

Belastingblad (BB), april 2019, Afl. 6 & 7, BB 2019/99 en 2019/117

Door Mrs. C.M. Bergman, R.T. Wiegerink en C.J. Wiltink¹

Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2018

1. Inleiding

In deze jaarlijkse kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden worden de belangwekkende ontwikkelingen in de rechtspraak in het afgelopen jaar voor de praktijk geschetst en van enig commentaar voorzien. De kroniek bestaat grotendeels uit een bespreking van de arresten die de Hoge Raad in 2018 heeft gewezen. Ook dit jaar is gekozen voor een onderverdeling naar onderwerp. Allereerst wordt ingegaan op het formele recht (onderdeel 2). Daarna volgt een bespreking van de arresten van de Hoge Raad met betrekking tot de Wet WOZ en onroerendezaakbelasting (onderdeel 3). Tot slot wordt ingegaan op een aantal andere belastingen en heffingen, zoals heffing van leges, de watersysteemheffing en de precariobelasting (onderdeel 4).

2. Formeel recht

Op de zaak betrekking hebbende stukken

In 2018 heeft de Hoge Raad twee belangrijke arresten gewezen waarin het begrip ‘op de zaak betrekking hebbende stukken’ zoals opgenomen in art. 7:4 lid 2 Awb en art. 8:42 lid 1 Awb nader is ingevuld. In HR 4 mei 2018, *Belastingblad* 2018/281, m.nt. R.A. Eskes, schetst de Hoge Raad eerst een algemeen kader voor de toepassing van art. 8:42 lid 1 Awb. Daarbij wordt vooropgesteld dat dit artikel ertoe strekt dat de gegevens die van

belang zijn voor de beoordeling van het in beroep bestreden besluit van de inspecteur² aan de rechter en de wederpartij beschikbaar worden gesteld. Een geschil over een door de inspecteur genomen besluit moet worden beslecht op basis van alle stukken die aan de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan én die van belang kunnen zijn voor de beslechting van (nog) bestaande geschilpunten, zodat de belanghebbende zich daarover kan uitlaten en de rechter daarmee bij zijn beoordeling rekening kan houden. Daartoe kunnen ook stukken behoren die pas later in de procedure ter beschikking van de inspecteur zijn gekomen. Ook stukken die de inspecteur wel ter beschikking staan of hebben gestaan maar die hij niet heeft gebruikt ter onderbouwing van zijn besluit, behoren tot de op de zaak betrekking hebbende stukken. Indien een stuk passages bevat die op de zaak betrekking hebben, dan moet het gehele stuk worden verstrekt. De Hoge Raad gaat in deze zaak ook nader in op in elektronische vorm vastgelegde op de zaak betrekking hebbende gegevens, zoals grafische weergaven en afbeeldingen die op enigerlei wijze leesbaar of anderszins waarneembaar kunnen worden gemaakt. Ook dit zijn op de zaak betrekking hebbende stukken. Dat geldt in beginsel niet voor softwareprogramma’s en andere elektronische systemen voor gegevensopslag, -bewerking, -verwerking of -beheer. Maar hoe moet worden omgegaan met in die

¹ Mr. C.M. Bergman en mr. C.J. Wiltink zijn advocaat bij Pels Rijcken & Droogleevers Fortuijn. Mr. R.T. Wiegerink is advocaat bij Van der Feltz advocaten.

² Dit arrest betreft een rijksbelastingzaak.

systemen opgeslagen, bewerkte, verwerkte of beheerde gegevens? De Hoge Raad oordeelt dat deze gegevens in beginsel alleen op de zaak betrekking hebben voor zover zij van belang en raadpleegbaar zijn met het oog op de aan de orde zijnde zaak. Deze gegevens vormen het op de zaak betrekking hebbende ‘stuk’, dat in de vorm van een afdruk of op een andere geschikte wijze ter beschikking moet worden gesteld.

In lijn met de hiervoor genoemde beslissing over in databases opgenomen gegevens, oordeelt de Hoge Raad in het arrest van 18 augustus 2018, *Belastingblad* 2018/367, m.nt. B.S. Kats, over bij de vaststelling van een WOZ-waarde gehanteerde grondstaffels uit een door de heffingsambtenaar gehanteerd softwareprogramma dat voorziet in een op grond van modelmatige analyses tot stand gekomen taxatiemodel. De gemeente betoogde dat de grondstaffels niet kunnen worden geraadpleegd en dus ook geen op de zaak betrekking hebbende stukken zijn. De Hoge Raad oordeelt evenwel dat indien de belanghebbende de juistheid van de bij het geautomatiseerde proces gemaakte keuzes en van de daarbij gebruikte gegevens en aannames wil controleren en zo nodig gemotiveerd betwisten, het bestuursorgaan moet zorgdragen voor de inzichtelijkheid en controleerbaarheid van die keuzes, aannames en gegevens. Anders dreigt een ongelijkwaardige procespositie van partijen te ontstaan. Dit heeft ook te gelden indien die informatie (nog) niet is neergelegd in op de zaak betrekking hebbende stukken. Gemeenten zullen derhalve moeten kunnen

zorgdragen voor de inzichtelijkheid en controleerbaarheid van de bij het geautomatiseerd proces gemaakte keuzes en van de daarbij gebruikte aannames en gegevens. De praktijk zal moeten uitwijzen hoe de heffingsambtenaar dat zal kunnen doen op een wijze die ervoor zorgt dat een WOZ-waarde vastgesteld op basis van een computerprogramma geen “black box” blijft.

(Proces)kostenvergoeding

Welke kosten van bezwaar of beroep voor vergoeding in aanmerking komen, volgt uit het Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb).³ Uit art. 3 Bpb volgt dat de proceskostenvergoeding wordt beperkt voor zogenoemde ‘samenhangende zaken’ door die samenhangende zaken als één zaak te beschouwen. Met ingang van 1 januari 2015 is sneller sprake van samenhangende zaken. Dit is aan de orde indien het bestuursorgaan of de bestuursrechter de bezwaren of beroepen gelijktijdig of nagenoeg gelijktijdig behandelt, waarin rechtsbijstand is verleend door dezelfde persoon of door een of meer personen die deel uitmaken van hetzelfde samenwerkingsverband en van wie de werkzaamheden in elk van de zaken nagenoeg identiek konden zijn. In aansluiting op eerdere jurisprudentie⁴ heeft de Hoge Raad in het arrest van 13 april 2018, *Belastingblad* 2018/229, m.nt. R.T. Wiegerink, praktische uitgangspunten geformuleerd voor de toepassing van de regels als er zowel principaal als incidenteel hoger beroep is ingesteld. Voor het principaal en het incidentele hoger beroep moet afzonderlijk worden beoordeeld (i) of termen

³ De in het Bpb genoemde bedragen zijn per 1 januari 2019 geïndexeerd (zie de Regeling van de Minister voor Rechtsbescherming tot indexerend 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 van 14 november 2018, nr. 2406921, Staatscourant 2018, 65542.

⁴ HR 7 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:607 en HR 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:915.

aanwezig zijn voor een veroordeling in de proceskosten en (ii) in hoeverre sprake is van samenhang met andere zaken. Als er één onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden waar zowel het principale als het incidentele hoger beroep is behandeld, wordt het bijwonen van een zitting slecht één keer als te vergoeden proceshandeling in aanmerking genomen. Dit gebeurt bij het principale hoger beroep tenzij voor het toekennen van een proceskostenvergoeding ter zake van het principale hoger beroep geen termen aanwezig zijn. Dan gebeurt dit bij het incidentele hoger beroep.

Hof 's-Hertogenbosch heeft op 15 november 2018, *Belastingblad* 2019/56, m.nt. C.M. Bergman, een uitspraak gedaan waarin een aantal algemene richtsnoeren is geformuleerd voor de vergoeding van de kosten in verband met de behandeling van het bezwaar en de proceskostvergoeding in beroep en hoger beroep. Die richtsnoeren zien - kort gezegd - op de hoorzitting in de bezwaarfase, de punten per proceshandeling, het gewicht van de zaak, samenhangende zaken, deskundigenkosten en verletkosten. Daarmee is het hof tegemoetgekomen aan de wens van professionele rechtsbijstandverleners en rechtbanken binnen het ressort van het hof. In hoeverre deze richtsnoeren ook binnen andere ressorten zullen worden toegepast, zal dus moeten worden afgewacht. De uitspraak geeft door de daarin geformuleerde algemene uitgangspunten, de vele verwijzingen naar jurisprudentie en citaten uit de Nota van toelichting bij het Bpb en de geformuleerde richtsnoeren in ieder geval een mooi beeld van de vraagstukken die op het gebied van de vergoeding van proceskosten kunnen spelen.

Schadevergoeding bij overschrijding redelijke termijn

Indien een procedure over een belastingaanslag onredelijk lang heeft geduurd, kan op verzoek een immateriële schadevergoeding worden toegekend. Grond voor die vergoeding vormt de spanning en frustratie die door de lange duur van de procedure bij de belanghebbende wordt verondersteld.

Onder verwijzing naar het overzichtsarrest van 19 februari 2016, *Belastingblad* 2016/134, m.nt. S. Bosma, heeft de Hoge Raad in het arrest van 13 april 2018, *Belastingblad* 2018/229, m.nt. R.T. Wiegerink, in het kader van de vergoeding van immateriële schade overwogen dat bij vaststelling van de redelijke termijn voor berechting in eerste aanleg ook de periode tussen de uitspraak op bezwaar en het instellen van beroep in aanmerking moet worden genomen. De eerste fase van de redelijke termijn bevat immers zowel de bezwaarprocedure als de procedure bij de rechtbank. Uit HR 13 april 2018, *Belastingblad* 2018/228, volgt dat bij de vaststelling van de redelijke termijn in hoger beroep de periode tussen de uitspraak van de rechtbank en het instellen van hoger beroep niet wordt meegeteld. Deze tweede fase van de redelijke termijn, in hoger beroep, loopt namelijk vanaf het moment dat het hoger beroep wordt ingesteld totdat het hof uitspraak doet.

Dwangsom

Indien niet binnen de beslistermijn van zes weken een uitspraak op bezwaar wordt gedaan, kan naast een beroep tegen het niet tijdig nemen van een besluit (art. 6:12 Awb) sinds 1 oktober 2009 ook aanspraak worden gemaakt op een dwangsom (art. 4:17 Awb). Eerst moet een schriftelijke ingebrekestelling door de belanghebbende aan het bestuursorgaan worden gestuurd. Uit

art. 4:17 lid 3 Awb volgt dat de dwangsom verschuldigd is vanaf de dag waarop twee weken zijn verstreken na de dag waarop de termijn voor het geven van de beschikking is verstreken én het bestuursorgaan van de aanvrager een schriftelijke ingebrekestelling heeft ontvangen. In HR 26 januari 2018, *Belastingblad* 2018/84, m.nt. J.P. Kruiemel, had de heffingsambtenaar binnen twee weken na ontvangst van de ingebrekestelling de bezwaren niet-ontvankelijk verklaard wegens termijnoverschrijding. Later bleek dat van termijnoverschrijding geen sprake was. Dat leidt er volgens de Hoge Raad niet toe dat een dwangsom verschuldigd is. Ook een onzorgvuldig tot stand gekomen uitspraak op bezwaar moet worden aangemerkt als een beschikking ingevolge art. 4:17 lid 3 Awb, aldus de Hoge Raad.

In de zaak die leidde tot HR 9 november 2018, *Belastingblad* 2019/16, m.nt. R.A. Eskes, was niet binnen twee weken na de ingebrekestelling uitspraak op bezwaar gedaan. Buiten die termijn was wel uitspraak op bezwaar gedaan en was het verzoek om een dwangsom afgewezen. Belanghebbende stelde beroep in bij de rechtbank wegens het niet tijdig doen van een uitspraak op bezwaar en stelde daarbij ook dat de heffingsambtenaar een dwangsom heeft verbeurd. Dat werd door de heffingsambtenaar in zijn verweerschrift ook erkend. Het beroep van belanghebbende werd door de rechtbank kennelijk niet-ontvankelijk verklaard, omdat ten tijde van het instellen van het beroep al op het bezwaar was beslist. Daarbij heeft de rechtbank echter over het hoofd gezien dat belanghebbende ook had geklaagd over de afwijzing van zijn verzoek om een dwangsom. Die afwijzing vormt een bezwaar tegen de afwijzing van zijn verzoek en had daarom op grond van art. 6:15 Awb moeten worden

doorgezonden naar de heffingsambtenaar. Dat doet de Hoge Raad in dit arrest zelf alsnog. Kortom een lange route voor het verkrijgen van een dwangsom waarvan de heffingsambtenaar zelf nota bene al had erkend dat hij die verschuldigd was.

Navordering

Anders dan bij rijksbelastingen, worden bij belastingen van lagere overheden weinig navorderingsaanslagen opgelegd. Desondanks kan het arrest van 13 juli 2018, *Belastingblad* 2018/333, m.nt. J.P. Kruiemel, ook voor lagere overheden van belang zijn. De regels voor navordering bij rijksbelastingen en belastingen van lagere overheden zijn immers gelijk. Op grond van art. 16 lid 2, onderdeel c AWR kan navordering plaatsvinden als er te weinig belasting is geheven doordat ten gevolge van een fout de belasting niet of tot een te laag bedrag is geheven. Die fout moet voor de belastingplichtige kenbaar zijn. Daarvan is in ieder geval sprake als tenminste 30% te weinig belasting is geheven. Het begrip ‘fout’, zo overweegt de Hoge Raad in dit arrest, is neutraal en ruim bedoeld. Daaronder moet worden verstaan elke misslag die bij de Belastingdienst optreedt in verband met de aanslagregeling, zoals schrijf-, reken-, overname- en intoetsfouten maar ook andere fouten zoals “fouten ten gevolge van de geautomatiseerde verwerking van aangiften”, indien het gevolg daarvan is dat de belastingschuld op een te laag bedrag is vastgesteld. Als er daarentegen sprake is van een beoordelingsfout kan geen sprake zijn van navordering. De Hoge Raad omschrijft die term als een verwijtbaar onjuist inzicht van de inspecteur in de feiten die bepalend zijn voor de (omvang van de)

belastingplicht of van een onjuist inzicht van de inspecteur in het recht.⁵

Hoorplicht

Er bestond al geruime tijd onduidelijkheid over de vraag of in de bezwaarfase een telefonische hoorzitting tot de mogelijkheden behoort. Uitgangspunt is dat het horen in bezwaar fysiek geschiedt. Daar kan echter van worden afgeweken. Op de valreep van 2018 heeft de Hoge Raad (eindelijk) beslist dat telefonisch horen in de bezwaarfase mogelijk is, mits het bestuursorgaan en de belanghebbende allebei vinden dat deze wijze van horen volstaat (HR 12 december 2018, *Belastingblad* 2019/39, m.nt. R.T. Wiegerink). Daarbij dient te allen tijde een belangenafweging plaats te vinden. Dit betekent dat een bestuursorgaan dus niet categorisch kan weigeren om telefonisch te horen. Wordt besloten om telefonisch te horen dan kan voor die hoorzitting in beginsel een proceskostenvergoeding worden toegekend.

Dat is echter niet altijd het geval, zo bleek in de zaak die heeft geleid tot HR 26 januari 2018, *Belastingblad* 2018/112, m.nt. R.T. Wiegerink. In die zaak heeft de Hoge Raad beslist dat een telefonische hoorzitting, die alleen nog maar gaat over de vergoeding van de kosten in de bezwaarfase - omdat het bestuursorgaan volledig tegemoet is gekomen aan het bezwaar (in het materiële belastinggeschil) - niet kwalificeert als hoorzitting waarvoor een proceskostenvergoeding kan worden toegekend. Dit arrest riep de vraag op of de hoorplicht (ex art. 7:2 Awb) überhaupt nog wel geldt als er volledig aan een bezwaar

tegemoet wordt gekomen en er alleen nog discussie bestaat over de proceskostenvergoeding. Op grond van art. 7:3, aanhef en onderdeel e Awb kan van het horen immers worden afgezien als aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen kunnen worden geschaad. Met het arrest van 16 maart 2018, *Belastingblad* 2018/174, is komen vast te staan dat de omstandigheid dat (alleen) een kostenvergoedingsverzoek van een belanghebbende niet is ingewilligd onverlet laat dat de heffingsambtenaar volledig aan het bezwaar is tegemoetgekomen in de zin van art. 7:3, aanhef en onderdeel e Awb. Een verzoek om proceskosten kan niet worden gezien als behorend tot het bezwaar tegen de beschikking ter zake waarvan het bestuursorgaan belanghebbende dient te horen. Kortom, als er alleen nog discussie bestaat over de hoogte van de proceskostenvergoeding bestaat er voor een bestuursorgaan geen verplichting tot horen.

In het kader van de hoorplicht is ook het arrest van de Hoge Raad van 16 november 2018, *Belastingblad* 2018/459, relevant. Centrale vraag in die zaak was of een bestuursorgaan een te laat ingediend bezwaarschrift niet-ontvankelijk mag verklaren zonder de indiener daarvan te horen. Hof Den Haag had die vraag eerder dat jaar bevestigend beantwoord⁶ en de Hoge Raad heeft dat oordeel (met toepassing van art. 81 Wet RO) in stand gelaten. Het hof overwoog dat van horen kon worden afgezien omdat er in die zaak sprake was van een kennelijk niet-ontvankelijk bezwaar. Art. 7:3, aanhef en onderdeel a Awb regelt dat een kennelijk niet-ontvankelijk bezwaar een

⁵ Zie ook HR 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797.

⁶ Zie Gerechtshof Den Haag 2 mei 2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:1462, *Belastingblad* 2018/297, m.nt. L.J. Boone.

van de gronden is op basis waarvan niet hoeft te worden gehoord. In dit geval stond volgens het hof vast dat de heffingsambtenaar voorafgaand aan de beslissing op bezwaar voldoende onderzoek had gedaan om te concluderen dat geen twijfel mogelijk was over de niet-ontvankelijkheid. Het arrest leert kortom dat een bestuursorgaan een bezwaar alleen kennelijk niet-ontvankelijk mag verklaren zonder de indiener te horen, als er redelijkerwijs geen twijfel bestaat over de niet-ontvankelijkverklaring.

Elektronisch berichtenverkeer

Afdeling 2.3 van de Awb bepaalt dat verzending van berichten door of aan een bestuursorgaan per post nog altijd de hoofdregel is. Op grond van art. 2:15 lid 1 Awb kan een bericht alleen op elektronische wijze naar een bestuursorgaan worden verzonden als het bestuursorgaan die weg heeft geopend en dit ook kenbaar heeft gemaakt. In de zaak die heeft geleid tot HR 16 februari 2018, *Belastingblad* 2018/133, ging het om de vraag of belanghebbende, die zijn bezwaarschriften per fax naar de gemeente had gestuurd, ontvankelijk was. De gemeente had hem niet-ontvankelijk verklaard omdat (i) de bezwaarschriften naar een faxnummer waren gestuurd dat niet door de gemeente in gebruik was en (ii) de gemeente de elektronische weg voor het indienen van een bezwaarschrift niet had opengesteld. Het hof maakte echter korte metten met dit betoog en stelde voorop dat nu het faxnummer op briefpapier van de gemeente stond vermeld ervan uit moet worden gegaan dat het faxnummer in gebruik was. Daarnaast overwoog het hof dat art. 6:15 Awb regelt dat indien het bezwaarschrift wordt ingediend bij een onbevoegd bestuursorgaan, dit orgaan de plicht heeft om het bezwaarschrift door te

zenden naar het bevoegde orgaan (de zogenaamde doorzendplicht). Die verplichting geldt ook in het geval het bestuursorgaan de elektronische weg niet heeft opengesteld. In een dergelijk geval mag het bestuursorgaan het bezwaar pas niet-ontvankelijk verklaren, nadat het op grond van art. 6:6, aanhef en onderdeel b Awb een herstelmogelijkheid aan de indiener heeft geboden. Belanghebbende was dan ook ten onrechte niet-ontvankelijk verklaard. De Hoge Raad heeft het cassatieberoep van de gemeente tegen dat oordeel (met toepassing van art. 81 Wet RO) ongegrond verklaard, zodat het oordeel van het hof in stand is gebleven.

Dit was overigens niet de enige zaak uit 2018 waarin het ging over de gevolgen van het versturen van berichten per fax. In HR 30 maart 2018, *Belastingblad* 2018/192, m.nt. R.T. Wiegerink, ging het om de vraag of de rechtbank een beroep niet-ontvankelijk mocht verklaren na overschrijding van door de rechtbank per faxbericht gestelde termijn. Hoofdregel is dat rechtbanken processtukken verzenden bij brief (zie art. 8:37 Awb). Een rechtbank kan weliswaar bepalen dat daarvan wordt afgeweken, maar dan zal dat wel op voorhand bekend moeten worden gemaakt zodat de geadresseerde bijzondere maatregelen kan nemen om veilig te stellen dat een faxbericht dezelfde aandacht krijgt als bijvoorbeeld een brief. Daarnaast moet ook de geadresseerde kenbaar hebben gemaakt dat hij langs die weg bereikbaar is (zie art. 2:14 lid 1 Awb). Aangezien de rechtbank in deze zaak zijn beslissing om de fax als communicatiemiddel te gebruiken niet van tevoren bekend had gemaakt, heeft de Hoge Raad beslist dat het niet naleven van de termijn die in het faxbericht was genoemd geen nadelige gevolgen voor de geadresseerde mocht

hebben. De Hoge Raad bevestigt hiermee zijn (vaste) strenge lijn over het gebruik van de fax als communicatiemiddel door gerechten.⁷ Als een gerecht per fax met procespartijen communiceert, dan moet het voor iedereen volstrekt duidelijk zijn dat de fax wordt ingezet.

Niet alleen de fax maar ook het meer moderne communicatiemiddel e-mail leidt regelmatig tot discussies. Zo ging het in HR 19 oktober 2018, *Belastingblad* 2018/442, m.nt. L.J. Boone, om de vraag of het bestuursorgaan belanghebbende per e-mail had mogen benaderen. In die parkeerbelastingzaak ging het om een professionele gemachtigde van belanghebbende die zowel per post als per e-mail namens belanghebbende (pro forma) bezwaar had gemaakt. Nadat de heffingsambtenaar per post de ontvangst van het bezwaarschrift had bevestigd, heeft hij met een e-mail (aan het e-mailadres van de gemachtigde van belanghebbende), belanghebbende (herhaaldelijk) in de gelegenheid gesteld om de gronden van het bezwaar in te dienen. Daarop is niet gereageerd. Vervolgens heeft de heffingsambtenaar het bezwaar niet-ontvankelijk verklaard wegens overschrijding van de termijn. Belanghebbende stelde daarop dat hij nooit de vereiste toestemming aan de heffingsambtenaar heeft gegeven voor correspondentie per e-mail. De Hoge Raad is daar niet in meegegaan. Volgens de Hoge Raad mocht de heffingsambtenaar er in dit geval van uitgaan dat de gemachtigde per e-mail bereikbaar was. Uitdrukkelijke toestemming is daarvoor niet altijd nodig. In dit geval had de gemachtigde impliciet kenbaar gemaakt dat hij per e-mail mag

worden benaderd. Dit betekent evenwel niet dat een heffingsambtenaar bij het ontvangen van een bezwaarschrift per e-mail er zonder meer vanuit kan gaan dat hij belanghebbende per mail kan benaderen. In voornoemde zaak achtte de Hoge Raad het namelijk van belang dat (i) de gemachtigde beroepsmatig rechtsbijstand verleende aan belanghebbende, (ii) de verzending van het bezwaarschrift per e-mail in dat kader plaatsvond, (iii) het bestuursorgaan zich ervan heeft vergewist dat het van het e-mailadres kon uitgaan en (iv) het per e-mail verzonden pro forma bezwaarschrift de heffingsambtenaar heeft bereikt. Het is dus zeer de vraag of de uitkomst anders zou zijn geweest als er geen sprake zou zijn geweest van een professionele gemachtigde.

Vertegenwoordiging

In de zaak die heeft geleid tot HR 6 juli 2018, *Belastingblad* 2018/319, m.nt. J.P. Kruimel, ging het om een belanghebbende die in zijn bezwaarschrift het adres van zijn eenmanszaak als postadres had opgegeven. De uitspraak van bezwaar is naar dat adres gestuurd. Daartegen is (te laat) beroep ingesteld bij de rechtbank. De rechtbank ging ervan uit dat de eenmanszaak de belanghebbende was en vroeg daarom om een uittreksel uit de Kamer van Koophandel waaruit zou blijken dat belanghebbende namens de eenmanszaak optreedt. Daarop werd niet gereageerd. Vervolgens heeft de rechtbank het beroep kennelijk niet-ontvankelijk verklaard. In verzet heeft belanghebbende alsnog een uittreksel uit het handelsregister overgelegd, maar te laat, waarna de rechtbank het verzet ongegrond verklaarde. Onder de uitspraak was vermeld

⁷ Zie HR 7 december 2007, nr. 43106, ECLI:NL:HR:2007:BB9537, BNB 2008/155, *Belastingblad* 2008, p. 226, HR 12 april 2013, nr. 11/05101,

ECLI:NL:HR:2013:BY3238, *Belastingblad* 2013/211, m.nt. P. de Bruin en HR 20 juni 2014, nr. 13/02432, ECLI:NL:HR:2014:1455 BNB 2014/166).

dat daartegen geen rechtsmiddel openstaat. Belanghebbende komt tegen die uitspraak (te laat) op in cassatie. Het is niet verrassend dat de Hoge Raad oordeelt dat de termijnoverschrijding verschoonbaar is nu een juiste rechtsmiddelenverwijzing ontbrak. Interessanter is het daaropvolgende oordeel van de Hoge Raad, namelijk dat de rechtbank de eenmanszaak ten onrechte als belanghebbende heeft aangemerkt. Het feit dat belanghebbende het postadres van zijn eenmanszaak heeft gebruikt betekent niet dat het bezwaar en beroep ook zijn ingesteld door de eenmanszaak. Het niet overleggen van het uittreksel kon dan ook niet leiden tot niet-ontvankelijkheid. Bij bezwaar of beroep door een natuurlijk persoon is immers geen uittreksel uit het handelsregister betreffende zijn eenmanszaak nodig.

In het kader van het ontbreken van een machtiging is voorts HR 15 juni 2018, *Belastingblad* 2018/353, m.nt. J.P. Kruijmel, interessant. Het draaide in die zaak (onder meer) om de vraag of een zaakwaarnemer kan optreden als vertegenwoordiger in een bestuursrechtelijke procedure. Zaakwaarneming is het zich willens en wetens en op redelijke grond inlaten met de behartiging van een anders belang, zonder de bevoegdheid daartoe aan een rechtshandeling of een elders in de wet geregelde rechtsverhouding te ontleen.⁸ Er is geen sprake van zaakwaarneming als men al op grond van een volmacht of een andere wettelijke regeling bevoegd is het belang van de ander te behartigen. Volgens de Hoge Raad is het niet uitgesloten dat in een voorkomend geval wordt aanvaard dat een natuurlijk persoon in een bestuursrechtelijk geding op grond van zaakwaarneming optreedt als vertegenwoordiger van een

partij die een handelingsbekwame natuurlijk persoon is. De zaakwaarnemer dient te stellen en aannemelijk te maken dat aan de eisen van art. 6:198 BW is voldaan. Dit arrest bevestigt kortom de analoge toepassing van zaakwaarneming in fiscale zaken.

3. Wet WOZ en onroerendezaakbelastingen

In beginsel wordt de WOZ-waarde voor een belastingjaar op grond van art. 18 lid 1 en lid 2 Wet WOZ vastgesteld per 1 januari van het jaar voorafgaand aan het belastingjaar waarvoor de waarde wordt bepaald (de waardepeildatum). In bepaalde uitzonderingsgevallen moet de WOZ-waarde echter worden vastgesteld naar de toestand van de onroerende zaak bij het begin van het belastingjaar (de toestandsdatum). Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer de onroerende zaak als gevolg van een bijzondere omstandigheid in het kalenderjaar voorafgaand aan het begin van het belastingjaar waarvoor de waarde wordt vastgesteld een waardeverandering ondergaat (art. 18 lid 3 aanhef en onderdeel c Wet WOZ). Een aardbeving in het gaswinningsgebied is voor een woning in dit gebied een dergelijke bijzondere omstandigheid. Indien de waarde van de woning door de aardbeving is verminderd leidt dat dus tot aanpassing van de waardering naar de toestandsdatum. Voor die vermindering is niet beslissend of de woning zichtbare schade heeft opgelopen, zo blijkt uit HR 30 maart 2018, *Belastingblad* 2018/199, m.nt. C.M. Bergman.

HR 7 december 2018, *Belastingblad* 2019/81, m.nt. J.P. Kruijmel betreft een arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad

⁸ Art. 6:198 BW.

over de vraag of selconplaten bestanddelen van onroerende zaak zijn. De beantwoording van de vraag kan invloed hebben op de waarde van de onroerende zaak en is derhalve in zoverre ook van belang voor de toepassing van de Wet WOZ. De Hoge Raad stelt in zijn arrest voorop dat op grond van art. 3:4 lid 1 BW hetgeen volgens verkeersopvatting deel uitmaakt van een zaak een bestanddeel is van die zaak. Een aanwijzing dat een zaak als onderdeel van een hoofdzaak heeft te gelden, kan gelegen zijn in de omstandigheid dat de twee zaken in constructief opzicht specifiek op elkaar zijn afgestemd, of in de omstandigheid dat de hoofdzaak, indien het bestanddeel zou ontbreken, als onvoltooid moet worden beschouwd. Of in een bepaald geval naar verkeersopvatting sprake is van een bestanddeel, moet echter in het licht van alle omstandigheden van het geval beoordeeld worden. In dit geval stond vast dat de stelconplaten niet specifiek zijn gemaakt voor het registergoed en dus in constructief opzicht niet specifiek daarop zijn afgestemd. In zijn algemeenheid kan ook niet worden gesteld dat stelconplaten volgens verkeersopvatting onderdeel uitmaken van container- of kweekvelden waarop zij lagen en ook niet dat door het ontbreken van de platen de hoofdzaak onvoltooid is.

Bij de bepaling van de WOZ-waarde wordt de waarde van waterverdedigingswerken, zoals dijken, buiten aanmerking gelaten.⁹ Voor toepassing van deze uitzondering komen slechts die waterverdedigingswerken in aanmerking die

worden beheerd door organen, instellingen of diensten van publiekrechtelijke rechtspersonen. De waarderingsuitsondering voor waterverdedigingswerken geldt enkel voor de dijk zelf en niet voor naastgelegen zones waarvoor voorschriften en beperkingen gelden ter bescherming van die dijk, aldus HR 25 mei 2018, *Belastingblad* 2018/267, m.nt. M. Noordegraaf.¹⁰

Bij woningen wordt geen gebruikersbelasting OZB geheven. Daardoor is de vraag of een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient regelmatig onderwerp van geschil. Daarvan is sprake als 70% of meer van de waarde aan woning/woondoeleinden kan worden toegerekend (art. 220a lid 2 Gemeentewet). Is dat het geval, dan is het object een woning en is er dus geen gebruikersbelasting verschuldigd. Is dat niet het geval dan komen in dergelijke objecten dus woondelen voor. De woondelen in een niet-woning moeten ingevolge art. 220e Gemeentewet bij de gebruikersheffing OZB van de heffingsmaatstaf worden afgetrokken ("woondelenvrijstelling"). Of een object 'in hoofdzaak tot woning dient' is afhankelijk van de het antwoord op de vraag of het object geschikt is om voor woondoeleinden te dienen. De bestemming is hierbij niet relevant. In HR 5 januari 2018, *Belastingblad* 2018/124, m.nt. G. Groenewegen, heeft de Hoge Raad beslist dat de waarde van gemengde dienstbare delen naar rato wordt toegerekend. In die zaak was de heffing van onroerendezaakbelasting van een vakantiepark met kampeerterrein, recreatiewoningen en diverse (gemengde)

⁹ Zie art. 2 lid 1, aanhef en onderdeel f, van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken.

¹⁰ Andere recente uitspraken over deze waarderingsuitsondering zijn HR 4 maart 2016,

Belastingblad 2016/170, m.nt. J.P. Kruimel, en HR 10 november 2017, *Belastingblad* 2018/7, m.nt. J.P. Kruimel.

voorzieningen aan de orde. De Hoge Raad laat de beslissing van het hof in stand dat het vakantiepark in hoofdzaak tot woning dient. Voorzieningen op het park die tot doel hebben het park als geheel bruikbaar en/of aantrekkelijk(er) te maken voor de gebruikers ervan, zijn als regel dienstbaar aan zowel de recreatiewoningen als het kampeerterrein. Dat geldt ook voor de overige grond. De waarde van die voorzieningen en grond moet dus naar rato worden toegerekend. Grond of voorzieningen die echter direct dienstbaar zijn aan hetzij de recreatiebungalows hetzij het kampeerterrein, dienen dezelfde kwalificatie te krijgen als die bungalows respectievelijk dat kampeerterrein. In dit geval maakt de waarde van de recreatiewoningen (inclusief de direct daaraan toe te rekenen grond) meer dan 70% uit van de totale waarde.

4. Diversen

Leges

Ter zake van het in behandeling nemen van een verzoek om instemming met de aanleg van een glasvezelnetwerk in de gemeente Amersfoort zijn aan belanghebbende in 2010 legesnota's opgelegd. Het tegen deze legesnota's ingestelde bezwaar heeft er uiteindelijk toe geleid dat het Hof van Justitie EU (HvJ EU) zich in zijn arrest van 30 januari 2018, *Belastingblad* 2018/129, m.nt. A.W. Schep, heeft uitgelaten over de vraag of deze legesnota's onder de werkingssfeer van de Europese Dienstenrichtlijn of onder art. 12 dan wel art. 13 van de Machtigingsrichtlijn¹¹ vallen. Anders dan de Hoge Raad in zijn arrest van 5 juni 2015,

Belastingblad 2015/287, tot uitgangspunt nam, oordeelt het HvJ EU dat in dit geval de Dienstenrichtlijn niet van toepassing is. Op basis van art. 13 van de Machtigingsrichtlijn kunnen vergoedingen worden gevraagd voor gebruiksrechten voor radiofrequenties en nummers of vergoedingen voor rechten om faciliteiten te installeren op, boven of onder openbare of particuliere eigendom. Volgens het HvJ EU zijn de geheven rechten (leges) in deze zaak vergoedingen in dit zin van art. 13.

Vervolgens heeft de Hoge Raad zich weer over deze zaak mogen buigen. In het arrest van 30 november 2018, *Belastingblad* 2019/32, m.nt. A.W. Schep, gaat de Hoge Raad er uiteraard van uit dat de geheven leges moeten worden getoetst aan art. 13 van de Machtigingsrichtlijn. De Hoge Raad wijst erop dat de bevoegdheid van art. 13 er niet uitsluitend toe strekt (administratie)kosten te dekken, maar dat zij ten doel heeft een optimaal gebruik van deze faciliteiten te waarborgen. Ook wijst de Hoge Raad erop dat art. 13 bepaalt dat de lidstaten ervoor dienen te zorgen dat deze vergoedingen objectief gerechtvaardigd, transparant en niet-discriminerend zijn en in verhouding staan tot het beoogde doel, en dat zij rekening houden met de doelstellingen van art. 8 van de Kaderrichtlijn¹² (bevorderen van de concurrentie, bijdragen aan ontwikkeling interne markt en bevorderen van belangen burgers). Het is nu aan Hof 's-Hertogenbosch om aan de hand van het vorenstaande te beoordelen of de van belanghebbende geheven leges in overeenstemming zijn met art. 13 van de Machtigingsrichtlijn. Deze langlopende procedure is dus nog altijd niet ten einde.

¹¹ Richtlijn 2002/20/EG; de Machtigingsrichtlijn bepaalt welke voorwaarden en beperkingen de lidstaten mogen opleggen aan aanbieders van telecomdiensten.

¹² Richtlijn 2002/21/EG.

Parkeerbelasting

De Hoge Raad heeft in twee arresten duidelijk gemaakt dat een BTW-factuur niet kan worden afgedwongen in een procedure over een naheffingsaanslag parkeerbelasting (HR 23 maart 2018, *Belastingblad* 2018/170 en 171, beide m.nt. L.L.C. Blom). De principiële vraag of straatparkeren is onderworpen aan de heffing van BTW heeft de Hoge Raad echter onbeantwoord gelaten. Volgens de Hoge Raad kan de belastingrechter gemeenten niet verplichten een factuur met vermelding van BTW uit te reiken omdat een verzoek om uitreiking van een BTW-factuur een buiten de naheffingsaanslag gelegen belang is en niet een bijkomende rechterlijke beslissing (*Belastingblad* 2018/170). De gemeentelijke verordening waaruit de verschuldigdheid van parkeerbelasting blijkt, is volgens de Hoge Raad niet in strijd met het communautaire recht (*Belastingblad* 2018/171). Het is dan ook niet van belang dat in deze verordening geen melding is gemaakt van (al dan niet) verschuldigde BTW en dat daarin niet is opgenomen dat BTW afzonderlijk op de naheffingsaanslag moet worden vermeld. Blom merkt in zijn noot in *Belastingblad* 2018/171 op dat in een procedure over de BTW-heffing eventueel duidelijkheid kan worden verschaft over de vraag of ter zake van straatparkeren BTW is verschuldigd, maar hij verwacht niet dat die duidelijkheid er snel zal komen.

De Wet openbaarheid van bestuur (Wob) is niet bedoeld om informatie op te vragen met het oog op het aanvechten van een naheffingsaanslag parkeerbelasting. Dat volgt uit ABRvS 19 december 2018, *Belastingblad* 2019/40. Ingevolge art. 3 lid 1 Wob kan een ieder een verzoek om informatie over een bestuurlijke aangelegenheid richten tot een

bestuursorgaan. Een verzoeker om informatie hoeft daarbij geen belang te stellen. Het belang bij kennisneming van stukken die betrekking hebben op een naheffingsaanslag parkeerbelasting waar belanghebbende het niet mee eens is kan volgens de ABRvS echter redelijkerwijs slechts gelegen zijn in het aanvechten van de naheffingsaanslag en niet in het voor een ieder openbaar worden van de betreffende informatie. Op grond van art. 7:4 lid 2 Awb kon belanghebbende alle documenten over de naheffingsaanslag krijgen. Verkrijging op die wijze is de aangewezen weg om voor het aanvechten van een naheffingsaanslag informatie over de fiscale sanctie te verkrijgen. Er is dus misbruik gemaakt van de bevoegdheid om een Wob-verzoek in te dienen, zo beslist de ABRvS.

Watersysteemheffing

In HR 22 juni 2018, *Belastingblad* 2018/295, m.nt. J.K. Lanser, was de watersysteemheffing aan de orde (zie art. 117 lid 1 Waterschapswet). In die zaak bleek dat het Wetterskip Fryslân niet bevoegd was percelen water in de Waddenzee in de heffing van watersysteemheffing te betrekken. De Hoge Raad leidt uit de wet- en regelgeving (Waterschapswet, Waterwet en Waterbesluit) af dat de zorg voor een watersysteem hetzij bij het Rijk, hetzij bij een waterschap berust. De Waddenzee is een watersysteem dat via aanwijzing bij het Rijk in beheer is. Op grond van de Waterwet kan ook een andere overheid (mede) belast zijn met het beheer van rijkswateren, mits die overheid daartoe is aangewezen. Het Provinciale Reglement van het Wetterskip is echter niet aan te merken als een dergelijke aanwijzing, aldus de Hoge Raad. De provincie heeft de Waddenzee dus ten onrechte tot het gebied gerekend, omdat het

watersysteembeheer van de Waddenzee exclusief berust bij het Rijk. De verordening waarin is bepaald dat de Waddenzee behoort tot het gebied van het Waterschap, is daarom in zoverre onverbindend volgens de Hoge Raad.

In de Verordening op de watersysteemheffing Waterschap Zuiderzeeland was een hoger tarief opgenomen voor verharde wegen dan voor onverharde wegen. Dat leidde tot de vraag of tot de te belasten oppervlakte van een weg niet alleen het verharde gedeelte daarvan en de bijbehorende kunstwerken (zoals bruggen, viaducten en tunnels) behoren, maar ook de onverharde delen die dienstbaar zijn aan de verkeersfunctie van de weg (zoals de bermen en bermsloten). De Hoge Raad beantwoordt die vraag ontkennend (HR 9 november 2018, *Belastingblad* 2018/458, m.nt. R.A. Eskes). De Hoge Raad leidt uit de wetsgeschiedenis inzake de tariefdifferentiatie af dat de grondslag daarvan met name is gelegen in de hogere piekafvoeren die zich bij hemelwater voordoen op de verharde oppervlakten van openbare wegen. Aangezien die piekafvoer alleen wordt veroorzaakt door het verharde oppervlakte van de openbare weg, moet volgens de Hoge Raad worden aangenomen dat onder het begrip verharde openbare weg moet worden verstaan het verharde gedeelte van een openbare weg.

Waterschapsbelastingen

Een waterschap is ingevolge art. 1 Waterschapswet belast met de taak om te zorgen voor het watersysteem. Ook een zoetwatervoorziening kan als een publieke taak van het waterschap worden aangemerkt, zo volgt uit HR 16 november 2018, *Belastingblad* 2019/12, m.nt. B.S. Kats. Toch kon de heffing van het Waterschap

Scheldestromen in dit geval niet in stand blijven. In de Waterschapswet is limitatief opgesomd welke rechten een waterschap kan heffen. De in art. 115 lid 1, letter a en/of letter b, Waterschapswet bedoelde rechten kunnen alleen worden geheven van degene die feitelijk gebruik maakt van de in die bepalingen bedoelde prestaties, aldus de Hoge Raad. In dit geval was de verordening dan ook onverbindend voor zover daarin de heffing van rechten niet louter was gekoppeld aan het feitelijk onttrekken van water aan de zoetwatervoorziening, maar aan het nut van het stelsel van voorzieningen als inlaat- en meetmiddelen, filtersystemen, gemalen, stuwen en leidingen ten behoeve van de aan- en doorvoer van zoetwater in het watersysteem. Aangezien belanghebbende in het belastingjaar geen water had onttrokken aan de zoetwatervoorziening viel niet in te zien dat het Waterschap aan belanghebbende een individuele prestatie in de vorm van het ter beschikking stellen van zoet water had geleverd. Het Waterschap kon dus met betrekking tot die zoetwatervoorziening van belanghebbende geen rechten heffen.

Precariobelasting

Het belastbare feit voor de precariobelasting is ingevolge art. 228 Gemeentewet het hebben van voorwerpen onder, op of boven de voor de openbare dienst bestemde gemeentegrond. In de gemeentelijke verordeningen is de belastingplicht nader uitgewerkt. In HR 21 september 2018, *Belastingblad* 2018/388, m.nt. M.P. van der Burg, was de vraag aan de orde of een regionale netbeheerder als belastingplichtige voor de precariobelasting kon worden aangemerkt en of precariobelasting kon worden geheven ter zake van de leidingen die door de gemeentegrond liepen. Belanghebbende was economisch eigenaar en

aangewezen netbeheerder van gas- en elektriciteitsleidingen in de gemeente. De gemeentelijke verordening bepaalde in art. 3 lid 1 dat een door de Minister aangewezen netbeheerder belastingplichtig was. Belanghebbende was echter als regionale netbeheerder niet door de Minister aangewezen. In art. 3 lid 2 van de verordening was echter een restbepaling opgenomen, die er volgens de Hoge Raad toe leidde dat belanghebbende wel degelijk als belastingplichtige kon worden aangemerkt. Volledigheidshalve zij opgemerkt dat op 1 juli 2017 een wet in werking is getreden die voorziet in afschaffing van de heffing van precariobelasting ter zake van netwerken die zich bevinden op, boven of onder de grond.¹³ De wet bevat een overgangsperiode van vijf jaar voor decentrale overheden die op 10 februari 2016 al precariobelasting hieven. Zij kunnen nog tot 1 januari 2022 blijven heffen.

Omzetbelasting

In de jurisprudentie is regelmatig het geval aan de orde waarbij een gemeente is betrokken bij de realisatie van een schoolgebouw waarbij de gemeente via een constructie probeert de omzetbelasting ter zake van de aanneemsom in aftrek te brengen.¹⁴ De Belastingdienst bestrijdt deze constructies. In HR 19 oktober 2018, *Belastingblad* 2019/19, m.nt. S. Darwinkel-Huijbregts, heeft de Belastingdienst dat met succes gedaan. Belanghebbende, de gemeente Brielle, had in die zaak een schoolgebouw voor voortgezet onderwijs laten bouwen. Dit schoolgebouw werd voor nog geen 10% van de stichtingskosten

verkocht aan de betrokken scholen en de koopsom was belast met BTW. De gemeente wenste alle omzetbelasting op de bouwkosten in aftrek te brengen, maar dat werd niet toegestaan door de Belastingdienst. De Hoge Raad sluit zich daarbij aan, omdat hij tot de conclusie komt dat van een belastbare handeling en daarmee van een economische activiteit geen sprake is. Het door de scholen betaalde bedrag vormt volgens de Hoge Raad niet de werkelijke tegenwaarde voor de levering van het schoolgebouw. Darwinkel-Huijbregts vermoedt dat hiermee het doek valt voor de meeste scholenconstructies.

Auteurs: C.M. Bergman, R.T. Wiegerink en C.J. Wiltink

¹³ Het gaat om de wet 'Wijziging van de Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet in verband met het beperken van de heffingsbevoegdheid van precariobelasting voor enige openbare werken van algemeen nut', Stb. 2017, 157.

¹⁴ Zie bijv. HR 25 april 2014, *Belastingblad* 2014/437, HR 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2337 en HR 26 juni 2017, *Belastingblad* 2017/376 (in voorgaande kroniek besproken; zie *Belastingblad* 2018/119).