

ECLI:NL:HR:2024:1178

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	13-09-2024
Datum publicatie	13-09-2024
Zaaknummer	23/00801
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHSHE:2023:246 Conclusie: ECLI:NL:PHR:2023:1209 Conclusie: ECLI:NL:PHR:2023:1224
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Art. 219 en 223 Gemeentewet (forensenbelasting). Tariefsverhoging en regulering woningmarkt. Exceptieve toetsing. HR 8 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:34, BNB 2021/86.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 23/00801

Datum 13 september 2024

ARREST

in de zaak van

[X] (hierna: belanghebbende)

tegen

het DAGELIJKS BESTUUR VAN DE BELASTINGSAMENWERKING GEMEENTEN EN WATERSCHAPPEN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof s-Hertogenbosch van 25 januari 2023, nr. 21/003071, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Limburg (nr. AWB 20/2430) betreffende de aan belanghebbende voor het jaar 2020 opgelegde aanslag in de forensenbelasting van de gemeente Gulpen-Wittem.

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 22 december 2023 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.²

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2 Uitgangspunten in cassatie

- 2.1 Belanghebbende is mede-eigenaar van een in de gemeente Gulpen-Witterm (hierna: de gemeente) gelegen woning.
- 2.2 Belanghebbende en de andere eigenaar hebben hun hoofdverblijf in een andere gemeente. Zij hebben de woning gedurende meer dan negentig dagen van het jaar voor zichzelf beschikbaar. Ter zake daarvan heft de gemeente forensenbelasting.
- 2.3 In 2019 werd de forensenbelasting geheven naar een vast tarief van 129 en een variabel tarief van 0,23 procent van de WOZ-waarde van de woning.
- 2.4 De in deze procedure bestreden aanslag voor het jaar 2020 berust op de Verordening forensenbelasting Gulpen-Witterm 2020 (hierna: de Verordening). De aanslag forensenbelasting voor het jaar 2020 is met inachtneming van deze verordening opgelegd naar een vast tarief van 280 en een variabel tarief van 0,56 procent van de WOZ-waarde van de woning.

3 Procedure voor het Hof

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of de hiervoor in 2.4 genoemde aanslag terecht en tot het juiste bedrag is opgelegd. Belanghebbende betoogde dat de aan de aanslag ten grondslag liggende Verordening onverbindend is wegens strijd met algemene rechtsbeginselen. Belanghebbende heeft zich daartoe onder meer beroepen op het evenredigheidsbeginsel, omdat de omvang van de forensenbelasting naar zijn oordeel onevenredig is in vergelijking met het belang dat de gemeente daarmee beoogt te dienen. Hij heeft in dit verband aangevoerd dat bij de besluitvorming inzake de tariefsverhoging met ingang van 1 januari 2020 de belangen van eigenaren van tweede huizen niet zijn meegewogen. Verder baseert belanghebbende zijn standpunt dat de Verordening onverbindend is onder meer op het argument dat sprake is van onredelijke en willekeurige belastingheffing.
- 3.2 Het Hof heeft vooropgesteld dat de wetgever gemeenten de bevoegdheid heeft gegeven om, met inachtneming van de wettelijke beperkingen, heffingsmaatstaven voor gemeentelijke belastingen te kiezen, waarbij het de gemeenten vrijstaat de heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de plaatselijke praktijk. Artikel 223 van de Gemeentewet, waarin aan gemeenten de mogelijkheid tot heffing van forensenbelasting wordt geboden, kent geen heffingsmaatstaf of (maximale) tariefstelling. Het staat een gemeente vrij het tarief van de forensenbelasting afhankelijk te maken van de overeenkomstig de Wet Waardering onroerende zaken bepaalde waarde van een woning, maar het tarief kan ook op andere wijze worden bepaald. Voor onverbindendverklaring van een regeling is slechts plaats indien de gekozen heffingsmaatstaf dan wel de tariefstelling tot een uitkomst leidt die in strijd is met de wet of enig algemeen rechtsbeginsel, aldus het Hof.
- 3.3 De bestreden uitspraak bevat een weergave van een tijdens een vergadering van de gemeenteraad ingediend amendement tot verhoging van de forensenbelasting met ingang van 2020 (hierna: het amendement). Ter verdediging van het amendement is in die vergadering met name gewezen op argumenten die verband houden met de vastgelopen woningmarkt in de gemeente. Het Hof heeft vastgesteld dat het amendement unaniem is aangenomen, ofschoon de

verantwoordelijke wethouder het amendement heeft afgeraden omdat hij eerst onderzoek wilde laten doen naar de vraag of verhoging van de forensenbelasting het beoogde effect op de woningmarkt kon hebben, of sprake was van de in het amendement omschreven leegstand of spookgebieden, en of daadwerkelijk sprake was van verdringing van starters op de woningmarkt door eigenaren van tweede woningen.

- 3.4 Uit een in de bestreden uitspraak aangehaalde beslissing van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State heeft het Hof afgeleid dat het in dit geval dient te beoordelen of het vaststellen van de Verordening berust op een zorgvuldige besluitvorming, en of de in de Verordening neergelegde keuzes deugdelijk zijn gemotiveerd. Als dit niet is gebeurd en daardoor niet kan worden beoordeeld of sprake is van strijd met hogere wetgeving of van schending van algemene rechtsbeginselen of van algemene beginselen van behoorlijk bestuur, kan de Verordening buiten toepassing worden gelaten en de daarop gebaseerde aanslag worden vernietigd, aldus het Hof.
- 3.5 Uit de tekst van het amendement en de behandeling daarvan in de raadsvergadering heeft het Hof afgeleid dat de verhoging van de forensenbelasting is ingevoerd om de kennelijk vastgelopen woningmarkt te verlichten en dat het hoofddoel dat de gemeentelijke regelgever met de tariefsverhoging wilde bereiken, was gelegen in het reguleren van de woningmarkt. Het Hof heeft vastgesteld dat de wettelijke grondslag van de forensenbelasting is gelegen in het gebruik van gemeentelijke voorzieningen door niet-ingezetenen, maar dat in dit geval met de verhoging van het tarief van de forensenbelasting een ander doel is nagestreefd.
- 3.6 Daarnaast heeft het Hof uit de omstandigheden dat de wethouder tijdens de raadsvergadering heeft geadviseerd de voorgestelde wijziging pas in te voeren na het door hem gewenste en nader omschreven onderzoek, en het amendement niettemin is aangenomen zonder dergelijk onderzoek af te wachten, afgeleid dat bij het aannemen van het amendement niet bekend was of verhoging van de forensenbelasting het gewenste effect kon hebben. Daarbij volgt uit de behandeling van het amendement niet dat de negatieve gevolgen van de zeer forse verhoging voor bestaande eigenaren van tweede woningen in de gemeente zijn afgewogen tegen het gemeentelijke belang, aldus het Hof.
- 3.7 Het Hof heeft vervolgens overwogen dat het zich geplaatst ziet voor de vraag of het zich, gelet op de beperkte mate waarin het kan toetsen, in een politieke keuze kan mengen. Die vraag heeft het Hof ontkennend beantwoord. Aangezien de gemeentelijke wetgever bij de tariefswijziging uitdrukkelijk ook heeft meegenomen dat forensen gebruik maken van de gemeentelijke voorzieningen, is volgens het Hof geen sprake van een belastingheffing die alleen is ingevoerd om de plaatselijke woningmarkt te reguleren. De bevoegdheid tot heffen van forensenbelasting is niet gebruikt voor een ander doel dan waarvoor zij is gegeven, en evenmin is er sprake van strijd met algemene rechtsbeginselen, aldus het Hof.

4 Beoordeling van de klachten

- 4.1.1 De klachten richten zicht tegen het hiervoor in 3.7 weergegeven oordeel. Bij de beoordeling van deze klachten stelt de Hoge Raad voorop dat in artikel 223 van de Gemeentewet geen beperkingen zijn gesteld aan de hoogte van het tarief voor de forensenbelasting.³
- 4.1.2 De hoogte van het tarief van deze belasting staat op zichzelf dan ook niet aan de belastingrechter ter beoordeling. Dat is slechts anders voor zover de regeling daarover in een gemeentelijke verordening onverbindend is doordat zij in strijd komt met (i) een ieder verbindende bepaling van internationaal recht zoals bedoeld in de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, (ii) een wet in formele zin, of (iii) een algemeen rechtsbeginsel of ander ongeschreven recht.⁴
- 4.1.3 De klachten falen derhalve voor zover zij betrekking hebben op de verwerping door het Hof van belanghebbendes standpunt dat de verhoging van het tarief leidt tot een onredelijke en willekeurige belastingheffing. De bepalingen van de Verordening kunnen door de rechter namelijk alleen worden getoetst aan de hiervoor in 4.1.2 bedoelde rechtsregels.
- 4.2 Uit artikel 223 van de Gemeentewet, zijnde een wet in formele zin, kan niet worden afgeleid dat een verband dient te bestaan tussen het voordeel dat de forens heeft van gemeentelijke voorzieningen en het bedrag van de door hem verschuldigde forensenbelasting.⁵ De klachten falen voor zover zij uitgaan

van een andere opvatting.

4.3 De klachten falen ook voor zover zij berusten op de opvatting dat de onderhavige forensenbelasting in strijd is met artikel 219, lid 2, van de Gemeentewet omdat zij wordt geheven naar de grondslag van de WOZ-waarde van de desbetreffende woning. Die opvatting is onjuist.⁶ Op grond van artikel 219, lid 2, van de Gemeentewet mag een gemeentelijke belasting, dus ook een forensenbelasting, niet worden geheven naar het inkomen, de winst of het vermogen. In dit voorschrift is tot uitdrukking gebracht dat het de gemeentelijke wetgever niet vrijstaat draagkracht als verdelingsmaatstaf te hanteren omdat dit zou kunnen leiden tot doorkruising van het algemene inkomensbeleid van de centrale overheid.⁷ De omstandigheid dat de gemeentelijke wetgever voor het tarief van de forensenbelasting aansluiting zoekt bij de WOZ-waarde van de woning ten aanzien waarvan deze belasting wordt geheven, brengt niet mee dat de heffing afhankelijk wordt gesteld van de draagkracht van degene aan wie de woning toebehoort. Opmerking verdient dat uit de parlementaire behandeling van artikel 219, lid 2, van de Gemeentewet volgt dat de wetgever het mogelijk acht dat de tariefstructuur wordt gekoppeld aan objectieve criteria die een meer indirect verband met het inkomen kunnen hebben, zoals de waarde van een onroerende zaak.⁸ Daarmee wordt de heffing niet afhankelijk gesteld van "het vermogen" als bedoeld in artikel 219, lid 2, van de Gemeentewet.

4.4 Met betrekking tot belanghebbendes klachten over de verwerping van zijn beroep op het evenredigheidsbeginsel, stelt de Hoge Raad het volgende voorop.

4.4.1 Indien de rechtmatigheid van een voorschrift in een gemeentelijke belastingverordening dat leidt tot een lastenverzwaring, met een beroep op het evenredigheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel wordt bestreden, dient de rechter in de eerste plaats te onderzoeken of de door de belanghebbende aangevoerde gerechtvaardigde belangen van de belastingplichtigen die daardoor worden geraakt, zijn meegewogen. Komt de rechter tot de slotsom dat die belangen niet zijn meegewogen, dan dient hij op grond daarvan ervan uit te gaan dat sprake is geweest van een onzorgvuldige voorbereiding en een gebrekkige motivering van het desbetreffende voorschrift in de verordening. Indien de belastingrechter als gevolg van een dergelijke onzorgvuldige voorbereiding of gebrekkige motivering niet kan beoordelen of het voorschrift in strijd is met het evenredigheidsbeginsel, kan dit ertoe leiden dat die rechter het voorschrift buiten toepassing laat en een daarop berustend besluit om die reden vernietigt.⁹

4.4.2 Het ligt niet op de weg van de rechter om de betrokken belangen alsnog af te wegen indien de gemeentelijke wetgever dit heeft nagelaten. Indien als gevolg van een onzorgvuldige voorbereiding of gebrekkige motivering niet valt te beoordelen of een voorschrift dat tot een lastenverzwaring leidt in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, brengt dit als regel mee dat de rechter dit voorschrift buiten toepassing dient te laten. Dat is slechts anders indien de negatieve gevolgen van dat voorschrift zo beperkt zijn, dat zonder meer kan worden aangenomen dat die gevolgen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met die lastenverzwaring te dienen doelen.

4.5.1 Het Hof heeft, zoals hiervoor in 3.6 weergegeven, geoordeeld dat uit de behandeling van het amendement niet volgt dat de gemeenteraad de negatieve gevolgen van de zeer forse verhoging in 2020 voor bestaande eigenaren van tweede woningen in de gemeente heeft afgewogen tegen het belang van de gemeente om de verhoging in te voeren. In dit oordeel van het Hof, dat in cassatie niet is bestreden, ligt besloten dat de negatieve gevolgen van de verhoging van het tarief voor de forensenbelasting voor eigenaren van tweede woningen in de gemeente niet zijn meegewogen bij de totstandkoming van die tariefsverhoging. Gelet op hetgeen hiervoor in 4.4.1 is overwogen, moet daarom worden aangenomen dat sprake is geweest van een onzorgvuldige voorbereiding en een gebrekkige motivering van het voorschrift in de Verordening waarbij het tarief van de forensenbelasting is verhoogd.

4.5.2 Door zijn hiervoor in 3.7 vermelde oordeel dat geen sprake is van strijd met algemene rechtsbeginselen, heeft het Hof blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. De klachten slagen in zoverre.

5 Slotsom

- 5.1 Hetgeen hiervoor in 4.5.2 is overwogen, brengt mee dat de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. De overige klachten behoeven geen behandeling.
- 5.2 De hiervoor in 4.5.1 vermelde onzorgvuldige voorbereiding en gebrekkige motivering van de bestreden tariefsverhoging zijn van dien aard dat niet kan worden beoordeeld of het desbetreffende voorschrift in de Verordening in strijd is met het evenredigheidsbeginsel. Aangezien de stukken van het geding geen aanwijzingen ervoor bevatten dat de hiervoor in 4.4.2, laatste volzin, bedoelde situatie zich voordoet, dient artikel 5 van de Verordening, waarin voor 2020 het tarief voor de forensenbelasting is vastgelegd, ten aanzien van belanghebbende buiten toepassing te blijven. Dat brengt mee dat ook artikel 10 van de Verordening, waarbij de tot dan toe geldende Verordening Forensenbelasting Gulpen-Wittem 2015 is ingetrokken, in zoverre buiten toepassing dient te blijven. Als gevolg daarvan blijft het direct voorafgaand aan 2020 geldende tarief van toepassing. De Hoge Raad vermindert de aanslag dienovereenkomstig.

6 Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

7 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, de uitspraak van de Rechtbank en de uitspraak op bezwaar,
- vermindert de voor het jaar 2020 aan belanghebbende opgelegde aanslag in de forensenbelasting tot een aanslag berekend naar het direct voorafgaand aan 2020 geldende tarief,
- draagt het dagelijks bestuur van de Belastingssamenwerking Gemeenten en Waterschappen op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van 136, en
- draagt de heffingsambtenaar van de Belastingssamenwerking Gemeenten en Waterschappen op aan belanghebbende te vergoeden het bij het Hof betaalde griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor het Hof van 134 en het bij de Rechtbank betaalde griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor de Rechtbank van 48.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.R. van Eijdsen als voorzitter, en de raadsheren M.W.C. Feteris, J. Wortel, M.T. Boerlage en A.E.H. van der Voort Maarschalk, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 13 september 2024.

¹ ECLI:NL:GHSHE:2023:246.

² ECLI:NL:PHR:2023:1209.

³ Vgl. HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:648, rechtsoverweging 4.2.

⁴ Vgl. HR 12 augustus 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP1510, rechtsoverweging 3.6.2, en HR 18 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:729, rechtsoverwegingen 3.8.1 en 3.9.1.

⁵ Vgl. HR 9 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AX0678, rechtsoverweging 3.5.

⁶ Vgl. HR 4 juni 2021, ECLI:NL:HR:2021:648, rechtsoverweging 4.2.

⁷ Vgl. Kamerstukken II, 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 65-66.

⁸ Kamerstukken II 1990/91, 21 591, nr. 7, blz. 18.

⁹ Vgl. CRvB 1 juli 2019, ECLI:NL:CRVB:2019:2016, rechtsoverweging 7.5.2, ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:452, rechtsoverweging 6, en HR 8 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:34, rechtsoverweging 5.1.
