks te verhogen met 3,75%. Dit percentage drukt de gemiddelde jaarlijkse stijging van de grondwaarde uit en is gebaseerd op het prijsindexcijfer voor de gezinsconsumptie in de vijftig jaar voorafgaand aan de waardepeildatum. De aldus berekende canon wordt vervolgens eenmalig met 25% verhoogd, om er rekening mee te houden dat de nieuwe canon gedurende de periode 2 zal meestijgen met de inflatie.

- 5.2.6. De heffingsambtenaar heeft de hierboven vermelde grondwaardestijging van 3,75% per jaar in hoger beroep als volgt toegelicht:

"BGA acht de grondwaardestijging van 3,75% die voor de berekening wordt gebruikt aan de voorzichtige kant. Het percentage van 3,75 wordt gebruikt om de canon voor periode 2 te berekenen. De canon die bekend is, namelijk die van het huidige tijdvak, wordt geïndexeerd met 3,75% vanaf de einddatum van het huidige erfpachtcontract tot 50 jaar na verkoopdatum.

Voor het percentage van 3,75 is aangesloten bij de lange termijn inflatie van het CBS, omdat de verwachting is dat de grondwaarde in Amsterdam minimaal stijgt met inflatie. Die langjarige inflatie is feitelijk 3,57% op 01-01-2016. De grondwaarde stijgt echter vermoedelijk harder dan de inflatie, vanwege het hefboomeffect: de bouwkosten stijgen minder hard dan de prijzen voor woningen in Amsterdam, waardoor de waardestijging feitelijk vooral ten goede komt aan de grond."

- 5.2.7. De onder 5.2.5 genoemde eenmalige verhoging van 25% heeft de heffingsambtenaar als volgt onderbouwd:

"Afkopen index op de canon (toeslag van 25% = factor 1,25 in de berekening)

(...) De door BGA voor periode 2 nieuw te berekenen erfpachtcanon in periode 2 is een zogenaamde (variabele) aanvangscanon in jaar X. Die aanvangscanon moet daarna constant worden gemaakt, en daarna ook contant worden gemaakt.

Voor de berekening van de toeslag, zijnde de afkoop van de periodieke indexatie in periode 2, hanteert de gemeente Amsterdam een gemiddeld inflatiepercentage van 2% per jaar. In 1993 bedroeg de rekenrente waarmee de gemeente de afkoopsom bepaalde 8,23%. Indien dit wordt uitgezet in een reeks van 50 jaren is de uitkomst 25% (...).

Constant maken, de index afkopen, gebeurt dus door 25% van de canon bij te tellen. (...) 8,23% was dus de rente in 1993. Gezien het verloop van de hypotheekrente is dat een behoorlijk hoog percentage, hetgeen in het voordeel van belanghebbende uitpakt. (...) Op de waardepeildatum 1-1-2016 was de rente 3,27% en zou een afkooppercentage van 50,52% van toepassing zijn. BGA rekent dus heel gematigd met de gehanteerde 25%."

Bij stap 3

- 5.2.8. De heffingsambtenaar heeft in verband met het contant maken van de canon voor elk vergelijkingsobject drie rentepercentages in de beschouwing betrokken: de hypotheekrente op de verkoopdatum van het vergelijkingsobject, het rentepercentage waartegen de huidige canon kon worden afgekocht en het rentepercentage waarmee de huidige canon is berekend. De heffingsambtenaar heeft daaruit - "in het voordeel van belanghebbende" - het hoogste percentage genomen. Hij stelt:

"Contant maken/Disconteringsvoet

BGA heeft het hoogste percentage van de drie gebruikt, namelijk het canonpercentage op begindatum canon van 7,5%. BGA acht dit een zeer hoog percentage. De vraag is immers: hoeveel (langjarig) risico zit er op bouwgrond ten behoeve van woningen in Amsterdam? Het rendement op een 10 jarige staatslening is op de verkoopdatum 2-2-2016 0,37% (...) en dat is vrijwel risicoloos. Bouwgrond in Amsterdam is niet geheel zonder risico. Maar door 7,5% te nemen heeft BGA ruim voldoende rekening gehouden met het risico boven dat van een staatslening."

Bij stap 5

5.2.9. De heffingsambtenaar erkent dat de markt niet altijd en volledig rekening houdt met de erfpachtsituatie. De heffingsambtenaar gaat ervan uit dat het resultaat van zijn berekening (na de onder 5.2.3 genoemde 4e stap) voor 60% tot uitdrukking komt in de marktwaarde. Hij baseert dit percentage op een rapport van 18 oktober 1996 naar de invloed van erfpacht op verkoopcijfers in het kader van de Wet WOZ. Uit dat rapport blijkt ook dat in 30% van de verkopen geen rekening wordt gehouden met de erfpachtsituatie. Het rapport concludeert:

"De conclusie is dat 70% van de markt rekening houdt met de erfpachtsituatie. In dat geval wordt niet de gehele contante waarde van de toekomstige erfpachtbetalingen verdisconteerd, maar zo'n 60%."

5.2.10. Het voorgaande heeft erin geresulteerd dat de heffingsambtenaar de erfpachtcorrecties voor de vergelijkingsobjecten als volgt heeft berekend:

- voor [A-straat 2] : € 24.724
- voor [A-straat 3] : € 17.351 en
- voor [A-straat 4] : € 17.363.

5.2.11. Belanghebbende heeft op de berekeningen van de heffingsambtenaar als volgt gereageerd. Zij erkent dat de transactiepreizen van de vergelijkingsobjecten moeten worden verhoogd met een erfpachtcorrectie. Maar zij vindt de door de heffingsambtenaar voor de vergelijkingsobjecten berekende erfpachtcorrecties te hoog en heeft zelf nieuwe berekeningen opgesteld. Zij onderbouwt deze als volgt:

"Voor berekening van de erfpachtcorrectie wordt uitgegaan van de door de heffingsambtenaar verstrekte gegevens. Deze worden aangevuld met:

- De aanname van toekomstige grondwaardestijging per 1-1-2016 van 3,56% per jaar;
- De aanname van de depreciatie van de grondwaarde bij canonherziening met 40%;
- De aanname van het canonpercentage bij canonherziening met 2,39%;
- De aanname van de toekomstige inflatie CPI met 2,0% per jaar;
- De marktwaarde correctiefactor van 42%;

Erfpachtcorrectie en grondwaarde/kavelprijs

Voor alle objecten is de marktwaarde van de in erfpacht uitgegeven grond bepaald (GW) door de gekapitaliseerde canon van periode 1 en 2 tezamen te vermenigvuldigen met de marktwaarde correctiefactor. De erfpachtcorrectie (EPC) is gelijk aan de gekapitaliseerde canon van niet afgekochte perioden vermenigvuldigd met de marktwaarde correctiefactor. Hier alleen periode 2.

Doordat de canonverplichting voor periode 1 bij alle referentieobjecten is afgekocht, wordt slechts een gedeelte van de vastgestelde grondwaarde meegenomen als erfpachtcorrectie van de transactieprijs. Een gedeelte van de grondwaarde maakt immers onderdeel uit van die transactieprijs, namelijk de waarde van de nog afgekochte jaren erfpacht."

5.2.12. Het vorenstaande leidt volgens belanghebbende tot erfpachtcorrecties van

achtereenvolgens € 4.438 (voor [A-straat 2]), € 3.121 (voor [A-straat 3]) en € 3.091 (voor [A-straat 4]). Dit één en ander zou volgens belanghebbende resulteren in een WOZ-waarde voor de Woning van € 183.000.

5.2.13. Naar tussen partijen niet in geschil is kan de erfpachtcorrectie berekend worden door de toekomstige canons over een periode van 50 jaar contant te maken en die waarde vervolgens te corrigeren met een 'verdisconteringspercentage' (als bedoeld onder 5.2.9). Nu deze opvatting niet van een onjuist standpunt getuigt, volgt het Hof partijen in deze. Vaststaat dat de erfpachtcorrecties van de vergelijkingsobjecten ook aldus zijn berekend (zie 5.2.3).

5.2.14. Partijen verschillen - slechts - van mening over de waarden van een aantal factoren die de hoogte van de erfpachtcorrecties bepalen.

5.2.15. Bij de beantwoording van de vraag of de heffingsambtenaar in voldoende mate aannemelijk heeft gemaakt dat de erfpachtcorrecties voor de vergelijkingsobjecten niet te hoog zijn vastgesteld, stelt het Hof voorop dat bij de berekening van die correcties noodzakelijkerwijs diverse hoogst onzekere toekomstige ontwikkelingen moeten worden ingeschat. Dit geldt bijvoorbeeld voor (i) het inschatten van de ontwikkeling van de inflatie, (ii) de grondprijsontwikkeling en (iii) het verloop van het disconteringspercentage. En dit alles over een periode van 50 jaar. Aan iedere schatting is een zekere ruwheid eigen en dat geldt zeker ook voor de onderhavige schattingen. Een nominaal kleine wijziging in één van de factoren kan van grote invloed zijn op de hoogte van de uiteindelijk in aanmerking te nemen correctie. De uitkomst van de berekening kent dan ook een hoge onzekerheidsmarge. Anders gezegd: bij het berekenen van de erfpachtcorrecties moet een aantal keuzes worden gemaakt en afhankelijk van de keuze - ook als uitsluitend gekozen wordt voor reële, verdedigbare, toekomstige ontwikkelingen - is er een brede waaier aan uitkomsten mogelijk. De bewijsopdracht waar de heffingsambtenaar voor staat is niet om uit die brede waaier aan mogelijkheden de meest waarschijnlijke of beste te kiezen. Voldoende is dat hij op zorgvuldige wijze, reële, goed verdedigbare keuzes maakt. Alsdan heeft hij de hoogte van de erfpachtcorrecties in voldoende mate aannemelijk gemaakt.

5.2.16. Gelet op de gedingstukken en hetgeen de heffingsambtenaar ter zitting heeft verklaard, is het Hof van oordeel (1) dat de heffingsambtenaar ernaar gestreefd heeft de onder 5.2.15 bedoelde ontwikkelingen op een zo consciëntieus en zorgvuldig mogelijke wijze in te schatten, en (2) dat de keuzes die de heffingsambtenaar daarbij gemaakt heeft door hem adequaat onderbouwd en goed verdedigbaar zijn. Van belang acht het Hof ook dat de heffingsambtenaar bij het waarderen van factoren met een grote onzekerheidsmarge in een aantal gevallen de voor belanghebbende meest gunstige oplossing gekozen heeft (zie bijvoorbeeld 5.2.6, 5.2.7 en 5.2.8). Keuzes die ertoe geleid hebben dat de erfpachtcorrecties vele tientallen procenten lager uitgevallen zijn, dan - bij andere, ook verdedigbare keuzes - maximaal mogelijk zou zijn geweest.

Kritiek op de keuzes van de heffingsambtenaar is naar de aard van de materie zeker mogelijk en in een aantal gevallen ook voorstelbaar en begrijpelijk. Ook is verdedigbaar dat de heffingsambtenaar met andere of meer factoren rekening had kunnen houden.

Maar dat alles neemt niet weg dat het Hof, alles overziende en meewegende, - anders dan de rechtbank - tot het oordeel komt dat de door de heffingsambtenaar gehanteerde methode en toegepaste factoren voor het berekenen van erfpachtcorrecties deugdelijk zijn. Daaraan doet niet af dat, zoals belanghebbende de heffingsambtenaar verwijt, de berekeningssystematiek thans deels gebaseerd is op gegevens uit een rapport uit 1996 (zie 5.2.9). Echter, niet gezegd kan worden dat die gegevens thans niet meer bruikbaar zijn. In hoeverre de berekening van de erfpachtcorrectie dient te worden geactualiseerd of te worden herijkt laat de gemeente thans onderzoeken (zie 2.5).

Derhalve kan niet gezegd worden dat de heffingsambtenaar de erfpachtcorrecties voor de

vergelijkingsobjecten - en daarmee de WOZ-waarde van de Woning - niet aannemelijk heeft gemaakt.

Daaraan doet niet af al hetgeen belanghebbende in (hoger) beroep heeft aangevoerd.

5.3. *Heeft de heffingsambtenaar een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur geschonden?*

5.3.1. Ingeval het Hof tot het oordeel zou komen dat belanghebbendes primaire standpunt in het incidenteel hoger beroep onjuist is, dan stelt zij zich op het standpunt dat de WOZ-waarde moet worden vastgesteld op € 186.000. Belanghebbende betoogt dat het fair play-beginsel, het vertrouwensbeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en/of het verbod van willekeur de heffingsambtenaar verplichten de WOZ-beschikking met 2% te verlagen.

5.3.2. Belanghebbende beroept zich in dit verband op (1) een brief van 5 februari 2019 van de wethouder Financiën aan de leden van Raadscommissies Financiën en Economische Zaken en Ruimtelijke Ordening (met als onderwerp "Eenmalige verlaging WOZ-beschikking 2019 voor woningen op erfpachtgrond") en (2) op hetgeen de burgemeester van Amsterdam op 12 februari 2019 op schriftelijke vragen van een gemeenteraadslid naar aanleiding van de rechtbankuitspraak van 7 december 2018 heeft geantwoord (zie 2.5).

5.3.3. Het Hof stelt voorop dat op belanghebbende de last rust feiten en omstandigheden te stellen en (bij betwisting door de heffingsambtenaar) aannemelijk te maken, op basis waarvan geconcludeerd kan worden dat de heffingsambtenaar een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur heeft geschonden. Op basis van al hetgeen belanghebbende in dat verband heeft aangevoerd kan die conclusie niet worden getrokken.

Het Hof voegt daar voor wat betreft de vermeende schending van het vertrouwensbeginsel aan toe dat uit het onder 2.5 weergegeven citaat of uit de eerdergenoemde brief van 5 februari 2019 niet volgt dat de gemeente Amsterdam van mening is dat de WOZ-beschikkingen over 2017 op een te hoog bedrag zijn vastgesteld. Ook anderszins heeft belanghebbende aan deze documenten niet het vertrouwen kunnen ontlenen dat ook de WOZ-waarden voor de jaren vóór 2019 met 2% zouden worden verlaagd. Daarnaast noopten ook het gelijkheidsbeginsel of de andere door belanghebbende genoemde algemene beginselen van behoorlijk bestuur daar niet toe.

Om die redenen verwerpt het Hof belanghebbendes standpunt.

Slotsom

5.4. Het vorenstaande leidt tot de slotsom dat het hoger beroep van de heffingsambtenaar gegrond is en dat het incidenteel hoger beroep van belanghebbende ongegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd.

6 Kosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een kostenveroordeling op de voet van artikel 8:75 van de Awb.

7 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de rechtbankuitspraak;
- verklaart het beroep ongegrond.

De uitspraak is gedaan door mrs. P.F. Goes, voorzitter, B.A. van Brummelen en R.C.H.M. Lips, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. M.H. Hogendoorn als griffier. De beslissing is op 9 mei 2019 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

¹ *Kamerstukken II* 1992-1993, 22 885, nr. 3, blz. 44.

² Zie artikel 18, eerste en tweede lid, van de Wet WOZ.

³ Rechtbank Amsterdam van 7 december 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8714, r.o. 6.1 tot en met 9.1.

⁴ Rechtbank Amsterdam van 7 december 2018, ECLI:NL:RBAMS:2018:8714, r.o. 10.1 tot en met 10.3.
