

Publicatie

Auteurs: Mr. C.M. Bergman en Mr. R.T. Wiegerink
Verschenen in: Belastingblad 2025/104
Datum: Februari 2025
Titel: Kroniek jurisprudentie belastingen decentrale overheden 2024

Kroniek jurisprudentie belastingen decentrale overheden 2024

C.M. Bergman en R.T. Wiegerink¹

de precariobelasting, de zuiveringsheffing
en de omzetbelasting (onderdeel 4).

1. Inleiding

In deze kroniek jurisprudentie belastingen decentrale overheden, die dit jaar zijn derde lustrum in het *Belastingblad* viert, worden belangwekkende ontwikkelingen in de jurisprudentie van 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 2024 heeft gewezen en conclusies die door advocaten-generaal zijn genomen. Zoals ieder jaar hebben we weer gekozen voor een onderverdeling naar onderwerp. We beginnen de kroniek met het formele recht (onderdeel 2). Daarna volgt een bespreking van uitspraken, arresten en conclusies met betrekking tot de Wet WOZ en de onroerendezaakbelastingen (onderdeel 3). Tot slot gaan wij in op de forensenbelasting, de parkeerbelasting,

2. Formeel recht

*Heffing naar verschillende grondslagen;
formalisering in één aanslag*

Na een conclusie van A-G Pauwels (Concl. A-G M.R.T. Pauwels 10 mei 2024, ECLI:NL:PHR:2024:513, *Belastingblad* 2024/217), heeft de Hoge Raad (HR 25 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1534, *Belastingblad* 2024/398, m.nt. J.G.E. Gieskes) arrest gewezen in de zaak waarin het draait om door de gemeente Sint-Michielsgestel opgelegde aanslagen afvalstoffenheffing naar verschillende grondslagen. Het betreft een vast recht en een variabel tarief afhankelijk van het aantal ledigingen in het voorgaande jaar, die op één aanslagbiljet zijn verenigd. Per heffingsperiode zijn dus twee (primitieve) aanslagen opgelegd. Het hof was van oordeel dat uit de toepasselijke verordening onvoldoende duidelijk volgt of sprake is van een tijdvakheffing dan wel een tijdstipheffing, dat de in een

¹ Mr. C.M. Bergman is Coördinator gemeentebelastingen bij de VNG. Mr. R.T. Wiegerink is advocaat bij Van der Feltz advocaten.

verordening opgenomen afvalstoffenheffing niet beide kan zijn en dat de aanslag - voor zover die betrekking heeft op het variabele deel daarvan - moet worden vernietigd. De Hoge Raad stelt voorop dat geen rechtsregel zich ertegen verzet dat een belasting als de afvalstoffenheffing, die wordt geheven naar verschillende grondslagen en wordt geheven naar een vast bedrag en een variabel deel (afhankelijk van het aantal ledigingen), voor de ene grondslag over een tijdvak wordt geheven en voor de andere grondslag naar een tijdstip. Ook oordeelt de Hoge Raad dat belastingschulden ter zake van dezelfde heffing die op verschillende tijdstippen of in verschillende tijdvakken zijn ontstaan, door middel van één belastingaanslag kunnen worden geformaliseerd omdat art. 239 lid 1 Gemeentewet dat toestaat.

Verstreking op de zaak betrekking hebbend stuk en art. 40 Wet WOZ

In een legeszaak waarin het inhoudelijk draaide om de vraag of de zogenoemde opbrengstlimiet was overschreden, heeft de Hoge Raad (HR 31 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:567, *Belastingblad* 2024/221, m.nt. R.A. Eskes,)² geoordeeld dat de gemeentelijke begroting een op de zaak betrekking hebbend stuk is. Als

dat stuk via internet algemeen toegankelijk is kan het bestuursorgaan in beginsel volstaan met een aanduiding van de website waarop of via welke dat stuk te vinden is, bevestigt de Hoge Raad in dit arrest.

Wanneer een belanghebbende in een bezwaarschrift uitsluitend vraagt om de taxatiekaart met de KOUDV- en liggingsfactoren en de heffingsambtenaar die stukken verstrekt, wordt daarmee voldaan aan de uit art. 40 lid 2 Wet WOZ voortvloeiende verplichtingen. Dat volgt uit HR 15 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:290, *Belastingblad* 2024/149, m.nt. J.C. Scherff, waarin de Hoge Raad vooropstelt dat een verzoek als bedoeld in art. 40 lid 2 Wet WOZ voldoende specifiek moet zijn met betrekking tot gegevens die niet in een taxatieverslag zijn opgenomen, maar die wel ten grondslag liggen aan de vastgestelde waarde van de onroerende zaak.³ Het is dus aan belanghebbende om, als hij niet in het taxatieverslag opgenomen gegevens nodig meent te hebben, dat aan te voeren in de bezwaarfase, aldus de Hoge Raad.

Ontvankelijkheid

Het is inmiddels vaste jurisprudentie dat wanneer een belastingplichtige de

² Na Concl. A-G M.R.T. Pauwels 10 november 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1004, *Belastingblad* 2024/13, m.nt. Redactie, met gemeenschappelijke bijlage ECLI:NL:PHR:2023:1064.

³ Zie ook HR 18 augustus 2023, ECLI:NL:HR:2023:1052, *Belastingblad* 2023/319, m.nt. R.A. Eskes.

ontvangst en daarmee de rechtsgeldige verzending van een aanslag betwist, de heffingsambtenaar aannemelijk moet maken dat het aanslagbiljet aan een postvervoerbedrijf ter verzending is aangeboden, en aan welk postvervoerbedrijf dat is geweest. In de zaak die ten grondslag ligt aan het arrest van de Hoge Raad van 19 januari 2024 (HR 19 januari 2024, ECLI:NL:HR:2024:59, *Belastingblad* 2024/87, m.nt. J.M.J.F. Jansen), betoogde belanghebbende dat hij geen kennisgeving van de naheffingsaanslag op zijn auto had aangetroffen en pas op 21 september 2021 een duplicaat van het aanslagbiljet had ontvangen, zodat het op 29 oktober 2021 door de heffingsambtenaar ontvangen bezwaar wel tijdig was ingediend. De rechtbank achtte het gelet op het door de heffingsambtenaar overgelegde duplicaat met dagtekening 26 augustus 2021 en de verzendadministratie aannemelijk dat het duplicaat op 26 augustus 2021 was verzonden, zonder daarbij acht te slaan op het door de heffingsambtenaar ingeschakelde postvervoerbedrijf. Dat zal daarom alsnog moeten gebeuren.

In een uitvoerige conclusie is A-G P.J. Wattel⁴ ingegaan op de (gebrekkige) betrouwbaarheid van de bezorging van

aangetekend door bestuursorganen en rechterlijke instanties aan belanghebbenden verzonden poststukken. Niettemin ziet de A-G geen reden om het weerlegbare bewijsvermoeden van ontvangst van bestuurlijke en gerechtelijke post te heroverwegen. In lijn met die conclusie verklaart de Hoge Raad (HR 24 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:750, *Belastingblad* 2024/220, m.nt. Redactie) het ingestelde cassatieberoep – met toepassing van art. 81 RO, dus zonder motivering – ongegrond. Daarmee krijgen de, in de woorden van de A-G, dwangsomjagers geen extra munitie in de hand.

Na de uitspraken van het CBb van 30 januari 2024,⁵ heeft ook de Hoge Raad in een arrest over parkeerbelasting (HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:515, *Belastingblad* 2024/187, m.nt. A.P. Monsma) de regels voor de verschoonbaarheid van termijnoverschrijding (art. 6:11 Awb) in bezwaar en beroep (enigszins) verruimd. Uit dit arrest volgt dat wanneer de wettelijke termijn niet wordt gehaald wegens niet aan de indiener toe te rekenen omstandigheden aan de hand van de omstandigheden van het geval moet worden beoordeeld of een

⁴ Concl. A-G P.J. Wattel 15 maart 2024, ECLI:NL:PHR:2024:297, met gemeenschappelijke bijlage ECLI:NL:PHR:2024:355, *Belastingblad* 2024/154, m.nt. Redactie.

⁵ Zie CBb 30 januari 2024, ECLI:NL:CBB:2024:31, *Belastingblad* 2024/106, m.nt. A.P. Monsma,

ECLI:NL:CBB:2024:32, ECLI:NL:CBB:2024:33 en ECLI:NL:CBB:2024:34; zie ook de beschouwing van A.P. Monsma, 'Verschoonbaarheid van termijnoverschrijding: nieuwe lijn bestuursrechtlers', *Belastingblad* 2024/95.

bezwaar- of beroepschrift is ingediend zo spoedig als dit redelijkerwijs kon worden verlangd. Deze termijn wordt verruimd naar (in beginsel) zes weken nadat de omstandigheid die tijdige indiening verhinderde zich niet meer voordoet. Twee weken later versoepelt de Hoge Raad (HR 19 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:625, *Belastingblad* 2024/188, m.nt. A.P. Monsma) de verschoonbaarheid van de termijnoverschrijding op een ander onderdeel dan in het hiervoor genoemde arrest, te weten ten aanzien van de vraag of belanghebbende een beroepschrift te laat heeft ingediend als gevolg van een hem niet toe te rekenen omstandigheid. Factoren zoals de hoedanigheid en de mate van deskundigheid van de indiener kunnen daarbij een rol spelen. Ook andere factoren zoals de informatie die het bestuursorgaan aan de indiener heeft verstrekt en de voortvarendheid waarmee de betrokkene alsnog bezwaar of beroep heeft ingesteld, kunnen worden meegewogen, aldus de Hoge Raad.

Na een niet-ontvankelijkverklaring van zijn beroep omdat het beroepschrift te laat was ingediend, stelt belanghebbende verzet in. Dat verzet wijst de rechtbank af omdat belanghebbende niet heeft 'bewezen' dat hij het beroepschrift tijdig heeft verzonden. Het hiertegen gerichte cassatieberoep verklaart de Hoge Raad gegrond, omdat de rechtbank hier ten

onrechte een te hoge bewijsmaatstaf heeft toegepast. De Hoge Raad herhaalt in zijn arrest van 11 oktober 2024 (HR 11 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1423, *Belastingblad* 2024/384, m.nt. J.M.J.F. Jansen), dat voor het bewijs van de verzending per post van een bezwaar- of beroepschrift voldoende is dat aannemelijk wordt gemaakt dat en wanneer het geschrift ter post is bezorgd.

Dwangsomregeling

Wanneer een WOZ-waarde wordt verminderd op het moment dat een aanslag IB/PVV al onherroepelijk vaststaat, moet de vermindering van die aanslag (ambtshalve) met toepassing van art. 18a AWR plaatsvinden binnen acht weken na het onherroepelijk worden van de vermindering van de WOZ-waarde. In de zaak die leidde tot het arrest van 19 april 2024 (HR 19 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:614, *Belastingblad* 2024/189, m.nt. J.G.E. Gieskes) was de aanslag IB/PVV na verzoek van belanghebbende niet binnen die termijn verminderd. Belanghebbende had de inspecteur daarom in gebreke gesteld en verzocht om binnen twee weken alsnog een besluit te nemen. Ruimschoots na die termijn verminderde de inspecteur de aanslag. Daarbij besliste hij dat geen dwangsom verschuldigd is. De Hoge Raad wijst er in dit arrest op dat belanghebbende de inspecteur schriftelijk heeft verzocht een

besluit te nemen en dat dit verzoek moet worden aangemerkt als een aanvraag in de zin van art. 1:3 lid 3 Awb, waardoor de beschikking die daarop behoort te worden genomen als een beschikking op aanvraag als bedoeld in art. 4:17 Awb moet worden aangemerkt. Dat de inspecteur al op grond van art. 18a lid 2 AWR gehouden was om (binnen de in dat artikel gestelde termijn) de verminderingsbeschikking te geven kan daar niet aan afdoen, zo oordeelt de Hoge Raad. Niettemin is de inspecteur in deze zaak geen dwangsom verschuldigd. De Hoge Raad oordeelt namelijk ook dat ingebrekestelling in dit geval pas mogelijk is indien de inspecteur niet binnen een redelijke termijn (in dit geval twee weken) na ontvangst van de aanvraag alsnog de daarin gevraagde beschikking als bedoeld in art. 18a AWR heeft gegeven. Tot slot merkt de Hoge Raad in dit arrest nog op dat de inspecteur wel meteen op de voet van art. 6:12 lid 2 letter b Awb in gebreke kan worden gesteld nadat de termijn van art. 18a lid 2 AWR is verstreken, dus ook in gevallen waarin de belastingplichtige niet om toepassing van art. 18a AWR heeft verzocht. Heeft de belastingplichtige daar wel om verzocht, dan kan ingebrekestelling op de voet van art. 6:12 lid 2 letter b Awb ook tegelijk met of direct na dat verzoek plaatsvinden, mits de termijn van art. 18a lid 2 AWR op het moment van die ingebrekestelling is verstreken.

Recht op een dwangsom bestaat niet wanneer een bestuursorgaan bij het doen van de uitspraak op bezwaar vergeet te beslissen op het verzoek om een kostenvergoeding dat ook onderdeel uitmaakt van het bezwaarschrift. Dit volgt uit het arrest van 24 mei 2024 (HR 24 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:748, *Belastingblad* 2024/242, m.nt. J.M.J.F. Jansen). Dat verzoek is, naast het bezwaarschrift, dus niet aan te merken als een afzonderlijke aanvraag tot het nemen van een besluit en de beslissing op dat verzoek kan op zichzelf beschouwd niet worden aangemerkt als een beschikking op aanvraag in de zin van de dwangsomregeling.

Dat er ook geen recht op een dwangsom bestaat als het bestuursorgaan vergeet om een dwangsombesluit te nemen, volgt uit het arrest van 21 juni 2024 (HR 21 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:906, *Belastingblad* 2024/263, m.nt. J.M.J.F. Jansen). Een dwangsombesluit is namelijk geen beschikking op aanvraag in de zin van de Awb.

Art. 30a Wet WOZ

A-G P.J. Wattel heeft zich op 25 oktober 2024 in twee conclusies en een gemeenschappelijke bijlage uitvoerig uitgelaten over de Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm (WHpkv) die op 1 januari 2024 in

werking is getreden.⁶ De A-G concludeert dat art. 30a lid 4 en 5 Wet WOZ niet in strijd zijn met hoger recht. Dat ook de Hoge Raad de beperkingen in de proceskostenvergoedingen uit de per 1 januari 2024 ingevoerde WHpkv niet in strijd acht met het discriminatieverbod en EU-recht, volgt uit het arrest van 17 januari 2025 (HR 17 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:46, *Belastingblad* 2025/96, m.nt. A.P. Monsma). Dat arrest ziet op een bpm-zaak maar is ook van belang voor de WOZ. Gelet op het belang voor de praktijk noemen we dit recente arrest toch alvast in deze kroniek. De Hoge Raad oordeelt in dit arrest voorts dat de regeling over de beperkingen van proceskostenvergoedingen in de WHpkv niet van toepassing is op de proceskosten die een belanghebbende in hogere instantie heeft gemaakt, als hij zich in die instantie met succes verweert tegen een rechtsmiddel dat is ingesteld door het bestuursorgaan (verzet dan wel principaal of incidenteel hoger beroep of beroep in cassatie).⁷ Tot slot oordeelt de Hoge Raad in dit arrest ook dat de beperkingen van de proceskostenvergoeding niet gelden voor

gevallen waarin de rechtsbijstand – kort gezegd – kennelijk niet de kenmerken heeft van ‘no cure, no pay’ waar de wetgever het oog op heeft gehad.⁸ Dat zal ongetwijfeld weer tot de nodige procedures gaan leiden. De stelplicht en bewijslast dat sprake is van bijzondere omstandigheden (in de zin art. 30a lid 1 laatste volzin en lid 2 laatste volzin Wet WOZ) waardoor de proceskostenvergoeding niet beperkt moet worden liggen bij belanghebbende.

In een van de hiervoor genoemde conclusies⁹ gaat de A-G ook in op de vraag welke rechter bevoegd is om te beslissen op het verzoek van de gemachtigde om uitbetaling van de proceskostenvergoeding aan hem. Ook over die vraag heeft de Hoge Raad al geoordeeld. Uit het arrest van 31 januari 2025 (HR 31 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:156, *Belastingblad* 2025/97, m.nt. A.P. Monsma) volgt dat niet de bestuursrechter maar de burgerlijke rechter bevoegd is een oordeel te geven over de vraag of een bedrag aan proceskostenvergoeding moet worden overgemaakt naar de

⁶ Concl. A-G P.J. Wattel 25 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1140, *Belastingblad* 2024/399, m.nt. J.C. Scherff (over BPM) en Concl. A-G P.J. Wattel 25 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1118, *Belastingblad* 2024/400, m.nt. J.C. Scherff (over WOZ), met een gemeenschappelijke bijlage, ECLI:NL:PHR:2024:1141.

⁷ Zie r.o. 3.5.3 van het arrest.

⁸ Zie r.o. 3.5.1-3.5.2 van het arrest, waarin de Hoge Raad uiteenzet dat het gaat om een bedrijfsmodel dat eruit bestaat dat (i) wordt opgetreden op basis

van no cure no pay, (ii) daarbij zodanige afspraken met de cliënten worden gemaakt dat het bedrag van eventuele proceskostenvergoedingen aan de gemachtigde of aan het kantoor wordt afgedragen, en (iii) de procedures op een zodanige wijze worden gevoerd dat de daarin toegekende proceskostenvergoedingen de in redelijkheid gemaakte kosten ver overtreffen.

⁹ Concl. A-G P.J. Wattel 25 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1118, *Belastingblad* 2024/400, m.nt. J.C. Scherff.

rekening van een ander dan de belanghebbende.

We noemen hier tot slot nog de conclusie van A-G P.J. Wattel (Concl. A-G P.J. Wattel 13 december 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1340, *Belastingblad* 2025/35, m.nt. Redactie), in een zaak die, zoals hij zelf zegt, 'nergens over gaat' en die ziet op de toepassing van art. 19a lid 2 Wet BPM. Omdat deze bepaling gelijklopend is aan art. 30a lid 2 Wet WOZ is de conclusie ook relevant voor de WOZ. Met het standpunt van belanghebbende dat wanneer in cassatie alleen nog de hoogte van de de griffierechtvergoeding in geschil is art. 19a Wet BPM niet zou gelden, maakt de A-G in deze conclusie korte metten. Uit de artikelsgewijze toelichting bij art. 30a lid 2 Wet WOZ¹⁰ volgt dat juist ook als het geschil alleen (nog) maar gaat over de proceskostenvergoeding en het griffierecht, art. 30a Wet WOZ geldt, aldus de A-G. Ook in deze zaak heeft de Hoge Raad inmiddels arrest gewezen (HR 31 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:155, *Belastingblad* 2025/100, m.nt. A.P. Monsma), maar reeds uit het hiervoor genoemde arrest van 17 januari 2025 (ECLI:NL:HR:2025:46, *Belastingblad*

2025/96, m.nt. A.P. Monsma) volgde al dat het standpunt van belanghebbende onjuist is.

*(Proces)kostenvergoeding (pkv)*¹¹

Zoals ieder jaar is er weer een groot aantal uitspraken en arresten verschenen over de pkv en immateriële schadevergoeding (ISV). Zo heeft Hof Amsterdam er in de uitspraak van 4 juni 2024 (Hof Amsterdam 4 juni 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:1524, *Belastingblad* 2024/246, m.nt. G. Groenewegen) terecht nog maar eens op gewezen dat een pkv niet bedoeld is als een volledige schadevergoeding, maar als een tegemoetkoming in de kosten. Ook hebben de (belastingkamers van de) gerechtshoven het afgelopen jaar hun gezamenlijke richtsnoer met betrekking tot de toe te kennen pkv geactualiseerd.¹² Voor een overzicht van de wijzigingen in dit richtsnoer ten opzichte van de eerdere versie verwijzen wij naar de annotatie van Y. Postema in *Belastingblad* 2024/311. De hoven zijn aan dit rechterlijk beleid gebonden. Dat rechtbanken daaraan niet gebonden zijn, heeft de Hoge Raad bevestigd in het arrest van 14 juni 2024 (HR 14 juni

¹⁰ Kamerstukken II 2023/24, 36427, nr. 3, p. 25-26.

¹¹ Zie voor de indexering van de bedragen: Besluit van 18 december 2024 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten (Eindejaarsbesluit 2024), Stb. 2024, 441, *Belastingblad* 2025/62 en de Regeling van de Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid van 8

november 2024, nr. 5868220, tot indexering van bedragen in de Algemene wet bestuursrecht, het Besluit proceskosten bestuursrecht en de Wet griffierechten burgerlijke zaken, *Stcrt.* 2024, 38002, *Belastingblad* 2025/22.

¹² Zie (onder meer) de bijlage bij Hof Amsterdam 1 augustus 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:2158, *Belastingblad* 2024/311, m.nt. Y. Postema.

2024, ECLI:NL:HR:2024:867, *Belastingblad* 2024/264, m.nt. J.M.J.F. Jansen).

Onderdeel B2 van de Bijlage bij het BPB hanteerde (tot 1 januari 2025) voor belastingzaken in bezwaar een waarde per punt die (ongeveer de helft) lager was dan de waarde per punt in overige gevallen. De Hoge Raad heeft door dat lagere tarief in zijn arrest van 12 juli 2024 (HR 12 juli 2024, ECLI:NL:HR:2024:1060, *Belastingblad* 2024/280, m.nt. J.K. Lanser)¹³ feitelijk een streep gezet. De Hoge Raad toetst het in het BPB gemaakte onderscheid aan art. 1 Gw, waarbij aan de besluitgever een zekere beoordelingsruimte toekomt. Daarbij stelt de Hoge Raad terecht voorop dat de wettelijke regeling voor de vergoeding van kosten van beroepsmatig verleende rechtsbijstand is bedoeld om aan belanghebbenden een forfaitaire tegemoetkoming in die kosten te bieden en dus niet om de werkelijke kosten te benaderen. De Hoge Raad constateert daarna dat uitsluitend met betrekking tot belastingzaken van dit uitgangspunt is afgeweken door het aanzienlijk lagere bedrag per punt voor in fiscale bezwaarprocedures beroepsmatig verleende rechtsbijstand te bepalen op

basis van gegevens van de Belastingdienst over de gemiddelde daadwerkelijk gemaakte kosten en dat er geen informatie voorhanden is over de gemiddelde daadwerkelijk gemaakte kosten van rechtsbijstand in alle overige bezwaarprocedures. Omdat het daardoor niet mogelijk is om te beoordelen of de gemiddelde kosten van rechtsbijstand in de bezwaarfase in alle overige procedures in relevante mate afwijken van de gemiddelde kosten daarvan in belastingzaken en ook niet kan worden vastgesteld of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om bij alle andere bezwaarprocedures een ongeveer tweemaal zo hoog bedrag per punt voor de proceskostenvergoeding te hanteren, komt de Hoge Raad tot het oordeel dat het lagere bedrag per punt voor in fiscale bezwaarprocedures beroepsmatig verleende rechtsbijstand buiten toepassing moet blijven. Dit arrest is per 1 januari 2025 gecodificeerd in het BPB, zodat alleen het tarief voor overige zaken (van € 647) is overgebleven.¹⁴ Via een nota van wijziging op het wetsvoorstel Belastingplan 2025 is de WOZ-factor in bezwaar (in art. 30a lid 1 Wet WOZ) met ingang van 1 januari 2025 verlaagd naar 0,125.¹⁵ Deze verlaging is doorgevoerd zodat de proceskostenvergoeding die in de bezwaarfase in een WOZ-zaak kan

¹³ Na conclusie A-G R.J. Koopman 1 maart 2024, ECLI:NL:PHR:2024:235, *Belastingblad* 2024/134, m.nt. Redactie.

¹⁴ Zie het Besluit van 18 december 2024 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen en enige andere besluiten

(Eindejaarsbesluit 2024), Stb. 2024, 441, *Belastingblad* 2025/62

¹⁵ Zie art. XLIIA van de nota van wijziging en de daarbij gegeven toelichting, opgenomen in *Belastingblad* 2024/372.

worden toegekend in lijn blijft met hetgeen de wetgever bij de invoering van de WHPkv voor ogen stond.

Art. 2 lid 2 BPB voorziet in de mogelijkheid de op grond van art. 2 lid 1 BPB vastgestelde proceskostenvergoeding te matigen wanneer een belanghebbende gedeeltelijk in het gelijk is gesteld. In de zaak die leidde tot het arrest van 15 november 2024 (HR 15 november 2024, ECLI:NL:HR:2024:1659, *Belastingblad* 2025/14, m.nt. J.M.J.F. Jansen), waren voor het hof drie geschilpunten aan de orde: overschrijding van de opbrengstlimiet, toekenning van een dwangsom en vergoeding van wettelijke rente. Omdat belanghebbende uitsluitend in het gelijk wordt gesteld op een punt van de wettelijke rente, een punt van ondergeschikt belang aldus het hof, kan de proceskostenvergoeding met toepassing van art. 2 lid 2 BPB worden gematigd. De Hoge Raad onderschrijft dit oordeel.

In de zaak die ten grondslag ligt aan het arrest van 20 december 2024 (HR 20 december 2024, ECLI:NL:HR:2024:1880, *Belastingblad* 2025/46, m.nt. Redactie), had de gemachtigde van belanghebbende met de heffingsambtenaar algemene werkafspraken gemaakt, waarin onder meer staat dat het kantoor bij procedurele fouten eerst contact met de heffingsambtenaar zal opnemen om een

beroepszaak te voorkomen. De gemachtigde had echter nagelaten om dat te doen toen hij in de bezwaarfase wel enige gegevens van vergelijkingsobjecten, maar niet de KOUDV- en liggingsfactoren daarvan van de heffingsambtenaar had ontvangen. Het hof oordeelde dat daarom de heffingsambtenaar ervan mocht uitgaan dat voldaan was aan de verplichtingen van art. 7:4 Awb en/of art. 40 Wet WOZ en zelfs als dat niet zou zijn, daaraan op grond van art. 6:22 Awb voorbij kan worden gegaan, althans er geen reden is om een pkv toe te kennen. De Hoge Raad leest in het oordeel van het hof dat de omstandigheid dat de gemachtigde de toezegging van het kantoor over contact bij procedurele fouten niet is nagekomen, een bijzondere omstandigheid als bedoeld in art. 2 lid 3 BPB, en dat mede om die reden geen aanleiding bestaat voor toekenning van een proceskostenvergoeding. De Hoge Raad gaat in dit arrest dus niet in op de vraag of een schending van art. 40 lid 2 Wet WOZ met toepassing van art. 6:22 Awb kan worden gepasseerd zonder toekenning van een pkv. Die vraag heeft de Hoge Raad inmiddels op 24 januari 2025 in een uitvoerig gemotiveerd arrest (HR 24 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:106, *Belastingblad* 2025/106) wel beantwoord. Uit dit arrest, dat ongetwijfeld in de volgende kroniek nader zal worden besproken, volgt kort gezegd dat ook wanneer de belastingrechter de schending van de

toezendplicht met toepassing van art. 6:22 Awb kan passeren, behoudens bijzondere omstandigheden, een pkv en een vergoeding van het griffierecht moet volgen.

Immateriële schadevergoeding bij overschrijding van de redelijke termijn (ISV)

Na de conclusie van A-G P.J. Wattel (Concl. A-G P.J. Wattel 17 november 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1042, *Belastingblad* 2024/120), waarin hij de Hoge Raad opriep om de rechtspraak over ISV te herijken, heeft de Hoge Raad op 14 juni 2024 (HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:853, *Belastingblad* 2024/243, m.nt. R.T. Wiegerink) de handschoen eindelijk opgepakt. Voor een volledige uiteenzetting van de door de Hoge Raad in dat arrest gegeven vuistregels en het daarbij geldende overgangsrecht verwijzen wij hier naar de uitvoerige noot in *Belastingblad* 2024/243. Kort gezegd wordt in dit arrest de eerdere 'bagatelgrens' van € 15 – de hoogte van het financiële belang bij de procedure waaronder geen ISV wordt toegekend – door de Hoge Raad flink verhoogd. Het financiële belang kan zien op – kort gezegd – fiscale beschikkingen. Nevenvorderingen en bestuurlijke boeten tellen daarbij niet mee. Er hoeft geen ISV meer te worden toegekend als het financiële belang bij de procedure minder dan € 1000 bedraagt en de redelijke termijn met niet meer dan twaalf

maanden is overschreden. Is sprake van een termijnoverschrijding van meer dan twaalf maanden en komt het financiële belang niet boven de nieuwe bagatelgrens, dan beslist de rechter naar bevind van zaken. Al deze aanpassingen gelden niet voor zaken waarin de belanghebbende voor 14 juni 2024 om een ISV heeft gevraagd én de redelijke termijn voor de desbetreffende fase van de procedure op die datum is overschreden. De Hoge Raad blijft wel vasthouden aan het bedrag van € 500 per half jaar waarmee de redelijke termijn wordt overschreden, behoudens wettelijke uitzonderingen (zoals art. 30a lid 3 Wet WOZ, waarin een vergoeding van € 50 per half jaar is opgenomen).

In het hiervoor al genoemde arrest van 31 mei 2024 (HR 31 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:567, *Belastingblad* 2024/221, m.nt. R.A. Eskes) heeft de Hoge Raad geoordeeld dat er voortaan geen griffierecht meer wordt vergoed als het beroep, hoger beroep of beroep in cassatie ongegrond is maar wel een ISV wegens overschrijding van de redelijke termijn wordt toegekend. Wel geldt er overgangsrecht: is het verzoek om ISV gedaan vóór de datum van het arrest en de ISV-termijn voor de betreffende fase op dat moment overschreden, dan moet het griffierecht nog wel worden vergoed.

Dat het bij voorbaat afstaan van een eventuele schadevergoeding aan de rechtsbijstandverlener die werkt op basis

van no cure, no pay, niet meebrengt dat spanning en frustratie bij de belanghebbende wegens de lange duur van de procedure niet langer kunnen worden verondersteld, en dat het onjuist is dat de belanghebbende daarmee geacht moet worden van het recht ISV af te zien, heeft de Hoge Raad bevestigd in een ander arrest van dezelfde datum (HR 31 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:775, *Belastingblad* 2024/222, m.nt. R.A. Eskes).

Op 6 maart 2024 heeft Hof 's-Hertogenbosch een vijftal prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voorgelegd die allen zien op de ISV (Hof 's-Hertogenbosch 6 maart 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:699, *Belastingblad* 2024/137). Deze vragen heeft de Hoge Raad beantwoord in het arrest van 27 september 2024 (HR 27 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1299, *Belastingblad* 2024/385, m.nt. J.M.J.F. Jansen). Dat doet de Hoge Raad (deels) onder verwijzing naar eerder gewezen (en hiervoor besproken) arresten over dit onderwerp. Die vragen en antwoorden zullen wij hier daarom niet meer herhalen. De Hoge Raad licht nog wel het in het arrest van 14 juni 2024 opgenomen overgangsrecht nader toe: de in dat arrest bedoelde eerbiedigende werking heeft ook betrekking op belastingzaken waarin de redelijke termijn voor de desbetreffende fase van de procedure (bezwaar en beroep, hoger beroep, cassatieberoep) op 14 juni 2024

al was overschreden en waarin de rechter gehouden is om vanwege die overschrijding ambtshalve een vergoeding van immateriële schade toe te kennen. Ook geeft de Hoge Raad nog een toelichting op zijn oordeel in het hiervoor opgenomen arrest van 31 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:567: de regel dat bij overschrijding van de redelijke termijn geen griffierecht wordt vergoed bij een ongegrond (hoger) beroep geldt ook als de overschrijding enkel het gevolg is van een te lange bezwaarprocedure, en ook voor zaken waarin de Staat de schadevergoeding moet betalen. De vraag 'dient de vergoeding van immateriële schade te worden gemaximeerd tot het pleitbare financiële belang', beantwoordt de Hoge Raad ontkennend. Wel merkt de Hoge Raad in dit arrest nog op dat de ISV in zaken die een bepaalde belasting, heffing of beschikking betreffen, niet is beperkt tot € 50 per half jaar waarmee de termijn is overschreden, voor zover de wet niet anders bepaalt.

Zolang een zaak nog onder het hiervoor benoemde overgangsrecht valt, dus wanneer voor 14 juni 2024 in een procedure om een ISV is verzocht én de redelijke termijn van die procedure op die datum is overschreden, geldt de oude bagatelgrens. Dat die bagatelgrens van € 15 niet wordt geïndexeerd, volgt uit het arrest van 29 november 2024 (HR 29 november 2024, ECLI:NL:HR:2024:1758, *Belastingblad* 2025/55, m.nt. G.

Groenewegen). In deze zaak over een legesaanslag van € 15,60 kent het hof, alhoewel de redelijke termijn met een maand is overschreden, geen ISV toe. Volgens het hof is namelijk sprake van een zeer gering financieel belang. Het hof had daarbij het bedrag van € 15 dat uit de jurisprudentie van de Hoge Raad volgt, geïndexeerd. De Hoge Raad oordeelt evenwel dat belanghebbende recht heeft op een ISV van € 500 in verband met een overschrijding van de redelijke termijn met een maand bij een financieel belang van € 15,60. De Hoge Raad gaat dus - helaas zonder enige motivering - voorbij aan de door het hof toegepaste indexatie van het bedrag van € 15.

Dat met al deze arresten nog altijd niet alle dilemma's en onduidelijkheden rondom de ISV bij rechters zijn weggenomen, schetst Rechtbank Zeeland-West-Brabant in een lezenswaardige uitspraak (Rb. Zeeland-West-Brabant 14 oktober 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:6960, *Belastingblad* 2025/16, m.nt. J.M.J.F. Jansen). Daarin overweegt de rechtbank onder meer: "Gelet op de resterende onduidelijkheid, ziet de rechtbank zich voor de vraag gesteld welk van de te respecteren rechtsbeginselen dient te prevaleren: rechtseenheid (na eerdere beslissingen tot het hanteren van de € 50

regel, nu op basis van de jurisprudentie van de Hoge Raad - tijdelijk - terugkeren naar de € 500 regel en voor toekomstige, onder de wettelijke regeling vallende situaties wederom naar € 50) of rechtszekerheid (op dezelfde gronden, aangevuld met deze motivering, in beginsel € 50 per half jaar blijven toepassen). De rechtbank oordeelt, in het licht van de omstandigheden van dit geval, alles tegen elkaar afwegend, tot dat laatste en kent daarom € 50 toe per half jaar overschrijding." Hoe dit afloopt leest u mogelijk in de kroniek van volgend jaar.

3. Wet WOZ en onroerendezaakbelasting

Dit jaar heeft de Hoge Raad zich uitgesproken over de vraag of coronamaatregelen, die ertoe leiden dat een bedrijfsruimte tijdelijk niet voor de eigenlijke doeleinden kan worden gebruikt, gevolgen hebben voor de OZB-aanslag gebruik. Uit het arrest (HR 18 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1354, *Belastingblad* 2025/7, m.nt. G. Groenewegen)¹⁶ blijkt dat dit niet het geval is. De tijdelijke sluiting op 1 januari van een sportschool als gevolg van de coronapandemie staat volgens de Hoge Raad als zodanig gebruik in de zin van de OZB niet in de weg. De beoordeling of op 1 januari wordt voldaan aan het begrip

¹⁶ Zie ook HR 18 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1471 en HR 18 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1473.

'gebruik' van de OZB hoeft niet op dat moment te worden gedaan. Het gaat erom of sprake is van duurzaam gebruik. Dit brengt mee dat op de peildatum duurzaam gebruik redelijkerwijs te verwachten moet zijn. De omstandigheid dat het gebruik op de peildatum tijdelijk is onderbroken staat er daarom niet aan in de weg dat die zaak op dat moment wordt gebruikt in de zin van art. 220 letter a Gemeentewet, zo beslist de Hoge Raad.

Ingevolge art. 17 lid 4 Wet WOZ moet de waarde van een onroerende zaak in aanbouw worden bepaald op de vervangingswaarde. De vraag is gerezen of het daarbij gaat om de vervangingswaarde inclusief omzetbelasting. De heffingsambtenaar had de WOZ-waarde van een hotel in aanbouw op grond van art. 17 lid 4 Wet WOZ vastgesteld op de vervangingswaarde inclusief omzetbelasting. Hof Amsterdam achtte dat juist.¹⁷ Het hof achtte van belang dat uit de wetsgeschiedenis volgt dat een waardering inclusief omzetbelasting wordt voorgeschreven voor alle courante niet-woningen in aanbouw. De Hoge Raad is het daarmee oneens, zo blijkt uit het hierop volgende arrest (HR 28 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:812,

Belastingblad 2024/268, m.nt. J.A. Monsma).¹⁸ De waardering van het hotel in aanbouw dient te geschieden exclusief omzetbelasting, omdat de eigenaar de omzetbelasting in aftrek kan brengen. De andersluidende uitlatingen bij de parlementaire behandeling van art. 17 lid 4 Wet WOZ kunnen daaraan volgens de Hoge Raad niet afdoen. Die uitlatingen zijn in strijd met zowel de bewoordingen als het systeem van de wet en wijken af van de rechtspraak over het begrip vervangingswaarde. De Hoge Raad volgt hiermee de conclusie van A-G M.R.T. Pauwels (Concl. A-G M.R.T. Pauwels 20 oktober 2023, ECLI:NL:PHR:2023:942, *Belastingblad* 2023/407), die wij in de vorige kroniek bespraken.¹⁹

Art. 28 lid 1 Wet WOZ voorziet erin dat degene die belang heeft bij de WOZ-waarde van een onroerende zaak en aan wie niet eerder een WOZ-beschikking is toegezonden, aanspraak kan maken op een eigen WOZ-beschikking, de zogenaamde medebelanghebbendebeschikking. A-G M.R.T. Pauwels heeft geconcludeerd dat een erfgenaam recht heeft op een medebelanghebbendebeschikking als de reguliere WOZ-beschikking op naam is gesteld van de erven (Concl. A-G M.R.T. Pauwels 31 mei 2024,

¹⁷ Hof Amsterdam 18 oktober 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:3372, *Belastingblad* 2023/17, m.nt. J.A. Monsma.

¹⁸ Zie ook HR 28 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:945, *Belastingblad* 2024/269.

¹⁹ C.M. Bergman & R.T. Wiegerink, 'Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2023', *Belastingblad* 2024/110.

ECLI:NL:PHR:2024:585, *Belastingblad* 2024/251). De reguliere beschikking is op naam gesteld van de erven en kan daarom niet gelden als te zijn 'toegezonden' aan belanghebbende voor de toepassing van art. 28 lid 1 Wet WOZ, aldus de A-G. Hof Amsterdam oordeelde eerder in gelijke zin,²⁰ maar Hof Den Haag is de tegenovergestelde opvatting toegedaan.²¹ De Hoge Raad heeft op dit moment nog geen arrest gewezen. We zullen het arrest in de volgende kroniek bespreken.

Op grond van het zogenaamde *Oostflakkee*-arrest van de Hoge Raad²² moet de heffingsambtenaar in beginsel eerst aannemelijk maken dat de WOZ-waarde niet te hoog is vastgesteld (stap 1). Als de heffingsambtenaar niet slaagt in dat bewijs, is het aan de belanghebbende om de door hem gestelde waarde aannemelijk te maken (stap 2). Als de belanghebbende daarin ook niet slaagt, kan de rechter de waarde in goede justitie vaststellen (stap 3). In een zaak waarin de WOZ-waarde voor een golfcomplex is vastgesteld op basis van de gecorrigeerde vervangingswaarde stelde belanghebbende, eigenaar van het

complex, dat de waarde te hoog is vastgesteld omdat de bedrijfswaarde lager is, gelet op de door haar ingebrachte discounted cashflow (DCF) berekeningen. Die berekeningen waren mede gebaseerd op kasstromen van de gebruiker, een VOF waarvan twee dochtervennootschappen van belanghebbende de vennoten zijn. Het hof oordeelde dat belanghebbende niet in de op haar rustende bewijslast was geslaagd omdat de DCF-berekeningen mede zijn gebaseerd op de kasstromen van de gebruiker. De Hoge Raad schaarde zich in zijn arrest (HR 12 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:571, *Belastingblad* 2024/174, m.nt. S. Kapoerchan), in navolging van A-G M.R.T. Pauwels²³ achter de beslissing van het hof. De Hoge Raad verduidelijkt dat in het *Oostflakkee*-arrest niet is afgeweken van de reguliere regels van de bewijslastverdeling. Als een belanghebbende een beroep doet op feiten die volgens hem tot een lagere waardering van de onroerende zaak leiden, zoals vervuiling of veroudering, is het aan hem te stellen, en eventueel te bewijzen, dat die feiten zich hebben voorgedaan. Als de belanghebbende daarin slaagt, brengt een redelijke

²⁰ Hof Amsterdam 24 augustus 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:4758, *Belastingblad* 2018/27, m.nt. R.A. Eskes en Hof Amsterdam 24 augustus 2017, ECLI:NL:GHAMS:2017:4759 *Belastingblad* 2018/28, m.nt. R.A. Eskes.

²¹ Hof Den Haag 1 juni 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:1443.

²² HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4300, *Belastingblad* 2006, p. 8, m.nt. Chr.J.M. Noordermeer Van Loo (*Oostflakkee*-arrest).

²³ Concl. A-G M.R.T. Pauwels 24 november 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1069, *Belastingblad* 2024/43; zie ook de vorige kroniek, C.M. Bergman & R.T. Wiegerink, 'Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2023', *Belastingblad* 2024/110.

verdeling van de bewijslast mee dat de heffingsambtenaar aannemelijk moet maken dat bij het vaststellen van de waarde met die feiten voldoende rekening is gehouden.

Bij de objectafbakening moet ingevolge art. 16 letter e Wet WOZ worden beoordeeld of onroerende zaken die in eigendom en gebruik zijn bij dezelfde (rechts)persoon naar de omstandigheden beoordeeld bij elkaar horen. A-G M.R.T. Pauwels is in een conclusie (Concl. A-G M.R.T. Pauwels 1 maart 2024, ECLI:NL:PHR:2024:229, *Belastingblad* 2024/143) ingegaan op de vraag of de onroerende zaken op twee locaties van een (glas)tuibouwkwakerij als een samenstel zijn aan te merken. De afstand tussen de onroerende zaken bedraagt meer dan twee kilometer. Volgens de A-G volgt uit het zogenoemde *Schiphol*-arrest²⁴ niet dat voor de beoordeling of eigendommen kunnen worden aangemerkt als een samenstel, beslissend is of de eigendommen door een bedrijf worden gebruikt dat als één samenhangend geheel moet worden beschouwd en de eigendommen door dat bedrijf voor één organisatorisch doel worden aangewend. Volgens de A-G

heeft het hof²⁵ in dit geval kunnen oordelen dat geen sprake is van een samenstel. Het hof heeft veel betekenis mogen toekennen aan de beperkte mate van geografische samenhang tussen de twee onroerende zaken. De Hoge Raad heeft op dit moment nog geen arrest gewezen in deze zaak.

De huurder van geliberaliseerde woonruimte kan niet opkomen tegen de aan hem verzonden WOZ-beschikking, omdat hij geen financieel belang heeft bij (wijziging van) de WOZ-waarde. Dat volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 8 maart 2024 (HR 8 maart 2024, ECLI:NL:HR:2024:238, *Belastingblad* 2024/165, m.nt. R.T. Wiegerink). De Hoge Raad volgt hiermee de conclusie van A-G M.R.T. Pauwels.²⁶ Uit een eerder arrest (HR 20 maart 2020, ECLI:NL:HR:2020:467, *Belastingblad* 2020/186, m.nt. J.C. Scherff)²⁷ volgde nog dat eenieder aan wie een te zijnen aanzien genomen WOZ-beschikking is bekendgemaakt, bij die beschikking – en dus bij de daarin vastgestelde waarde – een belang heeft. De kennelijke achtergrond van die ruime opvatting in dat arrest was dat de heffingsambtenaar geacht werd slechts een WOZ-

²⁴ HR 9 mei 2003, ECLI:NL:HR:2003:AD6058, *Belastingblad* 2003/617, m.nt. J.P. Kruiemel.

²⁵ Hof Den Haag 18 januari 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:41, *Belastingblad* 2023/90, m.nt. S. Bosma.

²⁶ Concl. A-G M.R.T. Pauwels 22 september 2023, ECLI:NL:PHR:2023:832, *Belastingblad* 2023/375. Voor een bespreking van deze conclusie verwijzen wij naar

C.M. Bergman & R.T. Wiegerink, 'Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2023', *Belastingblad* 2024/110.

²⁷ Wij bespraken dit arrest in de kroniek over dat jaar: C.M. Bergman & R.T. Wiegerink, 'Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2020', *Belastingblad* 2021/123.

beschikking toe te zenden aan degenen die belang konden hebben bij de daarin vermelde waarde. In de praktijk werd die toets echter niet altijd op voorhand gehanteerd door de heffingsambtenaar. Daardoor ontvingen ook huurders een WOZ-beschikking. De Hoge Raad ziet daarin aanleiding een nuancering aan te brengen op zijn eerdere arrest.

4. Diversen

Forensenbelasting

Personen met een tweede huis in de gemeente Gulpen-Wittem zagen zich in 2020 geconfronteerd met een zeer forse verhoging van het tarief van de woonforensenbelasting en dat leidde tot verzet. Hof 's-Hertogenbosch heeft zich over de zaken van drie belanghebbenden gebogen.²⁸ Uit het arrest over de Eper ijscoman (HR 8 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:34, *Belastingblad* 2021/72, m.nt. G. Groenewegen) volgt dat de belastingrechter bij de toetsing van een belastingverordening ook rekening moet houden met formele beginselen zoals het motiveringsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel. Het hof was van oordeel dat de tariefstijging de exceptieve toetsing aan de algemene rechtsbeginselen doorstaat. Het hof laat het nieuwe tarief echter in één geval buiten toepassing omdat dit volgens het

hof voor die specifieke belanghebbende leidt tot een individuele en buitensporige last als bedoeld in art. 1 Protocol 1 EVRM. De Hoge Raad is blijkens zijn arrest van 13 september 2024 (HR 13 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1178, *Belastingblad* 2024/345, m.nt. A.P. Monsma) van oordeel dat de heffing strijdig is met het evenredigheidsbeginsel. Als een lastenverzwaring als gevolg van een wijziging in de verordening wordt bestreden met een beroep op het evenredigheidsbeginsel, moet de rechter volgens de Hoge Raad onderzoeken of de gerechtvaardigde belangen van de belastingplichtigen die daardoor worden geraakt zijn meegewogen. Komt de rechter tot de slotsom dat die belangen niet zijn meegewogen, dan moet hij ervan uitgaan dat sprake is geweest van een onzorgvuldige voorbereiding en een gebrekkige motivering van de verordening. Als de rechter daardoor niet kan beoordelen of het betreffende voorschrift in strijd is met het evenredigheidsbeginsel, kan dit er naar het oordeel van de Hoge Raad toe leiden dat die rechter het voorschrift buiten toepassing laat. In dit geval is dat volgens de Hoge Raad aan de orde. De Hoge Raad past daarom het tarief toe dat gold voorafgaand aan de tariefverhoging en verlaagt de aanslag dienovereenkomstig. In twee arresten

²⁸ Hof 's-Hertogenbosch 25 januari 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:247, *Belastingblad* 2023/154, m.nt. J.A. Monsma, Hof 's-Hertogenbosch 25 januari

2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:246 en Hof 's-Hertogenbosch 12 juli 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:2303, *Belastingblad* 2023/392, m.nt. L.J. Boone.

van 27 september 2024 (HR 27 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1297, *Belastingblad* 2024/362, m.nt. L.J. Boone en ECLI:NL:HR:2024:1297, *Belastingblad* 2024/363, m.nt. L.J. Boone) heeft de Hoge Raad ook in de beide andere zaken uitspraak gedaan. Die uitspraken zijn inhoudelijk gelijk aan het hiervoor besproken arrest. Vermeldenswaardig is nog dat de Hoge Raad als gevolg daarvan niet toekomt aan de beoordeling van de beslissing van het hof in een van die zaken, dat sprake was van een individuele en buitensporige last. Ten slotte merken wij op dat de Hoge Raad via een andere redenering tot dezelfde conclusie is gekomen als A-G P.J. Wattel in diens conclusies.²⁹

Parkeerbelasting

Een belangrijk deel van een naheffingsaanslag parkeerbelasting bestaat uit gemeentelijke kosten. Het gaat om de kosten ter zake van het opleggen van de naheffingsaanslag. In art. 2 van het Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen zijn de verschillende kostenposten vermeld. In art. 3 van dat besluit is het maximumbedrag van de kosten opgenomen dat een gemeente in rekening mag brengen. De door te berekenen kosten worden door de gemeente vastgesteld op basis van een raming van het totaal van de

toerekenbare kosten in een jaar, in verhouding tot het geraamde aantal naheffingsaanslagen in dat jaar.

Voor de vraag welke kosten precies in aanmerking mogen worden genomen door een gemeente bestaat volgens A-G M.R.T. Pauwels in diens conclusie (Concl. A-G M.R.T. Pauwels 25 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1117, *Belastingblad* 2024/396) niet de afzonderlijke eis dat deze kosten 'zijn gemaakt ter zake van het opleggen van de naheffingsaanslag'. De vereiste samenhang met de inning van niet-betaalde parkeerbelastingen is volgens de A-G aanwezig wanneer er sprake is van een meer dan zijdelingse samenhang. Als die samenhang aanwezig is, kunnen de desbetreffende kosten geheel in aanmerking worden genomen bij de kostenberekening. Kostenverhaal is alleen uitgesloten voor kosten die hooguit zijdelings samenhangen met de inning van niet-betaalde parkeerbelasting, aldus de A-G. In zijn conclusie van dezelfde datum (Concl. A-G M.R.T. Pauwels 25 oktober 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1113, *Belastingblad* 2024/395) betoogt de A-G dat het oordeel van het hof dat de heffingsambtenaar de kosten van parkeerautomaten voor 50% mocht meenemen in de kostenberekening in stand kan blijven. Omdat er voldoende samenhang is met de inning van niet-

²⁹ Conclusies A-G P.J. Wattel 22 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1197, *Belastingblad* 2024/84,

ECLI:NL:PHR:2023:1200 en ECLI:NL:PHR:2023:1209. In de vorige kroniek hebben wij deze conclusies besproken.

betaalde parkeerbelastingen, was de gemeente vrij deze kosten geheel of gedeeltelijk mee te nemen. Daarnaast mocht de gemeente naar de opvatting van de A-G in de deler van de kostenraming uitgaan van het verwachte aantal inbare naheffingsaanslagen. Verder is de A-G in navolging van het hof de opvatting toegedaan dat de te late bekendmaking van het maximumbedrag van de naheffingsaanslag parkeerbelasting 2021 in de Staatscourant zonder gevolgen blijft. Weliswaar heeft de minister het maximumbedrag op 1 september 2020 bekendgemaakt en dus niet vóór die datum, zoals art. 3 lid 2 Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen voorschrijft, maar dat neemt volgens de A-G niet weg dat de minister bevoegd was het maximumbedrag aan te passen. Ook Het is in beide zaken nu wachten op het arrest van de Hoge Raad.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 25 oktober 2024 (HR 25 oktober 2024, ECLI:NL:HR:2024:1535, *Belastingblad* 2024/394, m.nt. M.P. van der Burg) beslist dat de kosten van de naheffingsaanslag niet als een boete en dus ook niet als een 'criminal charge' in de zin van art. 6 EVRM kunnen worden aangemerkt. De Hoge Raad blijft

daarmee bij zijn dertig jaar geleden al gegeven oordeel.³⁰ Afgezien van gevallen waarin sprake is van overmacht of het niet gunnen van een redelijke termijn voor het doen van aangifte, waarin de naheffingsaanslag in zijn geheel vernietigd moet worden, bestaat er naar het oordeel van de Hoge Raad geen ruimte tot matiging van het kostenbedrag in de naheffingsaanslag, ook niet via toetsing aan het evenredigheidsbeginsel. De Hoge Raad heeft hiermee de prejudiciële vragen beantwoord die aan hem waren voorgelegd door Rechtbank Oost-Brabant (Rb. Oost-Brabant 8 december 2023, ECLI:NL:RBOBR:2023:5711, *Belastingblad* 2024/65, m.nt. A.P. Monsma).³¹ Na de beantwoording van de prejudiciële vragen heeft de rechtbank inmiddels einduitspraak gedaan.³² De rechtbank overweegt dat zij, gelet op de beslissing van de Hoge Raad, geen mogelijkheid heeft om de kosten uit cou lance te matigen of op nihil te stellen. Met signalen aan de hogere rechter en de wetgever vraagt de rechtbank wel aandacht voor de vraag van de burger om maatwerk.

Precariobelasting

³⁰ HR 18 oktober 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3127, *Belastingblad* 1995, p. 793, m.nt. M.P. van der Burg.

³¹ Deze uitspraak namen wij op in de vorige kroniek; C.M. Bergman & R.T. Wiegerink, 'Kroniek jurisprudentie

belastingen lagere overheden 2023', *Belastingblad* 2024/110.

³² Rb. Oost-Brabant 3 januari 2025, ECLI:NL:RBOBR:2025:5, *Belastingblad* 2025/72, m.nt. M.P. van der Burg.

Met ingang van 1 juli 2017 geldt een wettelijk verbod op het heffen van precariobelasting op nutsnetwerken³³ dat directe werking heeft. Alleen bij de toepasselijkheid van overgangsrecht konden gemeenten precariobelasting op nutsnetwerken blijven heffen tot 1 januari 2022. Deze overgangsregeling houdt in dat door gemeenten waarin op 10 februari 2016 een belastingverordening 'gold' voor het heffen van precariobelasting op nutsnetwerken, na 1 juli 2017 nog precariobelasting op nutsnetwerken mag worden geheven, tot ten hoogste het in die verordening vastgestelde tarief. De Hoge Raad wees op 7 juni 2024 arrest over de toepassing van dit overgangsrecht (HR 7 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:821, *Belastingblad* 2024/239, m.nt. A.W. Schep). In deze zaak bezat belanghebbende leidingen voor gastransport in Uitgeest. Die gemeente hief geen precariobelasting op nutsnetwerken, maar de gemeenteraad had in november 2019 beraadslaagd over de mogelijkheid om over 2016 en 2017 alsnog over kabels en leidingen te heffen. Eind december 2019 zijn aan de belanghebbende alsnog aanslagen 2016 en 2017 opgelegd naar het in 2016 geldende tarief voor de restcategorie overige voorwerpen, waarvoor de

maatstaf van heffing wordt uitgedrukt in vierkante meters. Nutsnetwerken werden in 2016 niet als afzonderlijke categorie voorwerpen genoemd in de verordening. Hof Amsterdam³⁴ achtte de aanslag 2017 alleen geldig voor het eerste halfjaar, tot 1 juli, omdat de verordening toeliet dat de gemeente over perioden tot 1 juli 2017 hief naar het tarief voor de restcategorie. Dat dat tarief uitgaat van vierkante meters en niet van strekkende meters, doet daar volgens het hof niet aan af. Het hof achtte de aanslag 2017 voor de tweede jaarhelft echter ongeldig, omdat het overgangsrecht eist dat de op 10 februari 2016 geldende verordening een bepaling voor nutsnetwerken bevatte. Een tarief voor een restcategorie volstaat dan niet. De Hoge Raad schaarft zich, evenals A-G P.J. Wattel,³⁵ achter die beslissing. Ook de aanslag voor 2016 was volgens het hof onbevoegdlijk opgelegd, omdat de belastingschuld volgens de verordening ontstond bij aanvang van 2016 (tijdstip) en niet pas na afloop (tijdvak), waardoor de aanslag te laat was opgelegd (namelijk buiten de driejaarstermijn van art. 11 lid 3 AWR). Die beslissing was in cassatie niet bestreden.

Zuiveringsheffing

³³ Wet van 22 maart 2017 tot 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.

³⁴ Hof Amsterdam 24 januari 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:259, *Belastingblad* 2023/173, m.nt. A.W. Schep.

³⁵ Concl. A-G P.J. Wattel 27 oktober 2023, ECLI:NL:PHR:2023:950, *Belastingblad* 2023/412.

In zijn conclusie van 15 november 2024 (Concl. A-G P.J. Wattel 15 november 2024, ECLI:NL:PHR:2024:1235, *Belastingblad* 2025/13) is A-G P.J. Wattel ingegaan op de vraag of de zuiveringsheffing tweepersoonshuishoudens discrimineert, nu die standaard worden aangeslagen voor drie vervuilingseenheden. Hij is de opvatting toegedaan dat dit het geval is en dat art. 122h lid 1 Waterschapswet het gelijkheidsbeginsel schendt. Het forfait biedt volgens hem geen redelijke benadering van de werkelijkheid, omdat tweepersoonshuishoudens structureel worden benadeeld en grotere huishoudens worden bevoordeeld. Het argument van doelmatigheid overtuigt niet, aangezien de BRP-gegevens die inmiddels breed beschikbaar zijn doelmatiger en rechtvaardiger toepasbaar zijn. Gelet op het geringe financiële belang van € 58 per jaar ziet de A-G echter geen reden voor rechterlijk ingrijpen. De Hoge Raad heeft nog geen arrest gewezen in deze zaak.

Omzetbelasting

De heffing van omzetbelasting vormt een regelmatig terugkerend onderwerp in deze kroniek, omdat gemeenten daarbij menigmaal als belanghebbenden zijn betrokken. Dat was afgelopen jaar niet anders. Vaak gaat het daarbij om

situaties waarbij de gemeente een schoolgebouw realiseert en zij via een constructie probeert de omzetbelasting ter zake van de aanneemsom in aftrek te brengen. De Belastingdienst bestrijdt deze constructies. In een arrest uit 2021 (HR 10 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1230, *Belastingblad* 2021/384, m.nt. L.L.C. Blom) was het geval aan de orde waarbij de gemeente Strijen een schoolgebouw tegen ongeveer 10% van de stichtingskosten leverde aan een woningcorporatie die het voor de basisscholen bestemde deel van het gebouw zou verhuren aan een stichting.³⁶ De gemeente beoogde de hoge voorbelasting over de bouwkosten in aftrek te brengen en tegelijkertijd een relatief laag bedrag aan omzetbelasting over de verkoopsom te hoeven afdragen. Uit het arrest van de Hoge Raad bleek dat het oogmerk van belastingbesparing geen afbreuk kon doen aan het bestaan van rechtstreeks verband tussen de tegenprestatie en de levering van het schoolgebouw. Het oogmerk van belastingbesparing speelt volgens de Hoge Raad alleen een rol bij de beantwoording van de vraag of sprake is van misbruik van recht. Hof Amsterdam heeft, na verwijzing door de Hoge Raad, beslist dat het samenstel van rechtshandelingen inhoudt dat de gemeente in feite geen vergoeding voor

³⁶ Dit arrest bespreken wij in onze kroniek over dat jaar: C.M. Bergman & R.T. Wiegerink, 'Kroniek jurisprudentie

belastingen lagere overheden 2021', *Belastingblad* 2022/104.

de school heeft bedongen.³⁷ Op het daarop volgende cassatieberoep oordeelt de Hoge Raad, dat een dergelijke herkwalificatie alleen aan de orde kan zijn in het geval van misbruik van recht (HR 17 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:707, *Belastingblad* 2024/226 m.nt. L.L.C. Blom). De Hoge Raad verwijst de zaak daarom nogmaals, met als opdracht dat het verwijzingshof moet beoordelen of sprake is van misbruik van recht.

Een waterschap dat een zonnepark realiseerde voor het opwekken van zonne-energie gebruikte de met het zonnepark geproduceerde elektriciteit voor de werking van de nabijgelegen rioolwaterzuiveringsinstallatie. Voor zover meer elektriciteit werd geproduceerd dan nodig was voor de werking van die installatie, leverde het waterschap die elektriciteit tegen een vergoeding aan de energiemaatschappij. Het waterschap wenste de volledige voorbelasting ter zake van de investering in aftrek te brengen Volgens de Belastingdienst kon echter slechts voor 58% van de voorbelasting aanspraak op aftrek worden gemaakt, omdat van de totaal met het zonnepark te produceren elektriciteit, dat percentage werd geleverd aan de energiemaatschappij. Hof Arnhem-Leeuwarden schaarde zich achter deze opvatting van de Belastingdienst.³⁸ Uit het hierop volgende

arrest (HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:529, *Belastingblad* 2024/172, m.nt. L.L.C. Blom) blijkt dat het waterschap inderdaad niet de volledige voorbelasting in aftrek kan brengen. Toepassing van art. 3 lid 3 onderdeel a Wet OB 1968 is naar het oordeel van de Hoge Raad niet aan de orde. Het opwekken van energie leidt volgens de Hoge Raad niet tot een fictieve levering omdat geen sprake is van het bestemmen voor andere dan bedrijfsdoeleinden als een ondernemer ondernemingsgoederen bestemt voor niet-economische activiteiten. De Hoge Raad is het echter oneens met het oordeel van het hof dat belastingplichtigen die zowel economische als niet-economische activiteiten verrichten, niet de mogelijkheid hebben investeringsgoederen in hun geheel te bestemmen voor het vermogen dat als omzetbelastingplichtige wordt gebruikt, als die goederen ook worden gebruikt voor niet-economische activiteiten. De omstandigheid dat een ondernemer een investeringsgoed verwerft om van meet af aan te gebruiken voor zowel handelingen waarvoor de betrokkene ondernemer is als voor handelingen waarvoor hij niet als ondernemer optreedt, staat niet eraan in de weg dat hij het desbetreffende investeringsgoed geheel in de hoedanigheid van

³⁷ Hof Amsterdam 23 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:2567, *Belastingblad* 2022/385, m.nt. L.L.C. Blom.

³⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 21 december 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:11829, *Belastingblad* 2022/101, m.nt. L.L.C. Blom.

ondernemer verwerft, aldus de Hoge Raad. Verwezen zij in dit verband naar de instructieve noot van L.L.C. Blom. Het hof heeft echter niet beoordeeld of de aanschaf als ondernemer geschiedde, maar dat kan toch niet tot cassatie leiden. Vaststaat immers dat ten tijde van het in rekening brengen van de omzetbelasting van de totaal met de zonnepanelen te produceren elektriciteit naar verwachting 58% belast zou worden geleverd aan de energiemaatschappij.