

Beleidsregels voor het aanwijzen van een belastingplichtige in een keuzesituatie Tribuut 2024

De ambtenaar van de bedrijfsvoeringsorganisatie Tribuut belastingsamenwerking (hierna: Tribuut), aangewezen als de in artikel 231, tweede lid, onderdeel b, van de Gemeentewet bedoelde gemeente-ambtenaar van de aan de Gemeenschappelijke Regeling Tribuut belastingsamenwerking (hierna: GR) deelnemende gemeenten;

gelet op de GR, artikel 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht en artikel 253 van de Gemeentewet en het bepaalde over de belastingplicht in de belastingverordeningen, voor zover deze gelden in de aan de GR deelnemende gemeenten en Tribuut met de uitvoering daarvan is belast;

BESLUIT:

vast te stellen de volgende beleidsregels:

Beleidsregels aanwijzen belastingplichtige Tribuut 2024

1 Inleiding

In sommige gevallen zijn volgens de wet meer personen belastingplichtig voor één belastingobject (zoals een onroerende of roerende zaak, perceel, hond). Als dat zo is, mag Tribuut de aanslag aan één hen versturen. Tribuut doet dit en hanteert dan een voorkeursvolgorde bij het aanwijzen van de belastingplichtige die de aanslag op zijn/haar naam krijgt. Deze volgorde is gebaseerd op wat Tribuut verwacht dat iemand kan betalen en op het doelmatig en doeltreffend heffen en innen van de belasting. Tribuut past deze volgorde toe als de nodige gegevens beschikbaar zijn. Deze volgorde geeft richtlijnen voor de meest voorkomende gevallen.

2 Voorkeursvolgorde

1. De aanslag voor gemeentelijke belastingen die worden geheven van **genothebbenden** krachtens eigendom, bezit of beperkt recht stelt Tribuut, als er met betrekking tot één roerende of onroerende zaak **verschillende categorieën genothebbenden** zijn, in onderstaande volgorde op naam van:
 - a. de beperkt gerechtigde, waarbij de volgende voorkeursvolgorde geldt:
 1. de vruchtgebruiker c.q. gerechtigde krachtens recht van gebruik en bewoning;
 2. de opstaller, met uitzondering van degene die een opstalrecht ten behoeve van de aanleg en het onderhoud van onder- of bovengrondse leidingen heeft;
 3. de erfpachter dan wel de bekleemde meier;
 - b. de eigenaar of de appartementsgerechtigde;
 - c. degene die op andere wijze als genothebbende naar voren komt, daaronder begrepen de bezitter.
2. De aanslag voor gemeentelijke belastingen die worden geheven van **genothebbenden** krachtens eigendom, bezit of beperkt recht stelt Tribuut in onderstaande volgorde op naam van:
 - a. als er binnen één categorie genothebbenden personen zijn die volgens de beschikbare gegevens in de betreffende gemeente wonen of gevestigd zijn:
 1. degene die Tribuut ook als gebruiker aanmerkt;
 2. degene die in de gemeente woont of is gevestigd;
 3. degene die het grootste aandeel in het genotsrecht heeft;
 4. een natuurlijk persoon boven een niet-natuurlijk persoon;
 5. bij gelijke aandelen de oudste in leeftijd;
 6. degene die bij Tribuut als genothebbende of gebruiker bekend is;
 7. de eerstgerechtigde in de volgorde die de basisregistratie kadaster aanhoudt;
 - b. als er binnen één categorie genothebbenden geen personen zijn die volgens de beschikbare gegevens in de betreffende gemeente wonen of gevestigd zijn, maar wel personen die volgens de beschikbare gegevens ergens anders in Nederland wonen of gevestigd zijn:
 1. degene die het grootste aandeel in het genotsrecht heeft;

2. een natuurlijk persoon boven een niet-natuurlijk persoon;
 3. bij gelijke aandelen de oudste in leeftijd;
 4. degene die bij Tribuut als genothebbende of gebruiker bekend is;
 5. de eerstgerechtigde in de volgorde die de basisregistratie kadaster aanhoudt;
- c. als er binnen één categorie genothebbers geen personen zijn die volgens de beschikbare gegevens in Nederland wonen of gevestigd zijn, maar wel personen die volgens de beschikbare gegevens in het buitenland wonen of gevestigd zijn:
1. degene die het grootste aandeel in het genotsrecht heeft;
 2. degene die bij Tribuut als genothebbende of gebruiker bekend is;
 3. de eerstgerechtigde in de volgorde die de basisregistratie kadaster aanhoudt.
3. De aanslag voor de **onroerendezaak-belastingen**, de **BIZ-heffing** en de **rioolheffing**, die worden geheven van **gebruikers van niet-woningen**, stelt Tribuut in onderstaande volgorde op naam van:
- a. degene die Tribuut ook als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van het belastingobject aanmerkt;
 - b. degene die het huurcontract van het belastingobject op naam heeft;
 - c. degene die volgens het handelsregister het langst het adres van het belastingobject als vestigingsadres voert;
 - d. degene die een nutsvoorziening van het belastingobject op naam heeft;
 - e. degene die bij Tribuut al als belastingplichtige in de administratie voorkomt;
 - f. degene die op andere wijze als gebruiker naar voren komt.
4. De aanslag voor de **rioolheffing van gebruikers van woningen**, de **afvalstoffenheffing** en de **hondenbelasting** stelt Tribuut in onderstaande volgorde op naam van:
- a. degene die Tribuut ook als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van het belastingobject of van het object waar de hond wordt gehouden, aanmerkt;
 - b. degene die volgens de basisregistratie personen het langst staat ingeschreven op het adres van het belastingobject of van het object waar de hond wordt gehouden;
 - c. de oudste, in geval van gelijktijdige inschrijving op het adres;
 - d. degene die bij Tribuut al als belastingplichtige in de administratie voorkomt;
 - e. degene die op andere wijze als gebruiker van het belastingobject respectievelijk houder van de hond naar voren komt.
5. De aanslag **forensenbelasting** stelt Tribuut in onderstaande volgorde op naam van:
- a. degene die Tribuut ook als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van het belastingobject aanmerkt;
 - b. degene die de nutsvoorziening van het belastingobject op naam heeft;
 - c. degene die de huur van het belastingobject betaalt aan een verhuurder die ergens anders woont;
 - d. de oudste in leeftijd;
 - e. degene die bij Tribuut al als belastingplichtige in de administratie voorkomt;
 - f. degene die op andere wijze als gebruiker naar voren komt.
6. Als Tribuut aanslagen van verschillende gemeentelijke belastingen op één aanslagbiljet combineert, stelt Tribuut deze in onderstaande volgorde op naam van de belastingplichtige die volgens:
- a. de onderdelen 1 en 2 kan worden aangewezen;
 - b. onderdeel 3 kan worden aangewezen;
 - c. onderdeel 4 kan worden aangewezen;
 - d. onderdeel 5 kan worden aangewezen.
7. De punten 1 tot en met 6 gelden niet als:
- a. Tribuut de aanslag kan opleggen aan degene die over het voorgaande belastingtijdvak of kalenderjaar de aanslag heeft gekregen en diegene gezorgd heeft dat de aanslag betaald is en nog steeds belastingplichtig is;
 - b. bij Tribuut bekend is dat één van de belastingplichtigen de desbetreffende aanslag op zijn/haar naam wil hebben en dit er niet toe leidt dat de belasting niet kan worden betaald of ingevorderd.
8. Bij het heffen van belasting over een tijdvak, is bij de toepassing van de voorkeursvolgorde beslissend de situatie bij het begin van dat tijdvak of, als dit later is, bij het begin van de belastingplicht.
9. Omdat de voorkeursvolgorde bedoeld is om de aanslag op te leggen aan een belastingplichtige die deze kan betalen, kan Tribuut ook tot een andere keuze komen dan uit de voorkeursvolgorde zou volgen.

10. Als al een aanslag aan een belastingplichtige is opgelegd, vindt een wijziging pas plaats met ingang van het eerstvolgende belastingtijdvak.
11. Als een belasting op andere wijze wordt geheven, zijn de onderdelen 1 tot en met 10 van overeenkomstige toepassing.

3 Intrekking besluit

Het volgende besluit wordt ingetrokken met ingang van de datum van inwerkingtreding van dit besluit:
- Besluit van 8 juni 2016, Beleidsregels van Tribuut voor het aanwijzen van een belastingplichtige of belanghebbende 2016.

4 Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking op de dag na die van de bekendmaking.

5 Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Beleidsregels aanwijzen belastingplichtige Tribuut 2024.

Aldus vastgesteld op 27 juni 2024

De ambtenaar voornoemd,

P.N. van Houts

Rechtsmiddelen

Tegen dit besluit is geen bezwaar of beroep mogelijk. Het besluit is een beleidsregel. Op grond van artikel 8:3, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene wet bestuursrecht, kan tegen een beleidsregel geen beroep worden ingediend. Op grond van artikel 7:1, eerste lid, Awb, is dan ook geen bezwaar mogelijk.

Toelichting

Toelichting op de beleidsregels voor het aanwijzen van een belastingplichtige in een keuzesituatie.

Inleiding

Deze toelichting bestaat uit twee delen, te weten: 1 een algemeen deel; 2 een toelichting op onderdelen.

1 Algemeen

1.1 Belastingplicht

De belastingplicht voor de gemeentelijke belastingen vloeit voort uit de belastingverordeningen. Die vinden hun grondslag in de belastingbepalingen van de wet. Soms zijn er voor hetzelfde belastbare feit verschillende belastingplichtigen. Artikel 253 van de Gemeentewet bepaalt dat de belastingaanslag dan op naam van een van hen mag worden gesteld. Dit betreft dus een *mogelijkheid* en geen verplichting. Theoretisch zouden alle belastingplichtigen een belastingaanslag kunnen ontvangen. De huidige belastingsoftware voorziet echter niet in die mogelijkheid. Bovendien zou het versturen van belastingaanslagen naar alle belastingplichtigen leiden tot extra kosten. Daarom stelt Tribuut in dergelijke gevallen de belastingaanslag op naam van een van de belastingplichtigen. De aanwijzing van de belastingplichtige die in deze gevallen de aanslag krijgt, moet berusten op van te voren vastgestelde en bekendgemaakte criteria.

1.2 Beleidsregels

Op grond van jurisprudentie is het nodig beleid vast te stellen en bekend te maken met betrekking tot de keuzevrijheid bij de tenaamstelling van de aanslag als er meer dan één belastingplichtige valt aan te wijzen.

Het aanwijzen van de belastingplichtige die de aanslag krijgt, moet met weloverwogen criteria, stelselmatig en niet willekeurig gebeuren. Het daarbij gevoerde beleid moet worden vastgelegd in algemene, voor belanghebbenden tijdig kenbare beleidsregels (zie onder meer Hof 's-Hertogenbosch 29 november 1989, nr. 1007/1989, A, e IX, Belastingblad 1990, blz. 304; Hof Den Haag 1 maart 1991, nr. 4354/89, e IV, Belastingblad 1991, blz. 683; Hof Den Haag 21 mei 1992, nr. 91/1782, e VIII, Belastingblad 1992, blz. 682 en Hoge Raad 15 februari 1995, nr. 30.248, ECLI:NL:HR:1995:AA3017, Belastingblad 1995, blz. 268). Hof Amsterdam ziet geen aanleiding te veronderstellen dat het stellen van beleidsregels en het bekendmaken daarvan niet van toepassing zou zijn voor de afvalstoffenheffing indien er sprake is van meer dan één feitelijke gebruiker (Hof Amsterdam 29 april 1994, nr. 93/2462, e VII, Belastingblad 1994, blz. 543). In verband hiermee nemen wij aan dat hetzelfde geldt voor andere gemeentelijke belastingen waarbij een discretionaire bevoegdheid bestaat met betrekking tot het opleggen van de aanslag op naam van één van de belastingplichtigen.

1.3 Voor welke gemeentelijke belastingen beleidsregels?

Zoals gezegd vloeit de belastingplicht voor de gemeentelijke belastingen voort uit de belastingverordeningen. Bij het vaststellen van de beleidsregels is aangesloten bij de omschrijving van de belastingplicht in de belastingverordeningen, waarbij zich een keuzevrijheid voordoet of kan voordoen.

1.4 Voor welke gemeentelijke belastingen geen beleidsregels?

Beleidsregels voor het aanwijzen van een belastingplichtige zijn nodig als daarvoor een keuzevrijheid bestaat. Als die keuzevrijheid er niet is, zijn dus geen beleidsregels nodig. Gelet op de omschrijving van de belastingplicht in de belastingverordeningen is dit het geval bij de (water)toeristenbelasting, de parkeerbelastingen, de reinigingsrechten (bedrijfsafval), de lijkbezorgingsrechten, de leges, de marktgeden, de precariobelasting en de reclamebelasting. Weliswaar lijkt voor deze belastingen de belastingverordening soms een bepaalde keuze te bieden, maar veelal kan slechts één persoon belastingplichtig zijn.

Te denken valt hierbij aan een omschrijving in de belastingverordening dat de belastingplicht 'naar de omstandigheden' moet worden beoordeeld. Ook in artikel 4, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen komt een dergelijke zinsnede voor met betrekking tot de bepaling van de fiscale woon- of vestigingsplaats. De wetgever heeft hier welbewust afgezien van een omschrijving in de wet, aangezien invulling van dit begrip erg casuïstisch en de uitkomst altijd een waardering van feitelijke omstandigheden is. Hoewel de vraag of iemand belastingplichtig is, bijvoorbeeld als gebruiker, van een andere orde is dan de vraag waar iemand zijn woonplaats heeft, is ook de beantwoording van die vraag erg casuïstisch. In verband hiermee heeft het geen zin hiervoor beleidsregels vast te stellen. Wij merken hierbij op dat de met betrekking tot artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen in de jurisprudentie genoemde omstandigheden niet zonder meer van overeenkomstige toepassing zijn bij het bepalen van iemands belastingplicht voor de gemeentelijke belastingen. Een inschrijving in de basisregistratie personen (BPR) kan een aanwijzing zijn, maar wijkt soms af van de feitelijke situatie.

Als de belastingplichtige de aanvrager is, dan wel degene voor wie de dienst wordt verleend, verdient het ons inziens evenmin aanbeveling beleidsregels vast te stellen. In beginsel is de aanvrager belasting-

plichtig. Omdat deze bij de gemeente bekend is, levert aanwijzing als belastingplichtige geen problemen op. Indien Tribuut een andere belanghebbende bij de dienstverlening dan de aanvrager als belastingplichtige wil aanwijzen, kan het noodzakelijk zijn beleidsregels te formuleren. Die conclusie zou kunnen worden getrokken uit het arrest van de Hoge Raad van 5 april 1995, nr. 30.120, ECLI:NL:HR:1995:AA1541, Belastingblad 1995, blz. 421, inzake aanslag huisriolering 1991 gemeente Amsterdam. In de Verordening huisrioleringen van de gemeente Amsterdam werd als belastingplichtige aangemerkt degene door wie of namens wie een dienst is aangevraagd, dan wel ten behoeve van wie de dienst is verleend. De dienst bestond in het onderhavige geval in het ontstoppen van de in de openbare straat gelegen huisriolering en was aangevraagd door de huurder, buiten medeweten van de eigenaar. Het beleid van de gemeente Amsterdam was erop gericht om, nadat de dienst was verleend, de eigenaar mede te delen dat hem of haar een aanslag zou worden opgelegd. De Hoge Raad bekrachtigde de handelwijze van de gemeente, daarbij oordelend dat de keuze voor de eigenaar kennelijk was gemaakt op grond van en kon worden gerechtvaardigd door overwegingen van doelmatigheid. Het is niet duidelijk of dit geval maatgevend is voor alle gevallen waarin de belastingplicht hetzelfde omschreven is. In dit geval kan van belang zijn geweest dat de kosten van onderhoud van de huisriolering in beginsel ten laste van de eigenaar/verhuurder komen en dat de huurder met de aanvraag mogelijk de zaken van de eigenaar/verhuurder waarnam (zaakwaarneming). De conclusie is dan gerechtvaardigd dat de eigenaar het meest belang bij de dienstverlening had (zie ook hierna).

Het kan voorkomen dat meer dan één persoon of instantie een aanvraag doet, bijvoorbeeld bij aanvragen voor een omgevingsvergunning. Met behulp van het bepaalde in het tweede zinsdeel is degene ten behoeve van wie de dienst wordt verleend belastingplichtig. Tribuut heeft geen keuzevrijheid. Degene die (het meest) profijt heeft van de gemeentelijke dienstverlening moet als belastingplichtige worden aangewezen. Dit moet naar de omstandigheden worden beoordeeld. Vergelijk Hoge Raad 4 maart 1992, nr. 27.819, Belastingblad 1992, blz. 383, inzake reclamebelasting (Rotterdam): is belastingplichtig degene van wie dan wel voor wie een openbare aankondiging wordt aangetroffen, dan moet degene die bij de openbare aankondiging rechtstreeks belang heeft als belastingplichtige worden aangemerkt. Hebben meer personen rechtstreeks belang, dan is belastingplichtig degene wiens belang het meest op de voorgrond treedt.

1.5 Doelstelling bij het hanteren van de beleidsregels

Bij het vaststellen van beleidsregels voor het aanwijzen van een belastingplichtige is van belang dat de gekozen voorkeursvolgorde een eenvoudige en doelmatige uitvoeringspraktijk bevordert. Hiertoe behoort ook een doelmatige invordering. Voorkomen moet worden dat aanslagen worden opgelegd aan belastingplichtigen die mogelijk geen betaalcapaciteit hebben.

2 Toelichting op de onderdelen

Aanhel

De ambtenaar van het samenwerkingsverband die bij of krachtens de gemeenschappelijke regeling is aangewezen als de in artikel 231, tweede lid, onder b, van de Gemeentewet bedoelde ambtenaar van de deelnemende gemeenten (de heffingsambtenaar), kan de beleidsregels vaststellen. Het bestuur zou deze beleidsregels ook kunnen vaststellen. De keuze voor het bestuursorgaan dat de beleidsregels vaststelt, werkt door in de ondertekening. Gekozen is voor de heffingsambtenaar, omdat het bestuur op grote(re) afstand van de uitvoering staat.

2.1 Inleiding

In dit onderdeel geven wij in korte algemene bewoordingen weer waarom en tot welk doel de beleidsregels worden vastgesteld. De voorkeursvolgorde is gebaseerd op veronderstelde betaalcapaciteit en doelmatige c.q. doeltreffende heffing en invordering.

Hoge Raad 17 oktober 2008, 42753, ECLI:NL:HR:2008:BF9110, overweegt:

‘dat het een gemeente vrijstaat om, als zij ervoor kiest om één van de gebruikers aan te slaan, bij de keuze welke gebruiker zij in de heffing betreft (mede) rekening te houden met de kans dat de aanslag bij hem kan worden geïnd. Indien (ten minste) één van de gebruikers geen verhaal biedt, is de gemeente niet gehouden om gebruik te maken van de (...) mogelijkheid om de aanslag op te leggen aan alle belastingplichtigen tezamen. Ook indien een dergelijke aanslag wordt opgelegd, zal de gemeente immers een keuze moeten maken wie van de gebruikers zij zal aanspreken, zij het dan in het kader van de invordering. Ook bij die keuze mag de gemeente rekening houden met de draagkracht van de hoofdelijk aansprakelijke belastingschuldigen (vgl. HR 2 november 2001, nr. C00/004, NJ 2002,24).’

Zie ook onderdeel 7.

2.2 Voorkeursvolgorde

Onderdeel 1 Voorkeursvolgorde bij verschillende categorieën genothebbers

Bij een roerende of onroerende zaak kan sprake zijn van verschillende genothebbers: de eigenaar, de bezitter of de beperkt gerechtigde. Als Tribuut aan één van dezen een gemeentelijke belastingaanslag

moet opleggen, kunnen zich met betrekking tot het aanwijzen van de belastingplichtige twee keuzemogelijkheden voordoen, te weten:

- a. een keuze tussen de hier genoemde categorieën genothebbers;
- b. een keuze binnen één categorie genothebbers.

In onderdeel 1 is een voorkeursvolgorde bepaald als sprake is van verschillende categorieën genothebbers.

Wij merken op dat artikel 253 van de Gemeentewet hier niet van toepassing is. Dit artikel bepaalt dat als voor hetzelfde voorwerp van de belasting of hetzelfde belastbare feit twee of meer personen belastingplichtig zijn, de belastingaanslag ten name van één van hen kan worden gesteld. Dit artikel ziet bijvoorbeeld op de gevallen waarin sprake is van genothebbers krachtens een 'zakelijk recht' van dezelfde soort. De wetgever gaat ervan uit dat bij verschillende soorten 'zakelijke rechten' met betrekking tot één onroerende zaak er maar één belastingplichtig kan zijn, en wel degene die het genot van de vruchten van de onroerende zaak heeft (Kamerstukken II 1988/89, 21135, nr. 3, blz. 25, 26; heeft geleid tot de Invoeringswet Invorderingswet, Stb. 1990, 222).

De vraag is of degene die het genot van de vruchten heeft eenduidig en eenvoudig is aan te wijzen. Bij bloot-eigendom en een beperkt recht met betrekking tot een onroerende zaak kan dit inderdaad.

Moeilijker wordt het als op een onroerende zaak meer dan een beperkt recht is gevestigd. Welk beperkt recht gaat dan voor? Voor de waterschappen is voor de watersysteemheffing voor gebouwde en ongebouwde onroerende zaken en natuurterreinen in artikel 119, tweede lid, onder a, van de Waterschapswet bepaald dat heffingsplichtig is de beperkt gerechtigde en niet de eigenaar (behalve de uitzondering in onderdeel b bij een recht van opstal ten behoeve van de aanleg en het onderhoud van onder- of bovengrondse leidingen). Bij verschillende soorten van genot krachtens beperkt recht geldt op grond van het derde lid de volgende volgorde van voorrang:

1. de vruchtgebruiker;
2. de opstaller;
3. erfpachter of bekleemde meier.

Het hier niet genoemde recht van gebruik en bewoning kan op grond van artikel 226 van boek 3 van het Burgerlijk Wetboek met het recht van vruchtgebruik worden gelijkgesteld. Het evenmin genoemde appartementsrecht kan worden beschouwd als een vorm van mede-eigendom, zodat de voorkeursvolgorde van artikel 119, tweede lid, onder a, Waterschapswet daarop niet van toepassing is.

Uit de gekozen volgorde kan worden afgeleid dat de Waterschapswet wil uitkomen bij de daadwerkelijk genothebber.

Daarom is de voorkeursvolgorde in onderdeel 1 afgestemd op de regeling in artikel 119 van de Waterschapswet.

Als met betrekking tot onroerende zaken in de basisregistratie kadaster naast de eigenaar ook een andere 'zakelijk gerechtigde' is vermeld, wordt degene die het afgeleide zakelijke recht heeft als genothebber krachtens 'zakelijk recht' voor de onroerendezaakbelastingen aangemerkt.

Bij meer dan een beperkt recht ten aanzien van een onroerende zaak is de algemene regel dat degene die een beperkt recht heeft dat is afgeleid van het recht van iemand die bij afwezigheid van het tweede beperkte recht als genothebber krachtens beperkt recht zou worden aangemerkt, als belastingplichtige wordt aangemerkt. Is er sprake van een afhankelijk opstalrecht, dan zijn opstal en ondergrond twee afzonderlijke objecten. De opstaller is genothebber van de opstal, de eigenaar is genothebber van de ondergrond. De Hoge Raad verstaat onder een afhankelijk opstalrecht het recht dat wordt gevestigd als aanvulling op en verbonden aan een eerder, dan wel te zelfder tijd aangegane overeenkomst met betrekking tot de onroerende zaak (Hoge Raad 7 maart 1979, nr. 20.860, BNB 1979/126). Bij een zelfstandig opstalrecht worden ondergrond en opstal als één object aangemerkt. De opstaller is belastingplichtig voor het geheel (Hoge Raad 21 oktober 1992, nr. 28.641, BNB 1993/9, Belastingblad 1992, blz. 840).

Voor de onroerende-zaakbelastingen is het bepaalde in de Waterschapswet mede van belang in verband met de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ). Ook de waterschappen en de Belastingdienst gebruiken het waardegegeven. Het is van belang dat gemeenten, samenwerkingsverbanden, waterschappen en Belastingdienst voor zover mogelijk dezelfde belastingplichtige aanwijzen.

Ook de bezitter kan belastingplichtig zijn. Bezitter is degene die een goed houdt voor zichzelf (artikel 108 van boek 3 van het Burgerlijk Wetboek). Daarbij gaat het met name om de uitoefening van de feitelijke macht (artikel 113, eerste lid, van boek 3 van het Burgerlijk Wetboek).

Aangezien de bezitter niet als zodanig in het Kadaster wordt vermeld, zal de aanslag slechts dan ten name van de bezitter (kunnen) worden gesteld, indien degene die op grond van de kadastrale gegevens de aanslag heeft ontvangen kan aantonen dat hij geen genothebber is (vergelijk artikel 220b, tweede lid, van de Gemeentewet). In verband hiermee is de bezitter als laatste in de voorkeursvolgorde opgenomen.

Overigens kan een bezitter - ook die te kwader trouw - volledig rechthebbende worden, namelijk in geval van verjaring (artikelen 99 e.v. van boek 3 van het Burgerlijk Wetboek).

Van bezit moet worden onderscheiden de economische eigendom. De economische eigenaar is geen bezitter zoals hiervoor omschreven. Deze houdt namelijk niet voor zichzelf, maar voor de juridische eigenaar. De economische eigenaar kan dus nooit te goeder trouw bezitten, dat is houden voor zichzelf, zonder de juridische eigendom te hebben. De juridische eigenaar aanvaardt in een dergelijke situatie vrijwillig een beperking van zijn genot en is nog steeds belastingplichtig (Hoge Raad 29 november 1989, nr. 26.308, BNB 1990/43).

Samenvattend:

Belastingplichtig is degene die het (meest omvattende) genot heeft van de (on)roerende zaak. Als zodanig bestaat in beginsel geen keuzevrijheid. Beperkt recht gaat als afgeleid recht voor op (bloot-)eigendom. De gekozen voorkeursvolgorde is mede gebaseerd op artikel 119 Waterschapswet.

Onderdeel 2 Voorkeursvolgorde binnen één categorie genothebbers

Als Tribuut met betrekking tot één onroerende zaak meer dan één genothebber krachtens bijvoorbeeld eigendom kan aanwijzen, kan zij de aanslag opleggen aan één van hen (artikel 253 Gemeentewet). De vraag is wie Tribuut als belastingplichtige aanwijst. Daartoe dienen de beleidsregels zoals neergelegd in onderdeel 2. Daarbij is een onderscheid aangebracht, afhankelijk van de woon- of vestigingsplaats van de belastingplichtigen. De gegevens zijn in beginsel aan het Kadaster te ontleen. Maar ook de basisregistratie personen kan als bron fungeren. In verband hiermee wordt in onderdeel 2.1 gesproken van 'beschikbare gegevens'.

Tribuut kan een andere volgorde hanteren. Geen wetsbepaling verzet zich ertegen de aanslagen te stellen ten name van een andere eigenaar dan degene die het grootste aandeel bezit in de eigendom van de desbetreffende onroerende zaak (Hof Amsterdam 25 februari 1983, nr. 512/82, Belastingblad 1985, blz. 216). Het in onderdeel 2.a.1 opgenomen criterium kan een eerste schifting aanbrengen in de kring belastingplichtige genothebbers.

De keuze in onderdeel 2.a.4 voor de term 'niet-natuurlijk persoon' bewerkstelligt dat Tribuut ook maatschappen en dergelijke in de keuzevolgorde kan meenemen.

In de onderdelen 2.a.5 en 2.b.3 hebben wij gekozen voor een sekseneutraal criterium.

Onderdeel 3 Voorkeursvolgorde bij de onroerendezaakbelastingen, de BIZ-heffing en rioolheffing van gebruikers van niet-woningen.

Indien er verschillende gebruikers zijn met betrekking tot een onroerende zaak kan Tribuut de aanslag opleggen aan een van hen (artikel 253, eerste lid, van de Gemeentewet). Het is vaste jurisprudentie dat Tribuut hierbij is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Het ging daarin steeds om gevallen waarbij gebruikers ieder voor zich een zelfstandige huishouding voerden. De beginselen van behoorlijk bestuur vergen in dat soort gevallen dat Tribuut met weloverwogen criteria, stelselmatig en niet willekeurig gebruik maakt van de keuzevrijheid bij de aanwijzing van de belastingplichtige, en dat zij het daarbij gevoerde beleid vastlegt in algemene, voor belanghebbenden tijdig kenbare beleidsregels. Daarbij moet worden bedacht dat de praktische gevolgen voor diegene van de medegebruikers van een onroerende zaak, op wiens naam Tribuut de aanslag stelt, zeer bezwaarlijk kunnen zijn in verband met de problemen die kunnen ontstaan bij het zoeken van verhaal op de medegebruikers. Zie Hof 's-Hertogenbosch 29 november 1989, nr. 1007/1989, A, e IX, Belastingblad 1990, blz. 304; Hof Den Haag 1 maart 1991, nr. 4354/89, e IV, Belastingblad 1991, blz. 683 en Hof Den Haag 21 mei 1992, nr. 91/1782, e VIII, Belastingblad 1992, blz. 682 en Hoge Raad 15 februari 1995, nr. 30.248, ECLI:NL:HR:1995:AA3017, Belastingblad 1995, blz. 268. Vergelijk ook Hof Amsterdam 29 april 1994, nr. 93/2462, e VII, Belastingblad 1994, blz. 543 (inzake de afvalstoffenheffing).

Onderdeel 4 Voorkeursvolgorde bij de rioolheffing van gebruikers, de afvalstoffenheffing en de hondenbelasting

Het stellen van beleidsregels is alleen nodig in geval van gebruik van leden van een huishouding dat wordt toegerekend aan een door de in artikel 231, tweede lid, onderdeel b, van de Gemeentewet bedoelde ambtenaar aan te wijzen lid van dat huishouden. Bij gebruik van onzelfstandige gedeelten van een roerende of onroerende zaak of perceel, betreft Tribuut voor de rioolheffing en de afvalstoffenheffing de eigenaar/verhuurder in de heffing.

Uit het arrest van de Hoge Raad van 15 februari 1995, nr. 30.248, ECLI:NL:HR:1995:AA3017, blijkt overigens dat het beleid inhoudende het opleggen van de aanslag onroerendezaakbelastingen aan degene die het langst in het pand stond ingeschreven niet willekeurig is en bovendien niet onzorgvuldig als Tribuut vóór het opleggen van de aanslag, degene op wiens naam zij de aanslag stelt hiervan op de hoogte brengt.

Onderdeel 5 Voorkeursvolgorde bij de forensenbelasting

Met betrekking tot de forensenbelasting moet een beoordeling naar de omstandigheden plaatsvinden ten aanzien van de vraag of iemand hoofdverblijf heeft in de gemeente. Dat is degene die voor zich of zijn/haar gezin de gemeubileerde woning beschikbaar houdt. Dat kan zijn krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht. De feitelijke omstandigheden geven meestal de doorslag. Het verdient aanbeveling het begrip 'gezin' ruim op te vatten. Als sprake is van mede-eigendom van een gemeubileerde woning zonder dat sprake is van een gezinsrelatie, maar wel van een huishouden, dan kan Tribuut dit huishouden voor de forensenbelasting dus als gezin aanmerken. Is er in bedoeld geval ook geen sprake van tot een huishouden behorende personen, dan geldt de belastingplicht ten aanzien van elk van die mede-eigenaren, mits overigens aan de vereisten voor het heffen van de forensenbelasting is voldaan (Hoge Raad 4 juli 1989, nr. 26.141, Belastingblad 1989, blz. 576).

Voor het geval er een keuzemogelijkheid bij het aanwijzen van de belastingplichtige voor de forensenbelasting bestaat - wie is degene die de gemeubileerde woning voor zich of zijn/haar gezin ter beschikking houdt - zijn in onderdeel 5 beleidsregels opgenomen. Als de gemeente voor tweede woningen heeft bepaald dat die slechts met vergunning voor recreatieve doeleinden mogen worden gebruikt, kan Tribuut de aanvrager van de vergunning als belastingplichtige aanwijzen.

Onderdeel 6 Samenvoegen van aanslagen op één aanslagbiljet

Dit onderdeel regelt de aanwijzing van de belastingplichtige wanneer Tribuut aanslagen van verschillende belastingen met toepassing van artikel 239 van de Gemeentewet op één aanslagbiljet combineert. Aangezien Tribuut belastingaanslagen veelal combineert met aanslagen onroerende-zaakbelastingen, zal Tribuut de aanslagen dan wel het aanslagbiljet op naam stellen van de aangewezen belastingplichtige voor die belastingen. De voorkeursvolgorde sluit aan op deze praktijk.

Onderdeel 7 Uitzonderingen op de voorkeursvolgorde

In dit onderdeel staan twee uitzonderingen op de voorkeursvolgorde in de voorgaande onderdelen. De voorkeursvolgorde geldt dus, tenzij onderdeel 7 van toepassing is. Ook in dit onderdeel komen de doelstellingen tot uitdrukking, te weten een doelmatige uitvoeringspraktijk en invordering. Verder bevordert deze werkwijze de continuïteit van bestuurlijk handelen, en doet hij recht aan het vertrouwen dat belastingplichtigen hebben in de handelwijze van Tribuut.

Onderdeel 8 Situatie bij aanvang belastingtijdvak beslissend

Voor de belastingen die gemeenten heffen naar een bepaald tijdstip is zonder meer duidelijk welk moment voor het beoordelen van de belastingplicht beslissend is. Voor de 'tijdvakbelastingen' is dit anders. In verband hiermee is in onderdeel 8 een tijdstip aangegeven.

Onderdeel 9 Doel van de voorkeursvolgorde rechtvaardigt afwijking daarvan

Het doel Tribuut met de voorkeursvolgorde beoogt, is een eenvoudige uitvoeringspraktijk en een doelmatige invordering. Deze doelstellingen kunnen ertoe nopen in voorkomende gevallen af te wijken van de in de onderdelen opgenomen volgorde. Onderdeel 9 geeft daartoe de bevoegdheid. Dit onderdeel schept naar belanghebbenden toe duidelijkheid over het karakter van de voorkeursvolgorde.

Als bijzonder voorbeeld noemen we hier mensen die zich autonoom of soeverein verklaren. Zij erkennen de overheid niet en *willen* niet betalen. Dit leidt bij de invordering tot problemen. Uiteindelijk is dit nadelig voor de belastingschuldige zelf, die met hoge kosten of zelfs een gedwongen verkoop van zijn goederen geconfronteerd kan worden. Als het mogelijk is de aanslag op te leggen aan een andere belastingplichtige waarvan de kans groter is dat die wel kan en wil betalen, zal Tribuut daarvoor kiezen. Dat is dus mede ingegeven door het belang van degene die niet wil betalen.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 17 oktober 2008, nr. 42.753, ECLI:NL:HR:2008:BF9110, beslist '*dat het een gemeente vrijstaat om, als zij ervoor kiest om één van de gebruikers aan te slaan, bij de keuze welke gebruiker zij in de heffing betreft (mede) rekening te houden met de kans dat de aanslag bij hem kan worden geïnd. Indien (ten minste) één van de gebruikers geen verhaal biedt, is de gemeente niet gehouden om gebruik te maken van de (...) mogelijkheid om de aanslag op te leggen aan alle belastingplichtigen tezamen. Ook indien een dergelijke aanslag wordt opgelegd, zal de gemeente immers een keuze moeten maken wie van de gebruikers zij zal aanspreken, zij het dan in het kader van de invordering. Ook bij die keuze mag de gemeente rekening houden met de draagkracht van de hoofdelijk aansprakelijke belastingschuldigen (vgl. HR 2 november 2001, nr. C00/004, NJ 2002,24).*' De omstandigheid dat belanghebbende problemen ondervindt bij het verhalen van de heffing op medebewoners, raakt niet de rechtmatigheid van de aanslag, maar de invordering daarvan, die als zodanig niet ter beoordeling staat van de belastingrechter, aldus de Hoge Raad.

Hof 's-Hertogenbosch heeft in verband hiermee toepassing van onderdeel 9 aanvaard (Gerechtshof 's-Hertogenbosch 27-03-2013, nr. 12/00369, ECLI:NL:GHSHE:2013:2157 en Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 12-06-2013, nr. 12-00369, ECLI:NL:GHSHE:2013:2157). In de laatste zaak heeft de Hoge Raad het cassatieberoep niet-ontvankelijk verklaard wegens onvoldoende belang bij het cassatieberoep dan wel omdat

de klachten klaarblijkelijk niet tot cassatie kunnen leiden (Hoge Raad 17-01-2014, nr. 13/02253, ECLI:NL:HR:2014:76).

Onderdeel 10 Wijzigingen in voorkeursvolgorde

Dit onderdeel brengt tot uitdrukking dat wanneer belastingplichtigen een andere tenaamstelling willen, Tribuut daarmee pas voor een volgend belastingtijdvak rekening kan houden. Het opleggen van een tweede primitieve aanslag is immers niet mogelijk.

Onderdeel 11

In de voorgaande onderdelen spreken wij steeds over 'aanslag'. Het kan voorkomen dat een gemeente een belasting niet heft bij wege van aanslag, maar op andere wijze. Op grond van onderdeel 11 is de voorkeursvolgorde ook in die gevallen van toepassing. Voor de heffingswijze bij wege van voldoening op aangifte zijn beleidsregels overbodig.

2.3 Intrekking besluit

Deze bepaling dient ertoe eerder vastgestelde beleidsregels voor het aanwijzen van een belastingplichtige in een keuzesituatie in te trekken. Overgangsrecht is niet per se nodig. De vastgestelde beleidsregels gelden ook voor belastingaanslagen over oude jaren die Tribuut nog moet opleggen.

2.4 Inwerkingtreding

De beleidsregels kunnen pas in werking treden na bekendmaking (artikel 3:40 Awb). Het bestuursorgaan dat de beleidsregels heeft vastgesteld, moet deze bekend maken. Artikel 3:42 Awb is van toepassing. Bekendmaking vindt plaats door publicatie van het gehele besluit in het (elektronisch) publicatieblad van Tribuut.

2.5 Citeertitel

De citeertitel vereenvoudigt de verwijzing naar de beleidsregels.