

Tijdschrift
voor Wet WOZ,
provinciale, gemeentelijke en
waterschapsbelastingen

BELASTING
blad

Beschouwingen

- 63 Woondelenvrijstelling OZB-gebruik: wat te doen met de onbebouwde grond?

Jurisprudentie

- 64 Wet WOZ / Waarde appartement dat door belanghebbende kort voor de waardepeildatum is gekocht van de erfenamen van de vorige eigenaar, is gelijk aan de aankoopprijs. Met de vergelijkingsobjecten die voor hogere prijzen zijn verkocht, wordt een hogere waarde niet aannemelijk gemaakt
- 65 Wet WOZ / Gebruik van een rioolwaterzuiveringsinstallatie. De vennootschap die het 'right of use' heeft verkregen is de gebruiker van de onroerende zaak
- 66 Wet WOZ / Bosperceel op NSW-landgoed. De vrijstelling voor ongebouwde eigendommen is voor het jaar 2012 terecht niet toegepast omdat blijkens beschikking van de Staatssecretaris van Economische Zaken het landgoed pas per 11 december 2012 aan de voorwaarden van art. 8 Rangschikkingsbesluit NSW voldoet. Waarde perceel is aannemelijk gemaakt
- 67 Wet WOZ / Het feit dat de beschikking Rangschikking niet ten name van belanghebbende staat, doet niet af aan het van toepassing zijn van de uitzondering voor ongebouwde eigendommen op NSW-landgoederen
- 68 Wet WOZ / Kantoorcomplex. Correctie objectafbakening. Top-down methode heeft voorkeur voor berekening kapitalisatiefactor. Ficties en kapitalisatiefactor. Wijze van behandeling van bezwaarschriften
- 69 Forensenbelasting / Bewuste standpuntbepaling heffingsambtenaar. Opgewekt vertrouwen
- 70 Toeristenbelasting / Eiland Tiengemeten. De heffing is noch in strijd met het discriminatieverbod noch met hogere regelgeving of algemene rechtsbeginselen. Geen vermakelijkheid
- 71 Parkeerbelasting / Heffingsambtenaar niet bevoegd voorschriften betreffende het activeren van de parkeervergunning te stellen
- 72 Parkeerbelasting / Belanghebbende toont in bezwaar en beroep origineel parkeerkaartje. Geloofwaardige verklaring van belanghebbende
- 73 Rioolheffing / Stacaravans en houten units op poeren zijn voor de rioolheffing vergelijkbare gevallen. Ambtenaar niet ter zitting verschenen
- 74 Leges / Bouwleges zorgcentrum. Dienstverlening. Individueel belang overheersend. Geen overschrijding kostennorm
- 75 Leges / Veranderen van een biggenstal waarvoor eerder een omgevingsvergunning is verleend. Apart tarief voor geringe wijzigingen. Geen geringe, maar ingrijpende wijziging

17 februari 2015 nr. 3

Vervolg Inhoud op p. 4 Omslag



Kluwer

a Wolters Kluwer business

10311192



Belastingblad

Tijdschrift voor Wet WOZ, provinciale, gemeentelijke en waterschapsbelastingen
ISSN 0167-4293

Versijnt eenmaal per 14 dagen.

Redactie

mr. P. de Bruin
mr. J.P. Kruijmel
mr. dr. J.A. Monsma

Medewerkers

mr. dr. W.G. van den Ban, mr. L.J. Boone,
mr. E.G. Borghols, mr. S. Bosma, mr. M.P. van
der Burg, mr. J.G.E. Gieskes,
mr. F.J.H.L. Makkinga, mr. dr. A.W. Schep.

Vragenrubriek

In de rubriek 'Lezers vragen...' zullen vragen worden behandeld die de lezers aan de redactie stellen en die naar het oordeel van de redactie voor publicatie in aanmerking komen. Vragen kunnen worden ingezonden naar het redactieadres.

Rubriek Personalia

De in deze rubriek op te nemen mededelingen kunnen worden ingezonden aan het redactieadres.

Redactieadres

Redactie Belastingblad
Postadres: Wolters Kluwer Nederland B.V.
Postbus 23
7400 GA Deventer
E-mail: Belastingblad@xs4all.nl

Uitgeverij

Wolters Kluwer Nederland B.V., Postbus 23,
7400 GA Deventer. Tel.: 0570-64 71 11.
Uitgever: Ilona Benjamins
Fondscoördinator: Annie van Tricht

Abonnementen

Abonnementen kunnen op elk gewenst tijdstip ingaan en lopen automatisch door indien zij niet drie maanden voor het verstrijken van de abonnementstermijn schriftelijk zijn opgezegd. Voor nieuwe abonnementen kunt u contact opnemen met onze abonnementsadministratie.

Abonnementsprijs

€ 0,79 per pagina, inclusief de band.

Abonnementenadministratie

Wolters Kluwer Nederland B.V. Afdeling Klantcontacten,
Postbus 878, 7400 AW Deventer.
Tel.: 0570-67 34 44
Fax: 0570-69 15 55
E-mail: www.wolterskluwer.nl/klantenservice.

Adreswijziging

Bij wijziging van tenaamstelling en/of adres verzoeken wij u het adresetiket met daarop de juiste adressering te sturen naar: Wolters Kluwer Nederland B.V. Postbus 23, 7400 GA Deventer.

Advertentie-acquisitie

Cross Media Nederland
Tim Lansbergen
tel. 010-7421022
e-mailadres: tim.lansbergen@crossadvertising.nl

Reprorecht

Niets uit deze uitgave mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, in foto kopie of anderszins zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

Aanbevolen citeerwijze

Belastingblad 2015/1 (documentnummer)

Gebruik persoonsgegevens Wolters Kluwer Nederland B.V. legt de gegevens van abonnees vast voor de uitvoering van de (abonnements) overeenkomst. De gegevens kunnen door Wolters Kluwer, of zorgvuldig geselecteerde derden, worden gebruikt om u te informeren over relevante producten en diensten. Indien u hier bezwaar tegen heeft, kunt u contact met ons opnemen.

Het complete productaanbod vindt u in de online-shop van Wolters Kluwer Nederland B.V.:
www.wolterskluwer.nl



Kluwer

a Wolters Kluwer business

Beschouwingen

Belastingblad 2015/63

Woondelenvrijstelling OZB-gebruik: wat te doen met de onbebouwde grond?

Mr. dr. W.G. van den Ban¹

De Westland-arresten

Lange tijd is er in de praktijk gestoeid met de uitleg van de woondelenvrijstelling in art. 220e Gemeentewet. De verschillende interpretaties die de feitenrechters bij de toetsing van de vrijstelling gaven, was voor de Hoge Raad aanleiding om richtinggevend² te wijzen (de Westland-arresten).

Uit deze arresten valt op te maken dat de toetsing aan de woondelenvrijstelling drie stappen doorloopt. Bij de eerste stap worden de verschillende ruimten in de opstal getoetst aan hun functies. Daarbij heeft het verblijf van duurzame aard in een verzorgings- of verpleeghuis voor de aldaar verblijvende personen, het karakter van wonen. De ruimten die in hoofdzaak eenzelfde functie hebben als de vergelijkbare delen van een woning, zijn aan te merken als vrijgestelde delen. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om functies als dagbesteding, slapen, zich wassen en eten. Ook verkeersruimten die deze woondelen met elkaar verbinden, zijn vrijgesteld. De toetsing van alle te onderscheiden delen leidt uiteindelijk tot een zekere verhouding vrijgesteld/belast. Deze verhouding is in de tweede stap ook van toepassing op de waarde van de ondergrond omdat de ondergrond geen andere functie heeft dan de opstal.

Tot zover biedt de Hoge Raad de duidelijkheid waaraan behoefte was in de praktijk. Minder helder is de derde stap waarin de Hoge Raad de toetsing bespreekt van de onbebouwde delen. De onduidelijkheid ontstaat voor mij door een schijnbare tegenstrijdigheid in de overweging 3.3.10 van de Westland-arresten.

Toetsing onbebouwde grond

In de Westland-arresten schrijft de Hoge Raad:

“3.3.10 Voor de ongebouwde gedeelten van de onroerende zaak geldt eveneens hetgeen is beslist in de hiervoor in 3.3.9 vermelde arresten [*HR 17 september 2010, 09/02047 en 09/02251, ECLI:NL:HR:2010:BL5650 (Epe) en ECLI:NL:HR:2010:BL5638 (Deventer)*; GB]; zie de onderdelen 4.3.1 en 4.3.2 daarvan. Tot die onbebouwde gedeelten behoren eveneens parkeerterreinen. De waarde van voor algemeen gebruik aangewezen parkeerterreinen wordt aldus als regel eveneens naar evenredigheid toegerekend, ongeacht het feitelijke gebruik door (gasten van) bewoners dan wel personeelsleden. Indien gedeelten van een parkeerterrein uitdrukkelijk zijn aangewezen om enkel te worden gebruikt door personeel van het tehuis, wordt de waarde van die gedeelten niet met toepassing van artikel 220e van de Gemeentewet buiten aanmerking gelaten. Dit is wel het geval ten aanzien van gedeelten van een parkeerterrein die uitdrukkelijk zijn aangewezen voor uitsluitend gebruik door bewoners en/of hun gasten. De waarde van parkeergarages moet op dezelfde wijze worden toegerekend.”

De woorden *De waarde van* en *naar evenredigheid toegerekend* wekken bij mij de indruk dat het aandeel vrijgesteld bij de opstallen uit de eerste stap ook bepalend is bij de onbebouwde grond in algemeen gebruik. Alleen als er delen van de onbebouwde grond een specifieke functie hebben die niet in hoofdzaak aan de bewoners is gekoppeld, is dat deel van de onbebouwde grond belast.

De verwarring ontstaat bij het lezen van de onderdelen uit eerdere arresten waar de Hoge Raad in de eerste zin van de overweging naar verwijst. In de arresten Epe en Deventer staat:

“4.3.1. Verder dient te worden vooropgesteld dat het onbebouwde deel van een onroerende zaak een van de opstal met zijn ondergrond te onderscheiden deel van die onroerende

¹ Gerbrand van den Ban is senior beleidsmedewerker bij de VNG en medewerker van het *Belastingblad*. Deze bijdrage vertolkt zijn persoonlijke visie op het besprokene.

² HR 15 november 2013, 11/05565, ECLI:NL:HR:2013:1125 (*Westland*), HR 15 november 2013, 11/05566, ECLI:NL:HR:2013:1126 (*Westland*).

zaak vormt. Voor verzorgingshuizen als het onderhavige geldt dat dergelijke onbebouwde grond als regel dienstbaar is aan die opstal. Dat brengt mee dat als regel kan worden aangenomen dat die grond in dezelfde mate aan dezelfde doeleinden dienstbaar is als de opstal.

4.3.2. Deze regel lijdt slechts uitzondering indien de functie van de onbebouwde grond, of specifieke delen daarvan, zo nauw met de functie van een bepaald deel van de opstal samenhangt, dat daaraan dezelfde kwalificatie moet worden toegekend als aan dat deel van de opstal. Te denken valt aan een terras dat grenst aan en in gebruik is met een in hoofdzaak tot woning dienend deel van het verzorgingshuis. Het ligt op de weg van de partij die toepassing van deze uitzondering bepleit om de daartoe benodigde feiten en omstandigheden te stellen en bij betwisting te bewijzen."

In deze overwegingen rekent de Hoge Raad het aandeel *vrijgesteld* niet toe aan de waarde, maar aan de functies van de onbebouwde grond.

Funcities of waarde: wat is het effect?

Dat de keuze voor een aandeel in de functies of een aandeel in de waarde verschillend uitpakt, laat zich het best illustreren met twee voorbeelden. In beide voorbeelden is gegeven dat de onbebouwde grond voor algemeen gebruik een waarde heeft van € 500.000 en het tarief op 0,15% van de waarde is gesteld. Het verschil zit in het percentage van de waarde dat na de ontleding van de opstal van een zorgcentrum is toe te rekenen aan de delen met in hoofdzaak een woonfunctie.

In het eerste voorbeeld is het aandeel in-hoofdzaak-woondelen gesteld op 65%. Bij de toetsing van de onbebouwde grond op basis van de functies, zou de conclusie moeten zijn dat de onbebouwde grond volledig belast is. Tegenover de woonfunctie van 65% staat immers 35% andere functies. Dat maakt dat de onbebouwde grond niet in hoofdzaak een woonfunctie heeft en dat de waarde volledig belast is (€ 750). Gaat men echter uit van een evenredige toerekening van de waarde, dan is 65% vrijgesteld en 35% belast (€ 262). In dit voorbeeld is de belanghebbende dus het meest gebaat met de toerekening op basis van de waarde.

In het tweede voorbeeld is het aandeel in-hoofdzaak-woondelen gesteld op 75%. Bij de toetsing van de onbebouwde grond op basis van de functies, zou de conclusie moeten zijn dat de onbebouwde grond volledig vrijgesteld is. Doordat de grond voor 75% een woonfunctie heeft (tegenover 25% aan andere functies), is aan het in-hoofdzaak-criterium voldaan. Dat maakt dat de onbebouwde grond volledig is vrijgesteld (€ 0). Gaat men echter uit van een evenredige toerekening van de waarde, dan is 75% vrijgesteld en 25% belast (€ 187). In dit voorbeeld is de belanghebbende dus het meest gebaat met de toerekening op basis van de functie.

Beide voorbeelden laten een behoorlijk verschil in uitkomst zien. Verschillen die zelfs bij de relatief lage OZB-tarieven tot een wezenlijk verschil in de verschuldigde gebruikersbelasting leidt.

Wat anderen erover zeggen

De Westland-arresten zijn in de verschillende vakbladen voorzien van een commentaar. Zo schrijft J.A. Monsma in *Belastingblad* 2013/545 dat "zowel voor de ondergrond van de opstal als voor onbebouwde gedeelten van de onroerende zaak geldt dat de waarde ervan moet worden toegerekend naar evenredigheid van de waarde van de 'in-hoofdzaak-woondelen' enerzijds en de niet als zodanig aan te merken ruimten anderzijds."

S. Bosma verwijst in *BNB* 2014/52 korthedshalve naar een eerdere noot in *BNB* 2011/5. Daarin schreef hij dat de Hoge Raad de grond nu in twee delen onderscheidt, te weten de ondergrond van de opstal, de bebouwde grond, en het onbebouwde deel van de grond. Vervolgens geeft Bosma in die noot aan dat de waarde van de ondergrond in evenredigheid wordt toegerekend aan enerzijds woondelen en anderzijds overige delen bij de opstal. Voor de onbebouwde grond gaat Bosma nader in op de vraag hoe de functie van ondergrond moet worden bepaald.

De redactie van *Vakstudie Nieuws* schrijft in *V-N* 2013/59.25 dat bij de waarde van de ondergrond de lijn van de eerdere arresten onverkort blijft gelden. De ondergrond wordt naar evenredigheid aan de waarde van de gedeelten van de opstal toegerekend en uitgezonderd van de gebruikersbelasting, net als de waarde van voor algemeen gebruik aangewezen parkeerterreinen. Als de waarde echter voor 70% of meer wordt toegekend aan woondelen, dan is dat parkeerterrein geheel vrijgesteld. Gedeelten van parkeerterreinen die zijn aangewezen voor het personeel, vallen niet onder de uitzondering, maar gedeelten van parkeerterreinen die zijn aangewezen voor bewoners of hun bezoekers vallen wel onder de uitzondering.

Ook H. de Jong verwijst in *FED* 2014/6 naar de eerdere arresten van de Hoge Raad over de toerekening van de waarde van de ondergrond. Volgens De Jong beslist de Hoge Raad in de Westland-arresten dat voor de ongebouwde gedeelten, waaronder begrepen parkeerterreinen bedoeld voor algemeen gebruik, dit eveneens geldt. De waarde van het parkeerterrein enkel bedoeld voor personeel van het tehuis wordt niet buiten aanmerking gelaten. Dit is anders bij het parkeerterrein dat uitdrukkelijk is aangewezen voor uitsluitend gebruik door bewoners en/of hun gasten. De waarde van parkeergarages moet op dezelfde wijze worden toegerekend.

Het arrest Epe

De Westland-arresten kregen nog een vervolg in het arrest Epe.³ De centrale vraag daarin was of de uitkomst van de toets bij art. 220e Gemeentewet ook gevolgen heeft voor art. 220a Gemeentewet. De Hoge Raad is daarover duidelijk: de uitleg in de Westland-arresten ziet alleen op art. 220e Gemeentewet. Een woondelenvrijstelling van 70% of meer maakt het hele object dus geen woning.

In het arrest beslist de Hoge Raad ook dat de hoofdentrees van de twee betrokken gebouwen dienen om ruimten met in hoofdzaak een woonfunctie met elkaar te verbinden. De hoofdentrees zijn dus ook vrijgesteld. Weliswaar corrigeert de Hoge Raad de aanslag naar evenredigheid van de waarde, maar daarmee is de onduidelijkheid rond de onbebouwde grond niet opgelost. In de zaak van Epe was het tussen partijen al bij het hof niet in geschil dat de waarde van de onbebouwde grond in dezelfde verhouding als de vloeroppervlakten van de woongebouwen moest worden toegerekend. Door het ontbreken van een geschilpunt kon de Hoge Raad de zaak dan ook zelf afdoen.

Tot slot: wat is wijsheid?

In deze bijdrage heb ik uiteengezet waarom de Westland-arresten geen volledige duidelijkheid bieden bij de toepassing van de woondelenvrijstelling. Vooral de behandeling van de onbebouwde grond is niet helder door tegenstrijdige aanwijzingen in de arresten van de Hoge Raad.

Vooralsnog sluit ik mij aan bij de verschillende annotatoren door te kiezen voor een aansluiting bij de waarde omdat dit in de praktijk tot een snelle toerekening zal leiden. Dat sluit naar mijn mening het meest aan bij de pragmatische insteek die de Hoge Raad koos in de Westland-arresten. De waarde van de onbebouwde grond wordt dan verdeeld in de verhouding vrijgesteld/belast van de gezamenlijke opstallen. Dit is alleen anders als de onbebouwde grond een specifieke functie heeft. Maar tegelijkertijd zal het mij niet verbazen als de Hoge Raad zich nog een keer moet uitlaten over de omliggende grond.

3 HR 6 juni 2014, 13/02504, ECLI:NL:HR:2014:1326, *Belastingblad* 2014/288, m.nt. Kruimel (*Epe*).

Wet WOZ

Belastingblad 2015/64

HOF ARNHEM-LEEWARDEN

16 december 2014, nr. 13/00599

(Mr. J.W. baron van Knobelsdorff)

ECLI:NL:GHARL:2014:9820

Waarde appartement dat door belanghebbende kort voor de waardepeildatum is gekocht van de erfgenamen van de vorige eigenaar, is gelijk aan de aankoop prijs. Met de vergelijkingsobjecten die voor hogere prijzen zijn verkocht, wordt een hogere waarde niet aannemelijk gemaakt

Uitspraak

op het hoger beroep van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland van 25 april 2013, AWB 12/1390, in het geding tussen belanghebbende en

de heffingsambtenaar van de gemeente Stadskanaal (hierna: de heffingsambtenaar).

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1 De heffingsambtenaar heeft bij beschikking op grond van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: de Wet WOZ) de waarde van de onroerende zaak [a-straat] 34 te [L] (hierna: de onroerende zaak), per waardepeildatum 1 januari 2011, voor het jaar 2012 vastgesteld op € 191.000 (hierna: de beschikking).

1.2 Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de heffingsambtenaar bij uitspraak op bezwaar de beschikking gehandhaafd.

1.3 Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de Rechtbank Groningen (thans rechtbank Noord-Nederland, hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 25 april 2013 ongegrond verklaard.

1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.

2 De vaststaande feiten

2.1 Belanghebbende is eigenaar van de onroerende zaak, een omstreeks 1990 gebouwd appartement, met een inhoud van circa 350 m³, met een parkeerplaats in de kelder.

2.2 De onroerende zaak is door belanghebbende gekocht en op 1 juli 2010 aan hem geleverd voor de koopsom van € 160.000.

3 Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1 In geschil is de vraag of de waarde van de onroerende zaak van € 191.000 per waardepeildatum 1 januari 2011 op een te hoog bedrag is vastgesteld.

3.2 Belanghebbende beantwoordt voormelde vraag bevestigend. Belanghebbende stelt dat de heffingsambtenaar de waarde van de onroerende zaak niet aannemelijk heeft gemaakt. Belanghebbende voert hiertoe aan dat de waarde niet hoger is dan de door hem in 2010 betaalde koopsom van € 160.000. Belanghebbende concludeert overeenkomstig deze door hem betaalde aankoop prijs.

3.3 De heffingsambtenaar beantwoordt voormelde vraag ontkennend. Hij onderbouwt dit standpunt met transactiesommen van andere appartementen in het appartementencomplex "[C]".

3.4 Partijen hebben voorts aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken.

4 Beoordeling van het geschil

4.1 Zoals volgt uit het bepaalde in artikel 17, eerste en tweede lid, en artikel 18, eerste en tweede lid, van de Wet WOZ wordt de waarde bepaald op de waarde die per waardepeildatum 1 januari 2011 aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen (hierna: de waarde in het economische verkeer). De met inachtneming van dit waarderingsvoorschrift bepaalde waarde leidt tot het bedrag dat ge-

lijk is aan 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.

4.2 De heffingsambtenaar heeft de waarde van de onroerende zaak bepaald door middel van systematische vergelijking met woningen waarvan marktgegevens beschikbaar zijn.

4.3 Bij betwisting van de vastgestelde waarde door belanghebbende rust op de heffingsambtenaar de last aannemelijk te maken dat de waarde op de waardepeildatum niet hoger is vastgesteld dan de waarde in het economische verkeer per die datum.

4.4. Naar het oordeel van het Hof is de heffingsambtenaar niet in het leveren van het van hem verlangde bewijs geslaagd. Bij dit oordeel overweegt het Hof het volgende. In een geval waarin een belastingplichtige een woning rond de waardepeildatum heeft gekocht, moet in de regel ervan worden uitgegaan dat de waarde in het economische verkeer overeenkomt met de door de belastingplichtige betaalde prijs. De enkele omstandigheid dat waardering overeenkomstig artikel 4, lid 1, van de Uitvoeringsregeling Instructie waardebepaling mogelijk tot een andere waarde zou leiden, doet daaraan niet af (vgl. Hoge Raad, 29 november 2000, 35797, ECLI:NL:HR:2000:AA8610). De heffingsambtenaar heeft voor zijn stelling dat de door belanghebbende betaalde koopsom lager was dan de waarde in het economische verkeer het volgende aangevoerd. Voor vergelijkbare appartementen in hetzelfde appartementencomplex zijn rond de peildatum hogere prijzen betaald. Het appartement is in maart 2009, kort na het overlijden van de oorspronkelijke eigenaresse op 22 februari 2009 te koop aangeboden. De twee erfgenamen wilden het appartement snel verkopen. Het contact tussen de erfgenamen en belanghebbende is informeel tot stand gekomen. Er is een groot verschil tussen de vraagprijs van € 239.500 en de aankoopprijs van € 160.000 en belanghebbende had belang bij een lage koopprijs omdat hij het appartement heeft gekocht als beleggingsobject. Het Hof acht deze onderbouwing van de heffingsambtenaar onvoldoende toereikend in het licht van de overige omstandigheden, zoals onbestreden door belanghebbende aangevoerd. Vast staat dat de oorspronkelijke eigenaresse van de onroerende zaak op 22 februari 2009 is overleden en dat haar twee erfgenamen de onroerende zaak in maart 2009 te koop hebben aangeboden via een plaatselijk bekende makelaar en dat de onroerende zaak toen op de huizenaanbodsite Funda geplaatst. De onroerende zaak heeft ruim één jaar te koop gestaan. Weliswaar is het contact tussen belanghebbende en de verkoper, naar het Hof partijen begrijpt, niet via de makelaar gelegd, maar niet in geschil is dat partijen twee onafhankelijk van elkaar staande partijen waren. De gestelde omstandigheden dat de verkoper de onroerende zaak graag wilde verkopen en dat belanghebbende een zo laag mogelijke prijs wilde betalen, en dat sprake is van een groot verschil tussen de vraagprijs en de verkoopprijs maken niet dat de door belanghebbende betaalde aankoopprijs niet gelijk is aan de waarde in het economische verkeer. Dat voor vergelijkbare appartementen rond de peildatum hogere prijzen zijn betaald doet aan het vorenstaande niet af.

4.5 Belanghebbende bepleit in deze procedure een waarde van € 160.000. Nu tussen partijen niet in geschil is dat tussen het moment van aankoop en de waardepeildatum de waarde van de woning ongewijzigd is gebleven, zal het Hof belanghebbende hierin volgen. Zoals hiervoor onder 4.4 overwogen heeft de door hem betaalde koopsom als uitgangspunt te gelden als de waarde in het economisch verkeer per de onderhavige peildatum.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5 Proceskosten

Het Hof ziet aanleiding voor een proceskostenveroordeling als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. Het Hof stelt deze kosten overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht op € 487 (1 punt x € 487) aan kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- wijzigt de beschikking aldus dat de waarde van de onroerende zaak voor het kalenderjaar 2012 wordt vastgesteld op € 160.000;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 487;
- gelast dat de Heffingsambtenaar aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt te weten € 42 in verband met het beroep en € 118 in verband met het hoger beroep.

Belastingblad 2015/65**HOF DEN HAAG**

17 december 2014, nr. BK-13/01786, BK-13/01787 en BK-13/01788

(Mrs. G.J. van Leijenhorst, B. van Walderveen en J.J.J. Engel)

m.nt. J.P. Kruimel

ECLI:NL:GHDHA:2014:4126

Gebruik van een rioolwaterzuiveringsinstallatie. De vennootschap die het 'right of use' heeft verkregen is de gebruiker van de onroerende zaak**Uitspraak**

in het geding tussen:

[X] B.V. te [Z], belanghebbende,

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Midden-Delfland, de heffingsambtenaar

inzake het hoger beroep van de heffingsambtenaar tegen de uitspraken van de rechtbank Den Haag van 5 november 2013, SGR 12/11375, SGR 12/11376, SGR 12/11378, betreffende na te melden beschikking en aanslagen.

Beschikkingen, aanslagen, bezwaren en geding in eerste aanleg

1.1. De heffingsambtenaar heeft bij beschikkingen van 30 december 2011 (de beschikkingen) de waarden op 1 januari 2008, 1 januari 2009 en 1 januari 2010 (de waardepeildata) van een samenstel van gebouwe en ongebouwe eigendommen gelegen aan de [a-sstraat] te [Z] (het complex) op de grond van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) voor de kalenderjaren 2009, 2010 en 2011 vastgesteld op respectievelijk € 219.474.000, € 220.662.000 en € 205.446.000. Elke beschikking is in één geschrift bekendgemaakt en verenigd met de voor het desbetreffende jaar aan belanghebbende opgelegde aanslag in de onroerendezaakbelastingen van de gemeente Midden-Delfland (de aanslagen).

1.2. Belanghebbende heeft tegen de beschikkingen en aanslagen bezwaar gemaakt. De heffingsambtenaar heeft de bezwaren van belanghebbende ongegrond verklaard.

1.3. Belanghebbende heeft daartegen beroep ingesteld bij de rechtbank Den Haag (de Rechtbank). De Rechtbank heeft bij uitspraak van 5 november 2013 de beroepen gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar vernietigd, de bij de beschikkingen vastgestelde waarden verminderd tot nihil, de aanslagen vernietigd, de heffingsambtenaar veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 1.179 en de heffingsambtenaar opgedragen de betaalde griffierechten ten bedrage van € 930 aan belanghebbende te vergoeden.

Loop van het geding in hoger beroep

2.1 De heffingsambtenaar heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.

2.2 (...)

Vaststaande feiten

3.1. Met de bouw van het complex, dat in de hierna te noemen overeenkomsten wordt aangeduid als "[complex]", is in 2004 begonnen. Het is gedeeltelijk in 2006 en in zijn geheel in 2007 in gebruik genomen. Het complex bestaat uit gebouwen, installaties, infrastructuur en een perceel grond met een oppervlakte van 22.94.49 hectare.

3.2. Eigenaar van het complex is het [A].

3.3. Belanghebbende en [A] hebben in het kader van een publiek-private samenwerking op 4 december 2003 een Design, Build, Finance and Operate-overeenkomst (DBFO-overeenkomst) gesloten, waarin belanghebbende wordt aangeduid als '[X]' en [A] als "Employer". De DBFO-overeenkomst overeenkomst heeft een looptijd van 30 jaar.

3.4. In de DBFO-overeenkomst is onder meer het volgende bepaald:

"Article 5 General Obligations of [X]"

5.1. [X] shall provide the Services, including without limitation

5.1.1. the taking over of the Project; and

- 5.1.2. the design, building, refurbishment and commissioning of the Works; and
- 5.1.3. Operating and Maintaining the Project;
- 5.1.4. obtaining all financing necessary and/or appropriate to carry out the Services;
- 5.1.6. obtaining, maintaining and renewing all licenses, permits and further consents required under Legislation; and
- 5.1.6. handing back the Project to the Employer in Handbook Condition;
- 5.1.7. pay all fees, taxes, levies and the like associated with [X] and/or the provision of the Services"
- (...)

Article 10 General Obligations of the Employer

Without prejudice to the Employer's rights and obligations under this agreement, the Employer shall:

- 10.1. hand over the Project to [X];
 - 10.2. grant the Right of Use (and/or the Right of Lease if and when applicable) and comply with its obligations under Schedule H.1 (and/or Schedule H.2 if and when applicable); and
 - 10.3. procure the execution of the Employers Works in accordance with the specifications and the schedule set out in Schedule M (for the avoidance of doubt: the Employer may affect changes to Schedule M by instructing an Employers Change. If such change causes, or will cause, [X]'s total costs of providing the Services to decrease, such savings shall accrue to the Employer in accordance with the provisions of Article 51); and
 - 10.4. accept the Sludge and Grit, delivered to it by [X] in accordance with the terms and conditions set out in this Agreement (...); and
 - 10.5. pay the Monthly Advance and the Service Payments to [X] (for the avoidance of doubt: without prejudice to inter alia, Employer's right under this Agreement to apply Performance Payments Deductions and/or set-off);
- in accordance with the terms and conditions set out in this Agreement"

3.5 De rechten en verplichtingen die voor belanghebbende en [A] uit de DFBO-overeenkomst voortvloeien zijn uitgewerkt in de overige bepalingen van de overeenkomst en de daarbij gevoegde Schedules. De tekst daarvan merkt het Hof aan als hier ter plekke ingelast.

3.6 Belanghebbende en [B] b.v. (hierna: [B]) hebben op 4 december 2003 een Operations & Maintenance-overeenkomst (hierna: O&M-overeenkomst) gesloten, waarin belanghebbende wordt aangeduid als '[X]', [B] als "[B]" en [A] als "Employer".

3.7 In de O&M-overeenkomst is onder meer het volgende bepaald:

"Article 5 General Obligations of [B]

- 5.1 [B] shall provide the O&M Services, including, without limitation:
- 5.1.1 the taking over of the following parts of the Project on the following dates:
- (...)
- (D) on the day of issuance by [X] to the EPC Contractor of the Availability of Capacity Certificate Intermediate [complex]: [complex].
- (...)
- 5.1.3. Operating en Maintaining the Project; and
- (...)
- 5.1.5. the obtaining, maintaining en renewing of all licenses, permits and further consents required under Legislation for or in connection with the lawful and proper execution of the O&M Services, including the O&M Permits and Licenses as listed in Schedule 3 (...); and
- 5.1.6. the handing over of the following parts of the Project to [X] on the following dates:
- (...)
- (C) at the Termination Date the handing back of the Project to [X] in Handbook Condition;
- 5.1.7. pay all fees, taxes, levies and the like associated with [B] and/or the provision of the O&M Services;
- (...)
- In accordance with the terms and condition set out in this Agreement.
- (...)

Article 10 General Obligations of [X]

Without prejudice to [X] rights and obligations under this Agreement and subject to the Employer having complied with its corresponding obligations under the DBFO Agreement towards [X], [X] shall:

10.1 hand over the parts of the Project referred to in Article 5.1.1. to [B] in accordance with Article 11.1; and

10.2 grant the Right of Use of the parts of the Project referred to in Article 5.1.1, as from the taking over of the relevant part referred to in Article 5.1.1 until the handing over that part as referred to in Article 5.1.6, provided [X] has been granted such Right of Use by the Employer, and grant access to all other parts of the Project in order to enable [B] to carry out any of the O&M Services, provided [X] has the right to grant such access to such other parts of the Project, except to the extent [X] is prevented from doing so due to any act or omission of [B]; and

10.3 use reasonable efforts to procure the execution of the Employer's Works by the Employer in accordance with the specifications and the schedule set out in Schedule M (as defines in the DFBO Agreement (...), and:

10.4 use reasonable efforts to procure the acceptance of the Sludge and Grit, delivered to it by [B] in accordance with the terms and conditions set out in this Agreement (...); and:

10.5 pay Monthly Instalments and Service Payments to [B] (for the avoidance of doubt: without prejudice to *inter alia*, [X]'s right under this Agreement to apply Performance Payments Deductions and/or sett-off); and

10.6 obtain, maintain and/or renew the permits and licenses that have to be obtained by [X] as provided for in Schedule 3 (O&M permits);
in accordance with the terms and conditions set out in this Agreement."

3.8 De rechten en verplichtingen die voor belanghebbende en [B] uit de M&O-overeenkomst voortvloeien zijn nader uitgewerkt in de overige bepalingen van de overeenkomst en de daarbij gevoegde Schedules. De tekst daarvan merkt het Hof aan als hier ter plekke ingelast.

Omschrijving geschil in hoger beroep en standpunten van partijen

4.1. In geschil is of belanghebbende bij aanvang van de kalenderjaren 2009, 2010 en 2011 het complex al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht gebruikt.

4.2 Indien de vraag onder 4.1 bevestigend wordt beantwoord is in geschil:

a. of de waarde van het complex ingevolge artikel 18 lid 4 van de Wet WOZ en artikel 2 lid 1 onderdeel h van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken geheel of gedeeltelijk buiten aanmerking dient te worden gelaten;

b. indien het Hof op vraag a. antwoordt dat de waarde van het complex niet of slechts gedeeltelijk buiten aanmerking dient te worden gelaten:

welke waarden voor de kalenderjaren 2009, 2010 en 2011 aan het complex dienen te worden toegekend.

4.3 Tenslotte is in geschil of de heffingsambtenaar veroordeeld dient te worden in de werkelijke kosten die belanghebbende in bezwaar, beroep en hoger beroep heeft gemaakt.

4.4. Belanghebbende beantwoordt de vraag onder 4.1 ontkennend. Met betrekking tot de vraag onder 4.2, ad a., neemt belanghebbende het standpunt in dat de waarde van het complex geheel buiten aanmerking moet worden gelaten. Mocht het Hof dit standpunt verwerpen, dan neemt belanghebbende het standpunt in dat de waarde van het complex gedeeltelijk buiten aanmerking moet worden gelaten. Voor het antwoord op de vraag onder 4.2, ad b., verwijst belanghebbende naar het door haar overlegde taxatierapport. In antwoord op de vraag onder 4.3 neemt belanghebbende het standpunt in dat de heffingsambtenaar moet worden veroordeeld in de werkelijke kosten die belanghebbende in bezwaar, beroep en hoger beroep heeft gemaakt.

4.5. De heffingsambtenaar beantwoordt vraag onder 4.1 bevestigend. In antwoord op de vraag onder 4.1, ad b., stelt de heffingsambtenaar zich op het standpunt dat de vastgestelde waarden van het complex voor de kalenderjaren 2009, 2010 en 2011 niet te hoog zijn. Mocht het Hof dit standpunt verwerpen, dan neemt de heffingsambtenaar het standpunt in dat de waarden van het complex voor de jaren 2009, 2010 en 2011 overeenkomstig de herberekening in bijlage 3 bij het hogerberoepsschrift dienen te worden verminderd tot respectievelijk € 52.500.000, € 51.000.000 en € 45.000.000. In antwoord op de vraag onder 4.3 neemt de heffingsambtenaar het standpunt in dat er geen aanleiding is hem te veroordelen in de werkelijke proceskosten van belanghebbende.

Conclusies van partijen

5.1. Belanghebbende concludeert primair tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank doch uitsluitend voor zover het betreft de veroordeling van de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende en veroordeling van de heffingsambtenaar in de werkelijke kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van de bezwaren en de beroepen heeft moeten maken. Subsidiair concludeert belanghebbende tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraken op bezwaar, vermindering van de bij de beschikkingen vastgestelde waarden tot bedragen die zijn berekend met in achtneming van het door haar overgelegde taxatierapport en dienovereenkomstige vermindering van de aanslagen. Voorts concludeert belanghebbende tot veroordeling van de heffingsambtenaar in de werkelijke kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van de bezwaren, de beroepen en de hoger beroepen heeft moeten maken.

5.2. De heffingsambtenaar concludeert primair tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en bevestiging van de uitspraken op bezwaar. Subsidiair concludeert hij tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraken op bezwaar, vermindering van de bij de beschikkingen vastgestelde waarden tot € 52.500.000, € 51.000.000 en € 45.000.000 en dienovereenkomstige vermindering van de aanslagen. Voorts concludeert de heffingsambtenaar tot afwijzing van de verzoeken van belanghebbende tot veroordeling van de heffingsambtenaar in de werkelijke kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van de bezwaren, de beroepen en de hoger beroepen heeft moeten maken.

Oordeel van de rechtbank**Objectafbakening**

6. De rechtbank heeft, voor zover in hoger beroep van belang, omtrent het geschil overwogen:

*“Ambtshalve
(...)”*

10. De onroerende zaak, plaatselijk bekend als [a-straat 1] in [Z], is in zijn geheel eigendom van het Hoogheemraadschap. Het betreft een perceel grond met daarop gebouwen en werken ten behoeve van de zuivering van afvalwater. Het Hoogheemraadschap heeft de zaak in zijn geheel, met inbegrip van de thans nog onbebouwde gedeelten, in gebruik gegeven aan [belanghebbende]. Naar het oordeel van de rechtbank is sprake van een samenstel van gebouwde eigendommen en ongebouwd eigendom, in gebruik bij dezelfde belastingplichtige en die, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar horen, als bedoeld in artikel 16, onder d, van de Wet WOZ. De [heffingsambtenaar] is er daarom terecht van uitgegaan dat sprake is van één onroerende zaak.

Met betrekking tot het eerste geschilpunt

11.1 Ingevolge artikel 18, vierde lid, van de Wet WOZ en artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken wordt bij de bepaling van de waarde buiten aanmerking gelaten de waarde van werken die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater en die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning.

11.2 Dezelfde uitzondering geldt, naar volgt uit artikel 220d, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Gemeentewet en artikel 4, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Verordeningen onroerendezaakbelastingen 2009, 2010 en 2011 van de gemeente Midden-Delfland, bij de bepaling van de heffingsmaatstaf van de onroerendezaakbelastingen.

11.3 Ingevolge artikel 220d, eerste lid, aanhef en onder h, wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de onroerendezaakbelastingen buiten aanmerking gelaten, voor zover dit niet reeds is geschied bij de bepaling van de in dat artikel bedoelde waarde, de waarde van werken die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater en die worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen, met uitzondering van de delen van zodanige werken die dienen als woning.

11.4 Het zuiveren van riool- en ander afvalwater is één van de aan het Hoogheemraadschap opgedragen publieke taken. Het door de [complex] gezuiverde water is stedelijk afvalwater, afkomstig uit gemeentelijke, dus openbare, vuilwaterriolen, als bedoeld in artikel 1.1, eerste lid, van de Waterwet.

Zuivering van stedelijk afvalwater gebracht in een openbaar vuilwaterriool geschiedt, inge-

volge het bepaalde in artikel 3.4 van de Waterwet, in een daartoe bestemde inrichting onder de zorg van een waterschap. Een zodanige inrichting kan, aldus de tweede zin van artikel 3.4 van de Waterwet, worden geëxploiteerd door het waterschap zelf dan wel door een rechtspersoon die door het bestuur van het waterschap met die zuivering is belast.

De rechtbank is van oordeel dat de overdracht van de exploitatie van de [complex] door het Hoogheemraadschap aan [belanghebbende] niet betekent dat de in artikel 3.4 van de Waterwet bedoelde zorg vanaf het moment van overdracht bij [belanghebbende] en niet langer bij het Hoogheemraadschap berust.

De rechtbank acht in dit verband van belang dat het Hoogheemraadschap de eigendom van de onroerende zaak heeft behouden en wijst erop dat het gebruik van de [complex] uitsluitend is gericht op de zuivering van stedelijk afvalwater, derhalve op uitvoering van de aan het Hoogheemraadschap bij wet opgedragen taak. Van enig gebruik voor andere doeleinden dan de zuivering van stedelijk afvalwater ten behoeve van het Hoogheemraadschap is geen sprake. De daadwerkelijke zuivering van het afvalwater vindt plaats op de wijze en volgens de normen als door het Hoogheemraadschap aan [belanghebbende] in de DBFO-overeenkomst opgelegd.

De met de uitvoering van het zuiveringswerk gemoeide kosten worden gedragen door het Hoogheemraadschap. Het Hoogheemraadschap is bij uitsluiting van alle anderen bevoegd om ter bekostiging van het werk een zuiveringsheffing op te leggen aan de heffingsplichtigen binnen het gebied van het waterschap. In de overeenkomst is bepaald dat het Hoogheemraadschap aan [belanghebbende] een vergoeding verschuldigd is voor de zuivering van het afvalwater. De hoogte daarvan wordt bepaald door de hoeveelheid gezuiverd afvalwater.

De zorg en de verantwoordelijkheid voor de zuivering van het afvalwater, waarvoor de onroerende zaak is gebouwd en in stand wordt gehouden, berusten blijvend bij het Hoogheemraadschap. Dat het Hoogheemraadschap gebruik gemaakt heeft van de in de tweede zin van artikel 3.4, eerste lid, van de Waterwet gecreëerde mogelijkheid om de exploitatie over te dragen aan een derde, maakt dit niet anders. Er is immers sprake van overdracht van de exploitatie en niet van overdracht van de zorg. Gelet op de, hierboven beschreven, omstandigheden waaronder de onroerende zaak wordt gebruikt ter uitvoering van die taak, is de rechtbank van oordeel dat sprake is van beheer, als bedoeld in artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken en artikel 220d, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Gemeentewet en artikel 4, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Verordeningen onroerende zaakbelastingen 2009, 2010 en 2011 van de gemeente Midden-Delfland.

De rechtbank vindt in de wetgeschiedenis van artikel 220d van de Gemeentewet steun voor de opvatting dat de [complex] onder de uitzondering voor zuiveringstechnische werken valt. Ter verdediging van het wetsvoorstel, waarbij de oorspronkelijke vrijstellingsmogelijkheid werd voorgesteld, is door kamerlid Van Rossum, mede verantwoordelijk voor indiening van het betreffende amendement, aangevoerd dat heffing van onroerendgoedbelasting (thans: onroerendezaakbelasting) ter zake van door publiekrechtelijke lichamen beheerde zuiveringswerken enerzijds zou leiden tot een lager tarief voor de onroerendgoedbelasting, maar anderzijds tot een hogere verontreinigingsheffing, die zou moeten worden opgebracht door grotendeels dezelfde burgers die ook onroerendgoedbelasting betalen.

11.5 De [heffingsambtenaar] heeft een beroep gedaan op de uitspraken van gerechtshof 's-Gravenhage van 8 april 2008 (ECLI:NL:HSGR:BC9487) en van 6 oktober 2009 (ECLI:NL:HSGR:BL5491) en het arrest van de Hoge Raad van 9 mei 2003 (ECLI:NL:HR:AE7337). Dit beroep faalt omdat het geen gelijke gevallen betreft. De posities van het Hoogheemraadschap en [belanghebbende] verschillen in diverse opzichten van de posities van het waterschap en de eigenaar/gebruiker van de onroerende zaak in de uitspraken van het gerechtshof 's-Gravenhage van 8 april 2008 en 6 oktober 2009, waarnaar de [heffingsambtenaar] heeft verwezen: de eigendom van de onroerende zaak ligt immers bij het Hoogheemraadschap en niet bij de gebruiker, er is uitsluitend gebruik gericht op de uitvoering van de publieke taak volgens de instructies van het Hoogheemraadschap en voor de uitvoering van het werk betaalt het Hoogheemraadschap een prijs.

In het arrest van de Hoge Raad van 9 mei 2003, waarnaar de [heffingsambtenaar] eveneens heeft verwezen, is uitgemaakt dat geen uitzondering als bedoeld in artikel 220d, eerste lid, aanhef en onder h, van de Gemeentewet bestaat voor een door een private rechtspersoon

beheerde waterzuiveringsinstallatie voor de zuivering van afvalwater afkomstig uit (glas) tuinbouwbedrijven. De aanleg en exploitatie van deze waterzuiveringsinstallatie was ingegeven door het verbod van het voor de zuivering van stedelijk afvalwater verantwoordelijke waterschap om het bedrijfsafvalwater (direct) aan te bieden aan de door het waterschap beheerde waterzuiveringsinstallatie voor stedelijk afvalwater. Van de uitvoering van de bij wet opgedragen taak van het waterschap tot de zuivering van stedelijk afvalwater is dat geval geen sprake.

11.6 Vorenstaande betekent dat voldaan is aan de voorwaarde van beheer door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, aanhef en onder h, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ.

Werken

12.1 Op grond van artikel 18, vierde lid, van de Wet WOZ in samenhang met artikel 2, eerste lid, aanhef en onder h, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ wordt bij de bepaling van de waarde van een onroerende zaak in het kader van de Wet WOZ buiten aanmerking gelaten de waarde van werken die zijn bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater.

Onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 21 september 2011, ECLI:NL:HR:AD3522, overweegt de rechtbank dat hieronder dient te worden verstaan: de zuiveringsinstallatie zelf en de bestanddelen daarvan in de zin van artikel 3:4 van het Burgerlijk Wetboek alsmede al hetgeen nodig is om die zuiveringsinstallatie te kunnen laten functioneren, dat wil zeggen geschikt te doen zijn om daarmee overeenkomstig de heden ten dage aan waterzuivering te stellen eisen op een goede en veilige manier afvalwater te zuiveren.

12.2 De rechtbank constateert dat het gehele object, bestaande uit de onbebouwde grond met de daarop gebouwde werken, ten dienste staat aan het proces van waterzuivering. Er zijn geen onderdelen of elementen aan te wijzen, waarvan de aanwezigheid niet verklaard wordt uit de noodzaak het proces van waterzuivering op een goede en veilige manier te laten verlopen. Voor zover delen van het object mede worden gebruikt voor activiteiten, welke niet direct de waterzuivering betreffen, zoals de ontvangst van bezoekers, gaat het om activiteiten die zowel voor wat betreft de daaraan bestede tijd als voor wat betreft het beslag op de ruimte, in vergelijking met de hoofdactiviteit van zuivering van water, verwaarloosbaar zijn.

12.3 Op grond van hetgeen hiervoor is overwogen valt de onroerende zaak in zijn geheel onder de uitzondering van artikel 18, vierde lid, van de Wet WOZ, artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken, artikel 220d, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Gemeentewet en artikel 4, eerste lid, aanhef en onderdeel h, van de Verordeningen onroerende zaakbelastingen 2009, 2010 en 2011 van de gemeente Midden-Delfland.

Vastgestelde waarde

13. De [heffingsambtenaar] had bij de bepaling van de waarde van de onroerende zaak de waarde daarvan in zijn geheel buiten aanmerking moeten laten. De door de [heffingsambtenaar] vastgestelde waarden van de onroerende zaak dienen te worden verminderd tot nihil. De door de [heffingsambtenaar] opgelegde aanslagen dienen vernietigd te worden.

14. Gelet op het vorenoverwogene dienen de beroepen gegrond te worden verklaard.

Proceskosten

15. De rechtbank vindt aanleiding de [heffingsambtenaar] te veroordelen in de kosten die [belanghebbende] in verband met de behandeling van de bezwaren en de beroepen redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand bij drie samenhangende zaken vastgesteld op € 1.179 (1 punt voor het indienen van de bezwaarschriften met een waarde per punt van € 235, 1 punt voor het indienen van de beroepschriften, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 472 en een wegingsfactor 1, bij drie samenhangende zaken)."

Beoordeling van het hoger beroep

7.1. De Rechtbank heeft op goede gronden beslist dat het complex ingevolge artikel 16 aanhef en onderdeel d van de Wet WOZ en artikel 220a lid 1 van de Gemeentewet als één onroerende zaak dient te worden aangemerkt. Het Hof maakt deze beslissing en de gronden waarop zij berust tot de zijne.

7.2. Ingevolge artikel 23, aanhef en lid 1, onderdeel a, van de Wet WOZ en artikel 220, aanhef en onderdeel a, van de Gemeentewet is de gebruiker van de onroerende zaak degene die aan het begin van het kalenderjaar de onroerende zaak gebruikt. Gebruiker van de onroerende zaak in de zin van deze bepalingen is degene die de onroerende zaak metterdaad bezigt ter bevrediging van zijn behoeften (vergelijk Hoge Raad 5 januari 2012, 10/02780, *BNB* 2012/60).

7.3. Naar het oordeel van het Hof geeft noch de tekst, noch de strekking van de onder 6.2 genoemde bepalingen aanleiding om aan te nemen – zoals de heffingsambtenaar heeft gedaan – dat belanghebbende na de overname van het complex door [B] op de voet van het bepaalde in de O&M-overeenkomst en de daarbij gevoegde Schedules, het complex metterdaad bezigde en nadien is blijven bezigen. Bij dit oordeel neemt het Hof het volgende in aanmerking.

7.4. In de onder 3.4 geciteerde artikelen van de DBFO-overeenkomst is bepaald dat [X] het Project waartoe het complex behoort, overneemt, dat [X] zorg draagt voor 'Operating and Maintaining the Project' en dat daartoe aan [X] het "Right of Use" van het Project is toegekend. In de onder 3.7 geciteerde artikelen van de O&M-overeenkomst is bepaald dat [B] het Project waartoe het complex (aangeduid als "[complex]") behoort, overneemt, dat [B] zorg draagt voor 'Operating and Maintaining the Project' en dat daartoe aan [B] het "Right of Use" van (onder meer) het complex is toegekend. Deze bepalingen, gelezen in samenhang met de overige bepalingen van de DBFO-overeenkomst en de O&M-overeenkomst alsmede de daarbij behorende Schedules, stellen naar het oordeel van het Hof buiten twijfel dat [A] het complex in gebruik heeft gegeven aan [X] en dat tegelijkertijd [X] het complex in gebruik heeft gegeven aan [B]. Op grond hiervan en van hetgeen partijen overigens over en weer hebben aangevoerd over het gebruik van het complex, is het Hof van oordeel dat [B] aan het begin van de kalenderjaren 2009, 2010 en 2011 de (enige) gebruiker van het complex was.

7.5. Gelet op hetgeen onder 6.2 tot en met 6.4 is overwogen dient de vraag onder 4.1 ontkennend te worden beantwoord. Derhalve heeft de heffingsambtenaar de beschikkingen en de aanslagen ten onrechte aan belanghebbende gegeven onderscheidenlijk opgelegd en heeft de Rechtbank de beschikkingen en de aanslagen terecht vernietigd.

7.6. Het Hof volgt belanghebbende niet in haar standpunt dat de uitspraak van de Rechtbank vernietigd dient te worden voor zover het de beslissing inzake de door belanghebbende in de bezwaar- en de beroepsfase gemaakte kosten betreft en dat de heffingsambtenaar veroordeeld dient te worden in de werkelijke kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van de bezwaren en de beroepen in eerste aanleg heeft moeten maken.

Daarbij overweegt het Hof dat voor een veroordeling van een bestuursorgaan in de werkelijke kosten van de door de belanghebbende in bezwaar en beroep gemaakte kosten slechts aanleiding kan zijn in het geval dat het bestuursorgaan het verwijt treft dat het een besluit neemt of in rechte handhaaft terwijl op dat moment duidelijk is dat het besluit in een daartegen ingestelde procedure geen stand zal houden. Een dergelijk geval doet zich naar het oordeel van het Hof hier niet voor. De Rechtbank heeft de kosten voor de door een derde beroepsmatig verleend bijstand terecht vastgesteld aan de hand van het Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb). Niettemin kan de beslissing van de Rechtbank inzake de in bezwaar en beroep in eerste aanleg gemaakte kosten niet in stand blijven. Nadat de Rechtbank uitspraak heeft gedaan zijn de in onderdeel B van de bijlage bij het Bpb genoemde bedragen van € 472 en € 235 vervangen door respectievelijk € 487 en € 243 (*Staatscourant* 2013, 35871). Het Hof ziet geen aanleiding om het door de Rechtbank bij de berekening van de kosten in aanmerking genomen aantal punten aan te passen en stelt de kosten voor de door een derde in bezwaar en beroep beroepsmatig verleende rechtsbijstand bij drie samenhangende zaken vast op € 1.217 (1 punt voor het indienen van de bezwaarschriften met een waarde per punt van € 243, 1 punt voor het indienen van de beroepschriften en 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 487, een wegingsfactor van 1 voor drie samenhangende zaken en een wegingsfactor van 1 voor het gewicht van de zaken). Dat belanghebbende in bezwaar en beroep andere kosten heeft gemaakt die voor vergoeding in aanmerking komen, is gesteld noch gebleken.

7.7. Het hoger beroep en het incidenteel hoger beroep zijn ongegrond.

Proceskosten en griffierecht

8.1. Het Hof vindt aanleiding de heffingsambtenaar te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Het Hof

volgt belanghebbende niet in haar standpunt dat de heffingsambtenaar moet worden veroordeeld in de werkelijke kosten die belanghebbende in hoger beroep heeft gemaakt. Voor de motivering van dit oordeel verwijst het Hof naar hetgeen onder 7.6 met betrekking tot de in bezwaar en beroep gemaakte kosten is overwogen. Het Hof stelt de kosten voor de door een derde in hoger beroep beroepsmatig verleende rechtsbijstand bij drie samenhangende zaken vast op € 1.461 (1 punt voor het indienen van de verweerschriften, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 487, een wegingsfactor van 1 voor drie samenhangende zaken en een wegingsfactor van 1,5 voor het gewicht van de zaken). Dat belanghebbende in hoger beroep andere kosten heeft gemaakt die voor vergoeding in aanmerking komen, is gesteld noch gebleken.

8.2. Aangezien de heffingsambtenaar hoger beroep heeft ingesteld en de uitspraak van de Rechtbank in stand blijft, behoudens voor zover het de veroordeling van de heffingsambtenaar in de kosten van bezwaar en beroep van belanghebbende betreft, zal het Hof bepalen dat van de heffingsambtenaar een griffierecht van € 1.479 wordt geheven.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, doch uitsluitend voor zover het de veroordeling van de heffingsambtenaar in de kosten van bezwaar en beroep van belanghebbende betreft;
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank voor het overige;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 2.678; en
- bepaalt dat van de heffingsambtenaar een griffierecht van € 1.479 wordt geheven.

Noot

Als ik het goed heb begrepen, zit deze casus als volgt in elkaar. A is eigenaar van de onroerende zaak, een afvalwaterzuiveringsinstallatie. X BV heeft van A de opdracht tot bouw van de zaak, inclusief financiering gekregen. Daartoe heeft zij ook het gebruiksrecht (*right of use*) van de zaak gekregen. X BV heeft blijkens een andere overeenkomst het gebruiksrecht weer doorgegeven aan B B.V. aan wie opdracht is verleend om de installatie te laten werken en te onderhouden. Uit de uitspraak blijkt niet wie A is, maar gelet op hetgeen staat vermeld in de uitspraak van de rechtbank, is A waarschijnlijk het hoogheemraadschap.

In hoger beroep gaat het allereerst om de vraag of belanghebbende X BV dan wel B BV de gebruiker van de onroerende zaak is. Het hof leidt uit de overeenkomsten af dat B BV de gebruiker is. Zij heeft immers het *right of use* van X BV gekregen.

Storend vind ik dat de genoemde betrokkene organisaties overeenkomsten hebben gesloten in het Engels. Het zou mij niet verbazen als het gebruik daarvan de heffingsambtenaar op het verkeerde been heeft gezet. Aangezien de overeenkomsten zijn gesloten tussen kennelijk Nederlandse bedrijven/vennootschappen en een van de oudste overheidsorganisaties hier te lande, een waterschap, hadden zij er goed aan gedaan deze overeenkomsten in de Nederlandse taal te formuleren.

J.P. Kruimel

Belastingblad 2015/66**RECHTBANK OVERIJSEL**

3 november 2014, nr. Awb 14/708
(Mr. A. Oosterveld)

ECLI:NL:RBOVE:2014:5823

Bosperceel op NSW-landgoed. De vrijstelling voor ongebouwde eigendommen is voor het jaar 2012 terecht niet toegepast omdat blijktens beschikking van de Staatssecretaris van Economische Zaken het landgoed pas per 11 december 2012 aan de voorwaarden van art. 8 Rangschikkingsbesluit NSW voldoet. Waarde perceel is aannemelijk gemaakt

Uitspraak

in het geschil tussen
[eiser],
wonende te Denekamp, eiser,
en
de heffingsambtenaar van de gemeente Dinkelland,
verweerder.

1 Ontstaan en loop van het geding

Ingevolge de Wet waardering onroerende zaken (hierna: de Wet WOZ) heeft verweerder de waarde van de onroerende zaak [adres] te Denekamp vastgesteld bij beschikking van 31 maart 2013. Daarbij is de waarde vastgesteld op € 36.000 per waardepeildatum 1 januari 2011 voor het belastingjaar 2012.

Bij uitspraak op bezwaar van 5 februari 2014 heeft verweerder het hiertegen door eiser ingediende bezwaar ongegrond verklaard.

Tegen deze uitspraak op bezwaar heeft eiser beroep ingesteld.

Verweerder heeft verweer gevoerd.

Het beroep is, samen met het beroep met zaaknummer AWB 14/655, op 7 oktober 2014 ter zitting behandeld. Eiser is verschenen. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door J.H. Dorman, bijgestaan door T. Dam RVGME.

De rechtbank heeft vervolgens het onderzoek gesloten.

2 De feiten

Eiser is eigenaar van de onroerende zaak [adres] in Denekamp (hierna: de onroerende zaak). Deze onroerende zaak betreft een landelijk gelegen perceel bos/natuurterrein met een oppervlakte van 36.650 m².

Van deze onroerende zaak is geen op of rond de peildatum gerealiseerde verkoopprijs bekend.

3 Het geschil

In geschil is de WOZ-waarde van de onroerende zaak per waardepeildatum 1 januari 2011.

Eiser is van mening dat verweerder deze waarde te hoog heeft vastgesteld. Hij wijst er in dat verband op dat zijn onroerende zaak een bos is dat deel uitmaakt van het landgoed dat is aangewezen op grond van de Natuurschoonwet 1928 (hierna: NSW 1928). Om deze reden dient zijn onroerende zaak niet als afzonderlijk WOZ-object te worden gewaardeerd.

Verweerder heeft zich op het standpunt gesteld dat de onroerende zaak van eiser wel op grond van de Wet WOZ dient te worden gewaardeerd en dat de vastgestelde WOZ-waarde niet te hoog is. Ter onderbouwing van dit laatste standpunt heeft verweerder bij het verweerschrift een taxatierapport overgelegd.

Voor een meer uitvoerige weergave van de standpunten van partijen verwijst de rechtbank naar de gedingstukken.

4 Beoordeling van het geschil

Ingevolge artikel 17, tweede lid, van de Wet WOZ wordt de waarde van een onroerende zaak bepaald op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Deze waarde is naar de bedoe-

ling 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” (*Kamerstukken II* 1993/94, 22885, 36, p. 44).

Ingevolge artikel 4, eerste lid, onder b, van de Uitvoeringsregeling wordt de waarde voor niet-woeningen bepaald door middel van een methode van kapitalisatie van de bruto huur, door middel van een methode van vergelijking met referentieobjecten waarvan marktgegevens beschikbaar zijn dan wel door middel van een discounted-cash-flow methode.

Benadrukt dient evenwel te worden dat vorenbedoelde Uitvoeringsregeling voor de onderbouwing en uitvoering van de waardebepaling weliswaar hulpmiddelen bevat om te bereiken dat het wettelijk waardebegrip van artikel 17, tweede lid, van de Wet WOZ wordt gehanteerd, maar dat de toetssteen uiteindelijk de waarde blijft zoals in dat artikellid omschreven, en dat de waarde ook op andere manieren kan worden bepaald (Hoge Raad 29 november 2000, 35 797, ECLI:NL:HR:2000:AA8610 en Hoge Raad 11 juni 2004, 39 467, ECLI:NL:HR:2004:AP1375).

Verweerder heeft in verweer uitgelegd dat de onroerende zaak van eiser deel uitmaakt van een landgoed, dat als zodanig is aangewezen op grond van de Nsw 1928. Als gevolg van de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 22 januari 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ0266, (*Red.:* opgenomen in *Belastingblad* 2013/139) heeft verweerder de onroerende zaak van eiser als een zelfstandige onroerende zaak als bedoeld in artikel 16 van de Wet WOZ aangemerkt.

Verweerder heeft zich voorts op het standpunt gesteld dat het landgoed waar de onroerende zaak van eiser deel van uitmaakt zowel op de waardepeildatum 1 januari 2011 als op de toestanddatum 1 januari 2012 niet aan de voorwaarden uit artikel 220d, eerste lid, onder d, van de Gemeentewet en artikel 8 van het Rangschikkingsbesluit. Om die reden heeft verweerder bij de waardebepaling van eisers onroerende zaak voor het jaar 2012 geen rekening gehouden met de vrijstellingsregeling ongebouwd, die is opgenomen in artikel 2, eerste lid, onder b, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken (hierna: de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten). In de uitspraak op bezwaar met betrekking tot het belastingjaar 2013 heeft verweerder geconcludeerd dat voor dat jaar op grond van artikel 2, eerste lid, aanhef en onder b, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten voor eisers onroerende zaak geen WOZ-waarde dient te worden vastgesteld.

De rechtbank overweegt dat artikel 220d, eerste lid, onder d, van de Gemeentewet voorschrijft dat bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de OZB buiten aanmerking wordt gelaten, de waarde van één of meer onroerende zaken die deel uitmaken van een op de voet van de Nsw 1928 aangewezen landgoed dat voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden, met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen.

In artikel 8 van het Rangschikkingsbesluit is bepaald dat de voorwaarden, bedoeld in artikel 220d, eerste lid, onder d, van de Gemeentewet zijn:

- a. ten minste 30% van de oppervlakte van het landgoed is bezet met houtopstanden; of
- b. de oppervlakte van het landgoed is voor ten minste 20% met houtopstanden bezet waarbij de oppervlakte voorts voor ten minste 50% bestaat uit natuurterreinen.

Artikel 2, eerste lid, aanhef en onder b, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten schrijft voor dat bij de bepaling van de WOZ-waarde buiten aanmerking wordt gelaten de waarde van één of meer onroerende zaken die deel uitmaken van een op de voet van de Nsw 1928 aangewezen landgoed dat voldoet aan de voorwaarden, genoemd in artikel 8 van het Rangschikkingsbesluit, met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen.

De rechtbank stelt vast dat uit de beschikking van de Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit en de Staatssecretaris van Financiën van 3 augustus 2009 blijkt dat het landgoed, waar eisers onroerende zaak deel van uitmaakt, op 1 januari 2011 niet voldeed aan de voorwaarden uit artikel 220d, eerste lid, onder d, van de Gemeentewet en artikel 8 van het Rangschikkingsbesluit. Uit de beschikking van de Staatssecretaris van Economische Zaken en de Staatssecretaris van Financiën van 22 augustus 2013 blijkt dat dit landgoed pas per 11 december 2012 aan deze voorwaarden voldoet. Op grond hiervan is de rechtbank van oordeel dat verweerder bij de bepaling van de WOZ-waarde van eisers onroerende zaak voor het jaar 2012 terecht geen rekening heeft gehouden met de vrijstellingsregeling ongebouwd uit artikel 2, eerste lid, onder b, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten. Verweerder heeft dan ook terecht een waarde op grond van de Wet WOZ toegekend aan de onroerende zaak van eiser.

Verweerder dient voorts aannemelijk te maken dat de vastgestelde WOZ-waarde niet te hoog is. Hierbij merkt de rechtbank ter voorlichting van eiser op dat het verweerder vrij staat om in elke fase van het geding de vastgestelde waarde met nieuwe gegevens te onderbouwen.

Ter onderbouwing van de vastgestelde WOZ-waarde heeft verweerder verwezen naar het in beroep overgelegde taxatierapport, opgesteld door T. Dam RVGME, registrertaxateur.

In dit rapport wordt geconcludeerd tot een waarde van de onroerende zaak op de waardepeildatum van € 36.000 zijnde € 0,98 per m². Uit het taxatierapport blijkt dat deze waardebepaling is gebaseerd op de verkoop van een perceel bos/natuurterrein aan de Bornestraat/Hertmerweg in Saasveld met een oppervlakte van 8.632 m². Dit perceel is op 15 november 2013 verkocht voor € 10.790, zijnde € 1,25 per m².

De rechtbank is van oordeel dat verweerder dit transactiegegeven aan de onderbouwing van de vastgestelde WOZ-waarde ten grondslag heeft kunnen leggen. Voorts is de rechtbank van oordeel dat verweerder met het overgelegde taxatierapport alsmede met hetgeen hij overigens heeft aangevoerd aan-nemelijk gemaakt dat de waarde van eisers onroerende zaak per waardepeildatum 1 januari 2011 niet te hoog is vastgesteld.

Op grond van het voorgaande zal de rechtbank het beroep ongegrond verklaren.

5 Proceskosten

De rechtbank acht geen termen aanwezig voor het uitspreken van een proceskostenveroordeling als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

6 Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Belastingblad 2015/67

HOF ARNHEM-LEEUWARDEN

16 december 2014, nr. 14/00201, 14/00202 en 14/00203

(Mrs. R.F.C. Spek, C.M. Ettema en A.J. Kromhout)

ECLI:NL:GHARL:2014:9857

Het feit dat de beschikking Rangschikking niet ten name van belanghebbende staat, doet niet af aan het van toepassing zijn van de uitzondering voor ongebouwde eigendommen op NSW-land-goederen

Uitspraak

op het hoger beroep van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 30 januari 2014, AWB 13/3849, 13/3851 en 13/3852, in het geding tussen belanghebbende en

de heffingsambtenaar van de gemeente Nijmegen (hierna: de heffingsambtenaar).

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1 De heffingsambtenaar heeft bij beschikking op grond van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: de Wet WOZ) de waarde van de onroerende zaak "[a-straat]" te [L] (hierna: de onroerende zaak), per waardepeildatum 1 januari 2009 en naar de toestand op die datum, voor het jaar 2010 vastgesteld op € 1.000.000. Tegelijk met deze beschikking is de aanslag onroerende-zaakbelasting 2010 (OZB) voor zover het betreft het eigenaarsgedeelte vastgesteld op € 4.121.

1.2 De heffingsambtenaar heeft bij beschikking op grond van de Wet WOZ de waarde van de onroerende zaak, per waardepeildatum 1 januari 2010 en naar de toestand op die datum, voor het jaar 2011 vastgesteld op € 1.000.000. Tegelijk met deze beschikking is de aanslag OZB 2011 voor zover het betreft het eigenaarsgedeelte vastgesteld op € 4.073.

1.3 De heffingsambtenaar heeft bij beschikking op grond van de Wet WOZ de waarde van de onroerende zaak, per waardepeildatum 1 januari 2011 en naar de toestand op die datum, voor het jaar 2012 vastgesteld op € 1.000.000. Tegelijk met deze beschikking is de aanslag OZB 2012 voor zover het betreft het eigenaarsgedeelte vastgesteld op € 4.059.

1.4 Op het bezwaarschrift van belanghebbende tegen de in 1.1, 1.2 en 1.3 genoemde beschikkingen heeft de heffingsambtenaar bij uitspraken op bezwaar de beschikkingen en de aanslagen gehandhaafd.

1.5 Belanghebbende is tegen die uitspraken in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 30 januari 2014 ongegrond verklaard.

1.6 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.

1.7 (...)

2 De vaststaande feiten

2.1 Belanghebbende heeft op 30 december 2005 tezamen met andere personen het recht van opstal verkregen op de onroerende zaak. De onroerende zaak bestaat uit een onbebouwd perceel grond nabij de [b-straat] te [M] van ongeveer 4000 m². De onroerende zaak maakt deel uit van een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 (hierna: NSW) aangewezen landgoed (hierna: NSW-landgoed).

2.2 Het recht van opstal is gevestigd onder de ontbindende voorwaarde, dat niet uiterlijk op 31 december 2007 een onherroepelijke bouwvergunning voorhanden is voor de bouw van ten minste vier – al dan niet met elkaar verbonden woningen – op de onroerende zaak.

2.3 De bij het recht van opstal betrokken partijen hebben de einddatum van de ontbindende voorwaarde een aantal malen verlengd tot laatstelijk 31 december 2012.

2.4 Op 12 september 2012 heeft het college van burgemeesters en wethouders van de gemeente Nijmegen een omgevingsvergunning verleend voor het bouwplan.

2.5 Op 28 december 2012 is het recht van opstal onvoorwaardelijk geworden.

2.6 De heffingsambtenaar heeft belanghebbende als genothebbende van de onroerende zaak aangemerkt op grond waarvan eerderevermelde beschikkingen en aanslagen zijn opgelegd.

3 Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1 In geschil is of bij het begin van het kalenderjaar het genot van de onroerende zaak krachtens eigendom, bezit of beperkt recht als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Verordening onroerende-zaakbelastingen 2010, 2011 en 2012 van de gemeente Nijmegen (hierna tezamen: de Verordening) bij belanghebbende ontbrak. Voorts is in geschil of belanghebbende terecht verzoekt de waarde van de onroerende zaak buiten aanmerking te laten, omdat de onroerende zaak deel uitmaakt van een op de voet van de NSW aangewezen landgoed.

3.2 Belanghebbende beantwoordt deze vragen bevestigend en de heffingsambtenaar beantwoordt deze ontkennend.

3.3 Beide partijen hebben voor hun standpunten aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.

3.4 Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, vernietiging van de uitspraken op bezwaar en vermindering van de WOZ-waarden en de aanslagen OZB tot nihil.

3.5 De heffingsambtenaar concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Beoordeling van het geschil

4.1 In de Verordening is onder andere het volgende bepaald:

Artikel 1 Belastingplicht

1. Onder de naam “onroerende-zaakbelastingen” worden ter zake van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken twee directe belastingen geheven:

- a. een gebruikersbelasting (...);
- b. een belasting van degene die bij het begin van het kalenderjaar van een onroerende zaak het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht (verder te noemen: eigenarenbelasting).

(...)

Artikel 3 Maatstaf van heffing

1. De heffingsmaatstaf is de op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor de onroerende zaak vastgestelde waarde voor het kalenderjaar bedoeld in artikel 1.

2. (...)

Artikel 4 Vrijstellingen

1. In afwijking in zoverre van artikel 3 wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf

buiten aanmerking gelaten, voor zover dit niet reeds is geschied bij de bepaling van de in dat artikel bedoelde waarde, de waarde van:

(...)

- d. één of meer onroerende zaken die deel uitmaken van een op de voet van de Natuurschoonwet 1928 aangewezen landgoed dat voldoet aan de in artikel 1, derde lid, onderdeel b, van die wet bedoelde voorwaarden met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen;

(...)"

4.2 De waarde van een onroerende zaak ingevolge de Wet WOZ wordt bepaald naar de waarde die de zaak op de waardepeildatum heeft naar de staat waarin de zaak op die datum verkeert. Op grond van artikel 18, vierde lid, van de Wet WOZ kunnen bij ministeriële regeling regels worden gesteld ingevolge welke bij de waardebepaling buiten aanmerking wordt gelaten de waarde van onroerende zaken of onderdelen daarvan, indien die waarde geen onderdeel uitmaakt van de grondslag van de belastingen.

4.3 Ingevolge artikel 2, eerste lid, onderdeel b, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken wordt bij de bepaling van de waarde buiten aanmerking gelaten de waarde van één of meer onroerende zaken die deel uitmaken van een op de voet van de NSW aangewezen landgoed dat voldoet aan de voorwaarden, genoemd in artikel 8 van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928, met uitzondering van de daarop voorkomende gebouwde eigendommen (hierna: de NSW-vrijstelling).

4.4 Te dezen staat vast dat de onroerende zaak deel uitmaakt van een NSW-landgoed dat voldoet aan de voorwaarden, genoemd in artikel 8 van het Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928 en dat er geen gebouwde eigendommen op voorkomen.

4.5 Desondanks is de heffingsambtenaar van mening dat de NSW-vrijstelling niet van toepassing is, omdat de door de Belastingdienst afgegeven beschikking waarbij het landgoed als NSW-landgoed is gerangschikt, niet op naam van belanghebbende staat. Uit de Memorie van Toelichting bij het Wetsvoorstel Wijziging van de gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (*Kamerstukken II*, 1989/90, 21591, 3, p. 25) volgt volgens de heffingsambtenaar, dat het karakter van de OZB met zich brengt dat de vrijstellingen beperkt moeten worden uitgelegd. Met de verwijzing naar de NSW heeft de wetgever beoogd dezelfde kring van belastingplichtigen vrij te stellen die zelf gebruik kunnen maken van de faciliteiten van de NSW, aldus de heffingsambtenaar.

4.6 Belanghebbende brengt hier tegen in dat de tekst van de wet duidelijk is en dat de verwijzing naar de Memorie van Toelichting ziet op de van de vrijstelling uitgezonderde onderdelen. Anders dan de heffingsambtenaar in zijn verweerschrift heeft geconcludeerd, bestrijdt belanghebbende nog steeds de WOZ-waarde.

4.7 Uit de tekst van de Wet WOZ en in het bijzonder de NSW-vrijstelling noch uit de tekst van de Verordening volgt dat de NSW-beschikking op naam van belanghebbende dient te staan. Evenmin vindt de stelling van de heffingsambtenaar dat doel en strekking van de NSW-vrijstelling met zich brengen dat deze vrijstelling enkel de eigenaar van de onroerende zaak toekomt, steun in het recht. Belanghebbende bepleit daarom naar het oordeel van het Hof terecht, dat de waarde van de onroerende zaak van de WOZ-waarde dient te worden uitgezonderd.

4.8 Tussen partijen is dan niet in geschil dat de WOZ-waarde van de onroerende zaak, alsmede de aanslag OZB nihil dient te bedragen. Het andere geschilpunt behoeft dan geen behandeling meer.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5 Proceskosten

Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep en het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 1.217,50 (2,5 punten (beroepschrift, zitting, schriftelijke inlichtingen) x wegingsfactor 1 x € 487 x factor 1 voor samenhangende zaken) voor de kosten in eerste aanleg en € 974 (2 punten (hogerberoepschrift, zitting) x wegingsfactor 1 x € 487 x factor 1 voor samenhangende zaken) voor de kosten in hoger beroep, ofwel in totaal op € 2.191,50.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;

- verklaart het tegen de uitspraken van de heffingsambtenaar ingestelde beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraken van de heffingsambtenaar;
- vermindert de vastgestelde waarden van de onroerende zaak voor de jaren 2010, 2011 en 2012 tot nihil;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 2.191,50; en
- gelast dat de heffingsambtenaar aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 44 in verband met het beroep bij de Rechtbank en € 122 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Belastingblad 2015/68**RECHTBANK MIDDEN-NEDERLAND**

2 december 2014, nr. UTR 13/1443, UTR 13/3995, UTR 13/3996, UTR 13/3997 en UTR 13/3998
(Mrs. M.E.A. Braeken, Y. Sneevliet en E.C. Matiasen)

ECLI:NL:RBMNE:2014:6757

Kantoorcomplex. Correctie objectafbakening. Top-down methode heeft voorkeur voor berekening kapitalisatiefactor. Ficties en kapitalisatiefactor. Wijze van behandeling van bezwaarschriften**Uitspraak**

in de zaken tussen

Colosseum Hilversum Managing Trustee Limited, te St. Helier op Jersey, eiseres,
(gemachtigde: B.A. Oomkens),
en
de heffingsambtenaar van de gemeente Hilversum, verweerder,
(gemachtigde: mr. E.H.A.R. Loermans).

Procesverloop

Bij beschikking van 27 maart 2012 heeft verweerder op grond van de Wet waardering onroerende zaken (Wet woz) de waarde van het object Colosseum 1 tot en met 5 in Hilversum voor het belastingjaar 2012 vastgesteld op € 55.058.000 naar de waardepeildatum 1 januari 2011. Verweerder heeft bij deze beschikking aan eiseres als eigenaar van het object ook een aanslag onroerendezaakbelastingen opgelegd, waarbij deze waarde als heffingsgrondslag is gehanteerd.

Bij uitspraak op bezwaar van 21 december 2012 (de bestreden uitspraak op bezwaar) heeft verweerder het door eiseres gemaakte bezwaar ongegrond verklaard.

Eiseres heeft tegen de bestreden uitspraak op bezwaar beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift en een taxatierapport ingediend.

Bij brief van 13 augustus 2014 heeft eiseres op het verweerschrift en het taxatierapport gereageerd, en een eigen berekening van de woz-waarde op basis van de Discounted Cash Flow methode (DCF-methode) overgelegd.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 28 augustus 2014. Eiseres heeft zich laten vertegenwoordigen door haar gemachtigde, vergezeld van ing. L.E.J. Diephuis. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door zijn gemachtigde, vergezeld van taxateur F. ter Schure.

Overwegingen

1. Op deze zaak is gelet op het overgangsrecht van deel C, artikel 1, van de Wet aanpassing bestuursprocesrecht nog het recht van toepassing zoals dat gold tot en met 31 december 2012. De in beroep bestreden uitspraak op bezwaar is namelijk bekendgemaakt vóór 1 januari 2013.

Formele gronden

2.1. Eiseres heeft in beroep allereerst twee gronden van formele aard aangevoerd.

Volgens eiseres voert verweerder bij de behandeling van bezwaarschriften geen consistent beleid. Zo werden medewerkers van DTZ Zadelhoff, waar haar gemachtigde werkzaam is, in de bezwaarschrift-

procedures over de woz-waarden van objecten die in het Mediapark zijn gelegen direct uitgenodigd voor een gesprek met een externe taxateur en werd er inhoudelijk over de vaststelling van de waarde gediscussieerd met als gevolg een aanpassing van de woz-waarden. In deze zaak is alleen een hoorzitting gehouden en heeft verweerder op het verzoek van eiseres om overleg met een taxateur en/of een onderbouwing van de woz-waarde niet gereageerd. Daarnaast is verweerder volgens eiseres in de bestreden uitspraak op bezwaar niet ingegaan op alle argumenten uit het bezwaarschrift.

2.2. Verweerder heeft hierover ter zitting toegelicht dat per zaak wordt beoordeeld hoe deze in de bezwaarfase wordt aangepakt. Bij deze zaak heeft verweerder besloten om bij de hoorzitting geen taxateur aanwezig te laten zijn. Wat betreft het niet reageren op de argumenten uit het bezwaarschrift heeft verweerder zich op het standpunt gesteld dat de persoon die het bezwaarschrift heeft behandeld, de belangrijkste punten eruit heeft gehaald. Bovendien is het aan verweerder om de woz-waarde aannemelijk te maken en dat is op deze manier gebeurd, aldus verweerder.

2.3. Naar het oordeel van de rechtbank zijn deze twee gronden geen reden om de bestreden uitspraak op bezwaar te vernietigen. Verweerder heeft zich naar het oordeel van de rechtbank aan al zijn wettelijke verplichtingen gehouden. Ook heeft eiseres ter zitting verklaard dat er geen sprake is van een schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Dat verweerder in andere zaken een andere aanpak heeft gehanteerd maakt niet dat er sprake is van schending van enige rechtsregel die tot vernietiging van de bestreden uitspraak zou moeten leiden. Beoordeeld moet worden of verweerder de woz-waarde van het object per waardepeildatum 1 januari 2011 aannemelijk heeft gemaakt.

Objectafbakening

3.1. In het door verweerder overgelegde taxatierapport van 27 maart 2013 van taxateur Ter Schure wordt het object als volgt omschreven. Het betreft een in 2000 gebouwd complex met kantoren en parkeerplaatsen. In totaal tellen de gebouwen een verhuurbaar vloeroppervlak van 31.539 m², 327 parkeerplaatsen in een ondergrondse garage en 241 parkeerplaatsen op eigen terrein. Het object is in gebruik bij Nike European Operations Netherlands B.V. (Nike).

3.2. In beroep heeft eiseres aangevoerd dat de 241 parkeerplaatsen op eigen terrein niet tot het object behoren. Deze liggen op de kadastrale percelen Hilversum, sectie D, nummers 3985 en 3986, terwijl het object bestaat uit de kadastrale percelen Hilversum, sectie D, nummers 3825, 3827, 3828 en 3830.

3.3. Ter zitting heeft de rechtbank met partijen aan de hand van een luchtfoto en een kadastrale kaart uit het taxatierapport van 27 maart 2013 van taxateur Ter Schure vastgesteld dat de 241 parkeerplaatsen op eigen terrein inderdaad niet tot het object behoren. Verweerder is daarmee bij de waardebepaling van het object van een onjuist, namelijk te ruim afgebakend, object uitgegaan. In dat geval dient de afbakening door de rechtbank zodanig te worden aangepast dat de beschikking nog slechts betrekking heeft op de juist afgebakende onroerende zaak. In dit geval houdt dat in dat de op de kadastrale percelen Hilversum, sectie D, nummers 3985 en 3986 gelegen 241 parkeerplaatsen bij de afbakening van het object buiten beschouwing moeten blijven. Die 241 parkeerplaatsen vertegenwoordigen een waarde van € 1.353.500. Als dit bedrag van het totale bedrag uit het taxatierapport wordt afgetrokken (€ 56.910.000 -/- € 1.353.500 = € 55.556.500), is dat nog steeds boven de door verweerder vastgestelde woz-waarde van € 55.058.000. Verweerder heeft daarom bepleit dat de door hem verdedigde onderbouwing van de waarde eveneens heeft te gelden voor de thans opnieuw afgebakende onroerende zaak. De rechtbank kan zich in deze aanpak vinden. Dit betekent dan ook dat wat de rechtbank hierna overweegt slechts betrekking heeft op deze opnieuw afgebakende onroerende zaak.

De toepasselijke waarderingsmethode

4. Verweerder heeft de waarde van het object – conform de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet woz (de Uitvoeringsregeling) – bepaald aan de hand van de huurwaardekapitalisatiemethode (HWK-methode). Vervolgens heeft verweerder deze waarde gecontroleerd aan de hand van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Eiseres heeft ter zitting verklaard dat zij zich in de HWK-methode kan vinden. De rechtbank sluit zich hierbij aan.

5.1. Op grond van artikel 17, eerste lid, van de Wet woz wordt aan een onroerende zaak een waarde toegekend.

Op grond van het tweede lid van dit artikel wordt de waarde bepaald op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Daarbij heeft als waarde te gelden de waarde in het economische verkeer, ofwel de prijs die bij aanbidding ten verkoop op de voor die onroerende zaak meest

geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meest biedende gegadigde voor de onroerende zaak zou zijn besteed.

Artikel 17, derde lid, van de Wet woz bepaalt, voor zover hier van belang, dat in afwijking in zoverre van het tweede lid, de waarde van een onroerende zaak, voor zover die niet tot woning dient, wordt bepaald op de vervangingswaarde indien dit leidt tot een hogere waarde dan die ingevolge het tweede lid. Bij de berekening van de vervangingswaarde wordt rekening gehouden met:

- a. de aard en de bestemming van de zaak;
- b. de sedert de stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering, waarbij de invloed van latere wijzigingen in aanmerking wordt genomen.

5.2. In artikel 4, eerste lid, aanhef en onder b van de Uitvoeringsregeling is bepaald dat de waarde, bedoeld in artikel 17, tweede lid, van de wet voor niet-woningen wordt bepaald door middel van een methode van kapitalisatie van de bruto huur, door middel van een methode van vergelijking dan wel door middel van een DCF-methode.

5.3. De HWK-methode is een vergelijkingsmethode die met name wordt toegepast op niet-woningen. Verweerder heeft de woz-waarde van de onroerende zaak bepaald door de huurwaarde van dit pand te vermenigvuldigen met een kapitalisatiefactor. De door verweerder gehanteerde huurwaarde is afgeleid uit verkoop- en verhuurtransacties van vergelijkbare niet-woningen. De huurwaarde wordt bepaald door de oppervlakte van het pand te vermenigvuldigen met de huurprijs per vierkante meter per jaar. De kapitalisatiefactor wordt afgeleid uit de beschikbare marktinformatie. Daartoe wordt van een vergelijkbare niet-woning, waarvan een verkoopprijs rond de waardepeildatum 1 januari 2011 bekend is, de huurwaarde getaxeerd. Vervolgens wordt de verkoopprijs door de huurwaarde gedeeld, hetgeen de kapitalisatiefactor oplevert. Hierbij wordt rekening gehouden met het basisrendement, een opslagpercentage wegens onderhoud, een opslagpercentage voor te maken exploitatielasten (beheer, belastingen, verzekeringen) en een opslagpercentage voor het leegstandsrisico.

5.4. Het waarderingsvoorschrift zoals neergelegd in artikel 17, tweede lid, van Wet woz bevat twee ficties. Enerzijds wordt verondersteld dat de volle en onbezwaarde eigendom van een onroerende zaak zou kunnen worden overgedragen en anderzijds dat de verkrijger de onroerende zaak in de staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. De eerstgenoemde overdrachtsfictie veronderstelt een overdracht van volle en onbezwaarde eigendom, ook al zou in werkelijkheid op de onroerende zaak bijvoorbeeld een recht van erfpacht rusten. De verkrijgingsfictie veronderstelt een vrije opleverbaarheid van de onroerende zaak. Met omstandigheden die daarop inbreuk plegen te maken, zoals het verhuurd zijn, wordt geen rekening gehouden. De ficties moeten bewerkstelligen dat de te hanteren waarde in sterke mate wordt geobjectiveerd.

Woz-waarde

6. Eiseres bepleit een lagere waarde, te weten € 30.330.000. Verweerder handhaaft in beroep de door hem vastgestelde waarde van € 55.058.000.

7. De rechtbank stelt vast dat de huurwaarde tussen partijen niet in geschil is.

8. Partijen zijn verdeeld over de hoogte van de kapitalisatiefactor. De taxateur van verweerder heeft de kapitalisatiefactor niet alleen berekend door de verkoopcijfers van referentiegebouwen die verkocht zijn rond de waardepeildatum te delen door de huurwaarde (de top-down methode), maar ook door deze factor van onderaf op te bouwen (de bottom-up methode) vanuit het Netto Aanvangsrendement (NAR).

De rechtbank tekent daarbij aan dat zij doorgaans meer bewijskracht toekent aan de top-down methode, omdat daarbij rechtstreeks wordt aangesloten bij marktgegevens. In de bottom-up methode zijn veel aannames verwerkt en is de aansluiting bij marktgegevens minder direct.

Berekening kapitalisatiefactor uit gerealiseerde verkoopprijzen (top-down).

9.1. Eiseres heeft aangevoerd dat de door verweerder ter onderbouwing van de hoogte van de kapitalisatiefactor gehanteerde verkooptransacties niet voldoen. De objecten zijn alle drie veel kleiner en de transactiedata zijn te ver van de waardepeildatum gelegen. Verder is er bij de objecten Arena 99 en Oude Enghweg 2 sprake van een verkoop aan een belegger. Bij het object Oostereind 107 is er sprake van een koop door een erfverpachter ten behoeve van een uitbreiding van het ziekenhuis (een verkoop met een bijzonder belang). Doordat er bij de objecten Arena 99 en Oude Enghweg 2 sprake is van een verkoop aan een belegger, wordt niet voldaan aan de fictie "volledig en in volle omvang". Onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 25 april 2014 (ECLI:NL:HR:2014:982) stelt eiseres dat de strekking van artikel 17, tweede lid, van de Wet woz met zich brengt dat voor de bepaling van de woz-waarde niet kan worden aangesloten bij verkoopprijzen van transacties waarbij de prijsvorming is beïnvloed door bestaande huurcontracten. De vereiste waardering naar objectieve maatstaven wordt, ook in geval van pan-

den waarvoor beleggers de beste gegadigden zijn, bereikt door ervan uit te gaan dat het pand vrij opleverbaar wordt verkocht aan de meestbiedende gegadigde.

9.2. De taxateur van verweerder heeft ter zitting onweersproken toegelicht dat er binnen de gemeente Hilversum geen andere bruikbare referenties voorhanden zijn. Uit de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 5 maart 2013 (ECLI:NL:GHARL:2013:BZ3489) blijkt dat indien geen recentere verkoopgegevens van vergelijkbare objecten beschikbaar zijn, ook oudere transacties een bruikbare indicatie voor de waardevaststelling van een onroerende zaak kunnen vormen. Wel dienen de marktontwikkelingen sedert de transactiedata te worden verklaard. Naar het oordeel van de rechtbank heeft verweerder hier voldoende aandacht aan besteed en heeft hij in het taxatierapport van 27 maart 2013 zo inzichtelijk als mogelijk is duidelijk gemaakt wat de waardeverschillen zijn tussen het object en de gekozen referentiepanelen. De rechtbank is dan ook van oordeel dat verweerder deze referentiepanelen bij de vergelijking heeft mogen betrekken.

De verwijzing van eiseres naar het arrest van de Hoge Raad van 25 april 2014 gaat niet op, reeds omdat in dit geval zowel het object van eiseres als de referentieobjecten rond de waardepeildatum werden verhuurd. Bovendien gaat het om ficties, waarbij geldt dat het niet noodzakelijk is dat iedere transactie aan alle ficties voldoet. Er kan van worden uitgegaan dat de meest biedende fictieve koper als bedoeld in artikel 17 van de Wet woz, het kantoorgebouw op de waardepeildatum zal willen verwerven voor de bestemming verhuur. Deze koper zal zich bij het bepalen van de te betalen prijs daarom richten op de marktconforme verkoopprijzen van verhuurde kantoorgebouwen op die datum. Nu de verkoopprijzen en de huurwaardes van de verkoopcijfers bovendien leiden tot een kapitalisatiefactor tussen de 13,4 en de 11,5 kan niet worden gezegd dat verweerder de kapitalisatiefactor van 11,2 voor het kantoorgebouw te hoog heeft vastgesteld.

Berekening kapitalisatiefactor op basis van het NAR (bottom-up)

10.1. Eiseres heeft aangevoerd dat zij beslist niet kan instemmen met de kapitalisatiefactor die de gemeente hanteert. Verweerder heeft geen rekening gehouden met de kosten die moeten worden gemaakt om het object gebruiksgereed te maken (correctief onderhoud). Dit komt volgens ervaringscijfers van DTZ Zadelhoff neer op € 150 per vierkante meter bruto vloeroppervlakte. Daarnaast moet er volgens eiseres rekening worden gehouden met een leegstandsperiode van 24 maanden, marketingkosten, verhuurcourtage en tot slot een zogenaamde incentive voor de huurder in de vorm van een huurvrije periode van twaalf maanden.

10.2. De taxateur van verweerder heeft ter zitting toegelicht dat er in dit geval geen reden is om de bruto jaarhuur te verminderen met kortingen in verband met incentives, omdat het object in zijn geheel vanaf de opleverdatum aan Nike wordt verhuurd. Wel is de bruto jaarhuur verminderd met € 875.725 aan exploitatiekosten (4% aan onderhoud, 2,2% aan vaste lasten, 1,1% aan beheerkosten en 10% aan leegstandsrisico). Verder is verweerder uitgegaan van een basisrendement van 3,2% en een risico-opslag van 3,7%.

10.3. Ten aanzien van het correctief onderhoud, de marketingkosten en de verhuurcourtage merkt de rechtbank op dat de Taxatiewijzer en kengetallen Deel 24 Huurwaardekapitalisatie Waardepeildatum 1 januari 2011 geen aanknopingspunten geeft om deze punten in de berekening van de kapitalisatiefactor mee te nemen. Het strookt bovendien ook niet met de twee ficties uit artikel 17, tweede lid, van de Wet woz om dit te doen.

Wat betreft de leegstandsperiode overweegt de rechtbank dat bij het bepalen van risico op leegstand moet worden uitgegaan van de veronderstelling dat het pand leeg wordt aangeboden op de waardepeildatum en dat alle potentiële gebruikers op dat moment een ruimtebehoefte hebben die ze onmiddellijk zelf invullen door het object in gebruik te nemen. Verweerder heeft betoogd dat het kantoorgebouw is gelegen op een zeer courante locatie, waar al jaren geen structurele leegstand is. Op en voorafgaande aan de waardepeildatum was er op deze locatie sprake van een leegstand van 9%. Verweerder is uitgegaan van een leegstandsperiode van 12 maanden (10%). De door eiseres genoemde leegstandsperiode van 24 maanden is in dit verband niet te verklaren en niet aannemelijk.

Hetzelfde geldt voor de door eiseres bepleite incentive van 12 maanden. Incentives zijn beloningen die eigenaren geven aan huurders op het moment dat een nieuwe huurovereenkomst wordt gesloten of een huurovereenkomst wordt verlengd. De bedoeling is nieuwe huurders aan te trekken of bestaande huurders vast te houden. Ter zitting heeft eiseres gewezen op het pand Arenapark 99. Dit pand is op 5 oktober 2009 verkocht aan een belegger en tevens verhuurd aan Nike. Hierbij is een huurvrije periode van 1,5 jaar overeengekomen, aldus eiseres. De taxateur van verweerder heeft ter zitting verklaard dat hij dit (nog) niet uit het huurcontract heeft kunnen herleiden. Bovendien wordt het object zelf vanaf de opleverdatum in zijn geheel aan Nike verhuurd. De rechtbank stelt vast dat eiseres haar stellingen niet met stukken heeft onderbouwd, zodat verweerder hiermee geen rekening heeft kunnen en hoeven houden.

Al met al is de rechtbank van oordeel dat de kapitalisatiefactor op basis van de bottom-up methode niet te hoog is berekend en evenmin uit de pas loopt met de kapitalisatiefactor op basis van de top-down methode.

11. Al het vorenstaande brengt de rechtbank tot de conclusie dat de door verweerder vastgestelde waarde voor het object, gelet op hetgeen eiseres daar tegenover heeft gesteld, niet te hoog is. Het beroep is ongegrond.

12. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Forensenbelasting

Belastingblad 2015/69

HOF AMSTERDAM

30 oktober 2014, nr. 14/00061

(Mrs. E.F. Faase, J. den Boer en H.E. Kostense)

ECLI:NL:GHAMS:2014:5731

Bewuste standpuntbepaling heffingsambtenaar. Opgewekt vertrouwen**Uitspraak**

op het hoger beroep van

[X], te [Z], belanghebbende,

gemachtigde: mr. drs. H. Aydemir (Schellart Advocaten) te Utrecht,

tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk ALK 13/861 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Bergen, de heffingsambtenaar.

gemachtigde: mr. R.H. Wiegeraad (Wiegeraad De Cloe) te Vleuten.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. De heffingsambtenaar heeft met dagtekening 15 augustus 2012 aan belanghebbende voor het jaar 2010 een aanslag forensenbelasting opgelegd ten bedrage van € 704 (hierna ook: de aanslag).

1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de heffingsambtenaar bij uitspraak, gedagtekend 29 maart 2013, de aanslag gehandhaafd.

1.3. Bij uitspraak van 17 december 2013 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep ongegrond verklaard.

1.4. Het tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 24 januari 2014. De heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 17 september 2014. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

2.1.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak de navolgende feiten vastgesteld. Belanghebbende wordt in die uitspraak aangeduid als 'eiser', de heffingsambtenaar als 'verweerder'.

"1.1 Eiser is eigenaar van de gemeubileerde recreatiewoning [adres] (hierna: de woning). De woning is gelegen op het [park]. Eiser heeft zijn hoofdverblijf in [Z].

1.2 Eiser verhuurt de woning sinds 6 september 2005. Hij is daartoe een beheer- en verhuurovereenkomst aangegaan met [park] B.V. als beheerder en met [A B.V.] (hierna: [A B.V.]) als verhuurbemiddelaar. Deze overeenkomst is getekend op 6 september 2005. De overeenkomst is gesloten voor onbepaalde tijd.

1.3 In de overeenkomst is met betrekking tot de verhuur, voor zover hier van belang, het volgende bepaald.

VERHUUR**Artikel 6 Keuze uit overeenkomsten**

Eigenaar van een chalet kan kiezen uit drie overeenkomsten, te weten:

- Verhuurbemiddelingsovereenkomst zonder eigen gebruik.
- Verhuurbemiddelingsovereenkomst met eigen gebruik.
- Volledig eigen gebruik.

Verhuurbemiddelingsovereenkomst zonder eigen gebruik

Hierbij kiest Eigenaar ervoor het chalet gedurende het hele jaar te bestemmen voor de verhuur aan derden via Verhuurbemiddelaar.

Verhuurbemiddelingsovereenkomst met eigen gebruik

Hierbij kiest Eigenaar voor de combinatie van eigen gebruik en verhuur aan derden, waarbij het chalet via Verhuurbemiddelaar wordt verhuurd.

Volledig eigen gebruik

Hierbij kiest Eigenaar ervoor het chalet niet aan derden te verhuren. Hij zal de gebruikers erop wijzen dat zij zich bij aankomst bij de receptie dienen te laten inschrijven, waartegenover Beheerder zich verbindt:

(...)

Zoals breder is omschreven in de eerder gemelde Algemene Akte is het Eigenaar niet toegestaan het chalet commercieel te verhuren buiten Verhuurbemiddelaar om.

1.4 Verder heeft eiser informatie van [A B.V.] overgelegd over het reserveren voor eigen gebruik. Hierin is het volgende opgenomen.

Eigen gebruik reserveren en annuleren

Bij een overeenkomst waarbij eigen gebruik is toegestaan, kunt u de perioden waarin u zelf over uw recreatieobject wilt beschikken kenbaar maken aan de afdeling Verhuuradministratie. Alle perioden die u opneemt, moeten overeenkomen met de perioden die staan aangegeven in de brochure of op de nettoprijs. U dient altijd een reservering te maken indien u in uw recreatieobject wilt verblijven. U kunt zelf uw boeking vastleggen middels de persoonlijke eigenarenwebsite. Indien dit niet lukt kunt u contact opnemen met de afdeling Verhuuradministratie. Dit kan telefonisch, per email of per fax.

Indien u via uw persoonlijke eigenarenwebsite boekt, ontvangt u vrijwel direct na het maken van de boeking een voorlopige boekingsbevestiging. Vervolgens controleert de afdeling Verhuuradministratie de gemaakte boeking op juistheid. Hierna ontvangt u een definitieve bevestiging per email. Wij raden u aan deze bevestiging mee te nemen. Wanneer u een eigen gebruikperiode/periode voor onderhoud wilt laten vervallen, dient u dit schriftelijk aan ons kenbaar te maken, dit kan uiteraard per e-mail.

[1.5] In de door eiser ondertekende beheer- en verhuurovereenkomst zijn de opties "verhuurbemiddelingsovereenkomst zonder eigen gebruik" en "volledig eigen gebruik" doorgestreept. In het jaar 2010 heeft eiser de woning gedurende 45 dagen zelf gebruikt. De woning is gedurende 226 dagen verhuurd."

2.1.2. Nu tegen de feitenvaststelling door de rechtbank, als hiervoor vermeld, door partijen geen bezwaren zijn ingebracht, gaat het Hof ook van die feiten uit. Het voegt daar nog de volgende feiten aan toe.

2.2. Belanghebbende heeft de uitspraak op bezwaar tegen de aanslag forensenbelasting over het jaar 2006 overgelegd. Het bezwaar is niet-ontvankelijk verklaard. De heffingsambtenaar heeft het bezwaar niettemin ambtshalve beoordeeld. De heffingsambtenaar schrijft in deze ambtshalve beoordeling (dagtekening 2 juli 2007):

"U heeft het chalet geheel in verhuur en de verhuur wordt verzorgd door de [A B.V.] te [Q]. U stelt dat bij de verhuur de huurders van het chalet toeristenbelasting betalen. U stelt dat uw eigen gebruik één week in het voorjaar, twee weken in de zomer en één week in het najaar is.

(...)

De aanslag forensenbelasting wordt geheven van natuurlijke personen, die – zonder in de gemeente hoofdverblijf te hebben – er op meer dan 90 dagen van het belastingjaar voor zich of hun gezin een gemeubileerde woning beschikbaar houden. (...)

Uit de ter beschikking staande gegevens blijkt dat uw eigen gebruik onder de 90 dagen zit. Op grond van de verordening toeristenbelasting en forensenbelasting heb ik onderzocht onder welke belastingheffing u valt. Deze belastingen kunnen namelijk niet tegelijkertijd worden geheven.

(...) De aanslag forensenbelasting (...) is ten onrechte opgelegd.

(...)

Op grond van bovenstaande verklaar ik uw bezwaarschrift gegrond en vernietig de aanslag forensenbelasting 2006.”

2.3. De echtgenote van belanghebbende heeft ter zitting van het Hof het volgende verklaard:

“Ik heb in 2007 gebeld met de gemeente. Ik denk dat dat rond juli 2007 was, want het was naar aanleiding van de afloop van het bezwaar tegen de aanslag over 2006. Ik wilde weten of we over 2007 ook geen aanslag zouden krijgen. De gemeenteambtenaar vertelde mij dat er wel een aanslag over 2007 was opgelegd, maar dat die zou worden vernietigd. De reden was dat, aangezien de aanslag over 2006 was komen te vervallen, er ook geen reden was om een aanslag over 2007 op te leggen. Het was onduidelijk of de aanslag voor 2007 al was verzonden maar als wij die zouden ontvangen, konden we hem als niet-verzonden beschouwen, zo zei de ambtenaar. Wij hebben die aanslag 2007 nooit gekregen. Totdat de onderhavige aanslag is opgelegd, hebben wij nooit meer wat gehoord van de gemeente met betrekking tot de forensenbelasting. Vanaf dat moment zijn met terugwerkende kracht aanslagen opgelegd. Ik ben misschien wat slordig geweest door geen naam van die ambtenaar te noteren, maar ik wist niet wat voor een nasleep het zou krijgen.

Wij hebben destijds een uitdraai van [A B.V.] naar de gemeente gestuurd. In de uitdraai stond het aantal dagen eigen gebruik van de woning. Als nu gesteld wordt dat ik een verhaal loop te verzinnen, wil ik daarop zeggen dat wij voor de jaren 2008 en 2009 ook nooit een aanslag forensenbelasting hebben ontvangen. Inmiddels hebben we wel meerdere aanslagen gekregen.”

2.4. Namens de heffingsambtenaar is tijdens de zitting in hoger beroep – voor zover hier van belang – het volgende verklaard:

“U houdt mij voor dat in de uitspraak op bezwaar inzake de aanslag over het jaar 2006 het aantal dagen feitelijk gebruik gedurende het kalenderjaar als beslissend criterium lijkt te worden geformuleerd voor de belastingplicht. De destijds verantwoordelijke medewerker (...) wist dat hij het arrest van de Hoge Raad uit 1995 [*Hof: HR 24 juli 1995, BNB 1995/272*] moest uitvoeren. [De hiervoor bedoelde medewerker] wist alleen niet hoe en zei dat hij geen mankracht had om alles goed uit te voeren. [Hij] had het arrest van de Hoge Raad uit 1995 niet goed begrepen. Ik heb vervolgens tegen [hem] gezegd dat we vanaf nu het arrest goed gaan uitvoeren. Ik heb dat gezegd in april 2012. Er is destijds fout op fout gestapeld. In januari 2012 zijn al de eerste aanslagen opgelegd. (...) U vraagt mij of er vóór het opleggen van de onderhavige aanslag iets door de gemeente is gecommuniceerd waardoor de mogelijke indruk dat geen aanslagen zullen worden opgelegd, is weggenomen. Er is helemaal niets geweest. Als ik een leek was en ik zou de uitspraak op bezwaar lezen, dan zou ik denken: als ik maar minder dan 90 dagen in de woning verblijf, dan zit ik goed. Maar het is wel zo dat dit van jaar tot jaar beoordeeld moet worden, en dat staat ook in de uitspraak op bezwaar. Ik betwist niet dat de aanslag over 2007 is vernietigd.”

3 Geschil in hoger beroep

In geschil is of de aanslag terecht is opgelegd. Meer specifiek is in geschil of belanghebbende als belastingplichtige kan worden aangemerkt dan wel of belanghebbende heeft voldaan aan het belastbare feit. Voorts is in geschil of de aanslag dient te worden vernietigd wegens bij belanghebbende gewekt, in rechte te honoreren vertrouwen.

4 Beoordeling van het geschil

4.1. De rechtbank heeft omtrent het geschil als volgt geoordeeld:

“3.1 Op grond van artikel 223 van de Gemeentewet kan een forensenbelasting worden geheven. Met de Verordening op de heffing en de invordering van forensenbelasting 2010 (hierna: de Verordening) heeft de raad van de gemeente Bergen van deze bevoegdheid gebruik gemaakt.

3.2 Op grond van artikel 2 van de Verordening wordt onder de naam forensenbelasting

een directe belasting geheven van natuurlijke personen die, zonder in de gemeente hoofdverblijf te hebben, er op meer dan 90 dagen van het belastingjaar voor zichzelf of hun gezin een gemeubileerde woning beschikbaar houden.

3.3 Volgens vaste rechtspraak (zie het arrest van de Hoge Raad (HR) van 24 juli 1995, ECLI:NL:HR:1195:AA1657 (*Red.: Belastingblad* 1995/618)) moet worden aangenomen dat, indien een gemeubileerde woning weliswaar is bestemd voor verhuur maar ook in enige mate door de eigenaar zelf wordt gebruikt, anders dan nodig is om deze voor verhuur gereed te maken en te houden, die woning door de eigenaar voor zich of zijn gezin beschikbaar wordt gehouden voor het gedeelte van het jaar dat eigen gebruik niet in verband met verhuur of aan derden toegekende rechten tot verhuur is uitgesloten.

3.4 De HR heeft in het arrest van 22 december 2006 (ECLI:NL:HR:2006:AZ4972 (*Red.: Belastingblad* 2007, p. 277)) overwogen dat slechts dan geen aanslag in de forensenbelasting mag worden opgelegd aan een eigenaar die zijn woning (vrijwel) het gehele jaar aan een derde ter beschikking stelt voor verhuur, (a) indien die eigenaar in het geheel geen gebruik maakte van zijn woning, althans geen ander gebruik dan nodig was om deze voor verhuur gereed te maken en te houden, ofwel (b) (ingeval de woning ook in enige mate door die eigenaar zelf werd gebruikt, anders dan nodig was om deze voor verhuur gereed te maken en te houden), indien de som van het aantal dagen van eigen gebruik en van het aantal dagen waarop de woning niet werd gebruikt, maar waarop deze moet worden geacht door die eigenaar beschikbaar te zijn gehouden voor zich of zijn gezin, niet meer dan negentig is.

4.1 Hoewel eiser stelt dat zijn woning bestemd is voor de verhuur, is niet in geschil dat de woning ook in enige mate door eiser wordt gebruikt, anders dan nodig is om deze voor verhuur gereed te maken en te houden. Vast staat dat eiser de woning in 2010 voor 31 dagen – ter zitting heeft eiser gesteld dat hij 14 dagen heeft benut voor het plegen van onderhoud en verweerder heeft dit niet betwist – heeft gebruikt. Uit bovenstaande arresten volgt dat in dat geval moet worden aangenomen dat die woning door de eigenaar voor zich of zijn gezin beschikbaar wordt gehouden voor het gedeelte van het jaar dat eigen gebruik niet in verband met verhuur of aan derden toegekende rechten tot verhuur is uitgesloten. De rechtbank zal hierna beoordelen of sprake is van dergelijke uitsluiting van eigen gebruik.

4.2 De rechtbank is van oordeel dat de door eiser gesloten verhuurbemiddelingsovereenkomst op zichzelf voorziet in een doorlopende verhuuropdracht. Echter, op grond van de inhoud van die overeenkomst kan niet worden geconcludeerd dat de verhuuropdracht gedurende het kalenderjaar een zodanige beperking voor eiser met zich brengt dat moet worden gezegd dat de woning niet meer voor eiser beschikbaar wordt gehouden. De overeenkomst sluit het eigen gebruik immers niet uit op de dagen dat de woning niet is verhuurd. De door eiser overgelegde brief van 1 oktober 2013 van [A.B.V.] waarin staat dat de niet-verhuurde perioden ter beschikking stonden voor verhuur via [A.B.V.], doet hieraan niet af. Hieruit volgt niet dat het eigen gebruik is uitgesloten. Zoals uit de overeenkomst volgt is [A.B.V.] aan te merken als bemiddelaar bij de verhuur van de woning en is de woning niet verhuurd aan [A.B.V.]. Evenmin kan worden gezegd dat de beschikkingsmacht over de woning aan [A.B.V.] is overgedragen. De omstandigheid dat eiser via [A.B.V.] zijn eigen gebruik moet reserveren, maakt evenmin dat het hem niet vrijstond gebruik te maken van de woning als deze niet was verhuurd. Vast staat dat de woning in 2010 gedurende 226 dagen verhuurd is geweest en gedurende 45 dagen door eiser is gebruikt, waarvan 14 dagen zijn benut voor het plegen van onderhoud. Dit betekent dat de woning in 2010 gedurende 94 dagen heeft leeggestaan. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen tellen deze dagen mee bij de berekening van de termijn gedurende welke het eigen gebruik niet was uitgesloten. Hieruit vloeit voort dat eiser de woning in 2010 gedurende meer dan 90 dagen voor eigen gebruik ter beschikking stond. De rechtbank concludeert dat het belastbare feit zich heeft voorgedaan.

4.3 De omstandigheid dat verweerder de aan eiser opgelegde aanslag forensenbelasting voor het jaar 2006 heeft vernietigd, maakt niet dat verweerder in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel heeft gehandeld door de aanslag forensenbelasting voor het jaar 2010 op te leggen. Dat er sprake is van gelijk gebleven omstandigheden maakt dit niet anders. Verweerder komt immers de bevoegdheid toe een eerder gemaakte fout – verweerder heeft ter zitting toegelicht dat tot en met 2008 ten onrechte is uitgegaan van het door de eigenaar opgegeven feitelijk gebruik van de woning en dat na 2008 strikt toepassing is gegeven aan de jurisprudentie van de HR – te herstellen en de juiste aansluiting te zoeken bij de juris-

prudentie van de HR. Daarbij dient een aanslag forensenbelasting per jaar op zijn eigen merites te worden beoordeeld. Dit betekent dat eiser aan het gegeven dat verweerder in 2007 tot en met 2009 in voorkomende gevallen geen aanslag forensenbelasting heeft opgelegd evenmin rechten kan ontnemen. De door eiser ter zitting genoemde telefonische toezegging van verweerder dat aan hem bij gelijkblijvende omstandigheden geen aanslag forensenbelasting zal worden opgelegd acht de rechtbank niet voldoende geconcretiseerd en heeft geen betrekking op het onderhavige jaar. Bij deze stand van zaken kan bij eiser niet de in rechte te honoreren verwachting zijn gewekt dat verweerder zou afzien van het opleggen van een aanslag forensenbelasting over het jaar 2010. Hetgeen eiser dienaangaande heeft gesteld gaat dus niet op."

4.2. Het Hof komt tot een andere beslissing dan de rechtbank heeft gegeven. Het Hof oordeelt als volgt.

4.3. Ook indien veronderstellenderwijs ervan wordt uitgegaan dat de rechtbank met juistheid heeft geoordeeld dat de recreatiewoning belanghebbende in het onderhavige jaar meer dan 90 dagen ter beschikking heeft gestaan, zodat hij als belastingplichtige voor de forensenbelasting moet worden aangemerkt, dient de aanslag naar het oordeel van het Hof niettemin vernietigd te worden wegens strijdigheid met het vertrouwensbeginsel.

4.4.1. Belanghebbende heeft ter onderbouwing van zijn beroep op het vertrouwensbeginsel verwezen naar de onder 2.2 genoemde brief van 2 juli 2007; belanghebbende stelt daarbij dat de bewoordingen in die brief zijn op te vatten als een toezegging die een in rechte te honoreren vertrouwen rechtvaardigt. Belanghebbende heeft erop gewezen dat hij vervolgens ook voor de jaren 2007, 2008 en 2009 geen aanslagen forensenbelasting heeft ontvangen en dat de heffingsambtenaar pas met het opleggen van de onderhavige aanslag, in augustus 2012, zijn standpunt kenbaar heeft gemaakt dat belanghebbende wél belastingplichtig zou zijn voor de forensenbelasting.

4.4.2. De heffingsambtenaar heeft belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel bestreden. Ter zitting in hoger beroep heeft hij verduidelijkt dat de onder 2.2 vermelde uitspraak op bezwaar weliswaar een onjuiste interpretatie van de Verordening forensenbelasting bevat, maar dat deze voor het jaar 2006 gemaakte fout geen gevolgen heeft voor het onderhavige jaar, aangezien volgens de heffingsambtenaar elke aanslag op zichzelf staat.

4.5. Het Hof is van oordeel dat de brief van 2 juli 2007, waarin de (ter zake bevoegde) heffingsambtenaar de ambtshalve vernietiging van de aanslag betreffende het jaar 2006 motiveerde, een bewuste standpuntbepaling van de heffingsambtenaar bevat op grond waarvan bij belanghebbende redelijkerwijs de indruk post heeft kunnen vatten dat hij ook in latere jaren niet belastingplichtig was voor de forensenbelasting indien hij feitelijk minder dan 90 dagen in de recreatiewoning zou verblijven. Anders dan de heffingsambtenaar ter zitting in hoger beroep heeft gesteld, bevat deze brief niet de clausulering dat de standpuntbepaling slechts voor het jaar 2006 zou gelden. Deze standpuntbepaling is voorts naar 's Hofs oordeel niet zo duidelijk in strijd met een juiste wetstoepassing dat belanghebbende niet op nakoming ervan mocht rekenen.

Daar komt bij dat van de zijde van de gemeente vóór het opleggen van de onderhavige aanslag geen handelingen zijn verricht (en dat evenmin is gebleken van andere feiten en omstandigheden) die vorenbedoelde indruk zouden hebben kunnen wegnemen. Deze indruk is naar het Hof eerder versterkt door het intrekken van de aanslag forensenbelasting over het jaar 2007, kennelijk mede naar aanleiding van een telefoongesprek daarover met de echtgenote van belanghebbende, zoals zij ter zitting geloofwaardig heeft verklaard, en het uitblijven van aanslagen over de jaren 2008 en 2009. Pas met het opleggen van de onderhavige aanslag – in augustus 2012 – heeft de heffingsambtenaar een andersluidend standpunt aan belanghebbende kenbaar gemaakt.

Concluderend moet worden geoordeeld dat belanghebbende er op mocht vertrouwen dat hij ook voor het onderhavige jaar – waarvan vaststaat dat hij minder dan 90 dagen in de recreatiewoning verbleef – niet in de heffing van de forensenbelasting zou worden betrokken.

Slotsom

4.6. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd. Doende wat de rechtbank had behoren te doen, zal het Hof het beroep gegrond verklaren, de uitspraak van de heffingsambtenaar vernietigen en de aanslag vernietigen.

5 Kosten

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

Algemene wet bestuursrecht. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit).

5.2. Voor het onderhavige geval zijn dat de in artikel 1, onderdeel a, van het Besluit vermelde kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief op: 4 (indienen beroepschrift, verschijnen ter zitting van de rechtbank, indienen hogerberoepschrift, verschijnen ter zitting van het Hof) x € 487 x 1 (wegingsfactor) = € 1.948.

5.3. Voorts zijn dat in het onderhavige geval de in artikel 1, onderdeel c, van het Besluit vermelde reiskosten van belanghebbende. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van het Besluit wordt het bedrag van deze kosten vastgesteld op de voor het bijwonen van het onderzoek ter zitting gemaakte reiskosten per openbaar vervoer tweede klasse, [Z] – Alkmaar v.v. (zitting rechtbank) ad € 32 en [Z] – Amsterdam v.v. (zitting Hof) ad € 20, in totaal € 52.

5.4. Op grond van het vorenstaande bedragen de te vergoeden proceskosten derhalve € 2.000.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vernietigt de aanslag;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de kosten van belanghebbende tot een bedrag van € 2.000;
- gelast de heffingsambtenaar aan belanghebbende het betaalde griffierecht ad € 44 (beroep bij de rechtbank) en € 118 (hoger beroep bij het Hof), in totaal € 162, te vergoeden.

Toeristenbelasting

Belastingblad 2015/70

RECHTBANK ROTTERDAM

19 september 2014, nr. ROT 13/1014

(Mrs. B. van Velzen, D. Haan en R.H.L. Dallinga)

ECLI:NL:RBROT:2014:8761

Eiland Tiengemeten. De heffing is noch in strijd met het discriminatieverbod noch met hogere regelgeving of algemene rechtsbeginselen. Geen vermoedelijkheid

Uitspraak

in de zaak tussen

[eiseres],

gemachtigde: mr. drs. E.C.A. Rijken,

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Korendijk, verweerder,

gemachtigde: mr. J.K. Lanser en mr. E. Borghols.

Procesverloop

Bij aanslagbiljet, gedagtekend 30 september 2012, heeft verweerder aan eiseres voor het belastingjaar 2011 een aanslag dagtoeristenbelasting van € 17.845,50 (de aanslag) opgelegd naar de heffingsmaatstaf van 23.794 personen tegen een tarief van € 0,75.

Bij uitspraak op bezwaar, gedagtekend 2 januari 2013 (het bestreden besluit), heeft verweerder het bezwaar van eiseres tegen de aanslag ongegrond verklaard.

Tegen het bestreden besluit heeft eiseres beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Eiseres heeft hierop een reactie gegeven.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 27 juni 2014. Eiseres heeft zich laten vertegenwoordigen door haar gemachtigde, vergezeld door H.W. Mayer en M. van den Berg, beiden werkzaam bij eiseres. Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door zijn gemachtigden.

Overwegingen

1. Eiseres is beheerster van het eiland Tiengemeten (het eiland) en exploitant van de enige veerpont van en naar het eiland. Het eiland omvat een natuurgebied met daarin uitgezette wandel- en fietspaden en verder onder meer twee musea en een bezoekerscentrum. Op 27 september 2012 heeft eiseres voor het jaar 2011 aangifte gedaan voor de dagtoeristenbelasting, gebaseerd op een administratie van verkochte overvaartkaartjes (kaartjes) over de periode 1 juli 2011 tot 1 november 2011 en een schatting van het aantal verkochte kaartjes in de rest van het belastingjaar, waarbij op het totaal aantal verkochte kaartjes een aftrek van 3% is toegepast voor ingezetenen van de gemeente Korendijk. Verweerder heeft de aanslag in overeenstemming daarmee opgelegd.

2. Op grond van artikel 224, eerste lid, van de Gemeentewet kan ter zake van het houden van verblijf binnen de gemeente door personen die niet als ingezetene met een adres in de gemeente in de basisregistratie personen (in 2011: gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens) zijn ingeschreven, een toeristenbelasting worden geheven. Op grond van het tweede lid is, voor zover de belasting wordt geheven van degene die gelegenheid tot verblijf biedt, deze bevoegd de belasting als zodanig te verhalen op degene ter zake van wiens verblijf de belasting verschuldigd wordt.

2.1 Op grond van artikel 2 van de Verordening dagtoeristenbelasting 2011 (Verordening) wordt ter zake van het houden van dagverblijf als vervolg op een aankomst op Tiengemeten door personen die niet als ingezetene in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens van de gemeente zijn opgenomen, onder de naam 'dagtoeristenbelasting' een directe belasting geheven.

Op grond van artikel 3, eerste lid, van de Verordening is belastingplichtig degene die door middel van aanleggen, dan wel afmeren, gelegenheid biedt tot het houden van dagverblijf als bedoeld in artikel 2. Op grond van het tweede lid is de belastingplichtige bevoegd de belasting als zodanig te verhalen op degene ter zake van wiens verblijf de belasting verschuldigd wordt.

3. Eiseres keert zich in beroep niet tegen de berekening van de hoogte van de aanslag, zoals die bij het bestreden besluit is gehandhaafd, maar stelt zich op het standpunt dat verweerder de aanslag onbevoegd heeft opgelegd, omdat de Verordening, waaraan verweerder zijn bevoegdheid ontleent de aanslag op te leggen, zich niet verdraagt met hogere regelgeving en/of algemene rechtsbeginselen.

4. Eiseres voert aan dat de heffing van de toeristenbelasting zoals vormgegeven in de Verordening op grond van artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden in strijd is met het discriminatieverbod, omdat de belasting alleen voor het eiland wordt geheven, waardoor de belastingheffing zich beperkt tot een klein deel van de gemeente Korendijk dan wel een beperkt aantal potentiële belastingplichtigen. Eiseres wijst erop dat geen dagtoeristenbelasting wordt geheven bij zwemlocatie Goudswaard en Badstrand Hitsertse Kade, twee andere drukbezochte locaties in de gemeente Korendijk, die zijn ingericht en worden gebruikt door dagtoeristen.

Volgens vaste jurisprudentie komt op fiscaal gebied aan de (gemeentelijke) wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij het beantwoorden van de vraag of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om (naar gesteld) gelijke gevallen in verschillende zin te regelen. Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is (vergelijk bijvoorbeeld Hoge Raad, 18 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC5874 en 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917 (*Red.: Belastingblad* 2013/492)).

In dit geval wordt de belasting geheven van degenen die gelegenheid bieden tot verblijf. Niet in geschil is dat op de door eiseres genoemde (zwem)locaties niet voor het verblijf hoeft te worden betaald en geen verblijfsgever aanwezig is, zodat de mogelijkheid voor verweerder om de belasting op een efficiënte wijze te heffen ontbreekt. Reeds hierom heeft de gemeentelijke wetgever zonder overschrijding van de hiervoor bedoelde ruime beoordelingsvrijheid kunnen besluiten het eiland wél en de voormelde locaties niet in de heffing te betrekken. In het midden kan dan ook blijven hoeveel van de bezoekers van de bedoelde locaties uit de gemeente Korendijk komen.

De stelling van eiseres dat de gemeentelijke wetgever met de Verordening heeft beoogd alleen haar in de heffing te betrekken, gaat eraan voorbij dat onbetwist ook anderen (rondvaartbootexploitanten) in de heffing zijn betrokken. Dat personen die het eiland met een eigen vaartuig bezoeken niet in de heffing worden betrokken, maakt de heffing niet willekeurig. Verweerder heeft aannemelijk gemaakt – het eiland heeft geen jachthaven en slechts een beperkt aantal afmeerplaatsen – dat dit een kleine groep betreft die moeilijk in de heffing is te betrekken, waardoor dit onderscheid niet van een redelijke grond ontbloomt is.

5. Verder voert eiseres tevergeefs aan dat aan de belastingheffing in de weg staat dat niet vastgesteld kan worden dat de bezoekers die met de veerpont naar het eiland komen daar zo lang blijven dat dit als 'verblijf houden binnen de gemeente' in de zin van de Gemeentewet is aan te merken. Voor de beantwoording van de vraag of sprake is van dergelijk verblijf is doorslaggevend of aan het bezoek aan het eiland enige zelfstandige betekenis toekomt, in die zin dat het eiland als eigenstandige bestemming is aan te merken. Dat is zonder twijfel het geval. Ook indien, zoals eiseres stelt, veel bezoekers louter voor een bezoek aan één van de musea naar het eiland komen en het eiland na één of twee uur weer verlaten, is dat aan te merken als het houden van verblijf in de zin van de Gemeentewet.

Evenmin staat aan de belastingheffing in de weg het standpunt van eiseres dat het voor haar niet mogelijk is om vast te stellen of een passagier van de veerpont in de heffing dient te worden betrokken en daarmee of een kaartje met of zonder opslag van € 0,75 moet worden verkocht. Niet valt in te zien dat eiseres niet standaard kaartjes met opslag kan verkopen, tenzij de betrokkene door middel van legitimatie of anderszins, bijvoorbeeld met een door eiseres uitgegeven pasje, aantoonde ingezetene van de gemeente Korendijk te zijn of tot de beperkte groep van op grond van artikel 5 van de Verordening vrijgestelden te behoren. De verwijzing in dit kader naar de uitspraak van het Hof Amsterdam van 14 juni 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AE4278 (*Red.: Belastingblad* 2002, p. 942), baat eiseres niet. In dat geval was sprake van een aantal zeer complexe uitzonderingsbepalingen, zodat in dat geval in redelijkheid niet van die belanghebbende kon worden gevergd dat hij de te verlangen inspanning verrichtte om aan de aangifte te voldoen. Die situatie doet zich hier niet voor. Hierbij komt nog dat de aanslag is vastgesteld overeenkomstig de (geschatte) aangifte van eiseres van het percentage bezoekers dat niet in de heffing betrokken zou moeten worden.

6. De beroepsgrond dat het eiland als een instelling tot het geven van vermaak is aan te merken, zodat daarvoor een gemakkelijkenbelasting zou kunnen worden geheven maar geen toeristenbelasting, faalt reeds omdat voor de toegang tot het eiland geen entreegeld wordt geheven, wat voor de instellingen waarnaar eiseres heeft verwezen (bijvoorbeeld De Efteling) wel het geval is. Eiseres heeft ter zitting verklaard dat de kaartverkoop uitsluitend is bedoeld om de kosten van de veerdienst te bestrij-

den en dat deze kaartverkoop niet kostendekkend is, zodat er geen reden is om de prijs van een kaartje mede als entreegeld voor het eiland te beschouwen. Wie zelf aanmeert, hoeft aan eiseres niets te betalen. Het eiland behoort tot het grondgebied van de gemeente, dat grotendeels is bestemd als natuurgebied. Daarmee is het, hoewel het ook dient ter ontspanning van de bezoekers, nog geen inrichting tot het geven van vermaak.

7. Verder volgt de rechtbank niet het standpunt van eiseres dat een tarief van € 0,75 per aankomst disproportioneel is ten opzichte van de door haar berekende prijs voor een kaartje (in het belastingjaar 2011 € 2 voor een volwassene en € 1 voor een kind). Eiseres kan dit op grond van de Verordening doorbelasten aan degenen die als niet-ingezetenen van de gemeente Korendijk een kaartje kopen voor de veerpont. Dat de opslag van € 0,75 zal leiden tot een sterke afname van de kaartjesverkoop heeft eiseres niet aannemelijk gemaakt.

8. Het standpunt van eiseres dat zij zich niet goed heeft kunnen voorbereiden op de invoering van de dagtoeristenbelasting baat haar niet. Naar verweerder onweersproken stelt, is eiseres in oktober 2010 geïnformeerd over de invoering van toeristenbelasting met ingang van 1 januari 2011. Tevens is de Verordening volgens de wettelijke bepalingen tot stand gekomen en bekendgemaakt. Daarnaast heeft verweerder eiseres, in elk geval in 2011, toegestaan het aantal bezoekers dat (gebruik heeft gemaakt van de veerdienst maar) niet in de heffing moet worden betrokken schattenderwijs vast te stellen.

9. De slotsom is dat er geen grond is om de Verordening strijdig te achten met een hogere regeling of een algemeen rechtsbeginsel, zodat verweerder zich terecht bevoegd heeft geacht de in geding zijnde aanslag op te leggen.

10. Het beroep is ongegrond.

11. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Parkeerbelasting

Belastingblad 2015/71

HOF AMSTERDAM

30 oktober 2014, nr. 13/00719, 13/00720 en 14/00793

(Mr. P.F. Goes)

m.nt. S. Bosma

ECLI:NL:GHAMS:2014:4633

Heffingsambtenaar niet bevoegd voorschriften betreffende het activeren van de parkeervergunning te stellen

Uitspraak

op de hoger beroepen van
[belanghebbende], wonende te [woonplaats], belanghebbende,
tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 13/1143, 13/1144 en 13/1146 van de rechtbank Amsterdam (hierna: de rechtbank) in het geding tussen
belanghebbende
en
de heffingsambtenaar van de gemeente Amsterdam,
de heffingsambtenaar.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. De heffingsambtenaar heeft op respectievelijk 27 december 2012, 4 januari 2013 en 7 januari 2013 een naheffingsaanslag parkeerbelasting opgelegd.

1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de heffingsambtenaar bij drie uitspraken op bezwaar, alle gedagtekend 28 januari 2013, de naheffingsaanslagen gehandhaafd.

1.3. Bij uitspraak van 21 oktober 2013 heeft de rechtbank als volgt beslist:

- verklaart het beroep inzake de naheffingsaanslag onder nummer [aanslagnummer] gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar inzake de naheffingsaanslag onder nummer [aanslagnummer];
- vernietigt de naheffingsaanslag onder nummer [aanslagnummer];
- verklaart de beroepen inzake de naheffingsaanslagen onder nummer [aanslagnummer] en [aanslagnummer] ongegrond;
- gelast dat verweerder het door eiser betaalde griffierecht ad € 44 vergoedt.

1.4. De tegen deze uitspraak door belanghebbende ingestelde hoger beroepen zijn bij het Hof ingekomen op 19 november 2013. De heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 21 oktober 2014. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld (in de uitspraak van de rechtbank wordt belanghebbende aangeduid als 'eiser' en de heffingsambtenaar als 'verweerder'; cursivering door Hof):

"De auto van eiser [Hof verder "de Auto"] stond op 27 december 2012, 4 januari 2013 en 7 januari 2013 geparkeerd op de [adres] te [plaats], ter hoogte van nummer [... 1]. Op deze locatie moet van maandag tot en met zaterdag van 09.00 tot 19.00 uur worden betaald voor het parkeren.

De parkeercontroleur heeft op de hiervoor genoemde data de hier in geding zijnde naheffingsaanslagen opgelegd omdat er volgens hem noch een kaartje in de auto werd gevoerd, noch er ter zake van eisers auto een geldige vergunning was afgegeven."

2.2. Nu de hiervoor vermelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden zal ook het Hof daarvan uitgaan. Het Hof voegt daaraan nog het volgende toe.

2.3. Belanghebbende staat vanaf 17 december 2012 ingeschreven op het adres [adres] [...] te Amsterdam(-Noord).

2.4. Op 24 december 2012 heeft belanghebbende een bewonersvergunning als bedoeld in artikel 9 van de Parkeerverordening 2009 van de gemeente Amsterdam (zie 5.4) aangevraagd.

2.5. Op 27 december 2012 heeft Cition Parkeermanagement B.V. (verder ook Cition) belanghebbende onder meer het volgende geschreven (cursivering en nummering met Romeinse cijfers aan het slot door Hof):

“Toekenning parkeervergunning

[...]

Met plezier laten wij u weten dat u in aanmerking komt voor de door u aangevraagde parkeervergunning. In deze brief informeren wij u over uw parkeervergunning. De vergunning staat bij ons als volgt geregistreerd:

- Vergunningssoort : Bewonersvergunning [Hof: hierna de Bewonersvergunning]

- [...]

- Ingangsdatum/-tijd : 27-12-2012, 13:55.

- Kenteken : [kenteken 1] [Hof: de Auto]

- Verlenging Via : Acceptgiro

- [...]

- Geldigheidsgebied : Noord 1 (AN95-1)

Betalen met acceptgiro

U verzoekt betaling te doen via acceptgiro. U dient uw parkeervergunning eerst te activeren door bijgaande factuur te betalen.

I. U kunt bijgaande factuur betalen door langs te komen bij een van onze servicepunten. [...]

II. U kunt ook iemand machtigen om te komen betalen bij een van onze servicepunten. [...]

III. Tenslotte kunt u ook de factuur zelf betalen door het bedrag via uw bank over te maken op rekeningnummer 4876376 onder vermelding van het factuurnummer 3694724. Op uw (digitale) bankafschrift kunt u zien wanneer u het bedrag betaald heeft. U kunt ervan uitgaan dat 5 werkdagen later uw parkeervergunning door ons is geactiveerd.”

2.6. Op de onder 2.5 bedoelde factuur staat onder meer (cursivering Hof):

“

Soort vergunning	Kenteken	Gebied	Begintijd	Eindtijd	Nettobedrag
Bewonersvergunning	[kenteken 1]	Noord 1 (AN95-1)	27-12-2012 13:55	31-3-2013 23:59	€ 8

[...]

Uw vergunning is toegekend en u wordt verzocht het vermelde bedrag te betalen op bankrekeningnummer [...]. Uw vergunning wordt geactiveerd nadat wij uw betaling verwerkt hebben. U dient te betalen binnen 14 dagen. U kunt er vanuit gaan dat uw betaling 3 werkdagen na de betaaldatum op uw (digitale) bankafschrift door ons is verwerkt, waarna u met uw parkeervergunning kunt parkeren.”

2.7. Belanghebbende heeft bij Cition een digitaal account aangemaakt. Onder “Mijn Cition” staat als

'Startdatum' van de Bewonersvergunning 27 december 2012 en als 'Einddatum' 31 maart 2013 vermeld. Op de pagina 'Ingangsdatum' staat onder andere (cursivering Hof):

"De vergunning wordt *binnen een werkdag geactiveerd*:

- indien het kenteken op uw naam staat;
- er aan de overige voorwaarden is voldaan;
- er een machtiging voor automatische incasso is afgegeven;
- er een geldig email adres is ingevuld.

Wanneer de aanvraag is ontvangen voor 12:00, wordt de vergunning dezelfde werkdag geactiveerd. Wordt deze ontvangen na 12:00 wordt deze uiterlijk de volgende werkdag voor 12:00 geactiveerd.

U wordt hierover per email geïnformeerd."

2.8. Blijkens een tot de gedingstukken behorend digitaal bankafschrift is op donderdag 3 januari 2013 het voor de Bewonersvergunning verschuldigde belastingbedrag van € 8 afgeschreven van belanghebbendes bankrekening. Cition heeft dit bedrag op zaterdag 5 januari 2013 ontvangen.

2.9. Op 7 januari 2013 heeft Cition de Bewonersvergunning *geactiveerd*.

2.10. In de uitspraken op bezwaar schrijft Cition (cursivering Hof):

"Uit vaste rechtspraak van de Hoge Raad volgt [...] dat wanneer niet is voldaan aan één van de parkeervergunningvoorschriften, er geen sprake is van parkeren met de vergunning. Men dient vóór aanvang van het betaald parkeren de parkeerbelasting voor dat voertuig te voldoen. Zolang er (nog) geen geldige vergunning is verstrekt dient de parkeerbelasting op een andere wijze te worden voldaan, bijvoorbeeld door het aanschaffen van een parkeerrecht uit de parkeerautomaat.

Er is pas sprake van parkeren met een *geldige vergunning op het moment dat de aanvraag-procedure is afgerond en de betaling door Cition is ontvangen en verwerkt*. Dit is in vaste rechtspraak bevestigd. In de factuur wordt duidelijk vermeld dat een betaling drie werkdagen na de betaaldatum op uw bankafschrift door Cition is verwerkt."

3 Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft de beroepen ongegrond verklaard en daarbij het volgende overwogen:

"4.1. Nu verweerder ter zitting de naheffingsaanslag van 27 december 2012 onder nummer [aanslagnummer] heeft vernietigd, is het beroep daartegen gegrond. De rechtbank zal hierna de rechtmatigheid van de twee overige – op 4 en 7 januari 2013 aan eiser opgelegde – naheffingsaanslagen beoordelen.

4.3. Eiser stelt zich op het standpunt dat hij ten tijde van het opleggen van de naheffingsaanslagen beschikte over een geldige parkeervergunning, nu verweerder hem bij brief van 27 december 2012 een parkeervergunning heeft toegekend. De rechtbank volgt eiser hierin niet. Uit de door eiser overgelegde brief van 27 december 2012 kan de rechtbank niets anders opmaken dat de Algemeen directeur van Cition eiser meedeelt dat hij in aanmerking komt voor een parkeervergunning en niet meer dan dat. Dat de vergunning (nog) niet verleend is blijkt duidelijk uit de passage: 'U dient uw parkeervergunning eerst te activeren door bijgaande factuur te betalen'. In geval van een betaling via de bank, waar eiser in het onderhavige geval gebruik van heeft gemaakt, merkt de directeur in dezelfde brief op: 'Op uw (digitale) bankafschrift kunt u zien wanneer u het bedrag betaald heeft. U kunt ervan uitgaan dat 5 werkdagen later uw parkeervergunning door ons is geactiveerd.' Van een verleende vergunning is derhalve geen sprake. Eisers grief faalt. Eenzelfde lot treft zijn stelling dat de activeringsprocedure van de parkeervergunning in de wet moet zijn vastgelegd. Geen rechtsregel verplicht verweerder daartoe. Het betreft hier een enkel een (logische) vergunningsvoorwaarde dat eiser eerst moet betalen alvorens de vergunning aan hem zal worden verleend, van welke eiser in de hierboven genoemde brief ondubbelzinnig op de hoogte is gesteld.

4.4. Tussen partijen is niet in geschil dat eiser de vereiste € 8 voor de parkeervergunning heeft voldaan op 3 januari 2013. Verweerder heeft voorts onweersproken gesteld dat hij de vergunning op 7 januari 2013 om 15:37 uur, derhalve binnen de door hem gestelde termijn van 5 werkdagen heeft geactiveerd. Nu de thans nog in geding zijnde naheffingsaanslagen

zijn opgelegd vóór dit tijdstip, kan de rechtbank niet anders concluderen dan dat deze correct zijn vastgesteld omdat eiser toen niet parkeerde met een geldige parkeervergunning. Van een dubbele heffing van parkeerbelasting, zoals eiser voorts nog stelt, is geen sprake. De naheffingsaanslagen hebben immers betrekking op belastbare feiten waarvoor, zoals hierboven overwogen, op dat moment nog geen parkeerbelasting was voldaan.

4.5. Met betrekking tot de stelling van eiser dat artikel 6 EVRM geschonden is, overweegt de rechtbank dat met artikel 234, vijfde en zesde lid, van de Gemeentewet beoogd is de niet-betaalde parkeerbelasting in te vorderen via een naheffingsaanslag met doorberekening van de aan het opleggen van de aanslag verbonden kosten. De wetgever heeft er bewust voor gekozen voor een regeling die gericht is op dekking van de kosten en niet op bestraffing. Voorts is de hoogte van de door middel van de naheffingsaanslag aan eiseres in rekening gebrachte bedragen niet van dien aard dat geoordeeld zou moeten worden dat het daarbij om iets anders of meer gaat dan om kosten. In dat kader heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 18 oktober 1995, 30208, gepubliceerd in *BNB* 1996/34 (*Red.: Belastingblad* 1995, p. 793, geoordeeld dat geen sprake is van een “criminal charge” als bedoeld in artikel 6, eerste lid, van het EVRM. Dat eiser drie naheffingsaanslagen opgelegd heeft gekregen, waardoor het te betalen belastingbedrag aanzienlijk is opgelopen, is voor rekening en risico van eiser, die eenvoudigweg na het opleggen van de eerste naheffingsaanslag bij verweerder had kunnen informeren naar het hoe en waarom van de naheffingsaanslag, doch dit – kennelijk – heeft nagelaten. Eisers grief faalt.

4.6. Eiser heeft voorts nog geklaagd dat hij in de bezwaarfase niet door verweerder is gehoord. Deze klacht faalt omdat ingevolge artikel 25, eerste lid, van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen een belanghebbende wordt gehoord op zijn verzoek en een dergelijk verzoek door of namens eiser niet is gedaan.

4.7. Gelet op het overwogene onder 4.1. verklaart de rechtbank het beroep inzake de naheffingsaanslag onder nummer [aanslagnummer] gegrond. De beroepen inzake de naheffingsaanslagen onder nummer [aanslagnummer] en [aanslagnummer] zijn ongegrond.”

4 Geschiedenis in hoger beroep

4.1. In hoger beroep is in geschil of de naheffingsaanslagen parkeerbelasting van 4 januari 2013 en 7 januari 2013 rechtmatig zijn opgelegd.

4.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting hebben toegevoegd wordt verwezen naar het van het verhandelde ter zitting opgemaakte proces-verbaal.

5 Beoordeling van het geschil

5.1. Nu de rechtbank bij haar uitspraak de op 27 december 2012 opgelegde naheffingsaanslag (kenmerk met zaaknummer 13/1143), heeft vernietigd en de heffingsambtenaar heeft gelast belanghebbende de griffierrechten te vergoeden, heeft belanghebbende geen belang bij zijn hoger beroep tegen de rechtbankuitspraak, voor zover zijn hoger beroep betrekking heeft op de eerdergenoemde naheffingsaanslag. Het Hof zal belanghebbende met betrekking tot dit hoger beroep niet ontvankelijk verklaren.

5.2. Partijen gaan er kennelijk vanuit dat Cition namens de heffingsambtenaar belast is met het verstrekken van parkeervergunningen, het opleggen van naheffingsaanslagen parkeerbelasting en het doen van uitspraken op bezwaar. Het Hof zal partijen hierin volgen.

5.3. In de ten tijde van het opleggen van de litigieuze naheffingsaanslagen geldende Verordening Parkeerbelastingen 2013 van de gemeente Amsterdam (verder de Verordening Parkeerbelastingen) staat onder meer:

“Artikel 1 Parkeerbelastingen

Onder de naam van parkeerbelastingen worden de volgende belastingen geheven:

- a. een belasting ter zake van het parkeren van een voertuig op een bij dan wel krachtens deze verordening in de daarin aangewezen gevallen door het college van burgemeester en wethouders te bepalen plaats, tijdstip en wijze [Hof verder de A-belasting];
- b. een belasting ter zake van een van gemeentewege verleende vergunning voor het parkeren van een voertuig op de in die vergunning aangegeven plaats en wijze [Hof verder de B-belasting]

Artikel 2 Begripsomschrijvingen [...]

- f. vergunning: een van gemeentewege verleende vergunning voor het parkeren (parkeervergunning) zoals geregeld en beschreven in de Parkeerverordening 2009;

Artikel 3 Belastingplicht [...]

4. De belasting, bedoeld in art. 1, onderdeel b, wordt geheven van degene aan wie de vergunning is verleend. De belastingplicht van de [B-belasting], sluit de belastingplicht van de [A-belasting], uit voor de in de vergunning aangegeven wijze en plaats met uitzondering van gebieden waar en voor zover een parkeerduurbepanking geldt. Deze uitsluiting geldt uitsluitend ter zake van het kenteken waarvoor de vergunning is verleend.

Artikel 4 Tijdstip van het ontstaan van de belastingschuld

1. De [A-belasting] is verschuldigd bij de aanvang van het parkeren.
2. De [B-belasting] is verschuldigd bij het verlenen van de vergunning. [...]

Artikel 6 Wijze van heffing, termijn van betaling en restitutie [...]

2. De [B-belasting] wordt geheven bij wege van voldoening op aangifte en moet worden betaald bij het verlenen van de vergunning. Voldoen via een daartoe afgegeven machtiging tot automatische incasso wordt hier met betalen gelijkgesteld."

5.4. De ten tijde van het opleggen van de litigieuze naheffingsaanslagen geldende Parkeerverordening 2009 van de gemeente Amsterdam (verder de Parkeerverordening) hield onder meer in (cursive-ring Hof):

"Artikel 1 Begripsomschrijvingen [...]

- f. bewoner: inwoner van de gemeente Amsterdam die de leeftijd van achttien jaar heeft bereikt en staat ingeschreven als ingezetene in de gemeentelijke basisadministratie van de gemeente Amsterdam op het adres dat hij bewoont als zelfstandige woning; [...]
- bb. parkeervergunning: vergunning als bedoeld in artikel 7, lid 2, waarvoor parkeerbelaasting wordt geheven, krachtens welke het is toegestaan een motorvoertuig te parkeren op een parkeerapparatuurplaats; [...]
- gg. vergunning: een parkeervergunning of een bijzondere vergunning als bedoeld in artikel 7 [...]

Artikel 2 Regulering parkeren

1. Regulering van het gebruik van parkeerplaatsen geschiedt op basis van of krachtens deze verordening door middel van parkeervergunningen [...] en/of door middel van het in werking stellen van de parkeerapparatuur, zoals bedoeld in deze verordening.
2. Indien tot enige vorm van regulering van het gebruik van parkeerplaatsen wordt besloten, geschiedt dit met inachtneming van het bepaalde in deze verordening en de krachtens deze verordening vastgestelde regelingen. [...]

*Hoofdstuk 2 Nadere regels [...]**Artikel 6 Overige zaken*

1. Burgemeester en Wethouders stellen voor het overige, met inachtneming van het bepaalde in deze verordening, regels vast omtrent: [...]
- d. de ingangsdatum van parkeervergunningen en bijzondere vergunningen indien deze anders is dan de eerste van de maand; [...]
2. Burgemeester en Wethouders stellen, gehoord de stadsdelen, nadere regels vast met betrekking tot de overige in deze verordening daartoe aangewezen onderwerpen.

*Hoofdstuk 3 Vergunningen en kaarten**Paragraaf 1 Algemene bepalingen inzake vergunningen [...]**Artikel 7 Soorten vergunningen*

1. Op basis van deze verordening en de nadere regels, bedoeld in hoofdstuk 2, worden parkeervergunningen en bijzondere vergunningen verleend.

2. De op basis van deze verordening te verlenen parkeervergunningen betreffen uitsluitend:

a. de bewonersvergunning als bedoeld in artikel 9

[Hof: volgt limitatieve opsomming van de volgende vergunningen; de bedrijfsvergunning, de overloopvergunning, de sportverenigingvergunning, de volkstuintvergunning, de hulpverlenervergunning, de milieuparkeervergunning, de milieuparkeervergunning, de maatschappelijke vergunning, de autodeelvergunning, de stadsbrede autodeelvergunning, de mantelzorgvergunning, de GA-parkeervergunning]

4. De op basis van deze verordening te verlenen bijzondere vergunningen betreffen uitsluitend:

a. de kraskaartvergunning [...];

b. de belanghebbendenvergunning [...]

Artikel 9 De bewonersvergunning

1. Een bewonersvergunning wordt verleend aan de houder van een motorvoertuig die bewoner is van een zelfstandige woning, gelegen in een vergunninggebied, en een bewoner van die zelfstandige woning niet beschikt of niet kan beschikken over een stallingsplaats en/of een belanghebbendenparkeerplaats binnen de gemeente Amsterdam. [...]

Artikel 27 Geldigheidsduur vergunningen

1. De geldigheid van parkeervergunningen en bijzondere vergunningen gaat in op de eerste dag van de maand, tenzij in de nadere regels, bedoeld in hoofdstuk 2, de ingang van de geldigheid anders is geregeld. [...]

Artikel 36 Gegevens en voorschriften

1. Een vergunning bevat – voorzover van toepassing – in ieder geval de volgende gegevens:

a. de periode waarvoor de vergunning geldt;

b. het gebied waarvoor de vergunning geldt;

c. de tijden waarvoor de vergunning geldt;

d. het kenteken of kentekens van het motorvoertuig of van de motorvoertuigen waarvoor de vergunning is verleend, of een door Burgemeester en Wethouders toegestane code.

2. Aan een vergunning worden – voorzover van toepassing – in ieder geval de volgende voorschriften verbonden:

a. de vergunning is uitsluitend geldig voor het parkeren van het motorvoertuig waarvan het kenteken, respectievelijk de code, aan de voorzijde van de vergunning is vermeld;

b. tijdens het parkeren moet de vergunning van aanvang aan in het motorvoertuig aanwezig zijn en te allen tijde goed zichtbaar in de linkerbenedenhoek achter de achterrauit zijn aangebracht, zodanig dat de voorzijde van de vergunning duidelijk ten genoegen van de parkeercontrole is te lezen, *tenzij de vergunning elektronisch is verleend*; [...].

3. Een parkeervergunning geldt voor het parkeren van één motorvoertuig op één parkeerapparatuurplaats.”

5.5. In de bij de Parkeerverordening behorende artikelsgewijze toelichting staat onder meer:

“Artikel 7

Lid 1 In dit artikel worden de vergunningssoorten limitatief benoemd. Een onderscheid wordt

gemaakt tussen de parkeervergunningen (de fiscale vergunningen) en de bijzondere vergunningen.

Lid 2. De parkeervergunningen betreffen de fiscale vergunningen. De parkeerbelasting wordt voldaan door periodiek te betalen voor de vergunning. Een houder van een geldige parkeervergunning kan binnen een bepaald vergunninggebied vrij parkeren in die zin dat geen parkeerbelasting meer hoeft te worden voldaan via de parkeerautomaat, behoudens in het geval dat er in een gebied een fiscale parkeerduurbeperking geldt. [...]

Artikel 36

Lid 1. In dit lid staan de gegevens vermeld die doorgaans in een vergunning opgenomen moeten worden. De woorden "in ieder geval" brengen tot uitdrukking dat ook andere gegevens vermeld kunnen worden. Het spreekt voor zich dat het daarbij gaat om gegevens die relevant zijn in het kader van de verlening van de vergunning. De woorden "voor zover van toepassing" zijn opgenomen omdat niet alle gegevens op alle vergunningen voorkomen. Zo wordt bijvoorbeeld op een kraskaartvergunning geen kenteken opgenomen. De kraskaartvergunning is immers niet gekoppeld aan een motorrijtuig doch geeft de bezitter ervan het recht kraskaarten aan te schaffen ten behoeve van het ontvangen van bezoek.

Lid 2. Dit lid bevat de voorschriften die aan een vergunning mogen worden verbonden. De woorden "in ieder geval" brengen tot uitdrukking dat ook andere voorschriften vermeld kunnen worden. Niet is bepaald welke belangen betrokken mogen worden bij het vaststellen van voorschriften. Dat betekent dat het verbod van détournement de pouvoir de bevoegdheid begrensd; de bevoegdheid mag daarom uitsluitend worden gebruikt voor het doel waartoe de verordening is vastgesteld. Het doel van deze verordening is het reguleren van het parkeren in Amsterdam. Voorschriften die daaraan gerelateerd zijn kunnen dan ook aan de vergunning worden verbonden. Lid 2 onder b. Tijdens het parkeren moet de vergunning van aanvang af in het voertuig aanwezig zijn en te allen tijde goed zichtbaar zijn aangebracht. Dit geldt voor alle vergunningen. Indien geparkeerd wordt met een vergunning die niet permanent in de auto aanwezig is, zoals bij het parkeren met bijvoorbeeld een vergunning op code doorgaans het geval zal zijn, dient de vergunning eerst opgehaald te worden voordat met het parkeren een aanvang wordt gemaakt. Deze bepaling beoogt misbruik zoveel mogelijk te voorkomen."

5.6. Gelet op artikel 3 van de Verordening Parkeerbelastingen en de artikelsgewijze toelichting op de Parkeerverordening bij artikel 7, lid 2 (zie 5.5) en in aanmerking genomen het arrest van de Hoge Raad van 17 december 1997, 32 834, ECLI:NL:HR:1997:AA3336 (gepubliceerd in *BNB* 1998/46 (*Red.: Belastingblad* 1998, p. 239)), is het stelsel van de Verordening Parkeerbelastingen dat de A-belasting niet is verschuldigd indien wordt geparkeerd met een vergunning waarvoor de B-belasting is voldaan. Indien niet wordt voldaan aan de voorschriften die aan de vergunning zijn verbonden is er geen sprake van parkeren met die vergunning. Uit het stelsel van de wet volgt dat in dat geval belanghebbende de A-belasting verschuldigd is.

5.7. Partijen stellen zich beiden nadrukkelijk op het standpunt dat aan belanghebbende op 27 december 2012 de Bewonersvergunning is toegekend. Het Hof zal partijen hierin volgen nu dit standpunt niet getuigt van een onjuiste rechtsopvatting en ook in overeenstemming is met de teksten in de brief en op de factuur van 27 december 2012 (waarin onder meer staat "Toekenning parkeervergunning" respectievelijk "Uw vergunning is toegekend"; zie gecursiveerde teksten in 2.5 respectievelijk 2.6), alsmede met de 'Ingangsdatum', de "Begintijd" en 'Startdatum' van de vergunning, zoals die voorkomen op de onder 2.5 tot en met 2.7 vermelde gedingstukken.

5.8. Voor zover de heffingsambtenaar stelt dat op 27 december 2012 sprake was van een *onder voorwaarde* verstrekte vergunning en dat zolang de voorwaarde niet vervuld was, er geen sprake was van een verleende vergunning, verwerpt het Hof dit standpunt. De voorwaarde waar de heffingsambtenaar klaarblijkelijk op doelt zou dan moeten zijn 'het activeren van de vergunning'. Maar noch in Hoofdstuk 3, Paragraaf 1 (met als aanhef 'Algemene bepalingen inzake de vergunningen') van de Parkeerverordening, noch elders in de verordening, wordt de *voorwaardelijke* verlening van een vergunning mogelijk gemaakt. Derhalve concludeert het Hof dat belanghebbende *op* en met ingang *ván* 27 december 2012 onvoorwaardelijk een vergunning is verleend.

Onverminderd het bovenstaande heeft ook hier te gelden hetgeen het Hof onder 'De boekhoudvoorwaarde' overweegt (zie 5.23 e.v.).

5.9. Het Hof stelt voorop dat nu de parkeervergunning elektronisch is verleend het in artikel 36, lid

2, onder b, van de Parkeerverordening verwoorde voorschrift – dat de parkeervergunning op een bepaalde wijze zichtbaar in het geparkeerde voertuig aanwezig moet zijn – toepassing mist.

5.10. De heffingsambtenaar stelt zich – gezien zijn verwijzing naar ‘vaste rechtspraak van de Hoge Raad’ in zijn uitspraak op bezwaar – kennelijk op het standpunt dat belanghebbende op 4 en 7 januari 2013 niet voldaan heeft aan de voorschriften die aan de vergunning waren verbonden. Cition schrijft immers voor dat een vergunning na toekenning door de belanghebbende dient te worden geactiveerd (verder het activeringsvoorschrift). Aan dit voorschrift had belanghebbende – zo betoogt de heffingsambtenaar – ten tijde van het parkeren op 4 en 7 januari 2013 (nog) niet voldaan.

5.11. Belanghebbende stelt daartegenover dat het activeringsvoorschrift een wettelijke basis ontbeert.

5.12. Omtrent het activeringsvoorschrift oordeelde de rechtbank in rechtsoverweging 4.3 dat geen rechtsregel de heffingsambtenaar verplichtte om de activeringsprocedure van de parkeervergunning in de wet vast te leggen. Het betrof hier – aldus de rechtbank – “enkel een (logische) vergunningsvoorwaarde dat [belanghebbende] eerst moet betalen alvorens de vergunning aan hem zal worden verleend, van welke [belanghebbende] ondubbelzinnig op de hoogte is gesteld.”

5.13. Het activeringsvoorschrift is tweeledig en houdt in – zo begrijpt het Hof de heffingsambtenaar – dat een toegekende parkeervergunning pas het door belanghebbende beoogde rechtsgevolg heeft, eenvoudig gezegd, het ‘belastingvrij’ kunnen parkeren, nadat de vergunning is geactiveerd:

- door de daarvoor verschuldigde belasting (op aangifte) te voldoen (zie artikel 6 Verordening Parkeerbelastingen); hierna de betalingsvoorwaarde, en
 - door vervolgens te wachten totdat Cition de betaalde belasting boekhoudkundig heeft verwerkt (hierna de boekhoud-voorwaarde); met dien verstande
- (1) dat er – op basis van de brieven van Cition (zie bijv. 2.6) – in ieder geval 3 werkdagen na de gisrale betaling van mag worden uitgegaan dat Cition de betaling boekhoudkundig heeft verwerkt;
- (2) dat – zo legt het Hof de onder 2.5 geciteerde brief uit – bij contante betaling (dat wil zeggen bij de betalingen genummerd I en II aan het slot van die brief) de boek-voorwaarde niet geldt, dan wel per direct is vervuld.

5.14. Een bestuursorgaan mag uitsluitend die besluiten nemen waartoe de wet haar de bevoegdheid heeft verleend, aldus kort samengevat het in het bestuursrecht geldende legaliteitsbeginsel.

De betalingsvoorwaarde

5.15. Uit het stelsel van de Verordening Parkeerbelastingen (zie 5.6) volgt dat de betalingsvoorwaarde een wettelijke basis heeft.

5.16. Artikel 6, lid 2, slotzin, van de Parkeerverordening (het “Voldoen via een daartoe afgegeven machtiging tot automatische incasso wordt [...] met betalen gelijkgesteld”) houdt naar het oordeel van het Hof in dat met het afgeven van een machtiging tot automatische incasso de verschuldigde B-belasting wordt voldaan. Het Hof ziet zijn oordeel bevestigd door de woorden die op de internetpagina onder “mijn Cition” voorkomen, te weten (de vergunning wordt geactiveerd indien) “er een machtiging voor automatische incasso is afgegeven”.

5.17. Tot de gedingstukken behoort een print van een van de pagina’s van belanghebbendes bij Cition aangemaakte account (zie 2.7). Belanghebbende heeft onbetwist gesteld dat hij aan de op die pagina voorkomende voorwaarden voldaan heeft en één van die voorwaarden was het afgeven van ‘een machtiging voor automatische incasso’. Daarnaast heeft de heffingsambtenaar ter zitting van het Hof verklaard dat aangenomen kan worden dat belanghebbende (net als bij een eerdere aanvraag voor een parkeervergunning) een machtiging tot automatische incasso bij het aanvragen van de Bewonersvergunning op 24 december 2012 heeft afgegeven.

5.18. Op grond van dit een en ander en gelet op artikel 6, lid 2, slotzin, van de Parkeerverordening is het Hof van oordeel dat belanghebbende de verschuldigde B-belasting ten tijde van het aanvragen van de Bewonersvergunning op 24 december 2012 heeft voldaan. Aan het voorgaande doet niet af dat de machtiging, gelet op het versturen van de Factuur, kennelijk pas voor het eerst door Cition is aangewend ten tijde van de betaling van de eerste verlenging van de vergunning.

5.19. Dat ten tijde van de aanvraag/de verlening van de automatische incasso nog geen sprake was van het doen van aangifte, leidt het Hof niet tot een ander oordeel (vgl. HR 28 maart 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB0764, BNB 2001/297).

5.20. Het voorgaande betekent dat belanghebbende ten tijde van het parkeren op 4 en 7 januari 2013 aan de betalingsvoorwaarde had voldaan.

5.21. Ook indien er veronderstellenderwijs vanuit zou worden gegaan

(1) dat de slotzin van artikel 6, lid 2, van de Parkeerverordening aldus moet worden uitgelegd dat ermee bedoeld is tot uitdrukking te brengen dat de verschuldigde B-belasting ook ‘via een daartoe afge-

geven machtiging tot automatische incasso' kan worden voldaan (op het moment dat het bedrag op basis van die machtiging door Cition feitelijk wordt ontvangen) – waarmee het in feite een (nagenoeg) overbodige bepaling zou zijn – (2) dat hij niet geschreven is of zou zijn, dan wel (3) dat hij uitsluitend betrekking zou hebben op betalingen ter zake van de verlengingen van de Bewonersvergunning, had belanghebbende ten tijde van het parkeren op 7 januari 2013 naar het oordeel van Hof de verschuldigde B-belasting voldaan. Immers vaststaat dat het belastingbedrag bij Cition op 5 januari 2013 is bijgeschreven (vgl. art. 4:89 Awb).

5.22. Met betrekking tot het parkeren op 4 januari 2013, voegt het Hof aan het voorgaande toe dat Cition met de volzinnen "Op uw (digitale) bankafschrift kunt u zien wanneer u [de B-belasting] betaald heeft" (zie 2.5) en "de betaaldatum op uw (digitale) bankafschrift" (zie 2.6) bij belanghebbende het gerechtvaardigde vertrouwen heeft gewekt dat hij op 3 januari 2013 – de datum waarop het belastingbedrag van belanghebbendes bankrekening was afgeschreven – de verschuldigde B-belasting had betaald en derhalve ook ten tijde van het parkeren op 4 januari 2013 aan de betalingsvoorwaarde had voldaan.

De boekhoud-voorwaarde

5.23. Blijkens de artikelsgewijze toelichting bij artikel 36 van de Parkeerverordening mogen er voorschriften aan een parkeervergunning worden verbonden, mits die voorschriften passen bij het doel van de verordening, te weten het reguleren van het parkeren in Amsterdam. Genoemd artikel vermeldt niet wie bevoegd is deze voorschriften vast te stellen. Uit artikel 6 van de Parkeerverordening volgt dat in ieder geval Burgemeester en Wethouders daartoe bevoegd waren (zie 5.4).

5.24. In geval de heffingsambtenaar meent dat ook Cition die bevoegdheid had, verwerpt het Hof dit standpunt. Nergens in de Parkeerverordening wordt deze bevoegdheid aan Cition toegekend. Het ligt ook niet voor de hand om een heffingsambtenaar een dergelijke regelgevende bevoegdheid toe te kennen.

5.25. In geval de heffingsambtenaar meent dat Burgemeester en Wethouders van hun wetgevende bevoegdheid als bedoeld in artikel 6 van de Parkeerverordening gebruik hebben gemaakt door een algemeen verbindend voorschrift vast te stellen waarin de boekhoud-voorwaarde was opgenomen, verwerpt het Hof ook dit standpunt. De heffingsambtenaar heeft niet gesteld in welk algemeen verbindend voorschrift deze voorwaarde zou zijn opgenomen. Het Hof is ook niet gebleken dat een dergelijk voorschrift bestaat. In ieder geval is de boekhoud-voorwaarde niet opgenomen in het 'Uitwerkingsbesluit Parkeerverordening stadsdeel Amsterdam-Noord', dan wel in het 'Uitvoerings- en Aanwijzingsbesluit op grond van de Verordening Parkeerbelastingen 2013 en Parkeerverordening 2009'.

5.26. Naar het oordeel van het Hof past de boekhoud-voorwaarde ook niet in het Amsterdamse parkeervergunningstelsel. De voorwaarde is niet nodig in het kader van het voorkomen van misbruik (zie de artikelsgewijze toelichting onder artikel 36, slotzin, 5.4), noch anderszins van belang voor het heffen of invorderen van de B-belasting. Zij lijkt uitsluitend of in ieder geval in overwegende mate een functie te hebben ten behoeve van (de administratie van) Cition, te weten het belang van Cition om de *in de activeringsfase* opgelegde naheffingsaanslagen parkeerbelastingen niet te hoeven vernietigen. Dit wordt bevestigd door het feit dat bij contante betaling (zie rechtsoverweging 5.13, slotzin) de boekhoud-voorwaarde niet geldt, dan wel per direct was vervuld. Kennelijk kon Cition de betaling dan direct boekhoudkundig verwerken. Tot slot acht het Hof van belang dat activeren in de regel een handeling is die een belanghebbende *zelf persoonlijk* moet verrichten om er voor te zorgen dat een bankpas, een openbaarvervoerkaart, een telefoonkaart of iets dergelijks werkt. In casu bestaat het activeren uit iets anders, te weten het wachten door een belanghebbende totdat Cition een administratieve handeling heeft verricht. Ook daaruit leidt het Hof af dat de boekhoud-voorwaarde niet past in het Amsterdamse parkeervergunningstelsel.

5.27. Derhalve concludeert het Hof dat de boekhoud-voorwaarde een adequate juridische basis ontbeert en door de heffingsambtenaar niet gesteld had mogen worden.

5.28. Ten overvloede voegt het Hof aan het voorgaande toe dat indien er veronderstellenderwijs vanuit zou worden gegaan dat er voor het stellen van de boekhoudvoorwaarde wél een adequate juridische basis bestond, het volgende heeft te gelden.

Cition heeft aan belanghebbende geschreven dat het activeren geschiedde '*door bijgaande factuur te betalen*' (cursivering Hof), hetgeen ook in de lijn ligt met wat normaliter onder activeren wordt verstaan (zie 5.26). Gelet op rechtsoverweging 5.22, waarin overwogen wordt dat belanghebbende ervan uit mocht gaan dat de verschuldigde B-belasting op 3 januari 2013 was voldaan, is het Hof van oordeel dat Cition bij belanghebbende het gerechtvaardigde vertrouwen heeft gewekt dat hij met ingang van 3 januari 2013 aan de boekhoud-voorwaarde voldeed.

Weliswaar staat er in de onder 2.5 geciteerde brief ook dat de vergunning pas 5 werkdagen na de af-

schrijving bij belanghebbende is geactiveerd, maar dit is tegenstrijdig met de eerste bedoelde zin (dat het activeren geschiedde 'door bijgaande factuur te betalen'). Alsdan komt de door Cition gecreëerde verwarring voor haar rekening en risico. Dit geldt zeker nu de verwarring versterkt is doordat in de – op dezelfde datum verstuurde – factuur in plaats van de eerdergenoemde 5 werkdagen een termijn van 3 werkdagen genoemd wordt. Daar komt bij dat onder 'Mijn Account' staat (zie 2.7) dat de parkeervergunning binnen één werkdag na de aanvraag wordt geactiveerd, mits belanghebbende aan een aantal voorwaarden voldoet. Nu belanghebbende onvoldoende weersproken heeft gesteld en het Hof ook aannemelijk acht dat hij ten tijde van zijn aanvraag aan die voorwaarden voldeed (zie ook 5.17), kon belanghebbende ook aan deze digitale uitlating van de heffingsambtenaar het gerechtvaardigde vertrouwen ontleen dat op 3 januari 2013 aan de boekhoud-voorwaarde voldaan was.

5.29. Het voorgaande leidt tot de conclusie dat belanghebbende ten tijde van het parkeren op 4 en 7 januari 2013 over een vergunning beschikte waarvoor de B-belasting was voldaan en dat de heffingsambtenaar onvoldoende heeft aangevoerd (en aannemelijk gemaakt) om te kunnen concluderen dat belanghebbende niet aan de aan de vergunning verbonden (rechtmatig gestelde) voorschriften had voldaan. Derhalve was er sprake van parkeren met een parkeervergunning, zodat uit het stelsel van de wet volgt dat belanghebbende ter zake van het parkeren geen A-belasting verschuldigd was.

Slotsom

5.30. De slotsom is dat de hoger beroepen gegrond zijn en dat de uitspraak van de rechtbank deels dient te worden vernietigd.

6 Kosten

6.2.1. Nu de door belanghebbende ingestelde hoger beroepen gegrond zijn en de uitspraak van de rechtbank wordt vernietigd, acht het Hof in beginsel termen aanwezig voor een kostenveroordeling op de voet van artikel 8:75 van de Awb (in verbinding met artikel 8:108 van die wet). De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit.

6.2.2. Belanghebbende heeft weliswaar om een proceskostenveroordeling gevraagd, maar hij heeft niet gesteld welke proceskosten hij gemaakt heeft. Ook uit de gedingstukken valt niet af te leiden dat van voor vergoeding in aanmerking komende kosten sprake is. In ieder geval blijkt niet dat een derde beroepsmatig een in de bijlage bij het Besluit vermelde proceshandeling heeft verricht.

7 Beslissing

Het Hof

- verklaart belanghebbende niet ontvankelijk, voor zover het hoger beroep betrekking heeft op de op 27 december 2012 opgelegde naheffingsaanslag parkeerbelasting;
- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, voor zover die betrekking heeft op de op 4 en 7 januari 2013 opgelegde naheffingsaanslagen;
- verklaart de tegen die naheffingsaanslagen gerichte beroepen gegrond;
- vernietigt de desbetreffende uitspraken op bezwaar;
- vernietigt de op 4 en 7 januari 2013 opgelegde naheffingsaanslagen; en
- gelast de inspecteur aan belanghebbende het in hoger beroep betaalde griffierecht van € 118 te vergoeden.

Noot

1. Nadat de heffingsambtenaar ter zitting van de Rechtbank één van de drie in geschil zijnde naheffingsaanslagen parkeerbelastingen heeft vernietigd, maakt het hof korte metten met de twee andere aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslagen van de gemeente Amsterdam.

Aan belanghebbende is een parkeervergunning verleend en belanghebbende dient de daarvoor verschuldigde belasting van € 8 te betalen. Uit de feiten (zie rov. 2.5 t/m 2.7 van de uitspraak) blijkt dat de gemeente op verschillende momenten verschillende informatie verstrekt over de wijze van betaling en het in verband met die betaling inwerking treden van de parkeervergunning. Eufemistisch uitgedrukt kan men zeggen dat de verstrekte informatie *niet eenduidig* is.

2. De heffingsambtenaar verweert zich in de procedure door te stellen dat Cition aan de toekenning van de vergunning een voorschrift heeft verbonden, het zogenoemde activeringsvoorschrift. Aan dat voorschrift had belanghebbende niet voldaan zodat de naheffingsaanslagen terecht waren opgelegd, aldus de heffingsambtenaar. Het hof onderscheidt in dit activeringsvoorschrift een tweetal voorwaarden: de betalingsvoorwaarde en de boekhoudvoorwaarde.

3. Naar het oordeel van het hof heeft belanghebbende aan de betalingsvoorwaarde voldaan, daartoe voert het hof een aantal overwegingen op die alle tot datzelfde resultaat leiden. Met deze overwegingen worden de verschillende uitingen van de gemeente met betrekking tot de wijze van betaling alle door het hof behandeld.

4. De boekhoudvoorwaarde valt om verschillende redenen bij het hof niet in genade.

Het hof stelt allereerst vast dat, op grond van het bepaalde in art. 6 Parkeerverordening, Burgemeester en Wethouders de bevoegdheid hebben om aan een parkeervergunning voorschriften te verbinden, mits die voorschriften passen bij het doel van de verordening, te weten het reguleren van het parkeren in Amsterdam.

Uit de verordening blijkt volgens het hof niet dat ook Cition die bevoegdheid heeft, zoals de heffingsambtenaar pleit. Vervolgens stelt het hof dat ook niet blijkt dat Burgemeester en Wethouders van de aan hen toekomende bevoegdheid gebruik hebben gemaakt. Met andere woorden: er wordt door Cition een voorwaarde gesteld (de boekhoudvoorwaarde), die door de heffingsambtenaar in de procedure wordt verdedigd, terwijl deze niet bevoegdlijk tot stand is gekomen.

Het hof stelt vervolgens vast dat de boekhoudvoorwaarde niet past in het Amsterdamse parkeervergunningstelsel: de voorwaarde dient er kennelijk toe – zo vervolgt het hof – om in de activeringsfase opgelegde naheffingsaanslagen parkeerbelastingen niet te hoeven vernietigen. Een dergelijk doel heeft niets te maken met het reguleren van het parkeren in Amsterdam. Het oordeel van het hof, dat de boekhoudvoorwaarde een juridische basis ontbeert en niet gesteld had mogen worden, is dan alleszins begrijpelijk. Ten overvloede overweegt het hof nog dat, aangenomen dat die voorwaarde wel een juridische basis zou hebben, belanghebbende de belasting had voldaan en dat de heffingsambtenaar onvoldoende feiten en omstandigheden had aangevoerd om te kunnen concluderen dat hij niet aan enige voorwaarde van de parkeervergunning had voldaan.

5. Geen van de opgelegde naheffingsaanslagen parkeerbelasting is in stand gebleven, dat is, gelet op de weinig fraaie informatievoorziening door de gemeente en de gebrekkige juridische onderbouwing van de regeling, niet verwonderlijk.

S. Bosma

Belastingblad 2015/72

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

16 oktober 2014, nr. AWB 14/818

(Mr. drs. M.M. de Werd)

ECLI:NL:RBZWB:2014:7342

Belanghebbende toont in bezwaar en beroep origineel parkeerkaartje. Geloofwaardige verklaring van belanghebbende

Proces-verbaal van de mondelinge uitspraak

als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 27d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geding tussen

[belanghebbende], wonende te [woonplaats],

belanghebbende,

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Roosendaal,

de heffingsambtenaar.

De bestreden uitspraak op bezwaar

De uitspraak van de heffingsambtenaar van 7 februari 2014 op het bezwaar van belanghebbende tegen de aan haar opgelegde naheffingsaanslag parkeerbelasting [aanslagnummer [aanslagnummer]].

Zitting

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 2 oktober 2014 te Breda. Aldaar zijn verschenen en gehoord, belanghebbende en, ter bijstand, [A], en namens de heffingsambtenaar, [verweerder].

1 Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar, alsmede de naheffingsaanslagaanslag;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 72,26;
- gelast dat de heffingsambtenaar het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 45 aan deze vergoedt.

2 Gronden

2.1. De auto van belanghebbende stond op 12 december om omstreeks 17:30 uur geparkeerd op de parkeerplaats bij het [adres] te Roosendaal. Deze plaats is bij gemeentelijke verordening aangewezen als een plaats waar tegen betaling van parkeerbelasting geparkeerd mag worden. Aan belanghebbende is om ongeveer 17:36 uur een naheffingsaanslag parkeerbelasting (€ 57,80) opgelegd omdat parkeercontroleurs geconstateerd hadden dat er geen geldig parkeerkaartje in belanghebbendes auto aanwezig was. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt en een afschrift van een parkeerkaartje bijgevoegd met een vermelde geldigheid van 17:14 uur tot 9:01 uur de volgende dag. Belanghebbendes bezwaar is afgewezen.

2.2. In geschil is of de naheffingsaanslag terecht is opgelegd. Belanghebbende beantwoordt de vraag ontkennend, de heffingsambtenaar is de tegenovergestelde mening toegedaan.

2.3. Belanghebbende heeft aangevoerd dat zij, in het bijzijn van [A], voornoemd, bij de aldaar aanwezige parkeerautomaat een parkeerkaartje heeft gekocht en dat zij dit kaartje daarna in de auto op het dashboard heeft gelegd. Belanghebbende heeft ter zitting een origineel parkeerkaartje getoond met de in 2.1 genoemde tijdstippen.

2.4. Op de heffingsambtenaar rust de bewijslast van de juistheid van de aanslag. De rechtbank is van oordeel dat de heffingsambtenaar, tegenover de gemotiveerde betwisting door belanghebbende, niet in zijn bewijslast is geslaagd.

2.5. De rechtbank neemt hierbij in aanmerking dat de heffingsambtenaar slechts twee onduidelijke foto's – waarop geen parkeerkaartje te zien is – heeft overgelegd en dat hij slechts heeft verklaard dat de parkeercontroleurs hun werk hebben gedaan en dat deze verklaring niet ondersteund is door bijvoorbeeld een ambtsedige verklaring van de parkeercontroleurs.

Afgezet tegen het getoonde originele parkeerkaartje en tegen de geloofwaardige verklaringen van belanghebbende en [A] acht de rechtbank dit onvoldoende. De rechtbank neemt ook in aanmerking dat belanghebbende foto's heeft overgelegd waaruit op te maken valt dat het mogelijk is om foto's te maken van het dashboard van de auto waarop het parkeerkaartje – dat er dan wel ligt – niet te zien is. De naheffingsaanslag is onterecht opgelegd.

2.6. Gelet op het vorenstaande is het beroep gegrond verklaard.

2.7. De rechtbank vindt aanleiding de inspecteur te veroordelen in de reis- en verletkosten van belanghebbende. Deze kosten zijn op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht vastgesteld op € 72,26. De reiskosten bedragen € 14,42 (op basis van openbaar vervoer tweede klasse). De verletkosten bedragen € 57,84. Dit bedrag acht de rechtbank gelet op de reis- en zittingstijd van bij elkaar ongeveer 2,5 uur niet te hoog. De door belanghebbende gevraagde portokosten van € 5,12 worden op basis van voornoemd besluit niet vergoed. Overige kosten zijn gesteld noch aannemelijk gemaakt.

Rioolheffing

Belastingblad 2015/73

HOF AMSTERDAM

4 december 2014, nr. 13/00745

(Mrs. H.E. Kostense, J. den Boer en D. Hund)

ECLI:NL:GHAMS:2014:5342

Stacaravans en houten units op poeren zijn voor de rioolheffing vergelijkbare gevallen. Ambtenaar niet ter zitting verschenen

Uitspraak

op het hoger beroep van
[X] te [Z], belanghebbende,
tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AWB 13/524 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen
belanghebbende
en
de heffingsambtenaar van de gemeente Medemblik, de heffingsambtenaar.

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. De heffingsambtenaar heeft aan belanghebbende voor het jaar 2012 een aanslag in de rioolheffing, gedagtekend 25 februari 2012, opgelegd ter zake van het perceel P 1 te Medemblik (hierna: het perceel). De aanslag beloopt € 163,20.

1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de heffingsambtenaar bij uitspraak op bezwaar, verzonden op 11 februari 2013, het bezwaar ongegrond verklaard.

1.3. Bij uitspraak van 31 oktober 2013 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep ongegrond verklaard.

1.4. Het tegen deze uitspraak ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 12 december 2013, aangevuld bij schrijven van 3 januari 2014. De heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. Partijen zijn uitgenodigd voor het onderzoek ter zitting van de eerste enkelvoudige belastingkamer op 21 augustus 2014. De griffier heeft op 20 augustus 2014 de heffingsambtenaar er telefonisch van op de hoogte gebracht dat het lid van de belastingkamer behoefte heeft aan nadere informatie welke ter zitting kan worden verstrekt. Daarop is aan de griffier meegedeeld dat namens de heffingsambtenaar geen vertegenwoordiger ter zitting zal verschijnen.

1.6. Het lid van de belastingkamer heeft besloten het onderzoek ter zitting te verdagen en het vooronderzoek te heropenen. Partijen zijn daarvan bij brief van 20 augustus 2014 op de hoogte gebracht. Aan de heffingsambtenaar is bij dezelfde brief tevens verzocht de desbetreffende informatie schriftelijk te verstrekken. De heffingsambtenaar heeft op dit verzoek gereageerd bij brief, verzonden op 27 augustus 2014. Belanghebbende heeft daarop gereageerd bij brief van 15 september 2014.

1.7. Het lid van de enkelvoudige belastingkamer heeft de zaak vervolgens verwezen naar de derde meervoudige belastingkamer, alwaar de zaak is behandeld ter zitting van 12 november 2014. De heffingsambtenaar heeft geen gebruik gemaakt van de hem bij brief van 3 oktober 2014 geboden mogelijkheid het onderzoek ter zitting bij te wonen. Blijkens na afloop van de zitting geraadpleegde gegevens van PostNL is deze brief op 6 oktober 2014 op het adres van de heffingsambtenaar bezorgd.

2 Feiten

2.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak, waarin belanghebbende is aangeduid als 'eiser', de heffingsambtenaar als 'verweerder' en het perceel als 'het object' de volgende feiten vastgesteld.

Eiser is genothebbende van het object krachtens eigendom. Het object is een vakantiewoning die is gesitueerd in park [A]. Het object bestaat uit twee verbonden, haaks op elkaar geplaatste houten units die zijn geplaatst op poeren. Het object is aangesloten op het riool. Het object blijft voor onbepaalde tijd op het park staan. Het object kan het hele jaar door worden gebruikt als vakantiewoning.

2.2. In aanvulling hierop stelt het Hof de volgende feiten vast, welke het ontleent aan de in beroep ingebrachte stukken voor de onder 2.3 vermelde feiten en aan de in hoger beroep ingebrachte stukken voor de onder 2.4 vermelde feiten.

2.3.1. Tot het jaar 2011 lag het bungalowpark [A] in de gemeente Andijk.

De raad van de gemeente Andijk heeft met dagtekening 30 juni 1997 het bestemmingsplan IJssel-meergebied 1997' vastgesteld.

Artikel 1 van het bestemmingplan bevat onder meer de volgende begripsbepalingen:

(...)

q verblijfsrecreatie:
recreatief buitenverblijf, waarbij wordt overnacht in kampeermiddelen, stacaravans en recreatiewoningen;

r recreatiewoning:
een gebouw, geen woonkeet en geen caravan of een ander bouwsel op wielen zijnde, dat uitsluitend één woning bevat, niet voor permanente bewoning bestemd is en dat gedurende het gehele jaar gebruikt wordt voor recreatieve doeleinden;

(...)

cc stacaravan:
een wagen (niet uitklapbaar), die niet kan worden aangemerkt als een aanhangwagen (...) en bedoeld voor gebruik op een vaste standplaats, of een toercaravan waarbij de mogelijkheid tot onmiddellijke verplaatsing door aansluiting op waterleiding of riolering of door anderszins aangebouwde constructie niet aanwezig is;

2.3.2. Door een fusie is de gemeente Andijk met ingang van het jaar 2011 opgegaan in een nieuwe gemeente onder de naam Medemblik.

2.3.3. Op het terrein van het bungalowpark [A] bevinden zich de zones A, B en C, die naar belanghebbende ter zitting bij de rechtbank heeft verklaard, respectievelijk bestemd zijn voor stenen bungalows op funderingsplaten, voor houten units op poeren en voor kampeermiddelen, en dat alleen zone C gedurende een gedeelte van het jaar is gesloten.

2.4.1. In de onder 1.5 genoemde brief van de griffier van 20 augustus 2014 zijn de volgende vragen aan de heffingsambtenaar gesteld:

1. Welke achtergrond heeft het gemaakte onderscheid, in drie categorieën, in artikel 5 en 6 van de Verordening 2012? Met name wordt u verzocht in te gaan op de achtergrond van het tariefverschil tussen 'percelen die in hoofdzaak tot woning dienen' (tarief 2012: € 163,20) enerzijds en 'stacaravans' anderzijds (tarief 2012: € 81,60). Is met dit tariefverschil beoogd rekening te houden met een verschil in (de mate van) gebruik van de aansluiting op de gemeentelijke riolering, of heeft het gemaakte tariefonderscheid een andere achtergrond?
2. Is er een specifieke reden waarom in de Verordening van de gemeente Medemblik op dit punt een andere indeling is opgenomen dan voorheen in de Verordening van de gemeente Andijk? Met name verzoekt het Hof u in te gaan op de vraag of er een reden is – en zo ja, welke – voor de wijziging van de voorheen in de Verordening van de gemeente Andijk gehanteerde categorie 'zomerhuisje of stacaravan' in 'stacaravans'.

2.4.2. De heffingsambtenaar heeft op deze vragen in zijn op 27 augustus 2014 verzonden brief het volgende geantwoord:

Vraag 1

De verordening rioolheffing 2012 kent een onderscheid in vaste tarieven tussen percelen die in hoofdzaak tot woning dienen en percelen met een stacaravan. Hiermee komt tot uitdrukking de mate van genot van de eigenaar van een perceel dat een aansluiting heeft op de gemeentelijke riolering. Voor een perceel dat in hoofdzaak tot woning dient is in dit verband een hoger tarief opgenomen dan voor een perceel met een stacaravan.

Vraag 2

Er is geen specifieke reden waarom in de verordening rioolheffing 2012 een andere indeling

is opgenomen dan in de verordening van de voormalige gemeente Andijk. De verordening rioolheffing van de per 1 januari 2001 gefuseerde gemeente Medemblik (Andijk, Medemblik en Wervershoof) is een compleet nieuwe verordening. Dat de verordening rioolheffing 2012 geen categorie 'zomerhuisje of stacaravan' kent heeft dan ook geen specifieke reden.

2.4.3. De heffingsambtenaar is niet ter zitting verschenen.

3 *Geschil*

Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil naar welk tarief de aanslag moet worden berekend.

4 *Beoordeling van het geschil*

4.1. De rechtbank heeft in haar uitspraak als volgt overwogen:

"4. Ingevolge artikel 216 van de Gemeentewet besluit de raad tot het invoeren, wijzigen of afschaffen van een gemeentelijke belasting door het vaststellen van een belastingverordening.

5.1. Op 1 december 2011 heeft de raad van de gemeente Medemblik vastgesteld de Verordening op de heffing en invordering van rioolheffing 2012 (hierna: de Verordening). De Verordening is gewijzigd op 19 januari 2012.

5.2. Ingevolge artikel 1, aanhef en onder a, van de Verordening wordt onder een perceel verstaan: een roerende zaak of een onroerende zaak of een zelfstandig gedeelte daarvan.

5.3. Ingevolge artikel 3, eerste lid, van de Verordening wordt de rioolheffing geheven van degene die bij het begin van het belastingjaar het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van een perceel dat direct of indirect is aangesloten op de gemeentelijke riolering.

5.4. In artikel 5 van de Verordening, voor zover hier van belang, is de maatstaf van heffing als volgt vastgelegd:

1. Van een perceel dat in hoofdzaak tot woning dient, wordt de rioolheffing geheven naar een vast bedrag per perceel.

2. Van een perceel met een stacaravan, wordt de rioolheffing geheven naar vaste bedragen.

3. Van een perceel dat niet in hoofdzaak tot woning dient, wordt de rioolheffing geheven naar de waarde in het economisch verkeer van het perceel.

5.5. Ingevolge artikel 6, eerste lid, van de Verordening bedraagt het tarief van de rioolheffing

a. voor percelen die in hoofdzaak tot woning dienen € 163,20;

b. voor een perceel met een stacaravan, per afzonderlijke stacaravan € 81,60.

5.6. Ingevolge het tweede lid van dit artikel bedraagt het tarief van de rioolheffing voor percelen die niet in hoofdzaak tot woning dienen 0,0595% van de WOZ-waarde, met dien verstande dat niet minder dan € 82 en niet meer dan € 1.020 wordt geheven.

6. Allereerst herhaalt de rechtbank dat in artikel 216 van de Gemeentewet is bepaald dat een gemeente de belastingverordening waarin de rioolheffing is geregeld mag wijzigen. Dat eiser het niet eens is met of nadeel ondervindt van de gevolgen van de door de gemeente Medemblik doorgevoerde wijziging doet daar niet aan af.

7. Vervolgens concludeert de rechtbank dat voor het tarief van de rioolheffing niet van belang is of het object onroerend is of niet. Immers uit de Verordening blijkt dat een perceel een roerende zaak kan zijn of een onroerende zaak kan zijn. Bij de tariefindeling wordt geen onderscheid gemaakt naar roerende of onroerende zaken.

8. Voorts is de rechtbank van oordeel en door eiser is ook niet weersproken dat het object een blokhut is en geen stacaravan. De rechtbank overweegt daartoe dat het object is aangesloten op de riolering, het uiterlijk heeft van een blokhut, is bestemd om duurzaam te worden gebruikt, geen kampeermiddel is en het hele jaar als vakantiewoning kan worden gebruikt. Gelet op dit laatste kan dan ook het hele jaar gebruik worden gemaakt van het riool. Deze feiten vormen de rechtvaardigingsgrond om het object in te delen als een perceel dat in hoofdzaak tot woning dient. Van een perceel met een stacaravan mag slechts gedurende een deel van het jaar gebruik worden gemaakt, zodat slechts een deel van het jaar van het riool gebruik kan worden gemaakt. Gelet op het doel van de Verordening is het onderscheid tussen vakantiewoningen en stacaravans niet onredelijk. Gelet hierop is de aanslag

rioolheffing 2012 terecht en tot een juiste hoogte vastgesteld. Dat het object in het verleden onder andere verordeningen is aangemerkt als stacaravan maakt dit niet anders.

9. Eiser heeft nog gesteld dat vereist is dat de rioolheffing niet hoger mag zijn dan de lasten van het onderhoud van zijn riool. Daarbij wijst eiser erop dat de kosten van het onderhoud van de rioolleidingen in het park worden gedragen door het park.

10. De rechtbank overweegt als volgt. Eisers grief werpt de vraag op of de Verordening onverbindend is omdat het tarief zodanig is vastgesteld dat de geraamde baten uitgaan boven de geraamde lasten ter zake (hierna: de opbrengstlimiet).

De opbrengstlimiet is geregeld in artikel 229b van de Gemeentewet, welk artikel bepaalt dat het tarief van onder meer een rioolrecht als het onderhavige zodanig wordt vastgesteld dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake en dat, voor zover te dezen van belang, onder deze lasten mede worden verstaan bijdragen aan bestemmingsreserves en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa.

De rechtbank overweegt dat de opbrengstlimiet waar eiser naar verwijst niet wordt beoordeeld op individueel niveau maar op gemeentelijk niveau. Eisers grief slaagt dan ook niet.”

4.2. Vooropgesteld moet worden dat gemeenten op grond van artikel 219, tweede lid, van de Gemeentewet en de daarop door de wetgever gegeven toelichting, behoudens het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf en de in de wet gegeven nadere regelen, zelf invulling kunnen geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven voor de gemeentelijke belastingen en rechten. Het staat hen vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijk beleid en de praktijk van de belastingheffing. Daarbij gelden als randvoorwaarden dat de gemaakte keuze niet in strijd mag komen met algemene rechtsbeginselen – in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel – en dat de heffing niet mag leiden tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever bij het geven van de bevoegdheid tot het instellen van de desbetreffende heffing niet op het oog kan hebben gehad.

4.3. Vaststaat dat het perceel ter zake waarvan de onderhavige aanslag is opgelegd zich in zone B van het bungalowpark [A] bevindt. Belanghebbende heeft ter zitting bij de rechtbank verklaard dat zone B is bestemd voor houten units op poeren, die kunnen worden verplaatst. De heffingsambtenaar heeft deze verklaring in hoger beroep niet betwist, zodat het Hof uitgaat van de juistheid daarvan. Belanghebbende stelt dat de mogelijkheid de units te verplaatsen meebrengt dat deze units moeten worden aangeslagen naar het tarief voor stacaravans.

4.4. Aan de heffingsambtenaar is bij brief van 20 augustus 2014 gevraagd naar de achtergrond van het in de Verordening gemaakte onderscheid in tarief welk onderscheid ertoe leidt dat enerzijds een unit zoals die van belanghebbende en anderzijds stacaravans verschillend worden behandeld. Voor zover het Hof het in de onder 2.4.2 aangehaalde brief van de heffingsambtenaar gegeven antwoord begrijpt, stelt de heffingsambtenaar dat dit verschil in behandeling is gelegen in de beperking van de duur van het gebruik van percelen met een stacaravan. Belanghebbende heeft gemotiveerd betwist dat voor stacaravans een beperking in de gebruiksduur bestaat.

4.5. Nu zowel stacaravans als houten units op poeren beide niet onmiddellijk maar uiteindelijk wel verplaatsbaar zijn, zijn deze gevallen voor de onderhavige heffing vergelijkbare gevallen. De heffingsambtenaar heeft weliswaar gesteld, maar tegenover het gemotiveerde verweer van belanghebbende niet aannemelijk gemaakt, dat stacaravans in de gemeente gedurende een kortere periode (mogen) worden gebruikt dan houten units als de onderhavige. Voor het verschil in tariefstelling heeft de heffingsambtenaar ook overigens geen op enig relevant verschil te baseren rechtvaardiging gegeven. In een zodanig geval leidt het verschil in tariefstelling tot een onredelijke en willekeurige belastingheffing, waarop de wetgever met het toekennen van de bevoegdheid tot het vaststellen van een Verordening rioolheffing niet het oog kan hebben gehad.

Slotsom

4.6. Het vorenoverwogene voert tot de slotsom dat het gelijk aan belanghebbende is. Het Hof zal de uitspraak van de rechtbank en de uitspraak op bezwaar dan ook vernietigen en de aanslag verminderen tot een berekend naar het voor stacaravans geldende tarief van € 81,60.

5 Kosten

5.1. Nu het door belanghebbende ingestelde hoger beroep gegrond is en de uitspraak van de rechtbank om die reden wordt vernietigd, acht het Hof termen aanwezig voor een kostenveroordeling van de

heffingsambtenaar op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in zowel het hoger beroep als het beroep.

5.2. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit) Voor het onderhavige geval zijn dat de in onderdeel c vermelde reiskosten en voor wat betreft de eerste aanleg – blijkens het bij de rechtbank ingevulde formulier 'Proceskosten' – tevens de in onderdeel d vermelde verletkosten.

5.3. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en de onderdelen c en d, van het Besluit wordt het bedrag van de in onderdelen c en d van artikel 1 bedoelde kosten vastgesteld op de voor het bijwonen van het onderzoek ter zitting gemaakte reiskosten per openbaar vervoer tweede klasse, Bovenkarspel-Alkmaar v.v. ad € 13,60 en Bovenkarspel-Amsterdam v.v. ad € 20, alsmede op 4 uur verlet ad € 18,76 per uur, in totaal (33,60 + € 75,04=) € 108,64.

6 *Bestissing*

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de heffingsambtenaar;
- vermindert de aanslag tot € 81,60;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de kosten van belanghebbende tot een bedrag van € 108,64; en
- gelast de heffingsambtenaar aan belanghebbende het betaalde griffierecht ad € 44 (beroep bij de rechtbank) en € 118 (hoger beroep bij het Hof), in totaal € 162 te vergoeden.

Leges

Belastingblad 2015/74

HOF ARNHEM-LEEWARDEN

9 december 2014, nr. 12/00047

(Mrs. M.G.J.M. van Kempen, A.J. Kromhout en P.L.M. van Gorkom)

m.nt. M.P. van der Burg

ECLI:NL:GHARL:2014:9535

Bouwleges zorgcentrum. Dienstverlening. Individueel belang overheersend. Geen overschrijding kostennorm**Uitspraak**

op het hoger beroep van

Stichting [X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Zutphen (hierna: de Rechtbank) van 30 december 2011, 10/1331

LEGGW, in het geding tussen belanghebbende en

de heffingsambtenaar van de gemeente Bronckhorst (hierna: de heffingsambtenaar).

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1 Voor het in behandeling nemen van een aanvraag tot het verkrijgen van een bouwvergunning door de gemeente Bronckhorst is van belanghebbende bij nota van 30 mei 2008 (factuurnummer [0000000]) een bedrag aan leges gevorderd van € 150.217,29.

1.2 Na daartegen gemaakt bezwaar is het gevorderde bedrag door de heffingsambtenaar gehandhaafd.

1.3 Het door belanghebbende tegen deze uitspraak op bezwaar ingestelde beroep is door de Rechtbank ongegrond verklaard.

1.4 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.

1.5 Enz.

1.11 Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 De vaststaande feiten

2.1 Op 14 november 2006 heeft de raad van de gemeente Bronckhorst de "Programmabegroting 2007-2010" vastgesteld. Op basis van deze begroting is vervolgens op 21 december 2006 de "Legesverordening Bronckhorst 2007" vastgesteld.

2.2 Bij raadsbesluit van de gemeente Bronckhorst is op 28 juni 2007, de "Verordening op de heffing en de invordering van leges van de gemeente Bronckhorst 2007" (hierna: de Legesverordening) vastgesteld. De datum van inwerkingtreding is daarbij bepaald op 1 juli 2007. Daarbij is tevens de "Legesverordening Bronckhorst 2007" ingetrokken, met dien verstande dat deze van toepassing blijft op belastbare feiten die zich voor 1 juli 2007 hebben voorgedaan.

2.3 De Legesverordening bepaalt – voor zover hier van belang – onder meer:

"(...)

Artikel 2

Onder de naam 'leges' worden rechten geheven ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten, genoemd in deze verordening en de daarbij behorende tarieventabel.

Artikel 3

Belastingplichtig is de aanvrager van de dienst dan wel degene ten behoeve van wie de dienst is verleend.

(...)

Artikel 5

1. De Leges worden geheven naar de tarieven, opgenomen in de bij deze verordening behorende tarieventabel.
(...)"

- 2.4 De bij de Verordening behorende Tarieventabel vermeldt, voor zover hier van belang:
€ tarief 2007

5.2.2

een aanvraag tot het verkrijgen van een bouwvergunning, als bedoeld in artikel 40 van de Woningwet 69

vermeerderd met 2,29% van het bedrag waarmee die bouwkosten 1000 te boven gaan.

- 2.5 Artikel 40 van de Woningwet (tekst 2007) luidde:

- "1. Het is verboden:
 - a. te bouwen zonder of in afwijking van een door burgemeester en wethouders verleende bouwvergunning,
 - b. (...)
tenzij voor dat bouwen op grond van artikel 43 geen bouwvergunning is of was vereist."

- 2.6 De statuten van belanghebbende luiden, voor zover hier van belang:

"(...)

Artikel 1

De stichting is genaamd: Stichting [X]

(...)

Artikel 3

De stichting heeft als doel uitsluitend werkzaam te zijn op het gebied van de volkshuisvesting
(...)"

- 2.7 Belanghebbende heeft bij brief van 15 november 2007 bij de gemeente een aanvraag ingediend bij de gemeente Bronckhorst tot het verkrijgen van een bouwvergunning voor het bouwen van een woonzorgcentrum op het perceel [a-straat] 37 te [L] (Gld.).

- 2.8 De aanvraag van belanghebbende is op 19 november 2007 in behandeling genomen. De gevraagde vergunning is op 28 mei 2008 aan belanghebbende verleend.

- 2.9 De gemeente heeft met dagtekening 30 mei 2008 een kennisgeving van de in rekening gebrachte leges alsmede een factuur (nr. {0000000}) aan belanghebbende verzonden voor een bedrag van € 150.217,29. De bouwsom waarop de kennisgeving van de in rekening gebrachte leges is gebaseerd, is vastgesteld op € 6.547.563.

- 2.10 De heffingsambtenaar heeft in de procedure voor de Rechtbank een overzicht van de geraamde baten en lasten ter zake als bedoeld in artikel 229b, eerste lid, van de Gemeentewet overgelegd. In dat overzicht worden cijfers vermeld van het primaire budget voor 2007 en cijfers van na een budgetwijziging voor het betreffende jaar. Op grond van de cijfers van na de budgetwijziging heeft de heffingsambtenaar een dekkingspercentage berekend van (afgerond) 58%, namelijk € 1.690.776 aan baten en € 2.918.047 aan laste ter zake.

- 2.11 Op basis van de door de heffingsambtenaar bij de Rechtbank en nadien bij nadere schriftelijke inlichtingen aan het Hof overgelegd cijfermateriaal, kan de navolgende opstelling van de door de gemeente berekende baten en lasten ter zake worden gemaakt:

		Op- brengsten	Kosten	Samenstelling kosten		
60040301	Paspoorten	185.055	346.049,58	242.643,58	4622037	Doorbel. Publiekszaken kp 037
	Identiteits- kaarten	78.100		103.406	4411001	Afdracht leges derden
	Vermissing reisdocu- menten	3.596				
60040401	Rijbewijzen	125.000	158.120,59	38.000 120.120,59	4411001 4622037	Afdracht leges derden Doorbel. Publiekszaken kp 037
60040101	GBA	24.022	89.558,05	1.999,88	4343150	Contributies en lidmaat- schap
				4.533,32	4343154	Kosten betalings-/data- verkeer
				1.828,37	4343182	Controle GBA
				1.015,99	4343204	Uitvoering diensten der- den
				80.180,49	4622037	Doorbel. Publiekszaken kp 037
60040201	Burgerlijke stand	47.455	112.122,94	-2.965	4000003	Uit te werken nieuw be- leid 2007
				9.000,00	4110001	Loonkosten
				609,79	4343024	Aankoop kleding
				3.679,81	4343066	Inkoop materiaal divers
				4.000,16	4343156	Kosten drukwerk
				97.798,18	4622037	Doorbel. Publiekszaken kp 037
60040501	Vergunnin- gen VVH	18.800	232.884,31	232.884,31	4622034	Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034
60040701	Verklaring omtrent ge- drag	10.525	29.198,25	9.178,15	4411001	Afdracht leges derden
				20.020,10	4622037	Doorbel. Publiekszaken kp 037
60040601	Kadaster	1.000	1.000	1.000	4...	
65500101	Kapvergun- ningen (8340025)	7.290	6.975,62	6.975,62	4343179	Advieskosten
			94.578,37	85.129,10	4622031	Doorbel. Openb. Werken binnend. kp 031
				7.204,23	4622032	Doorbel. Openb. Werken buitend. kp 032
				2.245,04	4622041	Doorbel. Tractiekosten kp 041
61200102	Gebruikers- vergunnin- gen (8340022)	18.000	53.906,25	53.906,25	4622034	Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034
65601001	WOR (8340024)	3.500	3.500	3.500	4622033	Doorbel. Ruimt. en ec. Ontwikkeling kp 033
66520205	Gehandicap parkeerkr (8340018)	1.895	11.809,84	9.443,74	4343180	Adviezen indicatiestel- ling
				2.366,10	4...	

		Op- brengsten	Kosten	Samenstelling kosten		
67210101	Ontheff ver- branden snoeih (8340015)	6.000	9.013,23	9.013,23	4622034	Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034
68100102	Bestem- mingsplan- nen (8340019)	76.736				
	Vrijstellingen (8340034)	80.000	578.883,29	23.436,84	4343155	Publicatiekosten
				110.000	4343204	Uitvoering diensten der- den
				445.446,45	4622033	Doorbel. Ruimt. en ec. Ontwikkeling kp 033
68100103	Aanlegver- gunningen	750	2.305,04	2.305,04	4...	
68230201	Sloopverg- unningen	23.052	30.175,20	30.175,20	4...	
68220201	Welstand- stoezicht	0	132.111,81	90.202,15	4343204	Uitvoering diensten der- den
				41.909,66	4622034	Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034
68230101	Bouwverg- unningen	980.000	1.025.855,59	213,63	4343030	Aankoop materiaal divers
				8,02	4343150	Contributies en lidmaat- schap
				25.539,81	4343204	Uitvoering diensten der- den
				13.470,98	4622031	Doorbel. Openb. Werken binnend. kp 031
				986.623,15	4622034	Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034
		1.690.776	2.918.047,96	2.918.047,96		

3 **Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen**

3.1 In geschil is of de bestreden legesnota moet worden vernietigd.

3.2 Belanghebbende beantwoordt de in geschil zijnde vraag bevestigend. Zij stelt zich primair op het standpunt dat de legesnota dient te worden vernietigd omdat de gemeente jegens belanghebbende geen dienst heeft verricht als bedoeld in artikel 229, eerste lid, letter b van de Gemeentewet. Subsidiair stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de legesverordening onverbindend is doordat ten tijde van het vaststellen van de legestarieven door de gemeente in het geheel nog geen ramingen van de baten en lasten ter zake waren opgesteld, waardoor toetsing aan de opbrengstlimiet van artikel 229b, eerste lid van de Gemeentewet (hierna: de opbrengstlimiet) op dat moment niet heeft kunnen plaatsvinden. Meer subsidiair meent belanghebbende dat de legesverordening onverbindend is wegens overschrijding van de opbrengstlimiet.

3.3 De heffingsambtenaar beantwoordt de in geschil zijnde vraag ontkennend. Hij stelt zich op het standpunt dat met betrekking tot het in behandeling nemen van de aanvraag van de bouwvergunning door belanghebbende, sprake is van dienstverlening door de gemeente waarvoor leges kunnen worden geheven. Verder stelt de heffingsambtenaar dat het tijdstip waarop inzicht wordt geboden in de geraamde baten en lasten ter zake niet van belang is en dat de opbrengstlimiet niet is overschreden.

3.4 Beide partijen hebben voor hun standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken en het proces-verbaal van de eerste zitting van het Hof. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de tweede zitting.

3.5 Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, de uitspraak op bezwaar en van de legesnota.

3.6 De heffingsambtenaar concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Beoordeling van het geschil

Dienstverlening

4.1 Artikel 229, eerste lid, van de Gemeentewet bepaalt, voor zover hier van belang, het volgende:

“Rechten kunnen worden geheven ter zake van (...) b. het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten;”.

4.2 De raad van de gemeente Bronckhorst heeft op 28 juni 2007 de Legesverordening en de daarbij behorende tarieventabel vastgesteld. Ingevolge artikel 2 van de Legesverordening worden onder de naam “leges” rechten geheven ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten, genoemd in deze verordening. Ingevolge artikel 3 van de Legesverordening worden de leges geheven naar de tarieven, zoals weergegeven in de bij de Legesverordening behorende tarieventabel.

4.3 Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de gemeente geen leges kan heffen ter zake van het in behandeling nemen van de onder 2.7 genoemde aanvraag. Het in behandeling nemen van de aanvraag is – zo stelt belanghebbende – zozeer gelegen in de sfeer van de publieke taakuitoefening door de Gemeente en is zozeer ondergeschikt aan haar individuele belang, dat het in behandeling nemen van een aanvraag van de bouwvergunning niet kan worden aangemerkt als een dienst in de zin van artikel 229, lid 1, letter b, van de Gemeentewet.

4.4 Ter onderbouwing van dit standpunt voert belanghebbende het volgende aan. Belanghebbende is een toegelaten instelling als bedoeld in artikel 70, lid 1 van de Woningwet. Zij is een landelijk werkende woningcorporatie gespecialiseerd in huisvesting voor ouderen. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 13 januari 2012, 10/03464, ECLI:NL:HR:2012:BQ0525, *BNB* 2012/89 (*Red.*: betreft vennootschapsbelasting), beoogt zij met haar activiteiten het algemeen nut. Gelet op het bepaalde in de Woningwet en het Besluit Beheer Sociale-Huursector (BBSH) is het zorgdragen voor de volkshuisvesting in het bijzonder met betrekking tot de sociale woningbouw een publieke taak. De onder 2.7 genoemde aanvraag is gedaan in het kader van deze publieke taak. De bouw van het complex waarvoor de aanvraag voor de bouwvergunning is gedaan valt onder de artikelen 11 juncto 12b van het BBSH. Dit bouwwerk dient daarmee in overheersende mate het publieke belang. Derhalve houden de werkzaamheden van de gemeente ter zake waarvan van belanghebbende leges zijn geheven, niet rechtstreeks en in overheersende mate verband met dienstverlening ten behoeve van haar individuele belang.

4.5 Hierover overweegt het Hof als volgt. Klaarblijkelijk is in artikel 2 van de Legesverordening het begrip “dienst” in dezelfde zin gebruikt als in artikel 229, lid 1, letter b van de Gemeentewet. Naar vaste jurisprudentie van de Hoge Raad kunnen de in artikel 229, eerste lid, aanhef en letter b, van de Gemeentewet bedoelde rechten, waaronder de leges, uitsluitend worden geheven voor door de gemeente verrichte werkzaamheden die rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individueel belang. Daarvan is in elk geval geen sprake indien de door de gemeente verrichte werkzaamheden eerst en vooral het publieke belang dienen. Het gaat bij de toepassing van dit criterium om de vraag welke belangen de gemeente in welke mate met de door haar verrichte werkzaamheden dient.

4.6 Anders dan belanghebbende stelt, zijn daarbij de belangen die worden gediend met de werkzaamheden van de aanvrager van de dienstverlening niet relevant. De werkzaamheden die door de gemeente bij de behandeling en beoordeling van aanvragen van bouwvergunningen worden verricht, bestaan, naar de heffingsambtenaar onbetwist heeft gesteld, uit de toetsing van de bouwwerken waarop de aanvragen betrekking hebben, aan de planologische en bouwtechnische regels. Het Hof is van oordeel dat het algemeen belang bij deze toetsing weliswaar is gebaat, maar dat neemt naar het oordeel van het Hof niet weg dat de behandeling en de beoordeling van een aanvraag van een bouwvergunning eerst en vooral het individuele belang van de aanvrager dienen, die immers blijkens artikel 40 van de Woningwet (tekst 2007) zonder de aangevraagde vergunning het bouwwerk, op de bouw waarvan de aanvraag betrekking heeft, niet kan realiseren.

4.7 Met het in behandeling nemen van de aanvraag van de bouwvergunning door belanghebbende, is derhalve sprake is van dienstverlening waarvoor door de gemeente op grond van de Legesverordening leges kunnen worden geheven.

Ramingen vooraf

4.8 Subsidiar stelt belanghebbende zich op het standpunt dat de legesverordening onverbindend

is, reeds omdat ten tijde van het vaststellen van de legestarieven door de gemeente in het geheel nog geen ramingen van de baten en lasten ter zake waren opgesteld, waardoor toetsing aan de opbrengstlimiet op dat moment niet heeft kunnen plaatsvinden. Daarbij gaat belanghebbende er kennelijk van uit dat die ramingen in het onderhavige geval reeds voor 1 januari 2007 gereed dienden te zijn.

4.9 Het Hof volgt belanghebbende hierin niet. Naar het oordeel van het Hof zijn door de gemeente, vóór de vaststelling van de Legesverordening, alle gemeentelijke baten en lasten begroot op basis waarvan de ramingen van de baten en lasten ter zake konden worden gemaakt. Derhalve is het mogelijk om te controleren of – eventueel nadien op te stellen – ramingen van kosten en lasten ter zake zijn terug te voeren op baten en lasten die in de gemeentebegroting zijn opgenomen.

4.10 De heffingsambtenaar heeft in dit verband terecht gewezen op de tot de gedingstukken behorende Programmabegroting 2007-2010 van de gemeente Bronckhorst, welke op 14 december 2006 door de raad van de gemeente Bronckhorst is vastgesteld. In deze begroting zijn – voor zover hier van belang – onder 2.1 de lasten, baten en saldi per product voor het jaar 2007 begroot. De heffingsambtenaar heeft bij het geven van de gevraagde nadere inlichtingen een specificatie overgelegd van op de begroting aansluitende cijfers van het primaire budget voor 2007, aan de juistheid waarvan het Hof geen reden heeft om te twijfelen. Uit de specificatie blijkt dat tot de begrote baten onder meer behoren de geschatte opbrengsten voor de diverse in de Legesverordening opgenomen diensten en daarop betrekking hebbende begrote kosten, ook de indirecte kosten die nog verdeeld moesten worden. Dat de heffingsambtenaar in deze procedure, nadat door belanghebbende een aantal posten in twijfel waren getrokken, een overzicht met betrekking tot de geraamde baten en lasten ter zake heeft overgelegd – met daarin opgenomen een verdeling van indirecte kosten – dat is opgesteld na vaststelling van de Legesverordening, maakt niet dat daarmee geen correcte toetsing aan de opbrengstlimiet kan plaatsvinden, nu immers die gegevens steeds moeten zijn terug te voeren op baten en lasten die in de gemeentebegroting zijn opgenomen. Belanghebbendes stelling dat de gevraagde gegevens achteraf zijn opgemaakt en dat reeds daarom de opbrengstlimiet geschonden is, vindt geen steun in het recht.

4.11 Overigens is het Hof van oordeel dat, nu de Legesverordening waarop de in geschil zijnde heffing is gebaseerd op 1 juli 2007 van kracht is geworden, reeds hierom niet van doorslaggevend belang is of die ramingen al op of voor 1 januari 2007 tot stand waren gekomen.

Opbrengstlimiet

4.12 Ingevolge artikel 229b, eerste lid, van de Gemeentewet worden in verordeningen op grond waarvan rechten als bedoeld in artikel 229, eerste lid, letter a en b, worden geheven, de tarieven zodanig vastgesteld dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake.

4.13 Uit de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 229b van de Gemeentewet volgt ondubbelzinnig dat de wetgever heeft bedoeld dat de opbrengstlimiet wordt toegepast op het totaal van de geraamde baten van de rechten die in een verordening zijn geregeld en het totaal van de geraamde lasten die de werkzaamheden meebrengen waarvoor deze rechten geheven worden. Daarbij gaat het dus niet om de kostendekking per dienst of groep van diensten, maar om de kostendekking van alle in de verordening opgenomen diensten (vgl. HR 4 februari 2005, 38860, ECLI:NL:HR:2005:AP1951, *BNB* 2005/112 (*Red.: Belastingblad* 2005, p. 395)).

4.14 De vaststelling van tarieven als bedoeld in artikel 229b van de Gemeentewet berust voorts op een raming, welke raming moet berusten op gegevens omtrent geraamde baten en lasten in de gemeentebegroting voor het desbetreffende jaar dan wel gegevens die op geraamde baten en lasten in die begroting zijn terug te voeren. Daaruit vloeit noodzakelijkerwijs voort dat bij die vaststelling van tarieven niet ten aanzien van alle posten zekerheid of een volledig inzicht kan bestaan. In het kader van een geschil omtrent de naleving van artikel 229b, lid 1, van de Gemeentewet mag niet van de gemeente worden verlangd dat zij van alle in de verordening en de bijbehorende tarieventabel genoemde diensten afzonderlijk en op controleerbare wijze vastlegt hoe zij de kosten ter zake daarvan heeft geraamd (vgl. HR 4 februari 2005, 38860, ECLI:NL:HR:2005:AP1951, *BNB* 2005/112 (*Red.: Belastingblad* 2005, p. 395), en HR 16 april 2010, 08/02001, ECLI:NL:HR:2010:BM1236, *BNB* 2010/226 (*Red.: Belastingblad* 2010, p. 670)).

4.15 In HR 24 april 2009, 07/12961, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, *BNB* 2009/159 (*Red.: Belastingblad* 2009, p. 728) gelezen in samenhang met HR 6 januari 2012, 10/03677, ECLI:NL:HR:2012:BR0689, *BNB* 2012/103 (*Red.: Belastingblad* 2012/96; betreft 10/03676) formuleert de Hoge Raad vuistregels voor de beoordeling van geschillen over de toepassing van het bepaalde in artikel 229b, lid 1, van de Gemeentewet (hierna: de opbrengstlimiet). Met hetgeen aldaar is overwogen omtrent de stelplicht van de heffingsambtenaar, heeft de Hoge Raad rekening willen houden met de omstandigheid dat de belanghebbende in de regel geen toegang heeft tot de gegevens die hij nodig heeft om voldoende gemotiveerd feiten te stellen die meebrengen dat de opbrengstlimiet is overschreden. Dit laat onverlet dat de bewijslast ten aanzien

van de feitelijke onderbouwing van het beroep op limietoverschrijding op de belanghebbende rust (HR 4 april 2014, 12/02475, ECLI:NL:HR:2014:777, BNB 2014/148 (Red.: *Belastingblad* 2014/195)).

4.16 De vorenbedoelde vuistregels houden het volgende in. Een geschil over overschrijding van de opbrengstlimiet wordt procesrechtelijk hierdoor gekenmerkt dat niet de belanghebbende die het geschilpunt opwerpt, maar de heffingsambtenaar de partij is die beschikt over de gegevens die noodzakelijk zijn voor de beoordeling van dat geschilpunt. Die omstandigheid leidt tot de hierna onder 4.17 en 4.18 omschreven (verzwaarde) eisen aan de motivering die de heffingsambtenaar geeft voor zijn betwisting dat de opbrengstlimiet is overschreden.

4.17 Indien een belanghebbende aan de orde stelt of de geraamde baten de geraamde 'lasten ter zake' hebben overschreden, dient de heffingsambtenaar inzicht te verschaffen in de desbetreffende ramingen. Dat inzicht kan verschaffd worden op basis van de gemeentelijke begroting, maar ook op basis van andere gegevens, waaronder gegevens die (nog) niet bekend gemaakt zijn ten tijde van de vaststelling van de verordening (HR 16 april 2010, 08/02001, ECLI:NL:HR:2010:BM1236, BNB 2010/226 (Red.: *Belastingblad* 2010, p. 670)). Daarbij dient als uitgangspunt te worden genomen dat het wel moet gaan om gegevens die zijn terug te voeren op baten en lasten die in de gemeentebegroting zijn opgenomen (HR 4 april 2014, 12/02475, ECLI:NL:HR:2014:777, BNB 2014/148 (Red.: *Belastingblad* 2014/195)).

4.18 Indien de belanghebbende ten aanzien van één of meer posten in de raming in twijfel trekt of de post kan worden aangemerkt als een 'last ter zake' en voor zover hij voldoende gemotiveerd heeft gesteld waarom naar zijn oordeel ten aanzien van de desbetreffende post(en) twijfel bestaat, dient de heffingsambtenaar nadere inlichtingen over deze post(en) te verstrekken, teneinde – naar vermogen; dat wil zeggen: in de mate waarin hij daartoe in de gegeven omstandigheden in redelijkheid in staat is – deze twijfel weg te nemen.

4.19 Indien de belanghebbende niet stelt dat de in deze inlichtingen begrepen feitelijke gegevens onjuist zijn, heeft de rechter slechts de rechtsvraag te beantwoorden of, uitgaande van die feiten, de desbetreffende post kan worden aangemerkt als een 'last ter zake'. Bij ontkennende beantwoording van die vraag dient hij te beoordelen of daardoor de opbrengstlimiet is overschreden.

4.20 Indien de belanghebbende wél stelt dat die feitelijke gegevens onjuist zijn, draagt de belanghebbende de bewijslast van zijn stelling dat de door de heffingsambtenaar verschaft feitelijke gegevens onjuist zijn, omdat die onjuistheid een voorwaarde is voor het intreden van het rechtsgevolg dat hij inroept (onverbindendheid van de verordening). Na bewijsoverlevering dient de rechter, uitgaande van de feiten die hij bewezen acht, de rechtsvraag te beantwoorden of de desbetreffende post kan worden aangemerkt als een 'last ter zake', en in het licht daarvan te beoordelen of de opbrengstlimiet is overschreden.

4.21 In deze procedure stelt belanghebbende dat de geraamde baten van de op basis van de Legesverordening en de Tarieventabel geheven leges de geraamde 'lasten ter zake' hebben overschreden. De heffingsambtenaar heeft het daarop van hem verlangde inzicht in de betreffende geraamde baten en lasten ter zake willen verschaffen door middel van het onder 2.11 opgenomen overzicht. Anders dan belanghebbende acht het Hof het niet van belang dat de heffingsambtenaar daarbij gebruik heeft gemaakt van cijfers van na de totstandkoming van de budgetwijziging. Ter zitting van het Hof van 30 januari 2014 heeft de heffingsambtenaar namelijk geloofwaardig verklaard, dat deze budgetwijziging tot stand is gekomen na de vaststelling van de verordening van 21 december 2006, doch voor de vaststelling van de Legesverordening op 28 juni 2007.

4.22 Belanghebbende bestrijdt dat de heffingsambtenaar met het overgelegde overzicht en de daarop gegeven toelichting, het van hem verlangde inzicht heeft verstrekt. Zij stelt onder meer dat de heffingsambtenaar zich bij het samenstellen van het bedoelde overzicht met betrekking tot enkele diensten heeft gebaseerd op gegevens die niet zijn terug te voeren op baten en lasten die in de gemeentebegroting zijn opgenomen, omdat daarbij gebruik is gemaakt van gegevens uit een gemeentelijk intern onderzoek dat pas na afloop van het jaar 2007 is uitgevoerd en waarbij in het kader van de raming van lasten ter zake wordt uitgegaan van daadwerkelijk ten behoeve van voor die betreffende le-
gesplichtige diensten gerealiseerde uren.

4.23 Naar het oordeel van het Hof heeft de heffingsambtenaar met de door hem verstrekte overzichten, de nadere uitwerking daarvan naar de diverse programma's (bijlage 2 bij de in 1.9 vermelde brief van 3 januari 2013) en de toelichting ter zitting van het Hof, het van hem verlangde inzicht verstrekt. Hoewel aan belanghebbende kan worden toegegeven dat aldus met betrekking tot die betreffende diensten niet een relatie wordt gelegd met de geraamde lasten zoals opgenomen in de gemeentelijke begroting, kan deze stelling haar niettemin niet baten. Immers mag van de gemeente in dit kader niet worden verlangd dat zij van alle in de Legesverordening en de tarieventabel opgenomen diensten afzonderlijk op controleerbare wijze vastlegt hoe zij de kosten ter zake daarvan heeft geraamd (HR 16 april 2010, 08/02001, ECLI:NL:HR:2010:BM1236, BNB 2010/226 (Red.: *Belastingblad* 2010, p. 670)). Wel zal – nadat

belanghebbende ten aanzien van een of meer posten in de raming gemotiveerd heeft gesteld dat de door de heffingsambtenaar gepresenteerde gegevens feitelijk onjuist zijn – de wijze waarop de heffingsambtenaar het van hem verlangde inzicht heeft verschaft mede een rol kunnen spelen bij de beoordeling van de vraag of belanghebbende in de op hem rustende bewijslast is geslaagd. Overigens merkt het Hof op dat het gebruik van de gegevens uit het interne onderzoek voor de daar bedoelde diensten leidt tot een lager bedrag aan lasten ter zake dan uit de gemeentelijke begroting volgt.

4.24 Belanghebbende trekt ten aanzien van – onder meer – kosten van de secretarieleges, de op functie 822 “overige volkshuisvesting” geboekte kosten, de kosten voor bouwvergunningen (bouw- en woningtoezicht) en kosten van overhead in twijfel of deze posten kunnen worden aangemerkt als een ‘last ter zake’. De heffingsambtenaar heeft bij de eerder vermelde brief van 3 januari 2013 nadere inlichtingen over de samenstelling van deze kostenposten verstrekt, uitgewerkt naar programma’s en activiteiten, en berekeningen van de uurtarieven van de diverse afdelingen. Daarmee heeft de heffingsambtenaar naar het oordeel van het Hof naar vermogen duidelijk gemaakt op grond waarvan hij de stellingen van belanghebbende betwist en dat de door belanghebbende opgeworpen twijfel ongegrond is.

4.25 Belanghebbende stelt tevens dat de door de heffingsambtenaar verstrekte gegevens feitelijk onjuist zijn, in dier voege dat de door de heffingsambtenaar in zijn overzicht vermelde bedragen niet dan wel niet tot de door de ambtenaar aangegeven bedragen als baten en lasten ter zake kunnen worden aangemerkt.

4.26 Tussen partijen is niet meer in geschil dat het bedrag van de geraamde leges bouwvergunningen niet € 980.000 bedraagt, doch € 1.034.928. Het Hof zal dan ook uitgaan van een bedrag aan geraamde baten ter zake van de legesplichtige diensten van € 1.690.776 + € 54.928 = € 1.745.704.

4.27 Belanghebbende heeft bij de onderbouwing van haar stelling dat de door heffingsambtenaar verstrekte inlichtingen feitelijke onjuistheden bevatten diverse stellingen betrokken, doch heeft ter tweede zitting van het Hof desgevraagd verklaard zich te baseren op het door haar als bijlage 2 bij het hogerberoepschrift opgenomen overzicht. Belanghebbende bestrijdt de daarin door de heffingsambtenaar gepresenteerde lasten ter zake tot de navolgende bedragen:

		<i>Kosten</i>	<i>Samenstelling kosten</i>	<i>waarvan door blh bestreden</i>
60040301	Paspoorten	346.049,58	242.643,58 4622037 Doorbel. Publiekszaken kp 037	53.328
	Identiteitskaarten		103.406 4411001 Afdracht leges derden	
	Vermissing reisdocumenten			
600404001	Rijbewijzen	158.120,59	38.000 4411001 Afdracht leges derden	
			120.120,59 4622037 Doorbel. Publiekszaken kp 037	33.400
60040101	GBA	89.558,05	1.999,88 4343150 Contributies en lidmaatschap	
			4.533,32 4343154 Kosten betalings-/dataverkeer	
			1.828,37 4343182 Controle GBA	
			1.015,99 4343204 Uitvoering diensten derden	
			80.180,49 4622037 Doorbel. Publiekszaken kp 037	29.929
60040201	Burgerlijke stand	112.122,94	-2.965 4000003 Uit te werken nieuw beleid 2007	
			9.000 4110001 Loonkosten	
			609,79 4343024 Aankoop kleding	
			3.679,81 4343066 Inkoop materiaal divers	
			4.000,16 4343156 Kosten drukwerk	
			97.798,18 4622037 Doorbel. Publiekszaken kp 037	17.622
60040501	Vergunningen VVH	232.884,31	232.884,31 4622034 Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034	204.893

		<i>Kosten</i>	<i>Samenstelling kosten</i>		<i>waarvan door blh bestreden</i>
60040701	Verklaring omtrent gedrag	29.198,25	9.178,15	4411001 Afdracht leges derden	
			20.020,10	4622037 Doorbel. Publiekszaken kp 037	6.353
60040601	Kadaster	1.000	1.000	4...	
65500101	Kapvergunningen (8340025)	6.975,62	6.975,62	4343179 Advieskosten	6.976
		94.578,37	85.129,10	4622031 Doorbel. Openb. Werken bindend. kp 031	75.459
			2.245,04	4622041 Doorbel. Tractiekosten kp 041	
61200102	Gebruikersvergunningen (8340022)	53.906,25	53.906,25	4622034 Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034	13.750
65601001	WOR (8340024)	3.500	3.500	4622033 Doorbel. Ruimt. en ec. Ontwikkeling kp 033	873
66520205	Gehandicap parkeerkr (8340018)	11.809,84	9.443,74	4343180 Adviezen indicatiestelling	
			2.366,10	4...	660
67210101	Ontheff verbranden snoeih (8340015)	9.013,23	9.013,23	4622034 Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034	2.838
68100102	Bestemmingsplannen (8340019)				
	Vrijstellingen (8340034)	578.883,29	23.436,84	4343155 Publicatiekosten	
			110.000	4343204 Uitvoering diensten derden	
			445.446,45	4622033 Doorbel. Ruimt. en ec. Ontwikkeling kp 033	445.446
68100103	Aanlegvergunningen	2.305,04	2.305,04	4...	726
68230201	Sloopvergunningen	30.175,20	30.175,20	4...	9.504
68220201	Welstandtoezicht	132.111,81	90.202,15	4343204 Uitvoering diensten derden	90.202
			41.909,66	4622034 Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034	41.910
68230101	Bouwvergunningen	1.025.855,59	213,63	4343030 Aankoop materiaal divers	
			8,02	4343150 Contributies en lidmaatschap	
			25.539,81	4343204 Uitvoering diensten derden	
			13.470,98	4622031 Doorbel. Openb. Werken bindend. kp 031	3.436
			986.623,15	4622034 Doorbel. Veiligh. Verg. Handhaving kp 034	373.065
		2.918.047,96	2.918.047,96		1.412.639

4.28 Belanghebbende bestrijdt – onder meer – de doorbelasting van het bedrag van post 4622034 (kostenpost 034) ad € 373.065 aan de dienst “Bouwvergunningen”. Het bedrag van deze doorbelasting is als volgt bepaald: 665 vergunningen a 17,2 uur berekend tegen een uurtarief van € 86,25. Belanghebbende stelt – onder verwijzing naar een onderzoeksrapport van [I] – dat aan de behandeling van een bouwvergunning gemiddeld slechts circa 14,36 uur zijn gemoeid. Tevens bestrijdt belanghebbende het door de gemeente gehanteerde uurtarief, dat volgens haar – kennelijk – € 64,25 dient te bedragen. Belangheb-

bende – op wie te dezen de bewijslast rust – maakt tegenover de gemotiveerde betwisting door de heffingsambtenaar niet aannemelijk dat het aantal uren op deze post onjuist is begroot. Een verwijzing naar landelijke gemiddelden is daarvoor onvoldoende. Ook heeft belanghebbende haar stelling dat de door de gemeente gehanteerde uurtarieven met € 22 per uur dienen te worden verlaagd niet aannemelijk gemaakt. De norm Handleiding overheidsstarieven 2007, waaraan belanghebbende heeft gerefereerd, is daarvoor niet doorslaggevend nu deze is bedoeld als hulpmiddel voor onderdelen van de Rijksoverheid en bovendien de kostenstructuur per gemeente kan verschillen. De heffingsambtenaar heeft echter ter nadere onderbouwing van het uurtarief van afdeling 034 een berekening overgelegd, die het Hof voldoende aannemelijk acht maar waaruit een uurtarief voor de betreffende afdeling blijkt van € 74. In zoverre is dan ook aannemelijk dat de gemeente meer lasten ter zake heeft doorberekend dan toegestaan. De lasten ter zake dienen op grond hiervan te worden gecorrigeerd met $665 \times 17,2 \times (\text{€ } 86,25 - \text{€ } 74) = \text{€ } 140.115,50$.

4.29 Belanghebbende bestrijdt eveneens de doorbelasting van het bedrag van post 4622037 (kostenpost 037) ad € 53.328 aan de dienst “Reisdocumenten”. Het bedrag van deze doorbelasting is als volgt bepaald: 2.424 uur berekend tegen een uurtarief van € 100,1005. Belanghebbende heeft haar stelling dat de door de gemeente gehanteerde uurtarieven met € 22 per uur dienen te worden verlaagd niet aannemelijk gemaakt. De norm Handleiding overheidsstarieven 2007, waaraan belanghebbende heeft gerefereerd, is daarvoor niet doorslaggevend, en het Hof acht de door de heffingsambtenaar overgelegde berekening van de urentarieven voldoende betrouwbaar.

4.30 Indien het Hof – rekening houdend met hetgeen hiervoor onder 4.28 en 4.29 is overwogen – verondersteltenderwijs ervan uitgaat, dat de overige door belanghebbende verdedigde correcties van de geraamde lasten ter zake juist zijn, bedraagt de totale correctie van de geraamde lasten ter zake ($\text{€ } 1.412.639 - \text{€ } 373.065 - \text{€ } 53.328 + \text{€ } 140.115,50 =$) € 1.126.362 zodat het gecorrigeerde bedrag van de lasten ter zake in dat geval ($\text{€ } 2.918.047 - \text{€ } 1.126.362 =$) € 1.791.686 bedraagt. Nu het bedrag van de geraamde baten ter zake van de legesplichtige diensten € 1.745.704 bedraagt, is reeds hierom geen sprake van een overschrijding van de opbrengstlimiet. De overige door belanghebbende bestreden posten behoeven derhalve geen nadere bespreking.

4.31 Uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat de opbrengstlimiet niet is overschreden.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Proceskosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

Noot

Belanghebbende is een landelijk werkende woningcorporatie gespecialiseerd in huisvesting voor ouderen. Zij dient een aanvraag in voor het in behandeling nemen van een verzoek tot het verlenen van een vergunning voor het bouwen van een woonzorgcentrum. Ten aanzien van de opgelegde legesaanslag stelt zij dat geen sprake is van dienstverlening en dat de kostennorm is overschreden.

Wat betreft het eerste punt onderbouwt belanghebbende dit met het algemene nut dat zij als aanvrager beoogt en stelt dat het betreffende bouwwerk – het woonzorgcentrum – hiermee ook het algemene belang dient. Het hof beslist terecht dat niet naar de werkzaamheden van het belastingsubject moet worden gekeken maar naar de werkzaamheden van de gemeente bij de desbetreffende dienstverlening. Ik meen dat het benadrukken van dit aspect bij dienstverlening vrij nieuw is in de jurisprudentie op dit punt, slechts eenmaal kwam ik eerder tegen dat door de belastingrechter specifiek de focus op de werkzaamheden van de gemeente werd benadrukt. Dat geval handelde eveneens een woonzorgcentrum en betrof Rb. Noord-Nederland 9 september 2014, LEE 13/47, opgenomen in *Belastingblad* 2014/471.

Wat betreft het tweede punt, de overschrijding van de kostennorm, beslist het hof onder verwijzing naar het bekende repertoire van jurisprudentie dat inmiddels op dit terrein is verschenen (met als voorlopig sluitstuk HR van 4 april 2014, 12/02475) dat hiervan geen sprake is. Wel leidt een van belanghebbendes punten tot een kleine bijstelling, te weten het te hoge uurtarief inzake bouwvergunningen. Dit gebeurde overigens niet omdat belanghebbende werd gevolgd in zijn stelling dat de gemeente (kenmerkend) veel efficiënter moest gaan werken, maar omdat de gemeente zelf met een berekening kwam met een wat lager tarief op dat onderdeel. Het leidde dus echter niet tot succes voor belanghebbende, die zich met deze procedure veel werk op de hals heeft gehaald.

M.P. van der Burg

Belastingblad 2015/75**RECHTBANK OOST-BRABANT**

17 november 2014, nr. SHE 13/5469

(Mrs. F.M. Tadic, M.M.L. Wijnen en A.J. Kromhout)

ECLI:NL:RBOBR:2014:6899

Veranderen van een biggenstal waarvoor eerder een omgevingsvergunning is verleend. Apart tarief voor geringe wijzigingen. Geen geringe, maar ingrijpende wijziging**Uitspraak**

in de zaak tussen

[eiseres], te [vestigingsplaats], eiseres

(gemachtigde: ing. J.H.F. van den Hombergh),

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Heeze-Leende, verweerder

(gemachtigde: mr. L.H.T. Hagebols).

Procesverloop

Verweerder heeft van eiseres ter zake van het in behandeling nemen van een aanvraag om een omgevingsvergunning bij aanslag met dagtekening 18 juli 2013, met kenmerk [nummer], leges ten bedrage van in totaal € 14.283 geheven.

Bij uitspraak op bezwaar van 21 oktober 2013 (de bestreden uitspraak) heeft verweerder het bezwaar van eiseres ongegrond verklaard.

Eiseres heeft tegen de bestreden uitspraak beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Enz.

Overwegingen**Feiten**

1. Eiseres heeft op 20 maart 2013 een aanvraag ingediend om een omgevingsvergunning ingevolge de Wet algemene bepalingen omgevingsrecht (Wabo) voor de activiteiten bouwen en milieu. De aanvraag heeft betrekking op het veranderen van een biggenstal, voor de bouw waarvan reeds eerder een omgevingsvergunning is verleend, op de locatie [adres 1]. Bij besluit van 16 juli 2013 heeft het college van burgemeester en wethouders (B&W) aan eiseres de omgevingsvergunning verleend.

2. Verweerder heeft bij aanslag met dagtekening 18 juli 2013 voor het in behandeling nemen van de hiervoor genoemde aanvraag en uitgaande van de door verweerder berekende bouwkosten, overeenkomstig artikel 2.3.1.1.1 van de bij de Legesverordening 2013 van de gemeente Heeze-Leende (hierna: de Legesverordening) behorende Tarieventabel, een bedrag van € 14.283 aan bouwleges geheven.

Geschil en beoordeling

3. In geschil is of verweerder terecht de genoemde leges in rekening heeft gebracht.

4. Eiseres heeft aangevoerd dat de Legesverordening onverbindend is, omdat niet kan worden vastgesteld dat de opbrengstlimiet als bedoeld in artikel 229b, eerste lid van de Gemeentewet, niet wordt overschreden. Ter zitting heeft eiseres deze beroepsgrond laten vallen. De rechtbank zal zich hierover dus niet uitlaten.

5. Eiseres heeft verder aangevoerd dat de wijzigingen aan de biggenstal, die met de aangevraagde bouwvergunning zijn beoogd, van ondergeschikte aard zijn. Verweerder had daarom het tarief onder 2.7 van de Tarieventabel bij de legesheffing moeten toepassen in plaats van het tarief onder 2.3.1.1.1 van die tabel.

6. De rechtbank stelt voorop dat in het onderhavige geval sprake is van een nieuwe aanvraag om een omgevingsvergunning. Aan eiseres is weliswaar eerder een bouwvergunning voor de bouw van een biggenstal op de locatie [adres 1] verleend, maar de onderhavige aanvraag is een daarvan te onderscheiden, nieuwe aanvraag om een omgevingsvergunning. Dat eiseres van de reeds eerder aan haar verleende omgevingsvergunning feitelijk geen gebruik heeft gemaakt, doet hieraan niet af. Volgens vaste juris-

prudentie kan verweerder voor een nieuwe aanvraag bij de vaststelling van de leges opnieuw uitgaan van de volledige bouwkosten (zie bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 16 april 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM1239 (*Red.: Belastingblad* 2010, p. 670) en de uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 16 december 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BV7554 (*Red.: Belastingblad* 2012/186)). De rechtbank stelt vast dat de hoogte van de bouwkosten tussen partijen niet in geschil is. Wel is het door verweerder toegepaste tarief in geschil.

7. In de bij de Legesverordening behorende Tarieventabel is in Hoofdstuk 7, onder 2.7 een apart tarief opgenomen voor het in behandeling nemen van een aanvraag tot wijziging van een omgevingsvergunning als gevolg van een, naar de omstandigheden beoordeeld, geringe wijziging in het project. Eiseres heeft gesteld dat verweerder dit tarief in het onderhavige geval had moeten toepassen, omdat volgens haar met de onderhavige omgevingsvergunning in vergelijking met de reeds eerder aan haar verleende omgevingsvergunning, slechts een geringe wijziging in het bouwplan voor de biggenstal is beoogd. Ter onderbouwing van haar standpunt heeft eiseres verwezen naar een uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State (ABRvS, uitspraak van 9 december 2009, ECLI:NL:ABRS:2009:BK5857). Verweerder heeft, onder verwijzing naar een uitspraak van de ABRvS van 9 juli 2003 (ECLI:NL:ABRS:2003:AH9451) gesteld dat geen sprake is van wijzigingen van ondergeschikte aard, zodat bij de legesheffing terecht van het tarief voor het in behandeling nemen van een aanvraag om een omgevingsvergunning, opgenomen onder 2.3.1.1.1 van de Tarieventabel, is uitgegaan. Ter onderbouwing van zijn standpunt heeft verweerder erop gewezen dat de wijzigingen die bij de onderhavige aanvraag om een omgevingsvergunning zijn beoogd, onder meer tot gevolg hebben dat de biggenstal breder en korter wordt, dat als gevolg van de gewijzigde maatvoering de constructie, alsmede de gevel wijzigt en dat de luchtwasser wordt verplaatst. Verweerder concludeert dat de verschijningsvorm in planologisch opzicht verandert en dat de wijzigingen, gelet op de omvang van het bouwplan, als ingrijpend gekwalificeerd moeten worden, zodat niet meer kan worden gesproken van hetzelfde bouwplan.

8. De rechtbank is van oordeel dat verweerder terecht heeft geconcludeerd dat geen sprake is van een geringe wijziging van het project, als bedoeld onder 2.7 van de Tarieventabel. Gelet op de omvang van het project zijn de met de aanvraag om een omgevingsvergunning beoogde wijzigingen ingrijpend. Door de beoogde wijzigingen veranderen de bouwmassa en de indeling van de stal. Verweerder heeft ook terecht gesteld dat het beroep op de uitspraak van de ABRvS van 9 december 2009 eiseres niet kan baten, omdat geen sprake is van een vergelijkbaar geval. In het daarin aan de orde zijnde geval waren de wijzigingen gelet op de omvang van het totale, omvangrijke, bouwplan, niet ingrijpend. Van een dergelijke situatie is in het onderhavige geval, zoals hiervoor overwogen, geen sprake. Daaraan doet niet af dat eiseres in de aanvraag om de omgevingsvergunning heeft opgenomen dat het een wijziging ten opzichte van de reeds aan haar verleende vergunning betreft. De rechtbank is daarom van oordeel dat verweerder op het in behandeling nemen van de aanvraag van eiseres terecht het legestartief opgenomen onder 2.3.1.1.1 van de Tarieventabel heeft toegepast. De beroepsgrond faalt.

9. Eiseres heeft tot slot betoogd dat de in rekening gebrachte leges niet in verhouding staan tot de handelingen die de medewerkers van de gemeente bij de verlening van de omgevingsvergunning moesten verrichten, zodat deze niet in deze omvang in stand kunnen blijven. Naar het oordeel van de rechtbank slaagt dit betoog niet. Volgens vaste rechtspraak van de Hoge Raad (zie het arrest van 18 september 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8250 (*Red.: Belastingblad* 1991, p. 741)) hoeft geen rechtstreeks verband te bestaan tussen de hoogte van de leges en de omvang van de ter zake van gemeentewege verstrekte diensten. Ook hoeft geen verband te bestaan tussen de hoogte van de leges en de voor die dienst door de gemeente gemaakte kosten.

Voor zover eiseres zich ter zitting op het standpunt heeft gesteld dat zij haar aanvraag had ingetrokken of gewijzigd als zij had geweten dat de wijzigingen niet van ondergeschikte aard waren, overweegt de rechtbank dat de legesverordening in verschillende mogelijkheden voorziet om in zo'n geval de leges te beperken. De rechtbank wijst op de mogelijkheid om een conceptaanvraag in te dienen, de mogelijkheid een aanvraag in te trekken of de mogelijkheid om de verleende omgevingsvergunning in te trekken. Eiseres heeft van deze mogelijkheden geen gebruik gemaakt. Voorts is niet gebleken dat zij zich gedurende de aanvraagprocedure ervan vergewist heeft dat ook B&W de voorgestelde wijzigingen van ondergeschikte aard achtte. Hierin is dan ook geen grond gelegen de leges te beperken.

10. Het beroep is ongegrond. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Belastingblad 2015/76

HOF AMSTERDAM

2 oktober 2014, nr. 14/00137

(Mr. P.F. Goes)

ECLI:NL:GHAMS:2014:4224

Watersysteemheffing ingezetenen is tijdstipheffing naar een vast bedrag. Geen bezwaar gemaakt tegen WOZ-waarde. Zuiveringsheffing naar vast bedrag is toegestaan

Uitspraak

op het hoger beroep van
[belanghebbende], wonende te [woonplaats] belanghebbende,
tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk AMS 13/4122 van de rechtbank Amsterdam (hierna: de rechtbank) in het geding tussen
belanghebbende
en
de heffingsambtenaar van de gemeente Amsterdam,
de heffingsambtenaar.

1 *Ontstaan en loop van het geding*

- 1.1. De heffingsambtenaar heeft met dagtekening 31 mei 2013 aan belanghebbende voor het jaar 2013 een aanslag waterschapsbelasting opgelegd ten bedrage van € 277,26 ten aanzien van de woning aan de [adres] te [plaats] (hierna: de woning).
- 1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de heffingsambtenaar bij uitspraak op bezwaar, gedagtekend 12 juli 2013, de aanslag gehandhaafd.
- 1.3. Bij uitspraak van 21 januari 2014 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Het tegen deze uitspraak door belanghebbende ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 27 februari 2014. De heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 11 augustus 2014. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 *Feiten*

- 2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld (in de uitspraak van de rechtbank wordt belanghebbende aangeduid als 'eiser' en de heffingsambtenaar als 'verweerder'):

Eiser en zijn partner zijn huurders en gebruikers van de woning. Eiser en zijn partner voeren op het hiervoor vermelde adres een tweepersoonshuishouden.

- 2.1.2. Nu de hiervoor vermelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden zal ook het Hof daarvan uitgaan.

3 *Het oordeel van de rechtbank*

De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard en daarbij het volgende overwogen (waarbij belanghebbende is aangeduid als eiser en de heffingsambtenaar als verweerder):

2. In geschil is of verweerder de aanslag waterschapsbelasting voor het jaar 2013 terecht heeft opgelegd.
 - 2.1 Eiser heeft – kort samengevat – aangevoerd dat de waterschapsbelasting te hoog is en verzoekt om vermindering omdat hij en zijn partner in 2013 veel afwezig zijn. Ook meent eiser dat de WOZ-waarde, waarop de watersysteemheffing ongebouwd is gebaseerd, te hoog is vastgesteld. Ten slotte is het riool achter zijn huis al een tijd niet onderhouden, aldus eiser.

2.2. Verweerder heeft aangevoerd dat in de situatie van eiser sprake is van een tijdelijke onderbreking van bewoning, maar eiser blijft hoofdbewoner en gebruiker van de woning. Het argument dat de werkelijke vervuilingswaarde minder zou zijn is niet van invloed op de hoogte van de aanslag. De watersysteemheffing ingezetenen wordt geheven ter bestrijding van de kosten die verbonden zijn aan de zorg voor het watersysteem. Het tarief van de watersysteemheffing 2013 van € 93,24 geldt voor alle woonruimten in het gebied van het waterschap. Het tarief wordt vastgesteld door het algemeen bestuur van het Hoogheemraadschap Amstel, Gooi en Vecht; bezwaar tegen het tarief is niet mogelijk. De grondslag voor de watersysteemheffing gebouwd is de WOZ-waarde, zoals de gemeente die heeft vastgesteld. Dit is bepaald in artikel 121, eerste lid, van de Waterschapswet. Een bezwaar tegen de hoogte van deze waarde moet eiser indienen bij de gemeente. Het Verweerder volgt de uitspraak van de gemeente. De gemeente heeft geen bezwaarschrift tegen de hoogte van de vastgestelde WOZ-waarde ontvangen, aldus verweerder.

3.1. Bij de beoordeling van het beroep stelt de rechtbank ten eerste vast dat de aanslag waterschapsbelasting bestaat uit drie verschillende componenten, te weten: de watersysteemheffing ingezetenen, de watersysteemheffing gebouwd en de zuiveringsheffing.

4.1. Ten aanzien van de watersysteemheffing ingezetenen en de watersysteemheffing gebouwd overweegt de rechtbank het volgende.

4.2. Op grond van artikel 2, eerste lid, van de Verordening Watersysteemheffing Amstel, Gooi en Vecht (hierna: de Verordening Watersysteemheffing) wordt, ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem, onder de naam watersysteemheffing een directe belasting geheven. In het tweede lid, onder a, van dit artikel is bepaald dat de heffing wordt geheven van hen die ingezetenen zijn als bedoeld in artikel 1, onder b, van de Verordening Watersysteemheffing.

4.3. Onder ingezetene wordt, op grond van artikel 1, onder b, van de Verordening Watersysteemheffing verstaan degene die blijkens de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens (GBA) bij het begin van het kalenderjaar woonplaats heeft in het gebied van het waterschap en die aldaar gebruik heeft van woonruimte.

4.4. Gelet op de hiervoor genoemde bepalingen is voor de vraag of eiser als ingezetene waterschapsbelasting is verschuldigd alleen de woonsituatie bij het begin van het kalenderjaar bepalend. Vast staat dat eiser op dat moment woonplaats had in het gebied van het waterschap en gebruik had van de woning. Daarmee is hij ingezetene en als zodanig belastingplichtig. Dat eiser niet het gehele jaar in de woning verblijft, maakt dus geen verschil. Voorts volgt uit de Verordening watersysteemheffing dat de watersysteemheffing ingezetenen over 2013 € 93,24 per woonruimte betreft. Dit is een vast bedrag per jaar, dat ook aan eiser is opgelegd. Het standpunt van eiser dat de aan hem opgelegde watersysteemheffing ingezetenen te hoog is omdat hij en zijn partner veel afwezig zijn, kan dus niet slagen.

4.5. Het beroep van eiser voor zover dat is gericht tegen de watersysteemheffing gebouwd kan eveneens niet slagen. Uit artikel 10 van de Verordening watersysteemheffing volgt dat de watersysteemheffing gebouwd in het jaar 2013 0,015561% van de WOZ-waarde van de woning betreft. In het geval van eiser is verweerder uitgegaan van een WOZ-waarde van € 141.500, waardoor de Watersysteemheffing gebouwd die eiser moet voldoen € 22,02 is. Niet verweerder, maar de heffingsambtenaar van gemeente Amsterdam is bevoegd om deze WOZ-waarde vast te stellen. Indien eiser het niet eens is met de vastgestelde WOZ-waarde, dient hij hiertegen dus bezwaar te maken bij de heffingsambtenaar van de gemeente Amsterdam. De juistheid van de WOZ-waarde kan echter niet in deze procedure worden beoordeeld. Het standpunt van eiser kan daarom niet slagen. In dit verband merkt de rechtbank nog op dat de gemachtigde van verweerder ter zitting heeft verklaard dat, indien de WOZ-waarde wordt aangepast door de heffingsambtenaar van de gemeente, verweerder de watersysteemheffing gebouwd ook zal bijstellen.

5.1. Bij de beoordeling van de zuiveringsheffing gaat de rechtbank uit van het volgende wettelijk kader.

5.2. Op grond van artikel 1 van de Verordening Zuiveringsheffing Amstel, Gooi en Vecht (hierna: de Verordening Zuiveringsheffing) wordt, ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan de behartiging van de taak inzake het zuiveren van afvalwater, onder de naam zuiveringsheffing een directe belasting geheven ter zake van direct of indirect afvoeren op een zuiveringstechnisch werk in beheer bij het waterschap.

5.3. Op grond van artikel 4, eerste lid, van de Verordening Zuiveringsheffing, voor zover

van belang, wordt aan de heffing ter zake van het afvoeren vanuit een woonruimte of een bedrijfsruimte onderworpen: degene die het gebruik heeft van die ruimte.

5.4. Op grond van artikel 21 van de Verordening Zuiveringsheffing bedraagt het tarief € 54 per vervuilingseenheid.

5.5. De rechtbank begrijpt uit het betoog van eiser dat hij het niet redelijk acht dat de zuiveringsheffing wordt vastgesteld op een vast bedrag en geen rekening wordt gehouden met de mate van watergebruik. De rechtbank overweegt in dit verband dat de Waterschapswet ervan uit gaat dat degenen die afvalwater afvoeren via het riool de kosten van het zuiveren van dit afvalwater betalen. In artikel 122h, eerste lid, van de Waterschapswet is bepaald dat de vervuilingswaarde van woonruimten niet per individuele woonruimte hoeft te worden bepaald. Dit betekent dat niet is vereist dat voor elke woonruimte het daaruit afgevoerde afvalwater moet worden gemeten, bemonsterd en geanalyseerd. Gelet op het tweede lid van dit artikel kan bij verordening worden bepaald dat de vervuilingswaarde geheel of gedeeltelijk wordt bepaald aan de hand van geleverd drinkwater. In dit geval heeft het Hoogheemraadschap daar echter niet voor gekozen, hetgeen naar het oordeel van de rechtbank niet in strijd is met het systeem van de Waterschapswet. Om praktische redenen wordt in de Waterschapswet uitgegaan van een vaste gemiddelde vervuilingswaarde per woning. In deze wet is bepaald dat de vervuilingswaarde voor woningen op drie vervuilingseenheden wordt gesteld. Alleen als een woonruimte door één persoon wordt bewoond, wordt de vervuilingswaarde op één vervuilingseenheid gesteld. Daar is in het geval van eiser geen sprake van, nu hij en zijn partner beiden in de woning wonen. Naar het oordeel van de rechtbank heeft verweerder op grond van de Verordening Zuiveringsheffing Amstel, Gooi en Vecht de zuiveringsheffing ten aanzien van eiser terecht vastgesteld op € 162.

5.5. Voorts overweegt de rechtbank dat de zuiveringsheffing blijkens de toelichting op de Verordening Zuiveringsheffing een middel is ter dekking van de algemene kosten van het zuiveren van afvalwater. In tegenstelling tot wat eiser lijkt te veronderstellen, is dit geen retributie, waarbij de heffing tegenover een individuele dienst of prestatie moet staan. Het onderhoud van het riool achter het huis van eiser acht de rechtbank in dit verband dan ook niet relevant.

6. Voor zover eiser ter zitting heeft verwezen naar een uitspraak van het Europees Hof voor Rechten van de Mens in een zaak uit België over het verlagen van de waterschapsbelasting, overweegt de rechtbank dat eiser deze uitspraak niet nader heeft kunnen specificeren of de vindplaats heeft kunnen noemen. De rechtbank is ambtshalve niet bekend met een dergelijke uitspraak, zodat op voorhand niet duidelijk is of het in die zaak ging om een gelijk geval dat op de situatie van eiser van toepassing zou kunnen zijn. De beroepsgrond faalt.

7. Ten slotte heeft eiser ter zitting aangevoerd dat de door verweerder en de rechtbank verzonden stukken misleidend zijn. De rechtbank overweegt dat niet is gebleken dat de stukken misleidend zijn en dat bovendien niet is gebleken dat eiser hierdoor in zijn belangen zou zijn geschaad, zodat ook deze beroepsgrond faalt.

8. Het beroep is ongegrond. Voor een proceskostenveroordeling of vergoeding van het griffierecht bestaat geen aanleiding.

4 Geskil in hoger beroep

4.1. Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil of de aanslag waterschapsbelasting 2013 terecht aan belanghebbende is opgelegd.

4.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting hebben toegevoegd wordt verwezen naar het van het verhandelde ter zitting opgemaakte proces-verbaal.

5 Beoordeling van het geschil

5.1. Naar het oordeel van het Hof heeft de rechtbank op goede gronden een juiste beslissing genomen.

5.2. De in het hoger beroepsschrift door belanghebbende aangehaalde uitspraak van de Rechtbank Midden-Nederland (kenmerk ECLI:RBME:2013:7298 in plaats van op het eind 7290 (*Red.*: kenmerk is bedoeld ECLI:RBME:2013:7298)) – over de zogenaamde opbrengstlimiet – brengt het Hof niet tot een ander oordeel reeds omdat belanghebbende niet gesteld heeft dat de opbrengst van de afvalstoffenheffing wordt aangewend voor andere doeleinden dan die ter bestrijding van kosten die verbonden zijn aan

het beheer van huishoudelijke afvalstoffen (vgl. HR 23 mei 2014, 13/02954, ECLI:NL:HR:2014:1193, BNB 2014/142 (*Red.: Belastingblad* 2014/295, ECLI:NL:HR:1192)).

In ieder geval is onvoldoende dat belanghebbende in zijn hoger beroepschrift niet meer schrijft dan “Het bedrag is te hoog.”

5.3. Ook hetgeen belanghebbende overigens in hoger beroep aanvoert leidt niet tot het oordeel dat de litigieuze aanslag ten onrechte of te hoog is vastgesteld.

Slotsom

De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is en dat de uitspraak van de rechtbank dient te worden bevestigd.

6 Kosten

Voor een kostenveroordeling als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht vindt het Hof geen termen aanwezig.

7 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

Zuiveringsheffing

Belastingblad 2015/77

HOF ARNHEM-LEEWARDEN

17 december 2014, nr. 14/00303

(Mrs. J.P.M. Kooijmans, J. van de Merwe en R.A.V. Boxem)

ECLI:NL:GHARL:2014:9829

Bruikbaarheid resultaten afvalwateronderzoek voorgaand jaar

Uitspraak

op het hoger beroep van

[X] BV te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Overijssel van 28 februari 2014, Awb 13/901, in het geding tussen belanghebbende en

de heffingsambtenaar van Tricijn belastingen te Zwolle (thans Gemeenschappelijk Belastingkantoor Lococensus-Tricijn, hierna: de heffingsambtenaar).

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1 Aan belanghebbende is voor het jaar 2006 een aanslag in de zuiveringsheffing opgelegd voor de bedrijfsruimte op het adres [a-straat] 3 te [Z].

1.2 Na daartegen door belanghebbende gemaakt bezwaar heeft de heffingsambtenaar bij uitspraak op bezwaar de aanslag gehandhaafd.

1.3 Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Zwolle-Lelystad die het beroep na vereenvoudigde behandeling niet-ontvankelijk heeft verklaard. Het verzet daartegen is door de rechtbank Zwolle-Lelystad ongegrond verklaard. De Hoge Raad heeft de uitspraak van de rechtbank Zwolle-Lelystad op het verzet bij arrest van 12 april 2013, 11/05101 vernietigd, en verstaan dat de uitspraak waartegen het verzet was gericht vervalt en dat de rechtbank Zwolle-Lelystad het onderzoek moet voortzetten in de stand waarin het zich bevond.

1.4 De rechtbank Overijssel (hierna: de Rechtbank) heeft het beroep bij uitspraak van 28 februari 2014, Awb 13/901 ongegrond verklaard.

1.5 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.

1.6 Enz.

2 De vaststaande feiten

2.1 Belanghebbende exploiteert op het adres [a-straat] 3 te [Z] een visverwerkend bedrijf waarin – onder meer – krab wordt verwerkt, het zogenoemde trekken van krab, waarbij de poten van het krablichaam worden gescheiden. De verwerking van krab heeft, door het na het trekken vrijkomende lichaamsvocht van de krab, invloed op de vervuilingswaarde van het afvalwater dat van het bedrijf van belanghebbende wordt afgevoerd. De verwerking van krab vindt niet in alle weken van het kalenderjaar in dezelfde hoeveelheden plaats.

2.2 De heffingsambtenaar is de rechtsopvolger van de heffingsambtenaar van het waterschap Zuiderzeeland. Onder meer bij brief van 21 december 2007 met betrekking tot de aanslagen voor de jaren 2001, 2003 en 2004, heeft het waterschap Zuiderzeeland het volgende aan belanghebbende bericht:

“Bij de berekening van de vervuilingswaarde dienen de belastingjaren in twee seizoenen te worden verdeeld. (...)

Het betreft de volgende seizoenen:

- **Seizoen A: januari t/m april: geen verwerking krab.**

(...)

- **Seizoen B: mei t/m december: wel verwerking krab.**

De heffingsambtenaar erkent dat destijds een afspraak met belanghebbende is gemaakt over het hante-

ren van twee productietijdvakken hetgeen binnen die afspraak tot gevolg heeft dat, om tot een correcte klasse-indeling te komen, zowel in tijdvak A als in tijdvak B afvalwateronderzoek moet plaatsvinden.

2.3 In het kalenderjaar 2006 is sprake van krabverwerking in het bedrijf van belanghebbende vanaf 22 juni.

2.4 Namens de heffingsambtenaar zijn in 2005 bij belanghebbende, met toepassing van artikel 4 van het Besluit vervuilingswaarde ingenomen water (hierna: het Besluit), afvalwater-onderzoeken uitgevoerd. Op grond van de resultaten van die onderzoeken is het bedrijf van belanghebbende met ingang van 2005, voor het berekenen van het aantal vervuilingseenheden (hierna: v.e.) waarnaar de aanslag zuiveringsheffing wordt opgelegd, ingedeeld in waterklasse 12 als bedoeld in artikel 22, derde lid, van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren zoals deze luidde voor het onderhavige jaar (hierna: de Wvo). De aanslag zuiveringsheffing die voor 2005 aan belanghebbende is opgelegd, is met het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013, 11/05139, ECLI:NL:HR:2013:BZ6795 (*Red.: Belastingblad* 2013/112), onherroepelijk komen vast te staan.

2.5 Ook in 2006 zijn bij belanghebbende onderzoeken ingesteld met toepassing van artikel 4 van het Besluit. Tussen partijen is niet in geschil dat, gelet op artikel 4, vierde lid, van het Besluit, die onderzoeken niet voldoen aan de eisen van representativiteit.

2.6 De bedrijfsvoering in het bedrijf van belanghebbende was gedurende de jaren 2003 tot en met 2008 vergelijkbaar.

2.7 Met dagtekening 25 mei 2007 heeft belanghebbende voor het jaar 2006 aangifte gedaan. In een bijlage bij de aangifte heeft zij de vervuilingswaarde van het geloosde afvalwater primair berekend op 327 v.e. en subsidiair op 470 v.e. Belanghebbende is daarbij uitgegaan van een verdeling in tijdvakken A en B aan de hand van een als bijlage bij de aangifte overgelegd productieoverzicht waarin – onder meer – de inkomsten van krab zijn vermeld.

2.8 De heffingsambtenaar is bij het opleggen van de definitieve aanslag zuiveringsheffing afgeweken van de door belanghebbende gedane aangifte. Hij heeft met toepassing van waterklasse 12 aan belanghebbende voor 2006 een aanslag opgelegd van € 29.909,06, berekend naar 499,4 v.e.

3 Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1 In geschil is of de aanslag tot het juiste bedrag is vastgesteld. Meer in het bijzonder is in geschil of de uitkomst van het onderzoek in 2005 bepalend is voor het vaststellen van de aanslag voor 2006, of aan de uitkomst van het onderzoek in 2005 moet worden voorbijgegaan omdat niet van onderzoek in representatieve weken sprake is geweest, en of de aanslag is opgelegd in strijd met het vertrouwensbeginsel.

3.2 Belanghebbende is van mening dat in de onderhavige procedure alsnog de vraag aan de orde kan worden gesteld of het onderzoek in 2005 op de juiste wijze is uitgevoerd. Ieder jaar staat immers op zichzelf. Dat de aanslag voor het jaar 2005 onherroepelijk is komen vast te staan doet daaraan niet af. Belanghebbende beantwoordt de tweede vraag bevestigend omdat de feitelijke onderzoeken niet in representatieve weken zijn uitgevoerd doch slechts in weken waarin krab is verwerkt. Tot slot stelt belanghebbende dat de aanslag in strijd met het vertrouwensbeginsel is opgelegd doordat de heffingsambtenaar terugkomt van de indeling in perioden A en B. Voorts heeft de heffingsambtenaar zich op het standpunt gesteld dat alleen dan van een zogenoemde krabweek kan worden gesproken indien niet meer dan 1.200 kg krab in die week is verwerkt. Deze grens is niet eerder gesteld. In beroep en hoger beroep neemt belanghebbende het standpunt in dat, nu de onderzoeken in 2005 en 2006 niet voldoen aan de in het Besluit gestelde eisen, zij voor het jaar 2006 ingedeeld moet blijven in waterklasse 10. Belanghebbende berekent aldus het aantal v.e. waarnaar zij moet worden aangeslagen nader op 298,8.

3.3 De heffingsambtenaar is tegengestelde meningen toegedaan. Hij stelt dat de Rechtbank terecht heeft geoordeeld dat de grieven van belanghebbende tegen het resultaat van de in 2005 uitgevoerde onderzoeken slechts in de procedure met betrekking tot het jaar 2005 aan de orde konden worden gesteld en dat de onmogelijkheid daartoe (het beroep van belanghebbende voor dat jaar is niet-ontvankelijk verklaard) voor haar rekening en risico moet blijven. De heffingsambtenaar stelt voorts dat de afvalwateronderzoeken in 2005 in representatieve weken zijn uitgevoerd en dat de uitkomsten van die onderzoeken hun bevestiging vinden in de uitkomsten van de onderzoeken die in de jaren daarvoor en daarna zijn uitgevoerd. In afwijking van zijn eerdere standpunt stelt de heffingsambtenaar dat indeling in perioden A en B onnodig is omdat uit de onderzoeken blijkt dat de verwerking van krab nauwelijks invloed heeft op de vervuilingswaarde van het geloosde afvalwater. Van in rechte te honoreren vertrouwen is geen sprake. De heffingsambtenaar heeft belanghebbende aanvankelijk geloofd in haar stelling dat de verwerking van krab in betekende mate van invloed is op de vervuilingswaarde van het geloosde afvalwater maar nadien is gebleken dat die stelling niet houdbaar is. Indien de door belanghebbende

overgelegde productieoverzichten juist worden geïnterpreteerd blijkt dat, ook indien wel tussen twee tijdvakken moet worden onderscheiden, de onderzoeken in 2005 representatief zijn geweest. De aanslag is juist berekend.

3.4 Beide partijen hebben voor hun standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.

3.5 Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, en tot vermindering van de aanslag.

3.6 De heffingsambtenaar concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

4 Beoordeling van het geschil

4.1 Op grond van artikel 7 van de Verordening verontreinigingsheffing Waterschap Zuiderzeeland 2001 zoals deze luidt voor het onderhavige jaar (hierna: de Verordening) wordt, in overeenstemming met artikel 20, eerste lid, van de Wvo, het aantal v.e. berekend met behulp van gegevens die zijn verkregen door meting, bemonstering en analyse. In afwijking daarvan kan op grond van artikel 10 van de Verordening juncto artikel 22 van de Wvo het aantal v.e. worden vastgesteld, kort gezegd, met behulp van de aldaar bedoelde zogenoemde waterklassen. De daarvoor van belang zijnde vervuilingswaarde per m³ ingenomen water wordt op grond van artikel 2 van het Besluit bepaald met behulp van de in dat artikel opgenomen tabel.

4.2 Op grond van artikel 4, eerste lid, van het Besluit, kan de vervuilingswaarde per m³ ingenomen water worden bepaald aan de hand van monsterneming en analyse overeenkomstig het derde lid, onderscheidenlijk aan de hand van meting, bemonstering en analyse overeenkomstig het vierde lid van dat artikel. In dat vierde lid is bepaald dat de meting, bemonstering en analyse plaatsvindt in een aantal representatieve weken welk aantal afhankelijk is van de geschatte vervuilingswaarde. Het zevende lid van artikel 4 van het Besluit luidt als volgt:

“Een op basis van dit artikel bepaalde vervuilingswaarde per m³ ingenomen water geldt voor de betrokken bedrijfsruimte of het betrokken onderdeel van de bedrijfsruimte tot het heffingsjaar waarin dit artikel hetzij door de heffingsplichtige hetzij door de inspecteur [Hof: lees de heffingsambtenaar] opnieuw wordt toegepast.”

4.3 Het is niet in geschil dat in 2005 ambtshalve door de heffingsambtenaar de vervuilingswaarde met toepassing van artikel 4 van het Besluit is vastgesteld en dat de uitkomsten van de onderzoeken hebben geleid tot een indeling van de bedrijfsruimte van belanghebbende in waterklasse 12.

4.4 Noch op grond van de Verordening, noch op grond van enige bepaling in het Besluit wordt de uitkomst van een onderzoek en de bepaling van de vervuilingswaarde met toepassing van artikel 4 van het Besluit vastgesteld bij voor bezwaar en beroep vatbare beschikking. Derhalve kan niet worden gezegd dat de uitkomst van een dergelijk onderzoek en de daarop gebaseerde vaststelling van de vervuilingswaarde per m³ ingenomen water onherroepelijk vast komen te staan doordat de aanslag in de zuiveringsheffing voor het jaar waarin dat onderzoek is ingesteld, onherroepelijk is vast komen te staan.

4.5 Een aanslag in de zuiveringsheffing wordt voor ieder jaar vastgesteld op grond van de voor dat jaar geldende feiten en omstandigheden. Het staat een heffingsplichtige vrij ieder jaar een vastgestelde aanslag in de zuiveringsheffing te bestrijden met alle middelen die hem of haar daarvoor dienstig voorkomen. Niets staat er derhalve aan in de weg dat belanghebbende ook met betrekking tot de voor het onderhavige jaar opgelegde aanslag in de zuiveringsheffing de juistheid van het in 2005 uitgevoerde onderzoek gemotiveerd aan de orde stelt. Het andersluidende oordeel van de Rechtbank is onjuist.

4.6 Door of in opdracht van de heffingsambtenaar zijn in 2005 twee afvalwateronderzoeken uitgevoerd en wel van 30 augustus 2005 tot en met 5 september 2005, en van 23 november 2005 tot en met 6 december 2005. De heffingsambtenaar heeft gesteld dat bij de keuze van die perioden de verdeling van het productiejaar in een periode A en een periode B nog geen rol kon spelen omdat die verdeling pas eind 2006 voor het eerst ter sprake kwam. De keuze voor de onderzoeksperioden in 2005 was volstrekt willekeurig. Dat van representatieve weken sprake is geweest volgt naar de mening van de heffingsambtenaar ook uit de uitkomsten van de onderzoeken over de jaren 2003 tot en met 2009. Ook indien rekening wordt gehouden met de verwerking van krab blijft de waterklasse-indeling gelijk. Overigens kan uit de door belanghebbende overgelegde inkoopgegevens volstrekt niet eenduidig worden afgeleid wat de invloed van de krabverwerking is op de vervuilingswaarde van het geloosde afvalwater. De inkopen zeggen niets over de verwerking van krab en belanghebbende heeft verklaard dat ingekochte krab ook onverwerkt wordt doorverkocht. Voorts blijkt uit nadere berekeningen dat, indien de

invloed van de krabverwerking wordt geëlimineerd, de uitkomst van de onderzoeken niet zodanig wijzigt dat indeling in een andere waterklasse volgt. De heffingsambtenaar concludeert dat de verwerking van krab niet van invloed is op het antwoord op de vraag naar de representativiteit van de weken waarin de onderzoeken hebben plaatsgevonden.

4.7 Het Hof acht deze stellingen van de heffingsambtenaar aannemelijk en is van oordeel dat dan in beginsel ervan moet worden uitgegaan dat de onderzoeken hebben plaatsgevonden in representatieve weken. Het Hof neemt daarbij in aanmerking dat belanghebbende ter zitting van het Hof heeft verklaard dat haar bedrijfsvoering in de jaren 2003 tot en met 2008 nauwelijks is gewijzigd zodat aan de uitkomsten van de onderzoeken in die jaren belang kan worden gehecht voor wat betreft de representativiteit van de onderzoeken in 2005 (vgl. Hoge Raad 12 september 2014, 13/02358, ECLI:NL:HR:2014:2658, r.o. 3.3.1 (*Red.: Belastingblad 2014/431*)). Alsdan rust op belanghebbende de last het tegendeel aannemelijk te maken. Belanghebbende maakt, met hetgeen zij naar voren heeft gebracht, niet aannemelijk dat de onderzoeken in 2005 niet in representatieve weken zijn uitgevoerd.

4.8 Nu de grieven van belanghebbende met betrekking tot de in 2005 uitgevoerde onderzoeken en de daarop gebaseerde indeling van belanghebbende in waterklasse 12 niet slagen, kan het resultaat van die onderzoeken bij de vaststelling van de aanslag over 2006 op grond van artikel 4, zevende lid, van het Besluit, in aanmerking worden genomen. Voor dat geval is de berekening van de aanslag als zodanig tussen partijen niet in geschil.

4.9 Hetgeen belanghebbende naar voren heeft gebracht omtrent de schending van het vertrouwensbeginsel door de heffingsambtenaar heeft ten dele betrekking op de representativiteit van de onderzoeksweken en is hierboven in de oordelen van het Hof reeds aan de orde gekomen. Daarnaast acht het Hof aannemelijk dat het onderscheid tussen krabweken en nietkrabweken pas in 2006 aan de orde is gesteld, dat dit onderscheid daarom bij de vaststelling van de meetweken in 2005 nog niet kon worden gemaakt en dat de heffingsambtenaar daarom niet het vertrouwen heeft gewekt dit onderscheid te zullen hanteren bij de keuze van de meetweken in 2005. Voor zover bedoeld is dat de heffingsambtenaar het vertrouwen heeft gewekt dat hij de aanslag zal baseren op een (gewogen) gemiddelde van de vervuilingswaarde in krabweken en nietkrabweken, waarbij dan noodzakelijkerwijs zal moeten worden teruggevallen op meetgegevens uit andere jaren, heeft belanghebbende zijn stelling niet aannemelijk gemaakt. In dit verband heeft de heffingsambtenaar wel aannemelijk gemaakt dat de meetgegevens over krabweken en nietkrabweken in de jaren 2003 tot en met 2009 niet zodanig verschillen dat het hanteren van een (gewogen) gemiddelde van deze meetweken zou leiden tot indeling in een andere vervuilingssklasse. Ook om die reden faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel. Voor zover belanghebbende erover klaagt dat de heffingsambtenaar, in afwijking van zijn eerder ingenomen standpunt, thans verdedigt dat van een zogenoemde krabweek pas sprake is indien ten minste 20 percent van de gemiddelde hoeveelheid krab per week is verwerkt (de in de stukken zo genoemde 80/20-regel) kan dat niet leiden tot vermindering van de aanslag op grond van het vertrouwensbeginsel, reeds omdat de heffingsambtenaar een dergelijk standpunt in deze procedure niet heeft ingenomen.

Slotsom

4.10 Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond. De uitspraak van de Rechtbank moet worden bevestigd.

5 Kosten

Het Hof vindt geen aanleiding voor een veroordeling van de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende.

6 Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Bestuursrecht

Belastingblad 2015/78

HOF AMSTERDAM

18 september 2014, nr. 14/00009

(Mr. P.F. Goes)

ECLI:NL:GHAMS:2014:4221

Proceskostenvergoeding. Bij professionele rechtsbijstandverlening in de vorm van een nadere motivering van het bezwaar heeft belanghebbende recht op toekenning van één punt voor de bezwaarfase

Uitspraak

op het hoger beroep van
[belanghebbende], wonende te [woonplaats], belanghebbende,
tegen de uitspraak in de zaak met kenmerk ALK 12/2385 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: rechtbank) in het geding tussen
belanghebbende
en
de heffingsambtenaar van de gemeente Schagen,
de heffingsambtenaar.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De heffingsambtenaar heeft bij beschikking met dagtekening 29 februari 2012 op grond van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ) de waarde van het object [adres] te [plaats] voor het jaar 2012 vastgesteld op € 80.000 (verder de WOZ-beschikking).
- 1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de heffingsambtenaar bij uitspraak op bezwaar, gedagtekend 27 augustus 2012, de waarde verlaagd naar € 25.000.
- 1.3. Bij uitspraak van 6 december 2013 heeft de rechtbank het door belanghebbende ingestelde beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Het tegen deze uitspraak door belanghebbende ingestelde hoger beroep is bij het Hof ingekomen op 7 januari 2014. (...).

2 Feiten

Nu in de uitspraak van de rechtbank de feiten niet als zodanig zijn weergegeven, zal het Hof de voor de beoordeling van het hoger beroep van belang zijnde feiten zelf vaststellen.

- 2.1. Belanghebbende is eigenaar van een recreatiewoning gelegen in [adres] te [woonplaats] (verder de recreatiewoning).
- 2.2. Tegen de WOZ-beschikking heeft belanghebbende op 20 maart 2012 – zelf – een bezwaarschrift bij de heffingsambtenaar ingediend. In het bezwaarschrift gaf belanghebbende kort aan dat de heffingsambtenaar bij het vaststellen van de WOZ-waarde geen rekening had gehouden met:
 - verschillen tussen de recreatiewoning en de vergelijkingsobjecten;
 - het achterstallig onderhoud van de recreatiewoning en het park;
 - ernstige tekortkomingen aan de riolering/afwatering in het park;
 - de overlast van onder andere Polen in het park;
 - de aanwezigheid van een vuilstortplaats;
 - de onaantrekkelijkheid van het park vanwege zwerfafval en wanbeleid van vorige eigenaren;
 - de economische crisis in Nederland.

Daarnaast voerde belanghebbende aan dat de vergelijkingsobjecten voor lagere bedragen zijn verkocht en van veel oudere datum zijn, dan waar de heffingsambtenaar vanuit gaat.

Belanghebbende concludeerde in zijn bezwaarschrift tot een waarde van € 26.000.

- 2.3. Op 4 april 2012 heeft Previcus Vastgoed, namens belanghebbende (verder de gemachtigde) een 'bezwaarschrift' ingediend waarin hij concludeerde tot een WOZ-waarde van € 60.000. Op 3 mei 2012 stuurde de gemachtigde een 'Nadere aanvulling van het bezwaarschrift' (verder de 'aanvulling'). De gemachtigde (1) voert in dit geschrift – naast het argument dat de transactiedata van twee van de drie ver-

gelijkingsobjecten te ver van de peildatum afliggen – dezelfde door belanghebbende in diens bezwaarschrift geformuleerde gronden aan, (2) werkt die gronden verder uit, (3) concludeert tot een WOZ-waarde van € 25.000 en (4) verzoekt om vergoeding van belanghebbendes kosten in de bezwaarfase.

2.4. Nadat belanghebbende van de heffingsambtenaar vernomen had dat deze volledig aan zijn bezwaren zou tegemoetkomen (en de waarde zou vaststellen op € 25.000), heeft hij verklaard af te zien van een hoorzitting (als bedoeld in artikel 25 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen jo artikel 7:2 Algemene wet bestuursrecht, verder Awb).

2.5. Bij uitspraak op bezwaar heeft de heffingsambtenaar (1) de WOZ-waarde verlaagd naar € 25.000 en (2) belanghebbende geen proceskostenvergoeding toegekend.

3 *Geschil in hoger beroep*

3.1. Evenals bij de rechtbank is bij het Hof in geschil of belanghebbende recht heeft op een vergoeding van de kosten voor de in de bezwaarfase verleende rechtsbijstand.

3.2. Belanghebbende verzoekt om vergoeding van deze kosten conform het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) en stelt deze kosten – in zijn bij de rechtbank ingediende beroepschrift – op € 218 (indien ‘bezwaarschrift’ door professionele rechtshulpverlener: 1 punt x € 218).

3.3. De inspecteur meent dat belanghebbende geen recht heeft op vergoeding van deze kosten.

4 *Beoordeling van het geschil*

Standpunten van partijen

4.1. De heffingsambtenaar meent dat belanghebbende geen recht heeft op een vergoeding van de kosten voor de in de bezwaarfase verleende rechtsbijstand omdat de ‘aanvulling’ geen toegevoegde waarde had en dat er ook geen noodzaak was om de gemachtigde in de bezwaarfase in te schakelen.

4.2. In zijn bij de rechtbank ingediende verweerschrift (waarnaar hij in zijn verweerschrift in hoger beroep verwijst) onderbouwt de heffingsambtenaar zijn standpunt als volgt:

Op 20 maart 2012 heb ik een goed gemotiveerd bezwaarschrift van [belanghebbende] ontvangen. Dezelfde dag heb ik [belanghebbende] een ontvangstbevestiging gestuurd met uitleg over de procedure. Vervolgens ontving ik op 4 april 2012 een bezwaarschrift van [de gemachtigde] namens [belanghebbende]. In dit bezwaarschrift stond slechts dat [de recreatiewoning] niet hoger dan € 60.000 kon zijn en dat alle correspondentie over het bezwaarschrift via [de gemachtigde] moest.

Naar aanleiding hiervan heb ik [belanghebbende] op 5 april 2012 een brief gestuurd met het verzoek om aan te geven of dit wel de bedoeling was. Hierop heeft [belanghebbende] niet gereageerd. Vervolgens ontving ik op 4 mei 2012 een motivering van [de gemachtigde]. De strekking van deze motivering kwam overeen met het bezwaarschrift dat [belanghebbende] op 20 maart 2012 had ingediend. Op dat moment had ik dus twee brieven met dezelfde strekking. Daarom ben ik van mening dat de brieven van [de gemachtigde] geen toegevoegde waarde hebben op het bezwaarschrift van 20 maart 2012, welke al door [belanghebbende] was ingediend.

Het is voor mij overigens onduidelijk waarom [de gemachtigde] een bezwaarschrift heeft ingediend. Was [de gemachtigde] niet op de hoogte dat [belanghebbende] al zelf een goed gemotiveerd bezwaarschrift had ingediend? Op het moment dat dit wel bekend was bij [de gemachtigde] dan ben ik van mening dat hier sprake is van onjuist gebruik van rechtsmiddelen. Een bedrijf dat al jaren ervaring heeft met bezwaarprocedures voeren in het kader van de Wet [...] WOZ [...] had moeten weten dat het bezwaarschrift van [belanghebbende] voldoende gemotiveerd was. Om dan vervolgens toch nog een bezwaarschrift in te dienen met dezelfde strekking kan ik niet begrijpen. De wetgever kan mijns inziens niet voor ogen hebben gehad dat in deze situatie proceskostenvergoeding moet worden toegekend. [...]

Belanghebbende stelt terecht dat het voor de proceskostenvergoeding van belang is dat de proceskosten redelijk zijn gemaakt en dat daarnaast het bedrag ook redelijk is, de zogenaamde “dubbele redelijkheidstoets”.

Het bezwaarschrift van [belanghebbende] van 20 maart 2012 was goed gemotiveerd. Dit bezwaarschrift gaf zeker aanleiding om de WOZ-waarde [van de recreatiewoning] te verlagen. Dat [belanghebbende] vervolgens een derde beroepsmatige rechtsbijstandverlener een bezwaarschrift met dezelfde

grieven als zijn bezwaarschrift laat indienen is niet redelijk. De noodzaak van het inschakelen van deze derde beroepsmatige rechtsbijstandverlener ontbreekt volledig.

4.3. De gemachtigde stelt in hoger beroep onder meer dat de 'nadere motivering', heeft bijgedragen aan de voor belanghebbende gunstige uitkomst van de bezwaarprocedure; reeds omdat de heffingsambtenaar de door de gemachtigde voorgestelde waarde en niet de door belanghebbende in zijn bezwaarschrift bepleite waarde in zijn uitspraak op bezwaar heeft overgenomen. Ook stelt hij dat "het onwaarschijnlijk [is] dat ons bezwaarschrift (Hof bedoeld is: de 'aanvulling') niets heeft toegevoegd aan de procedure, en dat het redelijk is dat de litigieuze kosten zijn gemaakt".

Overwegingen van de rechtbank

4.4. De rechtbank heeft belanghebbendes beroep ongegrond verklaard en daarbij het volgende overwogen (waarbij belanghebbende is aangeduid als eiser en de heffingsambtenaar als verweerder):

1. De rechtbank stelt vast dat tussen partijen uitsluitend in geschil is of de door eiser in bezwaar gemaakte proceskosten voor vergoeding in aanmerking komen.
2. De gemachtigde van eiser stelt dat zijn cliënt zelf een bezwaarschrift heeft ingediend ter saveering van de bezwaartermijn waarna hij (gemachtigde) vervolgens zelf de procedure heeft overgenomen en op 4 mei 2012 een uitgebreide motivering heeft ingediend. De gemachtigde stelt voorts dat hij heeft verzocht de waarde te verlagen naar een bedrag van € 25.000. Aangezien verweerder in de uitspraak op bezwaar deze waarde één op één heeft overgenomen is het onwaarschijnlijk dat zijn bezwaarschrift niets heeft toegevoegd aan de procedure.
3. Verweerder voert in de uitspraak op bezwaar aan dat hij het verzoek om proceskostenvergoeding afwijst. Verweerder voert daartoe aan dat het bezwaarschrift van de gemachtigde niets heeft bijgedragen aan deze procedure. [...]
4. [...]
5. De rechtbank stelt vast dat eiser zelf op 20 maart 2012 een uitgebreid gemotiveerd bezwaarschrift heeft ingediend. De gemachtigde van eiser heeft hierna op 4 april 2012 eveneens een bezwaarschrift ingediend. Op 4 mei 2012 heeft de gemachtigde de gronden van dit bezwaarschrift ingediend. De rechtbank is van oordeel dat het door eisers gemachtigde ingediende bezwaarschrift en de ingediende motivering hiervan moeten worden beschouwd als een aanvulling op het door eiser zelf op 20 maart 2012 ingediende bezwaar.
6. De rechtbank is voorts van oordeel dat voor het indienen van een aanvullend bezwaarschrift, indien de betrokkene zelf het bezwaarschrift heeft ingediend en dit bezwaarschrift voldoet aan de vereisten, geen aanleiding bestaat hiervoor een vergoeding toe te kennen. Het indienen van een aanvullend bezwaarschrift is niet in de bijlage bij het [Besluit] opgenomen als een proceshandeling waarvoor vergoeding mogelijk is. Het [Besluit] bevat in samenhang met de daarbij behorende bijlage een limitatieve opsomming van proceshandelingen waarvoor een forfaitaire vergoeding kan worden toegewezen.
7. Gelet op het voorgaande heeft verweerder het verzoek om vergoeding van de in bezwaar gemaakte proceskosten terecht afgewezen.
8. Het beroep is daarom ongegrond. Hetgeen eiser overigens heeft aangevoerd leidt niet tot een ander oordeel.
9. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

Overwegingen van het Hof omtrent het geschil

4.5. Dienaangaande overweegt het Hof.

4.5.1. Ingevolge artikel 7:15, lid 2, eerste volzin, Awb worden de kosten, die de belanghebbende in verband met de behandeling van het bezwaar redelijkerwijs heeft moeten maken, door het bestuursorgaan – op verzoek van belanghebbende – vergoed voor zover het bestreden besluit wordt herroepen wegens aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid. Ingevolge het lid 4 worden bij algemene maatregel van bestuur nadere regels gesteld over de kosten waarop de vergoeding uitsluitend betrekking kan hebben en over de wijze waarop het bedrag van de kosten wordt vastgesteld. De nadere regels als bedoeld in artikel 7:15, lid 4, Awb zijn gesteld bij het Besluit.

Ingevolge artikel 1, aanhef, onderdeel a, van het Besluit kan een veroordeling in de kosten betrekking hebben op kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Ingevolge artikel 2, lid 1, onderdeel a van het Besluit wordt het bedrag van deze kosten vastgesteld overeenkomstig het in de bijlage opgenomen tarief. Ingevolge de bijlage bij het Besluit wordt bij "Bezwaar en administratief beroep" voor de proceshandeling 'bezwaarschrift' 1 punt toegekend en vertegenwoordigt elke punt een waarde van (thans) € 243.

4.5.2. In hoger beroep is niet (meer) in geschil dat een belanghebbende die een professionele rechtsbijstandverlener op basis van no cure, no pay inschakelt, kosten maakt (als bedoeld in artikel 1, aanhef, onderdeel a, Besluit).

4.5.3. In de bijlage bij het Besluit wordt onder A4 één punt toegekend voor "bezwaarschrift/beroepschrift (artikel 6.4)". De bijlage maakt geen onderscheid tussen een gemotiveerd of een ongemotiveerd bezwaarschrift; noch spreekt de bijlage over de 'motivering van' of de 'aanvulling op' een bezwaarschrift.

4.5.4. Een redelijke uitleg van het Besluit en de bijlage brengt met zich dat, indien ten minste één van de als bezwaarschrift of nadere motivering daarvan aan te merken geschriften door een beroepsmatig rechtsbijstandverlener is ingediend, daarvoor eenmaal één punt wordt toegekend. Dat, zoals in dit geval, het bezwaarschrift door belanghebbende zelf is opgesteld en ingediend, staat er derhalve niet aan in de weg dat een punt kan worden toegekend.

4.5.5. De kosten van het als nadere motivering van het bezwaarschrift aan te merken geschrift van 3 mei 2012 komen voor vergoeding op de voet van artikel 8:75 van de Awb in aanmerking. In beginsel is niet relevant of het – door belanghebbende op 20 maart 2012 ingediende – bezwaarschrift voor de heffingsambtenaar al voldoende gronden bevatte om tot een herziening van de WOZ-beschikking te komen. Met andere woorden, belanghebbende heeft ook recht op een kostenvergoeding indien de 'aanvulling' niet aan het tegemoetkomen door de heffingsambtenaar heeft bijgedragen.

4.5.6. Dit laatste zou anders zijn als de gemachtigde of belanghebbende ten tijde van de 'aanvulling' (in casu 3 mei 2012) wist of kon weten dat de heffingsambtenaar de WOZ-beschikking tot de door de gemachtigde gewenste waarde zou verlagen. Zulks is echter gesteld noch gebleken en is ook onwaarschijnlijk omdat de gemachtigde in zijn 'aanvulling' tot een lagere waarde (€ 25.000) komt dan belanghebbende in zijn bezwaarschrift (€ 26.000).

4.5.7. Het Hof sluit hierbij aan bij de uitspraak van de Centrale Raad van Beroep van 14 februari 2007 in 04/5461 en 05/40, ECLI:NL:CRVB:2007:AZ8558, en die van de Raad van State van 13 oktober 2010, 201000281/1/H2, ECLI:NL:RVS:2010:BO0271.

4.5.8. Het Hof acht (1) de opvatting van de heffingsambtenaar dat belanghebbende geen recht heeft op vergoeding van voor de bezwaarfase gemaakte proceskosten omdat de motivering van de gemachtigde geen toegevoegde waarde had en (2) het oordeel van de rechtbank dat het indienen van een aanvullende motivering niet een proceshandeling is waarvoor vergoeding mogelijk is, derhalve onjuist.

4.5.9. Het Hof verstaat het standpunt van de heffingsambtenaar dat – ook – de noodzaak van het inschakelen van een professionele rechtsbijstandverlener in casu volledig ontbrak, aldus, dat de heffingsambtenaar meent dat belanghebbende de litigieuze kosten niet redelijkerwijs heeft moeten maken, met als consequentie dat ingevolge artikel 7.15, lid 2, Awb geen recht op een proceskostenvergoeding bestaat. Dienaangaande overweegt het Hof als volgt.

4.5.10. Omdat niet gezegd kan worden dat uit de WOZ-beschikking en/of het taxatieverslag volgde dat sprake was van een betrekkelijk eenvoudig te constateren gebrek, is het Hof van oordeel dat het inroepen van de juridische bijstand voor het indienen van de nadere motivering niet onredelijk was. Dit geldt eens te meer nu de WOZ-waarde in de WOZ-beschikking circa driemaal de uiteindelijk vastgestelde waarde is. Belanghebbende liep derhalve na de ontvangst van de WOZ-beschikking financieel gezien een betrekkelijk groot risico.

4.5.11. Tot slot verwerpt het Hof het standpunt van de heffingsambtenaar dat belanghebbende niet aan de 'zogenaamde dubbele redelijkheidstoets' voldoet. Sinds de invoering van de forfaitaire regeling in het Besluit geldt niet meer de eis dat de hoogte van de kosten in redelijkheid moeten zijn gemaakt.

4.5.12. Nu belanghebbende in haar bezwaarschrift om vergoeding van de kosten van deze bijstand heeft verzocht en de WOZ-beschikking is herroepen wegens een aan de heffingsambtenaar te wijten onrechtmatigheid, komen de in de bezwaarfase gemaakte kosten voor vergoeding in aanmerking.

4.5.13. Het Hof stelt deze kostenvergoeding vast op 1 punt (voor het indienen van bezwaarschrift) x 1 (wegingsfactor) x € 243 (zijnde het vanaf 1 januari 2014 geldende bedrag ex artikel V, onderdeel 6 van de Regeling van de Minister van Veiligheid en Justitie van 13 december 2013, 461218, tot indexering van bedragen in de Algemene wet bestuursrecht, het Besluit proceskosten bestuursrecht, de Wet griffierechten burgerlijke zaken en de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek) = € 243.

Slotsom

4.5.14. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd.

5 Kosten

5.1. Nu het hoger beroep gegrond is acht het Hof termen aanwezig voor een kostenveroordeling op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

5.2. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit. Voor het onderhavige geval zijn dat de in onderdeel a vermelde kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

5.3. Anders dan de heffingsambtenaar (die een factor van 0,25 bepleit) is het Hof van oordeel dat, nu in (hoger) beroep uitsluitend de hoogte van de kostenvergoeding in de bezwaarfase in geschil was, de zaak qua gewicht in de categorie 'licht' valt en stelt het de factor als bedoeld in onderdeel C1 van het Besluit op 0,5.

5.4. Het Hof stelt het bedrag van de onder 5.2 bedoelde kosten overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief op: 2 (voor proceshandelingen: beroepschrift + hoger beroepschrift) x € 487 (waarde per punt) x 0,5 (wegingsfactor) = € 487.

6 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het bij de rechtbank ingestelde beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar, voor zover die betrekking heeft op de proceskosten in de bezwaarfase;
- veroordeelt de inspecteur in belanghebbendes proceskosten in de bezwaarfase ten bedrage van € 243;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende in de beroeps- en hoger beroepsfase ten bedrage van € 487;
- gelast de inspecteur aan belanghebbende het betaalde griffierecht ad € 42 (beroep bij de rechtbank) en € 118 (hoger beroep bij het Hof), in totaal € 160, te vergoeden.

Bestuursrecht / Wet WOZ**Belastingblad 2015/79****RECHTBANK OOST-BRABANT**

5 november 2014, nr. AWB - 13 _ 5233

(Mr. D.J. de Lange)

m.nt. A.W. Schep

ECLI:NL:RBOBR:2014:6722

Hoorzitting WOZ-bezwaar. Geen wettelijke belemmering voor intern werkproces waarbij het horen verplicht gelijktijdig met inpandige opname plaatsvindt**Uitspraak**

in de zaak tussen

[eiser], te [woonplaats], eiser,

(gemachtigde: A. Oosters)

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Eindhoven, verweerder.

(gemachtigde: F. Fikri).

Procesverloop

Bij beschikking van 31 januari 2013, vervat in een op die datum gedagtekend aanslagbiljet, heeft verweerder, op grond van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ), de waarde van de onroerende zaak [de woning] (hierna: de woning) per waardepeildatum 1 januari 2012 vastgesteld op € 385.000. In dit geschrift zijn tevens de aanslagen onroerende-zaakbelastingen (OZB) voor het kalenderjaar 2013 bekendgemaakt.

Bij uitspraak op bezwaar van 30 september 2013 heeft verweerder de waarde van de woning gehandhaafd.

Eiser heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld.

Overwegingen**Feiten**

1. Eiser is eigenaar van de woning. Het betreft een twee-onder-een-kapwoning met garage, bouwjaar 1978 met een inhoud van ongeveer 557 m³. Het perceel heeft een oppervlakte van ongeveer 304 m².

Geschil en beoordeling

2. Het beroep had aanvankelijk mede betrekking op een viertal objecten aan de Tongelresestraat. Het beroep is, voor zover het deze objecten betreft (SHE 13/5403, SHE 13/5565, SHE 13/5566 en SHE 13/5567), ter zitting ingetrokken, zonder dat daarbij is verzocht om toepassing van artikel 8:75a van de Awb.

3.1 Eiser heeft allereerst aangevoerd dat verweerder hem willens en wetens de gelegenheid heeft ontnomen om te worden gehoord. Hij heeft er in dit verband op gewezen dat hij het niet juist acht dat hij thuis wordt gehoord, in combinatie met een inpandige opname. Het horen moet op neutraal terrein, of telefonisch plaatsvinden, niet bij een belanghebbende thuis. Aan een inpandige opname, in combinatie met het horen, kleven niet alleen praktische bezwaren, maar daaraan staan zijns inziens ook juridische beginselen in de weg.

3.2 Het juridische beginsel waarop eiser in zijn beroepschrift wijst, is dat verweerder voorafgaande aan het horen een eerste heroverweging moet hebben uitgevoerd en dit niet hoort te geschieden tijdens het horen. In dit geval is van een dergelijke heroverweging geen sprake.

Ter zitting heeft eiser de desbetreffende beroepsgrond ingetrokken.

3.3 Verweerder heeft betoogd dat op 18 september 2013 een inpandige opname is gedaan, waarbij ruimte was ingepland voor een hoorzitting. Eisers gemachtigde is daarvoor uitgenodigd. Omdat eisers gemachtigde op 11 september 2013 heeft laten weten niet aanwezig te kunnen zijn, heeft verweerder een beslissing op bezwaar genomen, zonder dat opnieuw een uitnodiging voor het horen is verzonden,

zoals dat vooraf aan de gemachtigde was medegedeeld. Verweerder is van mening dat van een schending van de hoorplicht geen sprake is.

3.4 Uit de gedingstukken en het verhandelde ter zitting kan worden opgemaakt dat verweerder er medio 2013 toe over is gegaan om in WOZ-zaken het horen van belanghebbenden te combineren met een in pandige opname van de woning. Deze wijze van horen is niet vastgelegd in een beleidsregel, maar betreft, zoals verweerder het zelf noemt, een intern werkproces. De werkwijze van verweerder is niet anders dan in correspondentie met belanghebbenden, dan wel hun gemachtigden, kenbaar gemaakt.

De werkwijze van verweerder komt er in essentie op neer dat verweerder het horen combineert met een in pandige opname. Het is weliswaar mogelijk om een andere afspraak te maken als een bepaalde dag en/of tijdstip deze gemachtigde niet schikt, maar van het beginsel om het horen en de in pandige opname te combineren, wordt niet afgeweken.

Uit de door verweerder in de gedingstukken en ter zitting gegeven toelichting kan worden afgeleid dat verweerder tot de combinatie van horen en in pandige opname heeft besloten, omdat hij dat, uit overwegingen van zorgvuldigheid en efficiency, de beste oplossing acht in ieders belang. Verweerder is van mening dat het maken van een afspraak door de gemachtigde, gelet op de relatie tussen gemachtigde en diens cliënt, op diens weg ligt, terwijl daarmee een maximale flexibiliteit wordt geboden om tot een afspraak met alle betrokkenen te komen die deze partijen het beste schikt.

3.5 De rechtbank overweegt, onder verwijzing naar de door verweerder aangehaalde uitspraak van het Hof Arnhem-Leeuwarden van 14 januari 2014 (ECLI:NL:GHARL:2014:236), dat in de Algemene wet bestuursrecht (Awb) geen wettelijk voorschrift is opgenomen over de plaats waar een hoorzitting moet worden gehouden en het bestuursorgaan daardoor de bevoegdheid heeft om een hoorzitting op een andere locatie te houden. Ook staat geen wettelijke bepaling eraan in de weg dat de in pandige opname en de hoorzitting worden gecombineerd, mits daarbij de minimumeisen die de Awb aan het horen stelt, in acht worden genomen.

3.6 In dit geval heeft verweerder eisers gemachtigde op 9 september 2013 verzocht om met eiser een afspraak te maken voor het houden van de hoorzitting en een in pandige opname op 18 september 2013 om 9.30 uur.

Eisers gemachtigde heeft verweerder hierop op 11 september 2013 te kennen gegeven dat hij niet bij de in pandige opname aanwezig kon zijn, maar dat deze wel door kon gaan. Gelijktijdig heeft hij verweerder verzocht hem opnieuw een uitnodiging te sturen voor een hoorzitting.

3.7 Uit zich onder de gedingstukken bevindende afdrucken van e-mailverkeer tussen verweerder en eisers gemachtigde, kan worden afgeleid dat verweerder eisers gemachtigde diverse malen op de werkwijze bij het horen heeft gewezen.

Daaruit kan ook worden afgeleid dat de gemachtigde zich is blijven verzetten tegen het combineren van de in pandige opname en het horen. Hij heeft aangegeven daarmee dan ook nimmer akkoord te zullen gaan, maar de uitnodiging voor het in een keer afhandelen van de bezwaren op (min of meer) neutraal terrein, maar niet bij een belastingplichtige thuis, van harte aan te nemen.

Ter zitting is heeft eisers gemachtigde desgevraagd bevestigd dat aan het verzoek om te worden gehoord, in combinatie met een in pandige opname, om principiële redenen geen gehoor wordt gegeven. Dit vindt ook bevestiging in de reactie van eiser van 1 september 2014 naar aanleiding van het verweerschrift.

3.8 Onder de hiervoor geschetste omstandigheden kan niet worden gezegd dat verweerder eiser de gelegenheid heeft ontnomen om te worden gehoord. Verweerder heeft eiser een voorstel gedaan voor een datum en een tijdstip waarop het horen, in combinatie met een in pandige opname, plaats zou kunnen vinden. Eisers gemachtigde heeft, om hem moverende redenen, aanleiding gezien om geen gebruik te maken van de hem geboden gelegenheid om zijn cliënt tijdens het horen bij te staan. Verweerder heeft uit de, hem uit de mailwisseling bekende, principiële weigering van deze gemachtigde om bij het horen aanwezig te zijn als dat horen wordt gecombineerd met een in pandige opname mogen afleiden, dat hij ervan afzag om zijn cliënt bij het horen bij te staan. Ook al is eisers gemachtigde niet bij het horen en de in pandige opname aanwezig geweest, eiser zelf is tijdens de in pandige opname wel gehoord. Evenals het Hof Arnhem-Leeuwarden heeft overwogen in zijn in rechtsoverweging 2.5 bedoelde uitspraak, vormen de door eiser bedoelde praktische bezwaren van zijn gemachtigde tegen het combineren van het horen en een in pandige opname onvoldoende grond om de belangenafweging met betrekking tot de wijze van horen ten gunste van eiser te doen uitvallen. Ook de omstandigheid dat mogelijk de privacy van huurders, die geen partij zijn in dit geschil, in het gedrang zou kunnen komen, betekent niet dat verweerder van het horen op de door hem voorgestane wijze had moeten afzien. Dit is veeleer een gevolg van de in pandige opname, ten aanzien waarvan eiser en zijn gemachtigde niet hebben betoogd dat deze niet plaats zou mogen vinden.

De rechtbank volgt eiser niet in diens opvatting dat er in het geheel geen belangen zijn van verweerder die zich ertegen verzetten dat zijn gemachtigde afzonderlijk telefonisch wordt gehoord, zoals uitdrukkelijk zou zijn verzocht. Niet kan worden gezegd dat het belang van verweerder bij toepassing van een eenduidige werkwijze ten aanzien van het horen geen zwaarder wegend belang is – zoals bedoeld in de door eiser aangehaalde uitspraak van het Hof Den Haag van 19 februari 2013, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ4537 – dat zich tegen het afzonderlijk telefonisch horen verzet.

Van een schending van de hoorplicht is geen sprake. De hierop betrekking hebbende beroepsgrond slaagt niet.

3.9 Voor zover eiser ter onderbouwing van zijn beroepsgrond een beroep heeft gedaan op de rechtsoverwegingen 3.5.3 en 3.5.4 van de uitspraak van de Hoge Raad van 18 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7495, kan dat hem niet baten. Het in die rechtsoverwegingen besloten oordeel van de Hoge Raad heeft betrekking op het passeren van het verzuim om de belanghebbende te horen, met toepassing van artikel 6:22 van de Awb. Omdat, gelet op het voorafgaande, van een verzuim geen sprake is, mist deze wettelijke bepaling toepassing.

4.1 In geschil is vervolgens de waarde van de woning op de waardepeildatum 1 januari 2012.

4.2 Eiser bepleit voor de woning een waarde van € 346.000 en verwijst daartoe naar het taxatierapport van taxateur H.W.A. Sniijders van 22 maart 2013.

4.3 Verweerder heeft bij de bestreden uitspraak de in de beschikking opgenomen waarde van € 385.000 gehandhaafd.

Naar aanleiding van het beroep heeft verweerder de woning in de beroepsfase opnieuw laten taxeren. Naar aanleiding van de getaxeerde waarde van € 354.000, zoals opgenomen in het taxatierapport van 16 januari 2014 van taxateur drs. G.M.P. de Jonghe, heeft verweerder zich in het verweerschrift op het standpunt gesteld dat de waarde van de woning € 353.000 bedraagt.

4.4 Gelet hierop is het beroep van eiser gegrond. De bestreden uitspraak dient te worden vernietigd. Vervolgens is aan de orde of de waarde van de woning nog verder in neerwaartse richting moet worden bijgesteld.

4.6 In het taxatierapport waarop verweerder de door hem thans verdedigde waarde heeft gebaseerd, is een drietal vergelijkingsobjecten opgenomen, waarvan er een in dezelfde straat als de woning zijn gelegen. Als indicator heeft verweerder ook nog een in dezelfde straat gelegen object van een gelijk type als de woning opgenomen. De rechtbank is van oordeel dat de door verweerder gehanteerde vergelijkingsobjecten in voldoende mate overeenkomen met de woning. Eiser heeft hier niets tegenover gesteld. Verweerder heeft, met gebruikmaking van deze objecten de door hem verdedigde waarde aannemelijk gemaakt. Verweerder is dan ook in de op hem rustende bewijslast geslaagd.

5. Eiser heeft, naar aanleiding van het verweerschrift, weliswaar een herziene taxatiekaart in het geding gebracht, waarop als waarde voor de woning € 347.365 is vermeld, maar van twee van de drie op deze taxatiekaart vermelde vergelijkingsobjecten is de verkoopdatum meer dan een jaar van de waardepeildatum af gelegen. In aanmerking nemende dat de taxatiekaart niet is voorzien van enige toelichting, valt aan de hand hiervan niet te beoordelen op grond waarvan eiser van mening is dat de door verweerder in het verweerschrift verdedigde waarde niet juist is.

Voor een verdere neerwaartse bijstelling van de waarde bestaat dan ook geen aanleiding.

6. Het beroep is, gelet op het voorafgaande, gegrond. De bestreden uitspraak op bezwaar zal worden vernietigd. De rechtbank zal de waarde van de woning [de woning], per waardepeildatum 1 januari 2012, vaststellen op € 353.000 en bepalen dat haar uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar.

Verweerder zal worden veroordeeld in de proceskosten. Deze kosten bedragen € 974 voor door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand (1 punt voor het indienen van een beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting, waarde per punt € 487, wegingsfactor 1).

Verder zal worden bepaald dat verweerder eiser het door hem betaalde griffierecht dient te vergoeden.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de bestreden uitspraak op bezwaar;
- stelt de waarde van de woning [de woning], per waardepeildatum 1 januari 2012, voor het kalenderjaar 2013, vast op € 353.000 en vermindert de daarop gebaseerde aanslag OZB dienovereenkomstig;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;

- veroordeelt verweerder in de proceskosten, ter hoogte van € 974;
- bepaalt dat verweerder eiser het door hem betaalde griffierecht, ten bedrage van € 44 dient te vergoeden.

Noot

In deze aantekening wil ik mij beperken tot het geschilpunt over de wijze van horen. De gemeente Eindhoven is er medio 2013 toe overgegaan om bij bezwaarprocedures tegen WOZ-beschikkingen het horen van belanghebbenden te combineren met een in pandige opname en de hoorzitting tijdens die opname te houden. Het is geen schriftelijk vastgelegd beleid, maar een intern werkproces waarvan in beginsel niet wordt afgeweken. Het is mogelijk om een andere datum af te spreken voor een in pandige opname met hoorzitting, maar een afzonderlijke hoorzitting zonder in pandige opname is niet mogelijk. De regels rond het horen zijn vastgelegd in de Algemene wet bestuursrecht (art. 7:2 t/m art. 7:9 Awb). Niet wettelijk is voorgeschreven waar een hoorzitting moet worden gehouden. De Rechtbank verwijst in dat verband naar de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 14 januari 2014 (*Belastingblad* 2014/115). Overweging 4.4 van deze uitspraak luidt:

“In de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) is geen wettelijk voorschrift opgenomen over de plaats waar een hoorzitting moet worden gehouden. Het bestuursorgaan heeft daardoor de bevoegdheid een hoorzitting op een andere locatie te houden dan op het kantoor van het bestuursorgaan. Ook het ineenschuiven van de in pandige opname en de hoorzitting is geoorloofd, mits daarbij de minimumeisen die de Awb aan het horen stelt, in acht worden genomen (vgl. CRvB 1 juli 2003, 00/5245 ZW, ECLI:NL:CRVB:2003:AH9929, JB 2003/248). Bij het uitoefenen van deze bevoegdheid dient het bestuursorgaan onder afweging van de betrokken belangen in redelijkheid tot zijn beslissing te komen. Het bestuursorgaan dient daarbij onder meer rekenschap te geven van het belang van de belanghebbende dat hij op een faire en klantvriendelijke wijze in staat wordt gesteld zijn standpunten naar voren te brengen in fysieke aanwezigheid van een of meer vertegenwoordigers van het bestuursorgaan. Voorts kan het bestuursorgaan laten meewegen het algemene belang van een voor het bestuursorgaan efficiënte en doelmatige hoorzitting c.q. bezwaarprocedure.”

Ik weet niet wat de achtergrond is van deze werkwijze van de gemeente Eindhoven. Wil de gemeente op deze wijze ervoor zorgen dat *no cure no pay*-bedrijven ook echt werk verzetten voordat een vergoeding voor het bijwonen van een hoorzitting wordt verstrekt? Vanuit dat oogpunt vind ik het niet alleen een creatieve, maar ook goede vondst. Het vereist immers niet alleen van de (procesvertegenwoordiger van) belanghebbende extra inzet, maar ook van de gemeente. De gemeente laat hiermee in ieder geval zien dat zij het bezwaarschrift van belanghebbende serieus neemt. Het zal in die zin bijdragen aan een correcte vaststelling van de WOZ-waarde van het betrokken WOZ-object. Ook voorkomt de gemeente met deze werkwijze een veel voorkomende klacht tijdens zittingen bij de rechtbank over een geschil over de WOZ-waarde, namelijk dat de gemeente alleen de buitenkant van het WOZ-object heeft beoordeeld en niet de moeite heeft genomen het pand ook in pandig op te nemen. Toch bekruipt me ook een ander gevoel. Het is namelijk nogal wat om de gemeentelijke taxateur bij je binnen te laten. In veel gevallen zal voor een goede bepaling van de WOZ-waarde het ook niet noodzakelijk zijn om het WOZ-object ook in pandig op te nemen.

Toch bekruipt me ook een ander gevoel. Het is namelijk nogal wat om de gemeentelijke taxateur bij je binnen te laten. In veel gevallen zal voor een goede bepaling van de WOZ-waarde het ook niet noodzakelijk zijn om het WOZ-object ook in pandig op te nemen. In die gevallen is de maatregel van de gemeente Eindhoven buitenproportioneel te noemen. Uit het aangehaalde citaat van Hof Arnhem: “je zou je dan kunnen afvragen of, gegeven de betrokken belangen, het een redelijke beslissing is te noemen om de in pandige opname verplichtend te verbinden aan het recht te worden gehoord”. Ik kan mij goed voorstellen dat bepaalde belanghebbenden ervan afzien om te worden gehoord, als daaraan de verplichting is verbonden dat zij een taxateur binnen moet laten. Een in pandige opname betekent een behoorlijke inbreuk op de *privacy* van mensen. In die zin kan de werkwijze van de gemeente Eindhoven een belemmering vormen op het recht om te worden gehoord. Ik zou de gemeente dan ook willen voorhouden om toch enige vorm van belangenafweging in hun beleid te introduceren.

A.W. Schep

Bestuursrecht / Bestuursprocesrecht

Belastingblad 2015/80

RECHTBANK GELDERLAND

9 december 2014, nr. AWB - 14 _ 4558

(Mr. F.M. Smit)

ECLI:NL:RBGEL:2014:7541

Geldigheid machtiging. Geen gelegenheid geboden tot herstel van mogelijk verzuim. Onrechtmatigheid besluit. Vergoeding proceskosten in bezwaar en beroep**Uitspraak**

in de zaak tussen

[X] B.V., te [Z], eiseres

(gemachtigde: mr. [gemachtigde] LLM),

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Doetinchem, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiseres voor het jaar 2014 een aanslag (aanslagnummer [000]) reinigingsrechten opgelegd.

Na door mr. [gemachtigde] (hierna: mr. [gemachtigde]) voor eiseres gemaakt bezwaar heeft verweerder bij uitspraak op bezwaar van 7 juli 2014 eiseres niet-ontvankelijk verklaard in haar bezwaar wegens een ongeldige machtiging. De aanslag is wel ambtshalve verminderd overeenkomstig de gegevens die bij het bezwaarschrift waren overgelegd. Er is geen proceskostenvergoeding toegekend.

Mr. [gemachtigde] heeft bij fax van 8 juli 2014, ontvangen door de rechtbank op dezelfde dag, namens eiseres beroep ingesteld tegen de uitspraak op bezwaar.

Enz.

Overwegingen**Feiten**

1. Het onderhavige bezwaarschrift begint met de zin: "Bovengenoemde kwestie werd door belanghebbende uit handen gegeven aan ondergetekende. Bijgaand treft u afschrift van mijn machtiging. Het stuk is ondertekend met: "Hoogachtend, namens [X] BV, [B], de heer [gemachtigde]". Op het briefpapier van het bezwaarschrift staat vermeld: "[B], [b]".

2. In de bij bezwaar overgelegde machtiging is het volgende vermeld:

"Betreft: Algemene machtiging tot vertegenwoordiging in rechte

De heer [gemachtigde], geboren [1973] te [Q], zelfstandig gevestigd te [R] onder KvK nr. [001] en h.o.d.n. [b], tevens h.o.d.n. [B], verricht als zodanig werkzaamheden ten behoeve van [D] B.V. en gelieerde bedrijven.

De heer [gemachtigde] is ten behoeve van deze werkzaamheden (onder meer) gemachtigd in rechte op te treden voor [D] B.V., alsmede voor gelieerde vennootschappen [E] B.V., [F] B.V., [X] B.V., [G] B.V., [H] B.V., [I] B.V., [J] B.V., [K] B.V. en [L] B.V., alsook voor [M] B.V. en [N] B.V., alle gevestigd te [R].

Deze machtiging in rechte op te treden geldt tot wederopzegging voor alle zaken van genoemde ondernemingen, ongeacht of procureurstelling of optreden door een advocaat vereist is en omvat tevens het recht van substitutie. Ik verzoek u de heer [gemachtigde] alle benodigde medewerking te verlenen om de belangen van [E] B.V. en haar dochterondernemingen te behartigen. Voor eventuele vragen omtrent deze machtiging kunt u contact opnemen met mijzelf en/of met de heer [O], statutair bestuurders, via ons hoofdkantoor in [Z]."

3. Bij brief van 18 maart 2014 aan eiseres (en niet aan mr. [gemachtigde]) heeft verweerder de ontvangst van het bezwaarschrift bevestigd.

4. Bij brief van 7 juli 2014 van verweerder aan “[b], de heer [gemachtigde]” is het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard met de volgende toelichting:

“Een bezwaar tegen een belastingaanslag of voor bezwaar vatbare beschikking kan alleen door een belanghebbende worden ingediend. U hebt bij uw bezwaarschrift een open machtiging meegestuurd, waarbij u wordt gemachtigd om namens [P] in rechte op te treden in civielrechtelijke zaken. De machtiging is niet van toepassing op het optreden in bestuursrechtelijke procedures in het algemeen en het indienen van een bezwaarschrift tegen de belastingaanslag met nummer [000] in het bijzonder. Omdat u zelf geen belanghebbende bent, is het bezwaar niet-ontvankelijk. Uw verzoek om kostenvergoeding wijs ik daarom af.”

5. In de uitspraak op bezwaar is na de rechtsmiddelverwijzing een ambtshalve overweging toegevoegd die als volgt luidt:

“Gebleken is dat [X] BV aan de [A-straat 1] in [S] geen gebruik maakt van de gemeentelijke reinigingsdienst. U hebt een kopie van een inzamelverklaring van [a] BV meegestuurd. Dit geeft aanleiding de aanslag reinigingsrecht van € 293,30 (inclusief € 50,90 btw) ambtshalve te verminderen. Dit bedrag wordt terugbetaald aan [X] BV.”

Geschil

6. In geschil is of het bezwaar terecht niet-ontvankelijk is verklaard wegens een onjuiste machtiging en of recht bestaat op een proceskostenvergoeding in bezwaar. Voorts is in geschil of het beroep ontvankelijk is, aangezien volgens verweerder ook in beroep een juiste machtiging ontbreekt.

7. Volgens verweerder wordt de handelsnaam [B] met ingang van 27 juni 2014 (dus voor het indienen van het beroepschrift op 8 juli 2014) niet meer gevoerd door de eenmanszaak [b], maar door [c] BV, waarvan mr. [gemachtigde] de enige bestuurder is. Eiseres heeft die vennootschap niet gemachtigd, aldus verweerder.

8. Voor zover het beroep wel ontvankelijk is, voert verweerder primair aan dat de niet-ontvankelijkheid terecht was, omdat de machtiging niet geldt voor bezwaarschriftprocedures. Mogelijkheid bieden om het verzuim te herstellen hoefde volgens verweerder niet, omdat hij niet verplicht is om een machtiging te vragen.

9. Subsidiair voert verweerder aan dat het bezwaar zo eenvoudig was dat het niet redelijk was om daarvoor rechtsbijstand in te schakelen. In de toelichting bij de aanslag stond immers vermeld dat geen reinigingsrechten zijn verschuldigd indien er een contract is afgesloten met een bedrijf dat gecertificeerd is om afval te vervoeren. In dat geval dient het contract te worden ingestuurd. Voorts voert verweerder aan dat geen proceskostenvergoeding hoefde te worden toegekend, omdat het besluit niet is herroepen wegens onrechtmatigheid. Eiseres had immers zelf voor de aanslagoplegging kunnen melden dat zij was overgestapt op een particuliere afvalophaler.

Beoordeling van het geschil

Ontvankelijkheid beroep

10. Het beroepschrift is ingediend namens eiseres en ondertekend door “[B], mr. [gemachtigde] LLM”. In de machtiging die bij het beroepschrift is overgelegd staat het volgende vermeld:

“De heer [gemachtigde], geboren [1973] te [Q], zelfstandig gevestigd te [R] onder KvK nr. [001] en h.o.d.n. [b], tevens h.o.d.n. [B], verricht als zodanig werkzaamheden ten behoeve van [D] BV en gelieerde bedrijven. De heer [gemachtigde] is ten behoeve van deze werkzaamheden (onder meer) gemachtigd in rechte op te treden voor (...) [X] BV (...).”

11. De rechtbank is op grond van de geciteerde tekst van de machtiging van oordeel dat de volmacht is verleend aan mr. [gemachtigde] in persoon en niet aan een handelsnaam van mr. [gemachtigde] of aan een vennootschap. Mr. [gemachtigde] in persoon is derhalve bevoegd om eiseres te vertegenwoordigen. Nu het beroepschrift door mr. [gemachtigde] in persoon is ingediend, is dit bevoegdelijk namens eiseres gebeurd. Het beroep is derhalve ontvankelijk.

12. De stellingen van verweerder leiden niet tot een ander oordeel. Uit het door verweerder overgelegde uittreksel van [c] BV volgt dat mr. [gemachtigde] enig aandeelhouder en bestuurder van deze vennootschap is en dat deze vennootschap onder meer de handelsnaam [B] gebruikt. Een en ander is

niet relevant voor de beoordeling, aangezien het gebruik van de handelsnaam [B] door mr. [gemachtigde] in het beroepsschrift niet betekent dat [c] BV het beroep heeft ingesteld. Het beroep is ingesteld door mr. [gemachtigde] in persoon, handelend als eenmanszaak/persoon en niet als vennootschap.

Bezwaar ontvankelijk?

13. Voor beoordeling van de vraag of het bezwaar terecht niet-ontvankelijk is verklaard, is het volgende van belang.

14. Indien een bezwaar wordt ingediend door een ander dan de belanghebbende kan verweerder op grond van artikel 2:1, tweede lid, van de Awb een schriftelijke machtiging verlangen van de belanghebbende, waaruit blijkt dat hij zijn zaken laat behartigen door degene die het bezwaar heeft ingediend. Volgens artikel 6:6 van de Awb kan verweerder een bezwaar niet-ontvankelijk verklaren indien niet is voldaan aan artikel 6:5 van de Awb of aan enig ander bij de wet gesteld vereiste voor het in behandeling nemen van het bezwaar, *mits de indiener de gelegenheid heeft gehad het verzuim te herstellen binnen een hem daartoe gestelde termijn*.

15. Verweerder heeft in bezwaar niet verzocht om een andere machtiging over te leggen en heeft mr. [gemachtigde] er niet op gewezen dat de overgelegde machtiging naar het oordeel van verweerder niet geldig was voor de bezwaarprocedure en dat dit niet-ontvankelijkverklaring van het bezwaar tot gevolg zou hebben. Aangezien de inhoud van de uitspraak op bezwaar is gebaseerd op het ontbreken van een geldige machtiging, had verweerder mr. [gemachtigde] in de gelegenheid moeten stellen om het (volgens verweerder bestaande) verzuim te herstellen op grond van artikel 6:6 van de Awb. Dit is, anders dan in artikel 2:1, tweede lid, van de Awb, niet een bevoegdheid, maar een verplichting indien verweerder tot niet-ontvankelijkverklaring wil overgaan. Indien verweerder geen gebruik wil maken van de bevoegdheid van artikel 2:1, tweede lid, van de Awb, dan moet hij het bezwaar zonder machtiging in behandeling nemen en uitgaan van bevoegde vertegenwoordiging.

16. Daarnaast is de rechtbank van oordeel dat blijkens de tekst van de machtiging mr. [gemachtigde] de volmacht heeft gekregen om namens eiseres bezwaar in te dienen. Voldoende duidelijk is dat bedoeld is dat deze volmacht ook geldt voor het optreden in de bezwaarfase, al is dat strikt genomen geen optreden in rechte. En als verweerder echt twijfels had, dan had hij ofwel mr. [gemachtigde] kunnen vragen om een nadere machtiging ofwel de volmachtgever kunnen benaderen over diens bedoeling.

17. Uit het voorgaande volgt dat verweerder het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk heeft verklaard. De rechtbank zal de uitspraak op bezwaar dan ook vernietigen. Nu uit de ambtshalve overweging in de uitspraak op bezwaar volgt dat de aanslag waarop het bezwaar zag, vernietigd diende te worden, is het bezwaar gegrond.

Proceskostenveroordeling bezwaar

18. Omdat verweerder het bezwaar gegrond had moeten verklaren, had hij de proceskostenvergoeding in bezwaar moeten beoordelen. Ook dit punt is in beroep in geschil.

19. Verweerder stelt dat in redelijkheid geen juridische bijstand nodig is voor het overhandigen van een overeenkomst voor particuliere afvalinzameling. De rechtbank volgt verweerder hierin niet. Er kunnen geen hoge eisen worden gesteld aan de beslissing van eiseres om de beoordeling van de aanslag reinigingsrechten uit te besteden. Dit geldt temeer nu eiseres deel uitmaakt van een holding vennootschap met vele dochtervennootschappen en vestigingen op diverse plaatsen in het land. Bovendien was volgens mr. [gemachtigde] op voorhand niet duidelijk dat men kon volstaan met het overhandigen van een overeenkomst om vernietiging van de aanslag te bewerkstellingen. Dat vergde wat uitzoekwerk. De korte tekst hierover in de uitgebreide toelichting was niet erg opvallend. De rechtbank is daarom van oordeel dat het wel redelijk was om juridische bijstand in te roepen.

20. Op grond van artikel 7:15, tweede lid, van de Awb worden de kosten die de belanghebbende in verband met de behandeling van het bezwaar redelijkerwijs heeft moeten maken, vergoed door het bestuursorgaan voor zover het bestreden besluit wordt herroepen wegens aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid. Verweerder stelt dat geen sprake is van een dergelijke onrechtmatigheid. De rechtbank is van oordeel dat wel sprake is van onrechtmatigheid in de zin van artikel 7:15, tweede lid, van de Awb, aangezien van verweerder een zorgvuldige voorbereiding van het besluit verwacht mag worden om te voorkomen dat onjuiste aanslagen worden opgelegd. Dergelijke voorbereiding ontbrak kennelijk, aangezien ten onrechte een aanslag is opgelegd aan een vennootschap die al enige tijd eerder (wellicht zelfs al meerdere jaren eerder) een particulier afvalophaalcontract had afgesloten. De omstandigheid dat eiseres dit zelf ook had kunnen melden voordat de aanslag werd opgelegd, doet niets af aan deze verplichting van verweerder en dus ook niet aan de onrechtmatigheid van het besluit.

21. Uit het voorgaande vloeit voort dat verweerder een proceskostenvergoeding had moeten toe-

kennen. Verweerder kon wel volstaan met een lage proceskostenvergoeding door de wegingsfactor 'zeer licht' te hanteren. De rechtbank zal de vergoeding voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand in de bezwaarfase met inachtneming van het voorgaande op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb) vaststellen op € 60,75 (1 punt voor het indienen van het bezwaarschrift met een waarde per punt van € 243 en een wegingsfactor 0,25).

Proceskostenvergoeding beroep

22. Gelet op het bovenstaande dient het beroep gegrond te worden verklaard, zodat ook aanleiding is voor het toekennen van een proceskostenvergoeding voor het beroep.

23. Het enige financiële belang in beroep is de hoogte van de proceskostenvergoeding in bezwaar en beroep. Daarvoor hanteert de rechtbank volgens vast beleid een wegingsfactor van 0,5. De omstandigheid dat in beroep ook oordelen nodig waren over de geldigheid van de machtiging en de verplichtingen van verweerder, is onvoldoende reden om een hogere factor te hanteren.

24. De proceskosten voor het beroep worden op de voet van het Bpb voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vastgesteld op € 487 (1 punt voor het indienen van het beroepsschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 487 en een wegingsfactor 0,5). Van overige voor vergoeding in aanmerking komende kosten is de rechtbank niet gebleken.

25. Verweerder dient de proceskostenvergoeding in bezwaar en beroep aan mr. [gemachtigde] over te maken. Deze heeft namelijk ter zitting een geldige machtiging overgelegd waarin de navolgende bepaling is opgenomen omtrent het in ontvangst nemen van betalingen:

"Deze machtiging geldt voorts voor de in ontvangst name van (terug) betalingen via bankrekeningnummer [002] (RABO) en/of via stichting derdengelden SDT, via bankrekening [003] (SNS)."

Beslissing

De rechtbank

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- verklaart het bezwaar gegrond;
- vernietigt de aanslag;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres in bezwaar ten bedrage van € 60,75;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de uitspraak op bezwaar;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres in beroep ten bedrage van € 487;
- gelast dat verweerder het door eiseres betaalde griffierecht van € 328 vergoedt.

Bestuursprocesrecht**Belastingblad 2015/81****RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT**

2 oktober 2014, nr. AWB 13/6876

(Mr. drs. M.M. de Werd)

m.nt. N. Djebali

ECLI:NL:RBZWB:2014:6817

**Beroep is niet-ontvankelijk bij ontbinding van de vennootschap gedurende de procedure.
Van een heropening van de vereffening van het vermogen van de vennootschap als bedoeld in
art. 23c lid 1 boek 2 BW is niet gebleken**

Proces-verbaal van de mondelinge uitspraak

als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 27d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geding tussen

[belanghebbende] BV, gevestigd te [plaats X],

belanghebbende,

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Waalwijk,

de heffingsambtenaar.

De bestreden uitspraken op bezwaar

De in één geschrift vervatte uitspraken van de heffingsambtenaar van 7 november 2013 op het bezwaar van belanghebbende tegen de beschikking waarbij de onroerende zaak, plaatselijk bekend als [adres] te [plaats X] (hierna: de onroerende zaak), is gewaardeerd op grond van de Wet waardering onroerende zaken en de met die beschikking in één geschrift bekendgemaakte aanslag onroerende-zaakbelastingen 2013.

Zitting

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 18 september 2014 te Breda. Aldaar zijn tegelijkertijd behandeld de zaken van [A BV] met procedurenummers 13/7510 tot en met 13/7515 en de zaak van belanghebbende met procedurenummer 13/6876. Ter zitting zijn verschenen en gehoord, de gemachtigde van belanghebbende, [gemachtigde], en namens de heffingsambtenaar, [verweerder].

1 Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep niet-ontvankelijk.

2 Gronden

2.1. De heffingsambtenaar heeft bij beschikking de waarde van de onroerende zaak, per waardepeildatum 1 januari 2012, vastgesteld voor het kalenderjaar 2013. Tegelijkertijd is daarbij de aanslag onroerende-zaakbelastingen 2013 voor het gebruik van de onroerende zaak bekendgemaakt.

2.2. Bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar zijn de WOZ-beschikking en de aanslag onroerende-zaakbelastingen vernietigd, omdat belanghebbende op 1 januari 2013 geen gebruiker was van de onroerende zaak. Aan belanghebbende is daarbij op basis van een wegingsfactor van 0,25 een kostenvergoeding van € 58,75 toegekend.

2.3. In geschil is het antwoord op de vragen:

- is het beroep ontvankelijk;

- is de kostenvergoeding op het juiste bedrag vastgesteld.

2.4. Ter zitting heeft de heffingsambtenaar een uittreksel uit het handelsregister van de Kamer van Koophandel overgelegd waar ten aanzien van belanghebbende het volgende staat geregistreerd:

“Op [datum]-2014 is geregistreerd dat de ontbonden rechtspersoon is opgehouden te bestaan omdat geen bekende baten meer aanwezig zijn met ingang van [datum]-2013.” Belanghebbende is per [datum] 2014 uit het handelsregister geschreven.

2.5. Een rechtspersoon wordt ontbonden door een besluit van de algemene vergadering van aandeelhouders (artikel 19, lid 1, aanhef en onderdeel a, van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: het BW)). Indien de rechtspersoon op het tijdstip van zijn ontbinding geen baten meer heeft, houdt hij alsdan op te bestaan, in welk geval het bestuur daarvan opgaaf doet aan de registers waar de rechtspersoon is ingeschreven (artikel 19, lid 4, van boek 2 van het BW). Zodra een rechtspersoon is opgehouden te bestaan, kunnen niet langer op diens naam rechtshandelingen, waaronder het instellen van bezwaar, beroep en hoger beroep, worden verricht, tenzij de rechtbank, op verzoek van een belanghebbende, de vereffening heeft heropend, overeenkomstig artikel 23c van boek 2 van het BW.

2.6. Vaststaat dat namens belanghebbende bij fax van 11 december 2013 beroep is aangetekend. Op dat moment was belanghebbende nog niet opgehouden te bestaan. Nu van het bestaan van een vereffening van het vermogen van belanghebbende of een heropening daarvan in de zin van artikel 23c, eerste lid, van boek 2 van het BW evenwel niet is gebleken, is de rechtbank van oordeel dat het procesbelang gedurende de procedure door het ophouden te bestaan van belanghebbende is komen te vervallen. De omstandigheid dat de proceskostenvergoeding uiteindelijk toekomt aan de gemachtigde van belanghebbende doet hieraan niet af. Het beroep is daarom niet-ontvankelijk verklaard. Aan een inhoudelijke beoordeling komt de rechtbank niet meer toe.

2.7. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

Noot

Een rechtspersoon wordt ontbonden door een besluit van de algemene vergadering van aandeelhouders (art. 19 lid 1 aanhef en onderdeel a boek 2 Burgerlijk Wetboek, hierna: BW). Indien de rechtspersoon op het tijdstip van zijn ontbinding geen baten meer heeft, houdt hij op te bestaan. In dit geval zal het bestuur daarvan opgaaf doen aan de registers waar de rechtspersoon is ingeschreven (art. 19 lid 4 boek 2 BW). Zodra een rechtspersoon is opgehouden te bestaan, kunnen niet langer op diens naam rechtshandelingen, waaronder het instellen van bezwaar, beroep en hoger beroep, worden verricht, tenzij de rechtbank, op verzoek van een belanghebbende, de vereffening heeft heropend, overeenkomstig art. 23c boek 2 BW. In casu is sprake van een ontbinding van de vennootschap na het instellen van het beroep. Dit maakt het voorgaande evenwel niet anders want dan vervalt de bevoegdheid tot het namens die vennootschap voeren van de procedure.

Dit is slechts anders in het geval de procedure in een andere vorm wordt voortgezet, lees hiervoor het volgende arrest.

In HR 19 september 2003, 38 372, *BNB* 2003/370, is uiteengezet onder welke omstandigheden niet-ontvankelijkheid in een dergelijk geval achterwege kan blijven. De Hoge Raad heeft als volgt geoordeeld:

“De omstandigheid dat een rechtspersoon ingevolge artikel 2:19, lid 6, BW, in geval van vereffening ophoudt te bestaan op het tijdstip waarop de vereffening eindigt en eerst herleeft als de vereffening op de voet van artikel 2:23c, lid 1, BW wordt heropend, brengt mee dat de termijn voor het indienen van bezwaar tegen een aanslag die wordt vastgesteld nadat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan, eerst een aanvang neemt zodra, nadat die vereffening is heropend, die aanslag aan de vereffenaar is bekend gemaakt. Indien voordat de vereffening is heropend door of namens de voormalige vereffenaar of degene wiens belang rechtstreeks bij de vereffening is betrokken omdat hij een uitkering heeft ontvangen uit hetgeen na de voldoening van de schuldeisers van het vermogen van een ontbonden rechtspersoon was overgebleven, op naam van de ontbonden rechtspersoon tegen die aanslag een bezwaarschrift is ingediend, dient niet-ontvankelijkverklaring van dit bezwaar met overeenkomstige toepassing van artikel 6:10 Awb achterwege te blijven.”

Samengevat dient in de onderhavige zaak allereerst te worden beoordeeld of sprake is geweest van het op verzoek van belanghebbende heropenen van de vereffening. Dit maakt namelijk dat belanghebbende ook na de ontbinding een belang bij de procedure heeft. De rechtbank komt op grond van de omstandigheden van het geval tot de conclusie dat hiervan geen sprake is. De vraag die vervolgens rijst is of dit oordeel tot de niet-ontvankelijkheid van het beroep dient te leiden.

In zijn arresten gewezen in 2005 en 2006 heeft de Hoge Raad beslist dat een beroep wegens gebrek aan verder belang niet-ontvankelijk dient worden verklaard.¹ De Hoge Raad heeft zich in die jaren aan-

¹ Zie HR 8 april 2005, *BNB* 2005/186 en HR 8 september 2006, *BNB* 2006/330.

gesloten bij de jurisprudentie van de andere hogere bestuursrechters en heeft meer specifiek geoordeeld dat ingeval de inspecteur tijdens de procedure geheel aan de bezwaren van de belanghebbende tegemoetkomt, niet-ontvankelijkverklaring moet volgen.² Hierbij merk ik op dat een belang bij een beslissing op het beroep niet kan zijn gelegen in de mogelijkheid dat de rechter het bestuursorgaan veroordeelt tot vergoeding van griffierecht en/of proceskosten. In gevallen waarin een beroep niet-ontvankelijk wordt verklaard omdat het bestuursorgaan geheel aan de bezwaren tegemoet is gekomen, behoort de rechter vergoeding van griffierecht te gelasten. Ook dient de rechter als hoofdregel het bestuursorgaan in de proceskosten te veroordelen.

In de onderhavige zaak zijn bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar tegen de WOZ-beschikking en de aanslag onroerende-zaakbelastingen vernietigd, omdat belanghebbende op 1 januari 2013 geen gebruiker was van de onroerende zaak. Er wordt in beroep alleen nog maar over de hoogte van de kostenvergoeding in de bezwaarfase geprocedeerd. Met de ontbinding van belanghebbende gedurende die procedure is het besluit over de kosten waartegen in beroep is gekomen, niet komen te vervallen. Op dit punt verschilt de casus dan ook duidelijk van de voornoemde arresten. De hoogte van de kosten is nog steeds in geschil, zij het dat de belanghebbende hierbij niet langer in beeld is. Hoe deze casus nu verder op te lossen? Indien men het hierboven geciteerde arrest van 19 september 2003 toepast op de onderhavige situatie zou een niet-ontvankelijkverklaring slechts achterwege kunnen blijven in het geval dat 'degene wiens belang rechtstreeks bij de vereffening is betrokken' (lees: de gemachtigde van belanghebbende die de vergoeding uiteindelijk verkrijgt) op naam van de ontbonden rechtspersoon (lees: belanghebbende) tegen de uitspraak op bezwaar een beroepschrift heeft ingediend én bovendien de vereffening is heropend door belanghebbende dan wel door de gemachtigde. Van die heropening is nu geen sprake. Daarmee keer ik terug bij het startpunt van mijn relaas. De door de rechtbank gekozen route komt mij juist voor.

N. Djebali

Belastingblad 2015/82

HOF ARNHEM-LEEWARDEN

9 december 2014, nr. 14/00553

(Mr. R.A.V. Boxem)

ECLI:NL:GHARL:2014:9715

Geen rekenkundige maar juridische vraag. Wegingsfactor proceskostenvergoeding

Uitspraak

appellant: [X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

verweerder in hoger beroep : de heffingsambtenaar van de gemeente Zevenaar (hierna: de heffingsambtenaar)

uitspraak in eerste aanleg: van de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank) van 29 april 2014, AWB 13/6160

aangevallen beslissing : uitspraak op bezwaar tegen een legesnota gedateerd 27 mei 2013

onderzoek ter zitting : op 25 november 2014 te Arnhem

waarbij verschenen : mr. [A] namens belanghebbende alsmede namens de heffingsambtenaar [B], [C] en [D].

Gronden

1. Belanghebbende heeft tijdens het onderzoek ter zitting bij de Rechtbank gemotiveerd gesteld dat bij de berekening van de proceskostenvergoeding wegingsfactor 1 op zijn plaats is. De heffingsambtenaar heeft gemotiveerd gesteld dat wegingsfactor 0,5 op zijn plaats is. De Rechtbank heeft een proceskostenvergoeding toegekend met inachtneming van wegingsfactor 0,5 en daarbij zonder verdere motivering gewezen op het gewicht van de zaak. Verder heeft de Rechtbank geen vergoeding voor reiskosten in verband met de behandeling ter zitting toegekend, terwijl belanghebbende hierom wel had verzocht.

2 Zie ook HR 3 december 2010, *BNB* 2011/69 en HR 10 augustus 2012, *BNB* 2012/273.

Belanghebbende heeft tegen de vaststelling van de proceskostenvergoeding door de Rechtbank hoger beroep ingesteld.

2. Het Hof stelt voorop dat voor een zaak met een gemiddelde zwaarte een wegingsfactor van 1 op zijn plaats is. Een gering geldelijk belang is, op zichzelf bezien, in beginsel onvoldoende om een ander gewicht aan een zaak toe te kennen. De heffingsambtenaar heeft hieraan toegevoegd dat slechts aan de hand van de van toepassing zijnde legesverordening gecontroleerd diende te worden of een juist bedrag aan leges aan belanghebbende in rekening was gebracht en dat daarvoor geen specifieke juridische kennis is vereist.

3. Het Hof volgt de heffingsambtenaar hierin niet. Tussen partijen was – ook in beroep nog – in geschil of de Gemeentewet en de van toepassing zijnde legesverordening een grondslag boden om de onderhavige legesnota aan belanghebbende op te leggen. Deze vraag heeft de Rechtbank in het voordeel van belanghebbende beantwoord. Anders dan de heffingsambtenaar meent, gaat het hier derhalve niet om een simpele rekenkundige controle met betrekking tot de vraag of een juist tarief is toegepast, maar om de strikt juridische vraag of wet- en regelgeving een grondslag bieden om een legesnota op te leggen. Dat voor de beantwoording van deze vraag geen of weinig juridische kennis benodigd is, verwerpt het Hof met de constatering dat de heffingsambtenaar zelf de vraag die partijen verdeeld hield anders beantwoordde dan de Rechtbank. Andere feiten of omstandigheden die het Hof ertoe zouden brengen een andere wegingsfactor dan 1 toe te passen zijn niet aannemelijk geworden.

4. In het dossier van de Rechtbank bevindt zich een door belanghebbende ingevuld “formulier proceskosten”, waarin wordt verzocht de reiskosten die hij heeft moeten maken in verband met het bijwonen van de zitting bij de Rechtbank te vergoeden. Ook deze hoger beroepsgrond slaagt derhalve.

Proceskosten

Het Hof stelt op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht de vergoeding in verband met door een derde professioneel verleende rechtsbijstand vast op € 486 [2 punten (indienen bezwaarschrift en bijwonen hoorzitting) maal wegingsfactor 1 maal € 243] voor de bezwaarfase en € 974 [2 punten (indienen beroepschrift en bijwonen zitting Rechtbank) maal wegingsfactor 1 maal € 487] voor de fase van beroep en € 487 [2 punten (indienen hoger beroepschrift en bijwonen zitting Hof) maal wegingsfactor 0,5 maal € 487] voor de fase van het hoger beroep, ofwel € 1.947. Het Hof merkt daarbij op dat in hoger beroep nog slechts de hoogte van de proceskosten aan de orde is. De reiskosten die belanghebbende heeft moeten maken in verband met het bijwonen van de zitting bij de Rechtbank stelt het Hof vast op € 7.

Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank voor zover deze betrekking heeft op de toegekende proceskostenvergoeding;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende in bezwaar beroep en hoger beroep tot een bedrag van € 1.954;
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank voor het overige; en
- gelast dat de heffingsambtenaar aan belanghebbende het in verband met het hoger beroep bij het Hof betaalde griffierecht van € 122 vergoedt.

Belastingblad 2015/83**HOGE RAAD**

19 december 2014, nr. 14/04896 t/m 14/04899

(Mrs. W.A.M. van Schendel, C.A. Streefkerk en V. van den Brink)

ECLI:NL:HR:2014:3625

Geen wraking wegens schijn van vooringenomenheid vanwege de mededeling dat de betrokken raadsheren in de desbetreffende zaken van verzoeker uitspraak zullen doen**Beslissing**

van de Vierde kamer van de Hoge Raad der Nederlanden naar aanleiding van het verzoek om wraking van de hierna te noemen raadsheren in de Hoge Raad, ingediend door [X] te [Z], verder te noemen verzoeker.

1 De procedure

1.1 Verzoeker heeft beroepen in cassatie ingesteld in de zaken die bij de Derde Kamer van de Hoge Raad zijn ingeschreven onder 13/05000 tot en met 13/05002 en 13/05007. Bij brieven van 25 september 2014 is aan verzoeker meegedeeld dat op 3 oktober 2014 ter terechtzitting de beslissingen in die zaken in het openbaar zullen worden uitgesproken. Tevens is daarin meegedeeld dat de arresten zullen worden gewezen door de raadsheren C. Schaap, P.M.F. van Loon en M.A. Fierstra.

1.2 Bij op 29 september 2014 ter griffie van de Hoge Raad ingekomen verzoekschrift heeft verzoeker de wraking verzocht van de hiervoor in 1.1 vermelde leden van de Hoge Raad. Deze leden hebben doen weten niet in de wraking te berusten.

2 Beoordeling van het wrakingsverzoek

2.1 Ingevolge artikel 8:15 van de Algemene wet bestuursrecht kan elk van de rechters die een zaak behandelen, door een partij worden gewraakt op grond van feiten en omstandigheden waardoor de rechterlijke onpartijdigheid schade zou kunnen lijden. Ingevolge artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is deze bepaling van overeenkomstige toepassing op de behandeling van het beroep in cassatie in belastingzaken.

2.2 Verzoeker heeft in zijn verzoekschrift zijn gronden voor wraking van de raadsheren Schaap, Van Loon en Fierstra weergegeven. Deze gronden komen in de kern op het volgende neer. Er is sprake van de schijn van vooringenomenheid van de genoemde raadsheren, omdat aan verzoeker is medegedeeld dat deze raadsheren in de desbetreffende zaken van verzoeker uitspraak zullen doen op de rol van 3 oktober 2014. Daaruit blijkt dat de raadsheren niet zijn ingegaan op de door verzoeker in die cassatieprocedures gedane verzoeken de behandeling van de zaken aan te houden of te schorsen teneinde preventief te (doen) onderzoeken of in de procesgang de rechtsmiddelen bezwaar, hoger beroep en cassatie effectief zijn, zoals wordt vereist door onder meer het rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht. Door het (gemeenschaps-)recht niet toe te passen hebben de raadsheren verzoeker in zijn zaken in een significant nadeliger positie gebracht in verhouding tot de positie van zijn wederpartij, de Staatssecretaris van Financiën. Daarbij komt dat de raadsheren Schaap en Van Loon in een voorafgaande dienstbetrekking werkzaam waren bij het Gerechtshof Amsterdam, alwaar eenzelfde onjuiste procesrechtelijke praktijk wordt gevolgd.

2.3 Bij de beoordeling van een beroep op het ontbreken van onpartijdigheid van de rechter dient voorop te staan dat een rechter uit hoofde van zijn aanstelling moet worden vermoed onpartijdig te zijn, tenzij zich uitzonderlijke omstandigheden voordoen die zwaarwegende aanwijzingen opleveren voor het oordeel dat hij jegens de verzoeker een vooringenomenheid koestert, althans dat de bij de verzoeker dienaangaande bestaande vrees objectief gerechtvaardigd is (vgl. HR 21 september 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM9141, NJ 2010/520).

2.4 De door verzoeker tegen de raadsheren Schaap, Van Loon en Fierstra aangevoerde bezwaren, die berusten op opvattingen van verzoeker omtrent de betekenis van Europese rechtsregels voor de door hem in zijn zaken gevolgd of te volgen procesgang en de effectiviteit van daarin te benutten rechtsmiddelen, hebben betrekking op standpunten en verzoeken waarover alleen in de desbetreffende cassatieprocedures een beslissing kan worden genomen. De mededeling aan verzoeker dat in die zaken in het

openbaar uitspraak zal worden gedaan op de rol van 3 oktober 2014 houdt op geen enkele wijze enige indicatie in van de inhoud van die uitspraken en loopt dus ook niet vooruit op de inhoud van daarin vervatte beslissingen over door verzoeker in de cassatieprocedures opgeworpen punten. Daarom valt aan die mededeling niet de gevolgtrekking te verbinden dat de rechterlijke onpartijdigheid van de genoemde raadsheren schade zou kunnen lijden.

2.5 De enkele omstandigheid dat de raadsheren Schaap en Van Loon in een aan het raadsheerschap voorafgaande functie werkzaam waren in het Gerechtshof Amsterdam biedt geen grond voor gerechtvaardigde twijfel aan hun niet-vooringenomenheid ten aanzien van de behandeling van de door verzoeker ingestelde beroepen in cassatie tegen de uitspraken van dat Hof.

2.6 Het verzoek tot wraking behelst ook voor het overige geen feiten of omstandigheden die erop wijzen dat de rechterlijke onpartijdigheid van de hiervoor genoemde raadsheren schade zou kunnen lijden.

2.7 Het verzoek is derhalve kennelijk ongegrond.

2.8 Gelet op het hiervoor overwogene dient het wrakingsverzoek te worden afgewezen.

3 **Beslissing**

De Hoge Raad:

wijst het verzoek tot wraking af.

Belastingblad 2015/84

RECHTBANK GELDERLAND

18 december 2014, nr. AWB 13/7917

(Mr. A.F. Germs-de Goede)

m.nt. L.J. Boone

ECLI:NL:RBGEL:2014:7843

Matiging proceskostenvergoeding vanwege proceshouding van gemachtigde

Uitspraak

in de zaak tussen

[X], te [Z], eiser,

(gemachtigde [gemachtigde])

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Buren, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft bij beschikking krachtens artikel 22 van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet WOZ) de waarde van de onroerende zaak, plaatselijk bekend als [A-straat 1], te [Z] (hierna: de woning), per waardepeildatum 1 januari 2012, vastgesteld voor het kalenderjaar 2013 op € 959.000. In het desbetreffende geschrift is ook de aanslag onroerende-zaakbelasting (hierna: OZB) bekend gemaakt.

Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 9 december 2013 de waarde en de daarop gebaseerde aanslag OZB verminderd tot € 821.000.

Eiser heeft daartegen bij brief van 12 december 2013, ontvangen door de rechtbank op dezelfde dag, beroep ingesteld.

Verweerder heeft de op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd.

Het eerste onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 3 juli 2014. Namens eiser is verschenen drs. [A]. Namens verweerder is verschenen [gemachtigde].

Eiser heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan de wederpartij.

De rechtbank heeft het onderzoek ter zitting geschorst omdat dit niet volledig is geweest. Gelet op het ter zitting ingenomen standpunt door eiser is verweerder in de gelegenheid gesteld om een verweerschrift en een taxatierapport in te dienen.

Verweerder heeft van deze gelegenheid gebruik gemaakt en bij brief van 10 juli 2014 een verweerschrift en een taxatierapport overgelegd. Eiser heeft desgevraagd hierop niet gereageerd.

De rechtbank heeft partijen gevraagd om toestemming te verlenen voor het achterwege laten van een nadere zitting. Door eiser is niet op dit verzoek gereageerd.

Het tweede onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 11 november 2014. Namens verweerder zijn verschenen [gemachtigde] en [B], taxateur. Namens eiser is zonder kennisgeving aan de rechtbank niemand verschenen. De gemachtigde van eiser is door de griffier bij aangetekende brief, verzonden op 7 oktober 2014, aan het adres [A-straat 2] te [Q], onder vermelding van plaats en tijdstip, uitgenodigd om op de zitting te verschijnen. Nu genoemde brief niet ter griffie is terugontvangen en uit informatie van PostNL is gebleken dat de brief op 8 oktober 2014 aan de gemachtigde van eiser op genoemd adres is uitgereikt, is de rechtbank van oordeel dat de uitnodiging om op de zitting te verschijnen op juiste wijze, tijdig op het juiste adres is aangeboden. Vervolgens heeft de rechtbank het onderzoek gesloten.

Overwegingen

Feiten

1. Eiser is eigenaar van de woning. De woning is een vrijstaande woonboerderij met garage. De inhoud van de woning is ongeveer 1.154 m³ en de oppervlakte van het perceel is ongeveer 5.910 m².

Geschil

2. In geschil is:
 - de waarde van de woning;
 - de hoogte van de proceskostenvergoeding.
3. Eiser bepleit een waarde van € 671.000. Eiser heeft – zakelijk weergegeven – aangevoerd:
 - dat bij het bepalen van de waarde van de woning de zogenoemde vergelijkingsmethode niet juist is toegepast en hierbij onvoldoende rekening is gehouden met de staat van onderhoud van de woning;
 - dat voor de hoogte van de proceskostenvergoeding betreffende de hoorzitting en behandeling van het beroep de normbedragen van 2014 gehanteerd dienen te worden.
4. Verweerder heeft ter onderbouwing van de vastgestelde waarde onder meer verwezen naar een door hem overgelegd taxatierapport, gedateerd op 10 juli 2013 door [B], taxateur. In dit taxatierapport is de waarde van de woning getaxeerd op € 765.000. Naast gegevens van de woning, bevat dit taxatierapport gegevens van een viertal vergelijkingsobjecten.
5. Verweerder heeft aan eiser een proceskostenvergoeding voor de bezwaarfase toegekend van € 235.
6. In de beroepsfase is er tussen partijen gesproken over een compromis. Bij e-mail bericht van 17 maart 2014 schrijft eisers gemachtigde aan verweerder:

“In het kader van een te sluiten compromis inzake het beroep ARN 13/7917, verzoek ik u – aanvullend op uw schrijven en ons telefonisch onderhoud van heden – te bevestigen dat uw voorstel als volgt is:

- Bijstelling WOZ-waarde 765.000 euro
 - PKV:
 - Instellen beroep 487 euro
 - Vergoeding hoorzitting 243 euro
 - Griffierecht 44 euro
- Tezamen 774 euro, te voldoen op rekening van gemachtigde (...).”

Over de hoogte van de te betalen proceskostenvergoeding is in die fase geen overeenstemming gekomen.

Beoordeling van het geschil

7. Op grond van artikel 17, eerste lid, van de Wet WOZ wordt aan een onroerende zaak een waarde toegekend. Ingevolge het tweede lid van dit artikel wordt deze waarde bepaald op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Daarbij heeft als waarde te gelden de waarde in het economische verkeer, oftewel de prijs, die bij aanbidding ten verkoop op de voor die onroerende zaak

meest geschikte wijze na de beste voorbereiding door de meest biedende gegadigde voor de onroeren-de zaak zou zijn betaald.

8. De bewijslast inzake de juistheid van de aan de woning toegekende waarde ligt bij verweerder.

9. De rechtbank stelt voorop dat de door verweerder getaxeerde en in beroep verdedigde waarde van € 765.000 lager is dan de WOZ-waarde zoals die bij uitspraak op bezwaar is gehandhaafd. Het be-roep van eiser is in zoverre reeds gegrond.

10. Met het hiervoor vermelde taxatierapport heeft verweerder aannemelijk gemaakt dat de wo-ning op de waardepeildatum een waarde in het economische verkeer had van ten minste € 765.000.

11. De rechtbank neemt hierbij in aanmerking dat de in het taxatierapport genoemde vergelij-kingsobjecten kort vóór of na de waardepeildatum zijn verkocht en wat type, bouwjaar en ligging be-treft voldoende vergelijkbaar zijn met de woning. Weliswaar vertonen de vergelijkingsobjecten verschil-len met de woning, maar verweerder heeft, mede gelet op de toelichting ter zitting, aannemelijk gemaakt dat met deze verschillen voldoende rekening is gehouden.

12. Eiser heeft daartegenover niet aannemelijk gemaakt dat onvoldoende rekening is gehouden met de staat van onderhoud van de woning. Het standpunt van eiser is niet nader onderbouwd door een eigen taxatierapport of anderszins. Gelet hierop is de rechtbank van oordeel dat verweerder aannemelijk heeft gemaakt dat de in beroep door verweerder voorgestane waarde van de woning niet te hoog is vast-gesteld, ook in het licht van de betwisting door eiser.

Proceskostenvergoeding

13. Eiser stelt dat verweerder voor de proceskostenvergoeding dient uit te gaan van de tarieven van 2014 in plaats van 2013 alsmede dat een vergoeding voor de hoorzitting moet worden gegeven. Ver-weerder heeft erkend dat per abuis de kosten voor de hoorzitting niet zijn vergoed en is bereid deze kos-ten alsnog te vergoeden, alsmede dat de tarieven van 2014 van toepassing zijn.

14. Artikel 1, aanhef en onder a, in samenhang gelezen met artikel 2, eerste lid en onder a, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: Besluit) bepaalt – voor zover hier van belang – dat een ver-oordeling in de kosten als bedoeld in onder meer artikel 8:75 van de Awb betrekking kan hebben op kos-ten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand, waarbij de hoogte aan de hand van de bijlage bij het Besluit wordt vastgesteld. Artikel 2, derde lid, van het Besluit bepaalt dat in bijzondere omstandigheden van het eerste lid kan worden afgeweken.

15. De rechtbank vindt aanleiding verweerder te veroordelen in de kosten die eiser in verband met de behandeling van het bezwaar en beroep redelijkerwijs heeft moeten maken, maar zal daarbij afwij-ken van het forfaitaire puntensysteem nu er naar het oordeel van de rechtbank sprake is van bijzonde-re omstandigheden, die in het onderhavige geval aanleiding geven om de proceskostenvergoeding te matigen. De rechtbank betreft hierin de correspondentie tussen verweerder en eisers gemachtigde in de beroepsfase, waarin de gemachtigde van eiser meermalen in de gelegenheid is gesteld om te reage-ren op de voorwaarden van het compromis. Met zijn e-mailbericht van 17 maart 2014 heeft eisers ge-machtigde minstgenomen de indruk gewekt dat overeenstemming was bereikt over de waarde. In het eerste verweerschrift van verweerder waarin melding wordt gemaakt van de bereikte overeenstemming over de waarde en waarin verweerder aangeeft dat de omvang van het geschil beperkt is tot de te ver-goeden proceskosten heeft eisers gemachtigde geen aanleiding gezien te reageren op deze zijns inziens bestaande misvatting. Telefonische en schriftelijke pogingen van de rechtbank om voorafgaand aan de eerste zitting in contact te komen met eisers gemachtigde bleven zonder resultaat. Eerst bij het eerste onderzoek ter zitting bleek eisers gemachtigde het standpunt in te nemen dat geen overeenstemming bestond over de waarde van de woning, reden waarom het vooronderzoek werd heropend. Nadat ver-weerder nadere stukken heeft overgelegd, is van de zijde van eiser niet meer gereageerd. Toestemming om een nadere zitting achterwege te laten werd door eisers gemachtigde niet verleend, maar op de na-der gehouden zitting is namens eiser evenwel niemand verschenen. Naar het oordeel van de rechtbank is het handelen van eisers gemachtigde in strijd met hetgeen volgens de goede procesorde verwacht mag worden van een beroepsmatig handelende rechtsbijstandsverlener. Dit heeft ertoe geleid dat meer pro-ceshandelingen zijn verricht dan redelijkerwijs noodzakelijk was geweest.

16. De rechtbank acht een vergoeding voor de beroepsmatig verleende rechtsbijstand in deze pro-cedure passend en geboden tot een bedrag van € 800 voor alle proceshandelingen verricht in bezwaar (inclusief de hoorzitting) en beroep. Hierop moet het in de bezwaarfase reeds toegekende bedrag van € 235 in mindering worden gebracht.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de WOZ-waarde tot € 765.000;
- vermindert de aanslag onroerende-zaakbelasting dienovereenkomstig;
- bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van de vernietigde uitspraak op bezwaar;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiser ten bedrage van € 800;
- gelast dat verweerder het door eiser betaalde griffierecht van € 44 vergoedt.

Noot

1. Voor de vergoeding van de kosten van rechtsbijstand geldt zoals bekend, het puntensysteem van het Besluit proceskosten bestuursrecht. Het aantal punten is afhankelijk van het aantal proceshandelingen en het gewicht van de zaak en eventueel het aantal samenhangende zaken. Het totaal aantal punten wordt in belastingzaken vermenigvuldigd met een bedrag van € 243 of € 486, afhankelijk van de vraag of de proceshandelingen hebben plaatsgevonden in bezwaarfase dan wel in de beroepsfase.

Als er zich bijzondere omstandigheden voordoen, heeft de rechter de mogelijkheid om een ander bedrag als proceskostenvergoeding toe te kennen dan het bedrag dat volgt uit het puntensysteem. Deze uitzondering, die te vinden is in art. 2 lid 3 van het Besluit proceskosten bestuursrecht, wordt niet vaak toegepast door de belastingrechter. Bijzondere omstandigheden die nopen tot een hogere vergoeding, doen zich volgens de Hoge Raad voor wanneer:

- er sprake is van (ernstig) onzorgvuldig handelen van het bestuursorgaan (HR 4 februari 2011, 09/02123, V-N 2011/10.7), of
- een bestuursorgaan een beslissing neemt tegen beter weten in (HR 13 april 2007, 41 235, BNB 2007/260).

Daarnaast zien we in de jurisprudentie soms ook een bovenforfaitaire proceskostenvergoeding wanneer het bestuursorgaan een negatieve proceshouding heeft (zie recent Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 april 2014, AWB 12/4552, *Belastingblad* 2014/285 met mijn noot).

2. In de onderhavige zaak is het niet het bestuursorgaan, maar de belanghebbende (althans: diens gemachtigde) die zich schuldig maakt een laakbare proceshouding. Deze gemachtigde heeft eerst bij zowel de heffingsambtenaar als de rechtbank de indruk gewekt dat hij zich kon vinden in de door de gemeente voorgestelde WOZ-waarde. Nadat hij deze indruk enige tijd heeft laten bestaan verklaart de gemachtigde pas op de zitting bij de rechtbank dat er geen overeenstemming is over de WOZ-waarde. De rechtbank voelt zich genooddaakt het vooronderzoek te heropenen. Vervolgens laat de gemachtigde opnieuw niets van zich laten horen. Hoewel hij de rechtbank geen toestemming geeft om een nadere zitting achterwege te laten, verschijnt hij vervolgens niet op deze zitting. Naar het oordeel van de rechtbank is het handelen van de gemachtigde in strijd met hetgeen volgens goede procesorde verwacht mag worden van een beroepsmatig handelende rechtsbijstandverlener. Dit heeft ertoe geleid dat er meer proceshandelingen zijn verricht dan redelijkerwijs noodzakelijk was. De rechtbank beperkt de vergoeding voor de fase van bezwaar en beroep tot € 800. Volgens het puntenstelsel had de belanghebbende aanspraak kunnen maken op € 1.460 (rekening houdend met twee proceshandelingen, zowel in bezwaar als in beroep).

3. Als een belanghebbende aanspraak maakt op een hogere proceskostenvergoeding, dan ligt het op zijn weg om de feiten aannemelijk te maken waaruit volgt dat er sprake is van een bijzondere omstandigheid, aldus HR 13 augustus 2004, 38 616, *Belastingblad* 2014, p. 1016 m.nt. Van Leijenhorst). In dit geval besluit de rechtbank tot een *lagere* proceskostenvergoeding, zonder dat daaraan een verzoek van de heffingsambtenaar ten grondslag lijkt te liggen (dit blijkt althans niet uit de uitspraak). Dit neemt niet weg dat met de beslissing van de rechtbank goed te leven valt.

L.J. Boone

Bestuursprocesrecht / Wet WOZ

Belastingblad 2015/85

HOGE RAAD

9 januari 2015, nr. 14/03962

(Mrs. C. Schaap, M.A. Fierstra en Th. Groeneveld)

m.nt. F.J.H.L. Makkinga

ECLI:NL:HR:2015:19

Vier bezwaren tegen vier waardebeschikkingen op één biljet leiden tot éénmaal vergoeding proceskosten met factor 1,5 wegens de verschillen tussen de panden**Arrest**

gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 24 juni 2014, 13/01092, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Overijssel (AWB 13/599) betreffende de ten aanzien van belanghebbende genomen beschikkingen op grond van de Wet waardering onroerende zaken (hierna: de Wet WOZ) voor het jaar 2012 betreffende de onroerende zaken [a-straat 1], [a-straat 2], [b-straat 1] en [c-straat 1] te [Z]. (...)

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Hengelo heeft een verweerschrift ingediend.

2 Beoordeling van de klachten

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Ten aanzien van belanghebbende heeft de heffingsambtenaar op grond van de Wet WOZ de waarden van – voor zover te dezen van belang – vier in de gemeente [Z] gelegen onroerende zaken bij beschikkingen vastgesteld. De beschikkingen zijn verenigd in één biljet. De onroerende zaken betreffen verschillende objecten, te weten een woning, een woon/winkelpand, een atelier/werkruimte en een ho-recapand.

2.1.2. De gemachtigde van belanghebbende, die aan belanghebbende beroepsmatig rechtsbijstand verleent op basis van 'no cure no pay', heeft namens belanghebbende bezwaar gemaakt tegen de beschikkingen. Hij heeft vier afzonderlijke bezwaarschriften ingediend.

2.1.3. De heffingsambtenaar heeft de bezwaren van belanghebbende gegrond verklaard. Bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar heeft hij de vastgestelde waarden van de onroerende zaken verminderd.

2.1.4. Belanghebbende heeft in bezwaar verzocht om vergoeding van de proceskosten. De vergoeding van de kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand heeft de heffingsambtenaar, in afwijking van het verzoek van belanghebbende, vastgesteld op € 352,50 (1 punt voor het bezwaarschrift x € 235 x 1,5 voor de wegingsfactor).

2.2. Het Hof heeft de uitspraak van de heffingsambtenaar bevestigd onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013, 12/02674, ECLI:NL:HR:2013:BZ6822, *BNB* 2013/122 (hierna: het arrest *BNB* 2013/122). De omstandigheid dat belanghebbende in vier afzonderlijke geschriften bezwaar heeft gemaakt tegen de onderhavige WOZ-beschikkingen, doet hieraan niet af, aldus het Hof. Met de omstandigheid dat het te dezen gaat om objecten die voor de waardering wezenlijke verschillen vertonen heeft het Hof rekening gehouden door, gelet op de daarmee samenhangende werkbelasting voor de gemachtigde, de wegingsfactor 1,5 toe te passen.

2.3. De tegen dit oordeel gerichte klachten kunnen niet tot cassatie leiden aangezien het Hof, anders dan de klachten betogen, is uitgegaan van een juiste uitleg van het arrest *BNB* 2013/122.

3 Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4 Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Noot

Belanghebbenden worden in de praktijk steeds vaker geconfronteerd met aanslagbiljetten waar diverse aanslagen en WOZ-beschikkingen op staan. In bezwaar komen tegen één of meerdere van die aanslagen of beschikkingen kan, door per aanslag- of beschikkingsregel een bezwaarschrift in te dienen, maar het kan ook door het indienen van één bezwaarschrift tegen het verzamelbiljet. In casu koos de gemachtigde voor het indienen van vier afzonderlijke bezwaarschriften (waarschijnlijk ingegeven door de hoop om vier maal proceskostenvergoeding te krijgen).

In het in r.o. 2.2 genoemde arrest van 12 april 2013 heeft de Hoge Raad aangegeven dat voor de toepassing van de proceskostenvergoeding conform het Besluit proceskosten bestuursrecht het volgende heeft te gelden. Bezwaren die zijn gericht tegen aanslagen en/of beschikkingen die op één aanslagbiljet zijn vermeld, worden aangemerkt als één bezwaar; een andersluidende uitleg zou te veel afbreuk doen aan de door de wetgever om dit verband beoogde eenvoud, aldus de Hoge Raad in dat arrest (opgenomen in *Belastingblad* 2013/240). Tevens oordeelt ons hoogste rechtscollege dat het hof juist heeft beslist dat de omstandigheid dat belanghebbende in vier afzonderlijke geschriften bezwaar heeft gemaakt tegen de onderhavige WOZ-beschikkingen, hieraan niet afdoet.

Krijgt gemachtigde dan maar één maal een punt voor instellen bezwaar (en eventueel één maal een punt voor horen)? Ja, maar door een hogere wegingsfactor (1,5) toe te passen houdt het hof terecht rekening met de omstandigheid dat het gaat om objecten die voor de waardering wezenlijke verschillen vertonen en met de daarmee samenhangende werkbelasting voor de gemachtigde. Overigens zal, bij (gedeeltelijke) gegrondverklaring wel een vergoeding van taxatiekosten per geval worden toegekend, conform de betreffende richtlijn van de gerechtshoven.

Bij bezwaren tegen aanslagen of beschikkingen die wel enige samenhang vertonen, maar niet op één biljet zijn verenigd, was tot 1 januari 2015 slechts sprake van één zaak als sprake was van samenhangende zaken ex art. 3 Besluit proceskosten bestuursrecht. Voor samenhangende zaken was vereist dat de bezwaren onderscheidenlijk beroepen gelijktijdig of nagenoeg gelijktijdig waren gemaakt onderscheidenlijk ingesteld en dat het nagenoeg identieke besluiten betrof, waartegen op vergelijkbare gronden bezwaar werd gemaakt of beroep werd ingesteld. Dat was in fiscale zaken niet snel het geval, aangezien veelal per zaak afzonderlijk moest worden beoordeeld of aanslagen naar de juiste heffingsgrondslag waren opgelegd (zie ook HR 1 oktober 2004, ECLI:NL:HR:2004:AR3090).

Om die reden heeft de wetgever het besluit per 1 januari 2015 aangepast om te komen tot een verruiming van het begrip samenhangende zaak (Besluit van 27 oktober 2014 tot wijziging van het Besluit proceskosten in bestuursrecht). Dit wordt volgens de Nota van Toelichting bewerkstelligd door schrapping van de vereisten dat het moet gaan om nagenoeg identieke besluiten waartegen op vergelijkbare gronden bezwaar gemaakt of beroep is ingesteld. Het vereiste dat de bezwaren of beroepen gelijktijdig of nagenoeg gelijktijdig moeten zijn ingediend, wil sprake kunnen zijn van samenhangende zaken, is vervangen door het criterium dat de bezwaren of beroepen gelijktijdig of nagenoeg gelijktijdig moeten zijn behandeld. Zo is men voor de vraag of sprake is van samenhangende zaken niet afhankelijk van de rechtsbijstandverlener en de vraag of deze de bezwaren of beroepen al dan niet gelijktijdig indient. Leidend volgens de Nota van Toelichting wordt de vraag of het bestuursorgaan onderscheidenlijk de bestuursrechter de bezwaren onderscheidenlijk beroepen gelijktijdig of nagenoeg gelijktijdig behandelt. Door deze verruiming van het tweede lid zal dus sneller sprake zijn van een samenhangende zaak waardoor het bestuursorgaan en de rechter vaker in situaties dat meerdere zaken gelijktijdig of nagenoeg gelijktijdig worden behandeld, en dezelfde rechtsbijstandverlener nagenoeg identieke werkzaamheden kon verrichten in iedere zaak, voor de kosten de vergoeding voor één zaak (bij minder dan vier zaken) dan wel 1,5 zaak (bij vier of meer zaken) in aanmerking zal nemen. Dit heeft in zaken waarin een rechtsbijstandverlener (nagenoeg) identieke werkzaamheden verricht in diverse zaken tot gevolg dat de rechtsbijstandverlener niet langer voor ieder zaak apart een kostenvergoeding ontvangt, waarmee een onredelijk hoge vergoeding wordt ontvangen voor zijn werkzaamheden, aldus de Nota van Toelichting op het nieuwe besluit.

Hoe rechters om zullen gaan met bovenstaand is nog onduidelijk. De roep om een praktische richtlijn, net als bij de toepassing van vergoedingen van taxatiekosten, is al gehoord. Dat de toepassing en gevolgen van het nieuwe besluit nog bepaald niet helder zijn, is duidelijk. Ik verwijs hiervoor graag naar de interessante beschouwing van J. Couperus in *Belastingblad* 2015/1.

F.J.H.L. Makkinga

Wetgeving

Belastingblad 2015/86

Overzicht wetgeving

Hierna is opgenomen een overzicht dat de stand van zaken van de wetgeving weergeeft naar de situatie per 4 februari 2015.

<i>Nr kamer-stuk</i>	<i>Onderwerp</i>	<i>2^e Kamer</i>	<i>1^e Kamer</i>	<i>Stb.</i>	<i>Inwerking-treding</i>	<i>Betreft</i>
22942	Voorrecht	brief minister (nr. 10)				IW1990, Gemw, ProvW, Wschw
31324	Tarieven Paspoort-wet	aanvaard 20 januari 2009	aanvaard 09 juni 2009	2009, 252 2009, 253	28 juni 2009 (ged.) overige bepalingen bij KB	Paspoort-wet
33328	Leges openbaarheid van bestuur	brief van de Algemene Rekenkamer (nr. 15); antwoord 1 ^{ste} termijn en 2 ^e termijn voorzien op 3-5 maart			eerste dag van de zevende maand na datum uitgifte <i>Stb.</i>	Wet open overheid
33462	Verruiming openbaarheid WOZ-waarde en LV WOZ	aanvaard 14 maart 2013 brief staatssecretaris en onderzoek (nr. 10 met bijlage)	aanvaard 26 maart 2013 (hamerstuk)	2013, 129	KB	WOZ
33587	Parkeerbelasting per minuut	nota naar aanleiding van het verslag met bijlage (nr. 6) en tweede nota van wijziging (nr. 7); voortzetting behandeling 24-26 februari			eerste dag van de dertiende kalendermaand na de datum van uitgifte van het <i>Stb.</i>	Gemw

<i>Nr kamer-stuk</i>	<i>Onderwerp</i>	<i>2^e Kamer</i>	<i>1^e Kamer</i>	<i>Stb.</i>	<i>Inwerking-treding</i>	<i>Betreft</i>
33707	Parkeertarieven per minuut	VNG-rapport en reactie van de indiener (nr. 9 met bijlage); voortzetting behandeling 24-26 februari			eerste dag van de dertiende kalendermaand na datum uitgifte van het <i>Stb.</i>	Wet vaststelling parkeertarieven per minuut
33714	Wet vereenvoudiging formeel verkeer Belastingdienst	verslag (nr. 5) en brief regering (nr. 6)			KB	AWR, IW 1990
33727	Wet bevordering mediation in het bestuursrecht	nota van wijziging (nr. 10); voortzetting behandeling 10-12 februari			KB	Awb, AWR
33757	Verhoging griffierechten	tweede nota van wijziging (nr. 8); behandeling voorzien op 24-26 februari			KB	Awb
34003	Wet modernisering Vpb-plicht overheids-ondernemen	aanvaard op 18 december 2014	gewijzigd wetsvoorstel (B)		1 januari 2015 (effectief per 1 januari 2016)	Wet Vpb 1969
34059	Wet vereenvoudiging en digitalisering procesrecht	verslag (nr. 5)			KB	Awb

Belastingblad 2015/87

Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen*Kamerstukken II 2014/15, 34003, 13*

Bij brief van 18 december 2014 is de Staatssecretaris van Financiën ingegaan op een aantal aspecten van het wetsvoorstel. Daarbij heeft hij een stroomschema meegezonden. Zie voor het de inhoud van het wetsvoorstel de bijdrage van E.J. Monsma MSc in *Belastingblad* 2014/462. Het wetsvoorstel is in behandeling bij de Eerste Kamer der Staten-Generaal.

TEKST VAN DE BRIEF (uittreksel)

Tijdens het wetgevingsoverleg (WGO) over het wetsvoorstel modernisering vennootschapsbelastingplicht overheidsondernemingen van 15 december jl. heb ik uw Kamer toegezegd voor de op 18 december a.s. voorziene stemmingen bij u terug te komen op een aantal aspecten behorende bij het wetsvoorstel.

1 Stroomschema

Bijgevoegd treft u in bijlage 1 het stroomschema aan voor de vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen.¹ In dit schema is in het eerste blok weergegeven welke stappen zowel directe als indirecte overheidsondernemingen kunnen doorlopen om vast te stellen of sprake is van belastingplicht. Vervolgens is in het tweede blok van dit schema inzichtelijk gemaakt welke stappen doorlopen kunnen worden voor de toepassing van de verschillende algemene objectvrijstellingen die in het wetsvoorstel zijn opgenomen.²

2 Geen onderneming of wel onderneming met vrijstelling

De heer Dijkgraaf heeft in het WGO gevraagd of het mogelijk is om in een algemene maatregel van bestuur (amvb) een lijst met activiteiten op te sommen die evident niet tot het betalen van vennootschapsbelasting (Vpb) zouden leiden. Inmiddels heeft hij een amendement van deze strekking ingediend.³ Kortheidshalve verwijs ik naar paragraaf 4 van deze brief voor mijn beoordeling van dat amendement. Ik kan weliswaar begrip opbrengen voor de behoefte van de heer Dijkgraaf aan zo veel mogelijk richtinggevendheid, maar – zoals in het WGO aan de orde is geweest – heb ik bezwaren tegen het gebruik van een amvb. In reactie op het voorgaande, alsmede naar aanleiding van gelijksoortige vragen van mevrouw Neppérus, de heer Groot, de heer Omtzigt, de heer Koolmees en de heer Van Vliet, heb ik tijdens het wetgevingsoverleg toegezegd bereid te zijn per brief een overzicht te verstrekken van activiteiten waarvoor het – naar de huidige inzichten – evident zal zijn dat daarover geen vennootschapsbelasting hoeft te worden betaald. Dat laatste houdt in dat de betreffende activiteiten hetzij geen onderneming vormen, hetzij onder een vrijstelling vallen waarbij niet wordt geopteerd om de vrijstelling buiten toepassing te laten. De onderstaande activiteiten zijn ontleend aan de memorie van toelichting en de nota naar aanleiding van het verslag. Ten behoeve van de leesbaarheid en kenbaarheid zijn deze activiteiten door middel van deze brief in één oogopslag te raadplegen. Volledigheidshalve merk ik bij wijze van algemeen voorbehoud op dat bij de beoordeling van een concrete casus, met inachtneming van alle relevante feiten en omstandigheden, zal moeten worden beoordeeld of de feitelijke activiteiten daadwerkelijk vallen onder de omschrijvingen van de activiteiten zoals opgenomen in onderstaande lijst.

Het gaat om de volgende activiteiten die worden verricht door publiekrechtelijke rechtspersonen en privaatrechtelijke overheidslichamen:

- handhaven openbare orde;
- 112-meldkamer;
- brandbestrijding door de Brandweer;
- rampenbestrijding;
- crisisbeheersing;
- luchtverkeersleiding;

1 Raadpleegbaar via www.tweedekamer.nl.

2 Er wordt alleen ingegaan op de vrijstellingen zoals opgenomen in de voorgestelde artikelen 8e en 8f van de Wet Vpb 1969. Er wordt niet ingegaan op de specifieke vrijstellingen zoals opgenomen in de voorgestelde artikelen 6b, 6c en 8g van de Wet Vpb 1969.

3 Kamerstuk 34003, 12

- waterbeheer;
- rioolbeheer;
- algemene infectieziektebestrijding;
- drinkwatervoorziening aan huishoudens;
- ophalen huisvuil binnen gemeente door gemeente zelf;
- opruimen van zwerfafval en legen van prullenbakken langs de openbare weg in de gemeente, door de gemeente;
- afgifte identiteitsbewijzen;
- afgifte rijbewijzen;
- voltrekken burgerlijke huwelijken;
- heffen van rijksbelastingen en decentrale belastingen;
- verlenen en handhaven van vergunningen en ontheffingen;
- innen marktgelden;
- parkeren op straat;
- uit publieke middelen bekostigd (basis-, middelbaar en hoger) onderwijs;
- werkzaamheden als academisch ziekenhuis (bijvoorbeeld basiszorg en topreferente zorg), en activiteiten voor zover de publiekrechtelijke rechtspersoon die voor zichzelf uitvoert, bijvoorbeeld:
- beveiliging;
- post- en koeriersdiensten;
- ict-diensten;
- innen van rijksbelastingen of decentrale belastingen;
- reprodiensten; en
- schoonmaakdiensten.

Mochten tijdens het implementatietraject andere activiteiten naar voren komen die als aanvullingen zouden kunnen dienen, zal ik deze delen.

3 Specifieke casusposities

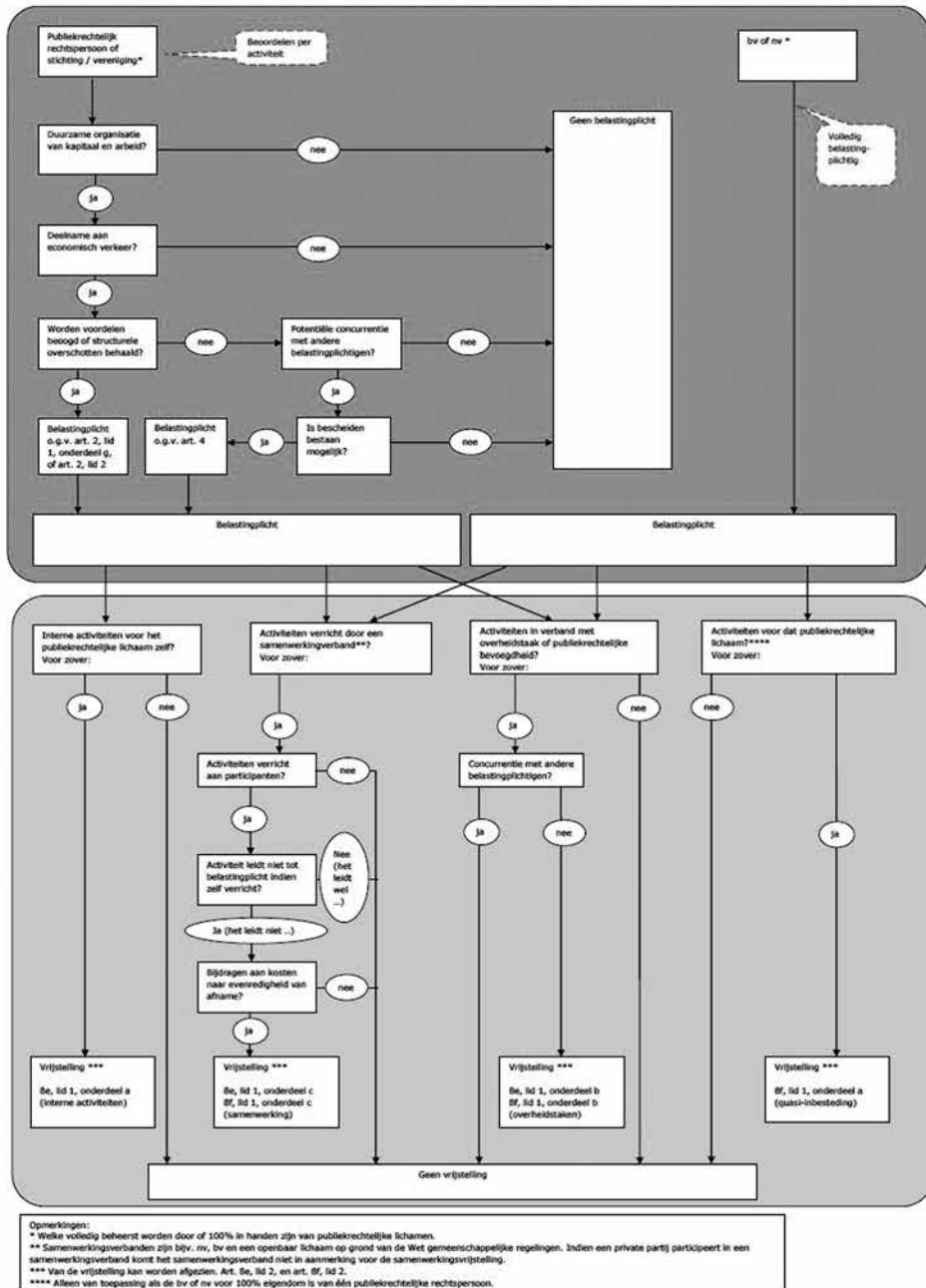
De heer Omtzigt heeft gevraagd om in te gaan op de specifieke casusposities die hij tijdens het WGO heeft genoemd. Door op dergelijke geabstraheerde casusposities in te gaan bestaat, door de verschillen-de aannames, het risico op schijnzekerheid. Immers, de fiscale gevolgen van een specifiek geval zijn afhankelijk van feiten en omstandigheden. Het is aan de inspecteur en de (potentieel) belastingplichtige om hierover standpunten in te nemen in voorliggende gevallen. Niettemin ga ik bij wijze van uitzondering in bijlage 2 bij deze brief in op de door heer Omtzigt naar voren gebrachte casusposities. Hierbij past de kanttekening dat de uiteindelijke conclusie afhangt van de feiten en omstandigheden van het betreffende geval. Alvorens ik de vingeroefening verricht, merk ik op dat ik er vanuit ben gegaan dat deze activiteiten worden verricht vanuit een publiekrechtelijke rechtspersoon. Dit uitgangspunt leidt ertoe dat eerst getoetst dient te worden of door het verrichten van de door de heer Omtzigt genoemde activiteit sprake is van het drijven van een onderneming alvorens bezien kan worden of sprake is van een vrijstelling. Van een onderneming is sprake in geval van een duurzame organisatie van arbeid en kapitaal waarmee aan het economische verkeer wordt deelgenomen met het (in de jurisprudentie geobjectiveerde) oogmerk om winst te behalen, welke winst ook redelijkerwijs te verwachten valt. Deze toets betreft drie cumulatieve criteria. Wordt aan één hiervan niet voldaan dan is geen sprake van een onderneming.

Onderdeel van de ondernemingstoets is de beoordeling of, in geval van meerdere activiteiten, de activiteiten die de publiekrechtelijke rechtspersoon uitoefent naar hun aard verschillen, maar wel sterk met elkaar zijn verweven. Deze toets wordt ook al toegepast bij de constatering van een of meer ondernemingen voor stichtingen en verenigingen alsmede bij winstgenieters in de inkomstenbelasting. De feiten en omstandigheden van een geval zijn hierbij bepalend. Uit jurisprudentie kan worden afgeleid dat in de beoordeling in elk geval kan worden meegenomen of en zo ja, in hoeverre, de ene activiteit vanuit organisatorisch oogpunt en vanuit het oogpunt van ruimtelijke vormgeving en gelet op de aard van de activiteit, al dan niet losstaat van de andere activiteit. Afhankelijk van de verwevenheid van de activiteiten kan vervolgens ten aanzien van verschillende activiteiten tezamen of van activiteiten afzonderlijk bezien worden of sprake is van een onderneming.

4 Appreciatie amendementen en moties

Enz.

Bijlage 1: Stroomschema binnenlandse belastingplicht en algemene objectvrijstellingen overheidsondernemingen



Kamervragen

Belastingblad 2015/88

Getuigenissen van belastingambtenaren

Kamerstukken II 2014/2015, Aanhangsel 892

Aan de vragen van het lid Omtzigt (CDA) en antwoorden van de Staatssecretaris van Financiën over getuigenissen van belastingambtenaren in rechtbanken (ingezonden 8 december 2014) ontleen wij de volgende passages.

Vraag 1

Wanneer heeft u kennisgenomen van de aangifte die het Hof Arnhem-Leeuwarden ingediend heeft tegen het ministerie van Financiën?

Antwoord

Op 11 november heeft het Ministerie van Financiën van de Raad voor rechtspraak een vooraankondiging van de aangifte ontvangen. Op vrijdag 14 november is de aangifte in afschrift ontvangen en op maandag 17 november is de staatssecretaris geïnformeerd.

Vraag 2

Deelt u de mening dat dit een zeer ernstige zaak is en dat u hierover de Kamer zo spoedig mogelijk had moeten informeren, zeker gezien het feit dat de Belastingdienst wel uitgebreid in de pers op deze zaak reageerde?¹

Antwoord

Er lopen vrijwel continu gerechtelijke procedures tussen de Belastingdienst en belastingplichtigen waarbij het de gewoonte is dat ik de Kamer niet per geval informeer. Ik beoordeel deze casus dan ook niet als een casus welke proactief had moeten worden gemeld. Nu de zaak in de openbaarheid is gebracht, ben ik uiteraard bereid om alle informatie waar mogelijk met uw Kamer te delen.

Vraag 3

(...)

Vraag 4

Waarom is de Staat niet in beroep gegaan tegen het tussenvonnis om de naam van de tipgever openbaar te maken, terwijl het kabinet aan de Kamer schreef dat 'de Belastingdienst zich ten doel stelt de identiteit van de tipgever zo lang mogelijk geheim te houden'?²

Antwoord

Tegen het tussenvonnis van de geheimhoudingskamer van de rechtbank staat geen hoger beroep open. Uitsluitend tegen het oordeel van de rechtbank in de fiscale hoofdzaak is hoger beroep mogelijk mits er een (financieel) belang is. Dat belang was er niet voor de inspecteur want in de fiscale procedure heeft de Belastingdienst gelijk gekregen.

¹ <http://nos.nl/artikel/2006253>.

² *Kamerstuk* 31066, 119.

Vraag 5

Kunt u aangeven of u van mening bent dat belastingambtenaren op enige wijze verschoningsrecht hebben voor een rechtbank? Indien het antwoord ja is, kunt u daarvoor de wettelijke grondslag geven en de van toepassing zijnde jurisprudentie?

Antwoord

Ja. In artikel 165 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is geregeld dat zij die een wettelijke geheimhoudingsplicht hebben zich kunnen verschonen van hun verplichting om een getuigenis af te leggen. Deze bepaling is in artikel 8:33 van de Algemene wet bestuursrecht van overeenkomstige toepassing verklaard op het getuigenverhoor door de bestuursrechter. Belastingdienstambtenaren hebben gelet op de zeer strikte geheimhoudingsplicht die is neergelegd in artikel 67 AWR het recht zich te beroepen op dit verschoningsrecht (vgl. HR 8 november 1991, *NJ* 1992, 277 en Hof Leeuwarden 20 december 1995, *NJ* 1996, 646).

Vraag 6

Wie bepaalt uiteindelijk of belastingambtenaren zich mogen beroepen op verschoningsrecht?

Antwoord

In belastingzaken is het aan de Hoge Raad om als hoogste rechterlijke instantie te bepalen of belastingambtenaren zich mogen beroepen op verschoningsrecht.

Vraag 7

Welk beleid is er over het informeren en instrueren van belastingambtenaren die als getuige in de rechtbank moeten verschijnen? Kunt u het gepubliceerde beleid aan de Kamer doen toekomen?

Antwoord

Er is geen beleid over het informeren en instrueren van belastingambtenaren die als getuige in de rechtbank moeten verschijnen. Van geval tot geval wordt beoordeeld of en op welke wijze belastingambtenaren die als getuige moeten optreden, worden voorgelicht. Dit gebeurt in het algemeen door de Landsadvocaat of de Rijksadvocaat. Een belangrijk deel van de voorlichting aan belastingdienstmedewerkers die als getuigen moeten optreden gaat over de plicht van een getuige om een beroep te doen op de geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

Vraag 8

(...)

Vraag 12

Hoe vaak en in welke zaken zijn ambtenaren van de Belastingdienst onder ede gehoord in de afgelopen twee jaar?

Antwoord

Er zijn enkele duizenden fiscale procedures per jaar. Soms worden daarbij getuigen onder ede gehoord. De Belastingdienst houdt over het horen van getuigen geen bestuurlijke informatie bij. Wel kan meer in het algemeen worden opgemerkt dat ambtenaren in strafrechtelijke zaken, zowel bij de rechter-commissaris als ter zitting, regelmatig onder ede worden gehoord.

Vraag 13

Op welke wijze zijn ambtenaren van de Belastingdienst, die onder ede gehoord zouden worden (in een zaak of bij een voorlopig getuigenverhoor) geïnformeerd en/of geïnstrueerd door de leiding van de Belastingdienst en/of de landsadvocaat?

Antwoord

Het is gebruikelijk dat in gevallen waarin een ambtenaar als getuige moet worden gehoord, de ambtenaar wordt voorgelicht over de gang van zaken tijdens een getuigenverhoor, over de geheimhoudingsplicht die op hem rust, over de bevoegdheid van een getuige om op die geheimhoudingsplicht een beroep te doen en de (on)mogelijkheden om dit in voorkomend geval te doen.

Vraag 14

Zijn belastingambtenaren altijd volledig vrij om volledig mee te werken, complete openheid te betrachten wanneer zij als getuigen voor een rechtbank spreken en worden zij ook aangemoedigd dat te doen?

Antwoord

Belastingambtenaren moeten zich houden aan de op hen rustende geheimhoudingsplicht van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Verder kunnen nog van toepassing zijn de geheimhoudingsplicht uit de Invorderingswet, de Algemene wet bestuursrecht en de Ambtenarenwet. Belastingambtenaren zijn dus zeker niet vrij om complete openheid te betrachten maar zijn gehouden zelf vraag voor vraag te beoordelen of hun geheimhoudingsplicht de beantwoording van de vraag in de weg staat. Daarom is het voor een ambtenaar bepaald geen sinecure om als getuige op te treden. Ook de rechter kan hen niet van de geheimhoudingsplicht ontheffen. Het is zelfs denkbaar dat de ambtenaar bij schending van de geheimhoudingsplicht wordt vervolgd.

Vraag 15

Deelt u de mening dat juist een overheidsdienst als de Belastingdienst, die miljoenen mensen en bedrijven houdt aan een nauwgezette uitvoering van de wet, zich zelf aan de letter en de geest van de wet moet houden en zich voorbeeldig dient op te stellen in gerechtelijke procedures?

Antwoord

Elke overheidsdienst moet zich aan wet, jurisprudentie en beleid houden en dient zich voorbeeldig op te stellen in gerechtelijke procedures. Dat doen wij dus ook.

Actualiteiten

Belastingblad 2015/89

Commissie BBV notitie riolering

De Commissie Begroting en Verantwoording heeft een Notitie riolering uitgebracht welke van belang is voor het jaarlijkse kostenoverzicht in het kader van de rioolheffing. Aan de notitie ontleen wij de volgende passages.

1 Inleiding

In het Wijzigingsbesluit van 25 juni 2013, van toepassing met ingang van begrotingsjaar 2014, is in art. 44 lid 1 onderdeel d BBV een separate voorzieningscategorie geïntroduceerd voor vervangingsinvesteringen waarvoor een heffing wordt geheven. Deze aanpassing in combinatie met recente ontwikkelingen in de rechtspraak leiden in de praktijk tot veel vragen rondom de voorziening(en) voor riolering. Naar aanleiding van deze vele vragen heeft de Commissie BBV besloten de notitie riolering uit 2009 aan te passen om hiermee een bijdrage te leveren aan de concrete toepassing van dit in 2013 genomen Wijzigingsbesluit.

Voor alle duidelijkheid wordt onder de aandacht gebracht dat de doelgroep van deze notitie de (BBV) vakspecialisten *riolering* zijn. Er wordt bij de lezer dus een relatief hoge voorkennis van zaken verondersteld.

1.1 Algemeen

De taak van de commissie Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (hierna: BBV) is om een eenduidige toepassing van het BBV te bevorderen.

Het doel van deze notitie is om zaken te verduidelijken en binnen de grenzen van het BBV daarvoor nadere richtlijnen te geven. (...)

Richtlijnen commissie BBV

Richtlijnen van de commissie BBV aan gemeenten en provincies zijn een belangrijk instrument van de commissie om de eenduidige uitvoering en toepassing van het BBV te bevorderen. De richtlijnen van de commissie worden – in navolging van de richtlijnen van de RJ – onderverdeeld naar stellige uitspraken en aanbevelingen. De betekenis van beide categorieën kan voor de praktijk van de begrotingscyclus incl. jaarverslaggeving verschillen. Met stellige uitspraken geeft de commissie een interpretatie van de regelgeving die leidend is. Dit betekent dat verwacht wordt dat stellige uitspraken worden gevolgd en indien een gemeente toch een afwijkende interpretatie kiest (de gemeente is van oordeel dat in haar specifieke omstandigheden een andere lijn beter past en ook 'BBV-proof' is), zij dit expliciet moet motiveren en kenbaar moet maken bij de begroting en jaarrekening. Bij aanbevelingen gaat het om uitspraken die 'steun en richting geven aan de praktijk'. De commissie BBV spoort gemeenten en provincies aan om deze aanbevelingen te volgen omdat dat naar haar oordeel bijdraagt aan het inzicht in de financiële positie (transparantie).

(...)

Samenvatting en overzicht richtlijnen commissie BBV

Samenvatting

Basisregels:

- Investerings in het riool moeten worden geactiveerd, het gaat om investeringen met economisch nut (art. 59 BBV).
- De investeringen in het riool worden opgenomen onder de investeringen met economisch nut waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven (art. 35 lid 1 onderdeel b BBV).
- Ter bestrijding van de kosten van de watertaken kan de gemeente een rioolheffing in rekening brengen (art. 228a Gemeentewet). Wat wel en wat niet onder de kosten valt is primair een fiscaal vraagstuk. De handreiking kostentoe rekening leges en tarieven (te vinden op www.rijks-overheid.nl) geeft hiervoor handvatten.

- In het tarief kan een egalisatiebedrag meegenomen worden voor toekomstig groot onderhoud. Egaliseren is mogelijk op grond van art. 44 lid 1 onderdeel c BBV.

Specifieke regels:

- Investerings in riolering in uitbreidingsgebieden kunnen ten laste van de grondexploitatie worden gebracht. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs ontvangt zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van art. 62 lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering brengt.
- In het tarief mogen spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen worden meegenomen. Deze worden als last in de exploitatie toegevoegd aan een voorziening ex. art. 44 lid 1 onderdeel d BBV.
- Bij realisatie van de vervangingsinvestering wordt deze voor het volle bedrag geactiveerd. Het bedrag voor toekomstige vervangingsinvesteringen in de rioolvoorziening wordt op het te activeren bedrag in mindering gebracht (afboeking in de balanssfeer: art. 62 lid 4 BBV).
- Ook wanneer *idealiter* de jaarlijkse spaarbedragen precies gelijk zijn aan de jaarlijkse vervangingsinvesteringen moeten de *spaarbedragen* als last worden geboekt en wordt vervolgens de daarmee gevormde voorziening afgeboekt op de geactiveerde vervangingsinvesteringen.
- Wanneer van een vervangingsinvestering een boekwaarde resteert, hoeft hierop niet te worden afgeschreven maar kunnen bedragen voor vervanging die in latere begrotingsjaren worden ontvangen, op de boekwaarde worden afgeboekt. De gemeente kan er echter ook voor kiezen om de kapitaallasten van de resterende boekwaarde in het tarief op te nemen.
- Indien de onderhoudsvoorziening riolering onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex. art. 44 lid 2 BBV. Dit geldt ook voor opgehaalde gelden die per balansdatum nog niet zijn besteed door later investeren en of uitvoeren dan voorzien.

Overige:

- de geraamde BTW mag worden meegenomen in de berekening van de tarieven.

Samenvatting in tabelvorm

Geen rioolheffing in de gemeente

- Mogelijkheid van bestemmingsreserve voor kapitaallasten toekomstige investeringen.
- Mogelijkheid voorziening groot-onderhoud riolering.

Wel rioolheffing in de gemeente

- Mogelijkheid voorziening groot-onderhoud riolering (art. 44 lid 1 onderdeel c BBV).
- Mogelijke verplichting tot een voorziening voor bijdrage aan toekomstige vervangingsinvesteringen (art. 44 lid 1 onderdeel d BBV).

Investerings in het riool

- Investerings met een economisch nut waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven (art. 35 lid 1 onderdeel b BBV).
- Activeren en afschrijven.

Vervangingsinvestering met een spaarbedrag in het riooltarief

- Investerings met een economisch nut waarvoor ter bestrijding van de kosten een heffing kan worden geheven (art. 35 lid 1 onderdeel b BBV).
- Spaarbedrag in mindering brengen op investering.
- Restbedrag afschrijven cf. afschrijvingstermijn financiële verordening of afboeken met later ontvangen bijdragen.

Uitbreidingsinvesteringen ten laste van grondexploitatie

- Geen activering (verkoopopbrengst wordt in mindering gebracht op de investering).
- Geen kapitaallasten.

Uitbreidingsinvesteringen

niet ten laste van de grondexploitatie

- Activeren.

- Kapitaallasten in het tarief.
- Kapitaallasten ten laste van exploitatie.

Riooltarief op grond van art. 228a Gemeentewet

- Belasting dient kosten watertaken te bestrijden.
- De baten en lasten in de begroting zijn het uitgangspunt voor de kostendekkendheid.

Onder andere mee te nemen bedragen in het riooltarief

- Bijdragen aan de voorziening voor toekomstige vervangingsinvesteringen.
- Bijdragen voor groot-onderhoud of bijdragen aan de voorziening voor toekomstig groot-onderhoud.
- BTW, die op grond van het BCF gecompenseerd kan worden.
- Kapitaallasten van (uitbreidings)investeringen.

Vorming van een voorziening

- Door bijdrage voor toekomstig groot-onderhoud (art. 44 lid 1 onderdeel c BBV).
- Door bijdrage voor toekomstige vervangings-investeringen (art. 44 lid 1 onderdeel d BBV).
- In geval van nog niet uitgevoerd werk bij vervangingsinvesteringen (waar niet voor wordt gespaard) of uitbreidingsinvesteringen (voor zover niet gedekt door een bijdrage uit de grondexploitatie) wordt de onderbesteding op kapitaallasten toegevoegd aan voorziening art. 44 lid 2 BBV.
- Niet onderbouwde voorziening groot onderhoud art. 44 lid 1 onderdeel c BBV moet worden omgezet naar een voorziening art. 44 lid 2 BBV.
- De voorziening ex. art. 44 lid 2 BBV kan uit praktisch oogpunt worden samengevoegd met die van art. 44 lid 1 onderdeel d BBV, want beide betreffen specifiek voor riolering geheven bedragen. Maar administratief moet het onderscheid wel worden bijgehouden.
- Nog niet uitgevoerd werk bij groot onderhoud leidt ertoe dat onttrekking uit de voorziening art. 44 lid 1 onderdeel c BBV niet plaatsvindt dan wel lager is.

Negatieve voorziening

- Niet toegestaan (activering restant vervangingsinvesteringen wel toegestaan).

Rentetoerekening aan voorziening

- Alleen toegestaan als de voorziening is gewaardeerd tegen contante waarde.

BTW

- De geraamde BTW op zowel goederen als diensten en investeringen mag in het riooltarief worden meegenomen.

Vorming van een reserve, zonder rioolheffing

- Bestemmingsreserve uit eigen middelen kan gevormd worden voor toekomstige investeringen.

Vorming van een reserve, met rioolheffing

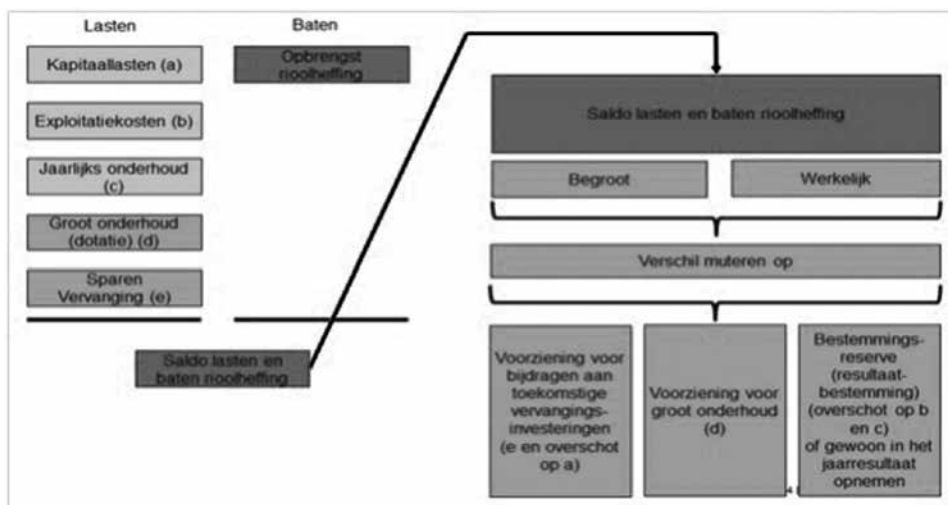
- Bestemmingsreserve voor gerealiseerde efficiency resultaten op de riolering.
- Gerealiseerde efficiency resultaten kunnen ook in het exploitatieresultaat worden opgenomen.

Bij toepassen componentenregeling

- Geen voorziening voor groot-onderhoud.
- Geen voorziening voor toekomstige vervanging.

Samenvattend overzicht voorzieningen en reserve riolering In onderstaand schema wordt samengevat welke resultaten op exploitatielasten naar welke voorzieningen moeten vloeien en welke eventueel in een bestemmingsreserve kunnen worden gestort.¹

¹ NB: Indien de voorziening onderhoud onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex. art. 44 lid 2 BBV. Zie ook paragraaf 3.1, p. 15.



Richtlijnen van de commissie BBV

Hieronder volgt een overzicht van de richtlijnen van de commissie BBV die met ingang van het jaar 2008 integraal van toepassing zijn op *riolering*.

De richtlijnen van de commissie worden onderscheiden naar (zie ook 1.1):

1. stellige uitspraken (vet gedrukt)
2. aanbevelingen

I. Stellige uitspraken

A. Uit paragraaf 3.1 van deze notitie:

Uit oogpunt van transparantie en ten behoeve van de periodieke bijstelling van het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) is van belang dat de voorziening onderhoud (art. 44 lid 1 onderdeel c BBV) resp. vervanging (art. 44 lid 1 onderdeel d BBV) in de begroting en in de jaarrekening zodanig wordt toegelicht dat de relatie is te leggen met het GRP en inzicht kan worden geboden in het onderscheid onderhoud c.q. spaarcomponent vervangingsinvesteringen.

De gemeente brengt in mindering op de boekwaarde van de vervangingsinvesteringen de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen bijeen gespaard in de voorziening art. 44 lid 1 onderdeel d BBV.

Indien de voorziening onderhoud (art. 44 lid 1 onderdeel c BBV) onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex. art. 44 lid 2 BBV. Dit geldt ook voor opgehaalde gelden die per balansdatum nog niet zijn besteed door later investeren en uitvoeren dan voorzien. Deze voorziening ex. art. 44 lid 2 BBV kan uit praktisch oogpunt worden samengevoegd met die van art. 44 lid 1 onderdeel d BBV want beide betreffen specifiek voor riolering geheven bedragen. Maar administratief moet het onderscheid wel worden bijgehouden omdat de afwikkeling verschillend is namelijk een directe balansmutatie voor de vervangingsinvesteringen en een afboeking op de onderhoudsvoorziening voor het onderhoud.

De voorziening van art. 44 lid 1 onderdeel c BBV kan niet met de resterende voorzieningen riolering worden samengevoegd maar moet apart zichtbaar worden gemaakt.

II. Aanbevelingen

A. Uit paragraaf 3.3 van deze notitie:

De commissie BBV doet de aanbeveling om de huidige bestemmingsreserve riolering per ultimo 2014 via een directe balansmutatie om te zetten naar de van toepassing zijnde voorziening(en), op basis van de oorzaak waardoor de bestemmingsreserve in de afgelopen jaren *overwegend* is gevormd.

B. Uit paragraaf 3.4 van deze notitie:

De commissie BBV doet de aanbeveling om – als een gemeente een riooltarief hanteert – de gerealiseerde efficiencyresultaten riolering te muteren op een bestemmingsreserve *riolering* en doet de aanbeveling de kaders ervoor vast te leggen in de verordening ex art. 212 Gemeentewet.

1.3 Begrippen

Beheer: de opzet, ontwikkeling, aanleg, onderhoud en vervanging van riolering.

Exploitatie: baten en lasten van het product riolering die tot uiting komen in de begroting, de meerjarenramingen en de jaarrekening.

Uitbreidingsinvesteringen: de uitbreiding van het bestaande rioolstelsel (riolen, pompinstallaties, bergbezinkbassins, e.d.) door middel van nieuwe aanleg in of ten behoeve van een gebied waar nog geen riolering aanwezig is; het aantal aansluitingen neemt toe.

Vervangingsinvesteringen: de sloop en vervanging van een deel van het bestaande rioleringsstelsel, inclusief maatregelen ter verbetering van het functioneren van het bestaande rioleringsstelsel; het aantal aansluitingen wijzigt als gevolg van deze investeringen niet.

Onderhoud: dit betreft de uitvoering van preventieve dan wel correctieve maatregelen om het rioolstelsel in goede staat te houden of te brengen. Onderhoud valt uiteen in groot onderhoud en klein onderhoud. Onder groot onderhoud wordt verstaan onderhoud van veelal ingrijpende aard, ook wel lang-cyclisch onderhoud genoemd. Klein onderhoud is het onderhoud van geringe omvang dat veelal met een zekere regelmaat terugkeert. Dit wordt ook wel aangeduid met kort-cyclisch onderhoud. Het essentiële verschil met investeringen is dat onderhoud maatregelen betreft die de geplande levensduur van het rioolstelsel niet verlengen.

Rioolheffing: een belasting zoals bedoeld in art. 228a Gemeentewet.

2 Wettelijk kader

Het behoort vanouds tot de taak van gemeenten om een rioleringsstelsel aan te leggen en dit te beheren/exploiteren. In de Wet milieubeheer is hierover een zorgplicht voor de gemeenten neergelegd op het gebied van het afvalwater (art. 10.33 Wet milieubeheer). Om hier invulling aan te geven zijn de gemeenten op grond van deze wet verplicht om een gemeentelijk rioleringsplan (GRP) op te stellen. Dit plan moet periodiek worden herzien (doorgaans eens per vijf jaar) en kent veelal een planningshorizon van zestig jaar. Daarin moet onder andere een overzicht worden opgenomen van de financiële gevolgen van de in het plan aangekondigde activiteiten.

Dit plan vormt de basis voor de in de begroting te ramen lasten die voortvloeien uit deze wettelijke taak.

De gemeente kan (maar is niet verplicht) de kosten die zijn verbonden met de uitvoering van de rioleringstaak geheel of gedeeltelijk bij de burgers en bedrijven in rekening brengen. De wettelijke basis hiervoor is te vinden in art. 228a Gemeentewet.

Als een gemeente kiest voor het opleggen van een rioolheffing moet zij er rekening mee houden dat deze belasting alleen gebruikt mag worden ter bestrijding van de in art. 228a genoemde activiteiten. Op grond van de parlementaire behandeling van de wetswijziging kan worden geconcludeerd dat in het riooltarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen mogen worden meegenomen.

Art. 228a lid 3 Gemeentewet regelt dat de BTW die gemeenten op grond van het BTW-compensatiefonds gecompenseerd krijgen als last mag worden opgenomen in de berekening van de tarieven.

De jaarrekening 2014 moeten de rioolinvesteringen afzonderlijk in de balans worden opgenomen teneinde te voldoen aan art. 35 lid 1 onderdeel b BBV. Dit geldt ook voor de al geactiveerde bedragen. Deze geactiveerde rioolinvesteringen moeten uit de balanspost 'investeringen met een economisch nut' worden overgeboekt. Het in art. 52 lid 2 BBV vermelde verloop van de activa zal ook moeten worden aangepast.

2.1 De relatie met het GRP

Op grond van art. 4.22 Wet milieubeheer is wettelijk verplicht dat de gemeenteraad telkens voor een daarbij vast te stellen periode een gemeentelijk rioleringsplan vaststelt. Dit door de raad vastgesteld GRP vormt – met de Financiële verordening op grond van art. 212 Gemeentewet waarin minimaal de regels voor waarderen en afschrijven van het riool worden vastgelegd – voor de raad het inhoudelijk én budgettair kader voor wat betreft de verwerking rioleringstaak in begroting en rekening op korte en lange(re) termijn.

Het GRP dient adequaat te zijn, en moet dus periodiek worden bijgesteld, om inzichtelijk te maken wat inhoudelijk en financieel moet gebeuren c.q. is gebeurd.

Het GRP heeft een lange planningshorizon. De hardheid van de ramingen neemt daarbij vanzelfsprekend af naarmate de te bekostigen maatregelen verder in de toekomst liggen. Met name daar waar het gaat om kosten van maatregelen die bekostigd kunnen worden uit voorzieningen (zoals groot onderhoud en vervangingsinvesteringen) geldt dat deze nogal kunnen fluctueren en in de tijd kunnen verschuiven. Het is dan ook niet reëel bij het berekenen van de hoogte van de jaarlijkse toevoeging in de betreffende voorziening uit te gaan van de planningshorizon die gehanteerd wordt in het GRP. Daarbij kan beter uitgegaan worden van een middellange en in de tijd telkens een jaar opschuivende periode (bijvoorbeeld van tien jaar). Op deze wijze vormen de eerste tien jaarschijven in het GRP de basis voor de berekening van de (gemiddelde) lasten in die periode. Daarmee is het mogelijk met inachtneming van art. 228a Gemeentewet tot een goede afweging te komen hoe hoog het riooltarief moet (kan) zijn en (desgewenst) welke stijgingsfactor daarin moet worden opgenomen.

2.2 De uitgangspunten van art. 229b Gemeentewet

Voor invoering van de rioolheffing konden gemeenten een rioolrecht heffen (art. 229 Gemeentewet). Voor de op dit artikel gebaseerde rechten geldt op grond van art. 229b dat het tarief maximaal kostendekkend mag zijn. Met de introductie van art. 228a Gemeentewet geldt niet langer het expliciete uitgangspunt van de maximale kostendekkendheid, maar het handhaven van dit uitgangspunt blijkt echter wel uit de parlementaire behandeling.

Verder geeft het art. 229b aan dat in het tarief van de rechten bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen meegenomen mogen worden. Hierop wordt hieronder nader ingegaan.

Basisregel: investeringen in het riool activeren en afschrijven

Onder het BBV is de basisregel dat investeringen met economisch nut geactiveerd moeten worden (art. 59 lid 1 BBV). Alle investeringen in het riool – ook de vervangingsinvesteringen – vallen onder de investeringen met een economisch nut. Immers, een gemeente kan middelen genereren via het riooltarief (art. 59 lid 2 BBV), dan wel via doorbelasting in de prijs van te verkopen gronden. De geactiveerde investeringen leiden voor de duur van de afschrijvingstermijn tot kapitaallasten en deze lasten kunnen op grond van art. 228a Gemeentewet in het tarief worden meegenomen.

Ingaande de jaarrekening 2014 moeten de rioolinvesteringen op grond van art. 35 lid 1 onderdeel b BBV afzonderlijk in de balans worden opgenomen. Dat geldt ook voor de al geactiveerde rioolinvesteringen. Dat de wetgever toestaat om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen heeft een specifieke achtergrond.

Vervangingsinvesteringen in het riool – een specifieke situatie

Bij gemeenten kan zich bij investeringen in het riool een specifieke situatie voordoen. Investeringen in rioleringsgebieden worden veelal geheel ten laste van de grondexploitatie gebracht. De grondeigenaren dragen, via de grondprijs die zij betalen, bij in de kosten van de eerste rioolaanleg. De bijdragen die de gemeente via de grondprijs ontvangt zijn te beschouwen als bijdragen van derden, die de gemeente op grond van art. 62 lid 2 BBV op de waardering van de investering in mindering brengt. Wanneer de gemeente er voor kiest om de eerste aanleg niet (meer) ten laste van de grondexploitatie te brengen, maar deze investering te activeren, leidt dit tot kapitaallasten. In het geval van rioolheffing worden deze kapitaallasten opgenomen in het tarief rioolheffing.

Als de kosten van eerste aanleg bij uitbreidingsinvesteringen in het rioolstelsel volledig gedekt worden uit verkregen grondprijzen van een grondexploitatie activeert de gemeente geen investeringen en zijn er ook geen kapitaallasten. Omdat er na verloop van jaren wel vervanging noodzakelijk is van de eerste aanleg, zouden gemeenten dan een (mogelijk substantiële) verhoging van de jaarlijkse rioollasten aan hun burgers moeten doorberekenen (stel de gemeente kiest voor een kostendekkend tarief; dan is een tariefsprong nodig om ook de kapitaallasten van de vervangingsinvestering volledig te dekken).

Om de tariefsprong te voorkomen is het al jarenlang gebruikelijk dat gemeenten vooraf sparen voor het geheel of gedeeltelijk opvangen van de lasten verbonden aan vervangingsinvesteringen in rioleringsgebieden. De bijdragen die de gemeente daarvoor in het tarief opneemt worden aan een voorziening *vervanging rioleringsgebieden* (art. 44 lid 1 onderdeel d BBV) toegevoegd. Het voordeel hiervan is dat er een meer gespreide lastenontwikkeling (en daarmee tariefontwikkeling) kan worden gerealiseerd. Immers, de gemeente kan de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in het tarief zo plannen dat bijvoorbeeld een licht oplopend lasten-/tariefniveau wordt gerealiseerd dat ongeveer uitkomt op het lastenni-

veau dat ontstaat bij realisering van de vervangingsinvestering. Omdat de fiscale jurisprudentie daartoe noopte heeft deze werkwijze een wettelijke basis gekregen in art. 229b lid 2 onderdeel a Gemeentewet.

Deze spaarmethodiek wordt met name toegepast in het geval de eerste aanleg riolering ten laste van de grondexploitatie wordt gebracht. Wanneer de gemeente er voor kiest om de eerste aanleg niet (meer) ten laste van de grondexploitatie te brengen, maar deze investering te activeren, leidt dit tot kapitaallasten. In het geval van rioolheffing worden deze kapitaallasten opgenomen in het tarief rioolheffing.

Redactie van art. 229b Gemeentewet

De tekst van art. 229b Gemeentewet dateert uit de tijd dat de *oude* comptabele voorschriften (CV95) nog golden, en de zogenoemde rioolfondsen gebruikelijk waren. Omdat het onder deze voorschriften voorkwam dat een rioolfonds waaruit vervangingsinvesteringen werden gedekt soms onder de voorzieningen en soms onder de reserves werd gerangschikt – en dotaties aan voorzieningen én aan reserves als een last werden aangemerkt – zijn in art. 229b Gemeentewet beide genoemd.

Sinds het BBV van toepassing is kunnen nog uitsluitend de toevoegingen aan voorzieningen als een last worden aangemerkt. Dat heeft als gevolg dat het woord *bestemmingsreserves* in dit gemeentewetsartikel geen relevantie meer heeft en dus moet worden gelezen als: 'bijdragen aan voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa.

Fiscale jurisprudentie

Rond rioolrechten en rond de toepassing van art. 229b Gemeentewet heeft zich in de afgelopen jaren de nodige fiscale jurisprudentie gevormd, waarmee in de gemeentelijke praktijk rekening moet worden gehouden. Zie hiervoor onder meer de handreiking kostentoerekening leges en tarieven op www.rijksoverheid.nl.

De jurisprudentie laat zien dat het bij de besteding van de opbrengsten uit rioolrechten om een verplichte, gebonden bestedingsrichting gaat, en dus voor het rioolstelsel moeten worden aangewend. In de kern is de strekking van deze jurisprudentie de volgende:

- de tarieven van de rioolrechten mogen maximaal kostendekkend zijn. De grondslag voor de toetsing daarvan in een fiscale procedure vormen de in de begroting van het betreffende jaar geraamde baten en lasten;
- onder de lasten kunnen naast andere de lasten van onderhoud, inspectie en dergelijke ook de toevoegingen aan de voorziening voor vervangingsinvesteringen in het riool worden opgenomen als hiervoor via het tarief wordt gespaard (namelijk op grond van art. 229b, lid 2 onderdeel a Gemeentewet);
- uitbreidingsinvesteringen mogen niet onder de lasten worden opgenomen (het is dus niet mogelijk om via het tarief te sparen voor toekomstige uitbreidingsinvesteringen), de kapitaallasten van reeds gedane en geactiveerde uitbreidingsinvesteringen wel;
- als lastencomponent in de berekening van het tarief van de rioolrechten kunnen ex ante (dus vóór) toevoegingen aan een voorziening opgenomen worden teneinde het mogelijk te maken dat de in een dergelijke voorziening gestorte bedragen in latere jaren aangewend worden voor het beperken van de lasten c.q. voor het bewerkstelligen van een gelijkmatige toename van de lastendruk over meerdere jaren;
- alleen op rekeningbasis geconstateerde afwijkingen ten opzichte van de begroting, zoals efficiency- en aanbestedingsvoordelen en -nadelen, kunnen toegevoegd of onttrokken worden aan een bestemmingsreserve riolering. Een negatieve bestemmingsreserve riolering is niet toegestaan.

De beoordeling van de tarieven op de voorwaarde neergelegd in art. 229b Gemeentewet, namelijk dat er maximaal sprake mag zijn van kostendekkendheid vindt op grond van deze wetsbepaling plaats op basis van de *geraamde* baten en lasten (dus op begrotingsbasis). Dat betekent dat afwijkingen op rekeningsbasis (positief dan wel negatief) in beginsel niet in de beoordeling van kostendekkendheid betrokken hoeven te worden. Dit houdt natuurlijk wel in dat er sprake moet zijn van reële ramingen en dat op rekeningbasis uitgezocht moet worden in hoeverre sprake is van bijvoorbeeld nog niet uitgevoerde werken. Dit bedrag moet immers in een voorziening ex. art. 44 lid 2 BBV worden opgenomen.

2.3 Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken

Op 1 januari 2008 is de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken in werking getreden. Gemeenten kregen vanaf die datum de zorgplicht voor stedelijk afvalwater, hemelwater en grondwater. Ze kunnen per die datum een nieuwe belasting heffen voor de kosten voor die zorgplicht. Deze

rioolheffing kon al vanaf 1 januari 2008 toegepast worden. Ingaande 2010 konden alle gemeenten de nieuwe belasting heffen.

De wettelijke basis voor het heffen van de nieuwe rioolheffing is te vinden in art. 228a Gemeentewet. De kosten die via de rioolheffing van art. 228a Gemeentewet kunnen worden doorberekend zijn uitgebreider dan de kosten die via het oude rioolrecht konden worden verhaald.

De tekst van art. 228a verschilt van de tekst van het oude art. 229 Gemeentewet. De expliciete maximalisering van het begrote tarief ter dekking van de begrote lasten is vervallen. Nu staat er: *een belasting (kan) worden geheven ter bestrijding van de kosten*. Voorts is de bepaling inzake de *bijdragen aan bestemmingsreserves en voorzieningen voor noodzakelijke vervanging van de betrokken activa* niet opgenomen in art. 228a.

Dit alles lijkt te duiden op een wijziging van de in de Gemeentewet vastgelegde fiscale randvoorwaarden inzake de rioolheffing. Dit is echter niet zo, want in antwoord op vragen van de Tweede Kamer (*Kamerstukken II* 2006/07, 30578, 6, p. 11 en 14) is namelijk het volgende vermeld:

Pagina 11:

“Net als het huidige rioolrecht is de nieuwe rioolheffing maximaal kostendekkend. Alleen die kosten die direct of indirect te maken hebben met de taken genoemd in artikel 229, eerste lid, onderdelen a en b, van de Gemeentewet, kunnen uit de heffing worden bekostigd. Ook in het huidige rioolrecht bestaat er de mogelijkheid om indirecte kosten door te berekenen in het rioolrecht. Dit is niet nieuw.

Pagina 14:

“Voor het rioolrecht bestaat de wettelijke mogelijkheid om via het tarief vooraf gepland te sparen voor toekomstige vervangingsinvesteringen (art. 229b, tweede lid, onderdeel a, van de Gemeentewet). Ook deze spaarbedragen moeten op grond van het BBV aan een voorziening worden toegevoegd. In het jaar dat de vervangingsinvestering wordt gerealiseerd, komt deze als actief op de balans en kan de opgebouwde spaarvoorziening daarop in mindering worden gebracht. Via de spaarbedragen kan het opwaartse effect van vervangingsinvesteringen op het rioolrecht dus worden gemitigeerd. Het wetsontwerp behoudt deze mogelijkheid ook voor de nieuwe rioolheffing.”

De systematiek blijft dus verslaggevingstechnisch wel eenzelfde: de heffing zal moeten aansluiten op de gemeentelijke begroting en is net als het oude rioolrecht maximaal kostendekkend. Het blijft mogelijk om zowel een egalisatiebijdrage voor toekomstig groot onderhoud in de heffing mee te nemen als een spaarbijdrage voor toekomstige vervangingsinvesteringen. Zie voor meer informatie *Kamerstukken II* 2005/06, 30578.

Een belangrijk verschil is echter wel dat het rioolrecht werd geheven voor het gebruik van de riolerings, wat grofweg betekent dat de gebruikers van de riolering betalen voor het rechtstreekse belang en profijt dat zij hebben van de riolering.

Rioolheffing is echter een belasting die wordt geheven ter bestrijding van de kosten die verbonden zijn aan de inzameling, het transport en verwerking van (huishoudelijk) afvalwater en regenwater en de nadelige gevolgen van de grondwaterstand.

Omdat gemeenten in de problemen kunnen komen bij het bekostigen van taken zoals de verwerking van regenwater op openbaar terrein of het oplossen van grondwaterproblemen, is het rioolrecht veranderd in de rioolheffing, een belasting waar geen rechtstreeks profijt tegenover hoeft te staan.

3. Riolerings en het BBV

In het vorige hoofdstuk is beschreven dat de wetgever toestaat om in het tarief ook bijdragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen op te nemen.² Deze werkwijze creëert in feite een heel specifieke en ongewone last in het kader van het BBV. Immers, het toerekeningsbeginsel gaat er normaliter van uit dat de lasten verantwoord moeten worden op het moment dat zij zich in de periode voordoen. Voor (vervangings)investeringen houdt dit in dat kapitaalslasten (afschrijving en rente) pas worden verantwoord

² Dit blijft ook mogelijk onder de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken; zie *Kamerstukken II* 2006/07, 30578, 6, p. 14-15.

nadat de betreffende investering tot een actief heeft geleid, dat vervolgens gedurende een reeks van jaren van nut is voor de gemeente (toerekening afschrijvingstermijn). Het wettelijk toestaan dat al lasten kunnen worden geraamd en verantwoord vóórdat de investering waaruit de lasten ontstaan is gerealiseerd, is als gezegd heel specifiek en ongewoon.

In hoofdstuk 2 is ook beschreven dat de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen aan een voorziening ex. art. 44 lid 1 onderdeel d moeten worden toegevoegd, zowel in de raming/begroting als in de verantwoording/rekening.

In het jaar dat de gemeente de vervangingsinvesteringen realiseert moet de gemeente de investering voor de volle omvang activeren (art. 62 lid 1 BBV). Het bedrag dat de gemeente in de voorziening *vervanging riolering* heeft gespaard middels de (via het tarief geïnde) spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen moet op grond van art. 62 lid 4 BBV daarop in mindering worden gebracht.

Als het gespaarde bedrag in de voorziening *vervanging riolering* niet voldoende is om het volledige bedrag van de vervangingsinvesteringen te dekken blijft het resterende deel als boekwaarde van het actief staan. De kapitaallasten daarvan kunnen vervolgens in de berekening van het tarief worden meegenomen.

De resterende boekwaarde mag ook versneld worden afgeboekt met later ontvangen bijdragen.

3.1 *BBV-opties voor het egaliseren van de lasten verbonden met het rioolstelsel*

De lasten die verbonden zijn met het rioolstelsel kunnen grofweg voortkomen uit de volgende componenten:

- a) de jaarlijks terugkerende lasten van beheer, klein onderhoud, energie, schoonhouden, administratie, verzekering, enz.;
- b) de kosten van groot onderhoud;
- c) de kosten van vervangingsinvesteringen;
- d) de kapitaallasten van geactiveerde investeringen.

De lasten vermeld onder a) zullen normaal gesproken geen grote schommelingen kennen. Voor deze reguliere lasten is egalisatie dan ook niet noodzakelijk. Deze lasten worden volledig als exploitatielast in de begroting en de jaarrekening verwerkt.

De onder b) vermelde kosten van groot onderhoud kunnen wel grote fluctuaties laten zien. Als de gemeente een meer gelijkmatig lastenpatroon wil realiseren kan dat worden bereikt met behulp van een egalisatievoorziening. Art. 44 lid 1 onderdeel c BBV biedt hiervoor de basis. De commissie BBV heeft in haar vraag & antwoordrubriek aangegeven dat de art. 44 lid 1 onderdeel c-bepaling een *kan*-bepaling is. Dus de gemeente heeft de keuze om ofwel de lasten via een voorziening te egaliseren, dan wel deze lasten jaarlijks volgens het onderhoudsplan in de begroting/meerjarenraming te verwerken (en de fluctuaties daarin voor lief te nemen). Normaal gesproken moet een onvoldoende onderbouwde voorziening vrijvallen en wordt deze doorgaans omgezet in een reserve. Via de rioolheffing geïnd geld moet echter altijd voor het rioleringsdoel worden aangewend en blijft in een voorziening (art. 44 lid 1 onderdeel c BBV wordt dan omgezet in een art. 44 lid 2 BBV voorziening). Deze voorziening kan worden samengevoegd met die van art. 44 lid 1 onderdeel d BBV. Dit om duidelijk te maken dat het om gelden gaat die ook bij de burger zijn opgehaald voor de taak riolering. Uitzondering op deze regel betreffen efficiëntie- en aanbestedingsvoordelen, welke wel aan een bestemmingsreserve kunnen worden toegevoegd (zie paragraaf 3.4). De geplande toevoegingen voor het egaliseren van groot onderhoud moeten ook voor dat bedrag in de rekening worden verwerkt.

Voor de kosten vermeld onder c) maakt het uit of ze al dan niet in het riooltarief worden meegenomen. Als de gemeente de rioollasten uit eigen middelen dekt, bijvoorbeeld uit de OZB, kan de gemeente sparen via toevoegingen aan (vrij besteedbare) bestemmingsreserves. Als de gemeente de lasten van vervangingsinvesteringen in het tarief meeneemt, moet ze sparen via de specifiek te besteden voorziening (art. 44 lid 1 onderdeel d BBV). Bij gemeenten die sparen voor vervanging, kan de situatie ontstaan of gaan ontstaan die vergelijkbaar is met een ideaal complex.³ Die specifieke situatie ontstaat wanneer het bedrag aan vervangingsinvesteringen in een begrotingsjaar vergelijkbaar is met het bedrag dat voor toekomstige vervangingsinvesteringen in de rioolheffing is opgenomen. Gemeenten kunnen dan nog in datzelfde begrotingsjaar de vervangingsinvestering (vrijwel naar nul) afboeken met de in dat jaar opgehaalde spaarbedragen voor toekomstige vervanging in de rioolheffing. Dit wordt mogelijk gemaakt door art. 62 lid 4 BBV waar staat dat de voorzieningen waar deze spaarbedragen bij ontvangst in worden op-

3 In verband met enkele recente (2013) rechtelijke uitspraken en hierdoor ontstane onduidelijkheid, raadt de commissie BBV de overstap door gemeenten op een ideaalcomplex af.

genomen, in mindering moeten worden gebracht op de vervangingsinvesteringen. Binnen de systematiek moet dit in hetzelfde begrotingsjaar verwerkt worden.

De onder d) vermelde kapitaallasten hangen samen met de basisregel dat investeringen in het riool worden geactiveerd en afgeschreven. Deze kapitaallasten worden in de begroting en jaarrekening als exploitatielast verwerkt. Overigens is eerder in deze notitie is al aan de orde gekomen dat ook bestaanbaar is dat een investering in het riool niet leidt tot kapitaallasten.

Samenvattend

Gemeenten kunnen de rioollasten egaliseren door gebruik te maken van art. 44 lid 1 onderdeel c BBV (egalisatie door in het GRP bijdragen aan een voorziening *groot onderhoud riool* op te nemen). Een gemeente die geen riooltarief in rekening brengt, kan daarnaast ter dekking van de kapitaallasten van toekomstige investeringen uit eigen middelen van de gemeente een bestemmingsreserve vormen. Hiervoor gelden de gewone BBV-verwerkingsswijzen.

Een gemeente die een kostendekkend tarief in rekening brengt, kan de rioollasten / het tariefniveau nivelleren over de jaren door spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen in het tarief mee te nemen die in een art. 44 lid 1 onderdeel d voorziening worden gestort.

Uit oogpunt van transparantie en ten behoeve van de periodieke bijstelling van het gemeentelijk rioleringsplan (GRP) is van belang dat de voorziening onderhoud (art. 44 lid 1 onderdeel c BBV) resp. vervanging (art. 44 lid 1 onderdeel d BBV) in de begroting en in de jaarrekening zodanig wordt toegelicht dat de relatie is te leggen met het GRP en inzicht kan worden geboden in het onderscheid onderhoud c.q. spaarcomponent vervangingsinvesteringen.

De gemeente brengt in mindering op de boekwaarde van vervangingsinvesteringen de spaarbedragen voor toekomstige vervangingsinvesteringen bijeen gespaard in de voorziening art. 44 lid 1 onderdeel d BBV.

Indien de voorziening onderhoud (art. 44 lid 1 onderdeel c BBV) onvoldoende is onderbouwd in het GRP, komen deze gelden niet in een reserve maar in de voorziening riolering ex. art. 44 lid 2 BBV. Dit geldt ook voor opgehaalde gelden die per balansdatum nog niet zijn besteed door later investeren en uitvoeren dan voorzien (lagere kapitaallasten dan begroot en/of lasten groot onderhoud in de begroting (niet zijnde de dotatie aan de voorziening groot onderhoud art. 44 lid 1 onderdeel c BBV) die niet zijn besteed). Deze voorziening ex. art. 44 lid 2 BBV kan uit praktisch oogpunt worden samengevoegd met die van art. 44 lid 1 onderdeel d BBV, want beide betreffen specifiek voor riolering geheven bedragen. Maar administratief moet het onderscheid wel worden bijgehouden omdat de afwikkeling verschillend is namelijk een directe balansmutatie voor de vervangingsinvesteringen en een afboeking op de onderhoudslasten voor het onderhoud. De voorziening art. 44 lid 1 onderdeel c BBV kan niet met de resterende voorzieningen riolering worden samengevoegd maar moet apart zichtbaar worden gemaakt.

3.2 Praktische uitwerking jaarrekening 2014

De meeste gemeenten hebben momenteel een bestemmingsreserve riolering. Het saldo in deze bestemmingsreserve kan zijn gevormd vanuit drie situaties:

1. Bespaarde kapitaallasten van uitgestelde investeringen in riolering (uitgestelde vervangingsinvesteringen waar niet voor wordt gespaard of uitgestelde uitbreidingsinvesteringen die niet zijn gedekt door een bijdrage uit de grondexploitatie).
2. Efficiencyvoordelen op uitgevoerde investeringen in riolering.
3. Voorziening voor groot onderhoud riolering die niet voldoende kon worden onderbouwd of niet bestede/uitgestelde onderhoudslasten (via exploitatieresultaat).

De omzetting van de bestemmingsreserve naar voorziening mag plaatsvinden via omzetting van de reserve naar de voorziening middels een directe balansmutatie (dus geen verloop via het resultaat) per ultimo 2014. Als gevolg hiervan zal de verbandcontrole met functie 980 niet meer sluitend zijn (beginsaldo reserves + saldo baten en lasten = eindsaldo reserves sluit niet meer). Het verschil kan uitsluitend deze omzetting van de bestemmingsreserve naar de voorziening(en) riolering in de balans betreffen. Wij adviseren het verschil toe te lichten bij het overzicht van baten en lasten.

Bij de bepaling welk type voorziening moet worden gevormd vanuit de huidige bestemmingsreserve, kan als uitgangspunt worden genomen dat die voorziening wordt gevormd, die past bij de bron waaruit de bestemmingsreserve overwegend is ontstaan:

1. Indien de reserve overwegend is ontstaan vanuit bovenstaande situatie (1) dan omzetting naar voorziening art. 44 lid 2 BBV.
2. Indien de reserve overwegend is ontstaan vanuit bovenstaande situatie (2) dan blijven de middelen in de bestemmingsreserve, of mag vrijval aan de algemene reserve plaatsvinden. Voor deze omzetting is een tijdig raadsbesluit nodig.
3. Indien de reserve overwegend is ontstaan vanuit bovenstaande situatie (3) dan omzetting naar voorziening art. 44 lid 2 (door derden beklemden middelen).

Het staat de gemeenten vrij om indien gewenst een meer exacte verdeling toe te passen op basis van de oorsprong van de bestemmingsreserve.

3.3 *Het toepassen van de componentenmethode*

Zoals ook al in de BBV-notitie kapitaalgoederen is vermeld dienen beursgenoteerde bedrijven vanaf 1 januari 2005 conform de International Financial Reporting Standards (IFRS) te rapporteren. Daarbij wordt inzake materiële vaste activa uitgegaan van de zogenoemde componentenbenadering die inhoudt dat verschillende samenstellende delen van een materieel vast actief afzonderlijk worden afgeschreven op basis van het individuele waardeverloop van die delen. Ook voor de samenstellende delen van een rioolstelsel zullen de economische gebruiksduren verschillen. De opsplitsing in componenten wordt in beginsel bepaald aan de hand van de economische/technische levensduur. Hiervoor zijn geen voorschriften, maar uit praktische overwegingen is het raadzaam de opsplitsing te beperken.

Het BBV zet zich in principe niet tegen het hanteren van de componentenbenadering en een rioolstelsel is conform art. 52 BBV, tenminste op te delen in de volgende componenten:

- Grond	→ niet op afschrijven
- Gebouwrioolgemaal	→ stel: afschrijven in veertig jaar
- Pompinstallaties	→ stel: afschrijven in vijftien jaar
- Rioolbuizen	→ stel: afschrijven in dertig jaar

De kosten voor de te onderscheiden samenstellende delen worden op basis van bovenstaande opdeling afzonderlijk afgeschreven en dat wordt verwerkt in het riooltarief. In het voorbeeld kan na vijftien jaar de vervanging van een pompinstallatie opnieuw worden geactiveerd. Omdat dergelijk groot onderhoud bij toepassing van de componentenmethode dus wordt geactiveerd, is geen egalisatie van onderhoudskosten meer nodig via een onderhoudsvoorziening. Het is daarom niet toegestaan een voorziening groot onderhoud te vormen bij toepassing van de componentenmethode.

3.4 *Het vormen van reserves*

De in de begroting geraamde toevoegingen aan de egalisatievoorziening voor groot onderhoud en aan de voorziening voor toekomstige vervangingsinvesteringen worden in de rekening normaal gesproken voor hetzelfde bedrag als realisatie verwerkt. Als vervolgens blijkt dat op de rioolexploitatie als geheel op rekeningsbasis ten opzichte van de begroting toch een overschot is gerealiseerd dan valt dit vrij ten gunste van het resultaat dat op grond van art. 42 BBV afzonderlijk op de eindbalans wordt opgenomen. De raad besluit in het volgende begrotingsjaar over de bestemming van het resultaat vorig begrotingsjaar. Dit kan een bestemmingsreserve riolering zijn waarin alle gerealiseerde resultaten riolering (positief en negatief) worden geboekt.

De commissie BBV doet de aanbeveling om – als een gemeente een riooltarief hanteert – de gerealiseerde resultaten riolering te muteren op een bestemmingsreserve *riolering* en doet de aanbeveling de kaders ervoor vast te leggen in de verordening ex art. 212 Gemeentewet. Opgemerkt wordt dat het vormen van een reserve het karakter van resultaatbestemming heeft en dat de toevoeging aan een dergelijke reserve dus geen last vormt die in de tariefberekening mag worden opgenomen.

Wellicht ontstaat de indruk dat via de rioolheffing geïnd geld altijd voor het rioleringsdoel moet worden aangewend. Bij een bestemmingsreserve riolering, die gevoed wordt uit efficiency en of aanbestedingsvoordelen op rekeningsbasis, hoeft dit echter niet. De raad heeft de bevoegdheid om een dergelijke bestemmingsreserve vrij te laten vallen ten gunste van de algemene middelen. Men moet dus goed onderkennen of geïnd geld in een voorziening of in een reserve terecht komt.

4. Negatieve voorziening

Bij toepassing van het BBV als beschreven in het vorige hoofdstuk kan een negatieve voorziening niet meer ontstaan. Als de voorziening voor vervanging niet toereikend is blijft een boekwaarde staan. De kapitaallasten daarvan kunnen vervolgens in de berekening van het tarief worden meegenomen. De resterende boekwaarde mag ook versneld worden afgeboekt met later ontvangen bijdragen.

Er zijn enkele oorzaken aan te wijzen waardoor het in het verleden kon voorkomen dat een rioolvoorziening vóór de totstandkoming van het BBV negatief kon komen te staan:

1. Door (vervangings)investeringen die volledig ten laste van de rioolvoorziening zijn gebracht en waarvoor nog onvoldoende was toegevoegd aan de voorziening. In voorgaande hoofdstukken is vermeld dat bij toepassing van het BBV er een restant boekwaarde blijft staan voor vervangingsinvesteringen als het in mindering gebrachte bedrag van spaarbedragen op grond van de specifieke art. 229b, lid 2 onderdeel a-constructie ontoereikend is. Deze kunnen versneld worden afgeboekt door de spaarbedragen van latere jaren in mindering te brengen op de resterende boekwaarde.
2. Door een bedrag voor groot onderhoud ten laste van de voorziening te brengen dat groter is dan het totaalbedrag aan toegevoegde egalisatiebijdragen voor groot onderhoud. Dit kan ontstaan door een ongelijkmatige spreiding van (met name lang-cyclisch) onderhoud in de tijd waarbij de pieken in de kosten daarvan vallen in de beginjaren van de meerjarige periode waarover de lasten en baten in de tariefberekening zijn betrokken. In feite is er dan nog te weinig toegevoegd aan de voorziening. Onder het BBV is dit niet mogelijk, een voorziening voor (de egalisatie van) groot onderhoud mag niet negatief staan. Door het hanteren van een voortschrijdende tien-jaar-periode zal zo'n negatieve stand van de onderhoudsvoorziening kunnen worden voorkomen (zie pagina 9).

Ook kan (tijdelijk) een boekwaarde voor een actief ontstaan doordat de vervangingsvoorziening ontoereikend is als gevolg van het in de planning naar voren halen van vervangingsinvesteringen (zonder dat het totale volume van voorgenomen vervangingsinvesteringplan over de planperiode omhoog gaat). In de tot nu toe bestaande praktijk zouden veel gemeenten daardoor tijdelijk een negatieve stand van de voorziening hebben, maar dat is bij een toepassing van het BBV niet nodig en ook niet toegestaan. Doordat in de genoemde situatie de geplande toevoegingen aan de voorziening binnen de planperiode toereikend zijn wordt de boekwaarde van dit actief vanzelf weer *weggewerkt* doordat in de voorziening in de komende jaren ruimte ontstaat voor extra verminderingen van de boekwaarde tot nihil binnen de planningsperiode. Er hoeft dan dus niet te worden afgeschreven.

In de situatie dat een investering duurder uitvalt dan in de planning is opgenomen, bijvoorbeeld door een te lage raming, kan de gemeente het ontstane gat repareren door de spaarbedragen binnen de resterende planningsperiode te verhogen. In dat geval is het ook toegestaan dat er tijdelijk een boekwaarde voor een actief is waarop niet wordt afgeschreven, maar dat door extra verminderingen (die door het aangepaste niveau van de toevoegingen aan de voorziening mogelijk wordt gemaakt) weer wordt teniet gedaan.

5. Het BTW-compensatiefonds

De gemeente mag bij bepaling van de omvang van de lasten ten behoeve van de berekening van de toegestane hoogte van de riooltarieven de geraamde BTW meenemen (art. 229b, lid 2 onderdeel b Gemeentewet). De reden hiervan is dat vóór de invoering van het BTW-compensatiefonds dit ook al mocht en de gemeente bij de invoering van het BTW-compensatiefonds anders een niet bedoeld inkomstenverlies zou hebben geleden.

Het gaat hierbij om alle BTW, dus zowel de BTW die drukt op goederen en diensten die direct als last op de exploitatie drukken of via een voorziening lopen, als ook de BTW die drukt op de investeringen, onverschillig of deze worden geactiveerd of uit een voorziening worden gedekt.

Het is dan ook belangrijk dat in de financiële paragraaf van het GRP de (compensabele) BTW afzonderlijk zichtbaar wordt gemaakt. Dit geldt ook voor de toelichting op de ramingen in de begroting. De lastenramingen in de begroting zijn exclusief BTW, in de toelichting moet ook de compensabele BTW van alle geraamde bestedingen in het betreffende jaar blijken (dus ook de BTW die drukt op de ten laste van de voorzieningen te brengen bestedingen en de te activeren investeringen).

Doordat in het riooltarief ook de declarabele BTW mag worden meegenomen zullen in de begroting de geraamde rioolbaten hoger kunnen zijn dan de geraamde lasten van het rioolstelsel (maximaal ter grootte van de declarabele BTW-component, namelijk in geval van een kostendekkend tarief).

6. Rentetoerekening

Art. 45 BBV bepaalt dat rentetoevoegingen aan voorzieningen niet zijn toegestaan. Een uitzondering wordt gemaakt voor voorzieningen die zijn gewaardeerd tegen contante waarde (zie de toelichting bij het artikel). Dan wordt bij de bepaling van de jaarlijkse toevoeging aan de voorziening uit het tarief uitgegaan van extra geplande toevoegingen op grond van een rekenvoet die nodig zijn om de voorziening op de gewenste hoogte te houden.

In de extracomptabele tariefscalculatie voor de rioolheffing kan bij de toerekening van rentelasten (in de kapitaallasten) rekening worden gehouden met de toegerekende rente(baten) van bestemmings-reserves en voorzieningen inzake de riolering.

Omzetbelasting

deel 6

Fed Fiscale Studieresie

- Helder
- Beknopt
- Praktijkgericht
- Compleet

De boeken uit deze serie behandelen op begrijpelijke wijze diverse fiscale onderwerpen. Vlot geschreven, beknopt, maar compleet met alle feiten op een rijtje.

Deze boeken zijn in de eerste plaats bedoeld voor gebruik binnen het onderwijs op WO en HBO-niveau, maar zijn ook geschikt voor fiscale adviseurs die snel op de hoogte willen worden gebracht van de stand van zaken rondom het specifieke onderwerp.

20% korting bij abonnement

Reeds verschenen

- Hoofdzaken milieueffingen
(ISBN 9789013125283)
- Fiscaal strafrecht
(ISBN 9789013088526)
- Internationaal Belastingrecht
(ISBN 9789013121940)
- Hoofdzaken winst uit onderneming
(ISBN 9789013088526)
- Hoofdzaken vennootschapsbelasting
(ISBN 9789013121926)
- De juridische organisatie van de onderneming
(ISBN 9789013114065)
- AWBZ en Zvw
(ISBN 9789013089516)
- Inkomstenbelasting
(ISBN 9789013121933)
- Loonheffingen
(ISBN 9789013121049)
- Belastingrecht in Hoofddijnen
Studenteneditie
(ISBN 9789013115222)
- Wet waardering onroerende zaken
(ISBN 9789013114041)



Kluwer

a Wolters Kluwer business



Wie bereid is op pad te gaan, zal ontdekken dat deze belasting het bestuderen waard is en dat deze studie ook haar opbrengst kent. Het eerste deel behandelt theorie en in het tweede deel komt de praktijk van de omzetbelasting in Nederland aan de orde.

Auteurs:	mr. dr. Mariken E. van Hilten prof. dr. Herman W.M. van Kesteren
Prijs:	€ 74,- (incl. BTW)
Druk:	14e
Aantal pagina's:	588
ISBN:	9789013121957

Bestellen of meer informatie? Ga naar www.kluwer.nl

Elke werkdag als eerste het fiscale nieuws in uw mailbox!



TaxLive e-zine met onder meer:

- ✓ Vakstudie Nieuws Vandaag berichten
- ✓ Prikkelende columns
- ✓ Signaleringen uit Weekblad Fiscaal Recht
- ✓ Aangifte nieuws
- ✓ HR-arresten (elke vrijdag)
- ✓ EU & International Taxation (maandelijks)

Meld u GRATIS aan voor het
e-zine TaxLive en ga naar de
site www.TaxLive.nl

TAX / Kennisplatform
voor de fiscalist
/ Live



Kluwer
a Wolters Kluwer business

Het kennisplatform voor de fiscalist

Het meest complete beeld, qua inhoud en vorm.

*eenvoudig
terugkijken*



**NIEUW
ONLINE
ARCHIEF**



CURSUS BELASTING RECHT

Systematische behandeling van:

- de directe belastingen
- de kostprijsverhogende belastingen
- het formele belastingrecht
- het internationale belastingrecht

Nieuw: Archief

Geeft u toegang tot commentaren op oude wetteksten. Terugkijken is nu mogelijk met de nieuwe module Archief. Vooral bij procedures is het van belang om te weten hoe de wetgeving luidde op het moment dat het geschil speelde. Dan is het natuurlijk heel handig als u een naslagwerk hebt dat u inzicht geeft in de wet, inclusief commentaar in het specifieke jaar in het verleden. Met de nieuwe module Archief kunt u eenvoudig vanuit de Cursus Belastingrecht tot en met 2012 terugkijken.

Gratis proefabonnement Cursus Belastingrecht

U kunt 1 maand geheel gratis en vrijblijvend kennismaken met de Cursus Belastingrecht via de Navigator Collectie Belastingadvies, waarin deze uitgave als module is opgenomen. Het proefabonnement stopt automatisch.



Kluwer

a Wolters Kluwer business

Meer informatie, bestellen of gratis proefabonnement:

www.kluwer.nl/belastingrecht

- 76 Watersysteemheffing ingezetenen / Watersysteemheffing gebouwd / Zuiveringsheffing / Watersysteemheffing ingezetenen is tijdstipheffing naar een vast bedrag. Geen bezwaar gemaakt tegen WOZ-waarde. Zuiveringsheffing naar vast bedrag is toegestaan
- 77 Zuiveringsheffing / Bruikbaarheid resultaten afvalwateronderzoek voorgaand jaar
- 78 Bestuursrecht / Proceskostenvergoeding. Bij professionele rechtsbijstandverlening in de vorm van een nadere motivering van het bezwaar heeft belanghebbende recht op toekenning van één punt voor de bezwaarfase
- 79 Bestuursrecht / Wet WOZ / Hoorzitting WOZ-bezwaar. Geen wettelijke belemmering voor intern werkproces waarbij het horen verplicht gelijktijdig met inpassende opname plaatsvindt
- 80 Bestuursrecht / Bestuursprocesrecht / Geldigheid machtiging. Geen gelegenheid geboden tot herstel van mogelijk verzuim. Onrechtmatigheid besluit. Vergoeding proceskosten in bezwaar en beroep
- 81 Bestuursprocesrecht / Beroep is niet-ontvankelijk bij ontbinding van de vennootschap gedurende de procedure. Van een heropening van de vereffening van het vermogen van de vennootschap als bedoeld in art. 23c lid 1 boek 2 BW is niet gebleken
- 82 Bestuursprocesrecht / Geen rekenkundige maar juridische vraag. Wegingsfactor proceskostenvergoeding
- 83 Bestuursprocesrecht / Geen wraking wegens schijn van vooringenomenheid vanwege de mededeling dat de betrokken raadsheren in de desbetreffende zaken van verzoeker uitspraak zullen doen
- 84 Bestuursprocesrecht / Matiging proceskostenvergoeding vanwege proceshouding van gemachtigde
- 85 Bestuursprocesrecht / Wet WOZ / Vier bezwaren tegen vier waardebeschikkingen op één biljet leiden tot éénmaal vergoeding proceskosten met factor 1,5 wegens de verschillen tussen de panden

Wetgeving

- 86 Overzicht wetgeving
- 87 Vennootschapsbelastingplicht voor overheidsondernemingen

Kamervragen

- 88 Getuigenissen van belastingambtenaren

Actualiteiten

- 89 Commissie BVV notitie riolering