

NTFR 2014/2893 Navordering zonder nieuw feit niet mogelijk bij onjuiste opvatting van inspecteur omtrent formele recht**Hoge Raad 28 november 2014, nr.13/04286**

Belastingjaar/tijdvak	2006	Brondocument
Wetsartikelen	AWR-art. 16	
Auteur	mr. I.R.J. Thijssen	
ECLI	ECLI:NL:HR:2014:3442	

Samenvatting

Aan belanghebbende is een bouwvergunning eerste fase verleend. Ter zake daarvan zijn aan belanghebbende aanslagen bouwleges opgelegd naar het (hogere) tarief voor het verlenen van een reguliere bouwvergunning. Nadat belanghebbende daarover contact had opgenomen, heeft de heffingsambtenaar de aanvankelijke aanslagen verminderd tot nihil en nieuwe (primitieve) aanslagen opgelegd ter zake van het (lagere) tarief voor het verlenen van een bouwvergunning eerste fase. De heffingsambtenaar is daarbij ten onrechte ervan uitgegaan dat het opleggen van een tweede primitieve aanslag voor het verlenen van dezelfde vergunning mogelijk is. De nieuwe aanslagen zouden als navorderingsaanslagen in stand kunnen blijven, mits aan de vereisten voor navordering is voldaan. Navordering zonder nieuw feit zou mogelijk kunnen zijn bij een kenbare vergissing van de inspecteur. Volgens de Hoge Raad is echter geen sprake van een dergelijke vergissing nu de handelwijze van de inspecteur berustte op een onjuiste opvatting omtrent het formele recht. Bij de inspecteur was geen sprake van een vergissing die ertoe heeft geleid dat zijn wil niet overeenstemde met datgene wat in de verminderingsbeschikking is vastgelegd. Navordering is derhalve niet geoorloofd, ook niet nu de fout voor belanghebbende aanstonds kenbaar was.

Feiten

- 2.1.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.
- 2.1.2. Het College heeft belanghebbende bij besluiten van 3 en 4 oktober 2006 twee bouwvergunningen eerste fase verleend.
- 2.1.3. Daarbij zijn de bedragen van de ter zake verschuldigde leges aan belanghebbende medegedeeld. Ter zake van het verlenen van deze vergunningen heeft de heffingsambtenaar op grond van de Legesverordening 1995, laatstelijk gewijzigd bij raadsbesluit van 29 maart 2006 (hierna: de Verordening 2006) bij nota's van 7 december 2006, respectievelijk € 707.539 en € 654.339 aan leges gevorderd (hierna: de aanvankelijke aanslagen 2006).
- 2.1.4. Bij de berekening van de aanvankelijke aanslagen 2006 heeft de heffingsambtenaar het in de Tarieventabel 2006 genoemde (hogere) tarief ter zake van het verlenen van een reguliere bouwvergunning als bedoeld in artikel 44 van de Woningwet toegepast.
- 2.1.5. Belanghebbende heeft daarop contact opgenomen met de heffingsambtenaar en hem erop gewezen dat, omdat aan belanghebbende bouwvergunningen eerste fase als bedoeld in artikel 56a, lid 2, van de Woningwet waren verleend, het in de Tarieventabel 2006 genoemde (lagere) tarief ter zake van het verlenen van bouwvergunningen eerste fase van toepassing is.
- 2.1.6. In reactie hierop heeft de heffingsambtenaar de aanvankelijke aanslagen 2006 bij creditnota's (hierna: verminderingsbeschikkingen) van 8 mei 2007 verminderd tot nihil. Tegelijkertijd heeft hij bij nota's van 8 mei 2007 van belanghebbende respectievelijk € 481.424,50 en € 445.224,50 aan leges gevorderd, berekend naar het voor het verlenen van bouwvergunningen eerste fase geldende (lagere) tarief (hierna: de nadere aanslagen 2006).
- 2.1.7. Zowel de aanvankelijke aanslagen 2006 als de nadere aanslagen 2006 omschrijven de geheven bedragen als 'leges reguliere bouwvergunning'.
- 2.1.8. Het College heeft belanghebbende bij besluit van 23 april 2007 een reguliere bouwvergunning tweede fase verleend. Ter zake van deze vergunning heeft de heffingsambtenaar op grond van de Legesverordening 1995, laatstelijk gewijzigd bij raadsbesluit van 28 december 2006 (hierna: de Verordening 2007) bij nota van 8 mei 2007 € 192.305 aan leges gevorderd (hierna: de aanslag 2007).
- 2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat het niet is toegestaan een vermindering van een (primitieve) aanslag terug te nemen door het opleggen van een volgende (primitieve) aanslag. Derhalve dienen de nadere aanslagen 2006 te worden vernietigd. Dit is slechts anders indien de nadere aanslagen 2006 als navorderingsaanslagen in stand kunnen blijven, waartoe aan de vereisten voor navordering moet zijn voldaan. Een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt ontbreekt in dit geval, aldus het Hof.
- 2.2.2. Naar het oordeel van het Hof is sprake van een discrepantie tussen de wil van de heffingsambtenaar en de vastlegging daarvan in de aanvankelijke aanslagen 2006, zoals deze luiden na de vermindering daarvan tot nihil. De wil van de heffingsambtenaar was erop gericht van belanghebbende leges te heffen tot de bedragen die – gelijktijdig met de vermindering van de aanvankelijke aanslagen tot nihil – zijn vastgesteld bij de nadere aanslagen 2006.
- 2.2.3. Naar het oordeel van het Hof moet belanghebbende terstond na de ontvangst van de aanvankelijke aanslagen 2006, de verminderingsbeschikkingen en de nadere aanslagen 2006, de bij de totstandkoming en, in samenhang daarmee, de vermindering van de aanvankelijke aanslagen 2006 gemaakte fout kenbaar zijn geweest. Daarbij neemt het Hof in aanmerking dat belanghebbende zelf, na ontvangst van de aanvankelijke aanslagen 2006, contact met de heffingsambtenaar heeft opgenomen om hem erop te wijzen dat het (lagere) tarief voor het verlenen van bouwvergunningen eerste fase van toepassing is, omdat aan belanghebbende twee bouwvergunningen eerste fase waren verleend. Belanghebbende moet dus aanstonds hebben begrepen dat de vermindering van de aanvankelijke aanslagen 2006 tot nihil op een vergissing berustte. Gelet op het arrest van de Hoge Raad van 8 augustus 2003, nr. 37.570, ECLI:NL:HR:2003:AI0921, BNB 2003/345 (red.: NTFR 2003/1399), is navordering in dat geval geoorloofd, aldus het Hof.

Geschil

2.3. De middelen 1 en 2 richten zich tegen 's Hofs oordeel dat de nadere aanslagen 2006 mogen worden geconverteerd in rechtsgeldig opgelegde navorderingsaanslagen.

Rechtsoverwegingen

2.4.1. Het tweede middel betoogt dat het Hof ten onrechte en onbegrijpelijk heeft geoordeeld dat de betwiste aanslagen als navorderingsaanslagen in stand kunnen blijven, omdat naar 's Hofs oordeel sprake is van een discrepantie tussen wil en feitelijk handelen van de heffingsambtenaar als gevolg van een vergissing en niet op grond van een onjuist inzicht in het recht.

2.4.2. Het middel slaagt. De aanvankelijke aanslagen 2006 zijn opgelegd in verband met het verlenen van de door belanghebbende aangevraagde reguliere bouwvergunningen eerste fase. Daarbij is een onjuist tarief toegepast, te weten het tarief voor het verlenen van een reguliere bouwvergunning. Naar aanleiding van belanghebbendes bezwaren behoorden die aanslagen te worden verminderd naar aanslagen berekend naar het juiste tarief. De heffingsambtenaar heeft zich evenwel op het standpunt gesteld dat de aanvankelijke aanslagen moesten worden verminderd tot nihil en dat nieuwe (primitieve) aanslagen ter zake van het verlenen van de aangevraagde bouwvergunningen eerste fase moesten worden opgelegd. Daarbij ging de heffingsambtenaar ten onrechte ervan uit dat het opleggen van een tweede primitieve aanslag ter zake van het verlenen van dezelfde vergunning mogelijk is. Die handelwijze berustte daarom op een onjuiste opvatting omtrent het formele recht. Aldus is geen sprake van een vergissing die ertoe heeft geleid dat de wil van deze ambtenaar niet overeenstemde met datgene wat in de verminderingsbeschikkingen is vastgelegd. Het middel betoogt terecht dat het Hof onder die omstandigheden een onjuiste uitleg heeft gegeven aan het arrest van de Hoge Raad van 8 augustus 2003, nr. 37.570, ECLI: NL:HR:2003:AI0921, BNB 2003/345 (red.: NTFR 2003/1399) (vgl. HR 26 maart 2010, nr. 09/02804, ECLI:NL:HR:2010:BL8877, BNB 2010/181 (red.: NTFR 2010/786), overweging 3.3.4).

De omstandigheid dat belanghebbende aanstonds moet hebben begrepen dat de verminderingen van de aanvankelijke aanslagen 2006 tot nihil berustten op een fout, brengt niet mee dat navordering niettemin geoorloofd is.

2.5. Het derde middel kan niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3. Beoordeling van het middel in het incidentele beroep in cassatie

3.1. Het middel berust op de opvatting dat geen sprake is van tweede primitieve aanslagen omdat de nadere aanslagen 2006 andere belastbare feiten betreffen dan de aanvankelijke aanslagen 2006.

Het middel faalt. Zoals hiervoor in onderdeel 2.4 is overwogen zijn zowel de aanvankelijke aanslagen 2006 als de nadere aanslagen 2006 opgelegd ter zake van het verlenen van dezelfde bouwvergunningen eerste fase. De omstandigheid dat bij het opleggen van de aanvankelijke aanslagen 2006 het tarief is toegepast dat volgens de Tarieventabel 2006 behoort bij het verlenen van een reguliere bouwvergunning brengt niet mede dat ter zake van het zelfde belastbare feit opnieuw een primitieve aanslag kan worden opgelegd.

4. Slotsom

Gelet op hetgeen hiervoor in onderdeel 2.4 is overwogen kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. De aanslagen bouwleges 2006 moeten worden vernietigd. De aanslag bouwleges 2007 blijft in stand.

Commentaar

De heffingsambtenaar van de gemeente Groningen meent ten onrechte dat met betrekking tot de verlening van een bouwvergunning een tweede primitieve aanslag bouwleges kon worden opgelegd, omdat hij de eerste primitieve aanslag bouwleges had verminderd tot nihil vanwege toepassing van een te hoog tarief. Met het opleggen van de eerste primitieve aanslag had de heffingsambtenaar zijn bevoegdheid om te heffen verspeeld en correctie is daarna alleen nog maar mogelijk door middel van een navorderingsaanslag. Een tweede primitieve aanslag kan op verzoek van een heffingsambtenaar weliswaar worden geconverteerd in een navorderingsaanslag, maar dan dient wel aan de voorwaarden voor navordering te worden voldaan.

Zo is navordering onder meer mogelijk indien sprake is van een schrijf- of tikfout. In de onderhavige procedure is dan ook in geschil of de vermindering van de eerste primitieve aanslag tot nihil als schrijf- of tikfout is aan te merken. Reeds in 2010 had de Hoge Raad in een soortgelijke casus al eens overwogen dat 'in dat geval berustte de handelwijze van de heffingsambtenaar op een onjuiste opvatting omtrent het formele recht, die niet is aan te merken als een vergissing die ertoe heeft geleid dat de wil van deze ambtenaar niet overeenstemde met datgene wat in de verminderingsbeschikking is vastgelegd' (HR 26 maart 2010, nr. 09/02804, NTFR 2010/786). Anders gezegd: als de vermindering van de eerste primitieve aanslag in overeenstemming is met de wil van de heffingsambtenaar, dan is geen sprake van een (met een navorderingsaanslag te herstellen) schrijf- of tikfout.

Gezien dit arrest van de Hoge Raad uit 2010 wekte de uitspraak van het hof uit 2013 (Hof Arnhem-Leeuwarden 30 juli 2013, nr. 11/00318, 11/00319 en 11/00321, NTFR 2013/1859) in de onderhavige procedure enige verbazing. Het hof oordeelde onder meer 'dat sprake was van een discrepantie tussen de wil van de Heffingsambtenaar en de vastlegging daarvan in de aanvankelijke aanslagen' en dat 'de wil van de Heffingsambtenaar was er (...) op gericht van belanghebbende leges te heffen tot de bedragen die – gelijktijdig met de vermindering van de aanvankelijke aanslagen tot nihil – zijn vastgesteld bij de nadere aanslagen'. Dat de wil van de heffingsambtenaar erop is gericht om leges te heffen tot het bedrag dat is vastgesteld bij de tweede primitieve aanslag is evident, maar zulks is formeelrechtelijk nu eenmaal niet mogelijk door bewust de eerste primitieve aanslag tot nihil te verminderen om vervolgens een tweede primitieve aanslag naar het gewenste bedrag op te leggen. Het onderhavige arrest van de Hoge Raad – waarbij de hiervoor aangehaalde hofuitspraak wordt vernietigd – komt dan ook niet als een verrassing. Onjuiste opvattingen van de inspecteur omtrent het recht kunnen ook na de inwerkingtreding van art. 16, lid 2, onderdeel c, AWR niet worden hersteld door een navorderingsaanslag (zie HR 27 juni 2014, nr. 13/02194, NTFR 2014/1859, r.o. 2.3.1), dus deze jurisprudentie blijft ook voor gevallen ná 1 januari 2010 zijn relevantie behouden.

[1] Igor Thijssen is verbonden aan KanPiek Fiscale Advocatuur te Amsterdam

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2014-2893>

Datum: 15-4-2016 10:55:30

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeleenvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.