

MEMO

Datum : 25 augustus 2015
Zaaknummer : BB15.00251
Registratienummer : 15INTP2130
Aan : het College
Kopie aan : De heffingsambtenaar en inspecteur
Van : Dimitri Druiven
Onderwerp : Memo behorend bij collegevoorstel: Uitvoering
forensenbelasting in relatie tot arrest Hoge Raad januari 2015

In deze memo worden de twee mogelijke scenario's beschreven welke zijn uitgewerkt in het onderzoek naar de gevolgen van het arrest van de Hoge Raad uit januari 2015 inzake de forensenbelasting (ECLI:NL:HR:2015:222).

Wat vooraf ging:

De forensenbelasting is een belasting voor personen die voor meer dan 90 dagen per jaar een gemeubileerde woning in onze gemeente ter beschikking hebben en zelf geen hoofdverblijf in onze gemeente hebben.

De forensenbelasting maakt al vele jaren structureel onderdeel uit van het belastingstelsel van de gemeente Bergen. Tot en met belastingjaar 2009 bedroeg de opbrengst op jaarbasis circa € 900.000,-.

Uitvoering vanaf 2011:

In de loop van 2010 en 2011 is door personele omstandigheden een achterstand ontstaan in de uitvoering. Voor het inhalen van deze achterstand is een externe jurist ingehuurd. Met behulp van deze inhuur is, naast het inhalen van de achterstand, de bestaande uitvoering aangescherpt. Dit heeft er toe geleid dat het totale aantal te belasten woningen aanzienlijk is toegenomen met structurele meeropbrengsten als gevolg. In de begroting 2015 was de opbrengst geraamd op € 1.663.000,-.

De toename van het aantal te belasten woningen was vooral gelegen in het gegeven dat het aantal recreatiewoningen op parken vanaf 2006 is toegenomen door de "verstening" van voormalige campingterreinen. Het merendeel van deze recreatiewoningen werd tot 2009 niet belast in de forensenbelasting omdat ze geheel werden gezien en belast als toeristische verblijfsaccommodatie. Door nadere bestudering van de verhuur- en gebruikspraktijk en toepassing van bestaande jurisprudentie zijn de betreffende woningen alsnog betrokken in de heffing van forensenbelasting.

Gevolgen uitvoering vanaf 2011:

De beschreven inhaalslag heeft ertoe geleid dat vanaf eind 2011 aanslagen voor de voorgaande belastingjaren 2009 en 2010 zijn verstuurd. Verspreid over 2012, 2013 en 2014 zijn de aanslagen voor de opvolgende belastingjaren 2011 t/m 2013 verstuurd. In reactie op deze aanslagen zijn veel bezwaarschriften ontvangen.

De inhoud van deze bezwaarschriften richt zich in hoofdzaak op de stelling dat er in de betreffende belastingjaren door belanghebbende geen of bijna geen gebruik is gemaakt van de woning omdat deze volledig voor de (toeristische)verhuur beschikbaar is gehouden. In veel gevallen wordt deze verhuur aangeboden middels een overeenkomst met een verhuurbemiddelingsorganisatie (VBO).

Bestaande jurisprudentie:

Bij de beoordeling van de belastingplicht voor de forensenbelasting in een situatie waarbij wordt gesteld dat een woning volledig of in hoofdzaak voor de verhuur te beschikking wordt gehouden houdt de gemeente Bergen een uitspraak van de Hoge Raad uit 1995 aan.

Hoge Raad 1995:

Deze uitspraak richt op een aanslag forensenbelasting van de gemeente Boarnstrahiem. Er bestond een recreatiewoning die de eigenaar middels een VBO probeerde te verhuren. Die VBO gaf een verhuurbemiddelaar het exclusieve recht om voor rekening en risico van de eigenaar de woning te verhuren aan recreanten. In de praktijk worden recreatiewoningen echter slechts voor 40% verhuurd en de gemeente was van mening dat de dagen waarop de woning niet werd verhuurd ter beschikking stonden van de eigenaar. Het werd een proces waar uiteindelijk de Hoge Raad het volgende over zei:

- a. een woning die volledig ter beschikking staat voor de verhuur, staat niet meer ter beschikking van de eigenaar zodat er geen forensenbelasting kan worden opgelegd, tenzij;
- b. de eigenaar in enigerlei mate toch (voor eigen gebruik) van de woning gebruik maakt. Is dat laatste het geval dan;
- c. worden alle dagen dat niet worden verhuurd (de overige 60%) geacht voor de eigenaar voor eigen gebruik ter beschikking te staan.

Maar;

- d. indien er dagen voor eigen gebruik zijn uitgesloten (in verband met aan derden toegekende rechten tot verhuur) dan moet die dagen er weer van afgetrokken worden.

De formule werd: $365 - (D + U) = X$. Als X groter is dan 90, is een aanlag forensenbelasting terecht opgelegd. (D is 'dagen verhuur' en U is 'uitsluiting')

Praktijk in Bergen:

De contractuele uitsluiting in het contract van de Hoge Raad 1995 had als achtergrond (het ging om in totaal 6 weken) dat de verhuurbemiddelaar zijn geld maakt in het hoogseizoen en aangewezen vakanties. Dan is de behoefte aan recreatiewoningen evident groter dan in bijvoorbeeld begin januari. De bemiddelaar wil voorkomen dat juist in die periode de eigenaar ook met zijn gezin van de recreatiewoning gebruik maakt en sluit die dagen vervolgens uit.

De gemeente Bergen, en daarin onderscheidt zij zich niet met andere gemeenten, kent contracten met die uitsluiting of een variant waarin de verhuurbemiddelaar drie maanden voor het begin van het jaar graag wil weten op welke dagen de eigenaar van de woning gebruik wil maken. Dan kan hij er rekening mee houden dat hij op die dagen in ieder geval niet hoeft te bemiddelen. Die variant bestaat omdat veel eigenaren zich niet willen vastleggen middels de strakke Boarnstrahiem-uitsluiting.

Tot 2011 kwam er in contracten wel of geen uitsluiting voor. Dat wil zeggen een uitsluiting waarvoor hij bedoeld was: de dagen van het hoogseizoen en vastgelegde vakanties. Vanaf 2012 begint men en masse de contracten te wijzigen en neemt men een uitsluiting op die, en dat valt op, precies tot 90 dagen uitsluit. En dat is het punt waarop de gemeente, in dit geval Ameland, opnieuw naar de Hoge Raad gaat.

Hoge Raad Ameland 2015:

In deze zaak oordeelt De Hoge Raad dat de gemeente Ameland geen forensenbelasting mag heffen nu het eigen gebruik van de recreatiewoning op grond van de verhuurbemiddelingsovereenkomst is gemaximeerd tot 90 dagen.

Belanghebbende is eigenaar van een recreatiewoning in de gemeente Ameland zonder in deze gemeente hoofdverblijf te houden. Hij verhuurt de recreatiewoning indirect voor korte periodes via een bemiddelingsbureau aan diverse huurders. Belanghebbende heeft in een verhuurbemiddelingsovereenkomst aan dat bureau het exclusieve recht verleend om op naam van het bureau en voor rekening en risico van belanghebbende de recreatiewoning te verhuren aan derden. Belanghebbende mag de woning per kalenderjaar voor maximaal 90 dagen voor eigen gebruik terughuren.

De Hoge Raad oordeelt dat de gemeente Ameland geen forensenbelasting mag heffen nu het eigen gebruik van de recreatiewoning op grond van de verhuurbemiddelingsovereenkomst is gemaximeerd tot 90 dagen. Het hof heeft de verhuurbemiddelingsovereenkomst aldus uitgelegd, dat belanghebbende de woning in 2011 gedurende niet meer dan 90 dagen beschikbaar kon houden voor gebruik door hemzelf of zijn gezin. Verder heeft het hof overwogen dat belanghebbende of zijn gezin de woning ook daadwerkelijk niet meer dan 90 dagen heeft gebruikt. Het hof concludeert hieruit dat sprake is van aan een derde toegekende rechten van verhuur als bedoeld in het eerder genoemde arrest van de Hoge Raad uit 1995. Aan dit alles heeft het hof de gevolgtrekking verbonden dat de woning niet voor meer dan 90 dagen aan belanghebbende ter beschikking stond. Dat de woning in delen van het jaar waarin belanghebbende haar niet zelf heeft gebruikt noch voor eigen gebruik heeft gereserveerd niet steeds is verhuurd, maakt dit volgens het hof niet anders, evenmin als de omstandigheid dat belanghebbende bij het reserveren voor eigen gebruik van de woning in de loop van het jaar kon kiezen uit alle dagen waarop de woning nog niet was verhuurd. De Hoge Raad oordeelt dat het oordeel van het hof niet berust op een onjuiste rechtsopvatting en verder, als verweven met waardering van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid kan worden getoetst.

Samenvat lijkt de uitspraak aan te geven dat het opnemen van een clause in de overeenkomst met een VBO, waarbij het eigen gebruik tot maximaal 90 dagen wordt uitgesloten, afdoende is om geen forensenbelasting te hoeven betalen.

Zoals omschreven is er in de praktijk reeds een situatie ontstaan waarbij huisjeseigenaren uitsluitingen zijn gaan opnemen in de overeenkomst. Naar verwachting zal deze praktijk zich verder uitbreiden binnen het bestaande bestand aan belastingplichtigen om er voor te zorgen dat men geen forensenbelasting meer hoeft te betalen.

Gevolgen voor Bergen:

Uitgaande van de uitspraak van de Hoge Raad inzake Ameland zijn voor Bergen twee scenario's mogelijk. De scenario's zijn tot stand gekomen met inbreng van de externe jurist die alle procedures voor Bergen tot nu toe heeft gevoerd en de juristen van Cocensus. Vanaf belastingjaar 2013 wordt de heffing en invordering van forensenbelasting door Cocensus uitgevoerd inclusief de behandeling van bezwaar- en beroepschriften. Daarnaast is ook advies gevraagd aan de VNG.

Scenario A:

In dit scenario wordt de uitspraak van de Hoge Raad niet van toepassing geacht voor de praktijk in Bergen. Zo nodig zal dit in een aantal gevallen tot aan de Hoge Raad worden doorgevoerd met als doel het afdwingen van jurisprudentie in relatie tot onderstaande

interpretatie. Deze interpretatie ligt in lijn met de reeds bestaande procesvoering in nog lopende beroepzaken.

Juridische interpretatie scenario A:

Gelet op de uitspraak inzake Ameland en de bestaande jurisprudentie richt deze interpretatie zich in hoofdzaak op twee punten. Ten eerste wordt het opnemen van een uitsluiting in de overeenkomst met een VBO als oneigenlijk beschouwd. Het opnemen lijkt niet bedoeld om de vakantieperiodes uit te sluiten maar om de forensenbelasting te ontwijken. Dat is een juridisch standpunt dat onder het leerstuk *Fraus Legis* valt. Dit betekent niet dat belastingplichtigen nu mogelijk fraude plegen, maar het is een belastingtechnische term die wil aanduiden dat de handeling slechts één doel heeft: belastingontwijking. Omdat dit niet de bedoeling van de wetgever is zou de contractuele uitsluiting geen gevolgen mogen hebben bij de belastingheffing.

Volgens deze interpretatie heeft de Hoge Raad heeft zich hierover in de zaak Ameland niet uitgelaten. Er is slechts zeer summier bestreden dat de rechtshandeling überhaupt het daglicht van reguliere belastingheffing zou kunnen verdragen. Bij keuze van dit scenario zal dit dan ook één van de punten zijn die ter beoordeling aan de rechtspraak en Hoge Raad zullen worden voorgelegd.

Als tweede punt wordt het toepassen van het arrest van Hoge Raad 1995 ter discussie gesteld. In lopende beroepzaken is door de gemeente reeds de positie ingenomen dat dit arrest op juridische gronden in strijd komt met de wet. Dit is een zuiver juridische kwestie die raakt aan de rechtseenheid. Tot op heden is dit punt nog niet voor de rechter geweest.

Naast genoemde punten gaat deze interpretatie er van uit dat alleen in die gevallen waarbij contracten woordelijk sterk gelijken op het contract van de uitspraak Ameland overwogen kan worden om aanslagen te vernietigen.

Gevolgen bij keuze scenario A:

Bij keuze voor dit scenario zullen alle nog liggende bezwaarschriften 2011 t/m 2013 waarbij uitsluitingen aan de orde zijn afwijzend worden afgehandeld. Ook de reeds lopende en nog volgende beroepszaken zullen met deze insteek aan de rechtspraak worden voorgelegd. Zo nodig zal dit in een aantal gevallen tot aan de Hoge Raad worden doorgevoerd met als doel het afdwingen van jurisprudentie.

Risico's bij keuze scenario A:

Uitkomst onzeker: Uitgangspunt van dit scenario is het zoveel mogelijk afwenden of inperken van de gevolgen van de uitspraak van de Hoge Raad. In de tussentijdse rapportage 2015 / perspectiefnota 2016-2019 is om deze reden reeds een structureel nadeel opgenomen van € 900.000,-. Omdat het zeer lastig is om de kans van slagen vooraf in te schatten blijft dit volledige bedrag als risico gelden bij de keuze voor dit scenario.

Daarnaast wordt aan genoemde nog liggende bezwaren 2011 t/m 2013 waarbij dit vraagstuk speelt een risico verbonden van € 450.000,-. Voor de nog op te leggen aanslagen 2014 wordt verwacht dat het aantal woningen, waarbij contracten zijn aangepast, verder is gegroeid ten opzichte van de voorgaande jaren maar nog niet zo groot als het verwachte aantal vanaf 2015 en verder. Dit risico wordt geschat op € 500.000,-. Daarnaast wordt nog rekening gehouden met te vergoeden gerecht- en proceskosten van € 20.000,-.

Het beschreven scenario is in hoofdzaak gebaseerd op de expertise van de externe jurist die alle procedures voor Bergen tot nu toe heeft gevoerd. De kans van slagen wordt door deze jurist als hoog ingeschat. In deze inschatting schuilt juist een risico omdat een dergelijke verregaande inhoudelijke kennis bij andere bronnen niet aanwezig is.

Langdurig traject: Zoals voorgesteld zal bij de keuze voor dit scenario een aantal zaken tot aan de Hoge Raad worden doorgezet. De ervaring leert dat dit zeer langdurige trajecten zijn en zorgt voor blijvende onzekerheid. Naast de betreffende zaken zal dit ook gelden voor andere zaken met gelijke strekking die in afwachting van de uitkomst zullen worden aangehouden.

Naast onzekerheid voor de lopende zaken zal het versturen van aanslagen vanaf belastingjaar 2014 ernstig worden opgestroopt. Vanuit het oogpunt van behoorlijk bestuur is het niet verstandig om aanslagen te gaan versturen voor woningen waarvoor redelijkerwijs kan worden verwacht dat dit vraagstuk van toepassing kan zijn. Dit wordt nog versterkt door de eerder beschreven verwachting dat het aantal contracten met een VBO waarbij een clause wordt opgenomen zal toenemen.

Uitstralingseffect: De keuze voor dit scenario zal beeldvorming in de hand werken waarbij het lijkt alsof de gemeente Bergen een uitspraak van het hoogste rechtscollege negeert.

Scenario B:

Dit scenario gaat uit van een interpretatie die lijnrecht tegenover de interpretatie van scenario A staat. Bij keuze voor dit scenario wordt de uitspraak van toepassing geacht op zo goed als alle situaties waarbij eigen gebruik van de woning is ingeperkt via een clause in een (bemiddelings)overeenkomst. In deze interpretatie worden geen aanknopingspunten meer gezien om dit vraagstuk tot aan de Hoge Raad door te zetten.

Juridische interpretatie scenario B:

Deze interpretatie gaat ervan uit dat de uitspraak voldoende ruimte biedt om de zaak juridisch "dicht te timmeren" zodat het er uit ziet dat de woning voor niet meer dan 90 dagen beschikbaar is. Hierbij is het niet van belang dat de contractuele uitsluitingen woordelijk overeenkomen met de zaak van Ameland. Zoals vermeld wordt in de praktijk vanaf 2012 gezien dat contracten worden aangepast. Alleen in gevallen waarbij aangetoond kan worden dat het contract niet de werkelijke afspraken weergeeft kan de heffing doorgang vinden. Juist in dit gegeven zit de crux omdat dit bewijs (vrijwel) niet te leveren is.

In ander opzicht wordt in deze interpretatie geen heil gezien voor het nogmaals voorleggen van bovenstaande praktijk in het kader van Fraus Legis. Hiervoor dient namelijk aan twee cumulatieve vereisten te worden voldaan. Bij de behandeling van het hoger beroep inzake Ameland heeft het Gerechtshof Arnhem geconcludeerd dat reeds aan één van de vereisten niet werd voldaan zodat geen sprake kon zijn van Fraus Legis. De Hoge Raad is hier in haar uitspraak niet verder op ingegaan zodat de eerdere uitspraak op dit punt als niet onjuist wordt gezien. Dit wil niet zeggen dat dit vraagstuk niet nogmaals door Bergen kan worden voorgelegd. De kans van slagen wordt in deze interpretatie echter als nihil geacht.

Deze interpretatie is tot stand gekomen in samenspraak met de juristen van Cocensus en de door hen geraadpleegde externe juridisch adviseurs.

Gevolgen bij keuze scenario B:

Bij keuze voor dit scenario zullen alle nog liggende bezwaarschriften 2011 t/m 2013 waarbij soortgelijke uitsluitingen aan de orde zijn gegrond worden verklaard. Voorwaarde blijft dat in

deze gevallen niet aantoonbaar is dat het contract niet de werkelijke afspraken weergeeft. Ook de reeds lopende beroepszaken zullen met deze insteek worden beoordeeld en daar waar mogelijk door middel van schikking worden behandeld. In dit scenario wordt niet uitgesloten dat een aantal zaken alsnog aan de rechtspraak worden voorgelegd indien aantoonbaar is dat een contract juridisch niet houdbaar is.

Risico's bij keuze scenario B:

Het in de tussentijdse rapportage 2015 / perspectiefnota 2016-2019 reeds opgenomen structurele nadeel van €900.000,- is feitelijk verbonden aan dit scenario. Dit bedrag is gebaseerd op een quickscan waarbij is gekeken voor welk maximaal aantal woningen redelijkerwijs kan worden verwacht dat een contractuele aanpassing de heffing van forensenbelasting in de weg staat.

Daarnaast wordt aan genoemde nog liggende bezwaren 2011 t/m 2013 waarbij dit vraagstuk speelt een nadeel verbonden van €450.000,-. Voor de nog op te leggen aanslagen 2014 wordt verwacht dat het aantal woningen, waarbij contracten zijn aangepast, verder is gegroeid ten opzichte van de voorgaande jaren maar nog niet zo groot als het verwachte aantal vanaf 2015 en verder. Dit nadeel wordt geschat op €500.000,-. Daarnaast wordt nog rekening gehouden met te vergoeden gerecht- en proceskosten van €20.000,-.

Conclusie:

Aan beide scenario's zijn dezelfde risico's verbonden. Alleen bij de keuze voor scenario A bestaat een zeer kleine kans dat dit risico wordt afgewend of ingeperkt. Keuze voor dit scenario zal echter zorgen voor een langdurige periode van onzekerheid voor belanghebbenden en het opstropen van nog op te leggen aanslagen. Dit volgt dan op de reeds beschreven periode waarbij een grote groep belanghebbenden in procedures met de gemeente is verwickeld. Daarbij is het dan nog de vraag voor hoelang een eventuele positieve uitkomst van dit scenario stand kan blijven houden. Binnen de groep belanghebbenden waarvoor deze situatie geldt heerst een grote mate van ergernis richting de forensenbelasting en de wijze waarop deze door de gemeente wordt toegepast. Er bestaat dan ook een grote bereidheid om de heffing via alle mogelijke wegen aan te vechten.

Geadviseerd wordt om te kiezen voor scenario B. Keuze voor dit scenario zal zorgen dat duidelijkheid wordt gecreëerd voor de toekomstige heffing van forensenbelasting en de nog lopende procedures.