

Beleidsregels voor het aanwijzen van een belastingplichtige in een keuzesituatie

Gemeente Vlissingen, 2018

Het college van burgemeester en wethouders van Vlissingen;

Gelet op het bepaalde in:

- de verordening onroerende - zaakbelastingen ;
- de verordening forensenbelasting ;
- de verordening hondenbelasting ;
- de verordening rioolheffing ;
- de verordening afvalstoffenheffing ;
- de verordening precariobelasting;
- de verordening bedrijven investeringszone (BIZ) centrum Vlissingen.

Artikel 1. Inleiding

In sommige gevallen brengen de wettelijke regels met zich dat meer personen belastingplichtig zijn voor één belastingobject (onroerende of roerende zaak, roerende woon- of bedrijfsruimte, perceel, hond).

In de gevallen waarin dat voorkomt, mag de aanslag ten name van één van de belastingplichtigen worden gesteld. In deze gevallen wordt een voorkeursvolgorde gehanteerd bij de aanwijzing van de belastingplichtige die de aanslag op zijn of haar naam krijgt.

Deze voorkeursvolgorde is gebaseerd op veronderstelde betaalcapaciteit en doelmatige c.q. doeltreffende heffing en invordering en wordt toegepast voor zover de gegevens voorhanden of te achterhalen zijn.

De in de voorkeursvolgorde neergelegde criteria bevatten geen limitatieve opsomming. Het zijn richtlijnen voor de meest voorkomende gevallen.

Artikel 2. Voorkeursvolgorde

1. Met betrekking tot de gemeentelijke belastingen die worden geheven van genothebbers krachtens eigendom, bezit of beperkt recht wordt, indien er met betrekking tot één roerende of onroerende zaak verschillende categorieën genothebbers zijn, de aanslag in onderstaande volgorde gesteld ten name van:
 - 1.1 de beperkt gerechtigde, waarbij de volgende voorkeursvolgorde geldt:
 - 1.1.1 de vruchtgebruiker c.q. gerechtigde krachtens recht van gebruik en bewoning;
 - 1.1.2 de opstaller, met uitzondering van degene die een afhankelijk opstalrecht, dan wel een opstalrecht ten behoeve van de aanleg en het onderhoud van onder- of bovengrondse leidingen heeft;
 - 1.1.3 de erfpachter dan wel de bekleemde meier;
 - 1.2 de eigenaar of de appartementsgerechtigde;
 - 1.3 degene die op andere wijze als genothebbende naar voren komt, daaronder begrepen de bezitter.
2. Met betrekking tot de gemeentelijke belastingen die worden geheven van genothebbers krachtens eigendom, bezit of beperkt recht wordt de aanslag in onderstaande volgorde gesteld ten name van:
 - 2.1 indien er binnen één categorie genothebbers personen zijn die volgens de beschikbare gegevens in de gemeente Vlissingen wonen of gevestigd zijn:
 - 2.1.1 degene die het grootste aandeel in het genotsrecht heeft;
 - 2.1.2 degene die ook als gebruiker wordt aangemerkt;
 - 2.1.3 degene die in de gemeente woont of is gevestigd;
 - 2.1.4 een natuurlijk persoon boven een niet-natuurlijk persoon;
 - 2.1.5 bij gelijke aandelen de oudste in leeftijd;

- 2.1.6 degene die bij de afdeling belastingen als genothebbende of gebruiker bekend is;
 - 2.1.7 de eerstgerechtigde in de volgorde die de basisregistratie kadaster aanhoudt;
 - 2.2 indien er binnen één categorie genothebbers geen personen zijn die volgens de beschikbare gegevens in de gemeente Vlissingen wonen of gevestigd zijn, maar wel personen die volgens de beschikbare gegevens elders in Nederland wonen of gevestigd zijn:
 - 2.2.1 degene die het grootste aandeel in het genotsrecht heeft;
 - 2.2.2 een natuurlijk persoon boven een niet-natuurlijk persoon;
 - 2.2.3 bij gelijke aandelen de oudste in leeftijd;
 - 2.2.4 degene die bij de afdeling belastingen als genothebbende of gebruiker bekend is;
 - 2.2.5 de eerstgerechtigde in de volgorde die de basisregistratie kadaster aanhoudt;
 - 2.3 indien 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:
 - 2.3.1 degene die het grootste aandeel in het genotsrecht heeft;
 - 2.3.2 degene die bij de afdeling belastingen als genothebbende of gebruiker bekend is;
 - 2.3.3 de eerstgerechtigde in de volgorde die de basisregistratie kadaster aanhoudt.
3. Met betrekking tot de onroerendezaakbelastingen en de rioolheffing die worden geheven van gebruikers van niet-woningen respectievelijk bedrijfsruimten, wordt de aanslag in onderstaande volgorde gesteld ten name van:
 - 3.1 degene die ook als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van het belastingobject wordt aangemerkt
 - 3.2 degene die het huurcontract van het belastingobject op naam heeft;
 - 3.3 degene die volgens het handelsregister het langst het adres van het belastingobject als vestigingsadres voert;
 - 3.4 degene die een nutsvoorziening van het belastingobject op naam heeft;
 - 3.5 degene die bij de afdeling belastingen al als belastingplichtige in de administratie voorkomt;
 - 3.6 degene die op andere wijze als gebruiker naar voren komt.
4. Met betrekking tot de rioolheffing van gebruikers van woningen, de afvalstoffenheffing en de hondenbelasting wordt de aanslag in onderstaande volgorde gesteld ten name van:
 - 4.1 degene die ook als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van het belastingobject of van het object waar de hond wordt gehouden, wordt aangemerkt;
 - 4.2 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;
 - 4.3 de oudste, in geval van gelijktijdige inschrijving op het adres;
 - 4.4 degene die bij de afdeling belastingen al als belastingplichtige in de administratie voorkomt;
 - 4.5 degene die op andere wijze als gebruiker van het belastingobject respectievelijk houder van de hond naar voren komt.
5. Met betrekking tot de forensenbelasting wordt de aanslag in onderstaande volgorde gesteld ten name van:
 - 5.1 degene die ook als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van het belastingobject wordt aangemerkt;
 - 5.2 degene die de nutsvoorziening van het belastingobject op naam heeft;
 - 5.3 degene die de huur van het belastingobject betaalt aan een elders wonende verhuurder;
 - 5.4 de oudste in leeftijd;
 - 5.5 degene die bij de afdeling belastingen al als belastingplichtige in de administratie voorkomt;
 - 5.6 degene die op andere wijze als gebruiker van het belastingobject naar voren komt.
6. Indien aanslagen van verschillende gemeentelijke belastingen worden verenigd op één aanslagbiljet, worden deze in onderstaande volgorde ten name gesteld van de belastingplichtige die:
 - 6.1 ingevolge de onderdelen 1 en 2 kan worden aangewezen;
 - 6.2 ingevolge onderdeel 3 kan worden aangewezen;
 - 6.3 ingevolge onderdeel 4 kan worden aangewezen;
 - 6.4 ingevolge onderdeel 5 kan worden aangewezen.
7. De onderdelen 1 tot en met 6 vinden geen toepassing indien:
 - 7.1 de aanslag kan worden opgelegd 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;
 - 7.2 bij de afdeling belastingen 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 dan wel ingevorderd.
8. Indien de belasting wordt geheven over een belastingtijdvak, is bij de toepassing van de voorskriftvolgorde beslissend de situatie bij de aanvang van dat tijdvak of, zo dit later is, bij de aanvang van de belastingplicht.

9. Aangezien de voorkeursvolgorde erop is gericht de aanslag op te leggen aan een belastingplichtige die in staat geacht mag worden om de belasting te betalen, kan ook tot een andere keuze gekomen worden dan uit de voorkeursvolgorde zou volgen.
10. Indien al een aanslag aan een belastingplichtige is opgelegd, kunnen wijzigingen pas plaatsvinden met ingang van het eerstvolgende belastingtijdvak.
11. Indien een belasting niet wordt geheven bij wege van aanslag, maar op andere wijze, zijn de onderdelen 1 tot en met 10 van overeenkomstige toepassing.

Artikel 3. Intrekking besluit

Het voorgaande besluit voor het aanwijzen van een belastingplichtige in een keuzesituatie vervalt met ingang van de in onderdeel 4 genoemde datum, met dien verstande dat het van toepassing blijft op de belastbare feiten die zich voor die datum hebben voorgedaan.

Artikel 4. Inwerkingtreding

Deze beleidsregels treden in werking met ingang van 01-02-2018.

Artikel 5. Citeertitel

1. Dit besluit wordt aangehaald als: Beleidsregels aanwijzen belastingplichtige gemeente Vlissingen, 2018.
2. De citeertitel wordt afgekort tot: BAB gemeente Vlissingen, 2018.

Vlissingen, 6 februari 2018

Het college van burgemeester en wethouders,

De secretaris De burgemeester,

Toelichting

Toelichting op de modelbeleidsregels 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. **Belastingplicht**

De belastingplicht voor de gemeentelijke belastingen vloeit voort uit de onderscheiden belastingverordeningen, die hun grondslag vinden in de belastingbepalingen van de Gemeentewet. Soms zijn er voor hetzelfde belastbare feit verschillende belastingplichtigen. De aanwijzing van de belastingplichtige die in deze gevallen de aanslag krijgt, moet berusten op van te voren vastgestelde en bekendgemaakte criteria.

De redelijkheid brengt mee dat degene die de aanslag krijgt een evenredig deel van de verschuldigde belasting kan verhalen op de mede-belastingplichtigen. Elk van de belastingplichtigen is namelijk hoofdelijk schuldenaar.

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, dient met weloverwogen criteria, stelselmatig en niet willekeurig te geschieden. 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 moet worden aangenomen 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.

3. Voor welke gemeentelijke belastingen beleidsregels?

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

Indien de omschrijving van de belastingplicht in de eigen gemeentelijke belastingverordening afwijkt van die in de desbetreffende model-belastingverordening kan van een andere situatie sprake zijn. Als bijvoorbeeld een gemeente geen afvalstoffenheffing, maar reinigingsrechten heft voor het inzamelen van huishoudelijke afvalstoffen, is het ook nodig voor de reinigingsrechten beleidsregels vast te stellen.

4. Voor welke gemeentelijke belastingen geen beleidsregels?

Beleidsregels voor het aanwijzen van een belastingplichtige zijn nodig als ter zake een keuzevrijheid bestaat. Als die keuzevrijheid niet aanwezig is, zijn dus geen beleidsregels nodig. Gelet op de omschrijving van de belastingplicht in de modelverordeningen is dit ons inziens het geval bij de (water)toeristenbelasting, de parkeerbelastingen, de reinigingsrechten (bedrijfsafval), de lijkbezorgingsrechten en de leges. 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 te wiens behoeve de dienst wordt verleend, verdient het ons inziens evenmin aanbeveling beleidsregels vast te stellen. In beginsel is de aanvrager belastingplichtig. Aangezien deze bij de gemeente bekend is, levert aanwijzing als belastingplichtige geen problemen op. Indien de gemeente 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 ontsppen 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. De gemeente heeft ons inziens geen keuzevrijheid. Degene die (het meest) profijt heeft van de gemeentelijke dienstverlening dient als belastingplichtige te 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 ten behoeve van 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.

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

Aanhef

Op grond van artikel 4:81, eerste lid, van de Algemene wet bestuursrecht kan het college van burgemeester en wethouders de beleidsregels vaststellen. De uitvoering van de heffing door de in artikel 231, tweede lid, onderdeel b, van de Gemeentewet bedoelde gemeenteambtenaar (de heffingsambtenaar) geschiedt immers onder (bestuurlijke) verantwoordelijkheid van het college.

Wij hebben gekozen voor een verzamelbesluit voor alle van belang zijnde gemeentelijke belastingen. Als een gemeente niet alle genoemde gemeentelijke belastingen heft of voor een kleiner aantal beleidsregels wil vaststellen, kan dat door weglating van de niet relevante passages. Ook bij de beleidsregels zelf moet de gemeente hier rekening mee houden.

Artikel 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.

Artikel 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 de gemeente 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 indien 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 genothebbenende.

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 kadastrale legger naast de eigenaar ook een andere 'zakelijk gerechtigde' is vermeld, wordt degene die het afgeleide zakelijke recht heeft als genothebbenende 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 genothebbenende 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 genothebbenende van de opstal, de eigenaar is genothebbenende 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 onroerendezaakbelastingen 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, 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 genothebbenende 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 genothebbenenden

Als de gemeente met betrekking tot één onroerende zaak meer dan één genothebbenende krachtens bijvoorbeeld eigendom kan aanwijzen, kan zij de aanslag opleggen aan één van hen (artikel 253 Gemeentewet). De vraag is wie de gemeente 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'.

Een gemeente 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 2.1.1 opgenomen criterium kan een eerste schifting aanbrengen in de kring belastingplichtige genothebbenenden.

De keuze in onderdeel 2.1.4 voor de term 'niet-natuurlijk persoon' bewerkstelligt dat de gemeente ook maatschappen en dergelijke in de keuzevolgorde kan meenemen.

In de onderdelen 2.1.5 en 2.2.3 hebben wij gekozen voor een sekseneutraal criterium. Het kan voorkomen dat het geautomatiseerd systeem dit criterium niet kent. Een alternatief - hoewel beperkter van strekking

- kan zijn het volgende criterium: de man bij gelijke aandelen tussen man en vrouw. Een sekseneutraal criterium heeft echter de voorkeur.

Bij het vaststellen van de criteria moet men erop bedacht zijn dat ongewenste situaties worden voorkomen. Zo kan bijvoorbeeld het in de onderdelen 2.1.6, 2.2.4 en 2.3.2 genoemde criterium tot problemen leiden als de gemeente voor het aanwijzen van een belastingplichtige niet eerder dan wel andere beleidsregels heeft vastgesteld. Uitgangspunt moet zijn de continuïteit van (bestuurlijk) handelen. Daarbij dient de gemeente rekening te houden met het vertrouwen dat belastingplichtigen kunnen hebben. In verband hiermee kan het aanbeveling verdienen het hier genoemde criterium niet op te nemen.

Onderdeel 3 Voorkeursvolgorde bij de onroerendezaakbelastingen, de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten en rioolheffing van gebruikers van niet-woningen respectievelijk bedrijfsruimten. Indien er verschillende gebruikers zijn met betrekking tot een onroerende zaak kan de gemeente de aanslag opleggen aan een van hen (artikel 253, eerste lid, van de Gemeentewet). Het is vaste jurisprudentie dat de gemeente 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 de gemeente 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 de gemeente 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). Het spreekt voor zich dat de gemeente niet alle hier genoemde criteria behoeft over te nemen. De gemeente kan ook een andere volgorde hanteren. Dit zal afhangen van de gemeentelijke situatie. Wel dient te worden gelet op de praktische uitvoerbaarheid en doelmatige invordering.

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 hetwelk wordt toegerekend aan een door de in artikel 231, tweede lid, onderdeel b, van de Gemeentewet bedoelde gemeenteambtenaar aan te wijzen lid van dat huishouden. Bij gebruik van onzelfstandige gedeelten van een roerende of onroerende zaak of perceel, betreft de gemeente voor de rioolheffing en de afvalstoffenheffing de eigenaar/verhuurder in de heffing (voor de afvalstoffenheffing vanaf 1 januari 2012).

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 de gemeente vóór het opleggen van de aanslag, degene op wiens naam zij de aanslag stelt hiervan op de hoogte brengt.

Het sekseneutrale criterium van onderdeel 4.3 kan tot problemen leiden als het geautomatiseerde systeem dit criterium niet kent. Een alternatief zou het volgende criterium kunnen zijn: de man bij gelijke aandelen tussen man en vrouw. Dit criterium is echter beperkter van omvang. Een sekseneutraal criterium heeft de voorkeur.

Onderdeel 5 Voorkeursvolgorde bij de forensenbelasting

Met betrekking tot de forensenbelasting dient een beoordeling naar de omstandigheden plaats te vinden ten aanzien van de vraag of iemand hoofdverblijf heeft in de gemeente. Die iemand 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 de gemeente 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 zij 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 de gemeente aanslagen van verschillende belastingen met toepassing van artikel 239 van de Gemeentewet op één aanslagbiljet verenigt. Aangezien de gemeente belastingaanslagen veelal combineert met aanslagen onroerende-zaakbelastingen, zal zij de aanslagen c.q. 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 de gemeente. De gemeente dient erop bedacht te zijn dat het in onderdeel 7.1 genoemde criterium minder bruikbaar is als zij verschillende belastingaanslagen op één aanslagbiljet verenigt.

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 dat gemeenten met de voorkeursvolgorde beogen, 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. 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

Onderdeel 10 brengt tot uitdrukking dat wanneer belastingplichtigen een andere tenaamstelling willen, de gemeente daarmee pas voor een volgend belastingjaar 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.

Artikel 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 de gemeente nog moet opleggen. Als in de eerder vastgestelde beleidsregels een voorkeursvolgorde is opgenomen voor een inmiddels niet meer geheven belasting, verdient het aanbeveling wel overgangsrecht op te nemen (door na het vermelden van het in te trekken besluit toevoegen van: Bovengenoemd besluit blijft van toepassing op de belastbare feiten die zich voor de in onderdeel 4 bedoelde datum van inwerkingtreding hebben voorgedaan. Als een samenwerkingsverband het besluit voor het eerst vaststelt, dan kunnen hier de in te trekken besluiten van de deelnemende gemeenten worden genoemd. Hierbij passen wel de volgende kanttekeningen. Zoals in de toelichting op de aanhef van deze beleidsregels staat, is het dagelijks bestuur van

het samenwerkingsverband bevoegd de beleidsregels vast te stellen als de colleges van de deelnemende gemeenten deze bevoegdheid in de gemeenschappelijke regeling aan hem hebben overgedragen (delegatie). De colleges hebben dan zelf die bevoegdheid niet meer. Het dagelijks bestuur kan dan ook de eerder door de colleges vastgestelde beleidsregels intrekken. Datzelfde kan het dagelijks bestuur doen met de door de voormalige, niet meer bevoegde heffingsambtenaren van de deelnemende gemeenten vastgestelde beleidsregels, omdat de uitvoering voortaan plaatsvindt onder verantwoordelijkheid van het dagelijks bestuur.

Als de daartoe aangewezen ambtenaar van het samenwerkingsverband de beleidsregels vaststelt, kan deze de eerder door de colleges van de deelnemende gemeenten vastgestelde beleidsregels niet intrekken. Deze colleges moeten dat dan zelf doen. Wel kan deze ambtenaar van het samenwerkingsverband de door de voormalige, niet meer bevoegde heffingsambtenaren van de deelnemende gemeenten vastgestelde beleidsregels intrekken.

Artikel 4. Inwerkingtreding

De beleidsregels kunnen pas in werking treden na bekendmaking (artikel 3:40 Awb). Het bestuursorgaan dat de beleidsregels heeft vastgesteld, dient deze bekend te maken. Artikel 3:42 Awb is van toepassing. Bekendmaking vindt plaats door publicatie van het gehele besluit in het (elektronisch) gemeentebblad of in een dag-, nieuws- of huis-aan-huisblad en terinzagelegging. Als in het dag-, nieuws- of huis-aan-huisblad alleen de zakelijke inhoud wordt bekendgemaakt, moet het besluit ook ter inzage worden gelegd. Een samenwerkingsverband moet de beleidsregels op deze wijze in de deelnemende gemeenten bekendmaken. Alleen een openbaar lichaam kan een elektronisch publicatieblad hebben (artikel 32ja Wet gemeenschappelijke regelingen). Als dat er is, kan bekendmaking daarin plaatsvinden (artikel 1a, derde lid, Regeling elektronische bekendmaking en beschikbaarstelling decentrale regelgeving).

Naast deze bekendmaking verdient het aanbeveling een verwijzing naar, dan wel verkorte weergave van de beleidsregels op te nemen in de toelichting bij het aanslagbiljet.

Artikel 5. Citeertitel

De citeertitel of de afkorting daarvan vereenvoudigt de verwijzing naar de beleidsregels.