

Publicatie

Auteurs: C.M. Bergman & R.T. Wiegerink
Verschenen in: Belastingblad 2023/88
Datum: Februari 2023
Titel: Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2022

Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2022

C.M. Bergman en R.T. Wiegerink¹

1. Inleiding

In deze jaarlijkse kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden, die dit jaar voor de dertiende keer in *Belastingblad* verschijnt, worden de belangwekkende ontwikkelingen in de rechtspraak 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 2022 heeft gewezen. Ook dit jaar hebben wij weer gekozen voor een onderverdeling naar onderwerp. We beginnen de kroniek met het formele recht (onderdeel 2). Daarna volgt een bespreking van uitspraken en arresten met betrekking tot de Wet WOZ en de onroerendezaakbelastingen (onderdeel 3). Tot slot gaan wij in op de parkeerbelasting en de omzetbelasting (onderdeel 4).

2. Formeel recht

Ontvankelijkheid

Gemeenten leggen vaak een gecombineerde aanslag op met daarop verschillende heffingen en een WOZ-beschikking. Uit art. 6:5 lid 1 Awb volgt welke informatie een bezwaarschrift tegen een aanslag ten minste moet

bevatten. Naam en adres van de indiener, een dagtekening en ondertekening mogen niet ontbreken, net als een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar is gericht en de gronden van het bezwaar. Wanneer een pro forma bezwaarschrift wordt gericht tegen "*de aanslag gemeentelijke heffingen van 31 januari 2019 met aanslagnummer [0001]*", wordt niet voldaan aan de hiervoor genoemde eisen. De heffingsambtenaar stuurde in deze zaak belanghebbende twee keer een rappel om de gronden aan te vullen en verklaarde het bezwaar, na niets te hebben ontvangen, vervolgens niet-ontvankelijk. De heffingsambtenaar heeft belanghebbende dus niet gevraagd om aan te geven tegen welke beschikking of aanslag zijn bezwaar is gericht. Dat was voor het hof aanleiding om te oordelen dat het bezwaar ten onrechte niet-ontvankelijk is verklaard, zodat het de vraag is of belanghebbende ter zake van dit verzuim wel de mogelijkheid tot herstel is geboden. Anders dan het hof, oordeelde de Hoge Raad 18 februari 2022, ECLI:NL:HR:2022:283, *Belastingblad* 2022/119, m.nt. J.M.J.F. Jansen, dat het bezwaar terecht niet-ontvankelijk is verklaard omdat de heffingsambtenaar conform art. 6:6 Awb heeft gehandeld. De Hoge Raad lijkt beide verzuimen (geen specificatie én geen motivering) dus op één hoop te gooien. Zoals Jansen in haar noot onder dit arrest schrijft, zou uit dit

¹ Mr. C.M. Bergman is specialist formeel recht bij de Belastingdienst. Mr. R.T. Wiegerink is advocaat bij Van der Feltz advocaten.

arrest kunnen worden afgeleid dat een verzuimherstelbrief in orde is als maar op minimaal één van de missende elementen van art. 6:5 Awb wordt gewezen. Zij noemt dit terecht niet erg klantvriendelijk. Het verdient ons inziens hoe dan ook de voorkeur om in een verzuimherstelbrief alle verzuimen die het bezwaarschrift bevat, te benoemen.

In een douanezaak was een bezwaarschrift in het Duits ingediend, waarna de inspecteur van de rijksbelastingdienst belanghebbende in de gelegenheid had gesteld om binnen een maand een vertaling van de brief in het Nederlands in te dienen. Nadat belanghebbende daarna nog een aantal keer daartoe in de gelegenheid was gesteld en de vertaling uitbleef, verklaarde de inspecteur het bezwaar niet-ontvankelijk. Uit art. 6:5 lid 3 Awb volgt dat een in een vreemde taal gesteld bezwaarschrift niet zonder meer om deze reden kan worden geweigerd. Beslissend is of een vertaling van het bezwaarschrift voor een goede behandeling van het bezwaar noodzakelijk is. Of dat het geval is, moet voor elk in een vreemde taal gesteld bezwaarschrift afzonderlijk worden beoordeeld en is afhankelijk van alle feiten en omstandigheden van het geval, zo oordeelt Hoge Raad 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:943, *Belastingblad* 2022/287, m.nt. L.J. Boone. Anders dan de rechter,² moet een bestuursorgaan dus (uiterlijk) in de bezwaarfase wel motiveren waarom hij een vertaling nodig vindt.

In een zaak waarin het bezwaar niet-ontvankelijk was verklaard omdat er, ondanks herhaald verzoek daartoe, geen machtiging was overgelegd, werd in beroep een machtiging met dagtekening 4 augustus 2017

overgelegd. Dat was voor de rechtbank aanleiding om een machtiging die niet ouder was dan één jaar te vragen. Die machtiging werd niet ingediend, waarna de rechtbank het beroep ook niet-ontvankelijk verklaarde. De Hoge Raad stelt in HR 28 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1558, *Belastingblad* 2022/467, m.nt. Redactie, voorop dat op grond van art. 8:24 lid 2 Awb de rechter een schriftelijke machtiging *kan* verlangen van een gemachtigde die geen advocaat is, om na te gaan of degene die zich als gemachtigde namens een belanghebbende aandient daartoe werkelijk bevoegd is. Onder de gegeven omstandigheden stond het de rechtbank vrij het beroep niet-ontvankelijk te verklaren, oordeelt de Hoge Raad. Zoals de redactie van *Belastingblad* al opmerkte in de noot, betekent dit dus niet dat in alle gevallen een recente machtiging dient te worden overgelegd.

(Proces)kostenvergoeding

Welke kosten van bezwaar of beroep voor vergoeding in aanmerking komen, volgt uit het Besluit proceskosten bestuursrecht (BPB).³ Met ingang van 1 juli 2021 maakt het BPB voor de proceskostenvergoeding in de procedure voor de rechter verschil tussen enerzijds procedures inzake WOZ-zaken en (bepaalde) procedures inzake de BPM en anderzijds alle overige procedures. Dit verschil is met name ingegeven doordat in WOZ- en BPM-zaken heel veel wordt geprocedeerd door no-cure-no-paybureaus. De verhoging van het algemene tarief met 40% per 1 juli 2021 gold niet voor WOZ- en BPM-zaken.⁴ Door dit verschil in tarief is in HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:752, *Belastingblad*

² Zie HR 12 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD5493.

³ De jaarlijkse indexering van de proceskostenforfaits is te vinden *Belastingblad* 2023/35.

⁴ Voor WOZ en BPM procedures gold sinds 1 juli 2021 een waarde van € 541,- per punt; voor de overige fiscale procedures gold sinds 1 juli 2021 een waarde van € 759,- per punt.

2022/288, m.nt. A.P. Monsma,⁵ een streep gezet omdat dit onderscheid in strijd is met het discriminatieverbod van art. 1 Grondwet. Zie ook de beschouwing van P.L.J.A. van Rosmalen & H. van Waveren in *Belastingblad* 2022/235 met de titel Afwijkende proceskostenvergoeding voor WOZ en BPM in strijd met artikel 1 Grondwet: een schot voor de boeg. De Hoge Raad kon in dit geval toetsen aan de Grondwet omdat het BPB geen wet in formele zin is, zodat het toetsingsverbod (art. 120 Grondwet) niet geldt. De besluitgever mocht in redelijkheid niet aannemen dat het onderscheid in puntwaarden - gebaseerd op klachten en vrees - betrekking heeft op ongelijke gevallen. Er bestaat geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het gemaakte verschil in behandeling, aldus de Hoge Raad. Punt 1 van onderdeel B1 van de bijlage bij het BPB, waarin het onderscheid in tarief is opgenomen is overigens nog niet aangepast. Het discriminatoir bevonden onderscheid staat er nog steeds in. Dit onderdeel moet uiteraard buiten toepassing blijven gelet op het arrest van 27 mei 2022 (zie ook Hoge Raad 23 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1284, *Belastingblad* 2022/407).

Rechtbank Midden-Nederland heeft op een andere wijze de proceskostenvergoeding in geval van 'no cure, no pay', beperkt (Rb. Midden-Nederland 6 december 2022, ECLI:NL:RBMNE:2022:5129, *Belastingblad* 2023/32, m.nt. L.J. Boone). In een WOZ-zaak heeft deze rechtbank beslist geen proceskostenvergoeding meer toe te

kennen in no-cure-no-payzaken omdat een proceskostenvergoeding alleen aan de orde kan zijn indien de belanghebbende vooraf al een betalingsverplichting heeft aan zijn gemachtigde voor de kosten van rechtsbijstand. Wanneer die betalingsverplichting pas na het uitspreken van een proceskostenvergoeding door het bestuursorgaan of een rechter ontstaat, is volgens de rechtbank geen sprake van drukkende kosten. Zoals Boone schrijft in zijn noot onder deze uitspraak, schuurt deze uitspraak met de jurisprudentie van de Hoge Raad en is de verwachting dat de uitspraak van Rechtbank Midden-Nederland in een hogerberoepsprocedure geen stand zal houden.⁶

De hoogte van de proceskostenvergoeding wordt vastgesteld door aan de verrichte proceshandelingen punten toe te kennen (onderdeel A van de bijlage bij het BPB) en die punten te vermenigvuldigen met de waarde per punt (onderdeel B) en met de toepasselijke wegingsfactoren (onderdeel C). In HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2293, *Belastingblad* 2011/1122, m.nt. P. de Bruin, is geoordeeld dat het aan de beoordelende instantie is om zelfstandig, op grond van een eigen waardering, te beoordelen in welke gewichtscategorie een zaak valt. Zoals al is opgemerkt in de kroniek over 2021 (zie *Belastingblad* 2022/104), hebben de gerechtshoven omwille van de rechtseenheid algemene richtsnoeren geformuleerd voor de bepaling van de factor voor het gewicht van de zaak.⁷

⁵ Zie over dit arrest ook: P.L.J.A. van Rosmalen & H. van Waveren, 'Afwijkende proceskostenvergoeding voor WOZ en BPM in strijd met art. 1 Grondwet: een schot voor de boeg', *Belastingblad* 2022/235.

⁶ Rb. Limburg 2 januari 2023, ECLI:NL:RBLIM:2023:3, *Belastingblad* 2023/79, m.nt. Redactie, heeft onder verwijzing naar vaste

rechtspraak van de Hoge Raad al geoordeeld Rechtbank Midden-Nederland niet te volgen.

⁷ Zie Hof 's-Hertogenbosch 11 november 2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:3315, *Belastingblad* 2022/37, m.nt. Y. Postema, Hof Den Haag 11 november 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:2131 en Hof Arnhem-Leeuwarden 11 november 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:10307.

In een zaak over een naheffingsaanslag parkeerbelasting had het hof een proceskostenvergoeding toegekend waarbij de wegingsfactor 0,25 (zeer licht) was toegepast. Belanghebbende klaagde dat het hof dat niet zonder nadere motivering mocht doen, omdat uit bestaande jurisprudentie zou volgen dat in beginsel moet worden uitgegaan van de wegingsfactor 1 en een afwijking daarvan door een nadere motivering verklaard moet kunnen worden. In HR 9 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1162, *Belastingblad* 2022/381, m.nt. J.M.J.F. Jansen, is benadrukt dat de wegingsfactor niet uitsluitend wordt bepaald aan de hand van de bewerkelijkheid en de gecompliceerdheid van de zaak en de daarmee verband houdende werkbelasting van de rechtsbijstandverlener, maar ook door het – al dan niet in geld uit te drukken – belang dat met het aanwenden van het rechtsmiddel was gemoeid. De beslissing van het hof omtrent de wegingsfactor achtte de Hoge Raad ook zonder nadere motivering niet onbegrijpelijk.

Op grond van art. 1 onderdeel e BPB kan een veroordeling in de proceskosten betrekking hebben op 'verletkosten' van een partij of een belanghebbende. In de zaak die leidde tot HR 30 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1338, *Belastingblad* 2022/425, m.nt. Redactie, verzocht belanghebbende die een zelfstandig beroep uitoefent, om een vergoeding van verletkosten bestaande uit vier uur voor het bijwonen van de zitting bij de

rechtbank in zijn woonplaats omdat hij door die zitting vier uur later op een zakelijke afspraak in Utrecht was gearriveerd. Rechtbank en hof kenden slechts een vergoeding voor een uur toe. De Hoge Raad herhaalt in dit arrest allereerst dat indien een zelfstandig beroepsbeoefenaar als belanghebbende persoonlijk een zitting bijwoont, hij gedurende een aantal uren zijn normale werkzaamheden niet heeft kunnen uitoefenen en dus winst heeft gederfd. Daaraan voegt de Hoge Raad in dit arrest toe dat het aantal uren gedurende welke een zelfstandig beroepsbeoefenaar zijn normale werkzaamheden niet heeft kunnen uitoefenen niet zonder meer beperkt is tot de tijd die is gemoeid met het onderzoek ter zitting en met de heen- en terugreis. Mogelijk ontvangt belanghebbende na verwijzing dus een hogere vergoeding.

Schadevergoeding bij overschrijding redelijke termijn

Indien een procedure over een belastingaanslag onredelijk lang heeft geduurd, kan op verzoek⁸ 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. Na het zogenoemde overzichtsarrest HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, *Belastingblad* 2016/134, m.nt. S. Bosma, heeft de Hoge Raad nog vele arresten gewezen waarin de regels omtrent deze schadevergoeding nader zijn ingevuld. Zo ook in 2022.⁹ Maar eerst

⁸ Uit HR 16 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1225 (een BPM-zaak) volgt dat in art. 47 alinea 2 EU-Handvest het recht op berechting binnen een redelijke termijn ligt besloten, maar dat daaruit niet volgt dat de rechter zonder dat daartoe een verzoek is gedaan een schadevergoeding wegens het overschrijden van die termijn moet toekennen. Ook in zaken waarin het Unierecht aan de orde is moet dus door belanghebbende om vergoeding van immateriële schade worden gevraagd.

⁹ Rb. Midden-Nederland 30 september 2022, ECLI:NL:RBMNE:2022:4053, *Belastingblad* 2022/437, m.nt. R.T. Wiegink, heeft voor zover wij hebben kunnen nagaan als eerste rechterlijke instantie het verzoek om vergoeding van immateriële schade wegens termijnoverschrijding niet getoetst aan art. 6 EVRM, maar aan het nieuwe art. 17 lid 1 Grondwet. Zie ook Rb. Midden-Nederland 21 december 2022, ECLI:NL:RBMNE:2022:5547, waarin de rechtbank wederom toetsend aan art. 17 lid 1 Grondwet,

behandelen wij nog een arrest uit 2021 dat in de vorige kroniek niet aan de orde is gekomen. In HR 5 november 2021, ECLI:NL:HR:2021:1660, *Belastingblad* 2022/81, m.nt. R.T. Wiegerink, oordeelde de Hoge Raad in een rijksbelastingzaak over BPM dat van een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn geen sprake kan zijn wanneer redelijkerwijs geen twijfel mogelijk is dat belanghebbende geen bezwaar kon maken tegen de voldoening op aangifte. Zoals Wiegerink opmerkt in zijn noot onder dit arrest, is dit arrest ook van belang voor de heffing van belasting door decentrale overheden, bijvoorbeeld wanneer bezwaar wordt gemaakt tegen een WOZ-beschikking door iemand die daarbij geen belang heeft. Dan zal geen aanspraak op immateriële schadevergoeding kunnen worden gemaakt.

In HR 2 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1128, *Belastingblad* 2022/362, m.nt. L.J. Boone, stelt de Hoge Raad voorop dat de immateriële schade die bij overschrijding van de redelijke termijn voor berechting voor vergoeding in aanmerking komt, gelegen is in de spanning en frustratie die een belastingplichtige ondervindt ten gevolge van het geschil over de belastingheffing dat hem en de inspecteur verdeeld houdt (de hoofdzaak). Die spanning en frustratie eindigt wanneer het geschil over de belastingheffing is beslecht. De redelijke termijn loopt daarna dus niet door. De Hoge Raad had eerder al geoordeeld dat de voor het toekennen van immateriële schadevergoeding in aanmerking te nemen periode, na een uitspraak waarmee het geschil inzake de belastingheffing ten einde is gekomen, niet doorloopt in geval de

rechter nog bij afzonderlijke uitspraak moet beslissen op een verzoek tot vergoeding van immateriële schade.¹⁰ In onderhavig arrest breidt de Hoge Raad dit uit naar andere niet op de hoofdzaak betrekking hebbende verzoeken, zoals een verzoek om vergoeding van proceskosten. Het daarmee gemoeide tijdsverloop is niet van invloed op de termijn waarbinnen het geschil over de belastingheffing is, of behoorde te zijn, beëindigd. Dit geldt ook indien het geschil inzake de belasting niet is beëindigd door een uitspraak van de rechter, maar door de kennisgeving van een beslissing van de inspecteur of heffingsambtenaar. De datum waarop het materiële geschil is beslecht, is dus bepalend voor het einde van de redelijke termijn. Zie ook HR 30 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1346, waaruit volgt dat het doorprocederen over de hoogte van de proceskostenvergoeding niet beloond wordt met een immateriële schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn.

Ook in deze kroniek kan de coronapandemie helaas nog niet ontbreken. In de vorige kroniek noemden we al de verlenging van de redelijke termijn door verschillende bestuursrechters omdat gedurende een periode geen zittingen mogelijk waren. Inmiddels is in lijn met jurisprudentie van andere hoogste bestuursrechters in HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:752, *Belastingblad* 2022/288, m.nt. A.P. Monsma, geoordeeld dat de uitbraak van het coronavirus in 2020 niet in algemene zin mag worden aangemerkt als een bijzondere omstandigheid die een verlenging rechtvaardigt van de termijn van berechting van – in geval van hoger beroep – twee jaar die in de regel als redelijk is aan te merken.

oordeelt dat het huidige forfaitaire systeem bij het toekennen van schadevergoedingen wegens overschrijding van de redelijke termijn te grofmazig is en dat er een differentiatie moet plaatsvinden bij

het toekennen van schadevergoedingen bij overschrijding van de redelijke termijn.

¹⁰ HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, *Belastingblad* 2016/134, m.nt. S. Bosma.

Alleen wanneer partijen waren uitgenodigd voor een onderzoek ter zitting in de periode waarin de gerechtsgebouwen in verband met de uitbraak van het coronavirus waren gesloten (de periode 17 maart 2020 tot en met 10 mei 2020) en het onderzoek ter zitting daarom opnieuw moest worden gepland, kan de redelijke termijn met vier maanden worden verlengd, aldus de Hoge Raad.¹¹

Minder formalisme

Tijdens het symposium dat vorig jaar ter gelegenheid van het afscheid van A.F.M.Q. Beukers-van Dooren als raadsheer in de Hoge Raad was georganiseerd is uitvoerig gedebatteerd over 'formeel geneuzel'. Tijdens dat debat werd onder meer betoogd dat de Hoge Raad zelf in grote mate verantwoordelijk is voor het 'formeel geneuzel' in het belastingrecht.¹² De hiervoor besproken immateriële schadevergoeding bij overschrijding van de redelijke termijn kwam daarbij uiteraard ook aan de orde. De stelling was dat het goed zou zijn als de Hoge Raad het 'scoren op neuzelpunten' terugdringt en er meer ruimte komt voor 'echte' rechtsbescherming. Mogelijk heeft dit symposium bijgedragen aan de beslissing HR 8 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1033, *Belastingblad* 2022/343, m.nt. L.J. Boone. Daarin oordeelt de Hoge Raad namelijk dat de uitspraak van een lagere rechter niet langer wordt vernietigd wegens een misslag in het dictum, als de belangen van de appellant – dat kan dus zowel de belanghebbende als de inspecteur zijn – daarmee niet kunnen worden gediend. Daarvan zal in het algemeen sprake van zijn indien de rechtbank het beroep naar het oordeel van de appelrechter niet ongegrond maar niet-ontvankelijk had moeten verklaren.

¹¹ Zie ook HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:935, HR 9 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:115 en HR 16 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1233.

Ook indien een beroep ongegrond is verklaard terwijl de rechtbank zich naar het oordeel van de appelrechter onbevoegd had behoren te verklaren, valt niet zonder meer in te zien hoe corrigeren van het dictum enig belang van de appellant kan dienen, zo licht de Hoge Raad toe. In dit soort gevallen hoeft dan ook geen proceskostenvergoeding te worden gegeven.

Deze lijn is voortgezet in HR 23 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1283, *Belastingblad* 2022/404, m.nt. L.J. Boone. Die zaak die draaide om de door de heffingsambtenaar bij de proceskostenvergoeding toegepaste wegingsfactor, die volgens belanghebbende te laag zou zijn. Het beroep van belanghebbende wordt na een vereenvoudigde procedure ex. art. 8:54 Awb ongegrond verklaard omdat de toegepaste wegingsfactor van 0,25 juist is, waarna verzet wordt ingesteld. Omdat de gemachtigde van belanghebbende per ongeluk de naam van een andere persoon in het verzetschrift gebruikt, verklaart de rechtbank het verzet niet-ontvankelijk. De Hoge Raad achtte dat gelet op de omstandigheden in deze zaak onbegrijpelijk. Tot cassatie leidt dat evenwel niet. Vanwege het enige geschilpunt dat in beroep aan de orde was (de wegingsfactor voor de proceskosten) en de oordelen daarover van de rechtbank in de uitspraak ex art. 8:54 Awb, kon het verzet volgens de Hoge Raad namelijk slechts ongegrond worden verklaard. Ook dan zou belanghebbende, net als na de niet-ontvankelijkverklaring, geen proceskostenvergoeding ontvangen.

Toen bleek dat bij Hof 's-Hertogenbosch abusievelijk een dertigtal raadsheren in het belasting-

¹² Zie de inleiding van C.J. Hummel, senior raadsheer in Hof Amsterdam, tijdens dit symposium, 'Formeel geneuzel: excessief formalisme in het belastingrecht', *WFR* 2022/136.

en strafrecht verkeerd waren beëdigd omdat in plaats van de tekst die was bestemd voor rechters en raadsheren, de tekst was gebruikt voor de beëdiging van rijksambtenaren, stelde de Procureur-Generaal bij de Hoge Raad in zowel een belasting- als strafzaak van dit hof cassatie in het belang der wet in. De belastingkamer van de Hoge Raad heeft beslist dat het gebruik van een onjuiste tekst bij de beëdiging van raadsheren geen gevolgen heeft voor de uitspraken die door deze raadsheren zijn gedaan (HR 21 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1509, *Belastingblad* 2022/445, m.nt. Redactie). De strafkamer kwam op dezelfde datum eveneens tot dit oordeel (HR 21 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1438). Ook in deze zaak gaat de Hoge Raad dus voorbij aan een gebrekkige uitvoering van een formeel voorschrift.

Dwangsom en ingebrekestelling

Op grond van art. 4:17 lid 3 Awb is het bestuursorgaan een dwangsom verschuldigd als het te laat is met het geven van een beschikking en de aanvrager ter zake een schriftelijke ingebrekestelling heeft gestuurd. Voor een ingebrekestelling is nodig dat (1) het voldoende duidelijk is op welke aanvraag de ingebrekestelling betrekking heeft, (2) belanghebbende zich op het standpunt stelt dat het bestuursorgaan niet tijdig op de aanvraag heeft beslist en (3) belanghebbende erop aandringt dat een zodanige beslissing alsnog wordt genomen. Het is vaste jurisprudentie dat een ingebrekestelling niet de woorden 'ingebrekestelling' of 'in gebreke' hoeft te bevatten.¹³ Uit HR 9 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1835, *Belastingblad*

2023/50, m.nt. R.T. Wiegerink, volgt dat een e-mail waarin de belanghebbende de hoop uitspreekt spoedig een reactie te ontvangen aangemerkt kan worden als een ingebrekestelling. Voor een ingebrekestelling is niet vereist dat de belanghebbende in een geschrift de termen 'aanmanen' of 'in gebreke stellen' gebruikt, zo benadrukt de Hoge Raad. Dat de ingebrekestelling per e-mail was verzonden, was geen discussiepunt in deze zaak.¹⁴ Kennelijk was door de inspecteur al dan niet impliciet kenbaar gemaakt dat de elektronische weg open stond.

Horen in bezwaar

In geval van lokale belastingen geschiedt het horen in bezwaar ingevolge art. 25 lid 1 AWR alleen wanneer belanghebbende daarom verzoekt. In rijksbelastingen moet de inspecteur de belanghebbende in de gelegenheid stellen om te worden gehoord voordat op het bezwaar wordt beslist.¹⁵ In de (rijksbelasting)zaak die leidde tot HR 25 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1739, *Belastingblad* 2023/10, m.nt. J.M.J.F. Jansen, had de inspecteur dat ook gedaan. Op het (voor de derde keer) geplande hoorgesprek kwam de gemachtigde – zonder berichtgeving vooraf – echter niet opdagen. De Hoge Raad stelt in dit arrest voorop dat het bestuursorgaan voor het houden van een hoorgesprek naar eigen inzicht een tijdstip en een locatie mag kiezen, mits daarbij de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht worden genomen. De redelijke belangen van de betrokkene(n) en van het bestuursorgaan moet het bestuursorgaan tegen elkaar afwegen. Een redelijk verzoek van de belanghebbende om uitstel van een

¹³ Zie HR 14 oktober 2016, ECLI:NL:HR:2016:2300, *Belastingblad* 2016/493, m.nt. L.J. Boone.

¹⁴ Hoewel in art. 4:17 lid 3 Awb staat dat de ingebrekestelling schriftelijk dient te geschieden, maakt art. 2:15 Awb het in beginsel mogelijk een

ingebrekestelling via een e-mail te versturen als het bestuursorgaan kenbaar heeft gemaakt dat correspondentie in een bepaalde zaak via de elektronische weg mogelijk is.

¹⁵ Zie art. 9 Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

gepland gesprek zal het bestuursorgaan in de regel moeten inwilligen. Alleen als zwaarder wegende, bij de behandeling van de zaak betrokken belangen aan zo'n uitstel in de weg staan, kan een uitstelverzoek worden afgewezen, aldus de Hoge Raad.¹⁶

Exceptieve

toetsing/evenredigheidsbeginsel

In de vorige kroniek hebben wij het arrest HR 8 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:34, *Belastingblad* 2021/72, m.nt. G. Groenewegen (*Eper ijscoman*), besproken.¹⁷ Dat belangrijke arrest, over een ijscoventer uit Epe die werd geconfronteerd met een zeer forse stijging van het precariobelastingtarief, betrof (onder meer) de vraag of de belastingrechter bij de toetsing van een belastingverordening ook rekening moet houden met formele beginselen zoals het motiveringsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel.¹⁸ De Hoge Raad besliste dat dit het geval was, waardoor na verwijzing nog de stelling van belanghebbende moest worden onderzocht of de gemeente bij haar beslissing om het gemaximeerde precariobelastingtarief voor vergunninghouders te laten vervallen, de gerechtvaardigde belangen van de vergunninghouders niet had meegewogen. Dat was de eerste keer dat de Hoge Raad deze zogenoemde exceptieve toetsing benoemt ten aanzien van belastingverordeningen. In de verwijzingsprocedure heeft Hof 's-Hertogenbosch 23 maart 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:936, *Belastingblad* 2022/193, m.nt. A.P. Monsma, overwogen dat door het

ontbreken van discussie in gemeenteraad over de gevolgen van de afschaffing van het maximumtarief niet kan worden beoordeeld of (de wijziging van) het tarief van de precariobelasting voor standplaatsen in strijd is met de algemene rechtsbeginselen. Het hof heeft verordening om die reden buiten toepassing gelaten. Het daartegen door de heffingsambtenaar ingestelde cassatieberoep is door de Hoge Raad zonder motivering (onder verwijzing naar art. 81 RO) ongegrond verklaard (HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1644, *Belastingblad* 2022/462).

Het is de vraag in hoeverre de met het arrest *Eper ijscoman* ingezette ontwikkeling ertoe leidt dat de van oudsher terughoudende toetsing van belastingverordeningen aan materiële rechtsbeginselen daadwerkelijk wijzigt. De praktijk zal dat moeten uitwijzen. Voor wat betreft het afgelopen jaar levert de jurisprudentie van de feitenrechters een gevarieerd beeld op, waaruit wij een kleine bloemlezing geven. Rb. Noord-Holland 10 november 2022, ECLI:NL:RBNHO:2022:9945, *Belastingblad* 2023/47, m.nt. J.A. Monsma, liet het tarief van de afvalstoffenheffing voor een meerpersoonshuishouden op grond van exceptieve toetsing buiten toepassing. De heffing van afvalstoffenheffing naar een meerpersoonstarief stond volgens de rechtbank op gespannen voet met het evenredigheidsbeginsel, omdat nagenoeg het gehele jaar sprake was van een eenpersoonshuishouden. Monsma heeft enige aarzelingen bij de juistheid van deze beslissing. Rb. Gelderland 27 september 2022,

¹⁶ Vgl. HR 22 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:525, waarin de Hoge Raad oordeelde dat de rechter een verzoek om uitstel van de zitting alleen afwijst als hij oordeelt dat zwaarder wegende bij de behandeling van de zaak betrokken belangen aan zo'n uitstel in de weg staan.

¹⁷ Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2021, *Belastingblad* 2022/104. Zie voorts

de uitspraken CRvB 1 juli 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:2018 en ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:452.

¹⁸ Zie A.A.C. Bruins, 'Zorgvuldigheid en motivering bij belastingverordeningen', *Belastingblad* 2021/158 en ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:452, *AB* 2021/14.

ECLI:NL:RBGEL:2022:5491, *Belastingblad* 2023/46, m.nt. A.W. Schep, heeft geoordeeld dat exceptieve toetsing niet leidde tot vernietiging van een legesaanslag ter zake van een geweigerde omgevingsvergunning. Er was volgens de rechtbank geen aanleiding aan te nemen dat de gemeenteraad niet alle belangen had afgewogen. Schep uit kritiek op de beslissing, niet zozeer wat betreft de uitkomst, maar hij constateert dat het door de hoogste bestuursrechters, waaronder dus de Hoge Raad, gegeven uitleg aan de exceptieve toetsing van belastingverordeningen nog niet voldoende concreet is om door feitenrechters in alle gevallen juist te worden toegepast. Hof Amsterdam 17 januari 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:156, toonde zich recent terughoudend bij de beantwoording van de vraag of de tariefdifferentiatie van marktgelden toelaatbaar was. Binnen de (nieuwe) kaders van de hoogste bestuursrechters ligt een materieel terughoudende toetsing aan algemene rechtsbeginselen volgens dat hof in de rede als politiek-bestuurlijke afwegingen een rol spelen en sprake is van een beperkt ingrijpen in het leven van de belanghebbenden. Dat zal doorgaans zo zijn bij gemeentelijke belastingverordeningen, aldus het hof in een uitvoerig gemotiveerde uitspraak.

De vraag of een opeenstapeling van naheffingsaanslagen parkeerbelasting toelaatbaar is of niet, want strijdig met het evenredigheidsbeginsel, komt met regelmaat voorbij in procedures. Doorgaans zien de rechters geen aanleiding voor een matiging van de aanslagen, als vaststaat dat die elk voor zich terecht zijn opgelegd. Dat

was bijvoorbeeld aan de orde in het geval dat voorlag in de uitspraak van Hof Den Haag 14 september 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:1780.¹⁹ In die zaak zag belanghebbende over het hoofd dat de kentekenwijziging van zijn parkeervergunning na twee weken automatisch afliep en werden hem dertien naheffingsaanslagen parkeerbelasting opgelegd.

3. Wet WOZ en onroerendezaakbelasting

De WOZ-waarde is voor veel zaken van belang. Overheden gebruiken de WOZ-waarde als basis voor het heffen van verschillende belastingen. Bij de koop of verkoop van een woning kan de WOZ-waarde een rol spelen bij de onderhandelingen. Een verkoper heeft belang bij een zo hoog mogelijke WOZ-waarde. De WOZ-waarde is echter vanaf 1 oktober 2015 ook relevant bij de bepaling van de maximale huurprijs van een woning met een gereguleerde huur. De WOZ-waarde is een van de relevante factoren waaraan punten worden toegekend ten behoeve van het zogenaamde woningwaarderingstelsel. Uitgangspunt bij het toekennen van punten voor de WOZ-waarde is de voor de woning laatst vastgestelde WOZ-waarde, met een jaarlijks geïndexeerd minimum. Dat minimum kan bijvoorbeeld worden toegepast om schokeffecten te voorkomen bij specifieke woningen van specifieke verhuurders. Het gaat hierbij om een beperkt aantal woningen, zoals containerwoningen bestemd voor studentenhuisvesting.²⁰ De vraag deed zich voor of het minimum ook moet worden toegepast als er nog geen WOZ-waarde bekend is, omdat sprake is van een nieuwe woning. In HR 22 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:633,

¹⁹ Zie voorts Hof Amsterdam 22 december 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:3698, dat van oordeel was dat een reeks van vijf naheffingsaanslagen geen strijd met het evenredigheidsbeginsel opleverde.

²⁰ Besluit van 8 juli 2015 tot wijziging van het Besluit huurprijzen woonruimte (aanpassing woningwaarderingstelsel in verband met de introductie van de waarde op grond van de Wet waardering onroerende zaken), *Stb.* 2015, 290, p. 9.

Belastingblad 2022/199, m.nt. J.A. Monsma, heeft de civiele kamer die vraag ontkennend beantwoord in een prejudiciële procedure. Als in de situatie waarin er sprake is van een nieuwe woning het minimum zou worden gehanteerd, zou dat leiden tot een onrealistisch lage huur, aldus de Hoge Raad. De relevante waarde van het gehuurde moet dan op objectieve en transparante wijze worden vastgesteld. Daarvoor bestaan verschillende mogelijkheden. In sommige gevallen kan volgens de Hoge Raad aansluiting worden gezocht bij de WOZ-waarde van soortgelijke woningen. De huurcommissie of de kantonrechter kan de beslissing ook aanhouden in afwachting van een WOZ-beschikking. Als aanhouding dreigt te leiden tot onredelijke vertraging van de procedure, kan de kantonrechter op verzoek een voorlopige voorziening treffen ten aanzien van de huurprijs, aldus de Hoge Raad. Huurder of verhuurder kunnen ook een WOZ-taxatie door een deskundige aan de huurcommissie overleggen of de kantonrechter kan een deskundige benoemen. De Hoge Raad heeft hiermee een aantal praktische handvatten gegeven voor de praktijk.

De bewijslastverdeling in WOZ-procedures is in principe helder.²¹ 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). Indien de belanghebbende

daarin ook niet slaagt, kan de rechter de waarde in goede justitie vaststellen (stap 3). In het geval dat leidde tot HR 29 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:664, *Belastingblad* 2022/217, m.nt. M.M. Franse, had de heffingsambtenaar getracht de door hem verdedigde waarde aannemelijk te maken door overlegging van een matrix met vijf referentieobjecten. Belanghebbende had (onder meer) onder uitvoerige motivering betoogd dat een van de door hem aangedragen referentieobjecten ten onrechte niet was meegenomen door de heffingsambtenaar. Hij had ook gemotiveerd de kritiek van de heffingsambtenaar ten aanzien van dit referentieobject weersproken. Gelet daarop kon het hof naar het oordeel van de Hoge Raad niet zonder nadere motivering overwegen dat reeds het verschil tussen de door de heffingsambtenaar berekende prijs per m³ van de door belanghebbende beoogde referentiewoning en de prijzen per m³ uit de door de heffingsambtenaar overgelegde matrix, aanleiding is de door belanghebbende aangedragen referentiewoning buiten beschouwing te laten.

Bij woningen wordt geen gebruikersbelasting OZB geheven. Daardoor is de vraag of een onroerende zaak in hoofdzaak tot woning dient regelmatig onderwerp van geschil. Daarvan is sprake als 70% of meer van de waarde aan de woning/woondoeleinden kan worden toegerekend (art. 220a lid 2 Gemeentewet). Is dat aan de orde, dan is het object een woning en is er dus geen gebruikersbelasting verschuldigd. Is dat niet het geval, dan komen in dergelijke objecten dus woondelen

²¹ In hoger beroep wordt een lans gebroken voor een nuancering, maar de Hoge Raad heeft zich daarover nog niet uitgelaten; zie Hof Arnhem-Leeuwarden 18 mei 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:4887, *Belastingblad* 2021/257, m.nt. S. Bosma en zie onze bespreking van deze uitspraak in de vorige kroniek 'Kroniek

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

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

voor. De woondelen in een niet-woning moeten ingevolge art. 220e Gemeentewet bij de gebruikersheffing OZB van de heffingsmaatstaf worden afgetrokken (woondelenvrijstelling). In HR 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:770, *Belastingblad* 2022/259, m.nt. R.A. Eskes, is een goed overzicht gegeven van het kader dat in dit verband geldt. Bij de beantwoording van de vraag of 70% of meer van de waarde aan de woondoeleinden kan worden toegerekend is van belang dat uit de parlementaire geschiedenis van art. 220a lid 2 Gemeentewet blijkt dat ook onzelfstandige eenheden waarbij de woonfunctie overheerst, bijvoorbeeld bij studenten- of bejaardenwoningen, moeten worden gerekend tot de delen van een onroerende zaak die dienen tot woning.²³ Een deel van een onroerende zaak dat naar aard en inrichting bestemd en geschikt is om enigszins duurzaam voor menselijke bewoning te dienen en waarbij de woonfunctie overheersend is ten opzichte van andere functies, dient tot woning als bedoeld in art. 220a lid 2 Gemeentewet, ongeacht of dat deel feitelijk duurzaam wordt bewoond.²⁴ Voor delen van de onroerende zaak die naar de hiervoor gegeven maatstaf niet tot woning dienen, moet vervolgens worden beoordeeld of zij volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden als bedoeld in art. 220a lid 2 Gemeentewet. Daarvoor is beslissend of en in hoeverre deze delen feitelijk worden gebruikt ten behoeve van de delen die wel tot woning dienen. Als vaststaat dat een onroerende zaak op grond van art. 220a lid 2 Gemeentewet niet in hoofdzaak tot woning dient, is in beginsel gebruikersbelasting verschuldigd, behalve dan voor zover de woondelenvrijstelling kan worden

toegepast op grond waarvan buiten aanmerking blijft de waarde van gedeelten van de onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dienen dan wel in hoofdzaak dienstbaar zijn aan woondoeleinden. Bij de beoordeling of die beperking van invloed is op de heffingsmaatstaf voor de gebruikersbelasting, mag volgens de Hoge Raad niet uit het oog worden verloren dat het bij toepassing van art. 220e Gemeentewet steeds gaat om onroerende zaken die niet in hoofdzaak tot woning dienen. Voor het oordeel of van de aan een dergelijke onroerende zaak toegekende waarde op grond van art. 220e Gemeentewet een gedeelte buiten aanmerking moet worden gelaten, is het feitelijk gebruik van dat gedeelte beslissend. Dat geldt zowel voor het gedeelte van zo'n onroerende zaak dat tot woning dient, als voor het gedeelte dat in hoofdzaak aan woondoeleinden dienstbaar is. In dit concrete geval was de beantwoording van de vraag aan de orde of een woonzorgcentrum in hoofdzaak tot woning diende. De Hoge Raad beslist dat het oordeel van het hof dat dit het geval is, in stand kan blijven. Het hof had overwogen dat de gezamenlijke woonkamers met bijbehorende keukens die op elke verdiepingsvloer van het woonzorgcentrum aanwezig zijn tot woning dienen, omdat de daarin aanwezige voorzieningen - zoals de keuken, de open haard, de televisie en het zitgedeelte - het de bewoners mogelijk maken daarin hun dag te besteden, te koken en te eten en derhalve om daar duurzaam te verblijven.

In de vorige kroniek bespraken wij al het arrest HR 22 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:49, *Belastingblad*

²³ *Kamerstukken II*, 1996/97, 25037, nr. 3, p. 19.

²⁴ Zie HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2084, *Belastingblad* 2016/465, m.nt. G. Groenewegen, HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2085, *Belastingblad* 2016/465, m.nt. G. Groenewegen, HR 5 januari 2018,

ECLI:NL:HR:2018:3, *Belastingblad* 2018/124, m.nt. G. Groenewegen en HR 10 februari 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV3270, *Belastingblad* 2012/136, m.nt. F.J.H.L. Makkinga.

2022/92, m.nt. A.W. Schep.²⁵ In dat arrest heeft de Hoge Raad beslist dat van een 'woning in aanbouw' of 'leegstaand object' pas sprake kan zijn na aanvang van de feitelijke bouwwerkzaamheden. De Hoge Raad heeft zich aangesloten bij de conclusie van Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman.²⁶ Het gaat volgens de Hoge Raad te ver om al te spreken over delen van de onroerende zaak die dienen tot woning dan wel volledig dienstbaar zijn aan woondoeleinden, vóórdát de (feitelijke) bouwkundige werkzaamheden die tot de stichting van die woning leiden, zijn aangevangen. Die uitleg staat te ver af van wat in het spraakgebruik onder een 'woning in aanbouw' of een 'leegstaand object' kan worden verstaan, aldus de Hoge Raad.

4. Diversen

Parkeerbelasting

Art. 225 lid 2 Gemeentewet bepaalt dat onder parkeren in de zin van die wet wordt verstaan het doen of laten staan van een voertuig op binnen de gemeente gelegen voor het openbaar verkeer openstaande terreinen of weggedeelten, waarop dit doen of laten staan niet op grond van een wettelijk voorschrift is verboden. De Hoge Raad heeft over deze bepaling enkele interessante arresten gewezen in het afgelopen jaar. In HR 11 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:156, *Belastingblad* 2022/146, m.nt. R.A. Eskes, was het geval aan de orde waarin de parkeerder zijn auto deels in het parkeervak en deels (met twee wielen) op de stoep had geparkeerd. In art. 225 lid 2 Gemeentewet ligt volgens de Hoge Raad besloten dat parkeerbelasting ook is verschuldigd in een geval waarin het voertuig zo staat geparkeerd dat het zich gedeeltelijk bevindt op een plaats

waar dat is verboden, maar voor het overige op een voor betaald parkeren aangewezen plaats.

Ook in een andere zaak was de vraag aan de orde of sprake was van toegestaan parkeren in verband met de verschuldigdheid van parkeerbelasting. Ter zake van het parkeren van een auto die is geparkeerd op een laadplek voor elektrische auto's en is aangesloten op een laadpaal, maar die niet meer wordt opgeladen, is parkeerbelasting verschuldigd. Als die niet is voldaan, dan kan dus een naheffingsaanslag worden opgelegd. Dat volgt uit HR 2 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1127, *Belastingblad* 2022/355, m.nt. M.P. van der Burg. Het springende punt in deze zaak was de vraag of het feit dat de auto was geparkeerd terwijl er geen sprake was van opladen, tot de conclusie noopt dat het voertuig in strijd met een wettelijk voorschrift was geparkeerd waardoor heffing van parkeerbelasting niet mogelijk is. Volgens art. 24 lid 1 aanhef en letter d ten tweede RVV mag de bestuurder zijn voertuig niet parkeren op een parkeergelegenheid op een andere wijze of met een ander doel dan op het bord of op het onderbord is aangegeven. De omstandigheid dat de accu van een elektrische auto die is aangesloten op een laadpaal op enig moment niet of niet meer wordt opgeladen leidt volgens de Hoge Raad niet tot de conclusie dat de auto is geparkeerd met een ander doel dan het opladen van de accu van die auto. De heffingsambtenaar is in een dergelijk geval niet gehouden nader onderzoek te doen naar het doel waarmee de auto is geparkeerd, aldus de Hoge Raad.

In gevallen waarin op grond van de gemeentelijke parkeerverordening voor maximaal een uur kan worden geparkeerd en die maximale

²⁵ C.M. Bergman & R.T. Wiegerink, 'Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2021', *Belastingblad* 2022/104.

²⁶ Conclusie A-G R.L.H. IJzerman 22 juni 2021, ECLI:NL:PHR:2021:634, *Belastingblad* 2021/320.

parkeerduur is overschreden, kan geen naheffingsaanslag worden opgelegd voor de periode na dat eerste uur. Omdat belanghebbende niet langer dan dat uur mocht parkeren, was hij niet gehouden ook voor de tijd daarna parkeerbelasting op aangifte te voldoen. Dit volgt uit het arrest HR 11 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:346, *Belastingblad* 2022/147, m.nt. R.A. Eskes. In dat specifieke geval was overigens onduidelijk of ook parkeerbelasting voor het eerste uur was nageheven, zodat de Hoge Raad de zaak heeft verwezen naar een ander hof. Eskes wijst er in zijn noot op dat de Hoge Raad in deze zaak een andere koers lijkt te varen dan in het verleden. Hij suggereert dat dit is ingegeven door de gedachte van de Hoge Raad dat het parkeren na afloop van het eerste uur een zogenaamd Mulderfeit oplevert, zodat een boete kan worden opgelegd (en geen naheffingsaanslag).

Omzetbelasting

De heffing van omzetbelasting vormt een terugkerend onderwerp in deze kroniek, omdat gemeenten daarbij menigmaal als belanghebbenden zijn betrokken. Dat was afgelopen jaar niet anders. In HR 25 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1734, realiseerde een gemeente een verenigingsgebouw op eigen grond ter vervanging van het bij een stichting in eigendom zijnde dorpshuis en voor de huisvesting van verenigingen die in de gemeente zijn gevestigd. Na de start van de bouw heeft de gemeente de eigendom van het gebouw verkocht aan een nieuwe stichting die het gebouw zal gaan beheren en exploiteren. Op dezelfde dag hebben de oude stichting en de verenigingen hun opstallen en ondergrond verkocht aan de gemeente. Het verkregen bedrag moet aan de nieuwe stichting beschikbaar worden gesteld met het oog op de aankoop van het nieuwe gebouw van de gemeente. De gemeente heeft de ter zake van de

levering aan de nieuwe stichting in rekening gebrachte btw aangegeven. Daarop heeft zij de ter zake van de bouw betaalde btw in datzelfde kwartaal in aftrek gebracht. Ook heeft zij alsnog in aftrek gebracht de btw die vanaf de start van de bouw, enkele jaren daarvoor, in rekening is gebracht. Volgens Hof Den Haag 31 maart 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:784, kon slechts het deel van de btw in aftrek worden gebracht die betrekking had op het kwartaal van de levering, omdat de aftrek over de eerdere bouwkosten al in de desbetreffende tijdvakken had moeten plaatsvinden en die fout niet achteraf kan worden hersteld. De Hoge Raad laat dit oordeel in stand onder verwijzing naar HvJ EU 7 juli 2022, zaak C-194/21, ECLI:EU:C:2022:535. In dat arrest is door het Hof van Justitie overwogen dat het niet in strijd met het EU-recht is dat Nederland weigert, in het kader van een herziening, de te laat, na afloop van een vervaltermijn, geclaimde aftrek van voorbelasting alsnog in aftrek toe te staan. Daaraan voegt de Hoge Raad toe dat de vijfjaarstermijn waarbinnen de inspecteur nog ambtshalve kan verminderen op de voet van art. 65 AWR, naar zijn aard niet is aan te merken als een dergelijke vervaltermijn. De beslissing van het hof dat geen sprake is van misbruik van recht laat de Hoge Raad echter niet in stand. Daarvoor moet volgens de Hoge Raad namelijk het samenstel van (rechts)handelingen in ogenschouw worden genomen en moet rekening worden gehouden met de werkelijke inhoud en betekenis van elk van die (rechts)handelingen. Het hof had ten onrechte alleen de overdracht van het nieuwe gebouw door de gemeente aan de nieuwe stichting bij zijn beoordeling betrokken.