

EUR Research Information Portal

Tweede primitieve aanslag kan ook navorderingsaanslag zijn. Slechts de te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd

Publication status and date:

Published: 01/01/2022

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

Document License/Available under:

Article 25fa Dutch Copyright Act

Citation for the published version (APA):

Schep, A. (2022). Tweede primitieve aanslag kan ook navorderingsaanslag zijn. Slechts de te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd. 114. Case note on: Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, 28/12/21, ECLI:NL:GHARL:2021:11864 2022(6).

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

Terms and Conditions of Use

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

Take-down policy

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: openaccess.library@eur.nl. Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

Belastingblad 2022/114

Tweede primitieve aanslag kan ook navorderingsaanslag zijn. Slechts de te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd. Onjuist is de handelwijze van de heffingsambtenaar om het volledig verschuldigde belastingbedrag na te vorderen in combinatie met het sturen van een verminderingsnota voor het oorspronkelijk verschuldigde aanslagbedrag.

Hof Arnhem-Leeuwarden 28-12-2021, ECLI:NL:GHARL:2021:11864, m.nt. A.W. Schep

Instantie	Hof Arnhem-Leeuwarden
Datum	28 december 2021
Magistraten	Mrs. J.W. Keuning, J. van de Merwe, P. van der Wal
Zaaknummer	21/00063
Noot	A.W. Schep
JCDI	JCDI:ADS635752:1
Vakgebied(en)	Fiscaal bestuursrecht / Aanslag
Brondocumenten	ECLI:NL:GHARL:2021:11864, Uitspraak, Hof Arnhem-Leeuwarden, 28-12-2021

Essentie

Tweede primitieve aanslag kan ook navorderingsaanslag zijn. Slechts de te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd. Onjuist is de handelwijze van de heffingsambtenaar om het volledig verschuldigde belastingbedrag na te vorderen in combinatie met het sturen van een verminderingsnota voor het oorspronkelijk verschuldigde aanslagbedrag.

Uitspraak

Uitspraak

op het hoger beroep van

[belanghebbende] V.O.F. te [vestigingsplaats] (hierna: belanghebbende)

tegen de uitspraak van de rechtbank Noord-Nederland van 5 januari 2021, nummer LEE 20/352, in het geding tussen belanghebbende en

de *heffingsambtenaar* van de *gemeente Aa en Hunze* (hierna: de heffingsambtenaar)

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1

De heffingsambtenaar heeft aan belanghebbende met dagtekening 30 augustus 2019 een navorderingsaanslag toeristenbelasting 2018 opgelegd van € 19.440.

1.2

Op het bezwaarschrift van belanghebbende heeft de heffingsambtenaar bij uitspraak op bezwaar het bezwaar ongegrond verklaard.

1.3

Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank NoordNederland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep bij uitspraak van 5 januari 2021 ongegrond verklaard.

1.4

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. De heffingsambtenaar heeft een verweerschrift ingediend.

(...)

2. De vaststaande feiten

2.1

Belanghebbende exploiteert in 2018 een camping in [vestigingsplaats] , in de gemeente Aa en Hunze.

2.2

Met dagtekening 28 februari 2019 heeft de heffingsambtenaar aan belanghebbende een aanslag in de toeristenbelasting voor het jaar 2018 opgelegd met aanslagnummer [nummer1] voor een bedrag van totaal € 36.096.

2.3

Op grond van de Verordening Toeristenbelasting 2018 van de gemeente Aa en Hunze bedraagt het tarief voor de toeristenbelasting in 2018 per overnachting € 1,20. Voor een camping kan het aantal overnachtingen op verzoek van de belastingplichtige forfaitair worden vastgesteld. Voor de forfaitaire berekening bestaan voor standplaatsen drie tarieven, afhankelijk van de duur dat deze op jaarbasis gebruikt mogen worden. Bij de forfaitaire berekening voor kampeermiddelen op vaste en volgtijdige standplaatsen wordt op grond van artikel 5, derde lid van de verordening per standplaats het aantal overnachtende personen gesteld op drie personen. Voorts wordt het aantal malen dat door deze bedoelde personen is overnacht, wordt als verblijf wordt gehouden in kampeermiddelen welke geschikt zijn of slechts gebruikt mogen worden gedurende een periode van:

- a. ten hoogste drie maanden, bepaald op 30,
- b. meer dan drie doch ten hoogste zeven maanden, bepaald op 50,
- c. meer dan zeven doch ten hoogste twaalf maanden, bepaald op 65.

2.3

Op het aanslagbiljet van 28 februari 2019 is de toeristenbelasting voor 2018 als volgt gespecificeerd:

Belastingsoort	Omschrijving	Grondslag	Bedrag	
Toeristenbelasting	Aantal overnachtingen	185	€	22 2, 00
Toeristenbelasting	Aantal plaatsen 3 t/m 7 maanden	198	€	35 .6 40 ,00
Toeristenbelasting	Aantal plaatsen > 7 maanden	1	€	23 4, 00

2.4

Bij een interne controle bij de gemeente kwam naar voren dat in de opgelegde aanslag ten onrechte het forfaitaire tarief niet is toegepast bij de standplaatsen die ten hoogste drie maanden worden gebruikt. Op grond van het forfaitaire tarief had 180 standplaatsen maal 3 personen maal 30 overnachtingen maal € 1,20 berekend moeten worden, ofwel een bedrag van € 19.440, in plaats van € 222 (185 x € 1,20).

2.5

Na het ontdekken van de fout heeft de heffingsambtenaar op 30 april 2019 aan belanghebbende een (tweede) aanslag toeristenbelasting 2018 met aanslagnummer [nummer2] opgelegd conform het forfaitaire tarief, met de omschrijving "Aantal plaatsen < 3 maanden", grondslag 180, voor een bedrag van € 19.440. Op dezelfde datum heeft de heffingsambtenaar aan belanghebbende een vermindersnota van € 222 toegestuurd.

2.6

Belanghebbende heeft tegen de (tweede) aanslag van 30 april 2019 bezwaar gemaakt. Belanghebbende heeft aangevoerd dat ten onrechte een aanslag is opgelegd in plaats van een navorderingsaanslag. Bij uitspraak op bezwaar van 2 augustus 2019 is het bezwaar gegrond verklaard. In deze uitspraak heeft de heffingsambtenaar als volgt overwogen:

"Compromis

Op 28 februari 2019 is aan [belanghebbende] de aanslag toeristenbelasting 2018 opgelegd met aanslagnummer [nummer3], ad € 36.096. Door een fout van de gemeente is de aanslag voor de 180 toeristische plaatsen (0 tot 3 maand) opgelegd naar het tarief per overnachting (€ 1,20) in plaats van naar het forfaitaire tarief per toeristische plaats (€ 180).

Dit is gecorrigeerd door de aanslag voor de toeristische plaatsen te verminderen (vermindering € 222) en het opleggen van een nieuwe aanslag hiervoor (aanslagnummer [nummer4] ad € 19.440,00).

Tegen deze nieuwe aanslag heeft u bezwaar gemaakt en heeft er op 21 juni 2019 en 22 juli 2019 overleg met u plaatsgevonden. In geschil is of de gemeente mag navorderen.

U heeft voorgesteld om de aanslag te vervangen door een navorderingsaanslag teneinde hierover een (eventuele) procedure zuiver en transparant te kunnen voeren.

Conform uw voorstel zal de aanslag daarom worden vervangen door een navorderingsaanslag.”

2.7

Op 30 augustus 2019 heeft de heffingsambtenaar de aanslag van 30 april 2019 ingetrokken en aan belanghebbende een navorderingsaanslag in de toeristenbelasting voor het jaar 2018 (hierna: de navorderingsaanslag) verzonden met aanslagnummer [nummer5] en met de omschrijving “Aantal plaatsen < 3 maanden”, grondslag 180, voor een bedrag van € 19.440.

3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1

In geschil is of de navorderingsaanslag terecht is opgelegd en, als deze vraag bevestigend wordt beantwoord, of dit is toegestaan voor het bedrag van € 19.440, dan wel enkel voor het verschil tussen het bedrag van € 222 dat bij de aanslag van 28 februari 2019 is opgelegd, en nadien is verminderd, en het bedrag van € 19.440.

3.2

Belanghebbende beantwoordt beide vragen ontkennend. Zij bepleit primair vernietiging van de navorderingsaanslag en subsidiair vermindering van de navorderingsaanslag met een bedrag van € 222.

3.3

De heffingsambtenaar beantwoordt voornoemde vragen bevestigend. Zij stelt dat de navorderingsaanslag terecht en naar het correcte bedrag is opgelegd en is van mening dat de uitspraak van de Rechtbank bevestigd dient te worden.

3.4

Beide partijen hebben voor hun standpunt aangevoerd wat is vermeld in de van hen afkomstige stukken. Daaraan hebben zij ter zitting toegevoegd hetgeen is vermeld in het aan deze uitspraak gehechte proces-verbaal van de zitting.

4. Beoordeling van het geschil

4.1

Ingevolge artikel 16, tweede lid, aanhef en letter c, van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen (hierna: de AWR) kan navordering plaatsvinden in alle gevallen waarin te weinig belasting is geheven doordat ten gevolge van een fout een belastingaanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld hetgeen de belastingplichtige redelijkerwijs kenbaar is.

4.2

Tussen partijen is niet in geschil dat sprake was van een kenbare fout in de (primitieve) aanslag van 28 februari 2019 en dat het verschuldigde bedrag voor de standplaatsen die ten hoogste drie maanden worden gebruikt ten onrechte was berekend op € 222. De gemachtigde van belanghebbende heeft dit ter zitting van

het Hof bevestigt. De bevoegdheid tot navorderen, op grond van artikel 16, tweede lid, aanhef en letter c, van de AWR is daarmee tussen partijen als zodanig niet in geschil. Tussen partijen is evenmin in geschil dat voor de standplaatsen die ten hoogste drie maanden worden gebruikt, het forfaitaire tarief voor 180 standplaatsen maal € 108 berekend had moeten worden.

4.3

Na de constatering van de hiervoor bedoelde fout heeft de heffingsambtenaar met dagtekening 30 april 2019 aan belanghebbende een aanslag opgelegd naar een bedrag van € 19.440. Tegen deze aanslag heeft belanghebbende bezwaar gemaakt. Ter zitting heeft de heffingsambtenaar gesteld dat deze aanslag van 30 april 2019 bedoeld was als een navorderingsaanslag en dat het met belanghebbende gesloten compromis (zie 2.6) erop neer kwam dat een “nieuwe” navorderingsaanslag zou worden opgelegd met expliciet de aanduiding “navorderingsaanslag”. Het Hof acht deze verklaring geloofwaardig.

4.4

Een naar de vorm van een primitieve aanslag opgelegde aanslag kan desondanks in stand blijven indien aan de vereisten van een navordering is voldaan op grond van artikel 16 van de AWR (vgl. HR 4 oktober 2002, nr. 37 403, *BNB* 2002/405). De aanslag van 30 april 2019 voldeed aan deze vereisten, nu deze aanslag strekte tot herstel van de onder 2.4 vermelde fout, welke fout, naar tussen partijen niet in geschil is, kenbaar was voor belanghebbende, zodat voldaan is aan de vereisten van artikel 16, tweede lid, aanhef en letter c, van de AWR. De aanslag van 30 april 2019 was daarom te beschouwen als navorderingsaanslag. Gelet op de voor belanghebbende onmiskenbare samenhang tussen de intentie van de heffingsambtenaar de te weinig geheven toeristenbelasting na te vorderen bij wege van de aanslag van 30 april 2019 en de formalisering van die navordering op het biljet van 30 augustus 2019, moet deze (formele) navorderingsaanslag worden beschouwd als de conversie van de aanslag van 30 april 2019. Dit vindt zijn bevestiging in het aanslagnummer, dat gelijk is aan het nummer van de aanslag van 30 april 2019 met enkel de toevoeging “NVA”. Dit leidt tot de conclusie dat de aanslag van 30 april 2019 in wezen een navorderingsaanslag was, die, bij wijze van compromis tussen partijen, is geconverteerd op het aanslagbiljet van 30 augustus 2019. Naar het oordeel van het Hof is dat niet onrechtmatig.

4.5

Voor de hoogte van het na te vorderen bedrag geldt dat op grond van artikel 16, eerste lid, van de AWR slechts de te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd. Bij (primitieve) aanslag van 28 februari 2019 was ter zake van het belastbare feit waarover is nagevorderd reeds € 222 geheven. Mitsdien is ten onrechte het totaal verschuldigde bedrag van € 19.440 nageheven. De omstandigheid dat de heffingsambtenaar een verminderingsnota voor een bedrag van € 222 heeft gestuurd, maakt dit niet anders. Het hoger beroep is derhalve in zoverre gegrond dat de navorderingsaanslag met € 222 dient te worden verminderd.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep gegrond.

5. Griffierecht en proceskosten

5.1

Nu het Hof het hoger beroep gegrond verklaart, dient de heffingsambtenaar aan belanghebbende het betaalde griffierecht te vergoeden.

5.2

Het Hof ziet termen voor een proceskostenvergoeding. Het Hof stelt deze kosten overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vast als volgt: voor het beroep op € 748 (1 punt voor het beroepschrift, 1 punt voor het bijwonen van de zitting en wegingsfactor 0,5 maal € 748 per punt) en voor het hoger beroep op € 748 (1 punt voor het hogerberoepschrift en 1 punt voor het bijwonen van de zitting en wegingsfactor 0,5 maal € 748 per punt). Het Hof stelt geen vergoeding vast voor de bezwaarfase omdat daar in het bezwaarschrift van 9 september 2019 niet om is verzocht.

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;
- vernietigt de uitspraak van de heffingsambtenaar;
- vermindert de navorderingaanslag tot een bedrag van € 19.218;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 1.496 en
- gelast dat de heffingsambtenaar aan belanghebbende het betaalde griffierecht vergoedt, te weten € 354 in verband met het beroep bij de Rechtbank en € 541 in verband met het hoger beroep bij het Hof.

Noot

Auteur: A.W. Schep

1.

Door een fout van de heffingsambtenaar wordt een duidelijk te lage aanslag toeristenbelasting opgelegd. Deze wordt vervangen door een nieuwe primitieve aanslag, waarna een verminderingsnota wordt verzonden voor het oorspronkelijk te laag opgelegde bedrag. Als onderdeel van een compromis in de bezwaarfase wordt op verzoek van de belastingplichtige de 'tweede primitieve aanslag' in de bezwaarfase opnieuw vervangen, alleen nu voor een navorderingsaanslag. In beroep en hoger is vervolgens in geschil of er een navorderingsaanslag had mogen worden opgelegd en of de navorderingsaanslag slechts het te weinig betaalde bedrag aan toeristenbelasting mocht omvatten, of eveneens het oorspronkelijk opgelegde bedrag.

2.

Navordering komt in de praktijk van de lokale belastingheffing zelden voor. Voor een overzicht van de vereisten voor navordering en een aantal voorbeelden verwijs ik naar mijn beschouwing 'Navordering van belastingen door gemeenten: voorzichtigheid geboden!', *Belastingblad* 2014/232.

3.

Slechts in uitzonderlijke situaties is navordering mogelijk op basis van de in art. 16 AWR neergelegde spelregels. Hoofregel is immers dat een belastingplichtige moet kunnen vertrouwen op de juistheid van een opgelegde primitieve aanslag, danwel op de beslissing dat geen aanslag is opgelegd. Slechts in een beperkt aantal situaties is navordering mogelijk en heeft het alsnog formaliseren van de juiste materiële belastingsschuld voorrang boven de rechtszekerheid die een belastingplichtige mag ontleen aan de

oorspronkelijk opgelegde aanslag, danwel uit het feit dat geen aanslag is opgelegd.

4.

De belangrijkste voorwaarde voor navordering is de aanwezigheid van een 'nieuw feit'. De heffingsambtenaar heeft kennis gekregen van een feit op basis waarvan hij het vermoeden heeft gekregen dat - kort gezegd - een aanslag niet, dan wel op een te laag bedrag is vastgesteld. Een feit is pas een 'nieuw feit' wanneer dit feit de heffingsambtenaar niet bekend was of redelijkerwijs niet bekend had kunnen zijn op het moment van het vaststellen (of achterwege laten) van de primitieve aanslag. De belastingplichtige mag niet de dupe worden van het feit dat de heffingsambtenaar in eerste instantie zijn werk niet goed heeft gedaan. Dit wordt ook wel aangeduid met de term 'ambtelijk verzuim'. Ambtelijk verzuim van de heffingsambtenaar kan de belastingplichtige - in het licht van de rechtszekerheid - niet worden aangerekend.

5.

Echter, wanneer het voor een belastingplichtige van meet af aan duidelijk moet zijn geweest dat sprake is van een fout bij het opleggen van de aanslag waardoor deze tot een te laag bedrag is opgelegd, kan ondanks de afwezigheid van een nieuw feit toch worden nagevorderd. Van een kenbare fout is wettelijk in ieder geval sprake indien de te weinig geheven belasting ten minste 30% bedraagt van de materieel verschuldigde belasting. De grens van 30% is een niet weerlegbaar bewijsvermoeden. Het leveren van tegenbewijs is in dat geval niet mogelijk. Deze in art. 16 lid 2 onderdeel c AWR neergelegde regeling is een codificatie van de zogenoemde schrijf- en tikfoutenjurisprudentie. Deze vorm van navordering kan plaatsvinden uiterlijk twee jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan of het tijdvak is geëindigd (art. 16 lid 3 AWR). Daarmee wijkt deze regeling af van de standaardtermijn voor navordering van vijf jaar. In deze verkorte termijn voor navordering komt tot uiting dat in deze gevallen de fout aan de kant van de inspecteur/heffingsambtenaar zit. Herstel van die fout is mogelijk, maar dan wel binnen twee jaar.

6.

In dit geval waren partijen het erover eens dat sprake was van een ambtelijk verzuim vanwege een kenbare fout. De in de bezwaarfase overeengekomen omzetting van de tweede primitieve aanslag in een navorderingsaanslag had echter niet gehoeven. Het hof verwijst in r.o. 4.4. naar een arrest van de Hoge Raad op basis waarvan een naar de vorm van een primitieve aanslag opgelegde aanslag in stand kan blijven indien aan de vereisten van navordering is voldaan. Dat is hier het geval. Hoewel onnodig, acht het hof de latere 'conversie' van de (tweede) primitieve aanslag in een (formele) navorderingsaanslag niet onrechtmatig.

7.

Wel wijst het hof erop dat slechts de oorspronkelijk te weinig geheven belasting kan worden nagevorderd. Niet juist is, zoals in dit geval is gebeurd, om het gehele bedrag na te vorderen en een verminderingsnota te sturen voor het oorspronkelijk geheven bedrag. Het hof vermindert daarom de navorderingsaanslag alsnog met het oorspronkelijk te lage geheven belastingbedrag. Daarmee boekt belanghebbende een pyrrusoverwinning: het hoger beroep is gegrond, maar in financiële zin blijft de uitkomst dezelfde. De heffingsambtenaar komt met de schrik vrij maar krijgt wel een lesje formeel belastingrecht.