

Publicatie

Auteurs: C.M. Bergman & R.T. Wiegerink
Verschenen in: *Belastingblad* 2024/110
Datum: Maart 2024
Titel: Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2023

Kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden 2023

C.M. Bergman en R.T. Wiegerink¹

1. Inleiding

In deze jaarlijkse kroniek jurisprudentie belastingen lagere overheden, die dit jaar voor de veertiende 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 2023 heeft gewezen. Verder is er afgelopen jaar een opvallend aantal conclusies door de procureur-generaal genomen in zaken over lokale belastingen, waarin nog geen arrest is gewezen door de Hoge Raad. Ook die conclusies bespreken wij. De daaropvolgende arresten komen ongetwijfeld in de volgende kroniek aan bod. 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 en arresten met betrekking tot de Wet WOZ en de onroerendezaakbelastingen (onderdeel 3). Tot slot gaan wij in op de parkeerbelasting, de precariobelasting en de Arubaanse grondbelasting (onderdeel 4).

2. Formeel recht

Ontvankelijkheid

In een zaak die ziet op verzuimherstel en de ontvankelijkheid van een beroep heeft de Hoge Raad een arrest gewezen dat ook voor de ontvankelijkheid van een bezwaar van belang kan zijn. In deze zaak was door de rechtbank een herstelverzuimbrief naar het oude adres van de gemachtigde gestuurd, hoewel het nieuwe adres in het beroepschrift was vermeld. De Hoge Raad stelt in zijn arrest van 24 november 2023, *Belastingblad* 2024/14, ECLI:NL:HR:2023:1625, m.nt. J.M.J.F. Jansen, voorop dat een rechterlijk college bij het verzenden van mededelingen aan een procespartij ervan uit dient te gaan dat die procespartij bereikbaar is op het adres dat zij heeft opgegeven met het oog op de behandeling van de zaak in de desbetreffende instantie, hetzij bij het instellen van het rechtsmiddel, hetzij nadien in geval van adreswijziging. In deze zaak had de rechtbank de brief dus naar het oude adres gestuurd. Omdat deze onjuiste adressering niet te wijten is aan de gemachtigde, start de voor het herstel van het verzuim bepaalde termijn pas op de dag van verzending van de brief naar het juiste adres of – indien dat eerder is – op de dag waarop (de gemachtigde van) de belanghebbende de brief inzake het herstellen van het verzuim of een afschrift daarvan onder ogen heeft gekregen, zo oordeelt de Hoge Raad in dit arrest. De niet-

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

ontvankelijkverklaring door de rechtbank was gelet hierop onterecht.

In een zaak waarin het ‘inhoudelijk’ ging om een verhoging van de in een beschikking opgenomen invorderingsrente van € 0,53 naar € 1 was niet tijdig uitspraak op bezwaar gedaan, waarna een ingebrekestelling volgde waarin werd aangedrongen op het alsnog doen van die uitspraak. Nadat in de uitspraak op bezwaar de invorderingsrente op € 1 was vastgesteld, werd beroep ingesteld vanwege het niet-tijdig nemen van een beschikking over de verschuldigdheid en de hoogte van de dwangsom. De rechtbank verklaarde dit beroep niet-ontvankelijk en overwoog daarbij dat de heffingsambtenaar geen dwangsom kan verbeuren wegens het niet-tijdig nemen van een dwangsombeschikking en dat dus ook geen sprake was van het niet-tijdig nemen van een besluit waartegen belanghebbende in beroep kon komen. Daar gaat het in deze zaak mis omdat belanghebbende een dwangsombeschikking verlangde wegens het niet-tijdig doen van de uitspraak op het bezwaar tegen de beschikking over de invorderingsrente. Maar tot een gegrond cassatieberoep komt het in deze zaak niet. De Hoge Raad wijst er in het arrest van 3 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:331, *Belastingblad* 2023/140, m.nt. J.M.J.F. Jansen, op dat uit de uitspraak van de rechtbank volgt dat de heffingsambtenaar de dwangsom heeft uitbetaald. Belanghebbende kan dus niet in een betere positie komen door het instellen van het cassatieberoep en heeft daarmee geen procesbelang. Dat leidt tot een niet-ontvankelijkverklaring van het cassatieberoep.

Dwangsomregeling

De vraag of de wettelijke dwangsomregeling van art. 4:17 e.v. Awb ook van toepassing is

op een niet voor bezwaar vatbare beschikking – te weten een beslissing op een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag gemeentelijke heffingen – heeft geleid tot een zogenoemde cassatie in het belang der wet, ingesteld door de Procureur-Generaal bij de Hoge Raad. De heffingsambtenaar had, nadat hij in gebreke was gesteld wegens het niet nemen van de beslissing, de aanslag verminderd met bericht dat tegen de ambtshalve vermindering geen bezwaar openstaat en dat de Wet dwangsom en beroep bij niet tijdig beslissen niet van toepassing is. Belanghebbende richt zich vervolgens tot de kantonrechter die zijn vordering afwijst.² De vordering tot cassatie in het belang der wet is gericht tegen dit vonnis van de kantonrechter. Het gaat hier dus om een civiele zaak met een fiscale achtergrond. De Hoge Raad komt in het arrest van 3 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:134, *Belastingblad* 2023/86, m.nt. L.J. Boone, tot het oordeel dat de wettelijke dwangsomregeling van toepassing is op iedere beschikking op een aanvraag in de zin van de Awb. Onder een aanvraag wordt verstaan een verzoek tot het nemen van een besluit. Het verzoek om ambtshalve vermindering is zo’n aanvraag en uit de Awb volgt niet dat de dwangsomregeling alleen betrekking heeft op besluiten in de vorm van een voor bezwaar vatbare beschikking, aldus de Hoge Raad. Maar daarmee zijn we er nog niet. Omdat het gaat om een ambtshalve vermindering van een aanslag, is tegen een dergelijke vermindering (of de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering) geen beroep mogelijk bij de belastingrechter, zo volgt uit art. 26 AWR. Daarom treedt de civiele rechter op als restrechter en is het dus ook de civiele rechter (in dit geval de kantonrechter) die in dit soort zaken moet oordelen over de vraag of de heffingsambtenaar een dwangsom is

² Rb. Limburg 4 mei 2021, ECLI:NL:RBLIM:2021:3850, *Belastingblad* 2021/271, m.nt. R.T. Wiegerink.

verschuldigd. De civiele rechter had de vordering volgens de Hoge Raad moeten toekennen. De Hoge Raad vernietigt het vonnis van de kantonrechter daarom in het belang der wet.

Inzage/toezending stukken

Op 18 augustus 2023 heeft de Hoge Raad twee arresten gewezen over het verkrijgen van afschriften van stukken waarmee – na verschillende oordelen van de hoven – voor de uitvoeringspraktijk gelukkig duidelijkheid is geschapen. Het eerste arrest (ECLI:NL:HR:2023:1107, *Belastingblad* 2023/326, m.nt. R.A. Eskes) betreft een naheffingsaanslag parkeerbelasting waarin belanghebbende in bezwaar heeft verzocht om alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan hem toe te sturen, zonder dat hij met zoveel woorden heeft verzocht om te worden gehoord.³ De Hoge Raad oordeelt allereerst dat dit in het bezwaarschrift opgenomen verzoek door de heffingsambtenaar niet hoefde te worden opgevat als een verzoek om te worden gehoord. Omdat de heffingsambtenaar niet verplicht was om belanghebbende te horen was hij ook niet verplicht te voldoen aan het verzoek van belanghebbende om alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan hem toe te sturen. Doordat geen hoorzitting plaatsvond, en ook niet hoefde plaats te vinden, had belanghebbende geen recht op inzage in de op de zaak betrekking hebbende stukken op de voet van art. 7:4 lid 2 Awb, aldus de Hoge Raad. Ten overvloede merkt de Hoge Raad nog op dat de terinzagelegging tegenwoordig ook digitaal kan plaatsvinden (bijvoorbeeld via een webportaal). Dit is een voor de praktijk een belangrijke toevoeging. Dat geldt ook voor de opmerking van de Hoge Raad dat door die terinzagelegging of door een tijdige (onverplichte) papieren toezending van de

op de zaak betrekking hebbende stukken aan (de strekking van) het inzagerecht is voldaan. Fysiek ter inzage leggen is dan dus niet meer nodig.

Het tweede arrest (ECLI:NL:HR:2023:1052, *Belastingblad* 2023/319, m.nt. R.A. Eskes) betreft een WOZ-zaak. Art. 40 lid 2 Wet WOZ bepaalt dat aan degene ten aanzien van wie een beschikking is genomen voor een bepaald object, op verzoek een 'afschrift' wordt verstrekt van de gegevens die ten grondslag liggen aan de vastgestelde waarde. Dat gaat dus verder dan 'ter inzage leggen' van de op zaak betrekking hebbende stukken voorafgaand aan een hoorzitting. Tot de gegevens die op grond van art. 40 lid 2 Wet WOZ moeten worden verstrekt behoort niet alleen het taxatieverslag, maakt de Hoge Raad duidelijk in dit arrest. Het kan ook gaan om gegevens die niet zijn vermeld in het taxatieverslag. Als degene ten aanzien van wie een WOZ-beschikking is genomen een voldoende specifiek verzoek doet tot het verstrekken van bepaalde gegevens die niet in het taxatieverslag zijn opgenomen, maar die wel ten grondslag liggen aan de vastgestelde waarde van de onroerende zaak, moet hem een afschrift van die gegevens worden verstrekt, aldus de Hoge Raad. Dit kan gaan leiden tot een stortvloed aan procedures over de gevolgen van een schending van art. 40 lid 2 Wet WOZ, in het bijzonder over de vraag of dit moet leiden tot de toekenning van een pkv.

A-G Pauwels heeft op 10 november 2023 drie conclusies met een gemeenschappelijke bijlage⁴ genomen over de vraag of in het geval dat een begroting van een gemeente of waterschap een op de zaak betrekking hebbend stuk is (vanwege een beroep op de zogenoemde opbrengstlimiet), het bestuursorgaan deze op grond van art. 8:42

³ In geval van gemeentelijke belastingen geschiedt het horen in bezwaar ingevolge art. 25 lid 1 AWR alleen wanneer belanghebbende daarom verzoekt.

⁴ ECLI:NL:PHR:2023:1064.

Awb steeds aan de rechter moet toezenden, ook al is de begroting openbaar. Twee conclusies (ECLI:NL:PHR:2023:1004, *Belastingblad* 2024/13, m.nt. Redactie en ECLI:NL:PHR:2023:934) betreffen (samenhangende) zaken over leges die zijn gegeven in verband met de aanvraag van paspoorten door een echtpaar. De heffingsambtenaar had in deze zaken in de bezwaarfase een link naar de integrale gemeentebegroting aan belanghebbenden gestuurd. De derde conclusie (ECLI:NL:PHR:2023:1063) betreft een zaak over aanslagen in de zuiveringsheffing en de watersysteemheffing. In deze zaak onderbouwde de heffingsambtenaar zijn verweer met een verwijzing naar passages uit de begroting van het waterschap zonder deze begroting volledig over te leggen. De begroting was wel op het internet gepubliceerd. Omdat voor de gemeentelijke en waterschappelijke begroting geen wettelijk vastgelegd openbaarmakingsregime geldt, is het bestuursorgaan in een procedure over opbrengstlimiet op grond van art. 8:42 Awb in principe verplicht de begroting als zaakstuk aan de rechter te zenden, concludeert de A-G. De A-G komt in de uitvoerige bijlage bij de conclusies vervolgens tot een nuancering: toezending van een op de zaak betrekking hebbend stuk kan achterwege blijven indien het stuk op een zodanige wijze openbaar is (gemaakt) dat daarmee is voldaan aan de strekking van art. 8:42 Awb. Dit hoeft niet beperkt te zijn tot openbaar gemaakte stukken waarvoor een wettelijk vastgelegd openbaarmakingsregime geldt. Tot slot merkt de A-G op dat de feitenrechter (vooralsnog) de ruimte moet worden gelaten om erop toe te zien dat in het concrete geval is voldaan aan de strekking van art. 8:42

⁵ Zie voor de indexering van de bedragen: Regeling van de Minister voor Rechtsbescherming van 22 december 2023, nr. 5110503, tot indexering van bedragen in de Algemene wet bestuursrecht, het Besluit proceskosten

Awb. Het arrest van de Hoge Raad zal ongetwijfeld dit kalenderjaar volgen.

(Proces)kostenvergoeding (pkv), immateriële schadevergoeding (ISV) en Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm

Welke kosten van bezwaar of beroep voor vergoeding in aanmerking komen, volgt uit het Besluit proceskosten bestuursrecht (BPB).⁵ Voor het bepalen van de hoogte van de pkv zal voor WOZ-zaken per 1 januari 2024 ook acht geslagen moeten worden op art. 30a Wet WOZ.⁶ Het voert te ver om in deze kroniek dit nieuwe artikel en het daarbij behorende overgangsrecht uitgebreid te bespreken. Kort gezegd volgt uit dit artikel dat in het kader van bezwaar tegen een WOZ-beschikking (of een daarmee verband houdend besluit) de pkv voor door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand wordt vermenigvuldigd met factor 0,25 en dat in het kader van beroep, hoger beroep of beroep in cassatie het gaat een factor 0,25 wordt toegepast als het bestreden besluit wordt vernietigd en een factor 0,10 geldt in overige gevallen. Deze factoren worden voor het eerst toegepast met betrekking tot een bezwaar tegen een na 1 januari 2024 bekendgemaakt besluit en een beroep, hoger beroep, verzet, beroep in cassatie tegen of een verzoek om herziening van een na dat tijdstip bekendgemaakte beslissing of uitspraak. Art. 30a lid 3 Wet WOZ, waarin is bepaald dat in deze zaken een vergoeding van immateriële schade bij overschrijding van de redelijke termijn van € 50 per half jaar wordt toegekend, vindt voor het eerst toepassing op vergoedingen voor overschrijding van de redelijke termijn waarvan de termijn aanvangt na 1 januari 2024. Art. 30a lid 4 Wet WOZ, waarin is bepaald dat uitbetalingen van vergoedingen en dwangsommen uitsluitend plaatsvinden

bestuursrecht en de Wet griffierechten burgerlijke zaken, Stcrt. 2023, 35874.

⁶ Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm, Stb. 2023, 507.

op een bankrekening die op naam staat van de belanghebbende, heeft onmiddellijke werking.

Uit met name in 2023 door rechtbanken gewezen uitspraken volgt dat er in (onder meer) WOZ-zaken de pkv en de ISV vaker worden beperkt.⁷ A-G Wattel heeft in zijn conclusie van 17 november 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1042, de Hoge Raad onder meer geadviseerd de ISV te maximeren op het pleitbare financiële belang bij de procedure in gevallen waarin een beroepsgemachtigde optreedt. Ook heeft hij de Hoge Raad in overweging gegeven om in lopende en nog komende zaken die niet onder de hierboven beschreven nieuwe wet vallen, aan te sluiten bij de ISV- en pkv-forfaits die volgen uit de uitspraak van Rechtbank Midden-Nederland⁸ over ISV- en pkv-toekenning in WOZ-zaken. Het is afwachten of en zo ja wanneer de Hoge Raad deze handschoen oppakt. In de in 2023 gewezen arresten heeft de Hoge Raad in ieder geval nog altijd vastgehouden aan het bedrag van € 500 per half jaar.⁹

Wanneer aanslagen (en een WOZ-beschikking) zijn verenigd op één aanslagbiljet, waartegen vervolgens één bezwaarschrift is ingediend, waarop één uitspraak op bezwaar is gedaan, waartegen één beroepschrift is ingediend en waarna de rechtbank de zaak als één zaak heeft behandeld, wordt de procedure over deze aanslagen en beschikking beschouwd als één zaak voor de toekenning van de ISV, zo volgt uit het arrest van de HR 21 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:652, *Belastingblad* 2023/189, m.nt. R.T. Wiegerink.

⁷ Zie onder meer Rb. Midden-Nederland 4 september 2023, ECLI:NL:RBMNE:2023:4481, Rb. Noord-Holland 16 mei 2023, ECLI:NL:RBNHO:2023:4577, Rb. Rotterdam 12 juli 2023, ECLI:NL:RBROT:2023:6163 en Rb. Oost-Brabant 29 december 2023, ECLI:NL:RBOBR:2023:6081 en Rb. Den Haag 19 juli 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:12085.

⁸ Zie noot 7 hiervoor.

Wanneer een geschil betrekking heeft op een zeer gering financieel belang bestaat geen aanleiding om uit te gaan van de veronderstelling dat de lange duur van de procedure spanning en frustratie bij de belanghebbende heeft veroorzaakt en kan de ISV dus achterwege blijven. Uit onder meer HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:292, *Belastingblad* 2017/166, m.nt. W.G. van den Ban, volgt dat indien het belang van een procedure uitsluitend is gelegen in de vaststelling van een of meer door of aan een bestuursorgaan te betalen bedragen moet worden aangenomen dat de procedure betrekking heeft op een zeer gering financieel belang, indien de som van die bedragen niet meer beloopt dan € 15. In de hiervoor genoemde conclusie van 17 november 2023 heeft A-G Wattel terecht opgemerkt dat het evident is dat nevenvorderingen zoals griffierecht en ISV- en pkv-claims niet kunnen meetellen voor deze bagatelgrens. Dat kan ook worden afgeleid uit het arrest HR 22 september 2023, ECLI:NL:HR:2023:1271, *Belastingblad* 2023/381, m.nt. L.J. Boone, waarin het draait om een extra bedrag aan invorderingsrente van € 2 en de Hoge Raad de grens van € 15 herhaalt.¹⁰ De vraag blijft wel waarom de Hoge Raad de grens van € 15 in de loop der jaren nimmer heeft verhoogd. Het is afwachten of de Hoge Raad binnenkort iets gaat doen met het advies van Wattel om deze grens aanzienlijk hoger vast te stellen.

In een zaak over een bpm-heffing waarbij een inmiddels beruchte en met regelmaat geweigerde gemachtigde betrokken was draaide het alleen nog maar om de overschrijding van de redelijke termijn en de

⁹ Uit de uitspraak van 19 december 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:3466, *Belastingblad* 2024/82, m.nt. A.P. Monsma, volgt dat Hof Amsterdam in zaken waarop de Wet herwaardering proceskostenvergoedingen WOZ en bpm nog niet van toepassing is, de ISV vanwege het in deze wet opgenomen overgangsrecht niet matigt.

¹⁰ Zie ook het jaaroverzicht 2023 van de Commissie rechtseenheid bestuursrecht, p. 6-7.

hoogte van de pkv. Het hof had geoordeeld dat het beroep zodanig voortvarend was behandeld dat de overschrijding van de redelijke termijn in een latere fase daarmee kon gecompenseerd. De Hoge Raad zet in het arrest van 17 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1370, *Belastingblad* 2024/15, m.nt. R.A. Eskes, de strenge eisen voor compensatie tussen de fase van hoger beroep en de daaraan voorafgaande fase uiteen: (1) de overschrijding van de redelijke termijn in de desbetreffende procesfase moet van beperkte duur zijn; (2) de totale duur van de berechting in hoger beroep en de daaraan voorafgaande fase van bezwaar en beroep moet tezamen binnen het totaal van de voor elk van die afzonderlijke fasen als redelijk aan te merken termijnen blijven, en (3) de behandeling in de eerdere of latere fase waarin geen overschrijding van de redelijke termijn heeft plaatsgevonden, moet met bijzondere voortvarendheid hebben plaatsgevonden. Van een voortvarende behandeling in de fase van bezwaar en beroep (die in deze zaak 19 maanden duurde) was in deze zaak geen sprake, zodat alsnog een immateriële schadevergoeding wordt toegekend. Ook in deze zaak was de gemachtigde door het hof in de loop van de procedure geweigerd als gemachtigde. Dat vormde wel een bijzondere omstandigheid waarmee de redelijke termijn in hoger beroep met vier maanden werd verlengd. Daarnaast had het hof bij de bepaling van de pkv de reactie van de gemachtigde op een processtuk van de inspecteur dat volstond met zeer grievende en (deels zeer grove) beledigende taal jegens belastingambtenaren, rechterlijke ambtenaren en rechterlijke instanties buiten beschouwing gelaten. Dit, in combinatie met het gedrag van deze gemachtigde buiten het verband van deze procedure, kan in deze

zaak als een bijzondere omstandigheid in de zin van art. 2 lid 3 BPB worden aangemerkt die tot het achterwege laten van een vergoeding voor het betreffende processtuk kan leiden, zo volgt uit dit arrest. Deze hele procedure levert belanghebbende (of eigenlijk zijn gemachtigde) uiteindelijk in totaal nog altijd een bedrag aan pkv en ISV op van € 4.424. Een week eerder had de Hoge Raad in het arrest van 10 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1526, *Belastingblad* 2024/33, overwogen dat bij de berekening van de vergoeding voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand voortaan tot uitgangspunt wordt genomen dat i) een verzoek om schadevergoeding een proceshandeling is waaraan 1 punt wordt toegekend, en ii) op een dergelijk verzoek een wegingsfactor 0,25 (zeer licht) van toepassing is. Die lagere factor 0,25 heeft de Hoge Raad in het arrest van 17 november 2023 evenwel niet toegepast, maar dat zal hopelijk een eenmalige vergissing zijn.¹¹

In een zaak over een WOZ-beschikking waarin het bezwaar, beroep en hoger beroep ongegrond verklaard zijn verklaard draaide het alleen nog maar om de ISV. De toekenning van de ISV was voor het hof in deze zaak aanleiding om de heffingsambtenaar te veroordelen in de door belanghebbende gemaakte (proces)kosten in bezwaar, beroep en hoger beroep. Voor een vergoeding van de in bezwaar gemaakte kosten was in deze zaak evenwel geen aanleiding, zo volgt uit HR 1 december 2023, ECLI:NL:HR:2023:1665, *Belastingblad* 2024/16, m.nt. J.M.J.F. Jansen. De Hoge Raad bevestigt daarmee dat voor vergoeding van de in bezwaar gemaakte kosten – na een daartoe in de bezwaarfase gedaan verzoek – alleen plaats is voor zover het bestreden besluit wordt herroepen

¹¹ De factor 0,25 wordt door hoven inmiddels in ieder geval wel toegepast, zie onder meer Hof Amsterdam 28 november 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:3540 en Hof Arnhem-Leeuwarden 9 januari 2024, ECLI:NL:GHARL:2024:239.

wegens een aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid.¹²

Formele rechtskracht

In een WOZ-zaak heeft de heffingsambtenaar voor het jaar 2017 in de uitspraak op bezwaar de WOZ-waarde van de dijkwoning van belanghebbende lager vastgesteld.¹³ Tegen de WOZ-beschikkingen voor de jaren 1996 tot 2017 was geen bezwaar gemaakt zodat die waarden onherroepelijk vaststaan. Belanghebbende verzoekt in juni 2018 daarom om een schadevergoeding die bestaat uit de te veel betaalde belastingen als gevolg van de te hoog vastgestelde WOZ-waarden. De heffingsambtenaar heeft aangegeven dat de gemeente geen aansprakelijkheid erkent en dat belanghebbende niet in aanmerking komt voor correctie van de WOZ-waarde, kort gezegd omdat het verschil tussen de oorspronkelijke WOZ-waarde en de herziene waarde voor de jaren 2013 tot en met 2016 minder is dan 20 procent. Het daarna door belanghebbende bij de rechtbank (op grond van art. 8:88 Awb) ingediende verzoek om schadevergoeding wijst de rechtbank toe omdat de heffingsambtenaar de onrechtmatigheid van de WOZ-beschikkingen heeft erkend. Dat is in dit geval evenwel niet voldoende om een uitzondering te maken het beginsel van de formele rechtskracht,¹⁴ zo oordelen het hof en de Hoge Raad. Alleen als het bestuursorgaan de onrechtmatigheid van zijn besluit – kort gezegd – heeft erkend vóórdat dit besluit onherroepelijk wordt, bestaat er aanleiding om op grond van die erkenning een uitzondering te maken op het beginsel van formele rechtskracht, zo volgt

uit het arrest HR 17 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1568, *Belastingblad* 2024/5, m.nt. C.M. Bergman, in lijn met de uitvoerige conclusie van A-G Pauwels¹⁵ in deze zaak.

Bekendmaking verordeningen

Belastingverordeningen moeten bekend worden gemaakt door de heffende overheid en de rechter moet ambtshalve toetsen of dat op juiste wijze is gebeurd. Indien in een belastingverordening wordt verwezen naar een normblad NEN, is aan de kenbaarheidseisen van art. 139 en 217 Gemeentewet (c.q. art. 73 en 111 Waterschapswet) voldaan als die normen bekend zijn gemaakt door terinzagelegging op de wijze die in de wet is voorzien voor bijlagen. Desgevraagd moeten dus papieren afschriften van die normen worden verstrekt tegen betaling van bedragen die niet hoger zijn dan de tarieven die worden gehanteerd voor het verstrekken van papieren afschriften van besluiten die algemeen verbindende voorschriften inhouden.¹⁶ De Hoge Raad heeft afgelopen jaar in twee arresten over de oplegging van aanslagen zuiveringsheffing zich uitgelaten over de vraag of was voldaan aan de bekendmakingsvereisten. In de eerste zaak was in de Verordening zuiveringsheffing Hoogheemraadschap De Stichtse Rijnlanden bepaald dat het aantal vervuilingseenheden werd berekend met behulp van door meting, bemonstering en analyse verkregen gegevens, en dat die meting, bemonstering en analyse geschieden met inachtneming van de in een bijlage bij de verordening opgenomen voorschriften. Art. 4 van het besluit waarbij de verordening was

er een met voldoende waarborgen omklede administratieve rechtsgang heeft opengestaan.

¹⁵ Conclusie A-G Pauwels 9 juni 2023, ECLI:NL:PHR:2023:571, *Belastingblad* 2023/281.

¹⁶ Zie HR 7 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:868, *Belastingblad* 2019/256, m.nt. J.A. Monsma en HR 19 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1669, *Belastingblad* 2015/328, m.nt. P. de Bruin.

¹² Zie ook art. 7:15 lid 2 Awb.

¹³ Dit gebeurde naar aanleiding van HR 4 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:364, *Belastingblad* 2016/170, m.nt. J.P. Kruijmel, waaruit volgt dat de omliggende grond onder de uitzondering voor watervedigingswerken valt wanneer die grond niet als woning dient.

¹⁴ Dit beginsel houdt in dat de totstandkoming en inhoud van een beschikking rechtmatig wordt geacht wanneer deze beschikking onherroepelijk vaststaat en

vastgesteld, bevatte een integrale weergave van de Verordening en van de bijlage bij de verordening. In die bijlage werd verwezen naar NEN-normen. Het besluit regelde dat de normbladen behorende bij de Verordening, bekend worden gemaakt door terinzagelegging. Het geschil spitte zich toe op de vraag of het afdoende is dat de NEN-normen via het voormelde besluit zijn bekendgemaakt en niet in de verordening zelf. De Hoge Raad oordeelt in zijn arrest van 15 december 2023, ECLI:NL:HR:2023:1753, *Belastingblad* 2024/69, m.nt. J.C. Scherff, dat dit het geval is. Het besluit is volgens de Hoge Raad aan te merken als de vaststelling van naar buiten werkende, voor betrokkenen verbindende, regels van het openbaar gezag dat zijn bevoegdheid daartoe aan de wet ontleent. In de tweede zaak was de vraag aan de orde of de Verordeningen Zuiveringsheffing Amstel, Gooi en Vecht 2018 en 2019 verbindend waren. In de verordeningen werd naar een bijlage verwezen waarin wordt verwezen naar NEN-normen. In de verordeningen zelf was niet verwezen naar de NEN-normen en hun vindplaats. De Hoge Raad is in zijn arrest van 15 december 2023, ECLI:NL:HR:2023:1752, *Belastingblad* 2024/49, m.nt. J.C. Scherff, van oordeel dat dit tot gevolg heeft dat de verordeningen onverbindend zijn. Irrelevant is volgens de Hoge Raad of de omstandigheden van het geval, zoals eigen deskundigheid van de belanghebbende of de voorlichting die haar zou zijn geboden, aanknopingspunten kunnen bieden voor de veronderstelling dat de belanghebbende op de hoogte was of kon zijn van hetgeen bepalend is voor de omvang van de belastingschuld. Het blijft dus oppassen geblazen met de verwijzing naar NEN-normen in belastingverordeningen. Met ingang van 1 juli 2021 is die materie geregeld in art. 14a Bekendmakingswet.

3. Wet WOZ en onroerendezaakbelasting

De eisen die aan een bezwaarschrift tegen een WOZ-beschikking kunnen worden gesteld, zijn niet hoog. Rechtbank Overijssel¹⁷ was van oordeel dat de heffingsambtenaar ten onrechte een bezwaarschrift niet-ontvankelijk had verklaard waarvan de tekst als volgt luidde: “Ik ben het niet eens met de door u bepaalde WOZ-waarde op deze aanslag.” Volgens de rechtbank voldeed het bezwaar hiermee aan de voorwaarde van art. 6:5 lid 1 onderdeel d Awb dat het bezwaarschrift de gronden van het bezwaar bevat. In cassatie wijst het dagelijks bestuur van het Gemeenschappelijk Belastingkantoor Lococensus-Tricijn erop dat vanaf 1 oktober 2015 de mogelijkheid bestaat om ook tegen een te lage WOZ-waarde op te komen, zodat uit een bezwaarschrift zou moeten kunnen worden afgeleid of de indiener een hogere dan wel lagere waarde bepleit. De Hoge Raad is het daarmee niet eens en laat de uitspraak van de rechtbank in het arrest van 27 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1493, *Belastingblad* 2023/408, m.nt. F.J.H.L. Makkinga, in stand.

In zijn arrest van 7 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1056, *Belastingblad* 2023/336, m.nt. S. Bosma, beslist de Hoge Raad dat de heffingsambtenaar bevoegd is om een nog niet onherroepelijk vaststaande WOZ-beschikking ambtshalve te verminderen. Het gaat om de situatie waarin er informeel, telefonisch, contact plaatsvindt tussen de belanghebbende en de heffingsambtenaar tijdens de bezwaartermijn en de heffingsambtenaar daarin aanleiding ziet de WOZ-waarde te verlagen. De Hoge Raad sluit hiermee aan bij de analyse van A-G Pauwels in diens conclusie van 10 maart 2023, ECLI:NL:PHR:2023:290, *Belastingblad*

¹⁷ Rb. Overijssel 8 juni 2022, ECLI:NL:RBOVE:2022:1635 (niet gepubliceerd).

2023/171. Bosma merkt in zijn noot onder dit arrest terecht op dat gemeenten blij zullen zijn met deze beslissing omdat zij hun inwoners meer en meer oproepen om eventuele bezwaren tegen de vastgestelde WOZ-waarde telefonisch te melden (informele contact-procedure). Met deze oproep aan belanghebbenden wordt beoogd om vooral het aantal bezwaarschriften via de zogenoemde no-cure-no-paybureaus terug te dringen. De Hoge Raad is verder van oordeel dat de belanghebbende in een geval waarin de vermindering is toegezegd door de heffingsambtenaar voordat hij kennis heeft kunnen nemen van een bezwaarschrift ertoe leidt dat het bezwaar niet heeft geleid tot herroeping van de WOZ-beschikking wegens een aan de heffingsambtenaar te wijten onrechtmatigheid als bedoeld in art. 7:15 lid 2 Awb. Een proceskostenveroordeling ter zake van de behandeling van het bezwaar kan dan ook achterwege blijven.

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 heeft 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 acht dat juist.¹⁸ Het hof acht van belang dat uit de wetsgeschiedenis volgt dat een waardering inclusief omzetbelasting wordt voorgeschreven voor alle courante niet-woningen in aanbouw. A-G Pauwels is het daarmee oneens, zo blijkt uit zijn conclusie van 20 oktober 2023, ECLI:NL:PHR:2023:942, *Belastingblad* 2023/407. Hij zet uiteen dat voor de behandeling van de component

omzetbelasting bij de waardering op vervangingswaarde op grond van art. 17 lid 4 Wet WOZ, de subjectieve omzetbelastingpositie van de eigenaar bepalend is. Daardoor moet bij de bepaling van de vervangingswaarde buiten beschouwing blijven de vanwege de vervangingskosten in rekening gebrachte omzetbelasting voor zover de eigenaar die omzetbelasting in aftrek kan brengen. De wetgeschiedenis is volgens de A-G niet leidend bij de uitleg van art. 17 lid 4 Wet WOZ, omdat de uitleg op basis van de (duidelijke) wettekst, wetsystematiek en jurisprudentie voorgaat boven de uitleg op basis van de wetgeschiedenis. Naar verwachting zal de Hoge Raad in de loop van dit jaar zijn arrest wijzen in deze zaak. In de volgende kroniek zullen we dat arrest bespreken.

De WOZ-waarde wordt voor meerdere doeleinden gebruikt. 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. De WOZ-waarde is 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 woningwaarderingssysteem. Als er geen sprake is van gereguleerde huur rijst de vraag of de huurder die een op zijn naam gestelde WOZ-beschikking heeft gekregen, belang heeft bij de daarin vastgestelde WOZ-waarde. A-G Pauwels meent in zijn conclusies van 22 september 2023, ECLI:NL:PHR:2023:832, *Belastingblad* 2023/375 en ECLI:NL:PHR:2023:831 (met gezamenlijke bijlage: ECLI:NL:PHR:2023:873) dat dit wel het geval is. De A-G concludeert

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

met verwijzing naar het arrest HR 20 maart 2020, ECLI:NL:HR:2020:467, *Belastingblad* 2020/186, m.nt. J.C. Scherff, dat de belanghebbenden ontvankelijk zijn in hun bezwaar tegen de WOZ-beschikking. Daarmee is evenwel nog niet gezegd dat ook aan het zogenaamde relativiteitsvereiste van art. 8:69a Awb is voldaan. Die bepaling houdt in dat de bestuursrechter een besluit niet vernietigt op de grond dat het in strijd is met een (on)geschreven rechtsregel of algemeen rechtsbeginsel, als die regel of dit beginsel kennelijk niet strekt tot bescherming van de belangen van degene die zich daarop beroept. De A-G leidt echter uit het feit dat de belanghebbende huurder ontvankelijk is in zijn bezwaar tegen de WOZ-beschikking af, dat moeilijk kan worden aangenomen dat het relativiteitsvereiste in de weg staat aan de beoordeling van het beroep. Tot slot geeft de A-G de Hoge Raad in overweging om de beslissing uit het hiervoor genoemde arrest van 20 maart 2020 wat betreft het procesbelang in zaken waar de betrokkene geen belang heeft bij de WOZ-waarde, te heroverwegen. Het woord is nu aan de Hoge Raad. In de volgende kroniek zullen wij de arresten van de Hoge Raad ongetwijfeld bespreken.

Op grond van het zogenaamde *Oostflakkee*-arrest van de Hoge Raad¹⁹ 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 een geval waarin Hof Amsterdam²⁰ op grond van de eerste stap tot het oordeel kwam dat de

heffingsambtenaar was geslaagd in zijn bewijslast dat de waarde van de onroerende zaak niet te hoog is vastgesteld, is de Hoge Raad in zijn arrest van 3 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:332, *Belastingblad* 2023/125, m.nt. J.A. Monsma, tot cassatie overgegaan. Volgens de Hoge Raad had het hof nader moeten ingaan op de stelling dat de opbrengst van de verkoop van zes andere objecten, waarvan de vergelijkbaarheid overigens niet in geschil was, lager was dan die van de drie panden waarvan de heffingsambtenaar was uitgegaan. J.A. Monsma uit in zijn noot kritiek op het arrest van de Hoge Raad. Volgens hem maakt de Hoge Raad niet duidelijk waarom hij tot vernietiging van de hofuitspraak overgaat, omdat het hof volgens hem wel degelijk op de stelling van belanghebbende was ingegaan.

A-G Koopman heeft conclusie genomen in een zaak waarin de bewijslastverdeling met betrekking tot de restwaarde van een schoolgebouw in het geschil was (conclusie A-G Koopman 10 november 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1012, *Belastingblad* 2024/3). Het gaat om een incourant WOZ-object, zodat de waardering geschiedt op basis van de gecorrigeerde vervangingswaarde. Het geschil spitst zich toe op het gebruik van de aan de Taxatiewijzer ontleende restwaardes van de opstallen. Belanghebbende betoogt dat aan de in de Taxatiewijzer vermelde restwaardes geen bewijskracht toekomt omdat zij niet (zichtbaar) zijn onderbouwd. Volgens belanghebbende had Hof Arnhem-Leeuwarden 2 augustus 2022, ECLI:NL:GHARL:2022:6858, de bewijslast over de juistheid van die restwaardes niet op haar mogen leggen. De A-G is het met belanghebbende eens. Volgens de A-G moet de beleidsmaker c.q. wetgever onderzoeken

¹⁹ HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4300, *Belastingblad* 2006, p. 8, m.nt. Chr.J.M. Noordermeer Van Loo (*Oostflakkee*-arrest).

²⁰ Hof Amsterdam 23 juni 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:2753, *Belastingblad* 2022/413, m.nt. G. Groenewegen.

of regels kunnen worden opgesteld aan de hand waarvan de restwaarde op een onderbouwde en verifieerbare manier wordt ontleend aan objectieve (markt)gegevens. Als dat niet mogelijk is, dan is het volgens de A-G misschien nodig de vaststelling van de correctie wegens technische veroudering de restwaarde van de opstallen als factor te elimineren door die waarde per definitie op nihil te stellen. Verder gaat de A-G in op het arrest van de Hoge Raad van 23 oktober 2020.²¹ In dat arrest heeft de Hoge Raad in r.o. 2.4.3 de bewijsregel geformuleerd dat ook als partijen de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering hebben aanvaard, onder omstandigheden aanleiding kan bestaan van die richtsnoeren af te wijken. Dat is aan de orde als de restwaarde wordt bereikt terwijl de onroerende zaak nog in gebruik is bij dezelfde eigenaar/gebruiker en dezelfde functie blijft vervullen. Dan kan aanleiding bestaan om bij de bepaling van de technische afschrijving en/of de restwaarde af te wijken van die Taxatiewijzer. Degene die aanspraak maakt op een zodanige afwijking moet de gronden daarvoor stellen en bij betwisting aannemelijk maken, aldus de Hoge Raad. De A-G geeft de Hoge Raad in overweging te verduidelijken dat deze bewijsregel alleen tegen een belanghebbende kan worden ingeroepen als hij de richtsnoeren van die Taxatiewijzer als uitgangspunt voor de waardering heeft aanvaard. Verder betoogt de A-G dat een belanghebbende de richtsnoeren van de Taxatiewijzer pas heeft aanvaard als hij de desbetreffende marktgegevens uit de Taxatiewijzer in algemene zin als correct heeft geaccepteerd. Het woord is nu aan de Hoge Raad.

In twee conclusies van 8 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1099 en ECLI:NL:PHR:2023:1119, *Belastingblad* 2024/59, gaat A-G Koopman in op de WOZ-waardering van een winningslocatie voor gas uit het Groningenveld. Hij gaat in op de vraag of bij die WOZ-waardering rekening moet worden gehouden met de verplichting de locatie te ontmantelen en schoon op te leveren bij het einde van de gaswinning. De aan zo'n verplichting verbonden abandonneringskosten kunnen aanzienlijk zijn. De A-G concludeert ten aanzien van deze abandonneringskosten dat deze kosten geen invloed hebben op de waarde van de winningslocatie. De verplichting tot het ontmantelen en schoon opleveren van de locatie rust uit hoofde van de concessie op de houder ervan en niet op de eigenaar van de onroerende zaak als zodanig. Verder gaat de A-G in op de bewijslastverdeling bij toepassing van het *Oostflakkee*-arrest²² in hoger beroep. De A-G concludeert dat de bijzondere bewijsregels die zijn neergelegd in het *Oostflakkee*-arrest niet zien op de vaststelling van de objectkenmerken van de te waarderen onroerende zaak, maar uitsluitend op het waardeoordeel dat aan die vastgestelde feiten moet worden verbonden. Ook is de A-G van mening dat er geen beletsel bestaat de bewijsregels uit het *Oostflakkee*-arrest ook toe te passen in hoger beroep. De partij die geen hoger beroep heeft ingesteld, wordt dan geacht de door de rechtbank vastgestelde of gehandhaafde waarde te verdedigen. Tot slot is de A-G de opvatting toegedaan dat een consistente toepassing van de werktuigenuitzondering vergt dat de mate van veroudering van de uitgezonderde werktuigen beschouwing wordt gelaten bij de vaststelling van de correcties wegens technische en functionele veroudering van

²¹ HR 23 oktober 2020, ECLI:NL:HR:2020:1671, *Belastingblad* 2020/472, m.nt. S. Bosma.

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

de opstallen. De waarde van de werktuigen wordt immers buiten aanmerking gelaten. Naar verwachting zal de Hoge Raad dit kalenderjaar zijn licht laten schijnen over deze interessante kwesties.

In een zaak waarin de WOZ-waarde voor een golfcomplex is vastgesteld op basis van de gecorrigeerde vervangingswaarde stelt 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 zijn mede gebaseerd op kasstromen van de gebruiker, zijnde een v.o.f. waarvan twee dochtervennootschappen van belanghebbende de vennoten zijn. Het hof oordeelt dat belanghebbende niet in op de haar rustende bewijslast is geslaagd omdat de DCF-berekeningen mede zijn gebaseerd is op de kasstromen van de gebruiker. A-G Pauwels meent in zijn conclusie van 24 november 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1069, *Belastingblad* 2024/43, dat het hof gelet op het *Veendam*-arrest²³ en het *Ahoy*-arrest²⁴, terecht tot uitgangspunt heeft genomen dat de bedrijfswaarde moet worden bepaald vanuit het perspectief van de eigenaar. Dit brengt mee dat de kasstromen van de gebruiker volgens de A-G niet in aanmerking mogen worden genomen bij de DCF-berekening om de bedrijfswaarde te onderbouwen. Dat wordt niet anders door de omstandigheid dat de exploitatieresultaten van de gebruiker belanghebbende (indirect) aangaan in haar hoedanigheid van aandeelhouder.

²³ HR 8 juli 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5032, *Belastingblad* 1992, p. 801, m.nt. J.P. Kruiemel.

²⁴ HR 31 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3651, *Belastingblad* 2003, p. 322, m.nt. J.P. Kruiemel.

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

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 moeten buigen²⁵ en was van oordeel dat die tariefstijging de exceptieve toetsing²⁶ doorstaat. Op grond van dat beginsel moet de belastingrechter bij de toetsing van een belastingverordening ook rekening houden met formele beginselen zoals het motiveringsbeginsel en het zorgvuldigheidsbeginsel. Het hof laat het nieuwe tarief echter in één geval niettemin 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. A-G Wattel heeft in zijn conclusie van 22 december 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1200, uitvoerige beschouwingen gewijd aan deze materie. Hij komt in alle drie de zaken tot de conclusie dat de tariefverhoging détournement de pouvoir inhoudt en bovendien leidt tot willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid tot heffing van forensenbelasting niet op het oog kan hebben gehad. Naast het verbod van détournement de pouvoir zijn volgens hem ook de motiverings- en zorgvuldigheidsbeginselen, het willekeurverbod, het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel geschonden. Elke schending op zichzelf zou naar zijn

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.

²⁶ Zie HR 8 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:34, *Belastingblad* 2021/72, m.nt. G. Groenewegen (Eper ijscoman).

opvatting mogelijk door de beugel kunnen, maar de stapeling van schendingen van algemene rechtsbeginselen en beginselen van behoorlijk bestuur noopt er volgens de A-G toe de tariefverhoging niet alleen buiten toepassing te laten in dit geval, maar de verordening onverbindend te verklaren voor zover zij het tarief van de forensenbelasting ten opzichte van 2019 verhoogt. De A-G komt daardoor niet toe aan toetsing aan het eigendomsgrondrecht. Het woord is nu aan de Hoge Raad.

Parkeerbelasting

Het hanteren van een dagtarief voor de parkeerbelasting van € 30 is niet disproportioneel en evenmin in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Bij het opleggen van een naheffingsaanslag mag dan ook van dat bedrag worden uitgegaan. Dat blijkt uit HR 13 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1430, *Belastingblad* 2023/393, m.nt. J.K. Lanser. De Hoge Raad volgt hiermee de conclusie van A-G Pauwels.²⁷ Op de betreffende parkeerlocatie geldt voor parkeren op de tijdstippen waarop parkeerbelasting wordt geheven, een tarief van € 30 per periode van 24 uur of een gedeelte daarvan. Dit betekent dat (ook) voor een parkeerduur van een uur € 30 aan parkeerbelasting verschuldigd is. Lanser concludeert in haar noot terecht dat als een uurtarief geldt, dat uurtarief kan worden nageheven en dat als (alleen) een dagtarief geldt, dat dagtarief kan worden nageheven.

Niet alleen bij WOZ-procedures is sprake van procesgedrag dat kennelijk wordt beïnvloed door de (beoogde) proceskostenvergoedingen. Dat komt ook voor bij de parkeerbelasting. In een geval waarin een belanghebbende zijn twee auto's steeds opzettelijk met één of twee wielen op

het trottoir parkeert zonder parkeerbelasting te betalen, werd na oplegging van een naheffingsaanslag parkeerbelasting telkens betoogd dat de Wet Mulder van toepassing was. Uit HR 11 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:156, *Belastingblad* 2022/146, m.nt. R.A. Eskes, waarin dezelfde belanghebbende partij was, volgt echter dat in een dergelijk geval parkeerbelasting is verschuldigd. Toch procedeerde belanghebbende door in andere, vergelijkbare gevallen. Volgens Hof 's-Hertogenbosch²⁸ lokt belanghebbende bewust naheffingen uit en zet daartegen stelselmatig rechtsmiddelen in met geen ander doel dan het genereren van inkomsten in de vorm van dwangsommen, alsmede proceskosten- en immateriële schadevergoedingen. Dit kwalificeert volgens het hof als misbruik van procesrecht. A-G Wattel heeft zich in een uitvoerige conclusie van 17 november 2023, ECLI:NL:PHR:2023:1044, *Belastingblad* 2024/27, aangesloten bij dit oordeel van het hof. Hij betoogt dat het na het arrest van 11 maart 2022 evident is dat het standpunt van belanghebbende geen hout snijdt. Ook in cassatie is volgens hem dus sprake van misbruik van procesrecht. De A-G geeft de Hoge Raad in overweging de gemachtigde te laten weten dat als hij nog eens langs komt met een van zijn vele samen met de belanghebbende uitgelokte zaken waarvan de kansloosheid evident is, hij op grond van art. 8:25 Awb voor een aan te geven periode zal worden geweigerd als gemachtigde in cassatie. Hij concludeert verder dat belanghebbende wegens misbruik van procesrecht zou moeten worden veroordeeld in de proceskosten in alle instanties die de heffings- en invorderingsambtenaren van de betrokken gemeenten hebben moeten maken. Belanghebbende heeft zijn cassatieberoep

²⁷ Conclusie A-G Pauwels 12 mei 2023, ECLI:NL:PHR:2023:485, *Belastingblad* 2023/236.

²⁸ Hof 's-Hertogenbosch 25 januari 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:256, *Belastingblad* 2023/327, m.nt. A.P. Monsma.

na deze conclusie ingetrokken, zodat er helaas geen beslissing van de Hoge Raad volgt.

Interessant is verder dat Rechtbank Oost-Brabant bij uitspraak van 8 december 2023, ECLI:NL:RBOBR:2023:5711, *Belastingblad* 2024/65, m.nt. A.P. Monsma, prejudiciële vragen aan de Hoge Raad heeft voorgelegd over de parkeerbelasting en in het bijzonder over de tot de naheffingsaanslag behorende naheffingskosten. Het gaat om een zaak waarin de belanghebbende heeft betoogd dat hij voor een kleine (invoer)fout bij de aanmelding als bezoeker hard wordt gestraft met een forse naheffingsaanslag parkeerbelasting. De belangrijkste vragen van de rechtbank zijn of de kosten die onderdeel uitmaken van de naheffingsaanslag zijn aan te merken als een strafvervolging zoals bedoeld in art. 6 EVRM en of, als dat niet zo is, van die bepaling een reflexwerking uitgaat die leidt tot de plicht voor de rechter te beoordelen of de aan de naheffingsaanslag ten grondslag liggende gedraging verwijtbaar is. De Hoge Raad heeft lang geleden beslist dat die kosten niet gelden als een strafvervolging als bedoeld in die bepaling.²⁹ We zijn benieuwd of de Hoge Raad daar nu anders over denkt. Naar verwachting zullen in de loop van het jaar de conclusie P-G en het arrest van de Hoge Raad volgen. In de volgende kroniek zullen wij die bespreken. Saillant is dat de Hoge Raad in zijn arrest van 2 juni 2023, ECLI:NL:HR:2023:838, *Belastingblad* 2023/237, m.nt. L.J. Boone het cassatieberoep van belanghebbende niet-ontvankelijk verklaarde onder verwijzing naar art. 80a Wet RO. In die zaak liep de tijdelijke koppeling van de bewonersvergunning aan het kenteken van de vervangende leaseauto automatisch af na twee weken. Als gevolg daarvan werden

dertien naheffingsaanslagen opgelegd waarvan er twee uit coulance werden vernietigd in bezwaar. Het hof liet de resterende elf aanslagen in stand en overwoog daartoe dat geen opzet bij de parkeerder is vereist. De Hoge Raad zal zich nu dus wel inhoudelijk over deze vraag moeten buigen naar aanleiding van de door rechtbank Oost-Brabant voorgelegde vragen.

Precariobelasting

Met ingang van 1 juli 2017 geldt een wettelijk verbod op het heffen van precariobelasting op nutsnetwerken³⁰ 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.

Over dit overgangsrecht is een procedure aanhangig bij de Hoge Raad. In deze zaak bezit belanghebbende leidingen voor gastransport in Uitgeest. Die gemeente hief geen precario op nutsnetwerken, maar de gemeenteraad heeft 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

in verband met het beperken van de heffingsbevoegdheid van precariobelasting voor enige openbare werken van algemeen nut, *Stb.* 2017, 157.

²⁹ HR 18 oktober 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3127, *Belastingblad* 1995, p. 793, m.nt. M.P. van der Burg.

³⁰ Wet van 22 maart 2017 tot wijziging van de Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet

genoemd in de verordening. Hof Amsterdam³¹ 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. Ook de aanslag 2016 was volgens het hof onbevoegdlijk opgelegd, omdat volgens de verordening de belastingschuld ontstond bij aanvang van 2016 en niet pas na afloop waardoor de aanslag te laat is opgelegd. A-G Wattel schaarft zich in zijn conclusie van 27 oktober 2023, ECLI:NL:PHR:2023:950, *Belastingblad* 2023/412 achter de opvattingen van het hof.

Arubaanse grondbelasting

De Hoge Raad heeft zich afgelopen jaar gebogen over de Arubaanse grondbelasting naar aanleiding van prejudiciële vragen die hem door het Gerecht in eerste aanleg van Aruba waren voorgelegd. De Hoge Raad heeft die vragen beantwoord in zijn arrest van 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:488, *Belastingblad* 2023/203, m.nt. J.K. Lanser.³² De Landsverordening grondbelasting (Lgb) voorziet erin dat een jaarlijkse belasting wordt geheven op de op Aruba gelegen onroerende zaken en de zakelijke genotsrechten waaraan deze zijn onderworpen. Uitgangspunt van de Lgb is dat de belastbare waarde van een onroerende zaak bij aanvang van een vijfjarig tijdvak wordt vastgesteld en dat per jaar een

aanslag wordt vastgesteld. Voor aanvang van het vijfjarige tijdvak 2017-2021 is de belastbare waarde van de onroerende zaak van belanghebbende vastgesteld op Afl. 2.777.047. Het is alleen mogelijk bezwaar tegen de waarde te maken bij de eerste aanslag van het tijdvak. De waarde wordt vijf belastingjaren gebruikt, behoudens het geval waarin de onroerende zaak een wijziging ondergaat. Met ingang van 1 januari 2019 is de Lgb gewijzigd, onder meer in die zin dat het tarief van 0,4 procent is verhoogd naar 0,6 procent voor belastingplichtigen niet zijnde natuurlijke personen. De vraag rijst of na die wijziging een aanslag voor 2019 kan worden opgelegd naar dit nieuwe tarief. De Hoge Raad beslist dat dit het geval is. Het feit dat de waarde van de onroerende zaak aan het begin van de vijfjaarsperiode wordt vastgesteld voor die gehele periode doet er niet aan af dat er gedurende die periode wel een tariefwijziging kan plaatsvinden, aldus de Hoge Raad. Het doorvoeren van de tariefwijziging binnen het vijfjarig tijdvak brengt volgens de Hoge Raad op zichzelf beschouwd ook niet mee dat de 'fair balance' is verstoord of dat deze wijziging van de belastingwetgeving een door art. 1 Protocol 1 EVRM of art. 1.19 Staatsregeling verboden inbreuk op het ongestoorde genot van eigendom oplevert.

³¹ Hof Amsterdam 24 januari 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:259, *Belastingblad* 2023/173, m.nt. A.W. Schep.

³² Zie ook HR 14 april 2023, ECLI:NL:HR:2023:571.