

Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2019

1. Inleiding

In deze jaarlijkse kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden, die alweer voor de tiende keer in *Belastingblad* verschijnt, 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 2019 heeft gewezen. Wij hebben wederom 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 gaan wij in op een aantal andere heffingen (onderdeel 4).

2. Formeel recht

(Proces)kostenvergoeding en griffierecht

De kosten die voor vergoeding in aanmerking komen zijn neergelegd in art. 1 Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: Bpb). Daaronder vallen bijvoorbeeld kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand (zie art. 1 onderdeel a Bpb). In HR 13 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1319, *Belastingblad* 2019/365, m.nt. J.P. Kruimel, speelde de vraag of bijstand door een kantoorgenoot die advocaat is, kwalificeert rechtsbijstand verleend door een derde. Dat is naar het oordeel van de Hoge Raad *in de regel* niet het geval. Uit HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BC6458, bleek al dat een werknemer die rechtsbijstand verleent aan

zijn werkgever niet kan worden aangemerkt als een derde. Als de betreffende werknemer advocaat is, is dat niet anders. Dat er uitzonderingen op die regel mogelijk zijn, blijkt uit Hof 's-Hertogenbosch 9 juni 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:2588, *Belastingblad* 2017/353. In die zaak oordeelde het hof dat de door een kantoorgenoot verleende fiscale rechtsbijstand wel in aanmerking kwam voor een vergoeding, aangezien de betreffende persoon voor eigen rekening werkte en voor zijn verleende diensten ook kreeg betaald. Die omstandigheden maakten dat er in die zaak wel recht op een vergoeding bestond. Hoofregel is en blijft echter dat door een kantoorgenoot/werknemer verleende bijstand niet voor vergoeding in aanmerking komt, ook niet als hij of zij advocaat is.

In dit kader is voorts relevant dat proceskosten alleen worden vergoed indien daarom wordt verzocht. In HR 1 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:144, *Belastingblad* 2019/96, m.nt. L.J. Boone, stond ter discussie of een belanghebbende in elke fase van de procedure opnieuw moet verzoeken om een proceskostenvergoeding. Belanghebbende had in de bezwaarfase en in de beroepsfase om een vergoeding verzocht. Toen de heffingsambtenaar in de beroepsfase volledig tegemoet kwam aan de bezwaren van belanghebbende, heeft belanghebbende het beroep ingetrokken en opnieuw een (algemeen) verzoek om vergoeding van de proceskosten gedaan. De rechtbank kende vervolgens een proceskostenvergoeding toe die alleen zag op de beroepsfase. Dat oordeel houdt in cassatie geen stand. De Hoge Raad overweegt dat uit de omstandigheid dat belanghebbende in bezwaar, bij het instellen van het beroep en bij het intrekken van dat beroep telkens in algemene bewoordingen

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

heeft verzocht om een proceskostenvergoeding, moet worden afgeleid dat het verzoek mede betrekking had op de in bezwaar gemaakte kosten. Met andere woorden, wie reeds in de bezwaarfase om een vergoeding van de bezwaarkosten heeft verzocht, hoeft dat verzoek niet expliciet te herhalen. In HR 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:680, *Belastingblad* 2019/224, m.nt. L.J. Boone, heeft de Hoge Raad deze regel nogmaals bevestigd.

Uitgangspunt is dat de hoogte van de proceskostenvergoeding forfaitair wordt bepaald op basis van een puntenstelsel zoals vormgegeven in de bijlage bij het Bpb. Daarbij speelt de zogenaamde wegingsfactor een rol. De hoogte van de wegingsfactor is afhankelijk van de aard, het belang en de complexiteit van de zaak. Hoe complexer de zaak, hoe hoger de wegingsfactor. Op 15 november 2018 heeft Hof 's-Hertogenbosch² algemene richtsnoeren voor het vaststellen van voornoemde wegingsfactor geformuleerd. Dat er nog altijd discussie kan ontstaan over de hoogte van de wegingsfactor blijkt wel uit HR 20 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1314, *Belastingblad* 2019/401, m.nt. J.P. Kruijmel. In die zaak had het hof een kostenvergoeding toegekend voor de bezwaarfase, beroepsfase en hogerberoepsfase waarbij het gewicht van de zaak werd gesteld op 0,25 (zeer licht). Naar het oordeel van het hof was het geschil enkel beperkt tot de hoogte van de vergoeding van de proceskosten. De Hoge Raad gaat daar niet in mee en oordeelt dat er een wegingsfactor van 1 voor de bezwaarfase moet worden gehanteerd. In bezwaar stond namelijk niet alleen de proceskostenvergoeding maar ook de rechtmatigheid van de aanmaningskosten ter discussie. Dat rechtvaardigt een hogere wegingsfactor. Voor de procedures bij rechtbank en hof acht de Hoge Raad een factor van 0,25 wel voldoende, omdat het in die fases enkel ging om de proceskostenvergoeding.

Ook in HR 15 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:352, *Belastingblad* 2019/166, m.nt. R.T. Wiegink, stond de

hoogte van de proceskostenvergoeding ter discussie. In die zaak had belanghebbende hoger beroep ingesteld en de heffingsambtenaar had op zijn beurt incidenteel hoger beroep ingesteld. Het principale hoger beroep werd gegrond en het incidentele hoger beroep werd ongegrond verklaard. Bij het vaststellen van de proceskostenvergoeding had het hof één proceshandeling van de gemachtigde van belanghebbende in aanmerking genomen. Naar vaste rechtspraak moeten proceshandelingen met betrekking tot een incidenteel hoger beroep op dezelfde wijze worden behandeld als die met betrekking tot een principaal hoger beroep.³ Nu de gemachtigde van belanghebbende zowel een hogerberoepschrift (in het principale hoger beroep) als een schriftelijke zienswijze (in het incidentele hoger beroep) had ingediend, was er sprake van twee proceshandelingen. Voor beide handelingen bestond dus recht op een vergoeding.

In HR 24 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:787, *Belastingblad* 2019/302, m.nt. G. Groenewegen, heeft de Hoge Raad (overeenkomstig art. 4:19 lid 1 Awb) geoordeeld dat een dwangsomverzoek niet een afzonderlijke procedure vormt waarvoor een afzonderlijke vergoeding wordt toegekend. Het ging in die zaak om een belanghebbende die beroep had ingesteld tegen het niet-tijdig beslissen op zijn bezwaar. Hangende het beroep werd er alsnog uitspraak op bezwaar gedaan en de inspecteur gaf aan de maximale dwangsom te zullen toekennen. Belanghebbende trok vervolgens het beroep in en verzocht de rechtbank om een proceskostenvergoeding. De rechtbank achtte het beroep kennelijk gegrond en deed op basis van art. 8:54 Awb vereenvoudigd uitspraak (zonder mondelinge behandeling). Wat betreft de proceskostenvergoeding is de rechtbank uitgegaan van één proceshandeling, omdat het dwangsomverzoek ingevolge art. 4:19 Awb niet een afzonderlijke procedure vormt waarvoor een afzonderlijke vergoeding wordt toegekend. De Hoge Raad stemt daarmee in en stelt daarbij voorop dat met art. 4:19 Awb is beoogd de proceseconomie te dienen. Doel

² Hof 's-Hertogenbosch, ECLI:NL:GHSHE:2018:4638, *Belastingblad* 2019/56, m.nt. C.M. Bergman.

³ Zie HR 13 augustus 2010, ECLI:NL:HR:2010:BN3847 en HR 2 maart 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV7395.

van art. 4:19 Awb is dat de belanghebbende geen aparte procedure bij de rechter hoeft te starten om bezwaren tegen de vaststelling van de hoogte van de dwangsom aan de rechter voor te leggen.

Ook in HR 5 april 2019, ECLI:NL:HR:2019:494, *Belastingblad* 2019/158, m.nt. J.P. Kruiemel, draaide het om een beroep tegen niet tijdig beslissen. Het ging in die zaak om de vraag of binnen de beslistermijn uitspraak op bezwaar was gedaan. Voor WOZ-beschikkingen en aanslagen in de gemeentelijke heffingen gelden afwijkende (lees: langere) beslistermijnen, die zijn neergelegd in art. 30 lid 9 Wet WOZ en art. 236 lid 2 Gemeentewet. In voornoemd arrest is beslist dat de in art. 7:10 lid 3 Awb opgenomen mogelijkheid om een beslistermijn met 6 weken te verdagen ook geldt voor deze afwijkende beslistermijnen. Dat betekende voor deze zaak dat de door belanghebbende verzonden ingebrekestelling en het ingediende beroep wegens het niet tijdig beslissen op bezwaar prematuur waren. Een dwangsom wegens niet tijdig beslissen was dan ook niet aan de orde.

Niet alleen de hoogte van een proceskostenvergoeding, maar ook de hoogte van het griffierecht is voer voor discussie. In HR 22 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:265, *Belastingblad* 2019/126, m.nt. L.J. Boone, staat de vraag centraal of het griffierecht naar het lage of het hoge tarief moest worden geheven. Uitgangspunt is dat natuurlijke personen het lage tarief betalen en niet-natuurlijke personen het hoge tarief. De vraag was of de gemachtigde namens de belanghebbende (als natuurlijk persoon) of namens zijn rechtspersoon beroep had ingesteld. Uit de bij het beroepschrift gevoegde machtiging blijkt dat de beroepen zijn ingesteld namens “[X1] h.o.d.n. [X2] BV”. De rechtbank leidde hieruit af dat de beroepen waren ingesteld namens de BV en dus het hoge tarief voor het griffierecht van toepassing was. Naar het oordeel van de Hoge Raad volgt uit de bewoordingen van het beroepschrift dat de gemachtigde de bedoeling had om namens de belanghebbende (als natuurlijk persoon) beroep in te stellen. De toevoeging “h.o.d.n. [X2] BV” leidt er niet toe dat de volmacht is verleend door de natuurlijke persoon als

vertegenwoordiger van de rechtspersoon. Het lage tarief was kortom van toepassing.

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. In HR 15 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:241, *Belastingblad* 2019/111, m.nt. A.P. Monsma, heeft de Hoge Raad bevestigd dat ook op een bezwaar of beroep dat te laat is ingediend, binnen een redelijke termijn moet worden beslist. Dat wordt niet anders als de rechter tot kennelijke-niet ontvankelijkheid komt. Kortom, ook kansloze bezwaren en beroepen kunnen niet worden uitgesloten van de schadevergoedingsregeling. Kanttekening daarbij is dat de redelijke termijn wordt opgerekt indien een bezwaar of beroep te laat wordt ingediend. De redelijke termijn wordt namelijk verlengd met de periode tussen het einde van de beroepstermijn en de datum waarop het daadwerkelijk beroep wordt ingesteld. Het te laat indienen van stukken loont dus niet. Dat is in HR 4 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1516, *Belastingblad* 2019/381, m.nt. R.A. Eskes, (nogmaals) bevestigd.

Hoorplicht

Het horen van een belanghebbende is een essentieel onderdeel van de bezwaarprocedure. Wanneer een belanghebbende in zijn bezwaarschrift heeft verzocht te worden gehoord, mag het bestuursorgaan er dan ook niet gemakkelijk van uitgaan dat de belanghebbende op dit verzoek is teruggekomen. De arresten van de Hoge Raad van 18 januari 2019, ECLI:NL:HR:2019:59 en 5 april 2019, ECLI:NL:HR:2019:524, *Belastingblad* 2019/202, m.nt. J.P. Kruiemel, zien op de in art. 7:3, onderdeel c en d Awb opgenomen mogelijkheden van een bestuursorgaan om af te zien van het horen. Dat kan indien de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord (onderdeel c) of indien de

belanghebbende niet binnen een door het bestuursorgaan gestelde redelijke termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht te worden gehoord (onderdeel d). Dat de belanghebbende die heeft verzocht om te worden gehoord niet reageert op een verzoek van het bestuursorgaan om een afspraak te maken voor een hoorzitting, is in ieder geval niet voldoende, zo kan uit voornoemde arresten worden afgeleid.⁴ Wanneer een belanghebbende eenmaal heeft aangegeven dat hij gehoord wenst te worden, kan er dus niet stilzwijgend afstand worden gedaan van het recht om te worden gehoord.

Reeds uit het arrest van 16 maart 2018, ECLI:NL:HR:2018:349, *Belastingblad* 2018/174, kon worden afgeleid dat indien er alleen nog discussie bestaat over de hoogte van de proceskostenvergoeding, er voor een bestuursorgaan geen verplichting bestaat tot horen.⁵ In dit arrest was het cassatieberoep met art. 81, lid 1, Wet RO, dus zonder nadere motivering, door de Hoge Raad afgedaan. In het arrest van 25 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1619, *Belastingblad* 2019/419, m.nt. L.J. Boone, zet de Hoge Raad gemotiveerd uiteen dat de hoorplicht niet geldt voor nevenvorderingen (zoals een verzoek om een kostenvergoeding of vergoeding van immateriële schade) indien het bestuursorgaan volledig tegemoetkomt aan het bezwaar dat tegen het primaire besluit is gemaakt.

Ontvankelijkheid

Een bezwaarschrift moet de gronden van het bezwaar bevatten (zie art. 6:5 Awb). Is dat niet het geval, dan kan het bezwaar niet-ontvankelijk worden verklaard, mits gelegenheid is geboden tot herstel van het verzuim, zo volgt uit art. 6:6 Awb. Dit artikel stelt niet de eis dat bij het gelegenheid bieden tot herstel van het verzuim expliciet moet worden gewaarschuwd voor een mogelijke niet-ontvankelijkverklaring. De Hoge Raad oordeelt in zijn arrest van 28 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1048, *Belastingblad* 2019/299, m.nt. R.A. Eskes, dat het waarschuwen weliswaar geen wettelijke voorwaarde is, maar dat een zorgvuldige

behandeling van een bezwaarschrift meebrengt dat het bestuursorgaan uitdrukkelijk erop dient te wijzen dat overschrijding van de gestelde termijn tot niet-ontvankelijkverklaring kan leiden. Dat wil overigens niet zeggen dat een door het bestuursorgaan uitgesproken niet-ontvankelijkverklaring zonder meer in rechte geen stand zal houden als deze waarschuwing niet is gedaan. Aan de hand van de omstandigheden van het geval zal moeten worden beoordeeld of de niet-ontvankelijkverklaring in stand kan blijven, aldus de Hoge Raad. In HR 18 oktober 2019, *Belastingblad* 2019/444, ECLI:NL:HR:2019:1614, m.nt. S. Bosma, voegt de Hoge Raad aan dit oordeel nog toe dat de omstandigheid dat in bezwaar een professionele gemachtigde namens de belanghebbende optreedt, op zichzelf beschouwd niet tot de conclusie kan leiden dat de belanghebbende ook zonder nadrukkelijke waarschuwing door de heffingsambtenaar op de hoogte was van de mogelijke gevolgen van het niet (tijdig) herstellen van het verzuim.

Als een bezwaar niet van gronden is voorzien, zal de heffingsambtenaar de belanghebbende per brief verzoeken om dit verzuim te herstellen. Wanneer de belanghebbende vervolgens beweert dat hij deze brief niet heeft ontvangen, is het aan de heffingsambtenaar om aannemelijk te maken dat dit verzoek is verzonden naar het juiste adres. Een beschrijving van activiteiten tot het tijdstip van de gestelde verzending, wordt door de Hoge Raad in het arrest van 12 juli 2019, *Belastingblad* 2019/351, ECLI:NL:HR:2019:1176, m.nt. B.S. Kats, niet voldoende geacht.⁶ Daaruit blijkt immers niet dat de verzending daadwerkelijk heeft plaatsgevonden. Indien een stuk niet aangetekend is verzonden, kan het bewijs worden geleverd door overlegging van een verzendadministratie, zo geeft de Hoge Raad in dit arrest mee.⁷

Indien de heffingsambtenaar aangeeft geen bezwaarschrift te hebben ontvangen, zal de belanghebbende aannemelijk moeten maken dat hij tijdig

⁴ Zie ook HR 15 mei 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI3751.

⁵ Zie ook HR 26 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:94, *Belastingblad* 2018/112, m.nt. R.T. Wiegierink.

⁶ Zie ook HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1175.

⁷ Vergelijk ABRvS 10 februari 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BL3338.

bezwaar heeft gemaakt tegen een aan hem opgelegde aanslag. De belanghebbende zal in eerste instantie kunnen volstaan met een bewijs van verzending naar het juiste adres, waarna het aan het bestuursorgaan is om het hierdoor opgeroepen vermoeden van ontvangst te ontzenuwen. In de zaak die heeft geleid tot het arrest van 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1609, *Belastingblad* 2019/420, m.nt. M.Y. Telgt, heeft de belanghebbende gebruikgemaakt van een door PostNL aangeboden onlinedienst, waarbij Post NL de door een klant digitaal aangeleverde stukken print, in een envelop doet, frankeert en verzendt. Uit de door de belanghebbende overgelegde stukken kon volgens het hof niet worden afgeleid hoe de verwerking van een digitaal aangeboden brief en de daadwerkelijke verzending van de opgemaakte brief geschieden. Ook bleek daaruit niet dat de verwerking en de verzending daarvan worden geregistreerd. Daarmee viel het doek voor belanghebbende. Uit de stukken kon immers niet worden afgeleid dat het geheel van de door belanghebbende opgesomde handelingen daadwerkelijk is geëindigd met een terpostbezorging. Reeds uit HR 8 juli 1996, ECLI:NL:HR:1996:ZC6350, volgt dat dat vereist is om verzending per post te kunnen aannemen.

Een te laat ingediend bezwaar of beroep wordt in beginsel niet-ontvankelijk verklaard. Ingevolge art. 6:11 Awb blijft die niet-ontvankelijkverklaring achterwege indien sprake is van een verschoonbare termijnoverschrijding. De belanghebbende die een beroep op deze regel doet, draagt de bewijslast van de feitelijke stellingen die hij aan dit beroep ten grondslag legt.⁸ De Hoge Raad formuleert in het arrest van 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1595, *Belastingblad* 2019/445, m.nt. R.T. Wiegerink, de rechtsregel dat een zorgvuldige behandeling van een bezwaar meebrengt dat een bestuursorgaan een (te laat) bezwaar niet-ontvankelijk mag verklaren voordat het

bestuursorgaan de belanghebbende in de gelegenheid heeft gesteld zich uit te laten over de verschoonbaarheid van de termijnoverschrijding. Dit geldt ook indien het bezwaar is ingediend door een professionele gemachtigde. Dit arrest ligt in lijn met het hiervoor genoemde arrest van 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1614, *Belastingblad* 2019/444, m.nt. S. Bosma.

Indien tegen een besluit bezwaar gemaakt kan worden, moet dat in het besluit worden vermeld, evenals bij welk orgaan bezwaar kan worden gemaakt (art. 3:45 Awb). Als een bezwaarschrift vervolgens toch bij een onbevoegd bestuursorgaan wordt ingediend, moet het op grond van art. 6:15 lid 1 Awb zo spoedig mogelijk worden doorgezonden naar het bevoegde orgaan. Het tijdstip van indiening bij het onbevoegde orgaan is dan bepalend voor de vraag of het bezwaarschrift tijdig is ingediend, behalve in geval van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht, zo volgt uit het derde lid van art. 6:15 Awb. In het geval van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht loopt de indiener derhalve het risico dat zijn bezwaar niet-ontvankelijk wordt verklaard wegens termijnoverschrijding. In HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1173, *Belastingblad* 2019/319, m.nt. J.A. Monsma, wordt ingegaan op de vraag wanneer sprake kan zijn van kennelijk onredelijk gebruik van het procesrecht door gemachtigden.⁹ Aanleiding voor deze jurisprudentie zal ongetwijfeld de indruk zijn dat er gemachtigden actief zijn die vooral uit zijn op proceskostenvergoedingen en/of dwangsommen en niet zozeer op het oplossen van het materiële geschil. In onderhavig arrest heeft een gemachtigde niet op de voorgeschreven wijze bij het bevoegde bestuursorgaan bezwaar gemaakt en de heffingsambtenaar in gebreke gesteld wegens het niet tijdig beslissen op het bezwaar. Van belang is of het de (gemachtigde van) belanghebbende ten tijde van het indienen van het bezwaarschrift

⁸ Zie ook HR 5 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1102. Uit dit arrest volgt voorts dat deze regel ook geldt in geval van een te laat aangewend rechtsmiddel tegen een bestuurlijke boete indien het rechtsmiddel is ingediend na 1 augustus 2019. De Hoge Raad is dus teruggekomen van zijn eerdere opvatting dat in boetezaken de belanghebbende alleen maar hoefde te stellen dat een

termijnoverschrijding niet aan hem was te wijten, waarna het aan de inspecteur was om te bewijzen dat de belanghebbende wel in verzuim was (zie HR 22 juni 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3854).

⁹ Zie ook onder meer HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1185 en HR 12 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1193.

duidelijk moest zijn dat het bezwaar werd ingediend bij een andere instantie dan het bestuursorgaan dat tot beslissing op het bezwaar bevoegd is, en of er een aanvaardbare verklaring is gegeven voor het ongebruikt laten van het adres dat is vermeld in de rechtsmiddelverwijzing. Als dat niet het geval is, en men het dus “expres verkeerd” heeft gedaan¹⁰, is sprake van kennelijk onredelijk gebruik van procesrecht en geldt de doorzendplicht niet, zo kan uit het arrest worden afgeleid.

Diversen

In de bezwaarfase is het recht op inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken en het verkrijgen van afschriften daarvan gekoppeld aan het hoorrecht (zie art. 7:4 lid 2 en lid 4 Awb). De verplichting van het bestuursorgaan om de op de zaak betrekking hebbende stukken ter inzage te leggen bestaat echter niet wanneer het bezwaarschrift niet is gemotiveerd, zo volgt uit HR 8 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:322, *Belastingblad* 2019/164, m.nt. L.J. Boone. Hoge eisen worden aan deze motivering overigens niet gesteld. Voldoende is dat er een aanduiding van de gronden van het bezwaar wordt gegeven, zo kan uit dit arrest worden afgeleid. De Hoge Raad overweegt nog nadrukkelijk dat het verzoek om een afschrift van de stukken dat belanghebbende had gedaan geen grond kan opleveren om niet te voldoen aan de verplichting het bezwaar te motiveren binnen de daartoe gestelde termijn.

Als er beroep in cassatie tegen een uitspraak wordt ingesteld, meldt de griffier van de Hoge Raad dat aan de griffier van het gerecht dat de aangevallen uitspraak heeft gedaan. Die griffier moet vervolgens, als dat nog niet is gedaan, zo snel mogelijk een proces-verbaal van de zitting opstellen en aan de Hoge Raad zenden. Als de griffier dat niet onverwijld doet, leidt dat echter niet tot vernietiging van de bestreden uitspraak, zo volgt uit HR 5 april 2019, ECLI:NL:HR:2019:511, *Belastingblad* 2019/185, m.nt. J.P. Kruijmel. Dat kan er wel

toe leiden dat alsnog een reeds ingediend cassatiemiddel mag worden aangevuld of gewijzigd of dat zelfs een nieuw middel mag worden aangevoerd. Dan moet wel aan de volgende drie voorwaarden worden voldaan. Ten eerste moet de indiener van het cassatieberoep in verband met het ontbreken van het proces-verbaal in (de motivering van) het cassatieberoepschrift een voorbehoud maken tot aanvulling of wijziging van een aldaar geformuleerd cassatiemiddel of tot het voorstellen van een (nieuw) cassatiemiddel. Ten tweede moet het gaan om gronden die voortvloeien uit het pas later bekend geworden proces-verbaal van de zitting; gronden die dus niet eerder konden worden aangevoerd. Tot slot moet het aangevulde, gewijzigde of nieuwe cassatiemiddel binnen veertien dagen na verzending van het proces-verbaal worden ingediend.¹¹

In de zaak die heeft geleid tot HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1423, *Belastingblad* 2019/402, m.nt. A.W. Schep, ging het om de vraag of belanghebbende op een juiste wijze is uitgenodigd voor de zitting. De rechtbank had per gewone post een uitnodiging voor de zitting aan belanghebbende gestuurd. Belanghebbende verscheen niet ter zitting. De Hoge Raad heeft in dit arrest helder uiteengezet waaraan een uitnodiging voor een zitting moet voldoen. Ingevolge art. 8:37 lid 1 Awb dient een uitnodiging om op zitting te verschijnen plaats te vinden bij aangetekende brief, tenzij de bestuursrechter anders bepaalt. Van een aangetekende brief kan alleen worden afgeweken als aan de andere wijze van verzending dezelfde waarborgen kunnen worden ontleend. Als een uitnodiging niet bij aangetekende brief wordt verzonden, maar partijen wel heeft bereikt hoeft aan die schending geen gevolg te worden verbonden. Indien de uitnodiging niet per aangetekende brief dan wel op een op een andere wijze met dezelfde waarborgen is verstuurd, is uitgangspunt dat belanghebbende niet behoorlijk is opgeroepen voor de zitting en

¹⁰ Vergelijk ABRvS 9 mei 2012, ECLI:NL:RVS:2012:BW5287.

¹¹ Vgl. HR 23 december 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU3720, waarin de civiele kamer van de Hoge Raad enigszins

vergelijkbare regels heeft gesteld voor wat betreft de civiele verzoekschriftprocedure.

dat de daartegen in (hoger) beroep gerichte grief gegrond is. Er is in dat geval ook aanleiding voor het toekennen van een proceskostenveroordeling en vergoeding van reeds betaald griffierecht.

3. Wet WOZ en onroerendezaakbelastingen

Bij niet-woningen moet bij de waardering worden uitgegaan van de gecorrigeerde vervangingswaarde als deze waarde hoger is dan de marktwaarde. Daarbij maakt het niet uit of het belastingobject courant of incourant is. Bij een niet-commercieel courant object is het niet zonder meer zo dat de gecorrigeerde vervangingswaarde gelijk is aan de marktwaarde. Dat blijkt uit HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1231, *Belastingblad* 2019/326, m.nt. J.P. Kruimel. In deze zaak ging het om een prestigieus kantoorgebouw dat mede een stimulans zou moeten zijn voor vestiging van bedrijven in Groningen en omgeving. Aan de bouw van het kantoor was veel meer gependeed dan voor een kantoorgebouw gelet op de bouwkosten gebruikelijk was. Het hof had feitelijk vastgesteld dat het kantoor gelet op de bouwkosten niet winstgevend zou kunnen worden geëxploiteerd. Van een commerciële exploitatie was daardoor geen sprake. De gecorrigeerde vervangingswaarde was dus, anders dan belanghebbende had bepleit, een stuk hoger dan de gecorrigeerde vervangingswaarde van een identiek object dat wél op zuiver commerciële basis wordt geëxploiteerd.

Op grond van art. 26 Wet WOZ kan de nieuwe eigenaar van een pand een eigen WOZ-beschikking aanvragen. Deze beschikking wordt hem uitgereikt op grond van art. 22 Wet WOZ en daarin wordt de WOZ-waarde opnieuw vastgesteld. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als de oorspronkelijke eigenaar overlijdt en de erfgenaam een nieuwe beschikking aanvraagt. Een dergelijke beschikking mag hem niet worden geweigerd op de grond dat de executeur namens de erven al bezwaar had gemaakt tegen de WOZ-beschikking van de erflater, zo volgt uit HR 18 oktober 2019, ECLI:NL:HR:2019:1594, *Belastingblad* 2019/433, m.nt. J.C. Scherff. De Hoge Raad

acht in dat verband van belang dat niet zonder meer vaststaat dat de executeur ook kan opkomen tegen die beschikking voor zover de waardevaststelling verdergaande betekenis heeft voor de belastingheffing ten aanzien van de erfgenaam dan de belastingheffing die betrekking heeft op het aandeel van de erfgenaam in de goederen en schulden van de nalatenschap.

De WOZ-waarde is relevant voor de bepaling van de maximale huurprijs van een sociale huurwoning. De huurder en de verhuurder hebben echter per definitie een tegengesteld belang bij de WOZ-waarde. De huurder wenst een zo laag mogelijke WOZ-waarde en de verhuurder een zo hoog mogelijke WOZ-waarde. Art. 8:26 Awb voorziet erin dat een verhuurder als belanghebbende in beroep en hoger beroep kan deelnemen in de procedure die de huurder over de WOZ-waarde voert tegen de gemeente (of omgekeerd). Art. 8:26 Awb is echter om onduidelijke redenen niet van toepassing verklaard op de cassatieprocedure in belastingzaken. Uit HR 13 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1315, *Belastingblad* 2019/400, m.nt. R.T. Wiegerink, blijkt dat de Hoge Raad toch goedkeurt dat de verhuurder deelneemt aan de cassatieprocedure. Uit dit arrest blijkt verder dat de omstandigheid dat ná de uitspraak van het hof de veel lagere waardevaststelling voor een volgend jaar met kennelijk dezelfde toestandsdatum heeft plaatsgevonden, geen cassatiegrond oplevert. De Hoge Raad maakt duidelijk dat voor elk jaar een nieuwe WOZ-waarde wordt vastgesteld, waartegen vervolgens rechtsmiddelen kunnen worden aangewend. Elk jaar dient in beginsel afzonderlijk te worden beschouwd.

4. Diversen

Leges

De materiële wetgeving van gemeenten dient op grond van art. 139 Gemeentewet op de juiste wijze te zijn bekendgemaakt. Verder moet een belastingplichtige op grond van art. 217 Gemeentewet (onder meer) uit die wetgeving kunnen afleiden wat het criterium is waarbij de tariefstelling van leges aansluit (de heffingsmaatstaf). Het komt regelmatig voor dat de heffingsmaatstaf van leges ter

zake van de indiening van een aanvraag voor een omgevingsvergunning (mede) berust op de UAV 2012¹². De UAV 2012 zijn gepubliceerd in de Staatscourant, op www.officiële bekendmakingen.nl en op www.overheid.nl. De Hoge Raad is in zijn arrest van 1 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:143, *Belastingblad* 2019/91, m.nt. J.A. Monsma, van oordeel dat een gemeente als gevolg van die publicatie kon volstaan met een verwijzing naar de UAV.¹³ Daarmee was voldaan aan de wettelijke kenbaarheidsvereisten en afzonderlijke bekendmaking c.q. terinzagelegging van de UAV 2012 door de gemeente was dus niet nodig. Dat is anders voor de Uniforme Administratieve Voorwaarde voor uitvoering van werken (UAV 1989), omdat die niet in de Staatscourant zijn gepubliceerd, aldus HR 21 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1000, *Belastingblad* 2019/274, m.nt. R.A. Eskes.

Gemeenten hebben een grote vrijheid bij het vaststellen van de bouwkosten ten behoeve van de legesheffing. Uit HR 10 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:689, *Belastingblad* 2019/237 m.nt. L.J. Boone, volgt dat de omstandigheid dat de werkelijke bouwkosten aanzienlijk lager zijn dan de door de gemeente ten behoeve van de legesheffing gehanteerde genormeerde bouwkosten niet leidt tot een vernietiging van de legesaanslag.

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 15 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:142, *Belastingblad* 2019/107, m.nt. R.T. Wiegerink, was de vraag aan de orde of belanghebbende, een netbeheerder en economisch eigenaar van elektriciteitsleidingen, als belastingplichtige voor de precariobelasting kon worden

aangemerkt of dat een dochtervennootschap van belanghebbende als juridisch eigenaar van het net als belastingplichtige had moeten worden aangemerkt. De Hoge Raad oordeelt dat belanghebbende terecht als belastingplichtige is aangemerkt. Dat volgt uit de gemeentelijke verordening, waarin is opgenomen dat de precariobelasting wordt geheven van degene die het voorwerp (in casu elektriciteitsleidingen) onder de gemeentegrond heeft, dan wel van degene ten behoeve van wie dat voorwerp daar aanwezig is. Dat daarnaast in die verordening is opgenomen dat de vergunninghouder als belastingplichtige wordt aangemerkt doet daaraan niet af, aldus de Hoge Raad.

Rioolheffing

De opbrengstlimiet houdt in dat de geraamde baten van een heffing de geraamde lasten niet mogen overschrijden. In procedures over de rioolheffing komt regelmatig de vraag aan de orde of de gemeentelijke verordening onverbindend is, omdat het tarief zodanig is vastgesteld dat de opbrengstlimiet wordt overschreden. Zo was in HR 15 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:349, *Belastingblad* 2019/181, m.nt. G. Groenewegen, de vraag aan de orde of dit het geval was, omdat dotaties aan een niet als een voorziening aangemerkte egalisereserve (het "schommelfonds") door de gemeente als een last in aanmerking waren genomen. De Hoge Raad schaaft zich achter de beslissing van het hof dat die dotaties om die reden niet als een last in aanmerking mogen worden genomen. De verordening rioolheffing van de gemeente Westerveld was dus terecht onverbindend verklaard. Datzelfde gold voor een van de verordeningen¹⁴ van de (voormalige) gemeente Menterwolde, aldus HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1424, *Belastingblad* 2019/415, m.nt. E.G. Borghols. Borghols constateert in zijn noot dat de voorwaarde dat slechts sprake kan zijn van onverbindendheid als de heffende overheid niet had hoeven weten dat hij kosten niet juist had opgevoerd, is komen te vervallen.

¹² De Uniforme administratieve voorwaarden voor de uitvoering van werken en van technische installatiewerken 2012.

¹³ Zie ook HR 10 mei 2019, *Belastingblad* 2019/221.

¹⁴ De verordening met betrekking tot het jaar 2014 werd onverbindend verklaard, maar met betrekking tot

het jaar 2013 volgde verwijzing, omdat de Hoge Raad niet kon vaststellen of de overschrijding van de opbrengstlimiet dusdanig was dat die moest leiden tot onverbindendverklaring.

Verder wordt uit dit arrest duidelijk dat het niet is toegestaan achteraf bepaalde kosten die aanvankelijk niet waren meegenomen (het ging in dit geval om perceptiekosten) alsnog bij de lasten op te tellen. Uit dit arrest blijkt voorts dat baggerkosten en onderhoudskosten van oevers echter wel mogen worden meegenomen in de raming van lasten. Dat geldt ook voor de omzetbelasting (zie art. 228a lid 3 Gemeentewet), zo volgt uit HR 21 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1016, *Belastingblad* 2019/293, m.nt. R.T. Wiegink. Alleen als kosten geheel of nagenoeg geheel andere doeleinden dienen, zijn het volgens de Hoge Raad geen rioleringskosten. Ook de rente over het niet afgeschreven deel van de investeringen en de daarover verschuldigde omzetbelasting zijn kapitaallasten die via de rioolheffing kunnen worden verhaald, aldus HR 21 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:1020, *Belastingblad* 2019/315, m.nt. A.W. Schep.

Parkeerbelasting

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 18 januari 2019, ECLI:NL:HR:2019:56, *Belastingblad* 2019/69, m.nt. L.J. Boone, beslist dat gemeenten parkeerbelasting mogen naheffen op basis van een fictieve parkeerduur van een uur, ook indien de parkeerbelasting voor een deel van dat uur reeds is betaald. De Hoge Raad leidt dit af uit art. 234 lid 3 Gemeentewet waarin is bepaald dat een naheffingsaanslag parkeerbelasting wordt berekend over een parkeerduur van een uur, tenzij aannemelijk is dat het voertuig langer dan een uur zonder betaling geparkeerd heeft gestaan. De wetgever is er dus van uitgegaan dat forfaitair wordt nageheven op basis van een parkeerduur van een uur. Daarmee is er volgens de Hoge Raad in voorzien dat de naheffing niet hoeft te worden beperkt tot de te weinig betaalde belasting zoals bedoeld in art. 20 lid 1 AWR. Uit de wetsgeschiedenis blijkt verder dat de gemeentelijke wetgever mag kiezen of forfaitair op basis van een parkeerduur van een uur wordt nageheven, of op basis van de werkelijke parkeerduur die is verstreken bij de constatering dat zonder betaling is geparkeerd.

Op grond van art. 225 lid 3 Gemeentewet is parkeerbelasting verschuldigd door degene die het voertuig

heeft geparkeerd. Hieronder wordt op grond van art. 225 lid 4 Gemeentewet mede verstaan degene die de belasting voldoet dan wel te kennen geeft of heeft gegeven de belasting te willen voldoen. Als geen parkeerbelasting is voldaan, wordt ingevolge het vijfde lid van die bepaling in beginsel de kentekenhouders van het voertuig aangemerkt als degene die het voertuig heeft geparkeerd. De feitelijke parkeerder kan als belanghebbende opkomen tegen een naheffingsaanslag. Als dat gebeurt dient hij wel te stellen dat hij als belanghebbende het voertuig heeft geparkeerd, zo volgt uit HR 29 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:440, *Belastingblad* 2019/183, m.nt. M.P. van der Burg.

Zuiveringsheffing

In HR 7 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:868, *Belastingblad* 2019/256, m.nt. J.A. Monsma, was een aanslag in de zuiveringsheffing aan de orde. Ter zake van de bepaling van de heffingsmaatstaf bevatte de verordening van het waterschap voorschriften voor meting, bemonstering en analyse. In dat verband werd verwezen naar NEN-normen. Onder verwijzing naar zijn arrest van 19 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1669, *Belastingblad* 2015/328, m.nt. P. de Bruin, oordeelt de Hoge Raad dat indien in een belastingverordening wordt verwezen naar een normblad NEN, aan de kenbaarheidseisen van de art. en 139 en 217 van de Gemeentewet (c.q. art. 73 en 111 Waterschapswet), is voldaan als die normen bekend zijn gemaakt door terinzagelegging op de wijze die in art. 73 lid 3 Waterschapswet is voorzien voor bijlagen. Desgevraagd moeten dus papieren afschriften van die normen worden verstrekt tegen betaling van bedragen die niet hoger zijn dan de tarieven die worden gehanteerd voor het verstrekken van papieren afschriften van besluiten die algemeen verbindende voorschriften inhouden. De verordening van het waterschap bevat in dit geval geen verwijzing naar een publicatiejaar en -nummer van de Staatscourant waarin de in de verordening vermelde NEN-normen zijn gepubliceerd, zodat de Hoge Raad de zaak verwijst naar een ander hof zodat kan worden beoordeeld of die NEN-normen ter inzage zijn gelegd op de in het arrest van 19

juni 2015 vermelde wijze of met betrekking tot die normen desalniettemin aan de kenbaarheidseisen is voldaan.

Omzetbelasting

De heffing van omzetbelasting vormt een regelmatig terugkerend onderwerp in fiscale procedures waarbij gemeenten als belanghebbenden zijn betrokken. Dat was afgelopen jaar niet anders. In het geval dat voorlag in HR 20 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1399, *Belastingblad* 2019/384, m.nt. L.L.C. Blom, had een gemeente als ondernemer vier onderwijsaccommodaties laten bouwen. Zij had de omzetbelasting die haar in rekening was gebracht in verband met de bouw van de accommodaties niet in aftrek gebracht. Vanaf een bepaalde datum stelde de gemeente de tot de accommodaties behorende gymnastieklokalen uitsluitend nog tegen vergoeding en met berekening van omzetbelasting ter beschikking. Desalniettemin weigerde de inspecteur de gemeente alsnog geheel teruggaaf te verlenen van de omzetbelasting die toerekenbaar was aan de bouw van de gymnastieklokalen, omdat deze lokalen bij eerste ingebruikneming voor een deel van de tijd om niet ter beschikking zijn gesteld aan basisscholen. De Hoge Raad komt tot de conclusie dat belanghebbende de lokalen van meet af aan voor een deel van de gebruikstijd heeft gebezigd voor belaste economische activiteiten. Onder die omstandigheden beslist de Hoge Raad dat de gymnastieklokalen door belanghebbende zijn verworven in haar hoedanigheid van ondernemer.¹⁵ Daardoor is recht op aftrek ontstaan voor aan de bouw van de gymnastieklokalen toerekenbare omzetbelasting.

In een andere zaak, die leidde tot HR 27 september 2019, ECLI:NL:HR:2019:1446, *Belastingblad* 2019/427, was een enigszins vergelijkbare casus aan de orde. In dat geval had de belanghebbende gemeente de omzetbelasting die betrekking had op de realisatie van een sporthal wel in aftrek gebracht. De inspecteur heeft die omzetbelasting echter nageheven, omdat de gemeente niet als ondernemer zou hebben opgetreden. Tegelijkertijd heeft de inspecteur bij beschikking een aanvullende bijdrage uit het BTW-compensatiefonds geweigerd. Zowel tegen de naheffingsaanslagen omzetbelasting als tegen de beschikking heeft belanghebbende rechtsmiddelen ingesteld. De beroepen tegen de naheffingsaanslagen zijn vervolgens ingetrokken. Het hof heeft de zaak terugverwezen naar de inspecteur om te beoordelen of de gemeente de sporthal tegen vergoeding en als ondernemer ter beschikking heeft gesteld of om niet en als niet-ondernemer. De Hoge Raad acht die beslissing onjuist. Door de intrekking van de beroepen tegen de naheffingsaanslagen is voor het BTW-compensatiefonds komen vast te staan dat belanghebbende bij de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie aan de basisschool niet als ondernemer heeft gehandeld. De rechtbank heeft terecht geoordeeld dat belanghebbende geen recht heeft op een extra bijdrage uit het BTW-compensatiefonds omdat dit recht op de voet van art. 4 lid 1 onderdeel a, Wet op het BTW-compensatiefonds is uitgesloten.

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

¹⁵ De Hoge Raad verwijst in dit verband onder meer naar HvJ 30 maart 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-

184/04, ECLI:EU:C:2006:214 en HvJ 25 juli 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, ECLI:EU:C:2018:595.