

Publicatie

Auteurs: R.T. Wiegerink
Verschenen in: *Belastingblad* 2024/201
Datum: Mei 2024
Titel: Civielrechtelijke leerstuk gezag van gewijsde niet van toepassing in belastingzaken.

Precariobelasting

hierna: belanghebbende,

HOF 'S-HERTOGENBOSCH 17 april 2024, nr. 22/00082

en

(Mrs. J.M. van der Vegt, T.A.
Gladpootjes, M.J.C. Pieterse)

de heffingsambtenaar.

m.nt. R.T. Wiegerink

1. Ontstaan en loop van het geding

ECLI:NL:GHSHE:2024:1334

1.1. De heffingsambtenaar heeft de aanslag precariobelasting 2016 opgelegd.

In belastingzaken vindt het civielrechtelijke leerstuk van het gezag van gewijsde geen toepassing. Feit dat Hoge Raad al heeft beslist over eerder belastingjaar dwingt niet tot dezelfde uitkomst.

1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt. De heffingsambtenaar heeft uitspraak op bezwaar gedaan en het bezwaar (deels) gegrond verklaard.

Uitspraak op het hoger beroep van de heffingsambtenaar van de gemeente Hulst,

1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de rechtbank. De rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard.

hierna: de heffingsambtenaar,

1.4. De heffingsambtenaar heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 13 december 2021, nummer BRE 19/1827 PREGW (*Red.: Belastingblad* 2022/83, m.nt. J.M.J.F. Jansen), in het geding tussen

1.5. De heffingsambtenaar heeft een nader stuk gedateerd 8 december 2023 ingediend. Belanghebbende heeft daarop gereageerd bij nader stuk van 8 januari 2024.

**[belanghebbende] B.V., voorheen:
[A] B.V. in [vestigingsplaats] ,**

1.6. De zitting heeft plaatsgevonden op 19 januari 2024 in 's-Hertogenbosch. Daar zijn verschenen [gemachtigde 1] en [gemachtigde 2], als gemachtigden van belanghebbende, en [persoon 1], [persoon 2] en [persoon 3],¹ namens belanghebbende, en [heffingsambtenaar 1], [heffingsambtenaar 2], [heffingsambtenaar 3], [heffingsambtenaar 4], [heffingsambtenaar 5] en [heffingsambtenaar 6], namens de heffingsambtenaar.

1.7. Belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het hof en aan de wederpartij.

1.8. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.

1.9. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met de uitspraak aan partijen is verzonden.

2. Feiten

2.1. Belanghebbende is een regionale netbeheerder voor elektriciteit, gas en warm water.

2.2. Met ingang van 1 oktober 2008 zijn een rechtsvoorganger van belanghebbende ([B]) en de gemeente Hulst (hierna: de gemeente) een 'Aansluit- en transportovereenkomst

afnemer' (hierna: ATO) aangegaan met betrekking tot het gemeentehuis aan de Grote Markt 24 in Hulst. Volgens artikel 2 van de ATO zijn de 'Algemene voorwaarden aansluiting en transport elektriciteit voor zakelijke afnemers' (grootverbruikers) van toepassing (hierna: de Algemene voorwaarden).

2.3. In artikel 1.1 Algemene voorwaarden is vermeld wat moet worden verstaan onder het begrip 'perceel', namelijk: "elke roerende of onroerende zaak, gedeelte of samenstel daarvan, ten behoeve waarvan een aansluiting tot stand is gekomen of zal komen, dan wel transport van elektrische energie geschiedt of zal geschieden."

2.4. In dit artikel is eveneens vermeld wat moet worden verstaan onder een 'aansluiting': "de leiding, die door de netbeheerder wordt beheerd die de elektrische installatie met de hoofdleiding verbindt en alle door de netbeheerder in of aan de leiding aangebrachte apparatuur, zoals de meetinrichting, aansluitkasten schakel- en beveiligingsinrichtingen."

2.5. Artikel 5, lid 1 Algemene voorwaarden luidt:

"Artikel 5 Rechten met betrekking tot het perceel

5.1. De afnemer zal toestaan dat zowel voor hemzelf als ten behoeve van derden in, aan, op, onder of boven het perceel

¹ [persoon 3] heeft via een digitale beeldbelverbinding deelgenomen

leidingen worden gelegd, aansluitingen tot stand worden gebracht, aftakkingen op reeds bestaande aansluitingen worden gemaakt, alsmede dat deze en bestaande leidingen, aansluitingen of aftakkingen worden in stand gehouden, onderhouden, uitgebreid, gewijzigd of weggenomen. Ten gevolge van deze werkzaamheden aan het perceel toegebrachte schade zal door de netbeheerder worden hersteld, dan wel, indien zulks niet mogelijk is, worden vergoed."

2.6. In artikel 3.1 en 3.2 ATO is het volgende vermeld:

"Artikel 3 Aansluiting en transport

3.1 [B] verbindt zich de elektrische installatie(s) van de Afnemer ten behoeve van het perceel/percelen, zoals vermeld in de "Gegevens Afnemer" dusdanig op het door haar beheerde net aan te sluiten c.q. de bestaande aansluiting zodanig aan te passen, dat de Afnemer het in de "Gegevens Afnemer" vermelde transportvermogen, hierna te noemen het gecontracteerd transportvermogen, kan afnemen.

3.2 [B] verbindt zich om, met inachtneming van het gecontracteerde transportvermogen en conform de Netcode elektriciteit voor Afnemer te transporteren naar het punt waarop de elektrische installatie van de Afnemer op het door haar beheerde net is aangesloten."

2.7. Tot 7 april 2016 gold verder de Overeenkomst betreffende de elektrische straat- en terreinverlichting. Van deze overeenkomst maakte deel uit de 'Algemene overeenkomst voor openbare verlichting' (hierna: de OV-overeenkomst). Deze overeenkomst is aangegaan tussen de gemeente en een rechtsvoorganger van belanghebbende ([C]). De artikelen 1 en 2, lid 1, van deze overeenkomst luiden:

"Artikel 1 – Omschrijving

Onder openbare verlichting wordt in deze overeenkomst begrepen het samenstel van de openbare verlichtingsaders in de hoofdkabels van "[C]", de speciale openbare verlichtingskabels, aansluitleidingen van de hoofdkabels van "[C]" dan wel de speciale verlichtingskabels (...) dienende om – waar zulks door "verbruiker" nodig wordt geacht – gemeentelijke openbare wegen, dan wel onder haar beheer staande openbare wegen en wat daartoe gerekend kan worden, te verlichten.

Artikel 2 – Uit te voeren werken, eigendomsverhoudingen en storingen

1. "[C]" verbindt zich, op verzoek en voor rekening van "verbruiker", op de in deze overeenkomst vervatte voorwaarden:

a. de aanleg, verplaatsing, verandering, uitbreiding, herstelling, vernieuwing en verwijdering van de openbare verlichting te verzorgen;

b. de zorg voor de exploitatie van de openbare verlichting op zich te nemen. (...)"

2.8. Op 7 april 2016 heeft de gemeente met belanghebbende ([A]) een nieuwe 'Overeenkomst inzake de aansluiting van openbare verlichting en transport van elektriciteit' gesloten. Deze overeenkomst verwijst naar de Algemene voorwaarden als bedoeld in 2.2., het daarin opgenomen artikel 5.1 is van overeenkomstige toepassing.² In artikel 1 onder 1.1 van deze overeenkomst (hierna: de ATO-OV) is vermeld: "De netbeheerder verbindt zich de elektrische installatie(s) c.q. openbare verlichtingspunt(en) van de afnemer vermeld in de bijlage 1 'Gegevens Afnemer' op het door haar beheerde net aan te sluiten. Deze aansluiting vindt zodanig plaats dat de afnemer het in de bijlage 1 'Gegevens Afnemer' vermelde gecontracteerd transportvermogen kan afnemen."

2.9. De Verordening precariobelasting 2016 van de gemeente Hulst (hierna: de Verordening 2016) luidt - voor zover hier van belang - als volgt:

"Artikel 2 Belastbaar feit

Onder de naam 'precariobelasting' wordt een directe belasting geheven ter zake van het hebben van voorwerpen onder, op of boven voor de openbare dienst bestemde gemeentegrond waaronder mede begrepen (gemeente-)water,

bedoeld of genoemd in deze verordening en de daarbij behorende tarieventabel.

Artikel 3 Belastingplicht

1. De precariobelasting wordt geheven van degene die het voorwerp of de voorwerpen onder, op of boven voor de openbare dienst bestemde gemeentegrond heeft, dan wel van degene ten behoeve van wie dat voorwerp of die voorwerpen onder, op of boven voor de openbare dienst bestemde gemeentegrond aanwezig zijn.

(...)

Artikel 4 Vrijstellingen

De precariobelasting wordt niet geheven ter zake van het hebben van:

(...)

c. voorwerpen, welke rechtens moeten worden gedoogd;

(...)"

2.10. Uit de bij de Verordening 2016 behorende tarieventabel volgt een tarief voor het hebben van kabels, leidingen, buizen en dergelijke die zich bevinden onder, op of boven de voor de openbare dienst bestemde gemeentegrond, van € 1,57 per strekkende meter.

2.11. De aangehaalde bepalingen uit de Verordening 2016 zijn gelijk aan die van de Verordening precariobelasting 2015.

2.12. Tussen partijen is niet in geschil dat vóór het aangaan van de overeenkomsten de hoofdleidingen van

² Zie artikel 3.1 van de overeenkomst

het netwerk al in de gemeente aanwezig waren.

2.13. De hoofdleidingen bestaan uit zogenoemde combikabels waar hoofdaders en hulpaders doorheen lopen. Op deze combikabels worden zowel huisaansluitingen als aansluitingen voor de openbare verlichting gerealiseerd. Bij de aftakking van de combikabel naar een lantaarnpaal wordt een knip gemaakt op de hulpader in de combikabel en wordt een zogenoemde aftakmof aangelegd. Vanaf die aftakmof loopt de aansluitkabel deels ondergronds en deel bovengronds naar het overdrachtspunt. De knip, aansluitkabel en overdrachtspunt vormt de aansluiting.

2.14. Aan belanghebbende is, voorafgaand aan de onderhavige aanslag, een aanslag precariobelasting 2015 opgelegd. Tegen deze aanslag is door belanghebbende geprocedeerd. Het gerechtshof Den Haag heeft het hoger beroep gegrond verklaard.³

Het gerechtshof heeft geoordeeld dat sprake was van een contractuele gedoogplicht ten aanzien van alle kabels die zich bevonden in de kadastrale percelen van de gemeente met een aansluiting en dat deze gedoogplicht in de weg stond aan het heffen van precariobelasting over die kabels.

Uitsluitend over de elektriciteitskabels in percelen zonder een aansluiting van de

gemeente, mocht precariobelasting worden geheven (dit betrof 15.220 meter van de in de aanslag precariobelasting 2015 opgenomen 346.940 meter). De Hoge Raad heeft het door de heffingsambtenaar ingestelde beroep in cassatie met toepassing van artikel 81, lid 1, Wet op de rechterlijke organisatie, ongegrond verklaard.⁴

2.15. De heffingsambtenaar heeft voor het jaar 2016 een aanslag precariobelasting met nummer [nummer] opgelegd voor een bedrag van € 550.143. De aanslag ziet op 350.410 strekkende meter elektriciteitskabels.

2.16. Belanghebbende heeft tegen deze aanslag bezwaar gemaakt. De heffingsambtenaar heeft bij uitspraak op bezwaar de aanslag verminderd tot een bedrag van € 540.174 voor 344.060 strekkende meter elektriciteitskabels. Het verschil bestaat uit de lengte van de aansluitkabels voor het gemeentehuis en de openbare verlichting.

2.17. Belanghebbende is in beroep gegaan tegen deze uitspraak op bezwaar. De rechtbank heeft de aanslag verminderd tot een bedrag van € 25.606,70 en heeft bepaald dat de heffingsambtenaar de forfaitaire proceskosten en het betaalde griffierecht

³ Gerechtshof Den Haag 26 september 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2784 (Red.: *Belastingblad* 2017/430, m.nt. R.A. Eskes)

⁴ Hoge Raad 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:926 (Red.: *Belastingblad* 2018/274, m.nt. Redactie)

aan belanghebbende diende te vergoeden.

3 Geschil en conclusies van partijen

3.1. In geschil is of belanghebbende terecht is aangeslagen voor de precariobelasting 2016 voor een bedrag van € 540.174.

3.2. Niet in geschil is dat over 16.310 meters elektriciteitskabels van belanghebbende, die geen aansluiting hebben en waarop de gesloten overeenkomsten niet van toepassing zijn, terecht precariobelasting is geheven.

3.3. De heffingsambtenaar concludeert (primair) tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en handhaving van de aanslag zoals deze luidt na de uitspraak op bezwaar.

3.4. Belanghebbende concludeert tot een ongegrond hoger beroep en verzoekt om een integrale vergoeding van de bezwaarkosten en de proceskosten in beroep en hoger beroep.

4 Gronden

Gezag van gewijsde

4.1. Belanghebbende betoogt dat het gerechtshof Den Haag en de Hoge Raad over de aanslag precariobelasting 2015

hebben geoordeeld en die oordelen onherroepelijk zijn geworden, daarom is geen plaats voor een nieuwe materiële beoordeling van het geschil. Het oordeel over 2015 is in kracht van gewijsde gegaan. Aangezien de overeenkomsten en verordeningen voor 2016 gelijk zijn aan 2015, staat het gezag van gewijsde in de weg aan het opleggen van de aanslag precariobelasting 2016, aldus belanghebbende.

4.2. Het hof volgt belanghebbende niet in dit betoog. Het is vaste jurisprudentie dat in het belastingrecht elke aanslag op zichzelf moet worden beschouwd.⁵

4.3. Voor de beoordeling of een bestreden aanslag 'rechtens' juist is, is dan ook niet van belang of deze in overeenstemming is met andere onaantastbaar geworden beslissingen van de belastingrechter.⁶ Naar het oordeel van het hof betreffen de onherroepelijk vaststaande – en daarmee in kracht van gewijsde gegane – rechterlijke uitspraken over de aanslag precariobelasting 2015 dan ook uitsluitend die aanslag en gaan ze het bereik van die aanslag niet te buiten. In zoverre bestaat het civielrechtelijke leerstuk van het gezag van gewijsde niet in het belastingrecht. Dat leerstuk maakt dan ook niet dat de heffingsambtenaar

⁵ Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 22 maart 1972, BNB 1972/95.

⁶ Hoge Raad 14 oktober 1959, BNB 1959/356 ("(...) dat geen wettelijk voorschrift het Hof verbiedt een bepaald

geschilpunt te beslissen in een anderen zin dan de Raad van Beroep ten opzichte van denzelfden belanghebbende met betrekking tot diens aanslag over een voorafgaand belastingjaar had gedaan;").

de onderhavige aanslag niet heeft mogen opleggen.

4.4. Gelet hierop acht het hof zich vrij om zelfstandig te beslissen in de onderhavige zaak over de aanslag precariobelasting 2016, zonder dat het gebonden is aan de uitspraak van het gerechtshof Den Haag in de zaak over de aanslag precariobelasting 2015.

4.5. Voor zover belanghebbende betoogt dat de heffingsambtenaar in strijd met procesafspraken over 2015 de aanslag precariobelasting 2016 heeft opgelegd naar een bedrag van € 550.143 en belanghebbende daarmee heeft gedwongen om opnieuw te procederen, faalt dit betoog omdat niet aannemelijk is geworden dat is afgesproken dat over 2016 de aanslag precariobelasting niet naar dat bedrag zou worden opgelegd. Evenmin staan algemene beginselen van behoorlijk bestuur in de weg aan het opleggen van de aanslag precariobelasting over 2016 of de goede procesorde aan het inhoudelijk beoordelen door het hof van de aanslag precariobelasting over 2016.

Gedoogplicht – begrip perceel

4.6. Op grond van artikel 228 Gemeentewet kan ter zake van het hebben van voorwerpen onder, op of boven voor de openbare dienst bestemde

gemeentegrond precariobelasting worden geheven. Naar de strekking van dit artikel kan precariobelasting alleen worden geheven als de gemeente het hebben van voorwerpen onder, op of boven voor de openbare dienst bestemde gemeentegrond veroorlooft of toestaat, in die zin dat de gemeente de aanwezigheid van die voorwerpen gedooft ondanks dat zij rechtens bevoegd is daartegen op te treden. Het heffen van precariobelasting is echter niet toegestaan indien de gemeente in haar hoedanigheid van eigenaar van de grond rechtens niet bevoegd is op te treden tegen het hebben van voorwerpen onder, op of boven gemeentegrond.⁷ De vrijstelling van artikel 4, onderdeel c, Verordening 2016 moet dienovereenkomstig worden verstaan.

4.7. Op de tussen partijen overeengekomen ATO en de ATO-OV zijn de Algemene voorwaarden van toepassing. Partijen zijn het er over eens dat uit artikel 5.1 van die Algemene voorwaarden een gedoogplicht voortvloeit en dat deze zich ook uitstrekt tot het 'hebben' van leidingen. Het hof zal partijen daarin volgen aangezien het hof dit niet onjuist acht. Het hof zal daarom niet beoordelen of de gemeente als eigenaar of in het kader van het uitoefenen van haar publiekrechtelijke

⁷ Hoge Raad 24 juni 2016, ECLI:NL:HR:2016:1267 (*Red.: Belastingblad 2016/337, m.nt. A.W. Schep*).

taak heeft gehandeld. Partijen houdt verdeeld of belanghebbende zich kan beroepen op het bestaan van een gedoogplicht die een vrijstelling van precariobelasting met zich brengt die verder gaat dan de aansluitingen voor het gemeentehuis en de openbare verlichting.

4.8. De heffingsambtenaar heeft gesteld dat artikel 5.1 Algemene voorwaarden alleen betrekking heeft op de 'aansluitingen' en niet op de 'hoofdleiding'. Onder 'aansluitingen' verstaat de heffingsambtenaar in dit geval voor de elektriciteit het laagspanningsnet en voor de openbare verlichting de vertakking naar het aansluitpunt van de gemeente. De heffingsambtenaar acht zich uitsluitend gehouden om, zoals al is gedaan, de in de ATO en ATO-OV bedoelde aansluitingen buiten de heffingsgrondslag te houden. De heffingsambtenaar heeft gewezen op jurisprudentie uit de periode na het arrest van Hoge Raad over de aanslag precariobelasting 2015 van 15 juni 2016, met name twee uitspraken van gerechtshof Amsterdam.⁸ De heffingsambtenaar wijst daarbij op de definities van aansluiting, hoofdleiding en afnemer in de Algemene voorwaarden en bepleit een enge uitleg van het begrip 'perceel'. Een perceel is, aldus de

heffingsambtenaar, een roerende of onroerende zaak, het gedeelte of samenstel daarvan dat moet worden aangesloten. In het kader van de ATO-OV beschouwt de heffingsambtenaar de openbare verlichting zelf (de lantaarnpaal) als het perceel dat met een gedeelte van de bekabeling moet worden aangesloten.

4.9. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat artikel 5.1. Algemene voorwaarden met zich brengt dat de gemeente moet gedogen dat belanghebbende leidingen in gemeentegrond heeft en dat die gedoogplicht niet is beperkt tot de aansluitingen, maar zich uitstrekt tot alle kabels binnen het perceel waarop de gedoogplicht van toepassing is. Belanghebbende legt in dat kader het begrip 'perceel' uit als kadastraal perceel. Het hoofdnet valt in de uitleg van belanghebbende onder de gedoogplicht.

4.10. In de ATO is het begrip 'perceel' niet omschreven. Artikel 1.1. Algemene voorwaarden vermeldt dat onder 'perceel' moet worden verstaan een roerende of onroerende zaak, gedeelte of samenstel daarvan, ten behoeve waarvan een aansluiting tot stand is gekomen of zal komen. Daaruit leidt het hof niet af dat onder 'perceel' een kadastraal perceel wordt verstaan. Dat volgt immers niet uit de tekst van de

⁸ Gerechtshof Amsterdam 17 december 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:4771 (*Red.: Belastingblad* 2020/305, m.nt. A.P.

Monsma) en Gerechtshof Amsterdam 18 februari 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:1239

bepaling. Het hof slaat daarbij acht op de omstandigheid dat de Algemene voorwaarden door belanghebbende als netwerkbeheerder (mede) zijn opgesteld. Wanneer belanghebbende daarmee kadastraal perceel zou hebben bedoeld dan had het in de rede gelegen dat dit in de tekst van de Algemene voorwaarden zou zijn neergelegd. Het hof legt het begrip 'perceel' daarom beperkt uit en verstaat daaronder niet meer dan de tekst van de bepaling toelaat.

4.11. Artikel 1 onder 1.1. ATO-OV staat aan deze interpretatie niet in de weg, omdat de tekst daarvan op het 'aansluiten van openbare verlichtingspunten' ziet. De heffingsambtenaar heeft er op gewezen dat in bijlage 1 bij de ATO-OV het aantal aansluitingen van 6.684 is vermeld en dat dit de openbare verlichtingspunten van de gemeente zijn waarvoor belanghebbende zich in de ATO-OV heeft verplicht ze op het door haar beheerde net aan te sluiten, wat pleit voor een enge uitleg van het begrip 'perceel'.

Uitleg overeenkomsten – ATO gemeentehuis

4.12. Belanghebbende heeft zich in artikel 3.1. ATO verbonden om de gemeente te voorzien van aansluitingen op een netwerk en het tegen betaling in stand houden van die aansluitingen. Artikel 3.2. ATO houdt in dat de netbeheerder zich tegen betaling verbindt tot het transporteren van

elektriciteit naar het overdrachtpunt. Naar het oordeel van het hof volgt uit deze bepalingen dat het tot stand brengen van aansluitingen tussen het door belanghebbende beheerde hoofdleidingnetwerk en elektrische installaties én het door middel van deze aansluitingen leveren van elektriciteit ten behoeve van die installaties als het voorwerp van de tussen belanghebbende en de gemeente tot stand gekomen overeenkomst moet worden beschouwd. Uit deze bepalingen volgt naar het oordeel van het hof niet dat ook het tot stand brengen en in stand houden van het bestaande en voor het transport van elektriciteit bestemde netwerk als voorwerp van de overeenkomst kan worden beschouwd.

4.13. Het hof beschouwt de in 2008 ten behoeve van het gemeentehuis overeengekomen ATO daarom als een overeenkomst waarin de gemeente als afnemer van elektriciteit de aansluiting op een reeds bestaand netwerk van belanghebbende en de levering van de elektriciteit door middel van een aansluiting met belanghebbende is overeengekomen. De ATO ziet, gelet op Bijlage 1 van de ATO, alleen op de aansluiting van het perceel Grote Markt 24 (het gemeentehuis). Dat betekent dat de gedoogplicht van artikel 5.1 Algemene voorwaarden alleen daarop betrekking kan hebben en niet op leidingen in andere percelen.

Uitleg overeenkomsten – openbare verlichting

4.14. Het hof beschouwt de ATO-OV uit 2016 als een overeenkomst die voorziet in aansluitingen van de openbare verlichting van de gemeente op het netwerk van belanghebbende. Uit artikel 1.1. ATO-OV volgt dat belanghebbende zich verbindt de elektrische installatie(s) of openbare verlichtingspunt(en) van de afnemer op het door haar beheerde net aan te sluiten. Uit artikel 1.2. ATO-OV volgt dat belanghebbende zich verbindt tot het transporteren van elektriciteit naar het overdrachtpunt.

4.15. Naar het oordeel van het hof volgt uit deze bepalingen dat het tot stand brengen van aansluitingen tussen het laagspanningsnetwerk en elektrische installaties (lantaarnpalen) én het door middel van deze aansluitingen transporteren (leveren) van elektriciteit als voorwerp van de tussen belanghebbende en de gemeente gesloten ATO-OV moet worden beschouwd. De ATO-OV bevat op zichzelf geen gedoogplicht voor de gemeente, maar ook hier geldt dat in artikel 5.1 Algemene voorwaarden een dergelijke gedoogplicht is opgenomen.

4.16. Ook uit beide ATO-OV's uit 1984 en de daarbij behorende Algemene overeenkomst volgt geen andere uitleg. Belanghebbende heeft immers onweersproken gesteld dat ook op deze ATO-OV de Algemene voorwaarden van

toepassing waren en dat met de nieuw gesloten OV-overeenkomst geen essentiële wijzigingen in de rechtsverhouding tussen partijen is beoogd. Hieruit leidt het hof af dat de uitleg door het hof van de ATO-OV uit 2016 ook heeft te gelden voor de oudere overeenkomsten ondanks de andersluidende tekst.

4.17. Voor zowel de ATO als de ATO-OV acht het hof het niet aannemelijk dat deze overeenkomsten ook betrekking hebben op de aanwezigheid van andere kabels dan die van de aansluitingen. Een netwerk van hoofdleidingen (combikabels) waarvan de aansluitingen zijn afgetakt was namelijk al aanwezig bij de totstandkoming van de ATO's.

4.18. Gelet op de uitleg die het hof geeft aan de ATO en de ATO-OV, moeten naar het oordeel van het hof artikelen 1 en 5.1 Algemene voorwaarden met inachtneming van die uitleg worden begrepen. Dit betekent dat waar het gaat om het recht om kabels in de grond van de gemeente te hebben, die Algemene voorwaarden geen uitbreiding kunnen geven aan dat waarvoor de ATO is bedoeld, namelijk het tot stand brengen van aansluitingen voor de levering van elektriciteit ten behoeve van de openbare verlichting van de gemeente en ten behoeve van het gemeentehuis.

4.19. Voor zover in artikel 5.1 Algemene voorwaarden sprake is van een door de afnemer toestaan van het aanbrengen

van leidingen en aftakkingen en het in stand houden van bestaande leidingen, aansluitingen of aftakkingen (anders dan het tot stand brengen van aansluitingen), vindt (ook) dit toestaan naar het oordeel van het hof zijn grondslag in de bij de totstandkoming van de ATO al bestaande rechtsverhoudingen. De ATO heeft daar op zichzelf geen wijziging in gebracht en is ook niet bedoeld om daarin wijziging te brengen. De omstandigheid dat in de Algemene voorwaarden is opgenomen dat de afnemer ook ten behoeve van derden dezelfde handelingen zal toestaan maakt dit oordeel niet anders.

4.20. Gelet op het hiervoor overwogene, is het hof van oordeel dat de heffingsambtenaar uitsluitend gehouden is om de in de ATO en ATO-OV bedoelde 'aansluitingen' buiten de heffingsgrondslag van de precariobelasting te houden en dat het begrip 'perceel' derhalve kon worden geïnterpreteerd op de manier zoals door hem is gedaan.

Tussenconclusie

4.21. De slotsom is dat het hoger beroep van de heffingsambtenaar gegrond is.

Ten aanzien van het griffierecht

4.22. Aangezien het door de heffingsambtenaar ingestelde hoger

beroep gegrond is, ziet het hof geen aanleiding om te gelasten dat voor het hoger beroep griffierecht van de heffingsambtenaar wordt geheven.

Ten aanzien van de proceskosten

4.23. Het hof oordeelt dat er geen redenen zijn voor een veroordeling in de proceskosten voor het geding bij het hof als bedoeld in artikel 8:75 Algemene wet bestuursrecht.

5. Beslissing

Het hof:

- verklaart het door de heffingsambtenaar ingestelde hoger beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de rechtbank;
- verklaart het tegen de uitspraak op bezwaar bij de rechtbank ingestelde beroep ongegrond.

De uitspraak is gedaan door J.M. van der Vegt, voorzitter, T.A. Gladpootjes en M.J.C. Pieterse, in tegenwoordigheid van K.M.J. van der Vorst, als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 17 april 2024 en een afschrift van de uitspraak is op die datum in Mijn Rechtspraak geplaatst. Aan de partij die niet digitaal procedeed, is een afschrift op die datum aangetekend per post verzonden.

Noot

Belanghebbende is als netbeheerder voor het jaar 2016 aangeslagen voor de precariobelasting ter zake van de leidingen die zij in gemeentegrond heeft. De vraag is of er een gemeentelijke gedoogplicht bestaat voor alle leidingen van het hoofdnet. Het hof beantwoordt die vraag ontkennend. Daartoe legt het hof de overeenkomsten uit die tussen partijen zijn gesloten (de "ATO" en "ATO-OV"). Het hof volgt de heffingsambtenaar in diens standpunt dat in dit geval slechts een gedoogplicht geldt voor (1) het laagspanningsnet voor zover het gaat om de elektriciteit en (2) de vertakking naar het aansluitpunt van de gemeente voor zover het gaat om de openbare verlichting.

Gezag van gewijsde

Interessant is dat belanghebbende over precies dezelfde vraag heeft geprocedeerd met betrekking tot belastingjaar 2015. In die procedure was belanghebbende door Hof Den Haag in het gelijk gesteld en het tegen die uitspraak ingestelde cassatieberoep was ongegrond verklaard. Belanghebbende beroept zich op het gezag van gewijsde van de hofuitspraak en het arrest van de Hoge Raad in de eerdere zaak. Het gezag van gewijsde is een civielrechtelijk leerstuk. Het houdt in dat als tussen dezelfde partijen in een eerdere

uitspraak die onherroepelijk is geworden een beslissing is genomen over de rechtsbetrekking die in geschil was, die beslissing ook geldt in een nieuwe procedure tussen diezelfde partijen. Gezag van gewijsde geldt echter niet in belastingprocedures; ik verwijs naar de instructieve noot van J.M.J.F. Jansen bij de uitspraak in eerste aanleg (Rb. Zeeland-West-Brabant 13 december 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:6348, *Belastingblad* 2022/83).

In (fiscale) bestuursrecht geldt formele rechtskracht

In belastingzaken geldt net als in de rest van het bestuursrecht het leerstuk van de formele rechtskracht. Dat leerstuk is enigszins verwant aan het leerstuk van het gezag van gewijsde en houdt in dat een besluit, zoals een aanslag, zowel qua inhoud als wijze van totstandkoming rechtmatig is als dat besluit onherroepelijk is geworden. De (civiele) rechter zal dan dus van de juistheid van dat besluit moeten uitgaan. Dat leerstuk geldt echter uitdrukkelijk slechts ten aanzien van het specifieke onherroepelijk geworden besluit c.q. aanslag. Een volgende aanslag wordt op de eigen merites beoordeeld.

Overigens ligt het in de rede dat de rechter zijn uitspraak goed moet motiveren wanneer hij bij een procedure over een later belastingjaar afwijkt van de beslissing over een eerder jaar. Dat

heeft het hof in dit geval gedaan door uitgebreid toe te lichten waarom hij een andere koers vaart dan in de eerdere procedure met betrekking tot de uitleg van de verschillende overeenkomsten tussen partijen. Bij de uitleg van een overeenkomst moet niet slechts worden gekeken naar de taalkundige betekenis van de tekst van de overeenkomst, maar ook naar de betekenis die partijen aan die tekst mochten toekennen. De bedoelingen van de contractspartijen bij het sluiten van de overeenkomst, zijn daardoor van belang. Gelet daarop vind ik de beslissing van het hof niet erg bevredigend. De enge uitleg die het hof geeft aan het begrip 'perceel' leidt er bijvoorbeeld toe dat slechts een gedoogplicht bestaat voor het hebben van een lantaarnpaal en niet voor de leidingen die naar die door gemeentegrond naar die lantaarnpaal lopen. Dat is merkwaardig en lijkt niet de bedoeling van partijen te kunnen zijn geweest. Zie in dit verband voorts de noot van R.A. Eskes bij Hof Den Haag 26 september 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:2784, *Belastingblad* 2017/430.

Onbekend is of er in de onderhavige procedure cassatieberoep is ingesteld. De vraag op welke wijze overeenkomsten moeten worden uitgelegd, hangt sterk samen met de feiten. Het zou best mogelijk kunnen zijn dat een eventueel cassatieberoep dan ongegrond zou worden verklaard en de Hoge Raad dus

ogenschijnlijk tegenstrijdige uitspraken zou hebben gedaan over eenzelfde kwestie. Niets is echter minder waar. De Hoge Raad beoordeelt immers (slechts) of de feitenrechter (1) een rechtsregel heeft geschonden of (2) sprake is van een vormverzuim c.q. de feitenrechter zijn uitspraak voldoende heeft gemotiveerd. De Hoge Raad neemt zelf dus geen beslissing over de uitleg van de overeenkomsten.

R.T. Wiegerink