

Noot bij: CPG 12 april 2012, nr. 11/03395, V-N 2012/29.6:

De lokale belastingen en de [WOZ](#) hebben al voor diverse ontwikkelingen op het gebied van het fiscaal bestuurs(proces)recht gezorgd. Te noemen zijn, niet limitatief, de WOZ-drietrapraket op het gebied van de bewijslastverdeling, de Fierensmarge en de WOZ-regeling inzake medebelangebenden. In dit rijtje hoort ook de navordering zonder nieuw feit thuis ([art. 18a](#) AWR). Daarover gaat het in deze zaak. Partijen hebben - zo leerde navraag bij het Hof Amsterdam - bewust afgezien van anonimisering van de uitspraak.

Het komt voor, vooral bij grote, complexe objecten, dat de heffingsambtenaar een WOZobject verkeerd afbakent. Als te veel delen in het object zijn betrokken, kan de heffingsambtenaar of de rechter conform rechtspraak (HR 27 september 2002, nr. 34927 en 34928, V-N 2002/52.30 en 52.31 en HR 8 november 2002, nr. 36941, [BNB 2003/46](#)) de beschikking wijzigen, waardoor het juiste, kleinere object wordt afgebakend (het "op maat snijden" van het object).

Voorbeeld: de heffingsambtenaar heeft een woonwinkelpand als één onroerende zaak afgebakend, terwijl het pand uit twee onroerende zaken bestaat (de woning en de winkel). Het "op maat snijden" leidt vrijwel altijd tot een lagere vastgestelde waarde en dus tot vermindering van de naar die waarde geheven OZB. Als te weinig delen in het object zijn betrokken, kan dit niet. In dat geval zijn er doorgaans te veel WOZ-beschikkingen en OZB-aanslagen. Voorbeeld: de heffingsambtenaar heeft drie met elkaar verbonden fabriekshallen als drie aparte onroerende zaken aangemerkt, terwijl de hallen op grond van art. 16d Wet WOZ één onroerende zaak zijn. Er zijn in dit voorbeeld drie WOZ-beschikkingen en zes OZB-aanslagen (drie in de eigenarenbelasting en drie in de gebruikersbelasting). De WOZ-beschikkingen en de OZB-aanslagen moeten worden vernietigd. De heffingsambtenaar kan, naar volgt uit het Schipholarrest (HR 9 mei 2003, nr. 35987, V-N 2003/28.22), wel (een) nieuwe WOZ-beschikking(en) nemen voor (het) de juist afgebakende - grotere - object(en). In het voorbeeld: één WOZ-beschikking voor één samenstel van 3 fabriekshallen. Ook kan hij, als de driejaarstermijn van [art. 11](#) AWR nog niet is verstreken, (een) nieuwe OZB-aanslag(en) opleggen, gebaseerd op de nieuwe, juiste WOZ-beschikking(en). In het voorbeeld: een aanslag in de gebruikersbelasting en een aanslag in de eigenarenbelasting voor het samenstel van drie fabriekshallen. Buiten de driejaarstermijn vormt [art. 18a](#) AWR een vangnet: binnen acht weken na het onherroepelijk worden van de herziene WOZ-beschikking kan (kunnen) (een) navorderingsaanslag (en) worden opgelegd.

Vraag is op welk wetsartikel de nieuwe WOZ-beschikking gebaseerd moet worden. Hiervoor komen in aanmerking [art. 22](#) Wet WOZ, [art. 27](#) Wet WOZ (herzieningsbeschikking) en tot 2007 ook [art. 25](#) Wet WOZ (mutatiebeschikking bij wijzigingen gedurende het WOZ-tijdvak).

In het voorliggende geval is de nieuwe beschikking gebaseerd op [art. 25](#) Wet WOZ en waren op grond van [art. 18a](#) AWR navorderingsaanslagen OZB opgelegd. Volgens belanghebbende echter leidt het Schipholarrest, in combinatie met het Gemeentegrenscorrectiearrest (HR 8 augustus 2003, 37718, V-N 38.20), ertoe dat [art. 18a](#) AWR alleen van toepassing is op primaire beschikkingen ([art. 22](#) Wet WOZ) en herzieningsbeschikkingen ([art. 27](#) Wet WOZ) en niet op mutatiebeschikkingen ([art. 25](#) Wet WOZ). Voor art. 25-beschikkingen zouden alleen [art. 11](#) en [art. 16](#) AWR soelaas bieden, waarbij voor art. 16 AWR een nieuw feit vereist is. Extra argument voor deze opvatting is het volgende. Nu [art. 25](#) Wet WOZ in tegenstelling tot [art. 27](#) Wet WOZ geen fatale termijn kent en geen nieuw feit vereist, wordt dit tekort aan rechtszekerheid gecompenseerd door het bepaalde in [art. 11](#) en [art. 16](#) AWR. Belanghebbende vond in de literatuur o.a. Van Wamel (*WFR* 2006/597), Jansen en Gramsbergen (*TFB* 2011/1) en annotatoren Snoijink ([BNB 2003/270](#) en [351](#)) en Van Leijenhorst ([BNB 2003/335](#)) aan zijn zijde, terwijl A-G IJssink ([BNB 2003/270](#)) en annotator

Kruimel (*Belastingblad* 2004, p. 617) van oordeel waren dat art. 18a AWR ook van toepassing is op mutatiebeschikkingen.

A-G IJzerman stelt nu, dat uit de wettekst en wetsgeschiedenis is af te leiden dat [art. 18a](#) AWR een vangnet biedt voor alle ‘herzieningen’ bedoeld in [hoofdstuk IV](#) van de Wet WOZ. de A-G leidt voorts uit de jurisprudentie af, dat indien sprake is van een onjuiste objectafbakening zoals in het Schipholarrest [art. 18a](#) van de AWR zeker ook geldt voor mutatiebeschikkingen ex art. 25 Wet WOZ.

Consequentie is – althans voor gevallen die onder het recht tot 2007 vallen – dat bij foutieve objectafbakening zonder nieuw feit en zonder wettelijke termijn (hoewel in de rechtspraak een termijn van acht weken na vernietiging van de oude WOZ-beschikking is voorgeschreven) een nieuwe WOZ-beschikking vastgesteld kan worden en vervolgens zonder nieuw feit belasting kan worden nagevorderd. Een verslechtering van de rechtspositie van de belastingplichtige ten gunste van de gemeente dus.

Daarbij komt nog, dat in de rechtspraak waar de A-G zich op beroept, ervan werd uitgegaan dat de wijziging in de objectafbakening niet ongunstig is voor de belastingplichtige, omdat de waarde en de daarop gebaseerde belasting gelijk zal blijven. In dit geval is de waarde in de nieuwe beschikking echter € 5 mln. hoger vastgesteld en zijn de navorderingsaanslagen navenant hoger dan de oorspronkelijke aanslagen. Formeel gezien is hier geen sprake van reformatio in peius (want niet in bezwaar of beroep verhoogd) en kan dit volgens de A-G daarom door de beugel.

Het is nu wachten op het eindoordeel van de Hoge Raad. Voor de rechtspraak zou het prettig zijn als in die uitspraak tevens wordt overwogen of [art. 18a](#) AWR al dan niet van toepassing is op alle gevallen waarin een art. 25-beschikking wordt afgegeven. Of de Hoge Raad zover zal gaan, of zich zal beperken tot het voorliggende geval van een onjuiste objectafbakening, zullen we zien.