

HOGE RAAD 12 oktober 2018 (Nr. 17/00175)¹

(Mrs. Koopman, Van Loon, Van Kalmthout, Van Hilten, Faase; A-G IJzerman)

6c*

m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Art. 8 onderdeel g (tekst tot 1 januari 2008) en art. 10 lid 1 onderdeel g (tekst vanaf 1 januari 2008) Wbm

ECLI:NL:HR:2018:1898

Vrijstelling grondwaterbelasting voor onttrekkingen ten behoeve van koude- en warmteopslag. Terugwerkende kracht vergunning

Belanghebbende is houder van een koude- en warmteopslaginstallatie ten behoeve van de klimaatbeheersing van een kantoorpand. Voor de werking van de installatie wordt grondwater aan de bodem onttrokken en ook weer teruggevoerd. Voor onttrekkingen van grondwater ten behoeve van koude- en warmteopslag geldt een vrijstelling van grondwaterbelasting, mits daarvoor vergunning is verleend door Gedeputeerde Staten. In 2000 hebben Gedeputeerde Staten aan belanghebbende vergunning verleend om door middel van de installatie grondwater aan de bodem te onttrekken en weer terug te voeren tot maximaal 36.000 m³ per jaar. In de jaren 2007 tot en met 2011 heeft belanghebbende het in de vergunning genoemde maximum overschreden. De Inspecteur heeft voor het verschil met dagtekening 31 mei 2012 grondwaterbelasting van belanghebbende nageheven.

Op 4 juni 2012 heeft belanghebbende een aanvraag ingediend om maximaal 186.000 m³ grondwater per jaar te mogen onttrekken en terugvoeren. Gedeputeerde Staten hebben die aanvraag gehonoreerd en besloten de gewijzigde vergunning te laten ingaan op 13 mei 2000. In de onderhavige jaren heeft belanghebbende minder grondwater onttrokken en weer teruggevoerd dan het in de gewijzigde vergunning vermelde maximum.

Het Hof heeft geoordeeld dat de formele rechtskracht van de gewijzigde vergunning moet worden doorbroken en dat de oorspronkelijke vergunning als maatstaf moet worden genomen voor het antwoord op de vraag of voor de heffing van grondwaterbelasting een vrijstelling kan worden verleend.

HR: Voor toepassing van de vrijstelling van grondwaterbelasting volstaat dat Gedeputeerde Staten een vergunning hebben verleend. Het ligt daarom niet op de weg van de inspecteur of van de rechter in belastingzaken om in het kader van een geschil over die vrijstelling te beoordelen of een dergelijke door Gedeputeerde Staten verleende vergunning voldoet aan de eisen van de Grondwaterwet onderscheidenlijk de Waterwet. Dit geldt niet alleen voor de in een dergelijke vergunning genoemde maximaal te onttrekken hoeveelheid grondwater, maar evenzeer voor de daarin vermelde ingangsdatum. De terugwerkende kracht van de gewijzigde vergunning leidt daarom ertoe dat de naheffingsaanslag blootstaat aan vermindering of vernietiging zolang deze niet onherroepelijk is.

Indien de vergunning is verleend of gewijzigd na de datum van de bestreden beslissing van het bestuursorgaan of de rechter in eerste aanleg, brengt de taak van de (hogerberoeps)rechter in belastingzaken mee dat hij bij de toetsing van de bestreden beslissing uitgaat van de (gewijzigde) vergunning als daarop een beroep wordt gedaan. Doel en strekking van de Wbm, en in het bijzonder de vrijstellingsbepaling, staan daaraan niet in de weg. Dit wordt niet anders indien die wijziging door de belastingplichtige is aangevraagd om te ontkomen aan (na)heffing van grondwaterbelasting.

ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van [X] B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 30 november 2016, nr. 14/00803, op het hoger beroep van de Inspecteur en het incidentele hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. AWB 13/1141) betreffende de aan belanghebbende over de periode 1 januari 2007 tot en met 31 december 2011 opgelegde naheffingsaanslag in de grondwaterbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

¹ Het op dezelfde dag gewezen arrest in de zaak met nr. 17/00174 is afgedaan op de gronden van dit arrest. Dat arrest nemen wij niet op in BNB. Red.

Belanghebbende heeft de zaak doen toelichten door J.M. Sitsen en A.M.E. Nuyens, advocaten te Amsterdam.

De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 30 november 2017 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2017:1349).

2 Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende is houder van een zogenoemde koude- en warmte-opslaginstallatie (hierna: de installatie) ten behoeve van de klimaatbeheersing van een kantoorpand. Voor de werking van de installatie wordt grondwater aan de bodem onttrokken en ook weer teruggevoerd.

2.1.2. Op grond van artikel 4 van de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: de Wbm) wordt grondwaterbelasting geheven ter zake van het onttrekken van grondwater. Vrijstelling van belasting wordt op grond van artikel 8, aanhef en letter g, van de Wbm (tekst tot en met 31 december 2007) onderscheidenlijk artikel 10, lid 1, aanhef en letter g, van de Wbm (tekst vanaf 1 januari 2008) verleend voor onttrekkingen van grondwater ten behoeve van onder meer koude- en warmte-opslag. Deze onttrekkingen moeten plaatsvinden door middel van een inrichting als de installatie, waarbij grondwater wordt onttrokken en vervolgens in een gesloten systeem weer volledig wordt teruggevoerd in hetzelfde watervoerende pakket als waaraan het is onttrokken. De onttrekkingen dienen in overeenstemming te zijn met de voorwaarden die daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van grondwater is verleend op grond van de Grondwaterwet onderscheidenlijk (vanaf 22 december 2009) de Waterwet. In de Grondwaterwet onderscheidenlijk de Waterwet is de verlening van dergelijke vergunningen opgedragen aan gedeputeerde staten.

2.1.3. In het jaar 2000 hebben de Gedeputeerde Staten van Noord-Brabant (hierna: de Gedeputeerde Staten) op grond van artikel 14 van de Grondwaterwet aan belanghebbende vergunning verleend om door middel van de installatie grondwater aan de bodem te onttrekken en weer terug te voeren tot maximaal 36.000 m³ per jaar (hierna: de oorspronkelijke vergunning).

2.1.4. In de jaren 2007 tot en met 2011 heeft belanghebbende het in de oorspronkelijke vergunning genoemde maximum overschreden. Belanghebbende heeft daarvan opgave gedaan aan de Inspecteur.

2.1.5. De Inspecteur heeft met dagtekening 31 mei 2012 de onderhavige naheffingsaanslag aan belanghebbende opgelegd. De naheffingsaanslag is gebaseerd op het verschil tussen de door belanghebbende opgegeven hoeveelheden onttrokken grondwater en de per jaar aan haar bij de oorspronkelijke vergunning vergunde hoeveelheid.

2.1.6. Belanghebbende heeft tegen de naheffingsaanslag tijdig bezwaar gemaakt en, nadat de Inspecteur op 14 januari 2013 uitspraak op het bezwaar had gedaan, beroep ingesteld.

2.1.7. Op 4 juni 2012 heeft belanghebbende bij de Gedeputeerde Staten op grond van de Waterwet een aanvraag ingediend om maximaal 186.000 m³ grondwater per jaar te mogen onttrekken en terugvoeren. De Gedeputeerde Staten hebben die aanvraag gehonoreerd en daartoe een vergunning verleend (hierna: de gewijzigde vergunning). De Gedeputeerde Staten hebben op 23 augustus 2013 besloten de gewijzigde vergunning te laten ingaan op 13 mei 2000.

2.1.8. In de onderhavige jaren (2007 tot en met 2011) heeft belanghebbende minder grondwater onttrokken en weer teruggevoerd dan het in de gewijzigde vergunning vermelde maximum.

2.2. Voor het Hof was onder meer in geschil of de Inspecteur bij het vaststellen van de naheffingsaanslag terecht is uitgegaan van slechts een vrijstelling van grondwaterbelasting voor de hoeveelheid te onttrekken grondwater volgens de oorspronkelijke vergunning en niet van de volgens de gewijzigde vergunning toegestane hoeveelheid.

2.3.1. Het Hof heeft geoordeeld dat reden bestaat de formele rechtskracht van de gewijzigde vergunning voor de toepassing van de Wbm te doorbreken en dat de oorspronkelijke vergunning als maatstaf moet worden genomen voor het antwoord op de vraag of voor de heffing van grondwaterbelasting een vrijstelling kan worden verleend. De middelen II en III, die zich beide richten tegen deze oordelen, lenen zich voor gezamenlijke behandeling.

2.3.2. Blijkens de wettelijke regeling volstaat voor toepassing van de hiervoor in 2.1.2 bedoelde vrijstelling dat gedeputeerde staten ter zake van het onttrekken en terugvoeren van water een vergunning hebben verleend. Het ligt daarom niet op de weg van de inspecteur of van de rechter in belastingzaken om in het kader van een geschil over die vrijstelling te beoordelen of een dergelijke door gedeputeerde staten verleende vergunning voldoet aan de eisen van de Grondwaterwet onderscheidenlijk de Waterwet (vgl. HR 22 september 2017, nr. 16/03857, ECLI:NL:HR:2017:2436, rechtsoverweging 2.3.6). Dit geldt niet alleen voor de in een dergelijke vergunning genoemde maximaal te onttrekken hoeveelheid grondwater (vgl. HR 30 september 2011, nr. 10/00808, ECLI:NL:HR:2011:BT5842, rechtsoverweging 3.5), maar evenzeer voor de daarin vermelde ingangsdatum.

2.3.3. Indien een vergunning voor het onttrekken en terugvoeren van grondwater met terugwerkende kracht is verleend of verruimd nadat over de door die vergunning bestreken periode een naheffingsaanslag is opgelegd ter zake van een belaste onttrekking van grondwater, leidt die terugwerkende kracht daarom ertoe dat een dergelijke naheffingsaanslag blootstaat aan vermindering of vernietiging zolang deze niet onherroepelijk is (vgl. ABRvS 1 februari 2017, nr. 201601640/1/A1, ECLI:NL:RVS:2017:247, rechtsoverweging 7). Indien de vergunning is verleend of gewijzigd na de datum van de bestreden beslissing van het bestuursorgaan of de rechter in eerste aanleg, en die vergunning – mede gelet op de daaraan gegeven terugwerkende kracht – in aanmerking komt voor toepassing op het te berechten geval, brengt de taak van de (hogerberoeps)rechter in belastingzaken mee dat hij bij de toetsing van de bestreden beslissing uitgaat van de (gewijzigde) vergunning als daarop een beroep wordt gedaan.

2.4.1. Op grond van hetgeen hiervoor in 2.3.2 en 2.3.3 is overwogen, slagen de middelen II en III. De uitspraak van het Hof kan daarom niet in stand blijven. De overige middelen behoeven geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

2.4.2. De gewijzigde vergunning is in de beroepsfase verleend met terugwerkende kracht tot 13 mei 2000. De in het naheffingstijdvak door belanghebbende jaarlijks onttrokken en teruggevoerde hoeveelheden grondwater vielen binnen de in die vergunning opgenomen maximale hoeveelheden. Hetgeen hiervoor in 2.3.2 en 2.3.3 is overwogen, brengt daarom mee dat de hiervoor in 2.1.2 bedoelde vrijstelling op die onttrokken hoeveelheden van toepassing is.

2.4.3. De door de Inspecteur voor het Hof subsidiair aangevoerde stelling dat het aanvragen van een met terugwerkende kracht te verruimen vergunning moet worden aangemerkt als wetsontduiking, dient alsnog te worden behandeld, aangezien het Hof aan de behandeling van deze stelling niet is toegekomen. Anders dan belanghebbende in haar schriftelijke toelichting betoogt, is daarvoor niet vereist dat de Staatssecretaris incidenteel beroep in cassatie heeft ingesteld.

Anders dan de Inspecteur voor het Hof betoogde, valt niet in te zien dat doel en strekking van de Wbm, en in het bijzonder de vrijstellingsbepaling, eraan in de weg staan dat voor de heffing van grondwaterbelasting aangesloten wordt bij een met terugwerkende kracht gewijzigde vergunning als de onderhavige. Dit wordt niet anders indien die wijziging door de belastingplichtige is aangevraagd om te ontkomen aan (na)heffing van grondwaterbelasting. Immers, wanneer gedeputeerde staten achteraf constateren dat is voldaan aan de voorwaarden voor een vergunning, wordt doel en strekking van de Wbm geen geweld aangedaan als de betrokkene door een vergunningverlening met terugwerkende kracht aanspraak kan maken op de vrijstelling waarvoor hij materieel gezien in aanmerking komt.

2.4.4. De slotsom is dat de Rechtbank terecht het beroep van belanghebbende gegrond heeft verklaard en de uitspraak op bezwaar, de naheffingsaanslag en de beschikking heffingsrente heeft vernietigd.

3 *Proceskosten*

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Hierbij wordt in aanmerking genomen dat de zaak met nummer 17/00174 met de onderhavige zaak samenhangt in de zin van het Besluit proceskosten bestuursrecht.

De Inspecteur zal worden veroordeeld in de kosten van het geding voor het Hof.

4 *Beslissing*

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof,

bevestigt de uitspraak van de Rechtbank,

gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 501,

gelast dat de Inspecteur aan het Hof betaalt het griffierecht ter zake van de behandeling van het door hem ingestelde hoger beroep ten bedrage van € 493,

veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op de helft van € 3006, derhalve € 1503, voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, en

veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het geding voor het Hof aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 2255 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

HOF 's-Hertogenbosch, Meerv. belastingk., 30 november 2016 (Nr. 14/0803)

Uitspraak

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank) van 26 juni 2014, nummer AWB 13/1141, in het geding enz.;

1 (...)

3 *Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen*

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de navolgende vragen:

- I. Is het hoger beroep van de Inspecteur ontvankelijk?
- II. Dient bij de beoordeling van de vraag of de naheffingsaanslag terecht is opgelegd te worden uitgegaan van de onder 2.2 vermelde vergunning van 10 mei 2000 of van de onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning, zoals herzien bij het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013?
- III. Indien vraag II leidt tot het antwoord dat uitgegaan moet worden van de onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning, zoals herzien bij het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013: Is de naheffingsaanslag op grond van *fraus legis* terecht opgelegd?
- IV. Indien vraag II leidt tot het antwoord dat uitgegaan moet worden van de onder 2.2 vermelde vergunning van 10 mei 2000 of vraag III bevestigend moet worden beantwoord: Is de naheffingsaanslag naar het juiste bedrag opgelegd?
- V. Is sprake van schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel of het vertrouwensbeginsel?
- VI. Dienen de werkelijk gemaakte kosten voor rechtsbijstand in zowel de bezwaar- als (hoger) beroepsfase te worden vergoed?

Belanghebbende is van mening dat vragen I, III en IV ontkennend moeten worden beantwoord en vragen V en VI bevestigend. Met betrekking tot vraag II is belanghebbende van mening dat moet worden uitgegaan van de onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning, zoals herzien bij het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013. De Inspecteur is met betrekking tot alle vragen de tegenovergestelde opvatting toegedaan.

3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, van al welke stukken de inhoud als hier ingevoegd moet worden aangemerkt. Voor hetgeen hieraan ter zitting is toegevoegd, wordt verwezen naar het van deze zitting opgemaakte proces-verbaal.

3.3. De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en tot ongegrondverklaring van het bij de Rechtbank ingestelde beroep. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissing omtrent de vergoeding voor rechtskundige bijstand in zowel de bezwaar- als de beroepsfase, en tot toekenning van een vergoeding gelijk aan de werkelijk gemaakte kosten voor zowel de bezwaar- als de (hoger) beroepsfase.

4 *Gronden*

Vraag I

4.1. In onderhavige zaak is in geschil of de naheffingsaanslag terecht en tot de juiste hoogte is opgelegd. De Inspecteur heeft in hoger beroep het belang dat het Hof hierover, gelet op hetgeen partijen over en weer aanvoeren, beslist.

4.2. Hetgeen belanghebbende aanvoert ter onderbouwing van haar stelling, dat het hoger beroep van

de Inspecteur niet-ontvankelijk is, gaat er vanuit dat haar standpunt, namelijk in essentie dat de nahefingsaanslag ten onrechte is opgelegd, juist is. Of dit standpunt van belanghebbende correct is moet nu juist door het Hof in hoger beroep worden beoordeeld.

4.3. Vraag I moet bevestigend worden beantwoord.

Vraag II

4.4. Artikel 6, eerste lid van de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: WBM) luidt, voor zover te dezen van belang, als volgt:

1. De belasting wordt berekend over de onttrokken hoeveelheid grondwater, gemeten in kubieke meters.'

4.5. Artikel 8, aanhef, onderdeel g van de WBM (per 1 januari 2008 artikel 10, aanhef, onderdeel g van de WBM), luidt als volgt:

'Vrijgesteld zijn de volgende onttrekkingen van grondwater:

(...)

- g. onttrekkingen ten behoeve van koude- en warmte-opslag door middel van een inrichting waarbij grondwater wordt onttrokken en vervolgens in een gesloten systeem weer volledig wordt teruggevoerd in hetzelfde watervoerende pakket als waaraan het is onttrokken, in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van water is verleend ingevolge de Grondwaterwet;'

4.6. Artikel 10, aanhef, onderdeel g van de WBM, luidt per 22 december 2009 als volgt:

'Vrijgesteld zijn de volgende onttrekkingen van grondwater:

(...)

- g. onttrekkingen ten behoeve van een bodemenergiesysteem door middel van een inrichting waarbij grondwater wordt onttrokken en vervolgens in een gesloten systeem weer volledig wordt teruggevoerd in hetzelfde watervoerende pakket als waaraan het is onttrokken, in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van grondwater is verleend ingevolge de Waterwet;'

4.7. Artikel 14 van de Grondwaterwet luidt, tot 22 december 2009, als volgt:

1. Het is verboden grondwater te onttrekken of water te infiltreren, tenzij daarvoor door gedeputeerde staten een vergunning is verleend.
2. Aan de vergunning kunnen voorschriften worden verbonden ter bescherming van bij het grondwaterbeheer betrokken belangen. Deze voorschriften kunnen mede betrekking hebben op voorafgaande melding van beëindiging of vermindering van het onttrekken of het infiltreren.
3. Bij het verlenen, wijzigen of intrekken van de vergunning wordt rekening gehouden met de in het artikel 7 van de Wet op de waterhuishouding bedoelde plan.
4. In de vergunning worden vermeld de hoeveelheden grondwater of de hoeveelheden water die per een of meer tijdseenheden mogen worden onttrokken onderscheidenlijk geïnfilterd alsmede het doel waarvoor het te onttrekken water is bestemd.
5. (...).'

4.8. Het met ingang van 22 december 2009 geldende artikel 6.4 van de Waterwet luidt als volgt:

1. Het is verboden zonder daartoe strekkende vergunning van gedeputeerde staten grondwater te onttrekken of water te infiltreren:

(...)

- b. ten behoeve van (...) een bodemenergiesysteem.
2. Bij provinciale verordening kan worden bepaald dat het eerste lid niet van toepassing is voor onttrekkingen waarbij de te onttrekken hoeveelheid ten hoogste 10 m³ per uur bedraagt.'

4.9. Partijen houdt verdeeld of voor de beantwoording van de vraag of in de onderhavige periode van 1 januari 2007 tot en met 31 december 2011 is voldaan aan de voorwaarden, welke zijn gesteld in de

vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van water is verleend ingevolge de Grondwaterwet of de Waterwet:

- (a) de onder 2.2 vermelde vergunning van 10 mei 2000, of
- (b) de onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning, zoals herzien bij het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013, bepalend is.

4.10. De onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning, zoals herzien bij het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013, is onherroepelijk komen vast te staan, omdat tegen de uitspraak op het bezwaar tegen laatstbedoeld besluit geen beroep is ingediend. In beginsel volgt dan uit de formele rechtskracht van het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013 dat de onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning terug werkt tot en met 13 mei 2000.

4.11. Zoals volgt uit hetgeen onder 2.11 en 2.12 is overwogen zijn de Inspecteur en de Staat (staatssecretaris van Financiën) bij uitspraak van 25 februari 2014 op het tegen het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013 gemaakte bezwaar niet aangemerkt als belanghebbende als bedoeld in artikel 1:2 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Een vergelijkbaar oordeel is gegeven in een vergelijkbare zaak (Rechtbank Oost-Brabant 18 april 2014, AWB 14/256, ECLI:NL:RBOBR:2014:1927).

4.12. De onder 4.11 bedoelde uitleg van het begrip van belanghebbende vloeit (mede) voort uit het bepaalde in artikel 8:69a van de Awb (zie in dit verband ABRvS 16 maart 2016, 201402641/1/R1, ECLI:NL:RVS:2016:732).

4.13. Uit het vorenstaande volgt, dat de belangen van de Inspecteur en/of de Staat (staatssecretaris van Financiën) bij het verlenen van de onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning en bij het nemen van het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013 niet zijn meegewogen en ook niet hadden kunnen worden meegewogen. In zoverre is in het onderhavige geval, anders dan is overwogen in Hoge Raad 30 september 2011, 10/00808, ECLI:NL:HR:2011:BT5842, r.o. 3.5, derde volzin, de vergunningenprocedure niet het aangewezen kader om de belangen van de Inspecteur en/of de Staat (staatssecretaris van Financiën) mee te laten wegen.

4.14. Het belang van de Inspecteur is de juiste uitvoering van een belastingwet. In dit geval kan de Inspecteur alleen vrijstelling verlenen van de grondwaterbelasting als grondwater is onttrokken in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van grondwater is verleend ingevolge de Grondwaterwet of de Waterwet. Omdat het belastbare feit het onttrekken van grondwater op dat tijdstip is (artikel 4 en 7 van de WBM) dient naar het oordeel van het Hof de tijdens het belastbare feit geldende vergunning als maatstaf te gelden voor de vraag of een vrijstelling kan worden verleend. Hiervoor pleit dat uit het oogpunt van de uitvoerbaarheid van de WBM ten tijde van het belastbaar feit getoetst dient te (kunnen) worden of voldaan is aan de voorwaarden voor de vrijstelling. Ook uit het oogpunt van een gelijke behandeling van gelijke gevallen dient de tijdens het belastbare feit geldende vergunning als maatstaf te worden genomen voor de beoordeling van de vraag of een vrijstelling kan worden verleend. Indien toegestaan zou worden dat getoetst moet worden aan een vergunning die, veel later dan het belastbare feit, de hoeveelheden onttrokken grondwater boven de in de oorspronkelijke vergunning vergunde hoeveelheid alsnog in overeenstemming brengt met de eis dat wordt onttrokken overeenkomstig de in een vergunning gestelde voorwaarden ontstaat een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Immers, niet iedere belanghebbende zal bij overschrijding van de in een vergunning toegestane hoeveelheid te onttrekken grondwater een nieuwe vergunning aanvragen en/of medewerking van de Gedeputeerde Staten daarvoor kunnen verkrijgen. Nu, zoals overwogen onder 4.13, de Inspecteur zijn belang om ten tijde van het belastbare feit te (kunnen) toetsen aan de dan geldende vergunning niet heeft kunnen inbrengen in de procedure tot het verlenen van een nieuwe vergunning, die, zoals in het onderhavige geval, in 2012 en 2013, met terugwerkende kracht tot en met 13 mei 2000 toestond (veel) grotere hoeveelheden grondwater te onttrekken, is er naar het oordeel van het Hof reden om de onder 4.10 bedoelde formele rechtskracht voor de toepassing van de WBM te doorbreken.

4.15. Vraag II moet aldus worden beantwoord dat dient te worden uitgegaan van de onder 2.2 vermelde vergunning van 10 mei 2000.

Vraag III

4.16. Uit de beantwoording van vraag II volgt dat vraag III geen beantwoording meer behoeft.

Vraag IV

4.17. Artikel 11 van de WBM luidt als volgt:

1. De belastingplichtige is gehouden een administratie te voeren zodanig dat daaruit de hoeveelheden van de onttrekkingen en van de infiltraties van water te allen tijde duidelijk blijken.
2. Bij ministeriële regeling kunnen door Onze Minister nadere regels worden gesteld omtrent de wijze waarop aan de in het eerste lid bedoelde verplichting moet worden voldaan.

4.18. Artikel 2 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag luidt, voor zover te dezen van belang, als volgt:

1. Ter vaststelling van de hoeveelheid onttrokken grondwater en van de hoeveelheid geïnfiltreerd water is de houder van een inrichting gehouden deze hoeveelheden te meten met behulp van watermeters.
2. Het eerste lid is niet van toepassing in die gevallen waarin met toepassing van artikel 3 geen verplichting bestaat tot het voeren van een administratie.

4.19. Artikel 3, eerste lid van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag luidt als volgt:

1. De verplichting tot het voeren van een administratie, bedoeld in artikel 11 van de wet is niet van toepassing op onttrekkingen van grondwater als bedoeld in artikel 8, onderdelen a, d, e, f, g en i, van de wet.

4.20. Artikel 11 van de WBM luidt met ingang van 1 april 2008 als volgt:

1. De belastingplichtige voert een administratie waaruit de hoeveelheden van de onttrekkingen en van de infiltraties van water duidelijk blijken.
2. Geen administratie behoeft te worden gevoerd ter zake van een onttrekking als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdelen a, d, e, f, g en h.

4.21. Artikel 3 van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag luidt met ingang van 1 januari 2008 als volgt:

1. De houder van een inrichting als bedoeld in artikel 3, eerste lid, onderdeel c, van de wet, houdt dagelijks op een meetstaat aantekening van de hoeveelheden onttrokken grondwater en geïnfiltreerd water, gespecificeerd naar meter en winningspunt.
2. De in het eerste lid bedoelde meetstaat behelst in ieder geval:
 - a. gegevens ter identificatie van de meter;
 - b. de datum van opname en de stand van de meter;
 - c. de onttrekking en infiltratie sinds de vorige opname van de meter;
 - d. voorvallen die van invloed zijn of kunnen zijn op de meting (onder opgave van de datum).
3. De inspecteur kan op verzoek de houder van een inrichting bij voor bezwaar vatbare beschikking toestaan de in het eerste lid bedoelde aantekeningen anders in te richten dan wel de in het eerste lid bedoelde hoeveelheden niet dagelijks aan te tekenen. De inspecteur kan aan die toestemming voorwaarden verbinden.

4.22. Artikel 3, lid 2, aanhef, onderdeel c van het Uitvoeringsbesluit belastingen op milieugrondslag luidt met ingang van 11 juli 2008 als volgt:

- c. de onttrekking en infiltratie sinds de vorige opname van de meter, en (...).

4.23. Het Hof stelt voorop dat op de Inspecteur de bewijslast rust van de feiten en omstandigheden waaruit volgt dat, en tot welk bedrag, hij kan naheffen. Hieraan doet, anders dan de Inspecteur verdedigt, niet af dat belanghebbende geen administratie van de onttrekkingen heeft bijgehouden. Immers, de uitspraak op bezwaar is gedaan op 14 januari 2013, derhalve na 1 juli 2011, zodat hij, om zich te kunnen beroepen op de zogenoemde omkering en verzwaring van de bewijslast, een informatiebeschikking had moeten geven als bedoeld in art. 52a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (onder meer: Hoge Raad 2 oktober 2015, 14/02335, ECLI:NL:HR:2015:2795, en 9 oktober 2015, 14/03969, ECLI:NL:HR:2015:2987).

4.24. De belanghebbende heeft in antwoord op een brief van de Inspecteur van 15 december 2011 zelf aangegeven de volgende hoeveelheden grondwater te hebben onttrokken:

2007:	182.680 m ³
2008:	182.180 m ³
2009:	179.460 m ³
2010:	181.451 m ³

Deze hoeveelheden zijn gebaseerd op de aan de Provincie doorgegeven hoeveelheden:

2007	182.680 m ³
2008	182.180 m ³
2009	179.460 m ³
2010	181.451 m ³
2011	181.890 m ³

4.25. Naar het oordeel van het Hof brengt een redelijke verdeling van bewijslast mee, dat belanghebbende aannemelijk maakt dat de door haarzelf aan de Inspecteur en de Provincie opgegeven hoeveelheden onttrokken grondwater onjuist zijn. Hierbij komt dat belanghebbende in de aanvraag voor de onder 2.6 vermelde vergunning uit 2012 heeft aangegeven 124.000 m³ grondwater per jaar te onttrekken en dat in die vergunning wordt toegestaan maximaal 186.000 m³ grondwater per jaar te onttrekken. Bij het verzoek om herziening van 1 juli 2013 schrijft belanghebbende zelf ook dat de feitelijke onttrekking hoger was dan de in de 2000 vergunde hoeveelheid van 36.000 m³ grondwater per jaar en dat de onder 2.6 vermelde vergunning uit 2012 – met terugwerkende kracht – in overeenstemming moet worden gebracht met het feitelijk gebruik vanaf de datum van ingebruikname van de installatie. De stelling van belanghebbende dat de door haarzelf aan de Inspecteur en de Provincie opgegeven hoeveelheden onttrokken grondwater onjuist zijn, omdat, zie de onder 2.12 vermelde brief, in 2012 is vastgesteld dat de 'module', waarop deze hoeveelheden zijn gebaseerd, kapot was kan haar niet baten. Zoals de Inspecteur terecht opmerkt kan aan deze vaststelling in 2012 niet de conclusie worden verbonden dat ook voordien de 'module' niet (juist) zou hebben gewerkt.

4.26. Gelet op het vorenoverwogene en mede gelet op de omstandigheid, dat belanghebbende zelf heeft verdedigd dat in de onderhavige periode de onttrekking, gelet op de pompcapaciteit van 15 m³ per uur, maximaal 131.400 m³ per jaar is, is het Hof van oordeel dat de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar, zoals vermeld onder 2.15, de onttrekking van grondwater redelijk heeft vastgesteld.

4.27. Vraag IV moet bevestigend worden beantwoord.

Vraag V

4.28. Belanghebbende heeft gesteld dat de Inspecteur vóór het arrest van Hoge Raad 30 september 2011, 10/00808, ECLI:NL:HR:2011:BT5842 het – begunstigende – beleid heeft gevoerd om de vrijstelling ter zake van grondwater niet te onthouden aan diegenen die de vergunde hoeveelheden overschreden.

4.29. Het Hof is van oordeel, dat belanghebbende tegenover de betwisting door de Inspecteur niet het begin van bewijs heeft bijgebracht dat de Inspecteur, al dan niet tot het verschijnen van het arrest van Hoge Raad 30 september 2011, 10/00808, ECLI:NL:HR:2011:BT5842, een (begunstigend) beleid, zoals door belanghebbende gesteld, heeft gevoerd.

4.30. Belanghebbende heeft voorts gesteld, dat de Inspecteur tot het verschijnen van het arrest van Hoge Raad 30 september 2011, 10/00808, ECLI:NL:HR:2011:BT5842 altijd is afgegaan op de registraties in het landelijk grondwaterregister, zonder aandacht te besteden aan de datum waarop de grondwatervergunning feitelijk werd verleend, zodat – zo begrijpt het Hof belanghebbende – de Inspecteur vrijstelling heeft verleend voor vergunningen met terugwerkende kracht. Daargelaten of het zo is gegaan zoals belanghebbende stelt is het Hof van oordeel, dat zelfs wanneer de Inspecteur de fout zou hebben begaan niet te letten op de datum van verlening van de vergunning belanghebbende tegenover de betwisting door de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat deze fouten zijn begaan met het oogmerk anderen te begunstigen.

4.31. Uit het vorenstaande volgt dat het beroep van belanghebbende op het gelijkheidsbeginsel faalt.

4.32. Voorts heeft belanghebbende zich beroepen op het vertrouwensbeginsel. Belanghebbende beroept zich op de onder 2.10 geciteerde passage in het bezwaarschrift tegen de onder 2.7 vermelde vergunning, die luidt als volgt:

'Door de terugwerkende kracht ontvalt de grondslag aan de opgelegde naheffingsaanslagen die de Belastingdienst in identieke gevallen, naast de onderhavige, heeft opgelegd.'

4.33. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur hier niet meer dan tot uitdrukking willen brengen dan wat het mogelijke gevolg zou kunnen zijn van het in stand laten van de terugwerkende kracht van de onder 2.7 vermelde vergunning. De onder 4.32 bedoelde passage, die gericht was tot Gedeputeerde Staten, is door de Inspecteur niet bedoeld als een toezegging aan belanghebbende en belanghebbende heeft naar het oordeel van het Hof ook redelijkerwijs niet de indruk kunnen krijgen dat deze passage bedoeld was als een mededeling aan haar dat bij het afwijzen van het bezwaar tegen de onder 2.7 vermelde vergunning de naheffingsaanslag zou worden vernietigd. Het beroep op het vertrouwensbeginsel faalt.

4.34. Vraag V moet ontkennend worden beantwoord.

Vraag VI

4.35. Ten aanzien van de kosten van bezwaar heeft de Rechtbank in zijn uitspraak onder 5.1 het volgende overwogen:

'De inspecteur heeft in de bezwaarfase geen vergoeding voor proceskosten toegekend. De rechtbank ziet geen aanleiding om dienaangaande anders te oordelen, nu niet kan worden gezegd dat het bestreden besluit is herroepen op grond van een aan het bestuursorgaan te wijten onrechtmatigheid. Eerst na de uitspraak op bezwaar is immers door Gedeputeerde Staten terugwerkende kracht verleend aan de vergunning. De in de uitspraak op bezwaar aangepaste hoeveelheden grondwater zijn voorts het gevolg van de stelling van belanghebbende dat de door haar aan de belastingdienst opgegeven hoeveelheden grondwater onjuist zijn als gevolg van een niet goed werkende module. Ook dienaangaande kan niet worden gezegd dat sprake is geweest van een aan de inspecteur te wijten onrechtmatigheid. Voor een vergoeding van de kosten van de bezwaarfase bestaat derhalve geen aanleiding.'

4.36. Het Hof neemt deze overweging over en maakt die de tot zijne.

4.37. Met betrekking tot de proceskosten wordt verwezen naar hetgeen hierna wordt overwogen.

Slotsom

4.38. De slotsom is dat de uitspraak van de Rechtbank dient te worden vernietigd. Mitsdien zijn het hoger beroep van de Inspecteur en het incidentele hoger beroep van belanghebbende gegrond. Doende wat de Rechtbank had behoren te doen, zal het Hof het bij de Rechtbank ingestelde beroep van belanghebbende ongegrond verklaren.

Ten aanzien van het griffierecht

4.39. Gelet op het feit dat de uitspraak van de Rechtbank niet in stand blijft, is voor het heffen van griffierecht van de Inspecteur inzake het hoger beroep geen plaats.

Ten aanzien van de proceskosten

4.40. Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Awb.

5 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank; en
- verklaart het tegen de uitspraken van de Inspecteur bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond.

Uit het beroepsschrift in cassatie van belanghebbende:*Middel I (ontvankelijkheid)*

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder artikel 8:1 Algemene wet bestuursrecht, waarvan de niet inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordien het Hof (in de rechtsoverwegingen 4.2. en 4.3.) heeft geoordeeld dat de Inspecteur ontvankelijk is in zijn hoger beroep, terwijl het oordeel van het Hof berust op een verkeerde toepassing van het recht, althans onvoldoende is gemotiveerd. Mitsdien geeft de uitspraak van het Hof blijk van een onjuiste rechtsopvatting, althans is die uitspraak onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

1.0. Toelichting middel I

1.1 Artikel 8:1 Algemene wet bestuursrecht luidt:

‘Een belanghebbende kan tegen een besluit beroep instellen bij de bestuursrechter’

1.2 In dit kader heeft het aloude adagium ‘Point d’interet, point d’action’ ook heden ten dagen nog te gelden. Zonder procesbelang geen ontvankelijk bezwaar of beroep.

1.3 Indien door een procespartij wordt aangevoerd dat sprake is van niet-ontvankelijkheid van de wederpartij wegens het ontbreken van het vereiste procesbelang, dient de rechter deze stelling aan een degelijk onderzoek te onderwerpen. Ontbreekt het procesbelang, dan dient het beroep door de rechter niet-ontvankelijk te worden verklaard (zie onder meer het oordeel van uw Raad van 8 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AT3411).

1.4 In hoger beroep heeft belanghebbende aangevoerd dat de Inspecteur niet-ontvankelijk is wegens het ontbreken van een rechtens te honoreren procesbelang.

1.5 Het Hof heeft ten aanzien van de vraag (I) of het hoger beroep van de Inspecteur ontvankelijk is geoordeeld:

‘4.2. Hetgeen belanghebbende aanvoert ter onderbouwing van haar stelling, dat het hoger beroep van de Inspecteur niet-ontvankelijk is, gaat er vanuit dat haar standpunt, namelijk in essentie dat de naheffingsaanslag ten onrechte is opgelegd, juist is. Of dit standpunt van belanghebbende correct is moet nu juist door het Hof in hoger beroep worden beoordeeld.

4.3. Vraag I moet bevestigend worden beantwoord.’

1.6 Het Hof komt derhalve zonder (nader) onderzoek tot het oordeel dat de Inspecteur ontvankelijk is in zijn hoger beroep. Uit dit oordeel van het Hof blijkt niet dat het Hof de ontvankelijkheid van de Inspecteur op enigerlei wijze heeft onderzocht.

1.7 Op grond van het vorenstaande is het Hof op onjuiste gronden althans ten onrechte tot het oordeel gekomen dat de Inspecteur ontvankelijk is in zijn hoger beroep. Het oordeel van het Hof kan dan ook niet in stand blijven.

Middel II (formele rechtskracht)

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder van het beginsel van formele rechtskracht, waarvan de niet inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordien het Hof (in de rechtsoverwegingen 4.14) heeft geoordeeld dat de formele rechtskracht van een onherroepelijk vaststaande beslissing voor de toepassing van de Wet belastingen op milieugrondslag kan worden doorbroken, terwijl het oordeel van het Hof berust op een verkeerde toepassing van het recht, althans onvoldoende is gemotiveerd. Mitsdien geeft de uitspraak van het Hof blijk van een onjuiste rechtsopvatting, althans is die uitspraak onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

2.0. Toelichting op middel II

2.1. Op grond van artikel 4 van de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: WBM) wordt onder de naam ‘grondwaterbelasting’ belasting geheven ter zake van het onttrekken van grondwater. Artikel 10, eerste lid, WBM luidde per 22 december 2009 (tot 1 januari 2012):

'Vrijgesteld zijn de volgende onttrekkingen van grondwater:

(...)

- g. onttrekkingen ten behoeve van een bodemenergiesysteem door middel van een inrichting waarbij grondwater wordt onttrokken en vervolgens in een gesloten systeem weer volledig wordt teruggevoerd in hetzelfde watervoerende pakket als waaraan het is onttrokken, in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van grondwater is verleend ingevolge de Waterwet;

(...)'

2.2. In de wettekst is derhalve bepaald dat de onttrekking van grondwater is vrijgesteld van grondwaterbelasting onder meer indien sprake is van een ingevolge de Waterwet verleende vergunning voor het onttrekken van grondwater.

2.3. Aan belanghebbende is op 13 mei 2000 een watervergunning verleend als bedoeld in artikel 6.4. van de Waterwet wegens het onttrekken van grondwater. Deze vergunning is op verzoek van belanghebbende in 2012 gewijzigd omdat werd geconstateerd dat een overschrijding plaatsvond van de toegestane hoeveelheden onttrokken grondwater (zie r.o. 2.6. van de uitspraak van het Hof). Bij besluit van 23 augustus 2013 heeft voornoemde herziene vergunning werking per 13 mei 2000. Belanghebbende heeft bij het Hof aangevoerd dat bij de beoordeling van de vraag of de naheffingsaanslag terecht is opgelegd niet de aanvankelijke vergunning als uitgangspunt dient te worden genomen maar dat dient te worden uitgegaan van de herziene vergunning (zie r.o. 2.7. van de uitspraak van het Hof). De herziene vergunning is in de plaats gekomen van de aanvankelijke vergunning. De Staat en de Inspecteur hebben bezwaar ingediend tegen deze beslissing. Hierbij heeft de Inspecteur erkend dat de grondslag voor de opgelegde naheffingsaanslag ontvalt door de terugwerkende kracht van de nieuwe vergunning (zie r.o. 2.10 van de uitspraak van het Hof):

'Door de terugwerkende kracht ontvalt de grondslag aan de opgelegde naheffingsaanslagen die de Belastingdienst in identieke gevallen, naast de onderhavige, heeft opgelegd.'

Bij uitspraak op bezwaar zijn de Staat en de Inspecteur niet-ontvankelijk verklaard omdat zij niet zijn aan te merken als belanghebbenden zoals bedoeld in artikel 1:2 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb).

2.4 Het Hof is van oordeel dat bij de beoordeling van de vraag of de naheffingsaanslag terecht is opgelegd dient te worden uitgegaan van de aanvankelijke vergunning. Hiertoe heeft het Hof overwogen:

'4.10. De onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning, zoals herzien bij het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013, is onherroepelijk komen vast te staan, omdat tegen de uitspraak op het bezwaar tegen laatstbedoeld besluit geen beroep is ingediend. In beginsel volgt dat uit de formele rechtskracht van het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013 dat de onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning terug werkt tot en met 13 mei 2000.

(...)

4.13. Uit het vorenstaande volgt, dat de belangen van de Inspecteur en/of de Staat (staatssecretaris van Financiën) bij het verlenen van de onder 2.6 bedoelde in 2012 verleende vergunning en bij het nemen van het onder 2.7 bedoelde besluit van 23 augustus 2013 niet zijn meegewogen en ook niet hadden kunnen worden meegewogen. (...)

4.14. (...) Nu, zoals overwogen onder 4.13, de Inspecteur zijn belang om ten tijde van het belastbare feit te (kunnen) toetsen aan de dan geldende vergunning niet heeft kunnen inbrengen in de procedure tot het verlenen van een nieuwe vergunning die, zoals in het onderhavige geval, in 2012 en 2013, met terugwerkende kracht tot en met 13 mei 2000 toestond (veel) grotere hoeveelheden grondwater te onttrekken, is er naar het oordeel van het Hof reden om de onder 4.10 bedoelde formele rechtskracht voor de toepassing van de WBM te doorbreken.'

2.5 Uw Raad formuleert het beginsel van formele rechtskracht als volgt (HR 2 juni 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZC1744):

'het beginsel dat moet worden uitgegaan van de geldigheid van een besluit van een bestuursorgaan indien daartegen een met voldoende waarborgen omklede rechtsgang heeft opengestaan en deze

rechtsgang hetzij niet is gebruikt, hetzij niet tot vernietiging van het besluit heeft geleid (kort gezegd: het beginsel van de formele rechtskracht).'

2.6. In voornoemd arrest van 2 juni 1995 legt uw Raad voorts de nadruk op het belang van de rechtszekerheid. Uw Raad overweegt dat als aan het beginsel van de formele rechtskracht wordt getornd, dit tot een onaanvaardbare onzekerheid ten aanzien van de rechtmatigheid van beschikkingen zou leiden.

2.7. Het Hof miskent in r.o. 4.14. van zijn uitspraak deze uitleg van het beginsel van formele rechtskracht door uw Raad. Het Hof oordeelt immers dat de formele rechtskracht van een onherroepelijk vaststaande beslissing mag worden doorbroken omdat de Inspecteur zijn belang (om ten tijde van het belastbare feit te kunnen toetsen aan de dan geldende vergunning) niet heeft kunnen inbrengen in de procedure tot herziening. De Inspecteur was immers bij deze procedure geen belanghebbende.

2.8. Het Hof geeft hiermee een onaanvaardbare uitbreiding aan de door uw Raad ontwikkelde regel die erop neerkomt dat indien een overheidsorgaan een beslissing neemt en deze beslissing komt onherroepelijk vast te staan, moet worden aangenomen dat dit besluit haar rechtskracht behoudt. Deze uitbreiding door het Hof is hierin gelegen dat besluiten die onherroepelijk vaststaan in een andere procedure door derden (niet-belanghebbenden) zouden kunnen worden betwist omdat zij in deze andere procedure hun belang niet hebben kunnen inbrengen. Indien een derde in een procedure niet als belanghebbende is gekwalificeerd in de zin van artikel 1:2, eerste lid, Awb kan in deze procedure immers nimmer een belang worden ingebracht. De bepleite uitbreiding zou tot een onaanvaardbaar grote onzekerheid ten aanzien van de rechtmatigheid van alle beschikkingen leiden waarbij er belangen van derden formeel als niet-belanghebbenden ter zijde zijn gesteld en dit zou ook niet verenigbaar zijn met het beginsel dat moet worden uitgegaan van de geldigheid van een besluit van een bestuursorgaan.

2.9. Het Hof oordeelt op grond van het vorenstaande derhalve ten onrechte dat de formele rechtskracht van de onherroepelijk vaststaande beslissing als bedoeld in r.o. 4.10. kan worden doorbroken voor de toepassing van de WBM wegens het enkele feit dat de Inspecteur zijn belang destijds niet heeft kunnen inbrengen omdat hij niet kwalificeerde als belanghebbende als bedoeld in artikel 1:2, eerste lid, Awb. Het oordeel van het Hof kan dan ook niet in stand blijven.

Middel III (belastbare feit)

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder artikel 10, eerste lid, letter g, Wet belastingen op milieugrondslag, waarvan de niet inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordien het Hof (in de rechtsoverwegingen 4.14) heeft geoordeeld dat de aanvankelijke vergunning van 13 mei 2000 en niet de herziene vergunning als maatstaf dient te gelden voor de vraag of een vrijstelling kan worden verleend, terwijl het oordeel van het Hof berust op een verkeerde toepassing van het recht, althans onvoldoende is gemotiveerd. Mitsdien geeft de uitspraak van het Hof blijk van een onjuiste rechtsopvatting, althans is die uitspraak onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

3.0. Toelichting op middel III

3.1. Het 'belang' dat niet door de Inspecteur kon worden ingebracht in de procedure tegen de herziening van de vergunning wordt door het Hof in r.o. 4.14 omschreven als het belang: 'om ten tijde van het belastbare feit te (kunnen) toetsen aan de dan geldende vergunning'.

Het Hof legt dit belang vervolgens als volgt uit:

'Omdat het belastbare feit het onttrekken van grondwater op dat tijdstip is (artikel 4 en 7 van de WBM) dient naar het oordeel van het Hof de tijdens het belastbare feit geldende vergunning als maatstaf te gelden voor de vraag of een vrijstelling kan worden verleend. Hiervoor pleit dat uit het oogpunt van de uitvoerbaarheid van de WBM ten tijde van het belastbare feit getoetst dient te (kunnen) worden of voldaan is aan de voorwaarden voor de vrijstelling.'

3.2. Een materiële belastingschuld vloeit voort uit de wet. De Inspecteur formaliseert deze schuld in beginsel (behoudens bijvoorbeeld de voorlopige aanslag steeds (geruim) nadat het belastbare 'feit' zich heeft voorgedaan. Bij het formaliseren van de belastingschuld zullen alle omstandigheden betrokken dienen te worden die de materiële schuld raken. Indien de Inspecteur eerst in – bijvoorbeeld – de bezwaarfase kennis neemt van feiten die het als dan niet bestaan van de belastingschuld en/of de hoogte

daarvan raken, zal hij daarmee rekening dienen te houden en de aanslag in overeenstemming dienen te brengen met de materiële belastingschuld.

3.3. Het Hof oordeelt in casu in r.o. 4.14. weliswaar terecht dat op grond van de artikelen 4 en 7 van de WBM (oud) het belastbare feit van de grondwaterbelasting het onttrekken van grondwater op dat tijdstip is. Dit staat echter geheel los van hetgeen is bepaald in artikel 10 WBM. Ingevolge de aanhef van het eerste lid van dit artikel is een op grond van de Waterwet verleende vergunning immers *van rechtswege* aanleiding voor een vrijstelling van de grondwaterbelasting. Er ontstaat dan dus per saldo geen materiële belastingschuld.

3.4. Hierbij past niet dat het Hof in lijn met de stellingen van de Inspecteur meent dat de aanvankelijke vergunning als uitgangspunt dient te worden genomen voor het opleggen van de naheffingsaanslag. Immers in deze aanslag is – gelet op de herziene vergunning – een non-existente materiële belastingschuld vervat. In dit kader zij ook verwezen naar het bezwaarschrift met datum 3 oktober 2013 tegen de grondwatervergunning waarin de Inspecteur heeft gesteld dat: *'Met betrekking tot een eventuele precedentwerking merk ik nog het volgende op. Door de terugwerkende kracht ontvangt de grondslag aan de opgelegde naheffingsaanslagen die de Belastingdienst in identieke gevallen, naast de onderhavige, heeft opgelegd. Gelet daarop en gelet op het beleid van de Belastingdienst inzake ambtshalve verminderen, kan het verlenen van terugwerkende kracht bij precedentwerking ten koste gaan van de Rijkskas voor een bedrag ter hoogte van circa € 3 miljoen.'* De Inspecteur bevestigde hiermee expliciet dat hij op basis van de herziene grondwatervergunning de naheffingsaanslag zou vernietigen.

3.5. De achtergrond van deze vorm van grondwaterbelasting is dat de vervuiler betaalt. Indien uiteindelijk geen sprake blijkt te zijn van vervuiling (lees handelen in strijd met de vergunningsvoorwaarden), bestaat er ook geen materieel heffingsbelang.

3.6. Het Hof oordeelt op grond van het vorenstaande derhalve ten onrechte dat de aanvankelijke vergunning van 13 mei 2000 en niet de herziene vergunning voor het opleggen van de naheffingsaanslag als uitgangspunt dient te worden genomen. Het oordeel van het Hof kan dan ook niet in stand blijven, ook omdat het onbegrijpelijk is althans ontoereikend is gemotiveerd.

Middel IV (bedrag naheffingsaanslag)

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder van artikel 20 Algemene wet inzake rijksbelastingen en de beginselen van een redelijke bewijslastverdeling, waarvan de niet inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordien het Hof (in de rechtsoverwegingen 4.23 e.v.) de bewijslast ten aanzien van de hoogte van de naheffingsaanslag onjuist heeft verdeeld en dienaangaande heeft geoordeeld dat in weerwil van hetgeen namens belanghebbende is aangevoerd de aanslag als bepaald in de uitspraak op bezwaar in stand kan blijven. Dit oordeel van het Hof berust op een verkeerde toepassing van het recht, althans onvoldoende is gemotiveerd. Mitsdien geeft de uitspraak van het Hof blijk van een onjuiste rechtsopvatting, althans is die uitspraak onvoldoende naar de eisen der wet met redenen omkleed.

4.0. Toelichting op middel IV

4.1. Het Hof oordeelt in r.o. 4.23. terecht dat de bewijslast van de feiten en omstandigheden waaruit volgt dat en tot welk bedrag kan worden nageheven bij de Inspecteur ligt en dat geen sprake is van omkering en verzwaring van de bewijslast. Dit betekent dat de Inspecteur, die stelt terecht een naheffingsaanslag te hebben opgelegd, in beginsel de bewijslast draagt.

4.2. Het Hof vervolgt (in r.o. 4.25.) met de overweging dat 'een redelijke verdeling van de bewijslast mee (brengt; [...]), dat belanghebbende aannemelijk maakt dat door haarzelf aan de Inspecteur en de Provincie opgegeven hoeveelheden onttrokken grondwater onjuist zijn.'

4.3. Na de vaststelling welke partij de bewijslast draagt, volgt de vraag hoe zwaar die bewijslast is. In het fiscale procesrecht wordt met bewijzen 'aannemelijk maken' bedoeld (HR 26 januari 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8992).

4.4. Het 'aannemelijk maken' is in het fiscale procesrecht een zwakkere gradatie van de bewijslast dan het 'overtuigend aantonen' (*Kamerstukken* 1954/55 4080, nr. 3, p. 18):

"Blijken" zal worden gebezigd in de gevallen waarin volledig bewijs, met toepassing uiteraard van de

voor het fiscale recht geldende vrije bewijsleer, wordt verlangd en 'aannemelijk maken' voor een zwakkere vorm van bewijs.'

Desalniettemin dient ook bij 'aannemelijk maken' enig bewijs te worden aangeleverd.

4.5. Bij de waardering van bewijs in belastingzaken komt de rechter die over de feiten oordeelt een grote vrijheid toe. De rechter is derhalve vrij om te beoordelen of hij geloof hecht aan bewijsmiddelen en hoe zwaar hij bewijsmiddelen laat meewegen. De rechter zal echter wel moeten vaststellen en moeten motiveren of en zo ja in hoeverre de Inspecteur voldoende feiten en omstandigheden heeft gesteld die tot de conclusie kunnen leiden dat naheffing tot een bepaald bedrag gerechtvaardigd is.

4.6. Belanghebbende stelt zich ten eerste op het standpunt dat de door het Hof toegepaste verschuiving van de bewijslast ten aanzien van de juistheid van de hoogte van de aanslag naar haar onterecht is (r.o. 4.25). De hoofdregel dat de bewijslast ten aanzien van een correctie bij de Inspecteur ligt had door het Hof dienen te worden gehanteerd. Indien en voor zover er aanleiding bestaat daarvan af te wijken (quod non), dient het Hof begrijpelijk te motiveren, hetgeen ten onrechte niet is geschied. Ook in zoverre kan dit oordeel niet in stand blijven.

4.7. Ten tweede meent belanghebbende dat indien het Hof de bewijslast dat de hoogte van de onttrekking van het grondwater als vastgesteld in de uitspraak op bezwaar onjuist is terecht bij belanghebbende heeft gelegd – hetgeen wordt betwist – belanghebbende afdoende bewijsmiddelen heeft aangedragen om de juistheid van de naheffing te bestrijden (r.o. 4.26) en mitsdien aan de bewijslast heeft voldaan. Het Hof had de berekeningen en nadere motivering van belanghebbende dan ook dienen te volgen nu immers niet meer kan worden opgepompt en teruggevoerd dan de maximale pompcapaciteit.² Bovendien motiveert het Hof niet begrijpelijk waarom al hetgeen namens belanghebbende op dit punt is aangevoerd haar niet kan baten.³

4.8. Op basis van het vorenstaande zijn de overwegingen van het Hof omtrent de hoogte van de naheffingsaanslag en de bewijslastverdeling daaromtrent onjuist althans niet deugdelijk gemotiveerd. Het oordeel van het Hof kan dan ook niet in stand blijven.

Middel V (Niet behandelde stellingen)

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder van artikel 8:77 Algemene wet bestuursrecht, waarvan de niet inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordien het Hof door belanghebbende in incidenteel hoger beroep aangevoerde stellingen niet heeft behandeld, zulks ten onrechte. Mitsdien is de uitspraak van het Hof niet naar eis der wet met redenen omkleed.

5.0. Toelichting op middel V

5.1. Belanghebbende heeft in haar motivering van het incidenteel hoger beroepschrift⁴ voor het Hof aangevoerd dat sprake is van schending van het beginsel van détournement de pouvoir, het beginsel van fair play en het vertrouwensbeginsel. In het kader hiervan heeft belanghebbende onder andere verwezen naar het gevoerde (uitvoerings)beleid. De Inspecteur heeft in diverse stukken de stelling bevestigd dat zij pas na het arrest van 30 september 2011 de feitelijke onttrekkingen zijn gaan controleren (terwijl de informatie openbaar was). Oftewel, er werd eerst gecontroleerd nadat de Hoge Raad de Inspecteur in de proefprocedure in het gelijk stelde ten aanzien van de vraag wanneer sprake is van een overschrijding van het oppompen en terugvoeren ten opzichte van het vermelde in een vergunning.

5.2. Deze stellingen zijn van belang bij de beoordeling of sprake is van een rechtmatige naheffing door de Inspecteur. Ten onrechte heeft het Hof op deze stellingen c.q. verweren van belanghebbende niet gerepsondeerd, ten gevolge waarvan de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven. Het Hof is in zijn uitspraak ten onrechte niet op deze stellingen ingegaan. Aldus is de uitspraak van het Hof niet naar de eis der wet met redenen omkleed.

² In de motivering van het bezwaarschrift tegen de naheffingsaanslag is gesteld dat de pompcapaciteit van de KWO maximaal 15 m³/uur bedraagt; hetgeen uitkomt op een pompcapaciteit 131.400 m³/jaar.

³ Voorts is in de nadere motivering van het beroepschrift met datum 25 april 2013 toegelicht dat de geprognosticeerde onttrekking (en terugvoer) uitkomt op 119.234 m³.

⁴ Met datum 4 december 2014.

Op voormelde gronden

Concluderen wij namens belanghebbende tot vernietiging van de bestreden uitspraak van het Hof alsmede verzoeken wij uw Raad te bepalen dat het griffierecht aan belanghebbende wordt gerestitueerd en tevens dat de Staat wordt veroordeeld in de door belanghebbende gemaakte kosten van het geding, als volgens de wet.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. IJzerman:

1 Inleiding

1.1 Heden neem ik conclusie in de zaak met nummer 17/00175 naar aanleiding van het beroep in cassatie van [X] B.V., belanghebbende, tegen de uitspraak van Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (hierna: het Hof) van 30 november 2016¹.

1.2 Belanghebbende is houder van een zogenoemde KWO (koude/warmteopslag) – inrichting (hierna: de KWO-inrichting). De KWO-inrichting wordt gebruikt voor de warmtevoorziening van het pand. Voor de werking van de KWO-inrichting wordt grondwater aan de bodem onttrokken en ook weer teruggeleid.

1.3 Op grond van de tot 1 januari 2012 geldende tekst van de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm), werd grondwaterbelasting geheven ter zake van het onttrekken van grondwater. Daarbij was het (circulair) onttrekken ten behoeve van koude/warmteopslag, zoals zich voordoet bij belanghebbende, onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld.² Eén van de voorwaarden was dat voor het onttrekken en terugvoeren van het water door de provincie vergunning moest zijn verleend ingevolge de Grondwaterwet (thans: de Waterwet). Ingeval de vergunning slechts was verleend tot een bepaalde maximale hoeveelheid (m³ per jaar), vonden onttrekkingen boven dat maximum niet plaats in overeenstemming met de in de vergunning gestelde voorwaarden. Dat betekent dat over de hoeveelheid waarmee het maximum overschreden werd, grondwaterbelasting verschuldigd was.

1.4 In casu had de provincie Noord-Brabant aan belanghebbende, voor de KWO-inrichting, bij beschikking van 10 mei 2000, een vergunning verleend voor het onttrekken van maximaal 36.000 m³ grondwater per jaar.

1.5 Dit maximum is door belanghebbende in een aantal jaren aanzienlijk overschreden. Daarom heeft de Inspecteur aan belanghebbende, met dagtekening 31 mei 2012, een naheffingsaanslag grondwaterbelasting over het teveel onttrokken grondwater opgelegd, over het tijdvak 1 januari 2007 - 31 december 2011, ad € 139.135, met heffingsrente.

1.6 Op 4 juni 2012 heeft belanghebbende bij de provincie Noord-Brabant een aanvraag ingevolge de Waterwet ingediend om maximaal 186.000 m³ grondwater per jaar te mogen onttrekken. Bij beschikking, ontvangen door belanghebbende op 24 september 2012, is de aanvraag goedgekeurd en is aan belanghebbende een nieuwe beschikking verleend waarmee belanghebbende per jaar maximaal 186.000 m³ grondwater mag onttrekken.

1.7 Bij uitspraak op bezwaar van 14 januari 2013 heeft de Inspecteur het bezwaar gegrond verklaard en de onderhavige naheffingsaanslag grondwaterbelasting verminderd met € 37.138. De Inspecteur is hierbij uitgegaan van een jaarlijkse onttrekking van 142.613 m³ grondwater. De aan belanghebbende in rekening gebrachte heffingsrente is dienovereenkomstig verminderd.

1.8 Na verzoek hiertoe van belanghebbende hebben Gedeputeerde Staten bij beschikking van 23 augustus 2013 besloten de onder 1.6 genoemde vergunning te wijzigen in de zin dat aan de vergunning terugwerkende kracht wordt toegekend tot 13 mei 2000.

1.9 Tegen de afgifte van de in 1.8 genoemde wijzigingsbeschikking is door de Belastingdienst en de Staat gezamenlijk bezwaar gemaakt. Dat is door Gedeputeerde Staten van Noord-Brabant niet-ontvankelijk verklaard, nu zij niet zijn aan te merken als belanghebbenden in de zin van artikel 1:2 van de Algemene wet bestuursrecht. Tegen deze uitspraak op bezwaar zijn geen nadere rechtsmiddelen aangewend,

1 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 30 november 2016, nr. 14/00803, ECLI:NL:GHSHE:2016:5429. Heden neem ik ook conclusie in de met deze zaak (vijf middelen) vergelijkbare procedure nr. 17/00174 (drie middelen).

2 Zie voor de milieutechnische achtergronden onderdeel 4.2 van deze conclusie.

zodat de wijzigingsbeschikking onherroepelijk is komen vast te staan en in principe formele rechtskracht heeft verkregen.

1.10 De onderhavige naheffingsaanslag van 31 mei 2012 is gebaseerd op de jaarlijkse maxima van te onttrekken grondwater in de oorspronkelijke vergunning van 10 mei 2000. Belanghebbende heeft zich echter op het standpunt gesteld dat, in haar beroep tegen die naheffingsaanslag, moet worden uitgegaan van de veel hogere maxima in de gewijzigde vergunning van 23 augustus 2013, als verleend met terugwerkende kracht tot 13 mei 2000. Uitgaande van die hogere maxima, zou belanghebbende over de jaren waarover is nageheven, 2007-2011, achteraf bezien, geen grondwaterbelasting verschuldigd zijn.

1.11 De Inspecteur stelt daarentegen dat ook na de verlening van de gewijzigde vergunning, moet worden uitgegaan van de maxima zoals die waren in de oorspronkelijke vergunning, die ten grondslag zijn gelegd aan de naheffingsaanslag ten tijde van de oplegging daarvan.

1.12 De Rechtbank heeft het standpunt van belanghebbende gevolgd, maar het Hof heeft de Inspecteur in het gelijk gesteld. Daartoe heeft het Hof gewezen op de uitvoerbaarheid van de grondwaterbelasting. Die zou vergen dat ten tijde van het belastbaar feit getoetst dient te (kunnen) worden of voldaan is aan de voorwaarden voor de vrijstelling. Verder wil het Hof ongelijke behandeling voorkomen tussen belanghebbenden die in verband met een opgelegde naheffingsaanslag wel of niet een nieuwe vergunning aanvragen en/of medewerking van Gedeputeerde Staten daarvoor kunnen verkrijgen. Ook heeft het Hof meegewogen dat de Inspecteur zich niet, als derde-belanghebbende, heeft kunnen voegen in de aanvraagprocedure van belanghebbende tot verkrijging van een gewijzigde vergunning, zodat de bezwaren daartegen van de Belastingdienst en/of de Staat in die procedure niet konden worden ingebracht. Door het (begrijpelijkerwijs) ontbreken van bezwaar van belanghebbende tegen de gewijzigde vergunning, heeft die formele rechtskracht verkregen. Echter, de voornoemde omstandigheden zijn voor het Hof aanleiding geweest om in deze procedure de 'bedoelde formele rechtskracht voor de toepassing van de WBM te doorbreken'³.

1.13 Belanghebbende heeft de kwestie nu voorgelegd aan de Hoge Raad, onder aanvoering van vijf middelen.

1.14 Deze conclusie⁴ is verder als volgt opgebouwd. In onderdeel 2 worden de feiten en het geding in feitelijke instanties nader beschreven, gevolgd door een beschrijving van het geding in cassatie in onderdeel 3. In onderdeel 4 worden relevante wetteksten, parlementaire geschiedenis en jurisprudentie vermeld. Onderdeel 5 gaat over de eventuele doorbreking van de formele rechtskracht van besluiten. Onderdeel 6 ziet op de vraag of bij de beoordeling van de onderhavige naheffingsaanslag rechtens moet worden uitgegaan van de oude vergunning voor het onttrekken van grondwater, dan wel van de naderhand gewijzigde vergunning, welke een veel ruimere jaarlijkse onttrekking toelaat. In onderdeel 7 volgt de bespreking van de middelen; met conclusie in onderdeel 8.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

2.1 Belanghebbende is houder van een KWO-inrichting. Volgens de ingevolge de toenmalige Grondwaterwet (thans: Waterwet) per 10 mei 2000 aan belanghebbende verstrekte vergunning met nr. [002], afgegeven door de Provincie Noord-Brabant, mag belanghebbende met de KWO-inrichting per kalenderjaar maximaal 36.000 m³ grondwater onttrekken.

2.2 Op verzoek van de Inspecteur⁵ heeft belanghebbende bij het Antwoordformulier met dagtekening 9 maart 2012 aangegeven in de volgende jaren de volgende hoeveelheden grondwater (in m³) te hebben onttrokken:

2007	182.680
2008	182.180
2009	179.460
2010	181.451

3 Hofuitspraak, r.o. 4.14 (slot).

4 De in deze conclusie opgenomen citaten uit jurisprudentie en literatuur zijn meestal zonder daarin voorkomende voetnoten opgenomen. Citaten met een tekstbewerking, zoals onderstrepingen, vet- of cursiefzettingen, zijn veelal als onbewerkt weer gegeven. In citaten voorkomende witregels zijn soms weggelaten.

5 Inspecteur van de Belastingdienst/[P].

Voor het jaar 2011 is niets ingevuld.

Belanghebbende had de Inspecteur bij telefonisch overleg aangegeven de in 2011 hoeveelheid onttrokken m³ grondwater later per email door te geven.

2.3 Bij brief van 29 maart 2012 heeft de Inspecteur aangegeven vooralsnog geen antwoord van belanghebbende te hebben ontvangen over de in 2011 onttrokken hoeveelheden m³ grondwater en voornemens te zijn een naheffingsaanslag Belasting op grondwater (grondwaterbelasting) op te leggen over het tijdvak 1 januari 2007 tot en met 31 december 2011 tot een bedrag van € 139.135, als volgt opgebouwd:

Overschrijding 2007:	146.680 m ³ tegen € 0,1855 (tarief 2007) belasting	€ 27.209.
Overschrijding 2008:	146.180 m ³ tegen € 0,1883 (tarief 2008) belasting	€ 27.526.
Overschrijding 2009:	143.460 m ³ tegen € 0,1915 (tarief 2009) belasting	€ 27.473.
Overschrijding 2010:	145.451 m ³ tegen € 0,1951 (tarief 2010) belasting	€ 28.377.
Overschrijding 2011:	145.442 m ³ tegen € 0,1963 (tarief 2011) belasting	€ 28.550.

Voor de bepaling van de verschuldigde grondwaterbelasting over het jaar 2011, is de Inspecteur uitgegaan van het gemiddelde onttrokken hoeveelheid m³ grondwater over de jaren 2007 tot en met 2010.

2.4 Met dagtekening 31 mei 2012 heeft de Inspecteur een naheffingsaanslag grondwaterbelasting over het tijdvak 1 januari 2007 tot en met 31 december 2011 opgelegd tot een bedrag van € 139.135. In hetzelfde geschrift is € 9.821 aan heffingsrente aan belanghebbende in rekening gebracht. Belanghebbende heeft tegen voornoemde naheffingsaanslag en de heffingsrentebeschikking tijdig bezwaar gemaakt.

2.5 Op 4 juni 2012 heeft belanghebbende een aanvraag ingevolge de Waterwet ingediend om maximaal 186.000 m³ grondwater per jaar te onttrekken. In de op 20 juli 2012 ter inzage gelegde ontwerpbeschikking staat onder het kopje beslissing: "1. Gelet op de Waterwet besluiten wij aan [X], (...) voor het onttrekken en injecteren van grondwater in de gemeente [Z] verleende vergunning met nummer [002] in te trekken bij het onherroepelijk van kracht worden van de vergunning uit onderdeel 2 van dit besluit. (...)" Bij beschikking, ontvangen door belanghebbende op 24 september 2012,⁶ is de aanvraag goedgekeurd en is aan belanghebbende een nieuwe beschikking verleend waarmee belanghebbende per jaar maximaal 186.000 m³ grondwater mag onttrekken.

2.6 Op 13 november 2012 heeft een hoorgesprek plaatsgevonden tussen belanghebbende en de Inspecteur.

2.7 Bij de uitspraak op bezwaar van 14 januari 2013 heeft de Inspecteur aangegeven niet uit te sluiten dat er fouten in de module zitten (belanghebbende heeft hier de hoeveelheden onttrokken grondwater aan ontleend). Op basis hiervan heeft de Inspecteur het bezwaar gegrond verklaard en de naheffingsaanslag grondwaterbelasting verminderd met € 37.138. De Inspecteur is hierbij telkens uitgegaan van een jaarlijkse onttrekking van 142.613 m³ grondwater. De aan belanghebbende in rekening gebrachte heffingsrente is dienovereenkomstig verminderd. Belanghebbende heeft hiertegen tijdig beroep ingesteld.

2.8 Op 1 juli 2013 – dat is dus na de bezwaarfase, zodat het navolgende verzoek bij de Inspecteur toen nog niet bekend was – heeft belanghebbende een verzoek ingediend tot wijziging van de vergunning met nummer [002] (zie 2.1) met terugwerkende kracht tot 13 mei 2000. In de beschikking van 23 augustus 2013 staat onder meer het volgende opgenomen:

"Aanvraag en toelichting

Op 4 juli 2013 ontvingen wij van [X] (...) een verzoek tot herziening van de huidige vergunning met de bestaande hoeveelheid voor het onttrekken en injecteren van grondwater tot een hoeveelheid van maximaal (...) 186.000 m³ per jaar ten behoeve van een bodemenergiesysteem.
(...)

Op 13 mei 2000 is aan [X] een watervergunning verleend ten behoeve van een bodemenergiesysteem voor het onttrekken en infiltreren van grondwater. Deze vergunning is op verzoek in 2012 gewijzigd omdat geconstateerd is dat er overschrijding plaats vond van toegestane hoeveelheden van onttrekken van grondwater. Voornoemde wijziging houdt geen rekening met de periode voor de constatering. Vandaar dit verzoek tot herziening van de begindatum."

6 Beroepschrift Rb., bijlage 9.

Bij de beschikking van 23 augustus 2013 (hierna: wijzigingsbeschikking) hebben Gedeputeerde Staten besloten de vergunning met nummer [003] [dit zal de onder 2.5 genoemde beschikking afgegeven in september 2012 zijn, A-G] in te laten gaan per 13 mei 2000.⁷

2.9 Het hiertegen gerichte bezwaar van de Staat en de Inspecteur gezamenlijk is door Gedeputeerde Staten van Noord-Brabant bij beslissing op bezwaar van 25 februari 2014 niet-ontvankelijk verklaard, nu de Belastingdienst niet als een belanghebbende in de zin van artikel 1:2 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) kan worden aangemerkt. Bij dezelfde beslissing op bezwaar hebben Gedeputeerde Staten van Noord-Brabant besloten het besluit van 23 augustus 2013 te handhaven, waarbij de in 2012 verleende waterwetvergunning met terugwerkende kracht per 13 mei 2000 in gaat. Hiertegen zijn geen nadere rechtsmiddelen aangewend, zodat de wijzigingsbeschikking onherroepelijk is geworden.

2.10 In geschil is de vraag of belanghebbende in het geschiltijdvak recht heeft op vrijstelling van de grondwaterbelasting. Belanghebbende meent van wel, de inspecteur meent van niet.

*Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda*⁸

2.11 De Rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de Rechtbank) heeft vooropgesteld dat ingevolge de artikelen 3 tot en met 5 van de Wet belastingen op milieugrondslag (Wbm), grondwaterbelasting wordt geheven van een houder van een KWO-inrichting met betrekking tot het onttrekken van grondwater aan de bodem door de KWO-inrichting. En dat op grond van artikel 10, eerste lid, aanhef en onderdeel g, van de Wbm van de grondwaterbelasting zijn vrijgesteld de onttrekkingen ten behoeve van koude- en warmteopslag door middel van een inrichting waarbij grondwater wordt onttrokken en vervolgens in een gesloten systeem weer volledig wordt teruggevoerd in hetzelfde watervoerende pakket als waaraan het is onttrokken, in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van water is verleend ingevolge de Waterwet (voorheen: Grondwaterwet).

2.12 De Rechtbank heeft voorts geoordeeld dat voor de beantwoording van de vraag of de vrijstelling voor de grondwaterbelasting geldt, de wijzigingsbeschikking leidend is. Dit oordeel is volgens de Rechtbank in overeenstemming met de heroverweging in bezwaar zoals bedoeld in artikel 7:11 van de Awb waarbij als uitgangspunt geldt, dat rekening moet worden gehouden met alle relevante feiten en omstandigheden zoals die zich op dat moment – dus op het tijdstip van de beslissing op bezwaar- voordoen en dat het recht moet worden toegepast zoals dat op dat moment geldt. Voorts heeft de Rechtbank overwogen dat de wettekst noch de parlementaire geschiedenis in de weg staan aan het volgen van een in het voordeel van belanghebbende uitwerkende, met terugwerkende kracht gegeven vergunning.

2.13 Ook de verwijzing van de Inspecteur naar de uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State van 28 november 2012⁹ kan hier volgens het oordeel van de Rechtbank geen verandering in brengen. De Afdeling maakte daar een uitzondering op genoemd uitgangspunt van artikel 7:11 van de Awb, nu de nieuwe regeling meer belastend was voor de desbetreffende belanghebbende. Deze uitspraak van de Afdeling vindt hier geen toepassing, volgens de Rechtbank, nu er in het onderhavige geval sprake is van de tegenovergestelde situatie. Nu de terugwerkende kracht in het onderhavige geval voordelig uitpakt voor belanghebbende, heeft de Rechtbank geen reden gezien om de terugwerkende kracht van de wijzigingsbeschikking buiten beschouwing te laten. Ook de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 18 februari 2014¹⁰, leidt niet tot een ander oordeel. De Rechtbank heeft het beroep van belanghebbende gegrond verklaard en heeft de Inspecteur, in afwijking van de door de belanghebbende gevraagde werkelijke proceskostenvergoeding, veroordeeld tot betaling van een forfaitaire proceskostenvergoeding.

2.14 De Inspecteur heeft hiertegen hoger beroep ingesteld en belanghebbende heeft hiertegen incidenteel hoger beroep ingesteld.

7 De bestuursrechtelijke gang van zaken is hier in casu anders geweest dan in de parallel zaak nr. 17/00174. In die andere zaak was er een wijziging van de oorspronkelijke beschikking, aldus dat de maximumhoeveelheid werd aangepast met terugwerkende kracht. In het onderhavige geval is eerst met succes een nieuwe vergunning aangevraagd (waardoor de oude dus vervalt) en is voorts een wijziging van de ingangsdatum van de vergunning aangevraagd. Beide aanvragen zijn goedgekeurd.

8 Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 juni 2014, nr. AWB 13/1141, ECLI:NL:RBZWB:2014:5524.

9 Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State 28 november 2012, nr. 201111927/1/A3, ECLI:NL:RVS:2012:BY4455, *NJB* 2013, 24.

10 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 28 februari 2014, nr. 13/00860, ECLI:NL:GHARL:2014:1295, *V-N* 2014/24.1.4.

*Gerechtshof 's-Hertogenbosch*¹¹

2.15 Het Hof heeft, in weerwil van belanghebbende, het hoger beroep van de Inspecteur ontvankelijk verklaard. Voorts heeft het Hof vooropgesteld dat nu de in 2012 verleende wijzigingsvergunning onherroepelijk vaststaat, uit de formele rechtskracht volgt dat deze terugwerkt tot en met 13 mei 2000. Het Hof heeft desondanks het door de Inspecteur ingestelde hoger beroep gegrond geacht en heeft hiertoe geoordeeld:

4.13. Uit het vorenstaande volgt, dat de belangen van de Inspecteur en/of de Staat (staatssecretaris van Financiën) bij het verlenen van de (...) in 2012 verleende vergunning en bij het nemen van het (...) besluit van 23 augustus 2013 niet zijn meegewogen en ook niet hadden kunnen worden meegewogen. In zoverre is in het onderhavige geval, anders dan is overwogen in Hoge Raad 30 september 2011, 10/00808, ECLI:NL:HR:2011:BT5842, r.o. 3.5, derde volzin [bedoeld zal zijn: vierde volzin, A-G], de vergunningenprocedure niet het aangewezen kader om de belangen van de Inspecteur en/of de Staat (staatssecretaris van Financiën) mee te laten wegen.

4.14. Het belang van de Inspecteur is de juiste uitvoering van een belastingwet. In dit geval kan de Inspecteur alleen vrijstelling verlenen [bedoeld zal zijn: toepassen, A-G] van de grondwaterbelasting als grondwater is onttrokken in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van grondwater is verleend ingevolge de Grondwaterwet of de Waterwet. Omdat het belastbare feit het onttrekken van grondwater op dat tijdstip is (artikel 4 en 7 van de WBM) dient naar het oordeel van het Hof de tijdens het belastbare feit geldende vergunning als maatstaf te gelden voor de vraag of een vrijstelling kan worden verleend. Hiervoor pleit dat uit het oogpunt van de uitvoerbaarheid van de WBM ten tijde van het belastbare feit getoetst dient te (kunnen) worden of voldaan is aan de voorwaarden voor de vrijstelling. Ook uit het oogpunt van een gelijke behandeling van gelijke gevallen dient de tijdens het belastbare feit geldende vergunning als maatstaf te worden genomen voor de beoordeling van de vraag of een vrijstelling kan worden verleend. Indien toegestaan zou worden dat getoetst moet worden aan een vergunning die, veel later dan het belastbare feit, de hoeveelheden onttrokken grondwater boven de in de oorspronkelijke vergunning vergunde hoeveelheid alsnog in overeenstemming brengt met de eis dat wordt onttrokken overeenkomstig de in een vergunning gestelde voorwaarden ontstaat een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Immers, niet iedere belanghebbende zal bij overschrijding van de in een vergunning toegestane hoeveelheid te onttrekken grondwater een nieuwe vergunning aanvragen en/of medewerking van de Gedeputeerde Staten daarvoor kunnen verkrijgen. Nu (...) de Inspecteur zijn belang om ten tijde van het belastbare feit te (kunnen) toetsen aan de dan geldende vergunning niet heeft kunnen inbrengen in de procedure tot het verlenen van een nieuwe vergunning, die, zoals in het onderhavige geval, in 2012 en 2013, met terugwerkende kracht tot en met 13 mei 2000 toestond (veel) grotere hoeveelheden grondwater te onttrekken, is er naar het oordeel van het Hof reden om de onder 4.10 bedoelde formele rechtskracht [formele rechtskracht van de wijzigingsbeschikking, A-G] voor de toepassing van de WBM te doorbreken.

4.15. Vraag II moet aldus worden beantwoord dat dient te worden uitgegaan van de (...) vergunning van 10 mei 2000.

2.16 Ten aanzien van de vraag of de onderhavige naheffingsaanslag tot het juiste bedrag is opgelegd stelt het Hof voorop dat de bewijslast hiervan bij de Inspecteur ligt en dat het enkele feit dat belanghebbende geen administratie heeft bijgehouden van de jaarlijkse hoeveelheden onttrokken grondwater hier niet aan af doet. Voor omkering en verzwaring van de bewijslast had de Inspecteur immers een informatiebeschikking dienen te nemen. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur in beginsel aan haar bewijslast voldaan door te wijzen naar de hoeveelheden m³ onttrokken grondwater die belanghebbende aan zowel de Inspecteur als aan de Provincie heeft doorgegeven. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt volgens het Hof voorts met zich mee dat een betwisting achteraf door belanghebbende van deze door haar zelf opgegeven gegevens met zich meebrengt dat zij aannemelijk maakt dat voornoemde gegevens onjuist zijn. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende in deze bewijslast niet geslaagd is. Voorts heeft het Hof overwogen dat het vorenstaande in samenhang met de omstandigheid dat, zoals belanghebbende zelf heeft aangevoerd, de maximale jaarlijkse onttrekking, gelet op de pompcapaciteit van 15 m³ per uur, 131.400 m³ bedraagt, de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar de onttrekking van grondwater redelijk heeft vastgesteld. Ik merk op dat de Inspecteur *bij naheffing* is uitgegaan van een jaarlijkse

11 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 30 november 2016, nr. 14/00803, ECLI:NL:GHSHE:2016:5429.

onttrekking van 142.613 m³ grondwater. Dat lijkt onbegrijpelijk als de *maximale pompcapaciteit* 131.400 m³ bedraagt.

2.17 Naar het oordeel van het Hof is er tevens geen sprake geweest van schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zo heeft het Hof geoordeeld dat belanghebbende met het door haar gestelde niet aannemelijk heeft gemaakt dat er tot het arrest van de Hoge Raad van 30 september 2011 sprake was van een (begunstigend) beleid. Ook heeft belanghebbende volgens het Hof, gelet op de betwisting van de Inspecteur, niet aannemelijk gemaakt dat de Inspecteur het oogmerk had anderen te begunstigen. Het voorgaande leidt ertoe dat er naar het oordeel van het Hof geen sprake is van strijd met het gelijkheidsbeginsel. Ook het beroep op het vertrouwensbeginsel faalt naar het oordeel van het Hof. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat de rechtbank terecht heeft geoordeeld dat er geen aanleiding bestaat voor een vergoeding van de kosten van de bezwaarfase. Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd en het tegen de uitspraken van de Inspecteur bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond verklaard.

3 Het geding in cassatie

3.1 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Staatssecretaris van Financiën (Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft hierop schriftelijk gereageerd.

3.2 De belanghebbende heeft de volgende vijf cassatiemiddelen naar voren gebracht:

- (i) Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder van artikel 8:1 van de Awb, nu het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur ontvankelijk is in zijn hoger beroep. Het oordeel van het Hof berust op een verkeerde rechtsopvatting, althans is onvoldoende gemotiveerd.
- (ii) Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder van het beginsel van formele rechtskracht, nu het Hof in r.o. 4.14 heeft geoordeeld dat de formele rechtskracht van een onherroepelijk vaststaande beslissing voor de toepassing van de Wbm kan worden doorbroken. Het oordeel van het Hof berust op een verkeerde toepassing van het recht, althans is onvoldoende gemotiveerd.
- (iii) Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder artikel 10, eerste lid, onderdeel g, van de Wbm, nu het Hof in r.o. 4.14 heeft geoordeeld dat de aanvankelijke vergunning van 13 mei 2000 als maatstaf dient te gelden voor de vraag of een vrijstelling kan worden verleend. Het oordeel van het Hof berust op een verkeerde toepassing van het recht, althans is onvoldoende gemotiveerd.
- (iv) Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder van artikel 20 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en de beginselen van een redelijke bewijslastverdeling, nu het Hof bij de beoordeling van de onderhavige naheffingsaanslag een onjuiste bewijslastverdeling heeft toegepast. Het oordeel van het Hof berust op een verkeerde toepassing van het recht, althans is onvoldoende gemotiveerd.
- (v) Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, meer in het bijzonder van artikel 8:77 Awb, nu het Hof een door belanghebbende voor het Hof aangevoerde stelling niet heeft behandeld.

3.3 Ad (i) heeft belanghebbende gesteld dat zij in de procedure voor het Hof heeft gesteld dat het hoger beroep van de Inspecteur niet-ontvankelijk diende te worden verklaard, wegens het ontbreken van procesbelang. Het Hof heeft voorts geoordeeld dat deze stelling van belanghebbende niet kan slagen, nu die stelling veronderstelt dat het standpunt van belanghebbende ten aanzien van de onderhavige naheffingsaanslag juist is, terwijl dat juist in hoger beroep in geschil is. Het Hof heeft de Inspecteur voorts ontvankelijk verklaard in zijn hoger beroep. Uit dit oordeel blijkt volgens belanghebbende niet dat het Hof enig onderzoek heeft verricht naar de ontvankelijkheid van de Inspecteur.

3.4 Ad (ii) heeft belanghebbende verwezen naar het arrest van de burgerlijke kamer van de Hoge Raad van 2 juni 1995¹² waarin de Hoge Raad heeft bepaald dat schending van het beginsel van de formele rechtskracht leidt tot een onaanvaardbare inbreuk op de rechtszekerheid. Het oordeel van het Hof in r.o. 4.14 vormt hierop een inbreuk, aldus belanghebbende.

3.5 Ad (iii) heeft belanghebbende gesteld dat het feit dat het belastbare feit ingevolge de artikelen 4 en 7 van de Wbm het onttrekken van grondwater op dat tijdstip is, onverlet laat dat ingevolge artikel 10

¹² Hoge Raad 2 juni 1995, nr. 15720, NJ 1997, 164, met noot Scheltema.

Wbm aanhef en eerste lid van de Wbm een op grond van de Waterwet verleende vergunning van rechtswege aanleiding is voor vrijstelling van de grondwaterbelasting.

3.6 Ad (iv) heeft belanghebbende gesteld dat gelet op het feit dat de Inspecteur de bewijslast draagt van de juistheid van de onderhavige naheffingsaanslag, de door het Hof toegepaste verschuiving van de bewijslast naar belanghebbende ten onrechte is geschied, dan wel onbegrijpelijk is. Indien de Hoge Raad deze verschuiving van de bewijslast wel als juist en begrijpelijk bestempelt, dan heeft belanghebbende aan haar bewijslast voldaan. Het Hof had dan ook de berekeningen van belanghebbende dienen te volgen, nu niet meer kan worden onttrokken dan de maximale pompcapaciteit, aldus belanghebbende.

3.7 Ad (v) heeft belanghebbende gesteld dat het Hof ten onrechte belanghebbendes beroep op het beginsel van détournement de pouvoir, het beginsel van fair play en het vertrouwensbeginsel, zoals vermeld in de motivering van het incidenteel hoger beroepschrift van 4 december 2014, onbehandeld heeft gelaten.

3.8 Bij verweer heeft de Staatssecretaris ad (i) gesteld dat dit middel niet kan slagen, nu het middel feitelijke grondslag mist. Uit het oordeel van het Hof blijkt dat het Hof heeft onderzocht of de Inspecteur ontvankelijk was in zijn hoger beroep en heeft geoordeeld dat dit het geval was.

3.9 Bij verweer heeft de Staatssecretaris ad (ii) gesteld dat de Hoge Raad, wanneer bijzondere omstandigheden hiertoe nopen, uitzonderingen op het beginsel van formele rechtskracht aanvaardbaar acht. Hierbij zij verwezen naar het arrest van de Hoge Raad van 16 mei 1986¹³ (Heesch/Van de Akker), waar de burgerlijke kamer van de Hoge Raad de mogelijkheid van het doorbreken van de formele rechtskracht volgens de Staatssecretaris als volgt formuleerde:

“De daaraan [aan het beginsel van formele rechtskracht] verbonden bezwaren kunnen evenwel door bijkomende omstandigheden zo klemmend worden dat op dat beginsel een uitzondering moet worden aanvaard. Of voor zulk een uitzondering plaats is, hangt bijgevolg af van de bijzonderheden van het gegeven geval.”

De Staatssecretaris vervolgt dat het Hof terecht de volgende omstandigheden heeft aangemerkt als bijzondere omstandigheden die doorbreking van de formele rechtskracht voor wat betreft de Wbm rechtvaardigen: (1) dat de Inspecteur zijn belang om ten tijde van het belastbare feit de vrijstelling te (kunnen) toetsen aan de dan geldende vergunning niet heeft kunnen inbrengen in de vergunningprocedure; (2) het oogpunt van de uitvoerbaarheid van de Wbm; en (3) van een gelijke behandeling van gelijke gevallen. Door in dit geval uit te gaan van de vergunning die bestond op het moment waarop het belastbare feit zich voordeed, wordt juist het belang van de rechtszekerheid gediend. Voor zijn stelling *dat het terecht is om van de vergunning uit te gaan die bestond op het moment waarop het belastbare feit zich voordeed* [cursivering A-G] heeft de Staatssecretaris tevens verwezen naar de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 28 februari 2014¹⁴ waarin, zo stelt de Staatssecretaris, dat Gerechtshof heeft overwogen dat een wijziging van een vergunning met terugwerkende kracht niet afdoet aan het feit dat de in de betreffende jaren meer grondwater is onttrokken dan de op dat moment vergunde maxima. De Hoge Raad heeft die zaak bij arrest van 5 juni 2015¹⁵, afgedaan met toepassing van artikel 81, eerste lid, van de Wet op de rechterlijke organisatie.

3.10 Ad (iii): Ten aanzien van de overschrijding van de op het moment van onttrekking vergunde hoeveelheid had belanghebbende aangifte moeten doen en de verschuldigde belasting moeten voldoen. Belanghebbende heeft dit nagelaten. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling, dient belanghebbende in het bezit te zijn van een vergunning die voor het onttrekken (en injecteren) van water is verleend ingevolge de Waterwet (voorheen: Grondwaterwet). Er dient daarbij te worden uitgegaan van de maximale hoeveelheid zoals die is vermeld in de vergunning zoals die bestond op het moment van het voordoen van de belastbare feiten. De stelling van belanghebbende dat op grond van artikel 10, eerste lid, aanhef en onderdeel g, van de Wbm een ingevolge de Waterwet verleende vergunning van rechtswege aanleiding is voor een vrijstelling van de grondwaterbelasting, gaat voorbij aan het feit dat de hoeveelheid m³ onttrokken grondwater de maximaal in de vergunning verleende onttrekkingen overschreed. Er dient immers te worden uitgegaan van de vergunning zoals die gold op het moment waarop de belast-

13 Hoge Raad 16 mei 1986, nr. 12546, na conclusie Franx, ECLI:NL:HR:1986:AC9347 NJ 1986, 723 (Heesch-Van de Akker) met noot Van der Scheltema.

14 Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 28 februari 2014, nr. 13/00860, ECLI:NL:GHARL:2014:1295, V-N 2014/24.1.4.

15 Hoge Raad 5 juni 2015, nr. 14/01487, ECLI:NL:HR:2015:1471, V-N 2015/29.29 met noot onbekend.

bare feiten zich voordeden. Dat er uiteindelijk een wijzigingsbeschikking met terugwerkende kracht is afgegeven doet hier volgens de Staatssecretaris niet aan af.

3.11 Ad (iv): Het Hof heeft een juiste bewijslastverdeling toegepast. Het is belanghebbende geweest die de juistheid van de door haar doorgegeven gegevens heeft betwist. Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt dan met zich mee dat belanghebbende de onjuistheid van deze gegevens aannemelijk dient te maken. Het Hof heeft in zijn uitspraak voldoende feiten en omstandigheden genoemd die het oordeel van het Hof dat belanghebbende niet in haar bewijslast hieromtrent is geslaagd, kunnen dragen.

3.12 Ad (v): De klacht kan volgens de Staatssecretaris niet slagen, nu deze klacht voortkomt uit een onjuiste lezing van de uitspraak van het Hof. Ten slotte heeft de Staatssecretaris er nog op gewezen dat het Hof de stelling van de Inspecteur dat er sprake is van *fraus legis* niet heeft behandeld, zodat wanneer het beroep in cassatie slaagt, de Hoge Raad de zaak, dient te verwijzen voor nader onderzoek naar de juistheid van die stelling.

3.13 Bij schriftelijke reactie daarop heeft belanghebbende nader ad (i) gesteld dat het oordeel van het Hof dat de Inspecteur ontvankelijk is in zijn hoger beroep onvoldoende gemotiveerd is. Belanghebbende merkt ten aanzien van dit middel op dat er een verschil bestaat tussen het ontbreken van een belang bij het instellen van een rechtsmiddel en het ontbreken van een belang bij een klacht of stelling. Indien belang ontbreekt bij het instellen van een rechtsmiddel leidt dit tot niet-ontvankelijkverklaring, terwijl indien belang ontbreekt bij een klacht of stelling dit leidt tot ongegrondverklaring. Hier ziet middel (i) op. Het Hof heeft aan de beoordeling van de juistheid van de stelling dat de naheffingsaanslag ten onrechte is opgelegd het gevolg verbonden dat de Inspecteur ontvankelijk is in zijn hoger beroep en dat kan volgens belanghebbende niet.

3.14 Ad (ii) heeft belanghebbende gesteld dat uit het oordeel van het Hof niet volgt dat er meerdere omstandigheden zijn geweest die hebben geleid tot het oordeel de formele rechtskracht voor de Wbm te doorbreken. Belanghebbende heeft voorts gewezen op het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 23 februari 2007¹⁶ waarin de Hoge Raad volgens belanghebbende heeft overwogen dat het enkele feit dat men geen belanghebbende is in de zin van artikel 1:2 van de Awb, in de administratieve procedure geen dermate klemmende bijkomende omstandigheid vormt die kan leiden tot doorbreking van de formele rechtskracht. Belanghebbende stelt tevens dat het door de Staatssecretaris genoemde arrest van 5 juni 2015 relevantie mist, nu het Gerechtshof in die zaak niet aannemelijk heeft geacht dat de vergunning met terugwerkende kracht was herzien.

3.15 Ad (iii) heeft belanghebbende haar standpunt herhaald dat de ingevolge artikel 10 van de Wbm verleende vergunning van rechtswege de vrijstelling van de grondwaterbelasting bewerkstelligt. Belanghebbende wijst op artikel 71(a) Wet op de motorrijtuigenbelasting waarin de vrijstelling van deze belasting voor ambulances vergelijkbaar is geregeld, alsmede op Rechtbank Breda, ECLI:NL:RBBRE:2011:BT1903, waarin die Rechtbank oordeelde dat wanneer Gedeputeerde Staten de ambulancevergunning met terugwerkende kracht hebben verleend, de Inspecteur dit dan dient te volgen.

3.16 Ad (iv) heeft belanghebbende gesteld dat de Inspecteur in beginsel de bewijslast draagt van de juistheid van de opgelegde naheffingsaanslag. Het Hof is hiervan afgeweken zonder dit afdoende te motiveren. Daarnaast is het voor belanghebbende onduidelijk welke feiten en omstandigheden het Hof aan zijn oordeel dat de naheffingsaanslag niet tot een te hoog bedrag is opgelegd ten grondslag heeft gelegd. Voorts is het belanghebbende onduidelijk waarom het Hof heeft geoordeeld dat het door belanghebbende ten aanzien van de hoogte van de naheffingsaanslag naar voren gebrachte haar niet heeft kunnen baten.

3.17 Ad (v) heeft belanghebbende haar standpunt herhaald en gesteld dat aan de afsluitende opmerking van de Staatssecretaris, inzake beroep op *fraus legis*, geen gevolgen dienen te worden verbonden, omdat de Staatssecretaris heeft nagelaten incidenteel beroep in cassatie in te stellen.

4 *Wettekst, parlementaire geschiedenis en jurisprudentie*

4.1 De grondwaterbelasting is ingevoerd bij wet van 23 december 1994, houdende de vaststelling van de Wet belastingen op milieugrondslag.¹⁷ Uit de wetsgeschiedenis komt naar voren dat met de invoer-

¹⁶ Hoge Raad 23 februari 2007, nr. C05/142HR, na conclusie Keus, ECLI:NL:HR:2007:AX3070, NJ 2007, 503.

¹⁷ *Stb.* 1994, 923.

ring van deze wet zowel een budgettair aspect als een milieuaspect gemoeid waren. In de Memorie van Toelichting¹⁸ staat hierover het volgende vermeld:

Het voorstel van een belasting op het verbruik van grondwater is – naast het opbrengstaspect ten gunste van de algemene middelen – gebaseerd op de overweging dat op die wijze ter zake van het verbruik van water milieuaspecten in rekening kunnen worden gebracht die in het bestaande prijsmechanisme onvoldoende tot gelding komen. Wij doelen daarmee op het schaarse-aspect dat verbonden is aan in de natuur aanwezige stoffen, in casus schoon zoet water.

4.2 De voor de onderhavige zaak relevante wettelijke bepalingen luiden in het onderhavige geschil-tijdvak als volgt:

Artikel 4 van de Wbm:

Onder de naam grondwaterbelasting wordt een belasting geheven ter zake van het onttrekken van grondwater.

Artikel 5 van de Wbm:

De belasting wordt geheven van de houder van een inrichting.

Artikel 6, eerste lid, van de Wbm:

De belasting wordt berekend over de onttrokken hoeveelheid grondwater, gemeten in kubieke meters.

Artikel 7 van de Wbm:

De belasting wordt verschuldigd op het tijdstip van onttrekking.

Artikel 8, aanhef en onderdeel g van de Wbm luidde op 1 januari 2007 als volgt:

Vrijgesteld zijn de volgende onttrekkingen van grondwater:

(...)

- g. onttrekkingen ten behoeve van koude- en warmte-opslag door middel van een inrichting waarbij grondwater wordt onttrokken en vervolgens in een gesloten systeem weer volledig wordt teruggevoerd in hetzelfde watervoerende pakket als waaraan het is onttrokken, in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van water is verleend ingevolge de Grondwaterwet;

Over de ratio en achtergrond van deze vrijstelling is in de Nota naar aanleiding van het Eindverslag¹⁹ het volgende opgenomen:

In geval van zogenoemde koude-warmte-opslag is per saldo geen sprake van blijvend onttrekken van grondwater. Al het onttrokken grondwater wordt in een gesloten kringloop direct in dezelfde watervoerende laag weer geïnfiltreerd. De toepassing van deze cyclus is onder andere de opslag van koude of warmte in de ondergrond. Thermische energie wordt tijdelijk in de bodem opgeslagen om te worden benut als daar vraag naar is. Er is sprake van een seizoensmatig cyclisch proces. Grondwater wordt enkel gebruikt als medium. De voordelen van deze wijze van energie-opslag zijn:

- Het leidt tot energiebesparing, waardoor onnodige CO₂-emissie kan worden voorkomen. Het alternatief voor koelingsdoeleinden is veelal mechanische koelinstallatie, waarbij sprake is van een hoog energieverbruik meestal in de vorm van elektriciteit. Bij de opslag van warmte wordt eveneens bespaard op fossiel brandstofgebruik;
- Bij koude-opslag worden koelmachines overbodig, hetgeen leidt tot een vermindering van gebruik van stoffen die op de een of andere wijze milieubelastend zijn;
- Het ondersteunt het provinciaal beleid met betrekking tot het terugdringen van grondwaterverbruik ten behoeve van de beperking van verdroging en verzilting. In een aantal gevallen is het alternatief het eenmalig gebruik van grondwater voor koel/doeleinden. Bij een cyclisch gebruik hiervan wordt verdroging of verzilting tegengegaan.

Krachtens het Lozingenbesluit is vastgelegd dat het lozen van overtollige warmte of koude of andere stoffen in de bodem niet is toegestaan. Dit wordt in de vergunningverlening ook mede betrokken. Het verlenen van deze vrijstelling is mede bedoeld om de projecten op het gebied van koude of warmte-opslag nu en in de nabije toekomst niet in een slechtere financieel-economische positie te brengen. Berekend is dat de voorgestelde grondwaterbelasting voor vele projecten een verslechtering van de

¹⁸ Kamerstukken II, 1992/93, 22 849, nr. 3, p. 4.

¹⁹ Kamerstukken II 1992/93, 22 849, nr. 9, p. 33-34.

rentabiliteit met 50-100% met zich mee zou brengen, leidend tot vertraging of (deels) mislukking van de marktintroductie. (...)

Artikel 8, aanhef en onderdeel g van de Wbm is per 1 januari 2008 in ongewijzigde vorm vernummerd tot artikel 10, aanhef en onderdeel g, van de Wbm.²⁰

In de onderhavige jaren bedraagt het tarief per kubieke meter onttrokken grondwater ingevolge artikel 9, eerste lid, van de Wbm:

2007:	€ 0,1855
2008:	€ 0,1883
2009:	€ 0,1915
2010:	€ 0,1951
2011:	€ 0,1963

Artikel 14 van de Grondwaterwet luidde op 1 januari 2007 als volgt:

1. Het is verboden grondwater te onttrekken of water te infiltreren, tenzij daarvoor door gedeputeerde staten een vergunning is verleend.
2. Aan de vergunning kunnen voorschriften worden verbonden ter bescherming van bij het grondwaterbeheer betrokken belangen. Deze voorschriften kunnen mede betrekking hebben op voorafgaande melding van beëindiging of vermindering van het onttrekken of het infiltreren.
3. Bij het verlenen, wijzigen of intrekken van de vergunning wordt rekening gehouden met de in het artikel 7 van de Wet op de waterhuishouding bedoelde plan.
4. In de vergunning worden vermeld de hoeveelheden grondwater of de hoeveelheden water die per een of meer tijdseenheden mogen worden onttrokken onderscheidenlijk geïnfilteerd alsmede het doel waarvoor het te onttrekken water is bestemd.
5. (...).

De Grondwaterwet is bij de Invoeringswet Waterwet²¹ ingetrokken. Bij Besluit van 10 december 2009²² zijn de Waterwet, met uitzondering van artikel 6.30, en de Invoeringswet Waterwet, per 22 december 2009 ingevoerd.

Artikel 10, onderdeel g, van de Wbm is bij de Invoeringswet Waterwet gewijzigd in de zin dat 'de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van water is verleend ingevolge de Grondwaterwet' is vervangen door 'de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van grondwater is verleend ingevolge de Waterwet' en dat 'koude- en warmteopslag' is vervangen door 'een bodemenergiesysteem'.²³ Artikel 10, aanhef, onderdeel g, van de Wbm, luidde per 22 december 2009 dan ook als volgt:

Vrijgesteld zijn de volgende onttrekkingen van grondwater:

(...)

- g. onttrekkingen ten behoeve van een bodemenergiesysteem door middel van een inrichting waarbij grondwater wordt onttrokken en vervolgens in een gesloten systeem weer volledig wordt teruggevoerd in hetzelfde watervoerende pakket als waaraan het is onttrokken, in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van grondwater is verleend ingevolge de Waterwet;

Per 22 december 2009 luidde artikel 6.4 van de Waterwet, voor zover hier van belang, als volgt:

1. Het is verboden zonder daartoe strekkende vergunning van gedeputeerde staten grondwater te onttrekken of water te infiltreren:

(...)

20 Beschikking van de Minister van Justitie van 8 januari 2008, houdende plaatsing in het Staatsblad van de tekst van de Wet belastingen op milieugrondslag, zoals deze luidt met ingang van 1 januari 2008, nr. 1 in samenhang met de Wet van 8 november 2007 tot wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag, artikel V, 2007, nr. 476.

21 Wet van 9 november 2009 tot intrekking van enige wetten betreffende het waterbeheer, aanpassing van een aantal andere wetten, regeling van het overgangsrecht en aanvulling van de Waterwet, met het oog op de invoering van die wet (Invoeringswet Waterwet), 2009, nr. 489, artikel 2.1, tweede lid, onderdeel a.

22 Besluit van 10 december 2009 houdende vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de bepalingen van de Waterwet, de Invoeringswet Waterwet, het Waterbesluit en het Invoeringsbesluit Waterwet, 2009, nr. 549, artikel 1, onderdeel a.

23 Wet van 9 november 2009 tot intrekking van enige wetten betreffende het waterbeheer, aanpassing van een aantal andere wetten, regeling van het overgangsrecht en aanvulling van de Waterwet, met het oog op de invoering van die wet (Invoeringswet Waterwet), 2009, nr. 489, artikel 1.12 onderdelen C en D.

- b. ten behoeve van (...) een bodemenergiesysteem.
2. Bij provinciale verordening kan worden bepaald dat het eerste lid niet van toepassing is voor onttrekkingen waarbij de te onttrekken hoeveelheid ten hoogste 10 m³ per uur bedraagt.

De grondwaterbelasting is per 1 januari 2012 vervallen.²⁴

4.3 Uit het vorenstaande volgt dat de houder van een KWO-inrichting, grondwaterbelasting verschuldigd is over het aantal m³ onttrokken grondwater op het moment van onttrekking. De onttrekkingen van grondwater zijn echter vrijgesteld indien wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 8, onderdeel g van de Wbm (na 1 januari 2008: artikel 10, aanhef en onderdeel g van de Wbm). Deze vrijstelling wordt hierna aangeduid als: de KWO-vrijstelling.

Jurisprudentie

4.4 De vraag die zich voordeed in een zaak voor het Gerechtshof te 's-Gravenhage is of de KWO-vrijstelling ook van toepassing is ingeval de in de vergunning opgenomen hoeveelheden toegestane onttrekkingen grondwater zijn overschreden. Het Gerechtshof te 's-Gravenhage oordeelde bij uitspraak van 19 januari 2010²⁵ dat de enkele overschrijding van de in de vergunning genoemde maximale hoeveelheid te onttrekken grondwater aan toepassing van de KWO-vrijstelling niet in de weg kon staan:

6.4. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende houder is van een inrichting voor koude- en warmteopslag (...). Derhalve is geen sprake is geweest van een blijvende onttrekking van het grondwater.

6.5. Ingevolge de aan haar verleende vergunning was het belanghebbende toegestaan een onttrekking en terugvoering uit te voeren tot een hoeveelheid van 69.000 m³ water per jaar, overeenkomstig de geschatte hoeveelheid die zij in de aanvraag voor de vergunning had opgenomen. Onder de omstandigheid dat belanghebbende, met uitzondering van de hoeveelheid onttrokken water, volledig voldoet aan de in de vergunning gestelde voorwaarden, dat geen sprake is van een blijvende onttrekking van het grondwater alsmede dat, naar belanghebbende – onvoldoende weersproken – heeft gesteld, er geen reden is aan te nemen dat indien zij direct een vergunning had aangevraagd voor een onttrekking van 120.000 m³ deze niet zou zijn verleend, brengt een redelijke toepassing van het bepaalde in artikel 8, aanhef en onderdeel g, van de Wbm mee dat, aangezien belanghebbende met de inrichting geheel beantwoordt aan het hiervoor onder 6.3 vermelde doel dat de wetgever zich heeft gesteld met het invoeren van de vrijstelling voor koude- en warmteopslag, zij ter zake van de onderhavige onttrekkingen en terugvoeringen recht kan doen gelden op de vrijstelling.

4.5 De Minister van Financiën stelde hiertegen cassatieberoep in. De Hoge Raad heeft dit cassatieberoep bij arrest van 30 november 2011²⁶ gegrond verklaard en hiertoe, voor zover hier van belang, het volgende overwogen:

3.5. Het middel slaagt. Artikel 14, lid 4, van de Grondwaterwet schrijft voor dat in een vergunning die op grond van het eerste lid van dat artikel wordt verleend, worden vermeld de hoeveelheden grondwater of de hoeveelheden water die per een of meer tijdseenheden mogen worden onttrokken onderscheidenlijk geïnfilteerd. Uit artikel 8, aanhef en letter g, van de Wet volgt dat op een onttrekking van grondwater die, zoals in dit geval wegens overschrijding van de in de vergunning vermelde hoeveelheden, niet door een krachtens de Grondwaterwet verleende vergunning wordt gedekt, de in dat artikelonderdeel neergelegde vrijstelling niet van toepassing is. Voor een belangenafweging als door het Hof ten grondslag gelegd aan zijn tegengesteld oordeel, is de vergunningprocedure op grond van de Grondwaterwet het aangewezen kader. Een dergelijke belangenafweging kan derhalve niet tot de conclusie leiden dat doel en strekking van de Wet zich ertegen zouden verzetten om de vrijstelling beperkt te achten tot maximaal de hoeveelheden onttrokken grondwater die volgens de vergunning zijn toegestaan.

24 Artikel XXIV, onderdeel C, van het Belastingplan 2012. Zie de toelichting bij Belastingen op milieugrondslag in de Bijstellingsregeling accijns, belasting van personenauto's en motorrijwielen, motorrijtuigenbelasting en belastingen op milieugrondslag 2012.

25 Gerechtshof 's-Gravenhage 19 januari 2010, nr. BK-08/00272, ECLI:NL:GHSGR:2010:BL7356, NTRF 2010/807, met noot Spaermon.

26 Hoge Raad 30 november 2011, nr. 10/00808, ECLI:NL:HR:2011:BT5842, BNB 2011/268.

3.6. Gelet op de gegrondbevinding (...). 's Hofs uitspraak kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. (...).

4.6 Hieruit blijkt dat een houder van een KWO-inrichting in beginsel belasting verschuldigd is over het aantal m³ onttrokken grondwater, voor zover dit aantal het aantal m³ grondwater dat men volgens de vergunning mag onttrekken, overschrijdt.

5 De eventuele doorbreking van de formele rechtskracht van besluiten

5.1 Het Hof heeft, in r.o. 4.14, overwogen dat de Inspecteur zich niet, als derde-belanghebbende, heeft kunnen voegen in de aanvraagprocedure van belanghebbende tot verkrijging van een gewijzigde vergunning, zodat de bezwaren daartegen van de Belastingdienst en/of de Staat in die procedure niet konden worden ingebracht. Dat heeft het Hof er in deze procedure toe gebracht de (door het ontbreken van bezwaar daartegen ontstane) formele rechtskracht van de wijzigingsvergunning te doorbreken voor toepassing van de Wbm. Het is de vraag of dat oordeel past in de hier relevante jurisprudentie over doorbreking van formele rechtskracht.

5.2 De uitgangspunten van de door de Hoge Raad ontwikkelde leer van de formele rechtskracht van vaststaande bestuursrechtelijke besluiten, bij toepassing in een civiele procedure zijn ontwikkeld in het arrest van 16 mei 1986 (Heesch-Van de Akker)²⁷, waar is overwogen:

3.3.2. (...) Voorop moet worden gesteld dat wanneer tegen een beschikking een met voldoende waarborgen omklede administratiefrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan (zoals die ingevolge de Wet Arob), de burgerlijke rechter, zo deze beroepsgang niet is gebruikt, in geval de geldigheid van de beschikking in het voor hem gevoerde geding in geschil is, ervan dient uit te gaan dat die beschikking zowel wat haar wijze van tot stand komen als wat haar inhoud betreft in overeenstemming is met de desbetreffende wettelijke voorschriften en algemene rechtsbeginselen. Dit geldt in beginsel ook dan, indien dit de burgerlijke rechter ertoe zou nopen aan zijn uitspraak de rechtsgeldigheid ten grondslag te leggen van een beschikking waarvan als vaststaand mag worden aangenomen dat zij, als daartegen tijdig administratiefrechtelijk beroep zou zijn ingesteld, zou zijn vernietigd. De daaraan verbonden bezwaren kunnen evenwel door bijkomende omstandigheden zo klemmend worden dat op dat beginsel een uitzondering moet worden aanvaard. Of voor zulk een uitzondering plaats is, hangt bijgevolg af van de bijzonderheden van het gegeven geval.

5.3 Het beginsel van de 'formele rechtskracht' heeft twee functies.²⁸ Mijns inziens is de eerste functie dat door het ontstaan van de formele rechtskracht van een beschikking de rechtszekerheid wordt gediend, met name ook die van degene die een bepaalde beschikking heeft verkregen. De tweede functie van het beginsel van de formele rechtskracht is afbakening van de taken van de bestuurlijke en de civiele (of enige andere) rechter. In principe moet worden voorkomen dat rechters uit verschillende sectoren verschillend oordelen ten aanzien van hetzelfde bestreden besluit. Echter, doorbreking van de formele rechtskracht is mogelijk indien, kort gezegd, zwaarwegende bijzonderheden van het geval de rechter daartoe nopen.

5.4 Ik merk op dat de formele rechtskracht van een besluit in principe geldt tussen het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen en degene aan wie het besluit is gericht, en die rechtsmiddelen had kunnen aanwenden tegen het besluit.²⁹ Dit is aan de orde gekomen in het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad van 3 februari 2006³⁰, waarin de Hoge Raad oordeelde:

3.3.2. In onderdeel 1.1 wordt betoogd dat in beginsel een burger de geldigheid en rechtmatigheid van een besluit niet in een procedure bij de burgerlijke rechter aan de orde kan stellen indien tegen dit besluit een met voldoende waarborgen omklede, bestuursrechtelijke rechtsgang openstaat, maar deze burger in die rechtsgang niet-ontvankelijk is verklaard.

Dit betoog is in zijn algemeenheid onjuist. De regel van de formele rechtskracht, waarop het onderdeel mede blijkens zijn toelichting het oog heeft, berust met name op de gedachte dat een doelmatige taakverdeling tussen de bestuursrechter en de burgerlijke rechter geboden is. Die regel – volgens

27 Hoge Raad 16 mei 1986, nr. 12546, na conclusie Franx, ECLI:NL:HR:1986:AC9347 NJ 1986, 723 (Heesch-Van de Akker) met noot Van der Scheltema.

28 Vgl.: Van Angeren, *De gewone rechter en de bestuursrechtspraak*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 67-68.

29 Van Angeren, *De gewone rechter en de bestuursrechtspraak*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 233.

30 Hoge Raad 3 februari 2006, nr. C04/246HR, na conclusie Spier, ECLI:NL:HR:2006:AU3253, NJ 2006, 325, met noot Mok.

welke de burgerlijke rechter, ingeval de geldigheid van een beschikking in het voor hem gevoerde geding in geschil is terwijl tegen die beschikking een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan maar niet is benut, ervan dient uit te gaan dat die beschikking zowel wat haar wijze van totstandkoming als wat haar inhoud betreft in overeenstemming is met de desbetreffende wettelijke voorschriften en algemene rechtsbeginselen – ziet op het geval dat de partij die die geldigheid betwist, het rechtens vereiste belang had de beschikking in een zodanige bestuursrechtelijke rechtsgang ter toetsing voor te leggen.

De eisen van een doeltreffende rechtsbescherming van de burger tegen de overheid laten niet toe, ook niet met het oog op het voorkomen van tegenstrijdige uitspraken, dat de formele rechtskracht van het desbetreffende besluit evenzeer zou gelden indien de bestuursrechter weliswaar reeds over de rechtmatigheid van het besluit heeft geoordeeld, maar dit is gebeurd in een procedure waaraan de eerdergenoemde partij bij gebreke van het rechtens vereiste belang niet heeft kunnen deelnemen. Het nochtans ten nadele van die partij aannemen van formele rechtskracht van het besluit in een dergelijk geval zou, gelijk het hof terecht in rov. 6 van zijn eindarrest tot uitdrukking heeft gebracht, tot het niet aanvaardbare gevolg leiden dat de genoemde partij zelf de grondslag van haar vordering noch door de bestuursrechter noch door de burgerlijke rechter zou kunnen laten beoordelen. (...)

5.5 Wat te doen met het geval dat een derde belanghebbende zowel bestuursrechtelijk als civielrechtelijk geen mogelijkheid had om inhoudelijk, met het oog op wijziging, tegen een besluit op te komen? Dan is in principe het antwoord dat de derde nog slechts de gang naar de burgerlijke rechter reesteert met een vordering tot vergoeding van zijn schade vanwege het besluit. Het gaat dan om gevallen waarin een derde te maken krijgt met de gevolgen van een eerder besluit.³¹ Zie het arrest van de Hoge Raad van 4 juni 1976 (Van Geffen-Staat)³² betreffende het ambtenarenrecht. In dat geval had automobilist Van Geffen nagelaten voorrang te verlenen aan twee militairen op de motor op een kruispunt, waardoor deze twee militairen, na te zijn geslipt, letsel hebben opgelopen. Nu Van Geffen schuld had aan dit ongeval, is Van Geffen aansprakelijk voor de ten aanzien hiervan door de militairen geleden schade. De Staat heeft uitkeringen en verstrekkingen gedaan aan de militairen als gevolg van het door hen opgelopen letsel en heeft ten aanzien van één van de militairen een invaliditeitspensioen met verhoging toegekend. Ingevolge respectievelijk artikel 1, onderdeel b en artikel 2 van de Verhaalswet ongevallen ambtenaren (VOA) kan de Staat deze betalingen verhalen op Van Geffen. Voor het Gerechtshof had Van Geffen aangevoerd dat de beslissing waarbij is bepaald dat een invaliditeitspensioen alsmede de verhogingen dienden te worden uitgekeerd door de Staat, ten onrechte tot stand is gekomen. Het Gerechtshof had geoordeeld dat het enkel mag nagaan of de door de Staat uitbetaalde gelden in overeenstemming zijn met de beslissing(en) van de instantie(s) die het pensioen en/of de verhoging hebben vastgesteld en niet of deze beslissingen inhoudelijk terecht zijn. Het tegen dat oordeel aangevoerde middel is door de Hoge Raad als volgt ongegrond bevonden:

O. (...) dat dit middel in al zijn onderdelen faalt, omdat art. 2 Verhaalswet ongevallen ambtenaren (VOA) aan het in dat artikel bedoelde lichaam een recht van verhaal voor de kosten van de aldaar bedoelde voorzieningen toekent op grond van het enkele feit dat het lichaam aan de ambtenaar krachtens diens rechtspositieregeling uitkeringen of verstrekkingen heeft verleend; dat het Hof daarom terecht heeft beslist dat de [burgerlijke, A-G] rechter bij de beoordeling of het verhaalsrecht bestaat niet mag nagaan of voor het lichaam een plicht tot uitkering bestond; dat deze regeling ook niet (...) bij het huldigen van een voor de slachtoffers royale interpretatie der wettelijke begrippen door de in art. 2 VOA bedoelde lichamen tot een voor de aansprakelijke persoon onaanvaardbaar resultaat leidt, omdat degene die volgens art. 2 VOA wordt aangesproken krachtens art. 3 VOA niet gehouden is tot betaling van een hoger bedrag dan hij zou hebben moeten betalen, wanneer hij, bij het ontbreken der in art. 2 bedoelde voorzieningen, door de getroffen of door diens nagelaten betrekkingen [zelf en rechtstreeks, A-G] tot schadevergoeding was aangesproken;

5.6 Ook in het belastingrecht geldt een dergelijk 'Folgerecht'. Een recent voorbeeld hiervan is het arrest van de Hoge Raad van 22 september 2017³³ betreffende de afdrachtvermindering onderwijs. In dat geval had de belastingplichtige (de werkgever) in de jaren 2012 en 2013 de afdrachtvermindering onderwijs toegepast. De afdrachtvermindering zag op werknemers die een beroepspraktijkvorming hadden gevolgd die als deelkwalificatie onderdeel uitmaakte van bepaalde kwalificaties opgenomen in het Centraal register beroepsopleiding, zoals bedoeld in de Wet educatie en beroepsopleiding (Wet). Voor de deelkwalificatie zijn certificaten verstrekt. De Inspecteur had een naheffingsaanslag loonbelasting aan de

31 Van Angeren, *De gewone rechter en de bestuursrechtspraak*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 235-236.

32 Hoge Raad 4 juni 1976, nr. 10975, ECLI:NL:HR:1976:AB3735, NJ 1977, 4, met noot Bloembergen.

33 Hoge Raad 22 september 2017, nr. 16/03857, na conclusie Niessen, ECLI:NL:HR:2017:2436, V-N 2017/48.11 met noot Redactie.

werkgever opgelegd, omdat hij van mening was dat niet aan de voorwaarden was voldaan om in aanmerking te komen voor de afdrachtvermindering onderwijs. Het Gerechtshof had geoordeeld dat de Inspecteur bij de beoordeling van de vraag of voldaan is aan de voorwaarden voor toepassing van de afdrachtvermindering onderwijs, tevens kan toetsen of de gevolgde opleidingen voldoen aan door de WEB aan de beroepspraktijkvorming gestelde eisen. Ten aanzien van dit oordeel heeft de Hoge Raad overwogen:

2.3.1. Tegen het (...) oordeel van het Hof richt zich de tweede klacht met het betoog dat de Inspecteur niet bevoegd is de opleidingen inhoudelijk te toetsen.

2.3.2. Belanghebbende maakt aanspraak op de afdrachtvermindering die is voorzien in artikel 14, lid 1, aanhef en letter a, WVA [Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen]. Deze afdrachtvermindering is van toepassing met betrekking tot “de werknemer die de beroepspraktijkvorming volgt van de beroepsbegeleidende leerweg van een in artikel 7.2.2, eerste lid, onderdelen a tot en met e, van de Wet educatie en beroepsonderwijs bedoelde beroepsopleiding”.

2.3.3. Op grond van artikel 7.2.4, lid 2, WEB draagt de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (hierna: OC&W) zorg voor het vaststellen en onderhouden van een samenhangend en gedifferentieerd geheel van opleidingsdomeinen, kwalificatiedossiers en bijbehorende kwalificaties die voor de desbetreffende bedrijfstakken of beroepscategorieën van belang zijn.

2.3.4. Artikel 6.4.1 WEB bepaalt dat in het Centraal register beroepsonderwijs gegevens worden geregistreerd met betrekking tot de opleidingsdomeinen, kwalificatiedossiers en kwalificaties in het beroepsonderwijs, en met betrekking tot de instellingen en de exameninstellingen. Het Centraal register beroepsonderwijs wordt aangelegd en beheerd door de Minister van OC&W.

2.3.5. Het toezicht op het onderwijs is in de Wet op het onderwijstoezicht opgedragen aan de Inspectie van het onderwijs, die onder de Minister van OC&W ressorteert.

2.3.6. Het hiervoor in 2.3.2 tot en met 2.3.5 bedoelde samenstel van regels brengt mee dat de vermelding als zodanig in het Centraal register beroepsonderwijs voor de toepassing van artikel 14 WVA volstaat om te kunnen aannemen dat beroepspraktijkvorming deel uitmaakt van de beroepsbegeleidende leerweg van een in artikel 7.2.2, eerste lid, onderdelen a tot en met e, WEB bedoelde beroepsopleiding. Het ligt dan ook niet op de weg van de inspecteur of van de rechter in belastingzaken om in het kader van de toepassing van de WVA te beoordelen of een in dat register opgenomen opleiding voldoet aan de eisen van de WEB.

6 Rechterlijke toetsing ex tunc of ex nunc: van welke beschikking dient de rechter uit te gaan?

6.1 Het gaat hier om de vraag of bij de beoordeling van de onderhavige naheffingsaanslag rechtens moet worden uitgegaan van de oorspronkelijke vergunning voor het onttrekken van grondwater of van de (veel ruimer gestelde) naderhand verleende en gewijzigde vergunning, zoals die door Provinciale Staten aan belanghebbende na de oplegging van de naheffingsaanslag is verleend, met terugwerkende kracht tot in de belastingjaren waarop de naheffingsaanslag ziet. Anders gezegd: of de latere wijzigingsbeschikking *relevant* is voor de beoordeling van de vraag of de naheffingsaanslag, als vastgesteld op basis van de destijds geldende oude vergunning, naar huidig inzicht, terecht is opgelegd. Het is daarmee een vraag van ex tunc of ex nunc: in hoeverre kunnen later ontstane rechtsfeiten en later verkregen rechten wel (beoordeling ex nunc) of niet (beoordeling ex tunc) relevant zijn voor latere (rechterlijke) besluitvorming over een eerdere beschikking, in casu de naheffingsaanslag.³⁴ Voor de kwestie ex nunc of ex tunc, zijn de volgende bepalingen van belang:

Artikel 7:11 Awb bepaalt:

1. Indien het bezwaar ontvankelijk is, vindt op grondslag daarvan een heroverweging van het bestreden besluit plaats.
2. Voor zover de heroverweging daartoe aanleiding geeft, herroept het bestuursorgaan het bestreden besluit en neemt het voor zover nodig in de plaats daarvan een nieuw besluit.

Artikel 8:69 Awb bepaalt:

1. De bestuursrechter doet uitspraak op de grondslag van het beroepschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting.

34 Verheij, “Tussen toen en nu, het relevante tijdstip voor besluitvorming in bezwaar en toetsing in beroep”, *JBPlus* 2003, p. 26 - 47.

2. De bestuursrechter vult ambtshalve de rechtsgronden aan.
3. De bestuursrechter kan ambtshalve de feiten aanvullen.

6.2 Het kan niet anders dan dat het bestuur bij de vaststelling van de primaire beschikking, in casu de naheffingsaanslag, moet beslissen op basis van de feiten en het recht zoals die bekend waren ten tijde van de beschikking; nadien aan te merken als de situatie *ex tunc*. Naar mijn mening brengen de hierboven geciteerde bepalingen met zich mee, dat in de fasen van bezwaar en beroep moet worden uitgegaan van het recht zoals dat dan geldt en van de rechtsfeiten zoals die dan zijn geworden. In casu doet het zich voor dat de oude vergunning een beperktere onttrekking van grondwater toeliet dan de latere, gewijzigde, vergunning, welke is verleend met terugwerkende kracht tot in de jaren waarop de naheffingsaanslag ziet.

6.3 Die ontwikkeling strekt ten faveure van belanghebbende, zodat daardoor haar rechten (op vrijstelling) niet worden bekort, maar juist kunnen worden verruimd. Dat is de zin van de gewijzigde vergunning.

6.4 Ingevolge artikel 7:11, eerste lid, van de Awb dient op basis van het bezwaar een heroverweging van het primaire besluit plaats te vinden. Daarmee dient de toetsing van het primaire besluit (als per definitie genomen *ex tunc*) te worden geplaatst in het kader van de nadere rechtsfeiten zoals die zijn geworden in de fase van bezwaar of beroep; derhalve *ex nunc*. Ik kan mij dit ook weinig anders voorstellen omdat een tegengestelde benadering (blijven toetsten *ad tunc*) zou betekenen dat nieuw ontstane rechtsfeiten, zoals in casu de afgifte van de met terugwerkende kracht gewijzigde vergunning, niet 'tot hun recht' zouden kunnen komen gedurende hun bestaan.

6.5 Ter nadere adstructie van een en ander kan worden gewezen op het volgende.

6.6 In het algemeen geldt als regel: 'het bestuur *beslist ex nunc*, maar de bestuursrechter *toetst ex tunc*'. Zo staat in de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel inzake de voltooiing eerste fase herziening rechterlijke organisatie vermeld dat in het uniforme bestuursrecht van de Awb de rechtmatigheidstoetsing *ex tunc* van het besluit centraal zal staan.³⁵ Volgens Verheij³⁶ klopt de regel 'het bestuur beslist *ex nunc*, maar de bestuursrechter toetst *ex tunc*' in zijn algemeenheid wel, maar behoeft nuancering.³⁷ Dit geldt met name indien de feiten, het recht of het beleid gedurende het primaire besluitvormingsproces en/of de bezwaar- en/of de (hoger)beroepsfase veranderd zijn, zoals zich in casu voordoet.³⁸

6.7 Ofschoon de rechter in uitgangspunt *ex tunc* toetst, kan het zich, onder omstandigheden, voordoen dat *ex nunc* toetsing aangewezen is. Dat is bijvoorbeeld het geval indien gedurende de (hoger)beroepsfase een nieuw wettelijk voorschrift in werking treedt met terugwerkende kracht. Die kan inhouden dat het bestuursorgaan, als gezien vanuit het heden en met de kennis van nu, het nieuwe wettelijk voorschrift had moeten toepassen.³⁹

6.8 Zie het arrest van de Hoge Raad van 6 januari 1960⁴⁰, waar een geschil met betrekking tot de baatbelasting aan de orde was. Gedurende de cassatieprocedure werd de desbetreffende Baatbelastingverordening met terugwerkende kracht gewijzigd. De Hoge Raad oordeelde hierover als volgt:

O. dat de taak van den Hogen Raad medebrengt, dat hij een in cassatie aangevallen uitspraak toetst aan de wettelijke voorschriften, welke hem bekend zijn ten tijde van de uitspraak te hebben goldeden, zodat, indien, gelijk in het onderhavige geval, een wettelijk voorschrift na den datum van de uitspraak is gewijzigd met terugwerkende kracht tot een voor dien datum gelegen tijdstip, toetsing van de uitspraak aan het gewijzigde voorschrift moet plaats vinden; (...)

6.9 Ook in het arrest van de Hoge Raad van 2 oktober 2009⁴¹ kwam een regeling met terugwerkende kracht aan de orde. Het ging in dat geval om een belastingplichtige die op 30 september 2004 een per-

35 *Kamerstukken II* 1991/92, 22 495, nr. 3, p. 36.

36 Verheij, "Tussen toen en nu, het relevante tijdstip voor besluitvorming in bezwaar en toetsing in beroep", *JBPlus* 2003, p. 26-47.

37 Verheij, "Tussen toen en nu, het relevante tijdstip voor besluitvorming in bezwaar en toetsing in beroep", *JBPlus* 2003, p. 27-28.

38 Anders dan in de vergelijkbare procedure, nr. 17/00174, kan gelet op het feit dat in de bezwaarfase nog niet kenbaar was dat belanghebbende om een wijzigingsbeschikking zou verzoeken, het extra argument ten faveure van belanghebbende, namelijk het argument van de retrospectieve *ex tunc* toetsing, hier niet aan de orde komen.

39 Verheij, "Tussen toen en nu, het relevante tijdstip voor besluitvorming in bezwaar en toetsing in beroep", *JBPlus* 2003, p. 43.

40 Hoge Raad 6 januari 1960, nr. 13 912, ECLI:NL:HR:1960:AY0558, *BNB* 1960/51, met noot Toebes.

41 Hoge Raad 2 oktober 2009, nr. 07/10481, na conclusie Wattel, ECLI:NL:HR:2009:BI1892, *BNB* 2011/47, met noot Happé.

sonal computer (pc) had gekocht. Op dat moment gold nog de pc-privéregeling. Maar in een eerder persbericht van 27 augustus 2004 was bekend gemaakt dat de pc-privéregeling per die datum zou worden afgeschaft. De werkgever van de belastingplichtige had in november en december 2004 een vergoeding toegekend aan de belastingplichtige voor de aanschaf van deze pc (de pc-vergoeding). De werkgever heeft deze vergoeding tot het belastbare loon gerekend en hierop loonheffingen ingehouden. Tegen deze inhoudingen heeft de belastingplichtige bezwaar gemaakt. Op 1 januari 2005 is een nieuwe wet in werking getreden die de pc-privéregeling afschafte. Deze nieuwe wet had terugwerkende kracht terug tot 27 augustus 2004. De Inspecteur heeft op 1 februari 2005 uitspraak op bezwaar gedaan. Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch⁴² had geoordeeld dat bij de beoordeling van de vraag of de werkgever bij de belastingplichtige terecht de in geschil zijnde loonheffingen heeft ingehouden van belang is of op het tijdstip van het doen van uitspraak op bezwaar door de Inspecteur de daarin gegeven gronden werden geschraagd door de Wet LB 1964. De Hoge Raad heeft overwogen:

-3.3.1. Indien een wettelijk voorschrift met terugwerkende kracht is ingevoerd of gewijzigd na de datum van de bestreden beslissing (besluit of uitspraak) van het bestuursorgaan of de lagere rechter, en het nieuwe voorschrift – mede gelet op de daaraan gegeven terugwerkende kracht – in aanmerking komt voor toepassing op het te berechten geval, brengt de taak van de (hogere) rechter in belastingzaken mee dat hij bij de toetsing van die beslissing uitgaat van het nieuwe voorschrift (vgl. HR 6 januari 1960, nr. 13 912, *BNB* 1960/51).

-3.3.2. Het voorgaande geldt ook indien het gaat om het beroep van een werknemer inzake de inhouding van loonheffing op zijn loon. In een dergelijke procedure gaat het erom of de werknemer tegenover de inspecteur aanspraak kan maken op teruggaaf van belasting die op zijn loon is ingehouden. Toepassing van de nieuwe wet met terugwerkende kracht in zo'n procedure leidt niet tot een onaanvaardbare ingreep in de rechtsverhouding tussen de werknemer en zijn inhoudingsplichtige. Die laatste is ook geen partij in deze procedure.

-3.3.3. Het onder 3.3.1 vermelde uitgangspunt moet worden genuanceerd, in die zin dat heffing van een belasting niet is toegestaan in het – zich hier niet voordoende – geval dat de regeling die in heffing van deze belasting voorziet (bijvoorbeeld een gemeentelijke belastingverordening) nog niet in werking is getreden op het tijdstip waarop die heffing plaatsvindt, waardoor voor heffing van deze belasting op dat moment nog geen juridische grondslag bestaat (vgl. HR 25 juni 1986, nr. 23690, *BNB* 1986/287 en HR 26 april 1989, nr. 25542, *BNB* 1989/242). Dat geldt ook indien de desbetreffende regeling nadien met terugwerkende kracht wordt ingevoerd, tenzij uit een wet in formele zin volgt dat ook met terugwerkende kracht een juridische basis wordt verleend aan voorheen tot stand gekomen aanslagen en andere heffingshandelingen.

(...)

-3.4. Het Hof heeft het onder 3.3.1 overwogene miskend door ervan uit te gaan dat onder alle omstandigheden getoetst moet worden aan de wettelijke regeling die gold ten tijde van de uitspraak op bezwaar van de Inspecteur. Tot cassatie kan dit echter niet leiden, aangezien in dit geval de toepasselijke wettelijke regeling na de uitspraak op het bezwaar – voor zover hier van belang – niet is gewijzigd. Het Hof heeft (...) de juiste regeling toegepast, door de verschuldigdheid van de loonheffing in het onderhavige geval te toetsen aan de bij het Belastingplan 2005 met terugwerkende kracht tot 27 augustus 2004 gewijzigde regeling van artikel 11 van de Wet LB 1964. (...)

7 Bespreking van de middelen

7.1 Inleidend merk ik op dat het afgeven van een vergunning tot onttrekking van grondwater wettelijk niet is opgedragen aan de Inspecteur, maar aan de desbetreffende provincie, in casu de provincie Noord-Brabant. Deze diende in dat kader te beoordelen of er een bepaald maximum moest worden gesteld aan de jaarlijkse onttrekking van grondwater ten behoeve van de KWO-inrichting van belanghebbende.

7.2 In artikel 8, aanhef en onderdeel g van de Wbm was bepaald dat van grondwaterbelasting vrijgesteld waren onttrekkingen van grondwater ten behoeve van een KWO-inrichting 'in overeenstemming met de voorwaarden welke daartoe zijn gesteld in de vergunning die voor het onttrekken en terugvoeren van water is verleend ingevolge de Grondwaterwet'.⁴³ Het gaat hier om de door de provincie afgegeven

⁴² Gerechtshof 's-Hertogenbosch 28 juni 2007, nr. 06/00070, ECLI:NL:GHSHE:2007:BB0181, V-N 2007/42.1.5.

⁴³ Zie onderdeel 4.2 van deze conclusie voor wettekst en ratio.

vergunning. De Inspecteur heeft in dit kader geen rol. Het wettelijke stelsel houdt slechts in dat fiscaal moet worden gevolgd.⁴⁴

7.3 Het Hof heeft in r.o. 4.13 en 4.14 overwogen dat dit wettelijke stelsel er toe leidt dat in het kader van de afgifte van de vergunning niet de belangen van de Inspecteur en/of de Staat worden meegewogen. Ik merk op dat dit juist is en in overeenstemming met de wettelijke opzet. De eerste regel van r.o. 4.14 luidt: 'Het belang van de Inspecteur is de juiste uitvoering van een belastingwet.' Naar mijn mening houdt het wettelijke stelsel hier in dat de Inspecteur aldus uitvoert dat wordt uitgegaan van de afgegeven vergunning.⁴⁵

7.4 Dit wettelijke stelsel heeft ook de inhoudelijke kant en ratio dat de provincie mag worden verondersteld te beschikken over de deskundigheid en technische kennis om een oordeel te kunnen vellen over een verzoek tot onttrekking van grondwater ten behoeve van een KWO-inrichting.

7.5 Belanghebbende heeft in cassatiemiddel (ii) gesteld dat het Hof door te oordelen dat de formele rechtskracht van de wijzigingsbeschikking voor de toepassing van de Wbm kan worden doorbroken, heeft geoordeeld in strijd met het beginsel van de formele rechtskracht, althans haar oordeel onvoldoende heeft gemotiveerd.

7.6 Dienaangaande vraag ik mij vooreerst af of hier mag worden gesproken van doorbreking van formele rechtskracht. Bedacht dient te worden dat de formele rechtskracht van een besluit enkel geldt tussen het bestuursorgaan en degene ten aanzien van wie het besluit genomen is.⁴⁶ Dat moet dan mijns inziens ook gelden voor een eventuele doorbreking van in beginsel aanwezige formele rechtskracht. In casu geldt de gewijzigde vergunning tussen de provincie en belanghebbende. De Inspecteur staat daar formeel en inhoudelijk buiten.

7.7 Uit r.o. 4.13 en 4.14 van de Hofuitspraak blijkt dat het Hof van opvatting is dat nu de Inspecteur geen belanghebbende is in de zin van artikel 1:2 van de Awb en het belang van de Inspecteur dan ook niet kon worden meegewogen in de vergunningenprocedure, dit belang dan maar zou moeten worden meegewogen in de belastingprocedure. Met die opvatting ben ik het niet eens.

7.8 De toepassing van de vrijstelling is hier wettelijk afhankelijk gesteld van de inhoud van de geldende, door de provincie verleende vergunning. De toetsing van een (gewijzigde) vergunningsaanvraag vereist, naast bestuurlijke afwegingen, milieutechnisch onderzoek waartoe de Inspecteur niet geëquipeerd is. Evenmin als de belastingrechter trouwens. Dat blijkt naar mijn mening ook uit de onderhavige Hofuitspraak, waarin is geoordeeld tot doorbreking van formele rechtskracht, maar geen enkele inhoudelijke toetsing plaatsvindt van de gewijzigde vergunning. Laat staan dat zou zijn vastgesteld dat die (evident) onjuist is.

7.9 Naar mijn mening brengt de wettelijke taakverdeling hier mee dat de Inspecteur moet uitgaan van de vergunning als afgegeven door de provincie. Dat geldt niet slechts ten aanzien van de oorspronkelijke vergunning, maar ook ten aanzien van de gewijzigde vergunning en de daarin opgenomen verruiming en terugwerkende kracht. Dat betekent dat ik geen enkele grondslag zie voor de door het Hof toegepaste doorbreking van formele rechtskracht.

7.10 Het tweede middel slaagt.

7.11 Belanghebbende heeft in cassatiemiddel (iii) gesteld dat het Hof door te oordelen dat de aanvankelijke vergunning van 3 januari 2002 als uitgangspunt dient te worden genomen bij de beoordeling van de vraag of de vrijstelling voor de grondwaterbelasting van toepassing is, heeft gehandeld in strijd met artikel 10, eerste lid, onderdeel g, van de Wbm, althans haar oordeel onvoldoende heeft gemotiveerd.

7.12 Ik ben, als uitgelegd in onderdeel 6, van mening dat de toetsing van het primaire besluit, de onderhavige naheffingsaanslag (als per definitie genomen ex tunc) dient te worden geplaatst in het kader van de nadere rechtsfeiten, ingevolge de gewijzigde vergunning, zoals die zijn geworden in de fase van bezwaar of beroep; derhalve ex nunc.

44 Zie onderdeel 5.6, over belastingrecht als 'Folgerecht'.

45 Zie 4.5, voor een arrest van de Hoge Raad waarin is geoordeeld dat moet worden uitgegaan van de vergunning zoals die er ligt.

46 Zie 5.4.

7.13 Ervan uitgaande dat, als gezegd, formeel moet worden uitgegaan van de door de provincie verleende vergunning, brengt dat naar mijn mening met zich mee dat dit ook onverkort moet gelden voor een door de provincie naderhand, met terugwerkende kracht, afgegeven gewijzigde vergunning.

7.14 Het Hof heeft in r.o. 4.14 overwogen dat aan het fiscaal volgen van terugwerkende kracht in de weg zou staan dat er een ongelijke behandeling ontstaat van gelijke gevallen. Dat is gemotiveerd door te overwegen: 'Immers, niet iedere belanghebbende zal bij overschrijding van de in een vergunning toegestane hoeveelheid te onttrekken grondwater een nieuwe vergunning aanvragen en/of medewerking van de Gedeputeerde Staten daarvoor kunnen verkrijgen.'

7.15 Met 's Hofs benadering kan ik mij niet verenigen. Naar mijn mening heeft elke belanghebbende het recht een verzoek om herziening van zijn vergunning in te dienen. Sommige zullen van dat recht gebruik maken, andere, om hen moverende redenen, niet. Dat dit kan uitlopen op ongelijke behandeling van inhoudelijk gelijke gevallen is waar, maar dat hebben degenen die hebben nagelaten een verzoek te doen dan aan zichzelf te wijten. Daarmee ontstaat naar mijn mening geoorloofde ongelijke behandeling van ongelijke gevallen.

7.16 Ook het derde middel slaagt.

7.17 De Staatssecretaris heeft erop gewezen⁴⁷ dat het Hof de stelling van de Inspecteur dat er sprake is van *fraus legis* niet heeft behandeld, zodat wanneer het beroep in cassatie slaagt, de Hoge Raad de zaak dient te verwijzen voor nader onderzoek naar de juistheid van die stelling. Kennelijk zou het daarbij gaan om een onderzoek naar de vraag of aan belanghebbendes verzoek om een wijziging van de vergunningsvoorwaarden een doorslaggevend ontgaansmotief ten grondslag ligt.

7.18 Ik merk op dat voor het slagen van een beroep op *fraus legis*, naast het motief-vereiste, een noodzakelijke voorwaarde is dat gehandeld is in strijd met doel en strekking van de wet. Uit mijn bespreking van het tweede en derde middel moge blijken dat ik meen dat daarvan hier geen sprake is, zodat in casu, wat er ook zij van het motief-vereiste, niet kan worden toegekomen aan enige toepassing van *fraus legis*. Een verwijzing op dit punt acht ik dan ook niet nodig.

7.19 Het slagen van het tweede en derde middel moet naar mijn mening leiden tot vernietiging van de naheffingsaanslag. In verband daarmee behoeven de overige middelen geen verdere bespreking.

8 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard.

Noot

1. Belanghebbende is een architectenbureau dat voor de klimaatbeheersing van zijn nieuwe kantoorpand heeft gekozen voor een milieuvriendelijke oplossing in de vorm van een koude-warmteopslaginstallatie (KWO-installatie; de afkorting WKO voor warmte-koudeopslag wordt overigens ook gebruikt). Een KWO-installatie gebruikt het koele grondwater in de zomer om het gebouw te koelen. Het opgewarmde water wordt via een gesloten systeem teruggevoerd (geïnfiltreerd) in de bodem en opgeslagen om het in de winter te gebruiken om het gebouw te verwarmen.

2. Door belasting te heffen over de onttrekking van grondwater wilde de wetgever 'milieuaspecten' in rekening brengen die onvoldoende in de consumentenprijs van water tot uitdrukking komen. Verbruik van oppervlaktewater heeft de wetgever buiten de heffing gelaten omdat het, anders dan grondwater, in Nederland niet schaars is (MvT, *Kamerstukken II 1992/93*, 22 849, nr. 3, p. 4). Voor zover de onttrekking wordt goedge maakt doordat de onttrekker tevens water infiltreert, bestaat recht op een vermindering van de belasting. De vermindering is een lager bedrag per kubieke meter dan het tarief voor onttrekking, omdat de wetgever ervan uitgaat dat het geïnfiltreerde water van mindere kwaliteit is dan het onttrokken grondwater (MvT, p. 4-5). Om voor de vermindering in aanmerking te komen moet de infiltratie in overeenstemming met een door de provincie verleende vergunning plaatsvinden (MvT, p. 21). De wetgever wil immers geen illegale infiltratie faciliteren. Speciaal voor koude-warmteopslag is een vrijstelling ingevoerd, volgens de wetgever omdat als gevolg van het seizoensmatige cyclische proces per saldo geen sprake is van het blijvend onttrekken van grondwater (NV, *Kamerstukken II 1992/93*,

⁴⁷ Zie 3.8.

22 849, nr. 9, p. 33 (art. 8)). Om voor de faciliteit in aanmerking te komen is ook weer een geldige vergunning vereist (art. 8 onderdeel g Wbm (oud)).

3. Belanghebbende had voor de realisatie van haar KWO-installatie een vergunning gevraagd en gekregen van de provincie (Gedeputeerde Staten). Bij de aanvraag van de vergunning was belanghebbende uitgegaan van een door haar adviseurs gemaakte theoretische berekening van de benodigde hoeveelheid grondwater. De installatie bestond immers nog niet en berekeningen op basis van praktijkervaringen konden nog niet gemaakt worden. Zie de heldere inleiding op de cassatiemiddelen. Bij het aanvragen en verlenen van de vergunning waren belanghebbende en de provincie zodoende ervan uitgegaan dat maximaal 36.000 m³ grondwater per jaar zou worden verpompt.

4. De berekeningen van de adviseurs zijn blijkbaar onvoldoende realistisch geweest, want in de praktijk bleek de KWO-installatie drie tot vijf keer meer grondwater te gebruiken dan de maximaal toegestane 36.000 m³ per jaar. Belanghebbende gaf die hoeveelheden overigens keurig op aan de provincie. Die maakte daarvan geen probleem. De Inspecteur echter wel: hij legde een naheffingsaanslag op. Dat is niet helemaal onbegrijpelijk. Voor het grootste deel van de onttrekking had belanghebbende immers geen vergunning.

5. Belanghebbende heeft vervolgens het gebrek geheeld: desgevraagd hebben Gedeputeerde Staten in augustus 2013 met terugwerkende kracht tot de ingebruikneming van de KWO-installatie in 2002 een herziene vergunning verleend, waarbij het jaarlijkse maximum is verhoogd tot 186.000 m³, net iets meer dan de grootste hoeveelheid grondwater die de KWO-installatie tot dan toe in een jaar had gebruikt. Daarmee voldeed belanghebbende alsnog aan het vereiste dat de onttrekking plaatsvond in overeenstemming met een daartoe verleende vergunning.

6. Minder begrijpelijk is dat de Inspecteur en de Staat zich hadden verzet tegen de herziening van de vergunning. Zij staan immers buiten de vergunningverlening. Zij werden dan ook niet-ontvankelijk verklaard in hun bezwaar tegen de herziening. Niettemin houdt de Inspecteur (en in cassatie de staatssecretaris) vast aan de naheffingsaanslag. Bij de Rechtbank kreeg de Inspecteur ongelijk, maar het Hof heeft hem gelijk gegeven.

7. De beslissing van het Hof bevat verschillende juridische fouten en redeneerfouten. In r.o. 4.14 stelt het Hof voorop dat het belang van de Inspecteur een juiste uitvoering van de belastingwet is. Dat lijkt mij een drogreden, want het is nu juist de vraag wat een juiste uitvoering van de belastingwet is. Die vraag moet uiteindelijk de rechter beantwoorden. Ten onrechte beoordeelt het Hof daarbij *ex tunc* of belanghebbende over een toereikende vergunning beschikte (zie conclusie A-G, par. 6 en punt 7.12-7.13, en r.o. 2.3.2 van het arrest van de Hoge Raad). Zoals A-G IJzerman voorts helder uiteenzet (par. 5 en punt 7.6-7.9) kan geen sprake zijn van de door het Hof aangenomen formele rechtskracht van de herziene vergunning jegens de inspecteur, en dus ook niet van een doorbreking ervan. Formele rechtskracht geldt jegens hen die een rechtsmiddel tegen een beschikking kunnen aanwenden. Gedeputeerde Staten hadden (terecht) vastgesteld dat de Inspecteur en de Staat dat niet konden omdat zij geen derde-belanghebbers zijn. 's Hof's verwijzing naar het gelijkheidsbeginsel deugt ten slotte niet omdat sprake is van ongelijke gevallen die ongelijk worden behandeld. Zie punt 7.14 en 7.15 van de conclusie van de A-G. De Hoge Raad vernietigt daarom de uitspraak van het Hof.

8. De Inspecteur had subsidiair aangevoerd dat het aanvragen en verkrijgen van de herziene vergunning was aan te merken als wetsonthouding. Een merkwaardig argument, want belanghebbende probeerde door het aanvragen van de herziening juist tegen te gaan dat haar handelwijze als in strijd met de (Water)wet kon worden aangemerkt. Hoe dan ook, vanwege het slagen van het cassatieberoep van belanghebbende, moest alsnog het subsidiaire beroep op wetsonthouding beoordeeld worden. Anders dan belanghebbende blijkbaar heeft betoegd, is voor het alsnog kunnen beoordelen van dit subsidiaire argument niet vereist dat de staatssecretaris incidenteel cassatieberoep instelt. Sterker nog, het Hof had over het subsidiaire argument geen oordeel gegeven, zodat de staatssecretaris op dit punt niet eens cassatieberoep kón instellen.

9. Na cassatie en verwijzing gaat de zaak bij het verwijzingshof verder in de stand waarin die zich meteen vóór het doen van de vernietigde uitspraak bevond en moet het verwijzingshof de zaak afdoen met inachtneming van het arrest van de Hoge Raad. In dit geval betekenden deze regels dat het verwijzingshof ervan zou moeten uitgaan dat het door de Hoge Raad als onjuist aangemerkte primaire standpunt van de Inspecteur van tafel was en dat zijn subsidiaire wetsonthoudingsargument alsnog beoordeeld zou moeten worden.

10. Tot verwijzing komt het echter niet, omdat de Hoge Raad de zaak zelf afdoet. De Hoge Raad kan dat doen als in de verwijzingsprocedure geen nadere beoordeling van feitelijke aard hoeft plaats te vinden, of als op grond van hetgeen tot aan de hofuitspraak was aangevoerd slechts één uitkomst denkbaar is. Dat laatste deed zich hier voor. De Hoge Raad oordeelt (in r.o. 2.4.3, tweede alinea) dat de strekking van de Wbm geen geweld wordt aangedaan doordat belanghebbende met succes met terugwerkende kracht om herziening van de vergunning heeft gevraagd. In de verwijzingsprocedure kon dus niets anders dan een verwerping van het subsidiaire argument van de inspecteur volgen. Daarom kan de Hoge Raad de zaak zelf afdoen.

A.E.H. van der Voort Maarschalk

HOGE RAAD 2 november 2018 (Nr. 17/04086)

(Mrs. De Groot, Fierstra, Wortel, Beukers-van Dooren, Cools; A-G IJzerman)

7c*

m.nt. F.J.P.M. Haas

Art. 67n AWR; art. 7 EVRM

ECLI:NL:HR:2018:2041

Wijziging inkeerregeling te beschouwen als voor de belanghebbende nadelige wijziging van sanctiebepaling? Legaliteitsbeginsel

Nadat belanghebbende met beroep op de wettelijke inkeerregeling de Inspecteur op de hoogte had gebracht van tot dan toe niet aangegeven tegoeden bij een Zwitserse bank, is zij met de Inspecteur overeengekomen dat de correcties IB/PVV 2001 tot en met 2013 worden geformaliseerd in een navorderingsaanslag over 2013 met rente en boeten van 30%. In de vaststellingsovereenkomst is bepaald dat tegen de navorderingsaanslag bezwaar en beroep openstaan voor zover het de boeten betreft. Voor de Rechtbank was in geschil of de boeten voor de jaren 2001 tot en met 2008 terecht waren opgelegd, nu de wet tot 2 juli 2009 bepaalde dat bij vrijwillige inkeer geen boete kon worden opgelegd. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de boeten voor de jaren 2001 tot en met 2008 dienen te vervallen vanwege strijd met het legaliteitsbeginsel van art. 7 EVRM.

HR: De inkeerregeling heeft betrekking op sanctieoplegging en valt derhalve onder de werking van art. 7 EVRM.

Volgens de boetebepaling is het opzettelijk doen van een onjuiste belastingaangifte een vergrijp ter zake waarvan een bestuurlijke boete kan worden opgelegd van ten hoogste 100%, voor zover dat bedrag als gevolg van dat opzettelijk handelen niet zou zijn geheven. De grondslag en maximale hoogte van de boete zijn steeds dezelfde gebleven in de belastingjaren die in dit geding aan de orde zijn. De aan de inkeerbepaling te ontlelen verwachting omtrent het al dan niet belopen van een vergrijpboete, of omtrent de hoogte van die boete, moet niet worden beoordeeld naar het moment waarop de onjuiste of onvolledige aangifte wordt gedaan, maar naar het moment waarop de betrokkene inkeert. Uit de wet volgt dat ten tijde van het begaan van het beboetbare feit voorzienbaar is dat de boete het maximum kan belopen tenzij alsnog juiste en volledige gegevens worden verstrekt vóór het moment waarop de betrokkene weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid of onvolledigheid van de eerder gedane belastingaangiften bekend is of zal worden.

Het overgangsrecht bepaalt dat de tot 2 juli 2009 geldende inkeerregeling tot 1 januari 2010 toepasselijk bleef op aangiften die vóór die datum waren gedaan of gedaan hadden moeten worden. Daarmee heeft de wetgever belanghebbenden de gelegenheid gegeven hun gedrag op de wetswijziging af te stemmen. Bij de wetswijziging was voor een belanghebbende voorzienbaar of, en zo ja, tot welk bedrag hij na de inkeer een boete zou kunnen krijgen.

Na verwijzing moet in aanmerking worden genomen dat thans vaststaat dat over 2001 geen boete kan worden opgelegd, omdat ten aanzien van dat jaar de navorderingsaanslag is opgelegd na ommekomst van de daarvoor geldende termijn.

ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van de Rechtbank Gelderland van 14 juli 2017, nr. AWB 16/1332, betreffende vergrijpboeten die zijn begrepen in een aan [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) over het jaar 2013 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De uitspraak van de Rechtbank is aan dit arrest gehecht.