



Rapport

Rapport over de weigering van een heffingsambtenaar om een belastingaanslag te verminderen.

Datum: 9 mei 2016

Rapportnummer: 2016/044

KLACHT

Verzoeker klaagt erover, dat de heffingsambtenaar van de gemeente Lochem zijn verzoek om hem ambtshalve vermindering te verlenen van de aanslagen toeristenbelasting over de jaren 2006- 2009 op ontoereikende gronden heeft afgewezen.

WAAROM WENDT VERZOEKER ZICH TOT DE OMBUDSMAN?

Tegen een belastingaanslag kan een bezwaarschrift worden ingediend. De beslissing op een eventueel bezwaarschrift kan worden voorgelegd aan de belastingrechter. Op grond van de wet is de termijn voor het indienen van een bezwaar- of beroepschrift zes weken. Na het verstrijken van die termijn staat de aanslag onherroepelijk vast. Een heffingsambtenaar of belastinginspecteur is echter bevoegd om een onjuiste, onherroepelijke belastingaanslag ambtshalve te verminderen. Tegen de beslissing op een verzoek om ambtshalve vermindering van een aanslag kan echter geen bezwaar worden gemaakt. In dat geval is de Nationale ombudsman bevoegd om een onderzoek naar die beslissing te doen.

WAT IS DE AANLEIDING TOT DE KLACHT?

Verzoekers onderneming is gevestigd in een voormalig boerderijcomplex. De activiteiten van de onderneming betreffen in hoofdzaak het (mede-) organiseren en faciliteren van cursussen, opleidingen, workshops en retraites. Er kan ook worden overnacht en er wordt voor ontbijt gezorgd.

De gemeente Lochem heeft hem voor de jaren 2006 en volgende een aanslag toeristenbelasting opgelegd. Tot het jaar 2010 heeft hij tegen deze aanslagen geen bezwaar gemaakt en het bedrag van de aanslag steeds voldaan.

Tegen de aanslagen voor de jaren 2010 en 2011 diende verzoeker echter wel een bezwaarschrift in. De heffingsambtenaar van de gemeente Lochem verklaarde zijn bezwaar ongegrond. Verzoeker kwam tegen die beslissing in beroep bij de rechtbank, die zijn beroep ook ongegrond verklaarde. In hoger beroep stelde het Gerechtshof hem echter in het gelijk (zie **Achtergrond, onder 3.** voor de uitspraak van 21 juli 2014). Vervolgens verzocht hij de gemeente Lochem op 21 maart 2011 om een ambtshalve restitutie van de aanslagen toeristenbelasting over 2006 tot en met 2009. De heffingsambtenaar wees dat verzoek op 11 april 2011 af.

Na de uitspraak van het Gerechtshof over de aanslagen voor 2010 en 2011 diende hij op 31 oktober 2014 weer een verzoek in om hem ambtshalve vermindering te verlenen van de aanslagen toeristenbelasting over de jaren 2006 tot en met 2009, omdat de omstandigheden in die jaren volgens hem vrijwel gelijk waren aan die in 2010 en 2011. De heffingsambtenaar van de gemeente wees ook dit verzoek af.

WAT IS HET STANDPUNT VAN DE HEFFINGSAMBTENAAR?

De heffingsambtenaar stelt zich in zijn brief aan verzoeker van 22 december 2014 op het standpunt dat de uitspraak van het Gerechtshof inhield, dat de belastingverordeningen van 2010 en 2011 (zie **Achtergrond, onder 3.**) geen rechtsgeldige basis vormden voor de aanslagen voor die jaren. De over de jaren 2006 tot en met 2009 opgelegde aanslagen zijn gebaseerd op de rechtsgeldige verordeningen die in die jaren golden en tot het juiste bedrag vastgesteld. Van een onterechte of onverschuldigde betaling kon volgens de heffingsambtenaar dan ook geen sprake zijn.

Verder stelde de heffingsambtenaar dat het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (zie **Achtergrond, onder 2.**) een uitputtende regeling bevat van de gevallen waarin hij ambtshalve vermindering kan verlenen en dat de aanslagen over 2006 tot en met 2009 daar niet onder vallen.

WAT VINDT VERZOEKER?

Verzoeker is van mening dat het Gerechtshof stellig was in zijn uitspraak, en dat aannemelijk is dat ook de aanslagen over 2006 tot en met 2009 zouden zijn vernietigd als hij op tijd in beroep was gegaan. Weliswaar is de gemeentelijke belastingverordening elk jaar opnieuw vastgesteld, maar de bepalingen waar het hier om gaat waren in al die jaren gelijklopend.

In het Besluit Fiscaal Procesrecht staat dat een ambtshalve teruggaaf mogelijk is tot 5 jaar na het einde van het kalenderjaar waar de belastingaanslag betrekking op heeft. De aanslag over 2009 valt binnen die termijn en zijn verzoek om vermindering daarvan zou dus gehonoreerd moeten worden. Wat betreft de jaren daarvoor is er volgens verzoeker ook geen belemmering voor een vermindering. De omstandigheden in die jaren waren immers inhoudelijk aan die waarover het Gerechtshof uitspraak deed, en zijns inziens is het een kwestie van goed fatsoen om ook deze aanslagen te verminderen. Zijn verzoek van 21 maart 2011 om een teruggaaf van de op die aanslagen betaalde bedragen is weliswaar op 11 april 2011 afgewezen, maar de termijn van vijf jaar was op dat moment nog niet verstreken. Uit de uitspraak van het Gerechtshof volgt, dat de gronden voor die afwijzing onvoldoende zijn.

ACHTERGROND

1. wat betreft de wettelijke grondslag

In de *Grondwet* staat dat een belasting en andere heffingen een wettelijke basis moeten hebben. In de *Gemeentewet* is vastgelegd in welke gevallen een gemeente belasting mag heffen. Een gemeentelijke heffing dient te zijn gebaseerd op een algemeen verbindend voorschrift; een besluit van de gemeenteraad.

De gemeenteraad van Lochem heeft een *Verordening op de heffing en invordering van toeristenbelasting* vastgesteld. In artikel 1 van die verordening, zoals die luidde in de jaren 2006 tot en met 2011, is omschreven wat voor de toepassing moet worden verstaan onder vakantie-onderkomens, groepsaccommodaties en niet-beroepsmatig verhuurde ruimten. Op grond van artikel 2 is het houden van verblijf met overnachten in conferentieoord en groepsaccommodaties een belastbaar feit. Het belastingtarief verschilt per categorie.

Deze verordening is vanaf 2006 vrijwel ongewijzigd, maar is jaarlijks opnieuw vastgesteld vanwege een aanpassing van de belastingtarieven.

2. wat betreft een ambtshalve vermindering

Op grond van de *Gemeentewet* is op de heffing en invordering van een gemeentebelasting de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) van toepassing. In artikel 65 van de AWR is de bevoegdheid geregeld om ambtshalve een onjuiste belastingaanslag te verminderen. Ingevolge artikel 244 van de *Gemeentewet* is de door het bevoegd gezag daartoe aangewezen heffingsambtenaar van een gemeente bevoegd tot het verlenen van een in de gemeentelijke belastingverordening voorziene vermindering.

In artikel 1:3, lid 4, van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) is bepaald dat onder een beleidsregel wordt verstaan een in een (schriftelijk) besluit vastgestelde algemene regel omtrent de uitleg van wettelijke voorschriften bij het gebruik van een bevoegdheid door een bestuursorgaan.

In het *Besluit Fiscaal Bestuursrecht* (besluit van de staatssecretaris van Financiën van 25 december 2013, nadien gewijzigd; BFB), is onder 2. bepaald dat het fiscale uitvoeringsbeleid de uitleg van het recht is van de door of namens de staatssecretaris vastgestelde beleidsregels volgens artikel 3:1, lid 4 van de Awb. Deze beleidsregels hebben een algemene werking en worden landelijk toegepast.

Ingevolge onderdeel 23 van het BFB (in 2013 onderdeel 8) wordt geen vermindering of teruggaaf verleend, als de belanghebbende er redelijkerwijs niet voor in aanmerking komt of als er sprake is van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid.

De termijn waarbinnen aanspraak kan worden gemaakt op ambtshalve vermindering van een aangiftebelasting vervalt door verloop van vijf jaar na het einde van het belastingjaar, waarin de belastingschuld is ontstaan.

Een uitspraak van een Rechtbank of Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van een vermindering.

In een bijzondere situatie kan van de regeling worden afgeweken. Dit is aan de orde als op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur de heffingsambtenaar verplicht is een vermindering of teruggaaf ambtshalve te verlenen en als de staatssecretaris in een beleidsbesluit een bijzondere regeling heeft getroffen.

Veel gemeenten volgen bij het vaststellen van hun belastingbeleid het modelbeleid van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG). Wat betreft het verlenen van een ambtshalve vermindering van gemeentebelastingen komt het VNG-voorstel erop neer, dat in navolging van het beleid voor de Rijksbelastingdienst de heffingsambtenaar ambtshalve de hoogte van een aanslag zal heroverwegen, indien de belastingplichtige een aanvraag heeft ingediend binnen vijf jaren nadat de materiële belastingschuld is aangevangen.

De gemeente Lochem heeft geen beleid met betrekking tot een ambtshalve vermindering van gemeentebelastingen vastgesteld.

Met ingang van 1 januari 2016 heeft de gemeente Lochem de bevoegdheid tot heffing en invordering van gemeentebelastingen overgedragen aan Tribuut, een samenwerkingsverband met andere gemeenten. Op grond van de door het bestuur van Tribuut vastgestelde beleidsregels wordt geen vermindering verleend indien bij de ontvangst van het verzoek een termijn van drie jaar na het ontstaan van de belastingschuld is verstreken.

3. wat betreft de uitspraak van de belastingrechter

Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, afdeling belastingrecht, deed op 22 juli 2014 uitspraak op het hoger beroep van verzoeker tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland in zijn geding tegen de heffingsambtenaar van de gemeente Lochem. Het geschil betrof de juistheid van de aan verzoeker opgelegde aanslagen toeristenbelasting over 2010 en 2011. Volgens de heffingsambtenaar zijn die aanslagen terecht opgelegd, omdat verzoekers bedrijf bedrijfsopleidingen en trainingen verzorgt in een accommodatie die de kenmerken bevat van meerdere categorieën. Deze lopen enigszins in elkaar over, maar dit geval sloot het beste aan bij de categorie "conferentieoord".

Verzoeker stelde dat de feitelijke activiteiten van zijn bedrijf in feite bestaan uit het organiseren en faciliteren van cursussen, opleidingen en workshops en dat die niet het niveau hebben dat een hotel of conferentieoord biedt. Zijn bedrijf is ook een gebruiksvergunning verleend voor cursuscentrum. Een cursuscentrum valt echter niet onder de in artikel 2 van de verordening genoemde categorieën en er kon dus geen sprake zijn van een belastbaar feit.

Het Hof overwoog dat het in artikel 2 omschreven belastbare feit bestaat uit een verblijf in één van de in dat artikel genoemde categorieën. Omdat een restcategorie ontbreekt kon deze opsomming alleen limitatief zijn bedoeld. Het was aan de heffingsambtenaar om te bewijzen dat verzoekers bedrijf als conferentieoord moest worden aangemerkt, maar

daarvoor heeft hij onvoldoende aangevoerd. Het Hof concludeerde dat de verordening geen rechtsgeldige basis voor de opgelegde aanslagen bood, en oordeelde het hoger beroep gegrond.

WAT IS HET OORDEEL VAN DE NATIONALE OMBUDSMAN?

Het vereiste van goede motivering houdt in dat de overheid haar handelen en haar besluiten duidelijk aan de burger uitlegt. Daarbij geeft zij aan op welke wettelijke bepalingen de handeling of het besluit is gebaseerd, van welke feiten zij is uitgegaan en hoe zij rekening heeft gehouden met de belangen van de burgers. Deze motivering moet voor de burger begrijpelijk zijn.

Bouwstenen voor een goede motivering zijn de relevante wettelijke voorschriften, de relevante feiten en belangen en een deugdelijke redenering.

In dit geval gaat het om de afwijzing van een verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslagen toeristenbelasting over 2006 tot en met 2009.

De aanleiding voor dat verzoek was de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden dat de verordening toeristenbelasting van de gemeente Lochem geen rechtsgeldige basis bood voor de aan verzoeker opgelegde aanslagen over 2010 en 2011. De rechter overwoog hierbij dat de heffingsambtenaar onvoldoende had aangetoond dat de activiteiten van verzoekers bedrijf als belastbaar feit in de zin van die verordening moesten worden aangemerkt.

De heffingsambtenaar is op grond van de wettelijke voorschriften bevoegd om een onjuiste belastingaanslag te verminderen. Hij is daarbij gebonden aan de wettelijke regeling. De gemeente Lochem had ten tijde van het verzoek om ambtshalve vermindering geen vastgesteld beleid met betrekking tot een ambtshalve vermindering van een gemeentebelasting. De heffingsambtenaar volgde een intern, niet gepubliceerd beleid dat er op neerkwam dat geen vermindering werd verleend indien het verzoek daartoe was ontvangen na het verstrijken van een termijn van drie jaar na het ontstaan van de belastingschuld.

De heffingsambtenaar heeft zijn beslissing tot afwijzing van de gevraagde vermindering niet gemotiveerd met het verstrijken van de drie-jaarstermijn. Hij stelde dat de uitspraak van de belastingrechter op het beroep tegen aanslagen over latere jaren geen betrekking kon hebben op de jaren waarvoor om vermindering was verzocht, en dat het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (BFB) ook geen basis voor een vermindering bood.

Volgens het BFB is een uitspraak van een rechtbank of het Gerechtshof doorgaans geen aanleiding om een vermindering te verlenen.

Geen regel zonder uitzondering: in het geval dat algemene beginselen van behoorlijk bestuur daartoe verplichten dient de heffingsambtenaar een vermindering te verlenen.

De uitspraak die het Gerechtshof voor de belastingjaren 2010 en 2011 heeft gedaan, vormt dus alleen dan een aanleiding tot het verlenen van de gevraagde vermindering

voor de jaren 2006 tot en met 2009, indien dat op grond van een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur diende te gebeuren.

Eén van die beginselen is de rechtszekerheid, dat vereist dat een belasting alleen mag worden geheven indien daarvoor een wettelijke grondslag bestaat (Zie Achtergrond, onder 1.).

Uit de uitspraak van het Gerechtshof volgt dat de verordeningen voor de jaren 2010 en 2011 geen rechtsgeldige basis vormden voor de aan verzoeker opgelegde aanslagen. Die verordeningen verschilden niet wezenlijk met de verordeningen voor de jaren 2006 tot en met 2009 en de activiteiten van verzoekers bedrijf zijn in al die jaren evenmin essentieel veranderd.

Dat moet leiden tot de conclusie dat het ook voor de aanslagen over 2006 tot en met 2009 ontbrak aan een rechtsgeldige basis.

In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is uitdrukkelijk bepaald dat een aanspraak op een ambtshalve vermindering vervalt na verloop van vijf jaren na het einde van het belastingjaar waarin de belastingschuld is ontstaan. Verzoeker diende op 31 oktober 2014 een verzoek om vermindering van de aanslag voor het belastingjaar 2009 in, dat is binnen de termijn vijf jaar.

De heffingsambtenaar verwees ter onderbouwing van zijn beslissing van 22 december 2014 naar dat besluit, met de constatering dat de aanslagen waarvan om vermindering was verzocht niet onder de regeling van dat besluit vielen. Die conclusie kan echter voor wat betreft het belastingjaar 2009 niet juist zijn. Immers de in het BFB, genoemde termijn van vijf jaren zou voor het belastingjaar 2009 pas op 31 december 2014 zijn verstreken. Verzoeker mocht er dan ook op vertrouwen dat het beleid van de heffingsambtenaar is gebaseerd op het BFB.

Gelet op de voorgaande overwegingen kan de motivering van de afwijzende beslissing van de heffingsambtenaar geen stand houden. Immers voor de jaren 2006 tot en met 2009 ontbrak het aan een wettelijke, rechtsgeldige basis voor de aanslagen waarvoor om vermindering is gevraagd en het verzoek met betrekking tot de aanslag voor 2009 is tijdig, binnen de gestelde termijn, gedaan.

De onderzochte gedraging van de heffingsambtenaar is op dit punt, de motivering van de beslissing, niet behoorlijk.

Deze overweging is aanleiding om een aanbeveling te doen.

Het verlenen van een vermindering voor de aanslagen over de jaren 2006 tot en met 2008, achtte verzoeker een kwestie van goed fatsoen; de omstandigheden in die jaren verschilden immers niet van die in de jaren daarna.

Hiervoor is overwogen dat op grond van het Besluit Fiscaal Procesrecht een aanspraak op ambtshalve vermindering gebonden is aan een termijn van vijf jaar. Het verzoek met betrekking tot de aanslagen 2006 tot en met 2008 is, na het verstrijken van die termijn, dus te laat gedaan.

De heffingsambtenaar dient uitvoering te geven aan de wettelijke regeling en heeft dan ook terecht kunnen beslissen om verzoeker voor die jaren geen vermindering te verlenen.

Hierbij wordt opgemerkt dat op grond van de wet de bevoegdheid om een belastingaanslag op te leggen na verloop van een bepaalde termijn (maximaal vijf jaren) vervalt. Dat is in het belang van de rechtszekerheid van de belastingplichtige. Na verloop van die termijn is er geen grond meer om van hem betaling van een eventuele belastingschuld te vorderen. De aanspraak van een burger op vermindering van een onterechte aanslag vervalt eveneens na verloop van tijd, en ook dat dient de rechtszekerheid.

Verzoeker wees er nog op, dat hij op 21 maart 2011 al eens had verzocht om een teruggaaf van de op aanslagen over 2006 tot en met 2009 betaalde bedragen. Dat verzoek is echter kort daarna, op 11 april 2011 afgewezen. Verzoeker had die beslissing kunnen aangrijpen om de Nationale ombudsman om een oordeel te vragen. Een dergelijk verzoek had dan op grond van de wet binnen een jaar na 11 april 2011 moeten zijn ingediend, maar dat is niet gebeurd. Over deze afwijzing wordt daarom niet geoordeeld.

Op dit punt, de ambtshalve afwijzing over de jaren 2006 tot en met 2008, is de onderzochte gedraging behoorlijk.

CONCLUSIE

De klacht over de onderzochte gedraging van de heffingsambtenaar van de gemeente Lochem is voor wat betreft het niet verlenen van een vermindering van de aanslag toeristenbelasting over 2009 gegrond, wegens strijd met het motiveringsvereiste.

Voor het overige, het niet verlenen van een vermindering van de aanslagen toeristenbelasting over de jaren 2006 tot en met 2008 is de klacht niet gegrond.

AANBEVELING

De heffingsambtenaar van de gemeente Lochem wordt in overweging gegeven om zijn beslissing met betrekking tot het verlenen van een ambtshalve vermindering van de aan verzoeker opgelegde aanslag toeristenbelasting over 2009 te herzien en deze aanslag ambtshalve te vernietigen.

De Nationale ombudsman,

Reinier van Zutphen