

Rapport

Rapport over een klacht over de Belastingdienst.

Datum: 28 april 2015

Rapportnummer: 2015/079



Klacht

Verzoeker klaagt erover dat de Belastingdienst zijn diverse verzoeken om teruggaaf van energiebelasting voor zijn garageboxen heeft afgewezen en zich hiernaast op het standpunt stelt dat ook de heffingskorting niet over alle jaren van toepassing is.

Bevindingen en beoordeling

I. Bevindingen

Garageboxen

De heer Van Es¹ heeft, zo'n tien tot twintig jaar geleden en verspreid over de tijd, zeven garageboxen gekocht in de gemeente waar hij woont. Die boxen liggen in een rij met meer garageboxen; de zijne liggen naast elkaar of in ieder geval in elkaars nabijheid.

Hij gebruikt die boxen onder meer voor het stallen van oldtimers, een hobby van hem. Eén van de boxen, nummer 5-12, is niet bij hemzelf, maar bij zijn partner in gebruik. Zij gebruikt die box voor de opslag van spullen. Op 21 augustus 2011 hebben de heer Van Es en zijn partner dat ook schriftelijk vastgelegd.

De boxen worden door de gemeente als zelfstandige onroerende zaken gezien; ze hebben ook alle zeven een eigen huisnummer. De gemeente heeft die huisnummers vanaf 1 juli 2009 toegekend op basis van de Wet basisregistratie adressen en gebouwen. Op grond van die wet wordt aan verblijfsobjecten, standplaatsen en ligplaatsen een huisnummer toegekend.

De gemeente stuurt de heer Van Es ook voor alle zeven boxen aanslagen. De partner van de heer Van Es heeft, als gebruiker van box 5-12, een eigen waardebeschikking ontvangen. De heer Van Es heeft voor zijn garageboxen één elektriciteitsaansluiting, die zit in de box met het nummer 5-13. Van daaruit heeft hij de elektriciteit doorgetrokken naar de andere boxen.

¹ Fictieve naam

Energiebelasting

De heer Van Es ontdekte een aantal jaren geleden dat het in sommige gevallen mogelijk was extra energiebelasting terug te krijgen. Die energiebelasting betaalt iedereen via de rekening van het energiebedrijf. Het energiebedrijf houdt ook rekening met een vaste vermindering per aansluiting. Deze vermindering bedroeg in 2012 bijvoorbeeld € 318,62 voor onroerende zaken die "op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken, welke kunnen dienen als woning of ten behoeve van de uitoefening van een bedrijf of beroep of anderszins een verblijfsfunctie hebben." Voor onroerende zaken die niet aan deze criteria voldoen geldt een lagere teruggaaf, in 2012 ging het om € 119,62. Overigens bestond tot 2010 geen heffingskorting voor onroerende zaken zonder verblijfsfunctie. En in de in 2014 bekendgemaakte belastingplannen is opgenomen dat de korting voor dit soort onroerende zaken ook weer zal worden geschrapt.

Een voorbeeld van een afrekening die de heer Van Es ontving maakt dit nog verder duidelijk:

Jaarafrekening 2012/2013		<i>Jaartotalen excl. BTW</i>
49 kWh	Elektriciteit	28,53
	Netwerkkosten	195,19
	Energiebelasting	-310,69
	Opslag duurzame energie	0,02
	Service- en administratiekosten	2,00
	Kortingen	-2,00
Totaal werkelijke kosten, exclusief BTW		-86,95
Totaal werkelijke kosten, inclusief BTW		-104,54
Af: In rekening gebrachte voorschotten (incl. BTW)		.
Door u te ontvangen (incl. BTW)		€ 104,54
> Dit bedrag wordt op 18-06-2013 aan u terugbetaald en is exclusief achterstallige betalingen		

Specificatie jaarafrekening

Zie voor de verbruiken en meterstanden ook 'Uw verbruik'.

€	28,53	Elektriciteit Essent Retail Energie B.V.
		<u>Levering elektriciteit - Groene Stroom - ZekerheidsGarantie 5 jaar</u>
	1,04	Verbruik, enkeltarief 18-05-2012 t/m 30-09-2012
	2,60	Verbruik, enkeltarief 01-10-2012 t/m 15-05-2013
	9,32	Vaste kosten 18-05-2012 t/m 30-09-2012
	15,57	Vaste kosten 01-10-2012 t/m 15-05-2013
€	195,19	Netwerkkosten Enexis B.V.
		<u>Periodieke netwerkkosten elektriciteit</u>
	62,86	Capaciteit t/m 3 x 25A of t/m 1 x 80A 18-05-2012 t/m 30-09-2012
	9,79	Meterkosten elektriciteit 18-05-2012 t/m 30-09-2012
	109,53	Capaciteit t/m 3 x 25A of t/m 1 x 80A 01-10-2012 t/m 15-05-2013
	13,01	Meterkosten elektriciteit 01-10-2012 t/m 15-05-2013
€	-310,69	Energiebelasting Belastingdienst (te innen door Essent Retail Energie B.V.)
	1,60	Energiebelasting elektriciteit 18-05-2012 t/m 30-09-2012
	4,04	Energiebelasting elektriciteit 01-10-2012 t/m 15-05-2013
	-118,39	Heffingskorting energiebelasting 18-05-2012 t/m 30-09-2012
	-197,94	Heffingskorting energiebelasting 01-10-2012 t/m 15-05-2013
€	0,02	Opslag duurzame energie Belastingdienst (te innen door Essent Retail Eni
	0,02	Opslag duurzame energie elektriciteit 01-01-2013 t/m 15-05-2013
€	2,00	Service- en administratiekosten Essent Retail Energie B.V.
	2,00	Verwerking betalingsverkeer 01-10-2012 t/m 15-05-2013
€	-2,00	Kortingen Essent Retail Energie B.V.
	-2,00	Korting voor betalen via automatische incasso 01-10-2012 t/m 15-05-2013

Extra energiebelasting terugvragen is in een beperkt aantal gevallen mogelijk. Dit kan onder meer zo zijn als er achter één elektriciteitsaansluiting meer onroerende zaken in gebruik zijn. Hiervoor is een aparte regeling in het leven geroepen. Dat is gebeurd omdat de wettelijke verminderingsregeling in zo'n geval problemen geeft. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan de situatie dat een huis is gesplitst in twee of meer zelfstandige onroerende zaken, terwijl er maar één elektriciteitsaansluiting is. Er wordt door het energiebedrijf dan maar één keer een vermindering toegepast terwijl er voor beide onroerende zaken eigenlijk een eigen recht op vermindering zou moeten bestaan.

Een verzoek om teruggaaf

De Belastingdienst ontving van de heer Van Es op 22 maart 2011 een verzoek om teruggave van de energiebelasting voor meerdere onroerende zaken achter één aansluiting. Deze aanvraag betrof de periode 22 juni 2006 tot en met 4 mei 2007.

Op 5 september 2011 bezocht de heer Bos², medewerker van de Belastingdienst, de heer Van Es voor een waarneming ter plaatse. Met een brief aan de heer Van Es van 29 september 2011 liet hij zijn bevindingen weten.

Het ging, zo had de heer Bos vastgesteld, om een groot aantal boxen, waarvan één rij in gebruik was bij een aantal bewoners van een naastgelegen zorg/wooncomplex. De andere rij was bij diverse eigenaren in gebruik. De heer Van Es had er in 2006 zes, naast elkaar of in elkaars nabijheid gelegen. Hij had hiervan een aanslagbiljet overgelegd. Tijdens de waarneming had hij er inmiddels zeven. Eén box had een stroomvoorziening die was doorgetrokken naar de overige boxen.

In een deel van de boxen waren voertuigen gestald. Eén box werd gebruikt voor stalling van meubilair door de partner van de heer Van Es en voor de opslag van enkele zaken van de heer Van Es zelf. Andere boxen bevatten uiteenlopende spullen van de heer Van Es.

De garageboxen waren niet doorgebroken, hadden geen gasaansluiting, geen toilet en/of keuken. Ze waren afzonderlijk te betreden en afsluitbaar. Afgezien van de aansluiting voor elektriciteit in één box verschilden ze niet van de andere boxen in de rij.

De gemeente had de garageboxen voor de wet Woz als afzonderlijke onroerende zaken afgebakend op basis van de eigendomssituatie, zo werd verder aangegeven. De gemeente had zich niet verdiept in het gebruik van de boxen. Ook was niet nagegaan of sprake zou kunnen zijn van samengestelde objecten. De gemeente had hiervoor blijkbaar uit praktische overwegingen gekozen. In beginsel volgt de Belastingdienst de afbakening door de gemeente, zo werd verder geschreven. Maar: er is ook een eigen onderzoeksplicht voor de Belastingdienst, zo blijkt uit jurisprudentie. De Belastingdienst kan zich niet verschuilen achter een onjuiste afbakening. Daarom werd de door de gemeente gehanteerde afbakening van de garageboxen nu toch tegen het licht gehouden.

Vervolgens werd artikel 16 van de Woz aangehaald, in het bijzonder de volgende bepaling: "een samenstel van twee of meer van de in onderdeel a of onderdeel b

² Fictieve naam.

bedoelde eigendommen (...) die bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en die, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren."

De garageboxen waren allemaal van de heer Van Es en alleen bij hem of bij hem en zijn partner in gebruik. Ze lagen in elkaars nabijheid en waren verbonden door een stelsel van elektriciteitsleidingen. Daarom kwam de heer Bos tot de conclusie dat sprake was van een samenstel als bedoeld in artikel 16, onder d, van de Wet Woz. Hiermee was, naar de mening van de heer Bos, dus sprake van slechts één onroerende zaak.

De heer Bos gaf ook aan dat hij zijn bevindingen had voorgelegd aan de gemeente en dat deze met hem van mening was dat sprake was van een samenstel. De boxen zouden door de gemeente in de toekomst ook als één object afgebakend worden. Of dat met terugwerkende kracht zou gebeuren viel onder de verantwoordelijkheid van de gemeente.

Het verzoek om teruggave van de energiebelasting voor meerdere onroerende zaken achter één aansluiting werd afgewezen: naar de mening van de heer Bos was sprake van één Woz-object.

Vervolgens gaf de heer Bos nog aan dat éénmaal heffingskorting was verleend door de energieleverancier. Aangezien in de periode waarover was aangevraagd geen sprake was van een zelfstandig Woz-object met een verblijfsfunctie was naar de mening van de heer Bos ten onrechte heffingskorting aan de heer Van Es verleend. Hij zag dit echter als een zaak tussen de energieleverancier en de heer Van Es.

Ten slotte gaf de heer Bos aan dat er voor het onderhavige object sinds 1 januari 2009 wel sprake was van een (verlaagde) heffingskorting. Hierop bestond naar zijn mening ook recht. Overigens gaat de Nationale ombudsman ervan uit dat 1 januari 2010 wordt bedoeld; een verlaagde heffingskorting voor onroerende zaken zonder verblijfsfunctie bestond voor die tijd niet.

Omdat het verzoek ambtshalve in behandeling was genomen stond geen bezwaar en beroep open, zo werd nog aangegeven.

Een tweede verzoek

De heer Van Es diende op 11 december 2012 ook verzoeken om teruggave in bij de Belastingdienst. Het ging nu om de periode 5 mei 2007 tot 2 mei 2008, voor zes boxen.

Met een brief van 17 april 2013 gaf de heer Bos, namens de inspecteur, een reactie op dit verzoek.

Om te beginnen, zo zette de heer Bos uiteen, waren ook deze verzoeken niet tijdig ingediend. Daarom waren ze ambtshalve beoordeeld. Ook nu kon geen bezwaar of beroep worden aangetekend.

Voor het overige had deze brief grotendeels dezelfde inhoud als de brief die de heer Bos de heer Van Es op 29 september 2011 had gestuurd.

De wijze waarop de boxen in gebruik waren geweest werd nu echter niet meer beschreven. Wél was toegevoegd dat de heer Bos inmiddels van de gemeente had begrepen dat de wijze van afbakening door de gemeente om praktische redenen in stand werd gehouden. De gemeente zag de garageboxen dus nog steeds als afzonderlijke objecten. De heer Bos gaf aan dat dit, naar zijn mening, een onjuiste opstelling was van de gemeente. Het was echter niet aan hem om de gemeente te corrigeren.

De heer Bos kwam opnieuw tot de conclusie dat sprake was van één Woz-object. En opnieuw stelde hij dat ten onrechte heffingskorting aan de heer Van Es was verleend door de energieleverancier, dit omdat geen sprake was van een verblijfsfunctie.

Andere aanvragen

Op een later moment deed de heer Van Es ook een aanvraag om teruggaaf voor de garagebox die zijn partner in gebruik had, over de periode 15 mei 2013 tot 6 mei 2014. Ook die aanvraag werd afgewezen, onder verwijzing naar de brief van de heer Bos van 17 april 2013.

Ook de heer Van Es deed nog andere aanvragen: over mei 2008 tot mei 2009 en over mei 2009 tot mei 2010. Ook over de andere jaren wil hij nog aanvragen doen, zo liet hij de Nationale ombudsman weten.

Klachtbehandeling door de Belastingdienst

De heer Van Es diende bij de Belastingdienst diverse klachten in over de beslissing van de Belastingdienst en de wijze waarop de Belastingdienst tot deze beslissing was gekomen.

In het kader van de klachtbehandeling vonden ook gesprekken plaats.

In oktober 2012 werd met de heer Van Es afgesproken dat een deskundige op het gebied van Energiebelasting nog eens naar de kwestie zou kijken. Deze zou de zaak zo objectief mogelijk bekijken en dan schriftelijk zijn standpunt uiteenzetten aan de heer Van Es.

Op 21 december 2012 werd de heer Van Es een brief gestuurd met daarin de conclusies van de deskundige.

Na een schets van de casus gaf deze aan dat, op grond van de regeling van de staatssecretaris, het uitgangspunt was dat sprake moet zijn van een zelfstandige onroerende zaak met verblijfsfunctie. Deze basis kon de deskundige niet vinden in een garagebox. Criteria zouden kunnen zijn de aanwezigheid van een keuken, toilet of douche. Daarvan was in het geval van de garageboxen van de heer Van Es geen sprake. Ook gaf de deskundige aan dat de bepalingen uit de wet Woz niet vrijblijvend zijn, maar verplicht moeten worden toegepast. De gemeente had in het geval van de heer Van Es geen rekening gehouden met artikel 16d, dat over een samenstel van eigendommen gaat. Feitelijk was de gemeente ook verplicht om de boxen 'bij elkaar te voegen'. Daarmee zou dan één Woz-object ontstaan dat uit zeven garageboxen bestaat.

Ook de deskundige concludeerde dat geen sprake was van zelfstandige onroerende zaken met een verblijfsfunctie. Vanaf 2009 (bedoeld zal zijn: 2010) zou mogelijk wel recht bestaan op de verlaagde heffingskorting.

Verder stelde de deskundige vast dat sprake was van maar één onroerende zaak. De heer Van Es kwam dus niet voor heffingskorting in aanmerking over de jaren tot en met 2008.

De heer Van Es kon zich in deze conclusie niet vinden en schreef de Belastingdienst hierover nog diverse malen brieven. Ook legde hij de kwestie voor aan de Nationale ombudsman. Deze achtte zich aanvankelijk niet bevoegd omdat uit brieven van de Belastingdienst afgeleid kon worden dat bezwaar/beroep had opengestaan tegen beslissingen van de Belastingdienst over de teruggaaf. Op een later moment bleek echter dat dat niet het geval was. De Nationale ombudsman besloot toen alsnog nader onderzoek in te stellen.

De klacht van de heer Van Es

De heer Van Es schreef de Nationale ombudsman dat hij het niet eens was met de afwijzing van zijn aanvragen. Zijn zeven garageboxen worden allen vanuit één aansluiting van elektriciteit voorzien. Zijn partner gebruikt één van de boxen als enige, als hobbyruimte. Daarom zou zij een energiebelastingvermindering moeten ontvangen, hetzij de normale, hetzij de verlaagde. Naar de mening van de heer Van Es zou het overigens om de normale heffingskorting moeten gaan.

Hij betoogde dat sprake is van een verblijfsfunctie, zoals bedoeld in de Wet belasting op milieugrondslag (verder: Wbm). Die status was ook wettelijk toegekend, met de afbakening als aparte verblijfsobjecten én de toekenning van een huisnummer aan elk der garageboxen. Ook was hij van mening dat de gemeente als enige belast is met het bepalen van de status van dit soort objecten; het was de Belastingdienst daarom niet toegestaan om hier zelf vanaf te wijken. De Woz-afbakening staat ook vast, na het verstrijken van de termijn voor bezwaar/beroep.

Bovendien had de overheid bij hem het vertrouwen gewekt dat het besluit ook op zijn garageboxen van toepassing was. Hij vond dan ook dat de Belastingdienst niet had mogen afwijken van de vaststelling door de gemeente.

De heer Van Es wees op de wet Basisregistraties adressen en gebouwen (wet Bag). Naar zijn mening schrijft deze wet verplichtend voor dat de onroerende zaak zo moet worden afgebakend als in deze wet omschreven. De Belastingdienst moet deze bindend voorgeschreven afbakening dan ook volgen. Hij voegde hieraan nog toe dat zijn garageboxen binnen de wet Bag zelfs een uitzondering vormen en dus zeker als een apart verblijfsobject gezien moeten worden. Bovendien is iedere garagebox, op grond van de wet Bag, per definitief een zelfstandige onroerende zaak. Kortom, deze wet gaf in zijn geval een duidelijk antwoord. Hij concludeerde dan ook dat de gemeente zijn boxen juist had afgebakend als zelfstandig gebouwd eigendom én verblijfsobject. Ook wees hij er nog op dat één box bij zijn partner in gebruik was en dat dus ook om die reden al geen sprake kon zijn van een samenstel; er waren immers twee verschillende belastingplichtigen.

De heer Van Es betoogde verder dat ook om andere redenen sprake was van een verblijfsfunctie; die bepaalt de eigenaar/gebruiker naar zijn mening ook zelf. Hij kan ervoor kiezen om zijn boxen te gebruiken voor bijvoorbeeld zijn hobby en kan er in dat

kader verblijven wanneer en hoelang hij maar wil. Dat geldt ook voor de garagebox die zijn partner gebruikt.

Bovendien bevatten de wet Woz en de Wbm geen criteria waaraan een verblijfsfunctie zou moeten voldoen; de Belastingdienst verzon dat dus feitelijk zelf.

De heer Van Es concludeerde dat de box die bij zijn partner in gebruik was een 'op zichzelf gebouwd eigendom' was met meerdere verblijfsfuncties, zoals bedoeld in de Wbm. De Belastingdienst diende dus de (normale en niet de verlaagde) energiebelastingvermindering toe te kennen, met rente vanaf de dag van afwijzing.

Ook verzocht hij de Nationale ombudsman om ook voor de toekomst een uitspraak hierover te doen en te bevestigen dat de Belastingdienst de bestaande Woz-beschikkingen als correct diende te aanvaarden bij de beoordeling van zijn verzoeken.

Onderzoek door de Nationale ombudsman

De Nationale ombudsman besloot om onderzoek in te stellen naar de klacht van de heer Van Es. Hij vroeg het ministerie van Financiën en de Belastingdienst om een reactie op de klacht van de heer Van Es.

Ook benaderde hij de Waarderingskamer; deze instantie controleert of gemeenten de wet Woz goed uitvoeren en houdt toezicht op de uitvoering van de Basisregistratie waarde onroerende zaken. Dit is dus een instantie die bij uitstek iets kan zeggen over deze kwestie.

De reactie van de Waarderingskamer

De Waarderingskamer ging eerst nader in op de omstandigheden die in het kader van artikel 16, onder d, van de wet Woz van belang zijn. Want hier zat, in het geval van de heer Van Es, het verschil van mening met de Belastingdienst. Er moet dan gekeken worden naar de 'uiterlijke herkenbaarheid' en de mogelijkheid de afzonderlijke delen dan wel de objecten tezamen te verkopen. Hier is waarschijnlijk van buitenaf niet duidelijk dat de boxen bij elkaar horen, ook al is misschien een elektriciteitskabel zichtbaar. Daarnaast is het mogelijk de boxen afzonderlijk te verkopen, anders dan bijvoorbeeld het geval is bij een garagebox die bij een huis hoort. Daarom, zo geeft de Waarderingskamer aan, kunnen wij ons vinden in de afbakening van de gemeente.

Een praktische afweging van de gemeente zal zijn dat bij een afbakening als een samenstel het risico bestaat op een groot aantal bezwaren wegens onjuiste afbakening. Zou een garage worden verkocht of een andere gebruiker krijgen, zou de objectafbakening ook weer wijzigen. Dat is niet bijzonder praktisch en daarom is het beter om ze afzonderlijk af te bakenen.

De Belastingdienst lijkt vooral de doorslag te hebben gegeven aan het gebruik van de boxen door één belastingplichtige voor eenzelfde doel. Dat is niet onbegrijpelijk als de heer Van Es alle boxen bijvoorbeeld gebruikte voor het stallen van zijn oldtimers.

Het feit dat alle garageboxen op grond van de wet Bag een eigen adres hebben gekregen is niet van belang voor de Woz-afbakening. Tussen artikel 16 van de wet Woz en jurisprudentie op dit punt én de afbakening op grond van de wet Bag wordt geen enkele relatie gelegd. De wetten hebben ook een ander oogmerk. Voor de wet Bag is dat

de vindbaarheid van een object, voor de wet Woz de waarde van een object die de grondslag voor belastingheffing vormt.

Dat de partner van de heer Van Es vanaf enig moment enige gebruiker van een box is geworden heeft geen invloed op de afbakening; het blijven immers zes Woz-objecten. Zouden de objecten wel een samenstel vormen, dan zou vanaf dat moment sprake zijn van een afzonderlijk Woz-object. Overigens, zo geeft de Waarderingskamer aan, is wel de vraag of de partner hier wel als enige gebruiker aangemerkt kan worden. Zij moet dan wel enige gebruiker zijn en bijvoorbeeld ook als enige over een sleutel beschikken. Als de heer Van Es er ook nog gewoon in kan is er, naar het oordeel van de Waarderingskamer, geen sprake van een andere gebruiker.

De volgende vraag die beantwoord moet worden is, of de Belastingdienst mocht afwijken van de objectafbakening door de gemeente. De heffingsambtenaar van de gemeente bepaalt de waarde van een onroerende zaak. Hieruit volgt dat deze de objectafbakening vaststelt. De waarde wordt vervolgens verplicht overgenomen door de afnemers zoals de Belastingdienst en de Waterschappen. Voor de heffing van de energiebelasting wordt uitsluitend de objectafbakening van de wet Woz overgenomen.

Wat jurisprudentie over de eigen onderzoeksplicht betreft: de Belastingdienst kan hiervan het beste zelf voorbeelden aandragen; deze stelling heeft de Waarderingskamer niet nader onderzocht.

Ten slotte nog de verblijfsfunctie: of een object die al dan niet heeft is niet in de wet Woz geregeld. Dit begrip komt uit de Wbm en het is de taak van de Belastingdienst om te onderzoeken of hiervan sprake is. Voor de afbakening is dat niet relevant.

De Waarderingskamer stelt vast dat de Wbm, voor wat betreft de objectafbakening, aansluit bij de wet Woz. Wel zijn nog enkele kanttekeningen voor dit geval te maken. Zo is de vraag of de situatie die hier bestaat – het doortrekken van een elektriciteitsaansluiting naar garageboxen – wel gelijkgesteld kan worden aan de situatie waarvoor de regeling is bedoeld. Verder zal geen materieel belang bij een andere objectafbakening bestaan als de betaalde energiebelasting lager is dan de in artikel 63 van de Wbm genoemde bedragen van vermindering. Het is echter aan de rechter om zich uit te laten over de reikwijdte van deze bepaling.

De reactie van het ministerie van Financiën en de Belastingdienst

Het ministerie laat weten dat overleg over de kwestie heeft plaatsgevonden en dat ook kennis is genomen van de reactie van de Waarderingskamer. Dat heeft geleid tot het volgende standpunt.

De Belastingdienst is voornemens om de beslissing op het teruggaveverzoek van de heer Van Es te herzien. Voor het bepalen van de teruggave zullen de garageboxen, conform de beschikking van de gemeente op grond van de wet Woz, worden beschouwd als zelfstandige objecten. Ten aanzien van de verblijfsfunctie blijft het standpunt van de Belastingdienst ongewijzigd.

Concreet betekent dat, dat de Belastingdienst voornemens is om over de jaren 2010 tot en met 2014 de teruggave te verlenen met in achtneming van de (lage) belastingvermindering voor elektriciteitsaansluitingen zonder verblijfsfunctie. Het gaat dan om € 119,62 per afzonderlijke box. Vóór 2010 bestond deze belastingvermindering niet, vanaf 2015 ook niet meer.

De reden van deze herziening is, dat de afbakeningsartikelen in de wet Woz een belangrijke rol spelen in het bepalen van de formele belastingschuld voor de energiebelasting. De Wbm verwijst echter niet expliciet naar de afgegeven Woz-beschikking, maar naar bepaalde artikelen uit de wet Woz. De beleidslijn van de Belastingdienst is daarom dat hij in principe de beschikking van de gemeente volgt, tenzij deze duidelijk onjuist is. Dit beleid is ook vermeld in het 'Handboek milieubelastingen':

"Voor de toepassing van de complexbepaling gaat de inspecteur uit van de voor die onroerende zaak afgegeven Woz-beschikking. Maar wanneer die beschikking duidelijk onjuist is, gaat hij uit van de bepaling van artikel 16, onderdelen a tot en met e, van de wet WOZ."

In het geval van de heer Van Es is aanvankelijk de stelling ingenomen dat de beschikking van de gemeente 'duidelijk onjuist' was. Naar aanleiding van het standpunt van de Waarderingskamer heeft de inspecteur besloten hiervan terug te komen en, voor wat betreft de vraag of de garageboxen zelfstandige objecten zijn, de beschikking van de gemeente te volgen.

Op een later moment geeft de Belastingdienst nog een nadere toelichting op het voorgaande in die zin, dat uiteraard nog een beoordeling zal moeten plaatsvinden voordat daadwerkelijk nieuwe beslissingen kunnen worden genomen. Dan zal in ieder geval nog moeten worden vastgesteld hoeveel energiebelasting de heer Van Es heeft moeten betalen en wat al via de energieleverancier is vergoed.

De reactie van de heer van Es

Van de heer Van Es wordt nog een reactie op het voorgaande ontvangen.

De heer Van Es blijft op het standpunt staan dat in zijn geval uitgegaan zal moeten worden van de hoge vergoeding, dit omdat er sprake is van een verblijfsfunctie. Hij stelt onder meer dat de landelijke Basisadministratie Adressen en Gebouwen de enige officiële registratie van gebouwen met gebruiksdoelen is. Als een gebouw hierin is opgenomen is het dus een verblijfsobject en heeft het daarmee een verblijfsfunctie.

Verder geeft de heer Van Es aan dat de gemeente ook heeft erkend dat hij zijn garageboxen als hobbyruimte in gebruik heeft en dat dat ook mag. Ook is door de gemeente schriftelijk verklaard dat sprake is van een verblijfsfunctie. Bovendien, zo geeft de heer van Es aan, is het niet mogelijk om zijn garageboxen te gebruiken als hobbyruimte zonder erin te verblijven. Hij knutselt er aan de oldtimers die hij er heeft staan. Daaruit alleen al vloeit voort dat de boxen een verblijfsfunctie hebben: hij kan erin verblijven. De Belastingdienst is blijkbaar voorbijgegaan aan dit alles.

Ook gaat de heer Van Es in op de bedragen van de vermindering en hoe daarmee in zijn visie omgegaan zou moeten worden. Zoals ook uit de energienota's blijkt wordt een vaste vermindering toegepast. Het is de bedoeling van de regeling die hierop van toepassing is dat bij meerdere onroerende zaken achter één aansluiting de uiteindelijke gebruiker die beschikt over een zelfstandige onroerende zaak als gebruiker in de zin van de regeling is aan te merken. Beide gebruikers dienen dan op gelijke wijze behandeld te worden.

Verder geeft de heer Van Es aan dat in de incidentele situatie, dat het vaste bedrag van de energievermindering hoger is dan de energiebelasting, toch volledige aftrek daarvan plaatsvindt. Dat heeft de wetgever bewust zo gedaan, onder meer om de reikwijdte van de prikkel tot energiebesparing te verbreden en om uitvoeringsproblemen op te lossen.

In zijn geval heeft de energieleverancier voor de hoofdaansluiting de energiebelastingvermindering correct toegepast. De heer Van Es heeft om diezelfde vermindering verzocht voor de andere zes boxen. Hij heeft voor het totale energieverbruik van alle boxen energiebelasting betaald en alleen voor de hoofdaansluiting heeft hij vermindering gekregen. Daarom moet de Belastingdienst deze vermindering ook betalen voor de andere zes garageboxen zonder dat nog iets verrekend moet worden. Alle energiebelasting is immers betaald en voor de andere zes boxen heeft hij nog niets teruggekregen.

De heer Van Es benadrukt nog dat de vermindering in de praktijk ook wordt verleend als helemaal geen energiebelasting is geheven. Naar zijn mening dient dit voor de teruggaaf evenzeer te gelden.

II. Beoordeling

Het vereiste van betrouwbaarheid houdt in dat de overheid binnen het wettelijk kader en eerlijk en oprecht handelt, doet wat zij zegt en gevolg geeft aan rechterlijke uitspraken.

De heer Van Es heeft de Belastingdienst, in maart 2011 en december 2012, verzocht om teruggaaf van energiebelasting voor een zevental garageboxen over de periode 2006/2008. Later heeft hij ook aanvragen over andere perioden gedaan.

Naar aanleiding van de eerste aanvraag is door een medewerker van de Belastingdienst onderzoek ter plaatse gedaan. Deze medewerker heeft hierna geconcludeerd dat geen recht bestond op deze teruggaaf. Deze conclusie werd ook aan de afwijzing van een latere aanvraag, door de partner van de heer Van Es, ten grondslag gelegd.

De Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat het ging om een samenstel van eigendommen en hiermee om één onroerende zaak. Dat betekende dat geen beroep kon worden gedaan op de teruggaafregeling. De Belastingdienst week hiermee, gemotiveerd, af van de door de gemeente vastgestelde status van de garageboxen; die werden immers al geruime tijd als zelfstandige onroerende zaken gezien en er werd door de gemeente ook per garagebox een aanslag opgelegd.

Hiernaast achtte de Belastingdienst de zogenoemde verblijfsfunctie van belang. Wanneer sprake is van onroerende zaken die op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te

merken en deze kunnen dienen als woning of ten behoeve van de uitoefening van een bedrijf of beroep of als ze anderszins een verblijfsfunctie hebben, kan vermindering van energieheffing worden verleend. De Belastingdienst stelde zich op het standpunt dat geen sprake was van een verblijfsfunctie. Aangezien de garageboxen ook niet als woning konden worden aangemerkt en daarnaast geen sprake was van de uitoefening van een bedrijf of beroep, zou de heer Van Es feitelijk dus ook niet in aanmerking komen voor de vermindering die het energiebedrijf blijkbaar wel jaarlijks toepaste.

Aparte onroerende zaken of niet?

Hoewel de garageboxen door de gemeente als aparte onroerende zaken werden beschouwd kwam de Belastingdienst na onderzoek tot de conclusie dat dat feitelijk niet zo was. Het ging om een samenstel op grond van de wet Woz, waardoor sprake was van één onroerende zaak. De teruggaafregeling waarop de heer Van Es een beroep deed miste hierdoor toepassing. De Belastingdienst heeft, op grond van de omstandigheden, geoordeeld dat de garageboxen bij elkaar horen. De boxen waren allemaal in bezit van de heer Van Es, lagen naast elkaar of in elkaars nabijheid en waren door middel van elektrische bedrading met elkaar verbonden. Alle boxen waren, in ieder geval nog op dat moment, bij de heer Van Es in gebruik.

Gedurende het onderzoek door de Nationale ombudsman is de Belastingdienst teruggekomen op dit standpunt; dat is met name gebeurd op basis van wat de Waarderingskamer heeft laten weten.

Uitgangspunt is, zo stelt ook de Nationale ombudsman vast, dat de objectafbakening door de gemeente wordt gevolgd. Alleen als die duidelijk onjuist is, kan hiervan afgeweken worden. De omstandigheden van dit geval zijn niet van dien aard dat deze tot een afwijking van de hoofdregel moeten leiden. De Nationale ombudsman kan de Waarderingskamer hierin volgen en daarmee ook het nu ingenomen standpunt van de Belastingdienst. Voor het navolgende wordt er daarom vanuit gegaan dat sprake is van meerdere onroerende zaken.

Een verblijfsfunctie?

Tot 2010 bestond geen heffingskorting voor onroerende zaken zonder verblijfsfunctie. Achtergrond van het aanvankelijk uitzonderen van objecten zonder verblijfsfunctie was, zo blijkt uit de parlementaire geschiedenis, de vrees dat burgers zouden trachten om objecten met een zeer gering energieverbruik ook onder deze regeling te brengen. Omdat via het energiebedrijf een vaste vermindering werd verleend zou dat immers tot een niet bedoeld voordeel kunnen leiden.

Vanaf 2010 verandert dat. Uit de parlementaire stukken blijkt dat de wetgever hierbij wel een zeer specifieke categorie in gedachten had: "Het betreft een compensatieregeling voor gemeenschappelijke aansluitingen van flats en appartementen voor hallen, gangen, trappenhuisen, liften en/of garages".

Duidelijk is dat hiermee niet wordt bedoeld op garageboxen als die van de heer Van Es. De Belastingdienst neemt echter aan dat deze regeling wel van toepassing is en dat de heer Van Es vanaf 1 januari 2010 recht heeft op de verlaagde heffingskorting. De

Nationale ombudsman gaat er daarom van uit dat in ieder geval de heffingskorting voor onroerende zaken zonder verblijfsfunctie van toepassing is.

De heer Van Es heeft aangevoerd dat de Wet basisregistraties adressen en gebouwen, die vanaf 1 juli 2009 geldt, in dit verband ook van belang is. De gemeente waar hij woont heeft aansluiting gezocht bij de definities in deze wet en bij de uitwerking hiervan in het "Objectenhandboek BAG 2009". Uit dit handboek blijkt dat garageboxen zoals die van de heer Van Es worden gezien als pand en daarnaast worden afgebakend als verblijfsobject. Dergelijke boxen worden daardoor als afzonderlijke objecten gezien en krijgen een eigen huisnummer – voor zover dat niet al het geval was –.

De vraag die nu eerst beantwoord moet worden is of, zoals de heer Van Es stelt, onder 'verblijfsobject' op grond van de Wet Bag hetzelfde moet worden verstaan als onder 'verblijfsfunctie' zoals bedoeld in de Wet belasting op milieugrondslag.

Naar het oordeel van de Nationale ombudsman is dat niet het geval. Zoals ook door de Waarderingskamer is aangegeven hebben bedoelde wetten verschillende oogmerken. Uit het feit dat sprake is van verblijfsobjecten in de zin van de wet Bag vloeit dus niet automatisch voort dat dat deze daarmee ook een verblijfsfunctie hebben in de zin van de Wet belasting op milieugrondslag. Of dat zo is zal moeten worden beoordeeld vanuit de wél toepasselijke wet- en regelgeving.

De totstandkomingsgeschiedenis van de Wet belasting op milieugrondslag biedt weinig inzicht in de bedoeling van de wetgever. In het verleden is wel in de mogelijkheid voorzien dat, bijvoorbeeld bij ministeriële regeling, een lijst zou worden vastgesteld van objecten zonder verblijfsfunctie. Blijkbaar is deze lijst nooit tot stand gekomen.

Gezien echter de wijze waarop artikel 63 van de wet Belasting op milieugrondslag is geformuleerd ("kunnen dienen als woning of ten behoeve van de uitoefening van een bedrijf of beroep of anderszins een verblijfsfunctie hebben") gaat de Nationale ombudsman ervan uit dat hiermee niet in eerste instantie op garageboxen zoals die van de heer Van Es werd gedoeld. Het gaat er in deze definitie vooral om dat de ruimte geschikt en bedoeld is om er enige tijd te verblijven. Dat kan bijvoorbeeld worden vastgesteld aan de hand van de aanwezigheid van bepaalde faciliteiten zoals een toilet en stromend water. Deze definitie is ook niet zonder reden zo geformuleerd; voorkomen moet worden dat voor objecten met een zeer gering energieverbruik de hogere heffingskorting zou moeten worden toegepast.

De Nationale ombudsman is daarom van oordeel dat de Belastingdienst in redelijkheid tot de conclusie kon komen dat geen sprake is van een verblijfsfunctie en dat daarom de lage heffingskorting van toepassing is.

De teruggaafregeling

De volgende vraag die nog beantwoord moet worden is of de regeling 'meerdere onroerende zaken achter één aansluiting' waarop verzoeker een beroep doet, nu inderdaad van toepassing is. Daarvoor is allereerst van belang dat sprake is van meer dan één onroerende zaak. Inmiddels heeft de Belastingdienst besloten de Woz-indeling

op dit punt te volgen; daarom wordt ervan uitgegaan dat sprake is van afzonderlijke objecten en dus van meerdere onroerende zaken achter één aansluiting.

De regeling waarop de heer Van Es een beroep doet vormt een aanvulling op de hoofdregel dat per aansluiting een vaste vermindering wordt verleend. De vaste heffingskorting is aan hem immers al verleend door het energiebedrijf.

In sommige gevallen kan dat nodig zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat zich in één pand meerdere zelfstandige woningen bevinden terwijl dit pand over slechts één aansluiting beschikt. Deze situatie kan zich onder meer voordoen wanneer zich boven een winkel een woning bevindt die door de eigenaar van het pand wordt verhuurd. Zou in dit geval alleen de vaste vermindering worden toegepast, dan zou de energiebelasting over het deel van het energieverbruik van de huurder feitelijk niet voor vermindering in aanmerking komen. In zo'n situatie biedt het vragen van teruggaaf dan een oplossing.

Zoals in de toelichting op het Besluit teruggaaf wordt benadrukt wordt geen teruggaaf verleend van de belastingvermindering waarmee het energiebedrijf al rekening heeft gehouden. Deze aanvulling kan in het geval van de heer Van Es nog een rol spelen, aangezien het energiebedrijf al is overgegaan tot toepassing van de (hoge) heffingskorting voor de aansluiting waarachter de garageboxen zich bevinden. Het is nu echter aan de Belastingdienst om op dit punt een beslissing te nemen.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de Belastingdienst is:

gegrond voor zover het gaat om de aanvankelijke vaststelling dat sprake was van een samenstel op grond van de wet Woz wegens strijd met het vereiste van behoorlijk overheidsoptreden;

ongegrond voor zover het de vaststelling betreft dat geen sprake is van een verblijfsfunctie.

De Nationale ombudsman heeft met instemming kennisgenomen van de herziening van het eerder door de Belastingdienst ingenomen standpunt over de Woz-status van de garageboxen.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen

Onderzoek

Op onder meer 8 september 2014 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van de heer H. te O., met een klacht over een gedraging van de Belastingdienst.

In het kader van het onderzoek werd de Belastingdienst verzocht op de klacht te reageren en een afschrift toe te sturen van de stukken die op de klacht betrekking hebben.

Ook werd de Waarderingskamer om advies gevraagd.

Tijdens het onderzoek kregen de Belastingdienst en verzoeker de gelegenheid op de door ieder van hen verstrekte inlichtingen en op de reactie van de Waarderingskamer te reageren.

Achtergrond

Toepasselijke wet- en regelgeving en andere achtergrondinformatie

Wet belasting op milieugrondslag

Dat vermindering van energiebelasting wordt gegeven is vastgelegd in artikel 63 van de Wet belasting op milieugrondslag (Wbm), zie ook onder Achtergrond onder 1.

Dit artikel bepaalt dat op de belasting die verschuldigd is voor de levering van elektriciteit, een vermindering wordt toegepast. De hieronder genoemde bedragen waren van toepassing in 2010, 2011 en 2012.

De vermindering bedraagt:

- a. € 318,62 per verbruiksperiode van twaalf maanden per elektriciteitsaansluiting met betrekking tot onroerende zaken die op zichzelf als gebouwde eigendommen zijn aan te merken welke kunnen dienen als woning of ten behoeve van de uitoefening van een bedrijf of beroep of anderszins een verblijfsfunctie hebben;
- b. € 119,62 per verbruiksperiode van twaalf maanden per andere elektriciteitsaansluiting dan die bedoeld in onderdeel a en niet zijnde een elektriciteitsaansluiting met een doorlaatwaarde tot en met 1x6A op het geschakeld net.

Het besluit van 10 december 2009, nr. CPP2009/2405M, stcrt. 2009, 20169.

4.3. Teruggaaf energiebelasting meerdere onroerende zaken achter één aansluiting.

"Onder aansluiting wordt verstaan een aansluiting van een onroerende zaak op een Nederlands distributienet waaruit elektriciteit (...) aan de gebruiker wordt geleverd . Er wordt een belastingvermindering toegepast per aansluiting (artikel 63, eerst lid van de wet).

De wettelijke regeling roept problemen op als op één aansluiting meer dan één onroerende zaak is aangesloten. Dit kan het geval zijn indien een huis is gesplitst in twee

of meer zelfstandige onroerende zaken, zonder dat afzonderlijke aansluitingen zijn aangelegd. In deze gevallen kan het energiebedrijf slechts één keer de belastingvermindering toepassen. Het is de bedoeling om zo veel mogelijk de uiteindelijke gebruiker, die beschikt over een zelfstandige onroerende zaak, als gebruiker aan te merken. Daarom is het redelijk dat voor de toepassing van de belastingvermindering rekening wordt gehouden met het aantal zelfstandige onroerende zaken 'achter één aansluiting'. Dit gebeurt in de vorm van een teruggaafregeling. (...)

Met de hantering van het criterium 'zelfstandige onroerende zaak' wordt aangesloten bij de praktijk van de onroerende zaakbelasting. Dit houdt in dat het feit dat meer 'huishoudens' of meer gezinnen in één onroerende zaak gevestigd zijn niet van belang is en dan ook geen basis vormt voor deze tegemoetkomende regeling. Daardoor mist zij toepassing voor woongroepen, studentenhuizen (...). Basis voor deze regeling blijft het in de wet neergelegde uitgangspunt dat er sprake moet zijn van een zelfstandige onroerende zaak.

Op verzoek kan teruggaaf van energiebelasting worden verleend voor een bedrag van de belastingvermindering per elektriciteitsaansluiting per kalenderjaar per onroerende zaak die zich bevindt achter de elektriciteitsaansluiting via elke het energiebedrijf de elektriciteit levert en waarop de eindafrekening betrekking heeft. Uiteraard wordt geen teruggaaf verleend van de belastingvermindering waarmee het energiebedrijf al rekening heeft gehouden."

Wet Waardering onroerende zaken

Artikel 16 is hier met name van belang:

Voor de toepassing van de wet wordt als één onroerende zaak aangemerkt:

- a. een gebouwd eigendom;
- b. een ongebouwd eigendom;
- c. een gedeelte van een in onderdeel a of onderdeel b bedoeld eigendom dat blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt;
- d. een samenstel van twee of meer van de in onderdeel a of onderdeel b bedoelde eigendommen of in onderdeel c bedoelde gedeelten daarvan die bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en die, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren (...).

Wet basisregistraties adressen en gebouwen

Deze wet is per 1 juli 2009 in werking getreden. Doel was te zorgen voor een basisregistratie met gegevens over adressen en een andere registratie met gegevens over alle met gebouwen samenhangende objecten. En dat doel maakte weer deel uit van een groter belang: ervoor zorgen dat gegevens nog maar eenmalig ingewonnen hoeven worden en hergebruikt kunnen worden, zodat de overheid niet hoeft te vragen naar de bekende weg.

Wat de gebouwen betreft: alle panden, verblijfsobjecten, standplaatsen en ligplaatsen in Nederland moeten in de basisregistratie worden opgenomen. Om dit te kunnen doen zijn zeer precieze definities vastgesteld.

Een verblijfsobject is in de wet gedefinieerd als: kleinste binnen één of meer panden gelegen en voor woon-, bedrijfsmatige, of recreatieve doeleinden geschikte eenheid van gebruik die ontsloten wordt via een eigen afsluitbare toegang vanaf de openbare weg, een erf of een gedeelde verkeersruimte, onderwerp kan zijn van goederenrechtelijke rechtshandelingen en in functioneel opzicht zelfstandig is.

De gemeenteraad stelt de afbakening van onder meer verblijfsobjecten vast.

Indien een bestuursorgaan bij het vervullen van zijn publiekrechtelijke taak een gegeven nodig heeft dat krachtens deze wet als authentiek gegeven in de registratie is opgenomen, gebruikt het dat authentieke gegeven.

Informatie van de Waarderingskamer

Uit de uitgave "informatie BAG-WOZ Afbakening en adressering":

Afbakening WOZ-object verandert niet

BAG-objecten hebben betrekking op een bouwkundige eenheid (panden) of een functionele eenheid (verblijfsobjecten). Bij de WOZ gaat het om de eenheid van gebruik en eigendom. Dat betekent dat in het WOZ-object naast de verblijfsobjecten en panden, ook grond en infrastructuur etc. worden betrokken. Het betekent bovendien dat de grens van een bouwkundige of functionele eenheid (BAG) niet per se ook een grens van een WOZ-object hoeft te zijn. Met andere woorden de grens van een WOZ-object kan dwars door een verblijfsobject lopen. De (formele) afbakeningsregels voor de WOZ zijn door de komst van de BAG niet veranderd. De afbakening van WOZ-objecten ondergaat dan ook geen verandering.

WOZ-afbakening

Het afbakenen van deze afzonderlijke verblijfsobjecten in de BAG heeft geen betekenis voor de WOZ-afbakening. De afbakeningsvoorschriften in artikel 16 van de Wet WOZ en de jurisprudentie leggen geen enkele relatie naar de BAG-afbakening. Het is dus zonder meer mogelijk om die nieuwe afzonderlijke verblijfsobjecten in de BAG te koppelen aan dat ene WOZ-object in de WOZ-administratie (daarvoor moeten dan administratief wel een groot aantal WOZ-deelobjecten worden gemaakt, maar die WOZ-deelobjecten hebben geen enkele juridische betekenis of betekenis voor de taxatie)."

32129 Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2010), memorie van toelichting

(...)

11. Wet belastingen op milieugrondslag

11.1. Nieuwe belastingvermindering capaciteitstarief in energiebelasting

Het kabinet neemt een nieuwe, kleinere belastingvermindering voor aansluitingen zonder verblijfsfunctie in de energiebelasting op. Het betreft een compensatieregeling voor gemeenschappelijke aansluitingen van flats en appartementen voor hallen, gangen, trappenhuisen, liften en/of garages. (...)

Aansluitingen zonder verblijfsfunctie komen (...) niet in aanmerking voor de belastingvermindering in de energiebelasting (...). Om dergelijke aansluitingen alsnog te compenseren introduceert het kabinet een nieuwe belastingvermindering in de energiebelasting. (...)

In de afgelopen tijd is discussie ontstaan over de vraag of bij voorbeeld telefooncellen, CAI-kastjes, rioolwatergemalen, als zelfstandige onroerende zaak moeten worden aangemerkt. De hoogte van de belastingvermindering in combinatie met de omstandigheid dat deze wordt verleend ongeacht de hoogte van het energieverbruik, zou aanleiding kunnen geven tot een ontwikkeling waarbij getracht wordt «installaties» met een zeer laag energieverbruik in aanmerking te laten komen voor de belastingvermindering. In het vijfde lid wordt nu bepaald dat de belastingvermindering niet van toepassing is op zaken die, los van de vraag of ze als onroerende zaak kunnen worden aangemerkt, niet zijn aan te merken als zaken die kunnen dienen als woning, fabriek, kantoor of die anderszins een verblijfsfunctie hebben.

Hierna volgt ter verduidelijking een niet-limitatieve opsomming van de hier bedoelde «installaties»:abri's, CAI-kastjes, kermisaansluitingen, marktaansluitingen, meetpunten, monumentverlichtingen, poldergemalen (onbemand), reclameverlichting, stadsklokken, stadsplattegronden, telefooncellen, verkeersregelininstallaties, waarschuwingslichten, winkelstraatverlichting."