



Rapport

Datum: 10 november 2003
Rapportnummer: 2003/412

Klacht

Verzoekster, een recreatiebedrijf, klaagt er over dat de ambtenaar belast met de heffing van gemeentelijke belastingen van de gemeente Ermelo op 27 juni 2001 heeft besloten haar geen ambtshalve vermindering te verlenen van de aanslagen rioolrecht die over de jaren 1992, 1993 en 1996 zijn opgelegd aan haar rechtsvoorganger.

Beoordeling

1. Door tussenkomst van haar advocaat vroeg verzoekster - een recreatiebedrijf (camping) - de gemeente Ermelo in een brief van 24 januari 2000 om terugbetaling van de aanslagen rioolrecht die over de jaren 1992 tot en met 1996 waren opgelegd aan haar rechtsvoorganger (de vorige eigenaar van het perceel).

Wat betreft de aanslagen over 1994 en 1995 waren op dat moment nog bezwaarschriften aanhangig. Tegen de aanslagen over 1992 en 1993 waren bezwaren ingediend die destijds waren afgewezen (zij werden respectievelijk niet-ontvankelijk en niet gegrond geacht). Tegen de afwijzingen werd geen beroep ingesteld. De aanslag over 1996 was niet aangevochten.

Op 29 mei 2000 besliste de gemeente dat de bezwaren inzake de aanslagen over 1994 en 1995 ontvankelijk en gegrond waren, en verminderde de gemeente de bedragen van de aanslagen.

In een brief van 22 februari 2001 vroeg verzoekster de gemeente inzake de aanslagen over 1992, 1993 en 1996 alsnog een ambtshalve teruggaaf te verlenen.

Bij brief van 27 juni 2001 liet de gemeente weten dat het verzoek werd afgewezen. De gemeente overwoog daarbij dat tussen het onherroepelijk worden van de aanslagen (het moment dat officieel geen bezwaar of beroep meer mogelijk was tegen de aanslagen) en het verzoek om ambtshalve vermindering zoveel tijd was verstreken dat redelijkerwijs geen vermindering meer kon worden verwacht.

Verzoekster is het niet eens met de beslissing van de gemeente.

2. Verzoekster heeft de gemeente gewezen op het beleid dat de staatssecretaris van Financiën in een resolutie van 25 maart 1991 heeft geformuleerd ten aanzien van de ambtshalve vermindering of teruggaaf van rijksbelastingen door de Belastingdienst (verder: de resolutie; zie achtergrond, onder 3.).

De gemeente heeft in reactie daarop aangevoerd dat de resolutie van toepassing is voor rijksbelastingen en niet voor gemeentelijke heffingen.

Formeel gezien heeft de gemeente daar gelijk in. Het staat gemeenten in beginsel vrij ten aanzien van de ambtshalve vermindering - binnen de grenzen van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur - eigen beleid te ontwikkelen.

Echter, de wettelijke basis van de ambtshalve vermindering ligt zowel voor lokale overheden, zoals gemeenten en waterschappen, als voor de rijksoverheid in artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (zie achtergrond, onder 1.). De Nationale ombudsman acht het daarom aangewezen en gewenst dat lokale overheden bij de heffing en invordering van gemeentelijke belastingen aansluiting zoeken bij de resolutie die geldt voor de rijksbelastingen, althans zich oriënteren op de grondslagen daarvan (zie achtergrond, onder 4.). Ook de Vereniging van Nederlandse Gemeenten is blijkens de toelichting op de model-beleidsregels ambtshalve verminderingen van mening dat - onder erkenning dat gemeenten nadrukkelijk de vrijheid hebben om zelf te bepalen of zij wensen aan te sluiten bij de rijksregeling terzake - "het om inhoudelijke redenen en omwille van de duidelijkheid voor de burger wenselijk is dat de verschillende belastingheffende overheden zo veel mogelijk hetzelfde beleid voeren" (zie achtergrond, onder 5.).

3. Ingevolge de resolutie van 25 maart 1991 verleent de Belastingdienst een ambtshalve vermindering, waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt, tenzij het verzoek daartoe niet wordt ontvangen binnen vijf jaar nadat de belastingschuld is ontstaan (zie achtergrond, onder 3.).

Peildatum bij de heffing van het rioolrecht door de gemeente Ermelo was 1 januari van het belastingjaar; dat wil zeggen dat de belastingschuld op 1 januari van dat jaar is ontstaan. Verzoeker benaderde de gemeente voor het eerst op 24 januari 2000 met zijn verzoek om ambtshalve vermindering.

Uitgaande van de resolutie, had verzoeker de gemeente wat betreft de aanslagen rioolrecht 1992 en 1993 vóór 1 januari 1997 respectievelijk 1998 moeten vragen om ambtshalve vermindering. Verzoeker benaderde de gemeente pas begin 2000. Wat betreft de jaren 1992 en 1993 was het verzoek volgens de resolutie te laat. Het is dan ook terecht dat de gemeente het verzoek om ambtshalve vermindering over de jaren 1992 en 1993 heeft afgewezen.

In dit verband zij nog opgemerkt dat de datum waarop het gerechtshof uitspraak deed over het rioolrecht over 1993 niet terzake doet; in de resolutie is uitdrukkelijk aangegeven dat het moment waarop de belastingschuld is ontstaan het uitgangspunt is.

De onderzochte gedraging is in zoverre behoorlijk.

4. Uit hetgeen hiervoor onder 3. is overwogen, volgt dat het verzoek voor het jaar 1996 wel binnen de in de resolutie genoemde termijn van vijf jaar was gedaan. De argumenten van de staatssecretaris van Financiën op basis waarvan is gekozen voor de vijfjaarstermijn zijn

gelegen in afstemming op de termijn waarbinnen op de voet van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd onderscheidenlijk nageheven (zie achtergrond, onder 4.).

De gemeente heeft gewezen op een besluit van het college van burgemeester en wethouders van 9 december 1986, waarin de gedragslijn is vastgelegd dat bij de ambtshalve herziening van belastingaanslagen wordt teruggekomen op ten hoogste drie belastingjaren, het actuele belastingjaar meegerekend. De drie-jaarstermijn is, zo blijkt uit het besluit van 9 december 1986, gebaseerd op de wettelijke bepaling dat een aanslag slechts mag worden opgelegd voor zover er nog geen drie jaren na het ontstaan van de belastingschuld zijn verstreken. Daarmee gaat de gemeente voorbij aan de hiervoor genoemde termijn van vijf jaar waarbinnen op de voet van de Awr te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd onderscheidenlijk nageheven. Daardoor is sprake van een situatie van ongelijkheid in de positie van de burger tegenover die van de gemeente. Immers, in de situatie dat te weinig belasting is geheven kan de gemeente een periode van vijf jaar teruggaan terwijl in de spiegelsituatie dat te veel belasting is geheven slechts ambtshalve vermindering wordt verleend over drie jaar.

Uit het bovenstaande en hetgeen hiervoor onder 2. is aangegeven, te weten dat de Nationale ombudsman het gewenst acht dat ook gemeenten uitgaan van de termijn van vijf jaar genoemd in de resolutie van de staatssecretaris van Financiën (zie in deze zin ook de toelichting op de model-beleidsregels ambtshalve vermindering van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten; zie achtergrond, onder 5.), volgt dat het niet redelijk is dat de gemeente het verzoek om ambtshalve vermindering over het jaar 1996 heeft afgewezen vanwege de tijd die was verstreken tussen het onherroepelijk worden van de aanslag en het verzoek om ambtshalve vermindering.

De onderzochte gedraging is in zoverre niet behoorlijk.

5. In de correspondentie tussen verzoekster en de gemeente kwam een uitspraak van de belastingkamer van het gerechtshof te Arnhem van 27 september 1999 aan de orde. Het gerechtshof besliste daarin dat een aanslag rioolrecht die de gemeente Ermelo over het jaar 1993 aan een recreatieoord (camping) had opgelegd moest worden verminderd van f 7.040,43 naar f 156. Het gerechtshof overwoog daarbij het volgende. In de Verordening op de heffing en invordering van rioolrecht had de gemeente bepaald dat het recht werd geheven terzake van het hebben van een aansluiting ten behoeve van een eigendom op de openbare riolering. Wat betreft het tarief was onderscheid gemaakt tussen onder meer woningen en recreatiebedrijven. Het tarief voor een woning bedroeg f 156; het tarief voor een recreatiebedrijf bedroeg f 1.287,10 per hectare.

Volgens het hof was de oppervlakte in het algemeen niet bepalend voor de mate waarin de gebruikswaarde van een eigendom werd vergroot door de aansluiting daarvan op de openbare riolering. Aangenomen mocht worden dat de eigenaar van een bedrijfspand,

zoals mogelijk een camping, in het algemeen in grotere mate voordeel van een aansluiting zal hebben dan de eigenaar van een aangesloten woning. Volgens een uitspraak van de Hoge Raad van 9 maart 1994 (zie achtergrond, onder 8.) maakte dit een

- in omvang bescheiden - verhoogd tarief verdedigbaar. Een verschil in de orde van grootte zoals in dit geval (de belanghebbende betaalde gezien de oppervlakte van de camping ongeveer 45 maal zoveel als de eigenaar van een woning) was echter zodanig dat dit niet meer kon stoelen op de door de aansluiting op de openbare riolering verkregen vergroting van de gebruiksmogelijkheden. Het in de Verordening opgenomen tarief leidde in dit geval tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever bij het toepassen van de heffingsbevoegdheid (in de Gemeentewet) niet op het oog kan hebben gehad. De bepaling in de Verordening, waarin het tarief voor recreatiebedrijven was vastgesteld, miste naar het oordeel van het hof daarom verbindende kracht.

Het uitgangspunt van het hof dat de gemeente op grond van de Gemeentewet uitsluitend gerechtigd was het tarief van het rioolaansluitingsrecht te differentiëren naar de mate waarin de gebruiksmogelijkheden van het aangesloten onroerend goed door de aansluiting op de riolering worden vergroot, is in overeenstemming met de vaste lijn die naar voren kwam uit een aantal arresten van de Hoge Raad (zie achtergrond, onder 6., 7. en 8.).

6. De gemeente heeft verder gewezen op een uitspraak van de Hoge Raad van 25 oktober 2002 (zie achtergrond, onder 9.), over het rioolrecht dat in 1995 werd geheven in de gemeente Spijkenisse. In dit arrest heeft de Hoge Raad gebroken met de vaste lijn van jurisprudentie, die is bedoeld onder 5. Dit hangt samen met een wijziging van de Gemeentewet per 1 januari 1995. In artikel 219 van de Gemeentewet (zie achtergrond, onder 2.) is sindsdien bepaald dat gemeenten rechten kunnen heffen naar in de desbetreffende verordening op te nemen maatstaven, welke zich slechts niet mogen richten naar het inkomen, de winst of het vermogen. Volgens de Hoge Raad moet op grond van de bedoeling van de wetgever worden aangenomen dat het karakter van een rioolaansluitingsrecht zoals dat uit hoofde van de Gemeentewet mag worden geheven zich niet verzet tegen een differentiatie van het tarief anders dan naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van het eigendom dat op de gemeentelijke riolering is aangesloten. De Hoge Raad verwees dienaangaande naar de conclusie van de Advocaat-Generaal, waarin onder meer een uiteenzetting van de wetsgeschiedenis is gegeven. Uit de wetsgeschiedenis komt naar voren dat de wetgever expliciet heeft beoogd dat de hierboven bedoelde vaste jurisprudentie van de Hoge Raad zijn geldigheid onder de nieuwe regeling zou verliezen (zie de Memorie van Toelichting opgenomen onder achtergrond, onder 2.).

7. De uitspraak van het gerechtshof te Arnhem ten aanzien van de aanslag rioolrechten over 1993 deed niet af aan de formele rechtskracht van de aanslag over 1996, ten aanzien waarvan verzoekster vermindering heeft gevraagd. Gezien hetgeen de Gemeentewet sinds 1995 bepaalt over de heffingsmaatstaf, is de uitspraak van het gerechtshof wat

betreft de heffingen over de jaren 1995 en verder in wezen achterhaald.

Zoals reeds opgemerkt, is in de resolutie van 25 maart 1991 bepaald dat een ambtshalve vermindering wordt verleend, waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt. Onder de gegeven omstandigheden kan niet van de gemeente worden verlangd dat zij het verzoek om ambtshalve vermindering over het jaar 1996 alsnog honoreert.

De onderzochte gedraging is in zoverre behoorlijk.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de ambtenaar belast met de heffing van de gemeentelijke belastingen van de gemeente Ermelo, die wordt aangemerkt als een gedraging van het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Ermelo, is niet gegrond wat betreft de beslissing om het verzoek om ambtshalve vermindering over

de jaren 1992, 1993 en 1996 niet te honoreren; en is gegrond wat betreft de motivering van het besluit van 27 juni 2001 voor zover deze ziet op het jaar 1996.

Onderzoek

Op 4 januari 2002 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van X B.V. te Ermelo (een camping), ingediend door mr. G. Janssen te Beek Ubbergen, met een klacht over een gedraging van de ambtenaar belast met de heffing van gemeentelijke belastingen van de gemeente Ermelo.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Ermelo, werd een onderzoek ingesteld.

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

Vervolgens werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren.

Tevens werd de gemeente Ermelo een aantal specifieke vragen gesteld.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen.

De reacties van verzoekster en het college gaven aanleiding het verslag aan te vullen.

Bevindingen

De bevindingen van het onderzoek luiden als volgt:

A. feiten

1. In een brief van 22 februari 2001 schreef verzoeksters advocaat het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Ermelo het volgende:

“...Bij brief van 24 januari 2000 aan uw College heb ik (...) terugbetaling gevorderd van het door cliënte betaalde rioolrecht gedurende de periode 1992-1996. Deze vordering was op diverse gronden gebaseerd. Bij uw besluiten van 29 mei 2000 heeft u met betrekking tot de aanslagen voor de belastingjaren 1994 (...) en 1995 (...) cliënte in haar bezwaren ontvankelijk verklaard en de bezwaren gegrond verklaard met vermindering van de bedragen van de aanslagen.

In mijn genoemde brief heb ik subsidiair een beroep gedaan op de bevoegdheid van uw College om een ambtshalve vermindering of teruggave met betrekking tot deze aanslagen toe te passen.

Hierop heeft uw College (nog) geen beslissing genomen.

Namens cliënte verzoek ik u dan ook daaromtrent op korte termijn alsnog een beslissing te nemen. Immers, op grond van artikel 25 AWR dient zulks te geschieden binnen een jaar na ontvangst van het verzoek.

In verband met de honorering van de bezwaren gericht tegen de aanslagen 1994 en 1995, kan de beslissing met betrekking tot de ambtshalve vermindering beperkt blijven tot de aanslagen met betrekking tot die jaren 1992 (...), 1993 (...) en 1996 (...).

Met betrekking tot uw bevoegdheid tot ambtshalve vermindering respectievelijk teruggave maak ik nog de volgende opmerkingen:

- artikel 65 van de AWR voorziet in de mogelijkheid een onjuiste belastingaanslag ambtshalve te verminderen of teruggave te verlenen op grond van die onjuiste belastingaanslag, indien de belastingplichtige daarvoor redelijkerwijze in aanmerking komt. Aldus wordt bewerkstelligd dat indien een belastingplichtige om redenen van formele aard niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek - bijvoorbeeld door het niet of te laat indienen van een bezwaar- of verzoekschrift - door de belastingdienst niettemin ambtshalve de vermindering of teruggave wordt verleend waarvoor deze belastingplichtige redelijkerwijze in aanmerking komt. Hierdoor staat het feit dat de aanslag intussen al onherroepelijk is geworden, formele rechtskracht verkregen heeft, op zichzelf niet in de weg aan een ambtshalve herbeoordeling van de betreffende aanslagen.

- De ambtshalve vermindering of teruggave van betaalde belastingen op grond van aanslagen met een formele rechtskracht, die achteraf onjuist zijn gebleken, is weliswaar

een discretionaire bevoegdheid van uw College, doch die bevoegdheid wordt in de jurisprudentie zo uitgelegd dat ambtshalve vermindering/teruggave alleen dan niet wordt verleend, indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie. Het moet dan gaan om een uitspraak waaraan een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de belastingdienst en daarmee gelijk te stellen organen tot dan toe. Dit dient zo te worden verstaan dat van nieuwe jurisprudentie alleen sprake is als de Hoge Raad uitdrukkelijk terugkomt van zijn eerdere jurisprudentie of een nieuwe bepaling anders uitlegt dan de belastingadministratie. Hiervan is in deze zaak geen sprake.

In dit verband zij er op gewezen dat in een vergelijkbaar geval (inzake de familie (...) van Camping (...)) van de betreffende belastingplichtige gedurende een aantal jaren geen rioolrecht is geheven in afwachting van een bij het Gerechtshof te Arnhem lopende procedure over de aanslag rioolrecht 1993.

Voor zover cliënte kan beoordelen is hierbij een belastingplichtige begunstigd ten opzichte van een of meer andere belastingplichtigen, waaronder cliënte, verkerende in vergelijkbare omstandigheden. Aldus zou de ambtshalve vermindering/teruggave (te vermeerderen met rente) deze strijd met het door uw College in acht te nemen gelijkheidsbeginsel corrigeren.

Het is op deze gronden dat cliënte meent met recht aanspraak te kunnen maken op een ambtshalve vermindering, respectievelijk teruggave van de op de aanslagen voor de jaren 1992, 1993 en 1996 betaalde rioolrechten...”

2. In een brief van 27 juni 2001 deelde het hoofd van de afdeling financiën (de ambtenaar belast met de heffing van gemeentelijke belastingen) van de gemeente Ermelo verzoeksters advocaat het volgende mee:

“...Hierbij wil ik reageren op uw brief van 22 februari 2001, ingekomen op 23 februari 2001 (...). Deze brief, gericht aan het college van burgemeester en wethouders, is door mij als ambtenaar die belast is met de heffing, in behandeling genomen.

In uw brief verzoekt u, namens uw cliënt, (...), om ambtshalve vermindering van de aanslagen rioolrecht over de jaren 1992, 1993 en 1996, opgelegd aan (de rechtsvoorganger van verzoekster; N.o.), te vermeerderen met rente.

In de toelichting op uw verzoek gaat u er impliciet van uit dat op deze zaak de “Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven” van de Staatssecretaris van Financiën (Besluit van 25 maart 1991, nummer DB 89/735) van toepassing zijn. Deze aanschrijving heeft echter betrekking op het beleid van de fiscus ten aanzien van de ambtshalve vermindering van aanslagen inzake rijksbelastingen. Op gemeentelijke heffingen is zij niet van toepassing. Gemeenten zijn vrij de door hen geheven belastingen en rechten binnen de grenzen van het recht ambtshalve te

verminderen.

Ook indien de genoemde aanschrijving wel van toepassing zou zijn, zie ik daarin geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering van de eerdergenoemde aanslagen rioolrecht. Anders dan u ben ik van mening dat de uitspraak van het Hof Arnhem van 28 september 1999 (bedoeld wordt: 27 september 1999; N.o.) (...) moet worden beschouwd als nieuwe jurisprudentie. Tot aan de procedure voor het hof die tot de vermelde uitspraak leidde, was er voor het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Ermelo geen reden haar handelwijze met betrekking tot de betwiste bepaling te herzien. Tot die tijd werd de op 25 oktober 1984 vastgestelde en op 26 november 1984 bij Koninklijk Besluit goedgekeurde Verordening op de heffing en invordering van rioolrecht onverkort door het college toegepast. Daar komt bij dat tussen het onherroepelijk worden van de aanslagen en het oorspronkelijke verzoek om ambtshalve vermindering, gedateerd op 24 februari 2000, zoveel tijd is verstreken dat redelijkerwijs geen ambtshalve vermindering kan worden verwacht.

In uw brief doet u tevens een beroep op het gelijkheidsbeginsel. Mijns inziens is dit hier niet aan de orde, omdat in het door u aangehaalde geval geen sprake was van ambtshalve vermindering van de aanslagen.

Op grond van deze overwegingen wijs ik uw verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslagen rioolrecht over de jaren 1992, 1993 en 1996 af...”

3. Bij brief van 12 juli 2001 diende verzoeksters advocaat bij de gemeente Ermelo een klacht in over het besluit van 27 juni 2001. In de brief merkte hij onder meer het volgende op:

“Cliënte kan zich met het besluit tot afwijzing niet verenigen. Daartoe voert cliënte de volgende gronden aan:

1. Ten onrechte stelt de gemeente Ermelo dat het rijksbeleid ter zake van het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven de gemeentelijke overheid niet regardeert.

In artikel 65 van de Algemene Wet Rijksbelastingen was de verplichting tot ambtshalve vermindering opgenomen. In artikel 236 van de Gemeentewet is artikel 65 van de Algemene Wet niet uitgezonderd, zodat dit artikel ook bij de heffing van gemeentelijke belastingen van toepassing is. Beginselen van rechtszekerheid en eenheid van rechtspleging brengen met zich dat de verschillende belasting-innende overheden dezelfde regels hanteren. Met betrekking tot de ambtshalve vermindering van een onjuiste aanslag inzake rijksbelastingen (IB) heeft de Nationale ombudsman op 2 oktober 1997 (rapport no. 97/435 (...)) geoordeeld dat van een ambtshalve vermindering alleen dan geen sprake kan zijn, als het nieuwe jurisprudentie betreft. Overigens moet de weigering tot het toepassen van een ambtshalve vermindering in strijd worden geacht met de algemene beginselen van

behoorlijk bestuur en dient het betrokken overheidsorgaan te worden gecorrigeerd ten gunste van de belastingplichtige.

2. Ten onrechte is de gemeente Ermelo van mening dat de uitspraak van het Hof Arnhem van 28 september 1999 (bedoeld wordt: 27 september 1999; N.o.) (...) moet worden beschouwd als nieuwe jurisprudentie in bovengenoemde zin.

Volgens de Nationale ombudsman moet het dan gaan *“om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en die consequenties heeft voor de handelwijze van de Belastingdienst tot dan toe”*.

In de literatuur wordt dat zo uitgelegd dat van nieuwe jurisprudentie alleen sprake is als de Hoge Raad (of een andere rechterlijke instantie) uitdrukkelijk terugkomt van zijn eerdere jurisprudentie (omgaat).

In de beleving van cliënte is hiervan geen sprake. Om deze stelling waar te maken dient de gemeente Ermelo jurisprudentie aan te dragen, waaruit blijkt dat er met betrekking tot de onderhavige Verordening op de Heffing en Invordering van een Rioolrecht van de gemeente Ermelo sprake is van een gewijzigd inzicht of een nieuwe uitleg van die verordening.

3. Ten onrechte stelt de gemeente Ermelo zich op het standpunt dat er te veel tijd verstreken is tussen (de onherroepelijkheid van) de aanslagen en het oorspronkelijke verzoek om ambtshalve vermindering (24 februari 2000).

Sedert de aanslag in 1992 heeft cliënte er geen misverstand over laten bestaan dat zij het met die aanslag en volgende aanslagen niet eens is geweest.

Het enige dat haar kan worden tegengeworpen is dat zij niet tegen alle aanslagen formeel bezwaar heeft gemaakt, dan wel dat zij ingediende bezwaren niet heeft doorgezet.

Toen cliënte kennis heeft genomen van het arrest van het Gerechtshof te Arnhem van 28 september 1999 (bedoeld wordt: 27 september 1999; N.o.) en kennis kreeg van de omstandigheid dat de appellante in die procedure over een reeks van jaren geen rioolrecht hoefde te betalen, heeft zij vrijwel direct verzocht om ambtshalve vermindering.

4. Ten onrechte honoreert de gemeente Ermelo het beroep van cliënte op het gelijkheidsbeginsel niet.

Feit is, dat de essentiële bepaling van de verordening, artikel 11 lid 1, geacht werd te leiden tot *“een willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de heffingsbevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad”*.

Gedurende die jaren dat de bezwaren en de procedure bij het Gerechtshof te Arnhem liepen, heeft het ene recreatiebedrijf (dat van appellante) geen rioolrecht op grond van de betreffende bepaling moeten afdragen en het andere recreatiebedrijf (dat van cliënte) wel. Dientengevolge is er sprake van een grove onevenwichtigheid in de behandeling van belastingplichtigen, die de toets aan het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur niet kan doorstaan.

Verzoek

Cliënte verzoekt u de hierboven geformuleerde klacht tegen de weigering van de gemeente Ermelo gegrond te verklaren en de gemeente Ermelo in overweging te geven te bevorderen dat opnieuw op het verzoek om ambtshalve vermindering wordt beslist met inachtneming van uw argumenten voor de gegrondverklaring.”

4. De gemeente Ermelo liet verzoekster in een brief van 9 augustus 2001 weten de klacht niet gegrond te kunnen verklaren.

B. Standpunt verzoekster

1. De klacht van verzoekster is in het kort weergegeven in de klachtformulering onder Klacht.

2. In het verzoekschrift van 3 januari 2002 merkte verzoeksters advocaat onder meer het volgende op:

“Tegen de aanslagen 1992 en 1993 zijn door cliënte bezwaren ingediend, die respectievelijk niet ontvankelijk en ongegrond zijn verklaard. Tegen de aanslag 1996 is geen bezwaar gemaakt, hangende de bezwaren tegen de aanslagen voor de jaren 1994 en 1995, welke laatste gegrond zijn verklaard en die hebben geleid tot een restitutie van de betaalde bedragen.

De bepaling van de betreffende gemeentelijke verordening waarop de heffing was gebaseerd, artikel 11 lid 1 van de Verordening op de Heffing en Invordering van Rioolrecht van de gemeente Ermelo d.d. 29 oktober 1992 en goedgekeurd door Gedeputeerde Staten van Gelderland op 29 september 1992, is bij uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 27 september 1999 onverbindend verklaard, op grond waarvan de bezwaren tegen de heffingen met betrekking tot 1994 en 1995 zijn gehonoreerd. (...)

Nadat de bezwaren tegen de heffingen voor 1994 en 1995 waren gehonoreerd en het cliënte was gebleken dat in een of meer andere gevallen, hangende de procedure die leidde tot de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem, rioolheffingen niet zijn geïnd en inning later ook achterwege is gebleven, heeft cliënte bij brief van 22 februari 2001 aan Burgemeester en Wethouders van de gemeente Ermelo doen verzoeken om ambtshalve vermindering of teruggave van de betaalde heffingen toe te passen (...).

Bij brief van 27 juni 2001 is dit verzoek door de gemeente Ermelo afgewezen...”

3. Bij het verzoekschrift was onder meer ingesloten een kopie van een proces-verbaal mondelinge uitspraak van de belastingkamer van het gerechtshof te Arnhem, gedaan op 27 september 1999, inzake het rioolrecht dat de gemeente Ermelo over 1993 had geheven van een andere camping dan die van verzoekster. In het proces-verbaal is onder meer het volgende vermeld:

“1. Belanghebbende is eigenaresse van het recreatie-oord “Camping ***a**” aan de ***a-weg te Z**. Het kampeerterrein omvat 5.47.45 hectare grond, waarop zich bevinden een woning, een kampwinkel, toiletgebouwen en een aantal schuren. Aan belanghebbende is een aanslag rioolrecht over het jaar 1993 opgelegd ten bedrage van *f* 8.031,50 (6.24 hectare x *f* 1.287,10).

2. Deze aanslag is op belanghebbendes bezwaar bij uitspraak verminderd tot een aanslag met een te betalen bedrag van *f* 7.040,43 (5.47 hectare x *f* 1.287,10).

3. De aanslag is gegrond op de op 25 oktober 1984 vastgestelde en op 26 november 1984 bij Koninklijk Besluit goedgekeurde Verordening op de heffing en invordering van rioolrecht, zoals deze voor het jaar 1993 luidt, na de 10e wijziging, vastgesteld op 29 oktober 1992 en goedgekeurd door Gedeputeerde Staten van Gelderland op 29 december 1992.

4. De Verordening bevat onder meer de volgende bepalingen:

“(...).

Artikel 1 - aard en voorwerp der belasting

1. Onder de naam rioolrecht wordt een recht geheven terzake van het in het tweede lid nader omschreven genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten.

2. Het genot van een in het eerste lid bedoelde dienst bestaat uit het hebben van een aansluiting ten behoeve van een eigendom op de openbare riolering. (...)

Artikel 2 - Belastingplicht

1. Het recht wordt geheven van degene, die bij het begin van het belastingjaar krachtens een zakelijk recht het genot heeft van een in artikel 1, tweede lid, bedoeld eigendom.

Artikel 4 - Grondslag

1. Het rioolrecht wordt geheven naar grondslagen welke betrekking hebben op de in artikel 1, tweede lid, bedoelde eigendommen overeenkomstig hetgeen hierna bepaald wordt.

2. a. Voor de toepassing van het eerste lid worden de eigendommen onderscheiden in:

1. woningen;
2. eendenbedrijven;
3. recreatie-oorden;
4. andere dan onder 1, 2 en 3 bedoelde eigendommen. (...)

Artikel 5 - Belastinggrondslag woningen

Het rioolrecht met betrekking tot een woning wordt geheven naar een vast bedrag. (...)

Artikel 7 - Belastinggrondslag recreatie-oorden

1. Het rioolrecht met betrekking tot een recreatie-oord wordt geheven naar de grondslag oppervlakte in hectaren, vastgesteld en naar beneden afgerond tot op éénhonderste hectare. (...)

Artikel 9 - Tarief woningen

1. Het rioolrecht met betrekking tot een woning bedraagt *f* 156,- (...)

Artikel 11 - Tarief recreatie-oorden

1. Het rioolrecht met betrekking tot een recreatie-oord

bedraagt per hectare *f* 1.287,10 (...).".

5. De gemeente hief in 1993 geen rioolafvoerrecht.

6. Belanghebbende bestrijdt primair, blijkens de ter zitting van 16 september 1999 gegeven toelichting, het tarief dat geldt voor recreatie-oorden, aangezien dat tarief geen relatie meer heeft met de vergroting van de gebruiksmogelijkheden die belanghebbendes eigendom heeft tengevolge van de aansluiting op de openbare riolering. (...)

7. De gemeentelijke wetgever is in beginsel vrij om binnen de uit de wet voortvloeiende beperkingen de tarieven van de gemeentelijke heffingen vast te stellen, mits dit niet leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de heffingsbevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad.

8. In het onderhavige geval is sprake van een rioolaansluitingsrecht, zijnde een gebruiksretributie als bedoeld in artikel 277, eerste lid, onderdeel b, sub 1, van de voor 1993 geldende gemeentewet. Hieraan doet niet af dat in de considerans van de Verordening is genoemd en in artikel 1 daarvan is bedoeld op onderdeel b, sub 2, van die

bepaling. Het karakter van een dergelijke retributie laat, aldus HR 9 maart 1994, nr. 28738, BNB 1994/139, uitsluitend een differentiatie in het tarief toe naar de grootte van het voordeel gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een gebouwde eigendom als gevolg van de aansluiting op de openbare riolering.

9. Ter zitting van 16 september 1999 heeft het college verklaard dat belanghebbende op dezelfde wijze, te weten via een identieke buis, is aangesloten op de openbare riolering als bewoners van woningen en dat geen bijzondere investeringskosten zijn gemaakt voor de aansluiting van de gebouwde eigendom van belanghebbende op die riolering. Voorts heeft de ambtenaar, daarnaar ter zitting van 16 september 1999 gevraagd, niet kunnen aangeven waarin voor belanghebbende de aanmerkelijke vergroting van de gebruiksmogelijkheden schuilt van aansluiting op de openbare riolering vergeleken met de gebruiksmogelijkheden die vanwege die aansluiting voor woningen bestaan.

10. Belanghebbende verzet zich tegen het toegepaste tarief. Dit tarief is in 1993 meer dan acht maal hoger dan dat voor woningen. In combinatie met de gekozen heffingsmaatstaf betekent dit dat belanghebbende ongeveer 45 maal zoveel dient te betalen als de zakelijk gerechtigde van een woning.

11. De oppervlakte is in het algemeen niet bepalend voor de mate waarin de gebruikswaarde van een eigendom wordt vergroot door de aansluiting daarvan op de openbare riolering. Wel kan worden aangenomen dat de eigenaar van een bedrijfspand, zoals wellicht ook de onderhavige camping, in het algemeen in grotere mate voordeel van een aansluiting op de riolering zal hebben dan de eigenaar van een op de riolering aangesloten woning. In een dergelijk geval zal een - in omvang bescheiden - verhoogd tarief verdedigbaar zijn (HR 9 maart 1994, nr. 28934, BNB 1994/140). Een differentiatie in de orde van grootte zoals hier het geval blijkt te zijn is zodanig dat deze niet danwel slechts in beperkte mate kan stoelen op een voor die specifieke eigendom door aansluiting op de openbare riolering verkregen vergroting van de gebruiksmogelijkheden. De differentiatie in het tarief voor recreatie-oorden komt mitsdien in strijd met het karakter van de onderwerpelijke retributie, zoals deze op grond van artikel 277, eerste lid, onderdeel b, sub 1, van de gemeentewet mag worden geheven.

12. Het in artikel 11 lid 1, van de Verordening opgenomen tarief leidt in dit geval derhalve op zichzelf reeds tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de heffingsbevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad. Deze bepaling van de verordening mist mitsdien verbindende kracht. (...)

13. Nu tot de eigendom van belanghebbende, zoals tussen partijen vaststaat, een woning behoort en het tarief voor woningen op *f* 156,-- is gesteld dient de aanslag te worden bepaald op een bedrag van *f* 156,--."

C. Standpunt college van burgemeester en wethouders van de gemeente Ermelo

In reactie op de klacht van verzoekster en vragen van de Nationale ombudsman deelde het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Ermelo in een brief van 20 maart 2002 onder meer het volgende mee:

“1. Term “nieuwe jurisprudentie”, correctheid uitspraak, procedure consequenties

De resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nummer DB/ 89 735, waarop uw rapport van 2 oktober 1997, nummer 1997/435 (...) en het begrip “nieuwe jurisprudentie” betrekking hebben, is niet van toepassing op gemeentelijke heffingen.

Het bevat voorschriften voor de rijksbelastingdienst inzake ambtshalve vermindering van aanslagen betreffende rijksbelastingen. Gemeenten zijn daarom niet aan deze aanschrijving gebonden. De staatssecretaris is ook niet bevoegd gemeenten in dezen verbindende voorschriften te geven.

Wij hebben in onze brief aan (verzoeksters advocaat; N.o.) van 27 juni 2001 hier reeds op gewezen. Hoewel wij in de reactie op het verzoek hadden kunnen volstaan met het antwoord dat de gemeente niet gebonden is aan de resolutie en in dezen haar eigen beleid voert, voelden wij ons toch geroepen kort op de argumenten van (verzoeksters advocaat: N.o.) in te gaan, omdat wij het daar ook inhoudelijk niet mee eens waren. Paragraaf 9 van de eerdergenoemde resolutie bepaalt onder meer dat een uitspraak van de Hoge Raad waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, niet leidt tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf indien de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag waarop de uitspraak door de Hoge Raad is gedaan en dat een uitspraak van een gerechtshof doorgaans geen aanleiding is voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting.

Volgens uw rapport, d.d. 2 oktober 1997, moeten deze beperkingen zo worden uitgelegd dat ambtshalve vermindering niet wordt verleend, indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie.

Het moet dan gaan om een uitspraak waarin een interpretatie wordt gegeven van een bepaling in de belastingwetgeving die nieuwe elementen bevat en consequenties heeft voor de handelwijze van de belastingdienst tot dan toe. Indien een uitspraak wordt gedaan die beschouwd moet worden als nieuwe jurisprudentie in de hier bedoelde betekenis en de belastingaanslag staat reeds vast, dient geen ambtshalve vermindering te worden verleend.

(Verzoeksters advocaat; N.o.) interpreteert uw uitspraak aldus dat van nieuwe jurisprudentie alleen sprake is als de Hoge Raad uitdrukkelijk terugkomt van zijn eerdere jurisprudentie of een nieuwe bepaling anders uitlegt dan de belastingadministratie.

(Verzoeksters advocaat; N.o.) verliest bij deze uitleg uit het oog dat de uitspraak

omschrijving alleen betrekking heeft op rijksbelastingen. Bij rijksbelastingen hebben alle eenheden van de belastingdienst te maken met dezelfde wetgeving die op dezelfde wijze moet worden geïnterpreteerd. Als een hof aan een bepaling een voor de belastingplichtige gunstiger interpretatie geeft dan de belastingdienst, zal de staatssecretaris doorgaans in cassatie gaan en bepaalt uiteindelijk de Hoge Raad welke interpretatie moet worden gevolgd. Bij gemeentelijke heffingen ligt de situatie anders.

Op het niveau van gemeenten is er geen sprake van één centrale wetgever, maar van even zovele wetgevers als er gemeenteraden zijn. Elke gemeenteraad stelt zijn eigen belastingverordeningen vast. Elke gemeente heeft daarnaast haar eigen belastingdienst.

De praktijk laat zien dat gemeentelijke belastingverordeningen onderling sterk kunnen verschillen. Dat geldt zeker ook voor rioolrechtverordeningen. Als een hof het beroep van een belanghebbende tegen een aanslag in een gemeentelijke heffing gegrond vindt, heeft de uitspraak daardoor in principe alleen gevolgen voor de (interpretatie van de) Belastingverordening van de desbetreffende gemeente. Het college van burgemeester en wethouders bepaalt of het al dan niet cassatie zal instellen tegen de uitspraak. Het belang van de rechtsvorming en de bevordering van de rechtseenheid spelen bij die afweging een andere rol dan wanneer het belastingen op rijksniveau betreft. De gemeente kan zelf beslissen of zij de uitspraak al dan niet volgt. Indien burgemeester en wethouders afzien van het instellen van cassatie, wil dat dan ook niet zeggen dat zij het met de uitspraak eens zijn of deze hadden voorzien. Ons inziens kunnen zeker bij gemeentelijke belastingen daarom ook hofuitspraken "nieuwe jurisprudentie" in de door u bedoelde zin zijn.

In onze eerdergenoemde brief van 27 juni 2001 aan (verzoeksters advocaat; N.o.) hebben wij het standpunt ingenomen dat de uitspraak van het Hof Arnhem van 28 september 1999 (bedoeld wordt: 27 september 1999: N.o.) (...) moet worden beschouwd als nieuwe jurisprudentie.

De uitspraak betreft het rioolaansluitrecht van de gemeente Ermelo.

In de tachtiger jaren van de vorige eeuw heeft de Hoge Raad beslist dat niet alleen de feitelijke gebruiker, maar ook de zakelijk gerechtigde van een onroerende zaak wegens gebruik van de gemeentelijke riolering kan worden aangeslagen. Het gaat daarbij dan niet om het feitelijke gebruik, maar om het gebruik dat bestaat in het genot dat de eigenaar van een onroerende zaak ontleent aan de aanwezigheid van een aansluiting op de gemeentelijke riolering doordat die aansluiting de gebruikswaarde van zijn onroerende zaak verhoogt. In feite betreft het derhalve niet een retributie voor het gebruik, maar een retributie voor het genot van de aansluiting. Dit heeft tot gevolg gehad dat het relatief lang heeft geduurd voor duidelijk werd binnen welke grenzen een dergelijk recht kon worden geheven.

Het Hof Arnhem refereert in zijn uitspraak van 28 september 1999 (bedoeld wordt: 27 september 1999: N.o.) aan de uitspraak van de Hoge Raad van 9 maart 1994, nummer 28 738, inzake de Verordening rioolrecht van Tilburg (...). De Hoge Raad overweegt daarin dat het karakter van een rioolaansluitrecht, zijnde een gebruiksretributie, uitsluitend een differentiatie in het tarief toelaat naar de grootte van het voordeel gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een gebouwd eigendom als gevolg van de aansluiting op de openbare riolering. In de desbetreffende casus was sprake van een verordening waarin de hoogte van het tarief afhankelijk was gesteld van het aantal vierkante meters bebouwde oppervlakte van de op de riolering aangesloten eigendommen.

De Hoge Raad oordeelde dat de bebouwde oppervlakte van eigendommen in het algemeen niet bepalend is voor de mate waarin de gebruikswaarde daarvan wordt vergroot door de aansluiting op het gemeentelijke rioolnet. Het college concludeerde dat de tariefbepaling in de verordening verbindende kracht miste.

De tariefbepaling in de Ermelose rioolverordening, die aan het Hof Arnhem werd voorgelegd, ging uit van een andere heffingsmaatstaf dan waarvan sprake was in het arrest van de Hoge Raad.

In de Ermelose bepaling wordt onderscheid gemaakt tussen woningen, eendenbedrijven, recreatie-oorden en andere eigendommen, waarbij met betrekking tot recreatie-oorden de oppervlakte in hectaren als maatstaf werd gebruikt. Gegeven deze specifieke en van de Tilburgse verordening afwijkende redactie van de heffingsmaatstaf was, voordat het Hof Arnhem uitspraak deed, dan ook niet voorspelbaar hoe de belastingrechter over de tariefopbouw in deze verordening zou oordelen. Ook in het arrest van de Hoge Raad van 9 maart 1994, nummer 28 934, (...), waarnaar het hof eveneens verwijst, was sprake van een verordening met een andere tariefopbouw. Tot aan de procedure voor het Hof Arnhem, die tot de eerdergenoemde uitspraak leidde, was er voor het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Ermelo derhalve geen reden de handelwijze met betrekking tot de betwiste bepaling te herzien. Dat de gemeente de uitspraak in 1999 als nieuwe jurisprudentie beschouwde, blijkt ook uit het feit dat naar aanleiding van de uitspraak is besloten geen rioolrechten meer te heffen.

Ten overvloede willen wij nog opmerken dat de aan belanghebbende opgelegde aanslagen met betrekking tot 1992 en 1993 zelfs al vóór de twee eerdergenoemde arresten werden gewezen, onherroepelijk vaststonden. Voor alle betwiste aanslagen geldt bovendien dat tussen de datum waarop de aanslagen onherroepelijk vaststonden en de datum waarop het verzoek om ambtshalve vermindering werd ingediend, meer dan twee jaren zijn verlopen. Na zoveel tijd kan redelijkerwijze geen ambtshalve vermindering meer worden verwacht.

2. Peildatum aanslagen, mogelijkheid ambtshalve vermindering, beleidsregels

Als peildatum van de aanslagen hanteert de gemeente 1 januari van het belastingjaar.

Ambtshalve vermindering is - op grond van ons besluit van 9 december 1986 - mogelijk binnen een periode van drie jaar na de betreffende peildatum.

Er zijn geen beleidsregels door de gemeente vastgesteld.

3. Oorspronkelijke verzoek om ambtshalve vermindering.

In onze beslissing van 27 juni 2001 wordt ten onrechte verwezen naar de ambtshalve vermindering, d.d. 24 februari 2000, doch dient te zijn 24 januari 2000.

4. Vergelijkbare situatie.

De stelling van verzoekster (dat de gemeente Ermelo een nader aangeduide camping in afwachting van de uitspraak van het gerechtshof geen aanslagen heeft opgelegd; N.o.) is onjuist.

Hieronder volgen de belastingjaren met aanslagnummers en de datum van dagtekening:

(...)

Een en ander is niet van toepassing op andere recreatiebedrijven.

Als gevolg van onvolledigheden in ons belastingbestand, waardoor een aanzienlijk aantal bezwaarschriften moest worden onderzocht en beoordeeld, alsmede personele problemen, heeft de heffing helaas niet regelmatig plaatsgevonden.”

D. Reactie verzoekster

1. Naar aanleiding van de reactie van de gemeente Ermelo liet verzoeksters advocaat namens verzoekster in een brief van 24 juni 2002 onder meer het volgende weten:

“Met betrekking tot de stellingname van de gemeente Ermelo dat er geen beleidsregels door de gemeente zijn vastgesteld op het punt van ambtshalve vermindering, neemt cliënte het standpunt in dat nu er geen sprake is van een voor belanghebbende kenbaar beleid in dezen, verwacht mag worden dat er een zekere reflexwerking mag uitgaan van het beleid van hogere overheden ter zake van de ambtshalve vermindering.

Dit gebiedt het beginsel van de rechtszekerheid en het uitgangspunt van de betrouwbare overheid.

Het kan niet zo zijn dat een belanghebbende bij het ene loket op een bepaalde voor hem kenbare wijze wordt behandeld en bij een ander loket, voor eenzelfde aangelegenheid - zonder dat hem dat voordien kenbaar is gemaakt - wordt geconfronteerd met een volstrekt

teggestelde handelwijze.

Met betrekking tot uw vraag of cliënte beschikt over bewijsstukken inzake haar stelling dat bij Camping (...) geen rioolrecht is geheven, verwijs ik u naar het inmiddels onherroepelijke arrest van het Gerechtshof te Arnhem d.d. 27 september 1999 (...), waarin dat op blad 2 onder nummer 5 is te lezen. Dit feit moet als vaststaand worden aangenomen.”

2. In zijn brief merkte verzoeksters advocaat verder onder meer op dat hij - bij wijze van “second opinion” - advies had ingewonnen bij K. en partners fiscaal-juristen en accountants. In dat verband verwees hij naar een brief, gedateerd 20 juni 2002, die hij van K. en partners had ontvangen. In de brief is onder meer het volgende vermeld:

“De mogelijkheid om onjuiste belastingaanslagen of -beschikkingen ambtshalve te verminderen is gebaseerd op artikel 65 van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, hierna te noemen: A.W.R..

Blijkens artikel 231 van de gemeentewet vinden heffing en invordering van gemeentelijke belastingen onverminderd het overigens in de betreffende paragraaf bepaalde plaats met toepassing van de algemene wet, waaronder volgens artikel 230 de A.W.R. wordt verstaan, als waren die belastingen rijksbelastingen.

In artikel 236 van de gemeentewet zijn vervolgens een aantal bepalingen van de A.W.R. buiten toepassing verklaard. Artikel 65 van de A.W.R. behoort echter niet tot deze buiten toepassing verklaarde artikelen, terwijl ook overigens in de gemeentewet geen bepalingen zijn opgenomen, die tot gevolg hebben dat artikel 65 A.W.R. niet van toepassing is voor de heffing van gemeentelijke belastingen.

Het bovenstaande is gebaseerd op de tekst van de betreffende wetten ten tijde van het verzoek om ambtshalve vermindering d.d. 24 februari 2000. Nadien heeft echter geen wijziging op dit punt plaatsgevonden.

Ook voor de gemeente Ermelo geldt dat aan een belastingplichtige die vermindering of teruggave ambtshalve wordt verleend, waarvoor deze redelijkerwijs in aanmerking komt. De ratio om te bewerkstelligen dat een belastingplichtige, die om redenen van formele aard niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek toch ambtshalve de vermindering of teruggave wordt verleend waarvoor (deze redelijkerwijs in aanmerking komt, geldt; N.o.) evenzeer voor de toepassing van gemeentelijke belastingen.

Nu in artikel 231 van de gemeentewet is bepaald dat de heffing en invordering van gemeentelijke belastingen plaatsvindt met toepassing van de A.W.R. als waren die belastingen rijksbelastingen, zijn mijns inziens ook de voorschriften van de Staatssecretaris van Financiën inzake ambtshalve vermindering van de rijksbelastingen wel degelijk van belang voor de heffing van de gemeentelijke belastingen.

Het standpunt van de gemeente Ermelo dat er op gemeentelijk belastingheffingniveau geen sprake is van één centrale wetgever, gaat er geheel aan voorbij dat gemeentelijke belastingverordeningen voor een zeer belangrijk gedeelte gebaseerd zijn op de door de Vereniging van Nederlandse Gemeenten opgemaakte Modelverordeningen. De opvatting van de gemeente Ermelo op dit punt gaat er ook geheel aan voorbij dat alle gemeentelijke belastingverordeningen zijn gebaseerd op in de gemeentewet opgenomen bepalingen, wat wel degelijk uniformiteit op het gebied van de uitleg van de in de betreffende bepalingen opgenomen begrippen ten doel heeft.

Ook de opvatting van de gemeente Ermelo dat de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem d.d. 28 september 1999 (bedoeld wordt: 27 september 1999; N.o.) als “nieuwe” jurisprudentie moet worden beschouwd acht ik onjuist. In het ook door de gemeente Ermelo genoemde arrest van de Hoge Raad van 9 maart 1994 overweegt de Hoge Raad dat het karakter van een rioolaansluitrecht uitsluitend een tariefdifferentiatie naar gelang van de grootte van het voordeel gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een gebouwd eigendom als gevolg van de aansluiting op de openbare riolering toelaat. De tariefsdifferentiatie afhankelijk van het aantal vierkante meters bebouwd oppervlakte in de Tilburgse verordening hield geen verband met de grootte van het voordeel en werd door de Hoge Raad niet toelaatbaar geacht. In de genoemde casus voor het Gerechtshof te Arnhem werd met betrekking tot recreatieoorden de oppervlakte in hectaren als maatstaf gebruikt: net als in de Tilburgse casus is duidelijk dat ook de oppervlakte in hectaren niet bepalend is voor de mate waarin de gebruikswaarde van de onroerende zaak wordt vergroot door de aansluiting op de gemeentelijke riolering.

De uitspraak van het Hof Arnhem is dan ook beslist geen nieuwe jurisprudentie in de uitleg van de Nationale ombudsman in diens rapport van 2 oktober 1997. Overigens acht ik ook het genoemde arrest van de Hoge Raad van 1994 geen nieuwe jurisprudentie in deze zin: van een “omgaan” van de Hoge Raad of het anders uitleggen van een nieuwe bepaling is geen sprake.

Gelet op het bovenstaande is mijns inziens voor de heffing over de jaren 1992, 1993 en 1996 geen sprake van nieuwe jurisprudentie. Mocht het arrest van de Hoge Raad van 9 maart 1994 toch als nieuwe jurisprudentie beschouwd dienen te worden, dan zijn de aan belanghebbende opgelegde aanslagen voor 1993 en 1996 eerst na het bedoelde arrest van de Hoge Raad onherroepelijk geworden.

Nu de gemeente in punt 2 van haar brief aangeeft dat er geen beleidsregels door de gemeente zijn vastgesteld op het punt van ambtshalve vermindering, acht ik de in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991 genoemde termijnen ook voor de heffing van de gemeentelijke belastingen van belang.”

3. In een faxbericht van 26 juni 2002 liet verzoeksters advocaat vervolgens onder meer nog het volgende weten:

“In de als bijlage bij mijn brief van 24 juni 2002 meegezonden second opinion van mr. J.G. Schouten d.d. 20 juni 2002 wordt verwezen naar een arrest van de Hoge Raad van 9 maart 1994 (...). In punt 3.3 van dit arrest blijkt dat de Hoge Raad voor haar opvatting, dat het karakter van een rioolaansluitingsretributie uitsluitend een differentiatie in het tarief toelaat naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een gebouwd eigendom als gevolg van de aansluiting op de gemeentelijke riolering verwijst naar haar arrest van 1 februari 1984 (...).

Hieruit mag worden afgeleid dat reeds lang voor 27 september 1999 sprake was van (Hoge Raad) jurisprudentie met betrekking tot de in deze zaak aan de orde zijnde problematiek van tariefdifferentiatie, zoals voorzien in de Ermelose verordening.”

E. Nadere informatie van de gemeente

Op 11 oktober 2002 ontving de Nationale ombudsman van de gemeente Ermelo een afschrift van het besluit van 9 december 1986, waarin onder meer het volgende is vermeld:

“In soortgelijke gevallen (het betreft een verzoek om ambtshalve herziening van aanslagen onroerend-goedbelasting; N.o.) hebben wij de gedragslijn gevolgd dat, wanneer overigens het bezwaar gerechtvaardigd is, op ten hoogste drie belastingjaren wordt teruggekomen. In het verleden heeft U aldus overwogen naar aanleiding van een ingediend bezwaarschrift reinigingsrecht. Deze driejaars-termijn is gebaseerd op de wettelijke bepaling dat een aanslag slechts mag worden opgelegd voor zover er nog geen drie jaren na het ontstaan van de belastingschuld zijn verstreken.

Bovengenoemde overweging is echter nooit vastgelegd in een algemeen besluit. Thans lijkt het ons echter wenselijk deze gedragslijn in algemene zin door Uw college te laten vaststellen.

Advies: 1. In voorkomend geval belastingaanslagen ambtshalve te herzien, met dien verstande dat op ten hoogste drie belastingjaren wordt teruggekomen, het actuele belastingjaar meegerekend.

2. (...)

In de vergadering van 9 december 1986 besliste het college van burgemeester en wethouders conform het advies.

F. reacties op het verslag van bevindingen

1. Naar aanleiding van het verslag van bevindingen bracht verzoekster bij brief van 8 mei 2003 naar voren dat de camping, die de procedure bij het gerechtshof te Arnhem had gevoerd, gedurende de procedure met betrekking tot het rioolrecht bij de gemeente Ermelo en bij de belastingrechter nooit rioolrecht heeft betaald. Meer in het bijzonder wees

verzoekster op een verklaring, die namens het desbetreffende campingbedrijf was ondertekend. In de verklaring is het volgende vermeld:

“...Camping (...) B.V. heeft gedurende de procedure tegen de heffing van het rioolrecht bij de gemeente Ermelo en bij de belastingrechter welke is geëindigd in het arrest van het gerechtshof te Arnhem van 27 september 1999, bezwaar gemaakt en uitstel van betaling gevraagd en gekregen en derhalve niet betaald...”

Verder gaf verzoekster aan in dezelfde periode ook jaarlijks bezwaar te hebben gemaakt tegen het rioolrecht, maar in tegenstelling tot de andere camping wel te hebben betaald.

Met verwijzing naar een krantenartikel uit de desbetreffende periode liet verzoekster tevens weten dat de twee campings altijd gezamenlijk waren opgetrokken in de bezwaren tegen het rioolrecht.

2. Naar aanleiding van het verslag van bevindingen liet het college van burgemeester en wethouders van de gemeente Ermelo bij brief van 23 mei 2003 onder meer het volgende weten:

- over A. feiten, punt 1 (de op een na laatste alinea en de daaraan voorafgaande alinea):

“In weerwil van het gestelde is/zijn aan de familie/camping ten aanzien waarvan het Hof uitspraak heeft gedaan over de in het geding zijnde jaren wel degelijk aanslagen in het Rioolrecht opgelegd. Van begunstiging van een belastingplichtige, dan wel van ongelijke behandeling van gelijke gevallen is derhalve geen sprake, waarmee de grond waarop “cliënte” aanspraak meent te kunnen maken op een ambtshalve vermindering is verdwenen.”

- over A. feiten, punt 3, onder 1 (de op een na laatste alinea en de daaraan voorafgaande alinea):

“Hiermee is vormgegeven aan consistent beleid, gebaseerd op het door ons college genomen besluit van 9 december 1986. Ook in relatie tot het feit dat aan de familie/camping door het Hof uitspraak is gedaan, is dit juist.”

- over A. feiten, punt 3, onder 2:

“Ten aanzien van dit punt heeft de advocaat van verzoekster (...) verwezen naar het arrest van de Hoge Raad 9 maart 1984. Dit arrest betreft de gemeente Vinkeveen/

Waverveen. Juist dit arrest is aanleiding geweest tot een nieuwe verordening. Derhalve de vaststellingsdatum 25 oktober 1984.

Deze verordening is tot het moment van aanvechten door de familie/camping ten aanzien waarvan het Hof uitspraak heeft gedaan, voor zover na te gaan, slechts één keer eerder inzet geweest van een rechterlijke procedure. De gemeente is in die procedure in het gelijk gesteld door het Hof.

Mede door deze uitspraak blijven wij van oordeel dat de verordening verbindend is.”

- over A. feiten, punt 3, onder 3:

“Zoals namens betrokkene terecht is opgemerkt kan aan zijn cliënte worden tegengeworpen dat geen gebruik is gemaakt van de voor hem openstaande rechtsgang. Hoewel kort na kennisname van de uitspraak van het Hof door haar om ambtshalve vermindering is verzocht, hebben wij hierop, op basis van consistent beleid, geen gehoor gegeven.

Naar aanleiding van dit verzoekschrift is gebleken dat wel uitspraak was gedaan op door betrokkene ingediende bezwaarschriften tegen de gecombineerde aanslagen in de gemeentebelastingen, onroerende-zaakbelastingen, maar abusievelijk geen uitspraak op het bezwaarschrift tegen het rioolrecht, terwijl er sprake was van één aanslag en één bezwaarschrift. Vandaar dat wij in het geval van (verzoekster; N.o.) enkele bezwaren (1994 en 1995) gegrond hebben verklaard.

In resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nummer DB/89 735, is ondermeer bepaald dat een uitspraak van de Hoge Raad of het Hof niet leidt tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf, indien de belastingaanslag reeds onherroepelijk is geworden.

Het niet betalen van rioolrecht over een reeks van jaren door de betreffende familie/camping houdt verband met het verzoek van belanghebbende de over deze jaren ingediende bezwaren te behandelen in overeenstemming met de uitspraak op het door hem ingediende beroepschrift over 1993.”

- over A. feiten, punt 3, onder 4:

“De gemeente Ermelo kent ruim honderd recreatieondernemers. Van deze ondernemers is slechts één familie/camping in beroep gegaan tegen een door ons gedane uitspraak. Door een abuis in de beantwoording van haar bezwaarschrift heeft verzoekster (...) alsnog de jaren 1994 en 1995 niet behoeven te betalen. Van een grove onevenwichtigheid in de behandeling van belastingplichtigen is derhalve geen sprake.

Verzoekster had ook van de voor haar openstaande formele rechtsgang gebruik kunnen maken, maar heeft dat om haar moverende redenen niet gedaan. Indien zij hiervan wel gebruik had gemaakt zou met haar op identieke wijze zijn gehandeld als met de

familie/camping welke deze rechtsgang wel heeft gemaakt.”

- over **B. STANDPUNT VERZOEKSTER**, punt 2, derde alinea:

“Zoals weergegeven (onder het vorige punt; N.o), is slechts sprake van één geval namelijk van de familie/camping ten aanzien waarvan het Hof uitspraak heeft gedaan en zeker niet van meerdere gevallen.”

- over **D. REACTIE VERZOEKSTER**, punt 1, derde alinea:

“Het hier namens verzoekster gestelde is onjuist. In de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem d.d. 27 september 1999 is op blad 2 onder nummer 5 melding gemaakt van het feit dat door de gemeente Ermelo in 1993 geen riolafvoerrecht is geheven, maar dit ziet op een ander feit dan door de advocaat van verzoekster wordt voorgestaan. Het onderwerpelijke rioolrecht is een rioolaansluitrecht. Het Hof heeft met de mededeling onder 5 slechts melding gemaakt van het feit dat naast dit rioolaansluitrecht geen riolafvoerrecht werd geheven.”

In algemene zin voegde het college van burgemeester en wethouders daar onder meer nog het volgende aan toe:

“Cassatie tegen de onderwerpelijke uitspraak van het Gerechtshof Arnhem d.d. 27 september 1999 is door de gemeente Ermelo niet ingesteld op basis van politieke overwegingen. De uitspraak bood namelijk de mogelijkheid om de al jaren bestaande idee om het rioolrecht af te schaffen en de kosten van de riolering te verhalen middels een verhoogde tarifiëring van de onroerende-zaakbelastingen tot uitvoering te brengen (...).

Onderzoek en eindconclusie zoals verwoord in de vermelde uitspraak van het Gerechtshof Arnhem zijn door de ontwikkelingen in de jurisprudentie tijdgebonden en komen daarmee in een geheel ander licht te staan. Jurisprudentie ten aanzien van de gemeente Spijkenisse leert namelijk dat de maatstaf oppervlakte thans wel degelijk tot de mogelijkheden behoort. Belastingblad 2002, pagina 1226-1243 (uitspraak van de Hoge Raad van 25 oktober 2002, nr. 36638 (BNB 2003/8), zie Achtergrond, onder 9.; N.o.).”

G. Reactie verzoekster

1. Bij brief van 19 juli 2003 verzocht de Nationale ombudsman verzoeksters advocaat aan te geven of de door het college genoemde uitspraak van de Hoge Raad van 25 oktober 2002 en meer in het bijzonder de in deze uitspraak aangehaalde wijziging van de Gemeentewet per 1 januari 1995 (zie Achtergrond, onder 2. en 9.) naar zijn mening gevolgen heeft voor de aanspraken van zijn cliënt op ambtshalve vermindering van de aanslag rioolrecht over het jaar 1996.

2. Verzoeksters advocaat reageerde bij brief van 21 augustus 2003 als volgt:

“...Naar de mening van cliënte heeft de uitspraak van de Hoge Raad van 25 oktober 2002 (nummer 36638, BNB 2003/8) geen gevolg voor haar aanspraak op ambtshalve vermindering van de aanslagen rioolrecht over de in de klacht betrokken jaren.

Burgemeester en Wethouders van de gemeente Ermelo hebben zich tot heden gedragen overeenkomstig de uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem van 27 september 1999, welke uitspraak, met het verstrijken van de cassatietermijn, onherroepelijk is geworden.

Burgemeester en Wethouders hebben zich in hun beleid ter zake van deze problematiek nooit beroepen op de bedoeling van de wetswijziging per 1 januari 1994 (bedoeld wordt: 1 januari 1995; N.o.) en zelfs uitdrukkelijk sedert die datum de jurisprudentie van de Hoge Raad van 9 mei 1984 en 9 maart 1994 c.q. de op het laatst genoemde arrest gebaseerde uitspraak van het Gerechtshof te Arnhem tot uitgangspunt van beleid gemaakt.

Onder deze omstandigheden staat het Burgemeester en Wethouders niet vrij om alsnog - met terugwerkende kracht - haar standpunt te herzien.

Deze handelwijze komt in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, met name het beginsel van rechtszekerheid en het vertrouwensbeginsel...”

Achtergrond

1. **Algemene wet inzake rijksbelastingen** (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301)

Artikel 65, eerste lid:

“Een onjuiste belastingaanslag of beschikking kan door de inspecteur ambtshalve worden verminderd...”

2. **Gemeentewet** (Wet van 14 februari 1992, Stb. 96)

Artikel 219 (zoals dit luidt sinds 1 januari 1995):

“1. Behalve de gemeentelijke belastingen waarvan de heffing krachtens andere wetten dan deze geschiedt, worden geen andere belastingen geheven dan die bedoeld in de tweede en in de derde paragraaf van dit hoofdstuk.

2. Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.”

Artikel 229, eerste lid, onder a (zoals dit luidt sinds 1 januari 1995):

“1. Rechten kunnen worden geheven terzake van:

a. het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn.”

In de artikelsgewijze toelichting in de Memorie van Toelichting (Tweede Kamer, vergaderjaar 1989-1990, 21 591, nr. 3) bij artikel 229 (toen nog genummerd 226) is onder meer het volgende vermeld:

“De tekst van artikel 226, eerste lid, onderdeel a, waarin de gebruiksretributies zijn opgenomen is niet gewijzigd ten opzichte van de huidige tekst van artikel 277 van de gemeentewet. Wij wijzen er op dat dit niet inhoudt dat er geen wijziging optreedt voor deze rechten. In een aantal arresten heeft de Hoge Raad uitgesproken dat de tarieven zich moeten richten naar het gebruik dat wordt gemaakt van de gemeentebezittingen (HR 9 mei 1984, Belastingblad 1984, blz. 311) en dat het karakter van de retributie uitsluitend een differentiatie in het tarief toelaat naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden (HR 1 februari 1984, blz. 176). Deze jurisprudentie verliest zijn geldigheid onder de nieuwe regeling. Uit artikel 218, tweede lid (het huidige artikel 219; N.o.) vloeit immers voort dat de rechten kunnen worden geheven naar in de verordening op te nemen maatstaven, welke zich slechts niet mogen richten naar het inkomen, de winst of het vermogen.”

Artikel 231, eerste en tweede lid:

“1. Onverminderd het overigens in deze paragraaf bepaalde geschieden de heffing en invordering van gemeentelijke belastingen met toepassing van de Algemene wet (inzake rijksbelastingen; N.o.), de Invorderingswet 1990 en de Kostenwet invordering rijksbelastingen als waren die belastingen rijksbelastingen.

2. Onverminderd het overigens in deze paragraaf bepaalde gelden de bevoegdheden en de verplichtingen van de hierna vermelde, in de Algemene wet, de Invorderingswet 1990 en de Kostenwet invordering rijksbelastingen genoemde functionarissen, met betrekking tot de gemeentelijke belastingen voor de daarachter genoemde colleges of functionarissen:

(...)

b. de inspecteur: de gemeenteambtenaar, belast met de heffing van gemeentelijke belastingen;”

3. Voorschriften inzake het ambtshalve verlenen van verminderingen of teruggaven (Resolutie van de staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, nr DB 89/735):

“...Par. 2. Reikwijdte en definities

(...)

2.2. Voor de toepassing van deze aanschrijving wordt verstaan onder:

(...)

b. de vijf-jaarstermijn: de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid en 20, derde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven;

(...)

Par. 3. Gevallen waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend

3.1. Indien wegens het te laat indienen van een bezwaarschrift of een in de wet voorzien verzoekschrift dan wel om andere redenen van formele aard de reclamant of de verzoeker niet ontvankelijk is in zijn bezwaar of verzoek, verleent de inspecteur bij de uitspraak waarin de niet-ontvankelijkheid wordt uitgesproken, ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de reclamant of de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt.

3.2. In andere gevallen dan die, welke zijn genoemd in par. 3.1, verleent de inspecteur ambtshalve de vermindering of teruggaaf waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien:

a. de belanghebbende een verzoekschrift strekkende tot vermindering of teruggaaf van belasting indient, of

b. enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

(...)

Par. 4. Uitzonderingen

4.1. Het bepaalde in par. 3. vindt geen toepassing indien:

a. (...)

b. ten tijde van het ontvangen van het bezwaarschrift of het verzoekschrift (...) de vijf-jaarstermijn is verstreken (...).

(...)

Par. 9. Jurisprudentie en resoluties

9.1. Een arrest van de Hoge Raad (...) waarin een toepassing van de belastingwet besloten ligt die voor de belanghebbende gunstiger is dan de bij de heffing van de belasting gevolgde toepassing, leidt niet tot het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag, (...) onherroepelijk is komen vast te staan voor de dag, waarop het arrest door de Hoge Raad is gewezen, (...) tenzij ik op dit punt een afwijkende regeling heb getroffen.

9.2. Een uitspraak van een Gerechtshof is doorgaans geen aanleiding voor het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting. Dit lijdt evenwel uitzondering indien ik kenbaar heb gemaakt dat de uitspraak van een Gerechtshof bij de heffing van belasting tot richtsnoer moet worden genomen. In een dergelijk geval is hetgeen in par. 9.1. is bepaald met betrekking tot een arrest van de Hoge Raad van overeenkomstige toepassing op de uitspraak van het gerechtshof..."

4. In rapport 2001/264 van 30 augustus 2001 overwoog de Nationale ombudsman onder meer het volgende:

"...3.6. In artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (...) is neergelegd dat de Belastingdienst (de inspecteur) een onjuiste belastingaanslag ambtshalve kan verminderen. Tevens is in dat artikel bepaald dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf door de inspecteur ambtshalve kan worden verleend. Het gebruik van deze bevoegdheid is nader uitgewerkt in de resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 25 maart 1991, DB 89/735 (...). Krachtens deze resolutie dient de Belastingdienst op een daartoe strekkend verzoek ambtshalve de vermindering of teruggaaf te verlenen waarvoor de belanghebbende redelijkerwijs in aanmerking komt indien enig feit de conclusie rechtvaardigt dat een belastingaanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Uitgangspunt van genoemde resolutie is dat toepassing van artikel 65 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is gebonden aan een termijn van vijf jaren ingaande op het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.

3.7. Vanwege de gezamenlijke wettelijke basis van het instituut van ambtshalve vermindering voor zowel de rijksoverheid als voor de lokale overheid in artikel 65 Algemene wet inzake rijksbelastingen ligt het voor de hand dat zoveel mogelijk wordt gestreefd naar uniformiteit van beleid. Vanuit deze basisgedachte van uniformiteit lijkt het aangewezen en gewenst dat waterschappen met betrekking tot hun beleid terzake van ingediende verzoeken om ambtshalve vermindering of teruggaaf van belastingaanslagen aansluiting zoeken bij de door de Belastingdienst gehanteerde voorschriften zoals neergelegd in eerdergenoemde resolutie van de Staatssecretaris van Financiën, althans zich oriënteren op de grondslagen daarvan.

3.8. Op de voet van de - ook voor de waterschappen geldende - artikelen 16, derde en vierde lid, en 20, derde lid van de Awr (...) kan te weinig geheven belasting worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven over een periode van **vijf jaar** nadat de

belasting- of premieschuld is ontstaan. Zo bezien kan, indien door een waterschap voor ambtshalve vermindering of teruggaaf een kortere termijn dan vijf jaar wordt gehanteerd, een situatie van ongelijkheid in de positie van de burger tegenover die van het waterschap ontstaan. Immers, in de situatie dat te weinig belasting is geheven kan een waterschap een periode van vijf jaar teruggaan terwijl in de spiegelsituatie dat te veel belasting is geheven slechts ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend over de desbetreffende kortere periode.

In dit verband wordt benadrukt dat de argumenten van de Staatssecretaris van Financiën op basis waarvan is gekozen voor de vijf-jaarstermijn juist zijn gelegen in afstemming op de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid, en 20, derde lid van de Awr te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven...”

5. Aan het jaarverslag van de Nationale ombudsman over 2000, blz. 389 e.v. is het volgende ontleend:

“...In de model-beleidsregels (ambtshalve vermindering van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten; N.o.) is een periode van vijf jaren voor het verlenen van ambtshalve verminderingen als uitgangspunt gekozen. In de toelichting op de model-beleidsregels staat hierover (onder meer) het volgende vermeld:

“In artikel 65 van de AWR is de inspecteur de bevoegdheid gegeven ambtshalve vermindering te verlenen van onjuiste belastingaanslagen alsmede van ingehouden dan wel op aangifte afgedragen of voldane onjuiste belastingbedragen. Tevens is in dat artikel bepaald dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing of teruggaaf door de inspecteur ambtshalve kan worden verleend. De Staatssecretaris van Financiën heeft in het Voorschrift ambtshalve verminderingen richtlijnen gegeven voor de toepassing van deze artikelen door de rijksbelastingdienst. In dat voorschrift is een in beginsel uitputtende regeling gegeven van de gevallen, waarin ambtshalve vermindering of teruggaaf van belasting wordt verleend. (...).

In het voorschrift van de Staatssecretaris is de termijn waarbinnen de belasting- of inhoudingsplichtige aanspraak kan maken op het ambtshalve verlenen van vermindering of teruggaaf van belasting afgestemd op de termijn waarbinnen op de voet van de artikelen 16, derde en vierde lid, en artikel 20, derde lid, van de AWR te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd, onderscheidenlijk nageheven (vijf jaar). De termijn waarbinnen ambtshalve vermindering of teruggaaf wordt verleend is in de rijksregeling voor gevallen, waarin er sprake is van een redelijkerwijs kenbare vergissing, verlengd met vijf jaren.

Bovenvermeld voorschrift kan als uitgangspunt dienen voor gemeentelijke beleidsregels inzake ambtshalve verminderingen of teruggaven. Hoewel gemeenten nadrukkelijk de vrijheid hebben om zelf te bepalen of zij wensen aan te sluiten bij de rijksregeling ter zake,

zijn wij van mening dat het om inhoudelijke redenen en omwille van de duidelijkheid voor de burger wenselijk is dat de verschillende belastingheffende overheden zo veel mogelijk hetzelfde beleid voeren. (...)

Termijn

Als termijn waarbinnen nog ambtshalve vermindering wordt verleend, is gekozen voor vijf jaar na het ontstaan van de belastingschuld. Deze termijn sluit als reeds eerder beschreven aan bij hetgeen de rijksbelastingdienst als uitgangspunt hanteert en komt voorts overeen met de termijn waarbinnen navordering en naheffing mogelijk zijn. Het schijnt billijk de burger voor te hoog vastgestelde aanslagen gedurende dezelfde periode tegemoet te komen als het de overheid (onder voorwaarden) mogelijk is te laag vastgestelde aanslagen te herstellen.'..."

6. In een uitspraak van 1 februari 1984, nr. 22 243 (BNB 1984/129) overwoog de Hoge Raad onder meer het volgende:

“dat artikel 5 van de Verordening (rioolrecht van de gemeente Vinkeveen en Waverveen; N.o.) de hoogte van zowel het forfaitaire als het tarief per m³ geloosd water afhankelijk stelt van het antwoord op de vraag of al dan niet ten aanzien van het desbetreffende gebouwde eigendom destijds kosten van aanleg van riolering aan de gemeente zijn vergoed, waarbij in het ene geval een tarief van f 94,50 onderscheidenlijk f 0,46 per m³ en in het andere geval een tarief van f 175 per jaar onderscheidenlijk f 0,85 per m³ geldt;

dat aldus voor een zelfde gebruik van de gemeentelijke riolering - bestaande uit het hebben van een aansluiting op de riolering - ongelijke tarieven gelden, hetgeen in strijd is met het karakter van de onderwerpelijke retributie;

dat evenbedoeld karakter uitsluitend een differentiatie toelaat naar de grootte van het voordeel gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een gebouwde eigendom als gevolg van de aansluiting op de gemeentelijke riolering..."

7. In een uitspraak van 9 maart 1994, nr. 28 738 (BNB 1994/139) overwoog de Hoge Raad onder meer het volgende:

“...Ingevolge artikel 2, lid 1, van de Verordening rioolrecht Tilburg 1989 (hierna: de Verordening) wordt onder de naam “rioolrecht” een recht geheven van degene die bij het begin van het belastingjaar het genot heeft krachtens zakelijk recht van een eigendom dat direct of indirect is aangesloten op de gemeentelijke riolering. Artikel 5 van de Verordening houdt met betrekking tot het in artikel 2, lid 1, bedoelde recht een differentiatie in van het tarief welke afhankelijk is gesteld van het aantal vierkante meters bebouwde oppervlakte van de eigendommen.

(...)

In het onderhavige geval is sprake van een riolaansluitingsretributie. Het karakter van een dergelijke retributie laat uitsluitend een differentiatie toe naar de grootte van het voordeel gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een gebouwd eigendom als gevolg van de aansluiting op de gemeentelijke riolering (HR 1 februari 1984, nr. 22 243, BNB 1984/129). Zoals ook blijkt uit de door het Hof voor zijn oordeel gegeven motivering, is bij een in artikel 5 van de Verordening bedoeld eigendom de bebouwde oppervlakte daarvan in het algemeen niet bepalend voor de mate waarin de gebruikswaarde daarvan wordt vergroot door de aansluiting daarvan op het gemeentelijk rioolnet. De bij artikel 5 van de Verordening in het tarief van de heffing aangebrachte differentiatie is daarom in strijd met het karakter van de onderwerpelijke retributie, zoals deze op grond van artikel 277, eerste lid, letter b, onder 1e, van de Gemeentewet mag worden geheven. Dit geldt evenzeer indien de grotere regenafvoer bij laagbouw de achterliggende gedachte is geweest voor de differentiatie in het tarief. De in verband daarmee benodigde verwerkingscapaciteit van de riolaansluiting kan immers geen reden zijn voor een hoger tarief omdat de heffing dan toch een zodanig verband zou hebben met de hoeveelheid afgevoerd water dat zij alleen past voor een riolafvoerretributie.”

8. In een andere uitspraak van 9 maart 1994, nr. 28 934 (BNB 1994/140) nam de Hoge Raad het volgende in overweging:

“...De aanslag is op grond van artikel 5, eerste lid, van de Verordening rioolrechten 1990 (van de gemeente Boarnsterhim; N.o.) (hierna: de Verordening) berekend over 2587 woningen à f 70 per woning. Het gaat hier om een riolaansluitingsretributie. De retributie bedraagt voor bedrijfspannen ingevolge artikel 5, derde lid, van de Verordening f 125 per bedrijfspan. (...)

Bij het aanbrengen van de differentiatie in het tarief van de riolaansluitingsretributie is de Gemeente kennelijk ervan uitgegaan dat de eigenaar van een bedrijfspan in het algemeen in grotere mate voordeel geniet van een aansluiting op de riolering dan de eigenaar van een op de riolering aangesloten woning. Een differentiatie gegrond op deze zienswijze - van welke zienswijze niet kan worden gezegd dat de ervaring anders leert - en van een orde van grootte als is neergelegd in het eerste en derde lid van artikel 5 van de Verordening, leidt niet tot een met het karakter van de onderwerpelijke retributie strijdige belastingheffing...”

9. In een uitspraak van 25 oktober 2002, nr. 36 638 (BNB 2003/8) overwoog de Hoge Raad het volgende:

“...Van belanghebbende is in het onderhavige jaar (1995) op grond van de Verordening rioolrechten 1995 van de gemeente Spijkenisse (hierna: de Verordening) een riolaansluitingsrecht geheven naar het tarief van artikel 5 van de Verordening, welk artikel na wijziging bij besluit van de raad van die gemeente van 9 november 1994 aldus luidde:

‘Het rioolrecht, als bedoeld in artikel 2, eerste lid, bedraagt voor eigendommen met een oppervlakte van:

- minder dan 200 vierkante meters f 107;
- 200 vierkante meters of meer, doch minder dan 1000 vierkante meters f 107 vermeerderd met f 84,05 voor elke 100 vierkante meters of gedeelte daarvan boven 999 vierkante meters;
- 2000 vierkante meters of meer f 1713,98 vermeerderd met f 39,03 voor elke 100 vierkante meters of gedeelte daarvan boven de 1999 vierkante meters.’

(...) Het Hof heeft aan het bepaalde in artikel 5 van de Verordening verbindende kracht ontzegd. Het heeft daartoe, onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 9 maart 1994, nr. 28 738, BNB 1994/139, redengevend geoordeeld - kort samengevat - dat de differentiatie van het tarief naar oppervlakte niet overeenkomt met verschillen in de gebruiksmogelijkheden van eigendommen als gevolg van de aansluiting op de gemeentelijke riolering. Hiertegen keren zich de klachten.

(...) Op grond van de bedoeling van de wetgever, zoals deze blijkt uit de onderdelen 8.2 en 9.2 van de bijlage bij de conclusie van de Advocaat-Generaal weergegeven wetsgeschiedenis, moet worden aangenomen dat het karakter van een rioolaansluitingsrecht zoals dat op grond van artikel 229, lid 1, aanhef en letter a, van de Gemeentewet mag worden geheven, zich niet verzet tegen een differentiatie van het tarief anders dan naar de grootte van het voordeel gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een eigendom als gevolg van de aansluiting op de gemeentelijke riolering. De klachten zijn in zoverre gegrond en behoeven voor het overige geen behandeling...”

In de conclusie van de Advocaat-Generaal is het volgende vermeld:

“... - 8.1. Art. 219 Gemeentewet luidt sinds 1 januari 1995:

1. Behalve de gemeentelijke belastingen waarvan de heffing krachtens andere wetten dan deze geschiedt, worden geen andere belastingen geheven dan die bedoeld in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk.
2. Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.

- 8.2. Deze bepaling wordt als volgt toegelicht:

(...) In het tweede lid is bepaald dat de gemeentelijke belastingen kunnen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen maatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag zijn van de hoogte van het inkomen, de winst of het vermogen. Een en ander met inachtneming van hetgeen in bijzondere wetten en in de paragrafen 2 en 3 van dit hoofdstuk is bepaald.

(...)

Het bepaalde in het tweede lid maakt duidelijk dat gemeenten, behoudens het verbod op het hanteren van draagkracht als verdelingsmaatstaf en de in bijzondere wetten en de paragrafen 2 en 3 nader gegeven regelen, zelf invulling kunnen geven aan de in de belastingverordeningen op te nemen heffingsmaatstaven voor de gemeentelijke belastingen en rechten. Die heffingsmaatstaven kunnen binnen een verordening variëren. Het staat gemeenten dan ook vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing. In dat verband achten wij bijvoorbeeld de waarde in het economisch verkeer van een op de riolering aangesloten object als heffingsmaatstaf voor een rioolaansluit- of afvoerretributie goed denkbaar. (...)

Een uitputtende regeling in de wet is in verband met de grote variatie welke met name bij de rechten voorkomt op dit punt niet mogelijk. Daarom is gekozen voor een algemene regel in combinatie met een expliciete uitzondering.

(...)

- 9.1. Art. 229, lid 1, Gemeentewet luidt sinds de wijziging van de materiële belastingbepalingen in de Gemeentewet per 1 januari 1995:

Rechten kunnen worden geheven terzake van:

- a. het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn.
- b. het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten;
- c. (...)

Deze bepaling is derhalve vrijwel gelijklopend aan art. 277, lid 1 onder b, ten 1e en ten 2e, gemeentewet en art. 227, lid 1, onder b, ten 1e en ten 2e, Gemeentewet (tekst 1994).

- 9.2. Art. 229, lid 1, onder a, Gemeentewet is als volgt toegelicht (...):

De tekst van dit artikel (229), eerste lid, onderdeel a, waarin de gebruiksretributies zijn opgenomen is niet gewijzigd ten opzichte van de huidige tekst van artikel 277 van de gemeentewet. Wij wijzen er op dat dit niet inhoudt dat er geen wijziging optreedt voor deze

rechten. In een aantal arresten heeft de Hoge Raad uitgesproken dat de tarieven zich moeten richten naar het gebruik dat wordt gemaakt van de gemeentebezittingen (HR 9 mei 1984, *Belastingblad* 1984, blz. 311) en dat het karakter van de retributie uitsluitend een differentiatie in het tarief toelaat naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden (HR 1 februari 1984, blz. 176). Deze jurisprudentie verliest zijn geldigheid onder de nieuwe regeling. Uit artikel (219), tweede lid, vloeit immers voort dat de rechten kunnen worden geheven naar in de verordening op te nemen maatstaven, welke zich slechts niet mogen richten naar het inkomen, de winst of het vermogen.

In concreto betekent dit dat tariefsdifferentiaties op andere gronden dan verschillend gebruik van gemeentebezittingen geoorloofd zijn indien deze zich naar het oordeel van de gemeenteraad beter verstaan met het gemeentelijke beleid ter zake...”