

Forensenbelasting

Belastingblad 2022/166

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

24 maart 2022, nr. BRE 20/111, 20/112 en 20/128 FB

(Mr. I.M. Josten)

m.nt. J.A. Monsma

ECLI:NL:RBZWB:2022:1498

Aanslagen forensenbelasting blijven in stand. Beroepen zijn niettemin gegrond wegens gebrekkige motivering uitspraken op bezwaar. Heffingsambtenaar moet griffierecht en proceskosten voldoen.

Uitspraak**in de zaken tussen**

[belanghebbende], [land], belanghebbende,

en

de heffingsambtenaar van de gemeente Veere, de heffingsambtenaar.

Procesverloop

De heffingsambtenaar heeft aan belanghebbende drie aanslagen forensenbelasting opgelegd met dagtekening 30 april 2019 (voor de jaren 2017 en 2018) en 30 juni 2019 (voor het jaar 2019) met respectievelijk de aanslagnummers [aanslagnummer], [aanslagnummer] en [aanslagnummer].

Belanghebbende heeft hiertegen bezwaar gemaakt. In drie afzonderlijke uitspraken op bezwaar van 19 december 2019 heeft de heffingsambtenaar de bezwaren ongegrond verklaard.

Belanghebbende heeft tegen deze uitspraken op bezwaar beroep ingesteld.

De heffingsambtenaar heeft in de zaken over de jaren 2017 en 2018 verweerschriften ingediend.

De zaken zijn behandeld op de zitting van 16 februari 2022. Belanghebbende was aanwezig. De heffingsambtenaar heeft zich laten vertegenwoordigen door [heffingsambtenaar].

Overwegingen*Feiten*

1. Belanghebbende is met zijn gezin woonachtig in [land] en hij is daar ook werkzaam. [B.V.] is sinds 2005 eigenaar van de vakantiewoning aan de [adres] [park] te [plaats]. De directeur van [B.V.] is [directeur], de broer van belanghebbende. Belanghebbende was (indirect) enig aandeelhouder van [B.V.] De vakantiewoning wordt niet commercieel verhuurd. De heffingsambtenaar heeft in eerste instantie ten aanzien van de vakantiewoning aanslagen forensenbelasting voor de jaren 2016 tot en met 2018 opgelegd aan de broer van belanghebbende. In bezwaar heeft de broer aangegeven dat de vakantiewoning niet aan hem ter beschikking staat, maar uitsluitend aan belanghebbende. Daarop zijn de aan de broer van belanghebbende opgelegde aanslagen forensenbelasting ingetrokken en zijn aanslagen opgelegd aan belanghebbende. Belanghebbende en zijn gezin maken feitelijk enkele weken per kalenderjaar gebruik van de vakantiewoning en betalen daarvoor een zakelijke huur conform de tarieven van het vakantiepark aan [B.V.]

Het geschil

2. In geschil is of de aanslagen forensenbelasting 2017, 2018 en 2019 terecht zijn opgelegd.

Standpunt belanghebbende

3. Belanghebbende voert aan dat in de uitspraak op bezwaar niet inhoudelijk is gereageerd op zijn aangedragen argumenten. De heffingsambtenaar handelt in strijd met het ne bis in idem-beginsel door belasting op belasting te heffen en daarom is hij niet (meer) bevoegd om forensenbelasting te heffen. Daarnaast is volgens belanghebbende sprake van strijd met artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees Verdrag ter bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) door een forensenbelasting met terugwerkende kracht in te voeren. Tevens is de vakantiewoning niet in ei-

gendom van belanghebbende, is hij geen forens en gebruikt hij de woning feitelijk minder dan 90 dagen per jaar. Indien wel forensenbelasting van belanghebbende mag worden geheven, dan dient de aanslag te worden verminderd tot een aanslag op basis van het aantal dagen dat belanghebbende of zijn gezin feitelijk in de vakantiewoning hebben verbleven. Tevens dient een door [B.V.] gedane betaling voor overdracht van voorzieningen te worden verrekend met de aanslagen, zo stelt belanghebbende.

Standpunt heffingsambtenaar

4. De heffingsambtenaar vindt dat de aanslagen terecht zijn opgelegd, omdat de vakantiewoning niet aan derden is verhuurd en volledig ter beschikking stond aan belanghebbende en zijn gezin.

Wettelijk kader

5. Gemeentelijke belastingen mogen krachtens de Gemeentewet of krachtens andere wetten worden geheven. Met inachtneming van deze wetten kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven op grond van de vastgestelde belastingverordening en de daarin bepaalde voorwaarden. Daarbij geldt dat een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.¹

6. De forensenbelasting dient ertoe om mensen die relatief veel in een gemeente verblijven, maar geen ingezetene zijn van deze gemeente, mee te laten betalen aan voorzieningen in die gemeente. In de regelgeving van de gemeente Veere staat dat forensenbelasting wordt geheven van de natuurlijke personen die, zonder in de gemeente hoofdverblijf te hebben, op meer dan 90 dagen van het belastingjaar voor zichzelf of hun gezin een gemeubileerde woning beschikbaar houden.²

7. Volgens vaste rechtspraak³ moet voor het begrip 'beschikbaar houden' het volgende worden aangenomen. Indien een gemeubileerde woning is bestemd voor verhuur maar ook in enige mate door de eigenaar zelf wordt gebruikt, anders dan nodig is om deze voor verhuur gereed te maken en te houden, wordt die woning door de eigenaar voor zich of zijn gezin beschikbaar gehouden voor het gedeelte van het jaar dat eigen gebruik niet in verband met verhuur of aan derden toegekende rechten tot verhuur is uitgesloten.

Dit betekent dat een woning in beginsel beschikbaar is voor de eigenaar en zijn gezin op de dagen dat de woning niet was verhuurd aan derden, ook al maakte de eigenaar en zijn gezin op die dagen geen gebruik van de woning.

Oordeel rechtbank

8. Motivering uitspraak op bezwaar

Belanghebbende voert aan dat in de uitspraak op bezwaar niet inhoudelijk is gereageerd op zijn aangedragen argumenten. De rechtbank overweegt dat op grond van artikel 7:12 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) de beslissing op bezwaar dient te berusten op een deugdelijke motivering die uiterlijk bij de bekendmaking van de beslissing wordt vermeld. De rechtbank is van oordeel dat belanghebbende terecht erover klaagt dat de uitspraak op bezwaar niet deugdelijk is gemotiveerd. In de bezwaarfase heeft belanghebbende diverse gemotiveerde gronden aangedragen. In de uitspraak op bezwaar is slechts volstaan met de vaststelling dat belanghebbende meer dan 90 dagen per jaar een gemeubileerde woning beschikbaar houdt. De door belanghebbende buiten dit punt aangedragen bezwaargronden zijn niet weergegeven noch inhoudelijk behandeld. Naar het oordeel van de rechtbank is belanghebbende door deze gebrekkige motivering in de uitspraak op bezwaar gedwongen om in beroep te komen. De heffingsambtenaar heeft eerst in de beroepsfase, naar aanleiding van vragen van de rechtbank ter zitting, zijn standpunt ten aanzien van de aangevoerde gronden gegeven. Daarom ziet de rechtbank geen aanleiding aan het motiveringsgebrek voorbij te gaan met toepassing van artikel 6:22 van de Awb. Dat betekent dat de beroepen om deze reden gegrond zullen worden verklaard. De rechtbank zal hierna beoordelen of de rechtsgevolgen van de bestreden uitspraken op bezwaar in stand kunnen blijven.

1 Dit staat in artikel 219, eerste en tweede lid, van de Gemeentewet.

2 Dit staat in artikel 2, eerste lid, van de Verordening op de heffing en de invordering van forensenbelasting 2017, 2018 en 2019 (de Verordening) en gelijkloidend in artikel 223 van de Gemeentewet.

3 vgl. Hoge Raad 24 juli 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA1657 (Red.: *Belastingblad* 1995, p. 618, m.nt. J.A. Monsma) en Hoge Raad 22 december 2006, ECLI:NL:HR:2006:AZ4972 (Red.: *Belastingblad* 2007, p. 277, m.nt. M.P. van der Burg).

9. Bevoegdheid

Belanghebbende voert aan dat de heffingsambtenaar in strijd heeft gehandeld met het ne bis in idem-beginsel door naast de onroerendezaakbelasting en de vennootschapsbelasting over de huurinkomsten, ook nog forensenbelasting te heffen. Tevens is het heffen van forensenbelasting volgens belanghebbende in strijd met het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en [land] tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, van 8 mei 1968 (het Verdrag).

De rechtbank overweegt dat de onroerendezaakbelasting, gebaseerd op artikel 220 van de Gemeentewet, wordt geheven vanwege het gebruik van een in de gemeente gelegen onroerende zaak. De forensenbelasting, gebaseerd op artikel 223 van de Gemeentewet, wordt geheven wegens het beschikbaar houden van een gemeubileerde woning, zijnde een onroerende zaak, in de gemeente. De onroerendezaakbelasting en de forensenbelasting zijn twee verschillende belastingen met elk een eigen aard, die naast en onafhankelijk van elkaar kunnen worden geheven. Tot het heffen van beide belastingen kan de gemeenteraad zelfstandig beslissen. De tekst en de geschiedenis van de totstandkoming van de artikelen 220 en 223 van de Gemeentewet bieden geen steun voor de stelling dat die wet niet toestaat dat ten aanzien van hetzelfde object (de vakantiewoning) naast elkaar onroerendezaakbelasting en forensenbelasting wordt geheven. Een dergelijk verbod is evenmin vervat in enige eenieder verbindende verdragsbepaling.⁴

Daarnaast vindt geen cumulatie plaats inzake de heffing van forensenbelasting en vennootschapsbelasting, omdat ook deze belastingen een verschillende grondslag hebben, én omdat deze in dit geval niet door dezelfde belastingplichtigen worden voldaan. Forensenbelasting wordt geheven van degene die een gemeubileerde woning beschikbaar houdt (belanghebbende). Dit staat los van een vennootschapsbelasting die wordt geheven van de eigenaar van de vakantiewoning ([B.V.]) over ontvangen huurpennningen.

Er is hier sprake van drie verschillende belastingen, gebaseerd op drie verschillende wetsbepalingen, met drie verschillende belastbare feiten, onderscheidenlijk heffingsgrondslagen. Van strijd met het ne bis in idem-beginsel is naar het oordeel van de rechtbank dan ook geen sprake.

Ook het beroep van belanghebbende op het Verdrag kan hem niet baten. Het Verdrag is namelijk van toepassing op belastingen naar het inkomen en naar het vermogen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van elk van de Staten of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan. De forensenbelasting daarentegen wordt geheven op basis van een percentage van de WOZ-waarde van de vakantiewoning. De waarde van deze vakantiewoning (die in eigendom is van [B.V.]) houdt geen verband met het inkomen of het vermogen van belanghebbende. Daaruit volgt dat de heffing van forensenbelasting niet in strijd is met het Verdrag.

10. Terugwerkende kracht

Belanghebbende stelt dat het met terugwerkende kracht invoeren van forensenbelasting voor de jaren 2017 en 2018 een schending is van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.

De rechtbank volgt dit standpunt niet. In tegenstelling tot belanghebbende stelt de rechtbank vast dat de Verordeningen voor de jaren 2017, 2018 en 2019 op basis waarvan de aanslagen forensenbelasting zijn opgelegd, niet met terugwerkende kracht zijn ingevoerd.⁵ Dat belanghebbende pas later aanslagen opgelegd heeft gekregen, maakt dit niet anders en levert geen strijd op met artikel 1 van het Eerste Protocol. Daarbij komt dat de bevoegdheid van de heffingsambtenaar tot het vaststellen van een aanslag vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.⁶ Nu de aanslagen forensenbelasting zijn opgelegd op 30 april 2019 (voor 2017 en 2018) en 30 juni 2019 (voor 2019) is de heffingsambtenaar niet buiten zijn bevoegdheid getreden en mocht hij aanslagen forensenbelasting voor de jaren 2017 tot en met 2019 opleggen.

Belanghebbende betoogt tevens dat de heffing van forensenbelasting als zodanig een inbreuk maakt op het recht op het ongestoorde genot van zijn eigendom (artikel 1, Eerste Protocol), gezien de omstandigheid dat zijn inkomen zijn eigendom is en de vakantiewoning niet, hij de vakantiewoning huurt en daarnaast van hem forensenbelasting wordt geheven. De rechtbank overweegt dat artikel 223 van de Gemeentewet, in samenhang met artikel 219, tweede lid, van de Gemeentewet, voorziet in de grondslag

4 Vergelijk Gerechtshof Leeuwarden, 2 september 2005, ECLI:NL:GHLEE:2005:AU2100 (*Red.: Belastingblad 2006*, p. 889) en Gerechtshof Arnhem, 28 maart 2000, ECLI:NL:GHARN:2000:AA6391 (*Red.: Belastingblad 2000*, p. 1089).

5 Verordening 2017: *Gemeentebblad 2016*, 179455, Verordening 2018: *Gemeentebblad 2017*, 215359 en Verordening 2019: *Gemeentebblad 2018*, 272565.

6 Dit staat in artikel 231, eerste lid, van de Gemeentewet gelezen in samenhang met artikel 11, derde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.

voor de bevoegdheid van een gemeente om forensenbelasting te heffen. De forensenbelasting is een directe belasting die wordt geheven van niet-ingezetenen, die door het beschikbaar houden van een woning voor minstens negentig dagen per jaar gebruik kunnen maken van gemeentelijke voorzieningen. In artikel 223 van de Gemeentewet is geen heffingsmaatstaf of (maximale) tariefstelling bepaald. Voor de heffing van forensenbelasting mag een gemeente daarom het tarief afhankelijk maken van de waarde van de woning volgens de Wet WOZ, maar ook een andere wijze van bepaling van het tarief is toegestaan. Deze wettelijke grondslag voor de heffing van forensenbelasting en de daaruit voortvloeiende vrijheid van de gemeentelijke wetgever bij het bepalen van de heffingsgrondslag en van het tarief, brengt mee dat hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd niet kan leiden tot het oordeel dat het opleggen van de aanslagen forensenbelasting onverenigbaar is met artikel 1, Eerste Protocol.⁷ De door belanghebbende betaalde huur op basis van een mondelinge afspraak met de eigenaar van de vakantiewoning, wat daar ook van zij, maakt dit niet anders.

11. *De aanslagen forensenbelasting*

Niet in geschil is dat de vakantiewoning in eigendom is van [B.V.] en dat belanghebbende als (indirect) enig aandeelhouder en zijn broer als directeur van [B.V.] beschikkingsrecht hebben over de vakantiewoning. Belanghebbende en zijn broer hebben beiden verklaard dat de vakantiewoning uitsluitend ter beschikking staat aan belanghebbende en zijn gezin. Daaruit volgt dat belanghebbende, die niet woonachtig is in de gemeente Veere, gedurende het gehele belastingjaar (en dus meer dan 90 dagen) voor zich of zijn gezin een gemeubileerde vakantiewoning beschikbaar houdt. Het feitelijk gebruik (en bewijs daarvan) is volgens de in overweging 7 genoemde jurisprudentie uitsluitend van belang als de vakantiewoning daarnaast aan derden wordt verhuurd, en dat is niet het geval. Daarmee voldoet belanghebbende aan de criteria voor het belastbaar feit, zoals weergegeven in artikel 2 van de Verordening, en mag van hem forensenbelasting worden geheven. Dat belanghebbende niet voldoet aan het begrip forens,⁸ is niet van belang, omdat dit geen voorwaarde is voor het opleggen van een aanslag forensenbelasting.

De stelling van belanghebbende, dat de aanslag zonder tegenbewijsregeling is opgelegd, is naar het oordeel van de rechtbank niet juist. Belanghebbende heeft de mogelijkheid om bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de opgelegde aanslag en in deze procedures met tegenbewijs te komen. Gezien deze procedure heeft belanghebbende hier ook gebruik van gemaakt.

12. *Vermindering / verrekening aanslagen*

Belanghebbende voert vervolgens aan dat hij voor zijn woning in [land] gemeentelijke heffingen voldoet die vergelijkbaar zijn met de forensenbelasting. Indien wel forensenbelasting mag worden geheven, dan dient de aanslag te worden verminderd tot een aanslag op basis van het aantal dagen dat belanghebbende of zijn gezin feitelijk in de vakantiewoning hebben verbleven. Tevens dient een door [B.V.] aan de gemeente Veere betaald bedrag van € 2.265,- betreffende de overdracht van infrastructuur en voorzieningen te worden verrekend met de aanslagen forensenbelasting, zo stelt belanghebbende.

De rechtbank overweegt dat in artikel 5 en 6 van de Verordening is bepaald dat de forensenbelasting per belastingjaar, zijnde een kalenderjaar, wordt geheven. De Verordening bevat geen bepaling waarin vrijstelling of vermindering van forensenbelasting plaats kan vinden vanwege het voldoen van gemeentelijke heffingen voor het hoofdverblijf van belanghebbende of op basis van het feitelijk verblijf in de vakantiewoning. De Verordening biedt evenmin ruimte voor verrekening van een bedrag inzake een transactie betreffende overdracht van infrastructuur en voorzieningen, nog daargelaten dat niet belanghebbende, maar [B.V.] betrokken was bij deze transactie en dat het bedrag is betaald aan de Vereniging van eigenaren [park].

13. *Gelijkheidsbeginsel*

Tot slot beroept belanghebbende zich op het gelijkheidsbeginsel onder verwijzing naar het arrest van gerechtshof 's-Hertogenbosch, ECLI:NL:GHSHE:2016:1999 (*Red.: Belastingblad 2016/403*, m.nt. L.J. Boone). Hij stelt dat uit het arrest volgt dat de heffingsambtenaar de keuzemogelijkheid heeft om in de bijzondere omstandigheid, dat huur is betaald, geen forensenbelasting te heffen.

De rechtbank volgt dit standpunt van belanghebbende niet. Het arrest betreft een aanslag forensenbelasting in een andere gemeente, waar ook een andere Verordening forensenbelasting geldt. Van gelijke gevallen is alleen al hierom geen sprake.

⁷ Hoge Raad, 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:648 (*Red.: Belastingblad 2021/261*, m.nt. L.J. Boone).

⁸ Iemand die werkt in een andere plaats dan waar hij woont (bron Dikke van Dale).

Conclusie

14. Gelet op overweging 8 zal de rechtbank de beroepen gegrond verklaren en de uitspraken op bezwaar vernietigen. Uit het voorgaande volgt vervolgens dat de heffingsambtenaar op goede gronden aan belanghebbende aanslagen forensenbelasting voor de jaren 2017, 2018 en 2019 heeft opgelegd. De rechtsgevolgen van de bestreden uitspraken op bezwaar houden daarom in rechte stand.

Proceskosten en griffierecht

15. Omdat de beroepen gegrond worden verklaard, dient de heffingsambtenaar het betaalde griffierecht van (3 x € 48,- =) € 144,- te vergoeden.

De rechtbank vindt aanleiding de heffingsambtenaar te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken. Deze kosten betreffen de reiskosten voor het bijwonen van de zitting in Middelburg. De rechtbank stelt deze kosten op de voet van het Besluit proceskosten bestuursrecht, op basis van het tarief openbaar vervoer, tweede klas, vast op € 74,40.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar, met instandlating van de rechtsgevolgen;
- gelast dat de heffingsambtenaar het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 144,- aan hem vergoedt;
- veroordeelt de heffingsambtenaar in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 74,40.

Noot

1. De heffingsambtenaar van Veere zal achteraf wel spijt hebben van het feit dat hij de uitspraken op bezwaar slechts summier heeft gemotiveerd. Met een beetje moeite had hij op de argumenten van belanghebbende kunnen ingaan. Dan zou belanghebbende zich wellicht hebben laten overtuigen. En zo niet, dan zouden de beroepen waarschijnlijk ongegrond zijn verklaard en had de heffingsambtenaar niet het griffierecht en de proceskosten van belanghebbende hoeven betalen.

2. Belanghebbende heeft een hele reeks grieven aangevoerd, te beginnen met de gebrekkige motivering van de uitspraken op bezwaar. Daarin had hij natuurlijk gelijk. De heffingsambtenaar was feitelijk niet ingegaan op zijn argumenten. Daarmee deed de heffingsambtenaar belanghebbende tekort en zorgde hij ervoor dat belanghebbende als het ware gedwongen was in beroep te gaan om een reactie te krijgen op zijn argumenten.

3. De rechtbank gaat, anders dan de heffingsambtenaar in zijn uitspraak op bezwaar, wel in op de (reeks van) argumenten van belanghebbende. Belanghebbende is er zo te zien eens goed voor gaan zitten. Het ene argument is nog principiëler dan het andere. Zo zijn volgens belanghebbende de aanslagen in strijd met het ne bis in idem-beginsel, met art. 1 Eerste Protocol EVRM en met het verbod op invoering van een belasting met terugwerkende kracht. Ook zijn de aanslagen tot te hoge bedragen vastgesteld. Klaarblijkelijk voelen de aanslagen voor belanghebbende aan als unfair.

4. De rechtbank weerlegt de argumenten een voor een. Ik doe hier een greep uit de reeks. Van strijd met het ne bis in idem-beginsel is geen sprake omdat de forensenbelasting, de OZB en de vennootschapsbelasting verschillende belastingen zijn met onderscheiden belastbare feiten. De vennootschapsbelasting wordt bovendien niet door de gemeente en tevens van een andere belastingplichtige geheven. De wetgeving bevat geen verbod om de bedoelde belastingen naast elkaar te heffen. De forensenbelasting is niet in strijd met art. 1 Eerste Protocol EVRM nu het gaat om een belasting wegens het beschikbaar houden van een gemeubileerde woning. De gemeente is vrij in het kiezen van een heffingsmaatstaf. Dat zij heeft gekozen voor de WOZ-waarde maakt niet dat de forensenbelasting een inbreuk vormt op het recht van belanghebbende op ongestoord genot van zijn eigendom. De forensenbelastingen zijn niet met terugwerkende kracht ingevoerd. Dat twee van de drie aanslagen pas zijn opgelegd na afloop van de betreffende heffingsjaren maakt dit niet anders. De heffingsambtenaar is met het opleggen van de aanslagen binnen de driejaarstermijn gebleven. De aanslagen zijn niet tot te hoge bedragen opgelegd. De verordening is correct toegepast. Dat belanghebbende geen 'forens' is doet niet ter zake. Hij heeft de woning voor zich of zijn gezin beschikbaar gehouden gedurende meer dan negentig dagen in elk betrokken heffingsjaar. Dat hij feitelijk minder dagen verblijf hield doet niet ter zake. Ook bestaat volgens de verordening geen recht op vermindering of verrekening van elders of anderszins betaalde bedragen.

5. De conclusie is dat belanghebbende de belasting wel moet betalen. Lex dura sed lex. Als de heffingsambtenaar in de bezwaarfase beter zijn best had gedaan had deze procedure mogelijk helemaal niet gevoerd hoeven te worden.

J.A. Monsma