

# VOORWOORD

*Bij de eerste druk*

Beste lezer,

Eind 2010 is deel 41 van de *FED Fiscale Studieserie* verschenen onder de titel *Wet waardering onroerende zaken en daarmee samenhangende gemeentelijke belastingen*. Een goed begin, maar de gemeentelijke fiscaliteit is meer dan de WOZ en de OZB. Het boek, waarvan u nu het voorwoord leest, is nagenoeg geheel gewijd aan de *niet* met de Wet WOZ samenhangende heffingen. Daarvan zijn er heel wat.

Het boek is – en zo hoort het ook voor een deel van *FED Fiscale Studieserie* – eerst en vooral een *studieboek*. U moet zich met dit boek de gemeentelijke heffingen eigen kunnen maken, zodat u, of u nu belastingadviseur, bedrijfsfiscalist, gemeenteambtenaar of anderszins beroepsmatig bij gemeentelijke belastingheffing betrokken bent, er professioneel mee aan de slag kunt. Bent u al thuis op dit terrein, dan moet het boek u handzame en compacte informatie bieden, die u in de uitoefening van uw beroep kunt gebruiken.

Ik heb dit boek zo beknopt en overzichtelijk mogelijk gehouden. Dus bevat het weinig theoretische bespiegelingen en wetenschappelijke verhandelingen. De voetnoten betreffen vooral verwijzingen naar wet en jurisprudentie. Als ik verwijs naar andere publicaties, is dat niet bedoeld als deelname aan het wetenschappelijk debat, maar ter illustratie van de manier(en) waarop men in de praktijk tegen een bepaalde kwestie aankijkt. Dit wil natuurlijk niet zeggen dat ik bij het schrijven van dit boek geen publicaties van anderen heb geraadpleegd.

De opbouw van het boek is eenvoudig. Het bestaat uit twee hoofdstukken en veertien bijlagen. In hoofdstuk 1, 'Kader', bespreek ik de algemene aspecten van de gemeentelijke belastingheffing: de aspecten waarvan het belang niet is beperkt tot één of bepaalde gemeentelijke heffing(en).

In hoofdstuk 2, 'Heffingen', zijn de afzonderlijke gemeentelijke heffingen aan de beurt. De bespreking van elke gemeentelijke heffing begint met een paragraaf 'Kader'. Daarin behandel ik de vragen die de hele heffing betreffen. Na de paragraaf 'Kader' zijn de elementen van de heffing aan de beurt: het belastbare feit, de belastingplicht, de heffingsmaatstaf, het tarief, de vrijstellingen, kortom alles wat bepalend is voor de belastingschuld.

Bij de onroerendezaakbelastingen en de roerenderuimtebelastingen ben ik van deze indeling afgeweken, omdat zowel het kader als de afzonderlijke elementen van beide belastingen zijn behandeld in het al genoemde boek *Wet waardering onroerende zaken en daarmee samenhangende gemeentelijke belastingen*.

De veertien bijlagen omvatten twee algemeen verbindende voorschriften (niet opgenomen in de *Kluwer-bundel Belastingwetten*), een voorbeeld van een besluit met beleidsregels over bestuurlijke boeten en elf voorbeelden van belastingverordeningen.

Als u bij lezing van dit boek fouten of onvolkomenheden aantreft, hoop ik dat u mij daarvan niet onkundig laat. Als u suggesties hebt om dit boek beter aan zijn doel te laten beantwoorden, mail mij die dan toe ([hans@vanleijenhorst.net](mailto:hans@vanleijenhorst.net)). Voor uw inbreng ben ik u bij voorbaat dankbaar.

Wanneer het boek u (op zijn vroegst) bereikt, is mij op dit moment niet bekend. Wel kan ik u zeggen dat de tekst van het boek in de loop van het eerste kwartaal van 2011 is afgerond. Enkele later verschenen uitspraken heb ik er op de valreep toch nog ingeperst.

Ik hoop dat dit boek aan uw verwachtingen voldoet en wens u vooral veel lees- en studieplezier.

Hans van Leijenhorst  
Pijnacker, Koninginnedag 2011

### *Bij de tweede druk*

Beste lezer,

Twee jaar geleden is het boek *Gemeentelijke heffingen* aan *FED Fiscale Studieserie* toegevoegd. Het is het complement van een ander deel van de studieserie, *Wet waardering onroerende zaken en daarmee samenhangende gemeentelijke belastingen*, waarvan de tweede druk in 2012 op de markt kwam.

In het voorwoord bij de eerste druk is u gevraagd om suggesties om het boek beter aan zijn doel te laten beantwoorden. Verschillenden van u hebben gewezen op het ontbreken van een soortgelijk boek over de waterschapsheffingen. Naar aanleiding daarvan en in overleg met de redactie van *FED Fiscale Studieserie* is gekozen voor de toevoeging van een afzonderlijk hoofdstuk over de waterschapsheffingen aan het boek *Gemeentelijke heffingen* dat daarna *Decentrale heffingen* zal heten. Jennifer Lanser is bereid gevonden om de auteur van het hoofdstuk over de waterschapsheffingen te zijn.

De aard van het boek is niet veranderd. Het is nog steeds eerst en vooral een *studieboek*. U moet zich met dit boek de gemeentelijke en waterschapsheffingen eigen kunnen maken, of, als u op dit terrein al van wanten weet, in dit boek handzame en compacte informatie kunnen vinden, die u in de uitoefening van uw beroep kunt gebruiken.

Ook de tweede druk is zo beknopt en overzichtelijk mogelijk gehouden. Dat de tweede druk toch een stuk dikker is dan de eerste druk komt, behalve door de toevoeging van het hoofdstuk over de waterschapsheffingen, door de bespreking van nieuwe ontwikkelingen en de uitbreiding van de casuïstiek.

Een studieboek kan niet zonder praktijkvoorbeelden van de behandelde onderwerpen. Daarvoor hebben we uitspraken van rechterlijke colleges gebruikt. De citaten daaruit hebben we vaak in kaders geplaatst. Een aantal kaders bevat geen jurisprudentie, maar andere informatie, zoals samenvattingen, voorbeelden en citaten uit 'witte stukken'. U kunt ervoor kiezen de ingekaderde teksten over te slaan. Dan geeft dit boek u een globaal overzicht van de gemeentelijke en waterschapsheffingen. Als u ook de ingekaderde teksten leest, daalt u dieper in de decentrale belastingheffing af. De keuze is aan u.

De ingekaderde teksten zijn geen uitputtende weergave van jurisprudentie en andere relevante informatie. Daarvoor kunt u terecht in de *Vakstudie Lokale Belastingen en Milieuheffingen*, de jurisprudentiebladen (met name *BNB* en *Belastingblad*) en de websites van de overheid ([www.overheid.nl](http://www.overheid.nl)) en de rechtspraak ([www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)).

Zo ontstaat een drielaagse studiemethode:

- *overzicht*: dit boek, zonder de ingekaderde teksten en de bijlagen;
- *aanvulling en verduidelijking*: de ingekaderde teksten en de bijlagen in dit boek;
- *verdieping*: de *Vakstudie*, jurisprudentiebladen en websites.

De opbouw van het boek is eenvoudig. Het bestaat uit drie hoofdstukken en negentien bijlagen. In hoofdstuk 1, 'Kader', komen de algemene aspecten van de belastingheffing van gemeenten en waterschappen aan bod: de aspecten waarvan het belang niet is beperkt tot één of bepaalde heffing(en).

In hoofdstuk 2, 'Gemeentelijke heffingen', en hoofdstuk 3, 'Waterschapsheffingen', zijn de afzonderlijke heffingen aan de beurt. De bespreking van elke heffing begint met een paragraaf 'Kader'. Daarin behandelen we de vragen die de hele heffing betreffen. Na de paragraaf 'Kader' volgt een bespreking van de elementen van de heffing: het belastbare feit, de belastingplicht, de heffingsmaatstaf, het tarief, de vrijstellingen, kortom alles wat bepalend is voor de belastingsschuld.

Bij de baatbelasting en de met de Wet WOZ samenhangende gemeentelijke belastingen (onroerendezaakbelastingen, roerenderuimtebelastingen en BIZ-bijdrage) is van deze indeling afgeweken. Bij de baatbelasting is dat nodig omdat de ingewikkelde regelgeving en de als gevolg daarvan eveneens ingewikkelde jurisprudentie een strakker gestructureerde aanpak vereisen dan die welke bij de andere heffingen volstaat. In het subonderdeel over de baatbelasting bespreken wij daarom, naast de 'vaste' onderwerpen, afzonderlijk de alternatieven van de baatbelasting, het bekostigingsbesluit, de verordening en de casuïstiek. Het kader, de elementen en de met de Wet WOZ samenhangende gemeentelijke belastingen zijn al behandeld in het al genoemde andere deel van de *FED Fiscale Studieserie*. In dit boek kan dus met een veel beknoptere behandeling worden volstaan.

Net als in het voorwoord van de eerste druk nodigen we u uit om, als u bij lezing van dit boek fouten of onvolkomenheden aantreft en/of suggesties hebt om dit boek beter aan zijn doel te laten beantwoorden, deze aan ons toe te sturen (hans@vanleijenhorst.net; wat betreft hoofdstuk 3, Waterschapsheffingen: jennifer.lanser@gmail.com). Voor uw inbreng zeggen wij u bij voorbaat dank.

Wanneer het boek u (op zijn vroegst) bereikt, is op dit moment niet bekend. De tekst van het boek is onder de kerstboom afgerond.

Wij wensen u veel lees- en studieplezier toe.

Hans van Leijenhorst  
Jennifer Lanser  
Pijnacker/Sliedrecht, Nieuwjaarsdag 2013

### *Bij de derde druk*

Beste lezer,

In de eerste en de tweede druk ontbreekt een hoofdstuk over de provinciale heffingen. In de derde druk is in dit gemis voorzien. Daarmee is de inhoud van het boek even breed als de titel 'Decentrale heffingen' suggereert.

Opnieuw hebben we geprobeerd het boek zo beknopt mogelijk te houden. Niettemin dreigde het door de toevoeging van een hoofdstuk over provinciale heffingen, de bespreking van nieuwe ontwikkelingen en de uitbreiding van de casuïstiek, een te grote omvang te krijgen. Ter compensatie hebben we onderdelen laten vervallen. De grootste besparing is bereikt door in de derde druk niet langer bijlagen met wet- en regelgeving op te nemen.

Er is een derde auteur bijgekomen. We hebben de taken als volgt verdeeld.

Hans van Leijenhorst: hoofdstuk 1, Kader, hoofdstuk 2, Gemeentelijke heffingen, met uitzondering van de onderdelen 2.2, baatbelasting, 2.5, leges en andere retributies en 2.9, rioolheffingen alsmede de eindredactie.

Jennifer Lanser: hoofdstuk 2, Gemeentelijke heffingen, onderdeel 2.9, rioolheffingen en hoofdstuk 3, Waterschapsheffingen.

Edwin Borghols: hoofdstuk 2, Gemeentelijke heffingen, onderdelen 2.2, baatbelasting en 2.5, leges en andere retributies en hoofdstuk 4, Provinciale heffingen.

Net als in het voorwoord van de eerste en de tweede druk nodigen we u uit om, als u bij lezing van dit boek fouten of onvolkomenheden aantreft en/of suggesties hebt om dit boek beter aan zijn doel te laten beantwoorden, deze aan ons toe te sturen (hans@vanleijenhorst.net, jennifer.lanser@gmail.com of borgholsndfr@outlook.com). Voor uw inbreng zeggen wij u bij voorbaat dank.

Wanneer het boek u (op zijn vroegst) bereikt, is op dit moment niet bekend. De tekst van het boek is bij het aanbreken van de herfst 2014 afgerond.

Wij wensen u veel lees- en studieplezier toe.

Hans van Leijenhorst  
Jennifer Lanser  
Edwin Borghols  
1 oktober 2014

### *Bij de vierde druk*

Beste lezer,

Twee jaar geleden verscheen de derde druk van 'Decentrale heffingen'. Sindsdien is er het nodige veranderd in de regelgeving en de jurisprudentie. De wijzigingen tot 1 maart 2017 zijn in de voor u liggende vierde druk verwerkt.

Op verzoek van de uitgever is de omvang van het boek teruggebracht. Daartoe zijn de jurisprudentieteksten, die in de vorige drukken in kaders in het boek waren opgenomen, overgeheveld naar de website van de uitgever. Dit jurisprudentiebestand is voor u toegankelijk gemaakt. Meer informatie hierover vindt u in het voorwerk, op blz. XIX, onder het kopje 'Jurisprudentiebestand'.

De overheveling van het leeuwendeel van de ingekaderde teksten naar de website van de uitgever brengt geen verandering in de aard van het boek. Het is nog steeds eerst en vooral een *studieboek*. U moet zich met het boek de wondere wereld van de decentrale heffingen eigen kunnen maken of, als u op dit terrein al van wanten weet, daarover in dit boek handzame en in de praktijk bruikbare informatie kunnen vinden.

Ook ongewijzigd is de drielaagse studiemethode waarvan dit boek onderdeel is:

- *overzicht*: dit boek
- *aanvulling en verduidelijking*: het jurisprudentiebestand op de website van de uitgever
- *verdieping*: de *Vakstudie*, jurisprudentiebladen en websites.

Evenals de vorige druk is de vierde druk een coproductie. Wij hebben de taken als volgt verdeeld:

Hans van Leijenhorst: hoofdstuk 1, Kader, hoofdstuk 2, Gemeentelijke belastingen, de onderdelen Forensenbelasting, Hondenbelasting, Onroerendezaakbelastingen, Roerenderuimtebelastingen, Precariobelasting en Reclamebelasting alsmede de eindredactie.

Jennifer Lanser: hoofdstuk 2, Gemeentelijke belastingen, de onderdelen Parkeerbelastingen en Rioolheffingen en hoofdstuk 3, Waterschapshheffingen.

Edwin Borghols: hoofdstuk 2, de onderdelen Afvalstoffenheffing, Baatbelasting, BIZ-bijdrage, Leges en andere retributies, Toeristenbelasting en Vermakelijkhedenheffing en hoofdstuk 4, Provinciale heffingen.

In het voorwoord bij de vorige drukken is u gevraagd om, als u bij de lezing van het boek fouten ontdekt en/of suggesties hebt om het beter aan zijn doel te laten beantwoorden, ons daarover te informeren. Enkelen van u hebben daarop gereageerd; met hun inbreng is bij het schrijven van de vierde druk rekening gehouden. Ziet u in de vierde druk tekortkomingen of mogelijkheden tot verbetering, aarzelt u dan niet om ons daarvan per e-mail op de hoogte te stellen: [hans@vanleijenhorst.net](mailto:hans@vanleijenhorst.net), [jennifer.lanser@gmail.com](mailto:jennifer.lanser@gmail.com) of [borgholsndfr@outlook.com](mailto:borgholsndfr@outlook.com). Voor uw inbreng zeggen wij u bij voorbaat dank.

Wanneer het boek u (op zijn vroegst) bereikt, is op dit moment niet bekend. De tekst van het boek is bij het aanbreken van het voorjaar 2017 afgerond.

Wij wensen u veel lees- en studieplezier toe.

Hans van Leijenhorst

Jennifer Lanser

Edwin Borghols

Mei 2017

## HOOFDSTUK 1

# Kader

### 1.1 Historie

#### 1.1.1 Gemeentelijke heffingen

##### *Tot de wet van 24 december 1970*

De overheden die nu lagere, lokale of decentrale overheden worden genoemd (waterschappen, steden en provincies), hieven in deze streken al belasting lang voordat het Rijk werd uitgevonden. Eeuwenlang beheersten de 'locals' de fiscaliteit. Na de vorming van het Koninkrijk der Nederlanden werd dit anders. Eén van de overblijfselen van de Franse tijd was de idee van een eenheidsstaat met daarin een allesoverheersende rol voor de centrale overheid. Deze idee leidde ertoe dat in de loop van de negentiende en de eerste helft van de 20<sup>e</sup> eeuw het Rijk, zoals een parvenu betaamt, zich nagenoeg de gehele belastingheffing toe-eigende.

Het begon al in 1816. Bij besluit werd bepaald dat de zogeheten 'imposten' – decentrale accijnzen – niet mochten 'prejudiciëren aan het beginsel van de vrije binnenlandsche circulatie per impost-subjecte speciën'.<sup>1</sup>

In 1865 werden de imposten afgeschaft.<sup>2</sup> De gemeenten kregen hiervoor in de plaats een uitkering ter grootte van 80% van de op hun grondgebied geheven personele belasting en de bevoegdheid een aantal nieuwe heffingen in te stellen. Zo ontstond de financiële afhankelijkheid van de gemeenten. Van meet af aan was daarop kritiek: "(...) aan alle gemeenten wordt hier een halsband aangelegd (...) en dat symbool der slavernij kan bij mij op geen bijval rekenen."<sup>3</sup>

Om met onze enige echte volksfilosoof, Johan Cruijff, te spreken: "elk nadeel heb z'n voordeel". De afbraak van de gemeentelijke belastingheffing bracht de gemeenten niet alleen financiële afhankelijkheid van het Rijk, maar ook rust. Wat er was overgebleven van hun belastinggebied stelde weliswaar niet veel voor, maar het was tenminste van hen. Af

---

1 Art. 9 lid 4 Besluit van 4 oktober 1816, *Stb.* 1816, 54.

2 Wet van 7 juli 1865, *Stb.* 1865, 79.

3 *Handelingen II* 1865 (84e zitting), p. 975. Ontleend aan de bundel *Na een collier de misère: gelijkwaardigheid*, Uitgeverij VNG Den Haag, 1986, p. 57.

en toe was er enige beweging en kwam het zelfs tot hervormingsvoorstellen. Die werden echter in een bureaula gelegd om daar in de vergetelheid te verzinken.<sup>4</sup>

### ***De wet van 24 december 1970***

In de zestiger jaren van de vorige eeuw kwam er aan de rust een einde. De nationale politiek herontdekte de decentrale fiscaliteit. In 1963 diende de regering een wetsontwerp in dat voorzag in een 'voorlopige voorziening inzake verruiming van het gemeentelijke belastinggebied'.<sup>5</sup> In 1968 werd het weer ingetrokken. Tegelijkertijd kwam de regering echter met een nieuw Wetsontwerp tot wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen.<sup>6</sup> Dit wetsontwerp heeft geleid tot de wet van 24 december 1970.<sup>7</sup>

De wet van 24 december 1970 regelde de invoering van de onroerendgoedbelastingen<sup>8</sup> en de afschaffing van de grondbelasting, de personele belasting, de straatbelasting en de rioolbelasting. Gehandhaafd bleven de baatbelasting, de bouwgrondbelasting, de hondenbelasting, de forensenbelasting, de toeristenbelasting, de reclamebelasting, de precariorechten, de leges en de retributies.

Anders dan de 'oude' heffingen kwamen de onroerendgoedbelastingen, toen duidelijk werd dat nagenoeg iedere burger en ieder bedrijf erdoor getroffen werd, in het brandpunt van de belangstelling te staan. De gemeenten hadden niet om dergelijke controversiële belastingen gevraagd. De bevolking sloot de onroerendgoedbelastingen bepaald niet in haar hart. De landelijke politici deden weinig tot niets om de acceptatie van de onroerendzaakbelastingen, toch door hen aan de gemeenten opgelegd, te bevorderen. Dit heeft ten slotte tot afschaffing van de gebruikersbelasting geleid.<sup>9</sup>

### ***Commissie Christiaanse***

De rust van vóór de indiening van het Wetsontwerp tot wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen is nimmer weergekeerd. In 1981 stelde Staatssecretaris Koning van Binnenlandse Zaken een commissie in die de opdracht kreeg het provinciaal en het gemeentelijk belastinggebied<sup>10</sup> te onderzoeken. De commissie stond onder leiding van de Rotterdamse hoogleraar prof. dr. J.H. Christiaanse en werd in de wandelgangen dan ook de Commissie Christiaanse genoemd. In 1983 leverde de Commissie Christiaanse een rapport af.<sup>11</sup> Daarin koos zij voor een aanzienlijke verhoging van

4 Zoals de voorstellen van de Commissie Herstel Financiële Zelfstandigheid Gemeenten en Provinciën (Commissie Oud, 1956) en van de Commissie voor de techniek der gemeentelijke belastingverordeningen (Commissie Schendstok, 1956).

5 *Kamerstukken II* 1962/63, 7193, nr. 2, Voorlopige voorziening inzake verruiming van het gemeentelijk belastinggebied.

6 *Kamerstukken II* 1967/68, 9538, nr. 2, Wijziging van de bepalingen inzake de gemeentelijke en provinciale belastingen.

7 Wet van 24 december 1970 tot wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen, *Stb.* 1870, 608.

8 Tegenwoordig onroerendzaakbelastingen (OZB).

9 De gebruikersbelasting is afgeschaft per 1 januari 2006.

10 *Stcrt.* 1981, 104.

11 *Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten*, juni 1983, zie ook het Persbericht Ministerie van Binnenlandse Zaken, 16 juni 1983, nr. L 177.



de gemeentelijke belastingopbrengsten onder gelijktijdige verlaging van de opbrengsten van de Rijksbelastingen.

De door de Commissie Christiaanse voorgestelde verhoging van de gemeentelijke belastingopbrengsten bestond in hoofdzaak uit een verdubbeling van de onroerendgoedbelastingen. Voor het verdubbelingvoorstel was geen draagvlak. Het oogstte bij de belanghebbende overheden – de gemeenten – weinig bijval.<sup>12</sup> Zij hadden hun lesje geleerd: van bovenaf opgelegde veranderingen van de decentrale belastingheffing leiden alleen maar tot problemen en onvrede. Zelfs de landelijke beleidsmakers waren niet enthousiast over deze idee uit eigen kring.<sup>13</sup> Tot een verdubbeling van de onroerendgoedbelastingen is het dan ook niet gekomen. Hoewel de media anders willen doen geloven, is van een substantiële stijging van de gemeentelijke heffingen geen sprake. Uitgedrukt in een percentage van het bruto binnenlands product is er sprake van een daling.<sup>14</sup>

### ***De Wet herziening materiële belastingbepalingen***

Op 10 juli 1989<sup>15</sup> stemde de ministerraad in met het Wetsvoorstel tot wijziging van de materiële belastingbepalingen in de Gemeentewet. Het duurde tot medio 1994 voordat de Wet herziening materiële belastingbepalingen en de bijbehorende Invoeringswet het *Staatsblad* bereikten.<sup>16</sup> Het gemeentelijke belastingstelsel is door deze wetten niet wezenlijk veranderd. Naar hun inhoud en effecten beoordeeld hebben zij niet meer gebracht dan klein en groot onderhoud van de bestaande wetgeving. Bij de bespreking van de afzonderlijke heffingen komen wij, waar nodig, op dit onderhoud terug.

### ***Plannen tot wijzigingen van het gemeentelijk belastinggebied***

Van tijd tot tijd vlamt de discussie over een mogelijke uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied opnieuw op. In september 2014 wakkert staatssecretaris Wiebes (Financiën) het immer smeulende vuurtje aan.<sup>17</sup>

De Staatssecretaris van Financiën merkt onder meer op:

“Nederland had in 2010 met 7,5% het laagste aandeel decentrale belastingen van de OESO-landen, die gemiddeld op 37% zaten (gebruiksheffingen niet meegeteld). Bij de grotere rol die gemeenten na de drie decentralisaties spelen past meer ruimte om zelf belastingen te heffen. Een verruiming van het decentrale belastinggebied komt ook tegemoet aan een reeks van aanbevelingen op dit terrein. Wanneer gemeenten meer eigen inkomsten hebben is een lagere uitkering uit het gemeentefonds mogelijk. Hierdoor krijgt het Rijk ruimte om de belasting op arbeid verder te verlagen.

De keuze van een grondslag voor gemeentelijke belastingen is niet triviaal. Het kabinet heeft een invulling voor ogen waardoor de wig daadwerkelijk kleiner wordt. Als we via een omweg de belastingen op arbeid weer zouden terugkrijgen levert deze hervorming geen werkgelegenheid op, maar alleen een hoop discussie over lokale inkomenspolitiek en extra administratieve lasten.

12 Zie de bundel *Na een collier de misère: gelijkwaardigheid*, Uitgeverij VNG 1986, Den Haag, p. 65-67.

13 Zie bijv. het Regeerakkoord 1986 (voor de periode 1987-1990), punt II.5.

14 Zie *Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Geschrift nr. 239, 2009, p. 22.

15 Persbericht Ministerie van Binnenlandse Zaken, 10 juli 1989, nr. Q 641.

16 Wetten van 27 april 1994, *Stb.* 1994, 419 en 420.

17 Brief Staatssecretaris van Financiën 16 september 2014, nr. AFP/2014/780, *Belastingblad* 2014/439.

Bovendien zoekt het kabinet naar een model met een evenwichtige verdeling van de lasten en een geloofwaardige, democratische verankering van gemeentelijk kostenbewustzijn. De minister van BZK en ik gaan onderzoeken of en hoe een verruiming van zo'n gemeentelijk belastinggebied vorm en draagvlak zou kunnen krijgen”

In 2016 hebben de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en de Staatssecretaris van Financiën een brief met de veelbelovende titel 'Hervorming gemeentelijke belastinggebied' aan de Tweede Kamer gestuurd<sup>18</sup>. Daarin sommen zij een aantal knelpunten van algemene aard op, die zijdelings of rechtstreeks met de gemeentelijke belastingheffing te maken hebben. Uitgaande van deze opsomming komen zij tot een “brede agenda van bouwstenen” die naar hun opvatting kan bijdragen aan meer transparantie, meer banen en een efficiëntere uitvoering. Tevens houden de bouwstenen rekening met risico's van onder meer afwenteling en lasteninflatie.

De eerste bouwsteen is een “schuif” tussen een lagere inkomstenbelasting en meer autonomie voor gemeenten om lokaal belasting te heffen. De schuif gaat gepaard met een navenante korting op de bijdrage die het Rijk via het gemeentefonds aan gemeenten verstrekt, en een eveneens navenante verlaging van de belastingen op arbeid. Macro wijzigt de lastendruk door de verschuiving niet. De bewindslieden denken aan de (her)introductie van “brede” gemeentelijke belastingen (de herintroductie van de OZB-gebruikersbelasting op woningen en/of de introductie van een gemeentelijke ingezetenenheffing).

Als tweede bouwsteen noemen zij de sanering (lees: afschaffing) van een aantal kleinere belastingen, in het bijzonder de baatbelasting, de forensenbelasting, de hondenbelasting, de precariobelasting op nutsnetwerken, de reclamebelasting en de roerenderuimtebelastingen.

De derde bouwsteen is de voorkoming van afwenteling op niet-stemmers en specifieke groepen doordat landelijk een lastenverdeling wordt bepaald met bandbreedtes zodat de lastenverdeling hetzelfde blijft op het moment dat gemeenten de lasten verhogen of verlagen. Het mechanisme dat de bewindsmannen daartoe willen inzetten, wordt uitgelegd in een bijlage.

De vierde bouwsteen betreft het vergroten van de effectiviteit en de doelmatigheid van het gemeentelijk verkeershandhavingsbeleid.

De vijfde en laatste bouwsteen bestaat uit het stroomlijnen, vereenvoudigen en harmoniseren van de gemeentelijke belastingheffing.

Geen bouwsteen, maar wel in de 'bouwstenenbrief' genoemd, is de harmonisatie van de vermogensgrenzen voor de kwijtschelding van lokale belastingen en de bijstand. Bij de kwijtschelding van provinciale, gemeentelijke en waterschapsbelastingen dient, zo vinden de bewindsmannen, te worden uitgegaan van het vermogensbegrip van de Participatiewet.

<sup>18</sup> Brief van 24 juni 2016, nr. 2016-0000356712.

### 1.1.2 Waterschapsheffingen

De huidige Waterschapswet is eind 2007 in werking getreden. De belastingbepalingen gelden met ingang van het belastingjaar 2009. In vergelijking met de vorige Waterschapswet<sup>19</sup> is er op fiscaal gebied veel veranderd. In de vorige Waterschapswet stond de trits 'belang-betaling-zeggenschap' centraal. Zij die belang hebben bij de taakuitoefening van het waterschap hebben zeggenschap in het waterschap, en betalen de kosten van de taakuitoefening van het waterschap. Een een-op-een relatie is de trits belang-betaling-zeggenschap nooit geweest; in de loop van de tijd is zij bovendien losser geworden.

Voor de algemene taakbelangen die het waterschap behartigt, is onder de huidige Waterschapswet een andere trits in gebruik: 'wonen-werken-leven'. De algemene taakbelangen raken iedere ingezetene van het waterschap. Daarom spreekt men ook wel van subjectbelangen.

Naast de algemene taakbelangen zijn er de specifieke taakbelangen: de belangen van ongebouwde en gebouwde onroerende zaken bij de taakuitoefening van het waterschap. Een andere benaming van deze belangen is 'objectbelangen'.

De huidige Waterschapswet is sterk bepaald door Europese regelgeving, in het bijzonder de Kaderrichtlijn Water.<sup>20</sup> In de huidige Waterschapswet staan twee begrippen centraal: watersysteem en waterketen. Onder watersysteem wordt verstaan het geheel van zoet en zout oppervlaktewater en grondwater en de bijbehorende waterbodems, oevers, ecologie, waterkeringen en technische infrastructuur. De waterketen is de keten van het onttrekken van water aan het watersysteem, het gebruik, het transport en de zuivering ervan en ten slotte de lozing van het water op het watersysteem.

De huidige waterschapsbelastingen bouwen voort op de begrippen watersysteem en waterketen. Wat gebleven is, is de kostentoedeling aan belangencategorieën. Eerst wordt het ingezetendeel van de kosten bepaald. De overblijvende kosten worden toegedeeld aan de ongebouwde onroerende zaken, de natuurterreinen en de gebouwde onroerende zaken. Vervolgens worden per categorie de lasten verdeeld over de belastingplichtigen door middel van een aantal heffingen.

Wij komen op deze en de overige waterschapsheffingen terug in onderdeel 1.3.2, 'Belastingen', onder het kopje 'Waterschapsbelastingen' en 1.3.3, 'Retributies', onder het kopje 'Waterschapsretributies', en werken de waterschapsheffingen nader uit in het gelijknamige hoofdstuk 3.

<sup>19</sup> Wet van 6 juni 1991, *Stb.* 1991, 379.

<sup>20</sup> Richtlijn 2006/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2006 tot vaststelling van een kader voor communautaire maatregelen betreffende het waterbeleid, *PbEG* 2006, L 327.

### 1.1.3 Provinciale heffingen

Per 1 januari 1971 is de regeling van de provinciale heffingen ingrijpend gewijzigd.<sup>21</sup> Aanleiding voor de wetwijziging was de afschaffing van de door de Rijksbelastingdienst geheven grondbelasting en personele belasting.<sup>22</sup> Vóór de wijziging vormden opcenten op deze, inmiddels afgeschafte, belastingen de belangrijkste bron van belastinginkomsten voor de provincies. De nieuwe hoeksteen van de provinciale belastingheffing werden de opcenten op de motorrijtuigenbelasting.

Wij komen op deze en de overige provinciale heffingen terug in onderdeel 1.3.2, 'Belastingen', onder het kopje 'Provinciale belastingen' en 1.3.3, 'Retributies', onder het kopje 'Provinciale retributies' en werken de provinciale heffingen nader uit in het gelijknamige hoofdstuk 4.

## 1.2 Nut en noodzaak van decentrale belastingheffing

### *Europees kader*

Het Europees Handvest inzake lokale autonomie<sup>23</sup> (hierna: het Handvest) bepaalt dat decentrale overheden vrijelijk moeten kunnen beschikken over voldoende eigen financiële middelen. Het Handvest bepaalt ook dat de financiële middelen evenredig moeten zijn aan de wettelijke bevoegdheden van de decentrale overheden en dat ten minste een deel van de financiële middelen dient te worden verkregen uit decentrale belastingen en heffingen waarover de decentrale overheid de bevoegdheid heeft de hoogte vast te stellen.<sup>24</sup> Voor een decentrale overheid moet er een eigen belastinggebied zijn. Daarbinnen kan de decentrale overheid naar eigen inzicht haar belastingstelsel inrichten. Samen met de andere financiële middelen waarover de decentrale overheid kan beschikken, moeten de eigen heffingen genoeg opbrengen om haar in staat te stellen al haar taken en bevoegdheden naar behoren uit te voeren. Verder bepaalt het Handvest dat het decentrale belastinggebied voldoende gevarieerd van aard moet zijn om de decentrale overheid in staat te stellen haar financiële middelen gelijke tred te laten houden met de werkelijke groei van de kosten van het uitvoeren van haar taken.<sup>25</sup>

Het Handvest laat in het midden hoe groot het belastinggebied van de decentrale overheden moet zijn en hoe het decentrale belastingstelsel eruit moet zien. Deze vrijblijvendheid is logisch als men zich er rekenschap van geeft dat het centrale thema van het Handvest de lokale autonomie is. Lokale autonomie laat zich niet verenigen met voorschriften van bovenaf over de omvang en de inrichting van de decentrale belastingheffing. Het ontbreken van bindende regels daarover heeft echter ook een nadeel: het geeft de centrale overheid en landelijke politiek de ruimte om zich tot detailniveau met de decentrale belastingheffing

<sup>21</sup> Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

<sup>22</sup> *Kamerstukken II* 1967/68, 9538, nr. 3, p. 22.

<sup>23</sup> Art. 9 lid 1 Europees Handvest inzake lokale autonomie, Straatsburg 15 oktober 1985, *Trb.* 1987, 63. Het Handvest is goedgekeurd bij Wet van 10 oktober 1990, *Stb.* 1990, 546. Een uittreksel van het Handvest is opgenomen in bijlage 2.

<sup>24</sup> Art. 9 lid 2 en 3 Europees Handvest inzake lokale autonomie.

<sup>25</sup> Art. 9 lid 4 Europees Handvest inzake lokale autonomie.

te bemoeien, zonder zich veel gelegen te laten liggen aan de lokale autonomie. En dat gebeurt in Nederland dan ook regelmatig.

### **Bestuurlijk kader**

De Commissie onderzoek belastingen lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap, doorgaans naar haar voorzitter de Commissie Gieskes genoemd – deze benaming zullen wij hierna ook gebruiken – stelt vast dat belastingheffing een onmisbaar onderdeel van het beleidsinstrumentarium van de decentrale overheid is.<sup>26</sup>

De Commissie Gieskes merkt op:

“Decentrale belastingheffing neemt bij burgers en bedrijven koopkracht weg die wordt gebruikt voor decentrale uitgaven. Een decentrale overheid die alleen maar uitgeeft en niet heft, heeft geen weet van, en houdt geen rekening met de effecten die het wegnemen van koopkracht op burgers en bedrijven heeft. Voor burgers en bedrijven is een decentrale overheid die alleen maar uitgeeft en niet heft als een koe die in de hemel gevoederd en op aarde gemolken wordt. De relatie tussen een decentrale overheid die niet heft en haar burgers en bedrijven is een onevenwichtige relatie, waarin de decentrale overheid niet voluit als overheid kan functioneren. De decentrale overheden kunnen ook om deze reden niet zonder een eigen belastinggebied.”

### **Doelstellingen van de decentrale belastingheffing**

Het doel van alle belastingen, ongeacht of het supranationale, nationale of decentrale belastingen betreft, is de *financiering van overheidsuitgaven*.

Belastingheffing is overigens niet de enige manier van financiering van overheidsuitgaven. De bezittingen van een overheid kunnen haar opbrengsten opleveren (renten, huren, pachten, aardgasbaten<sup>27</sup> enzovoort). De overheid kan bij overeenkomst vergoedingen voor door haar verleende diensten of geleverde goederen bedingen (havengelden – hoewel de overheid deze ook op fiscale wijze in rekening kan brengen –, opbrengsten van grondverkoop enzovoort). Ook kan de overheid geld lenen om daarmee overheidsuitgaven te bekostigen.

Behalve voor de financiering van overheidsuitgaven, zetten overheden de belastingheffing in als *instrument van het algemene overheidsbeleid*. Op dit punt scheiden zich de wegen van de centrale overheid en de decentrale overheden. Voor decentrale overheden is namelijk op een aantal belangrijke terreinen van overheidsbeleid geen rol als fiscaal beleidsmaker weggelegd. Wat betreft het gemeentelijk en provinciaal inkomensbeleid is dit wettelijk verankerd.<sup>28</sup> Aannemelijk is dat het verbod om inkomensbeleid te voeren ook voor de waterschappen geldt.<sup>29</sup> Voor terreinen als het conjunctuurbeleid en de bevordering van economische groei is de omvang van de decentrale belastingheffing te gering, en is de aard van de decentrale heffingen te star om de belastingheffing effectief als beleidsinstrument te kunnen gebruiken. Op de redenen van deze geringe omvang en starheid komen wij hierna terug in onderdeel 1.3.4, Gesloten belastingstelsel en andere beperkingen.

26 *Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Geschrift nr. 239, 2009, p. 20.

27 Helaas voor de Groningse decentrale overheden gaan deze baten aan hun neus voorbij; zij komen de centrale overheid ten goede.

28 Zie art. 219 lid 2 Gemw en art. 221 lid 2 Provww.

29 Zie *Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Geschrift nr. 239, 2009, p. 47.

Het vorenstaande neemt niet weg dat er deelreinen van algemeen overheidsbeleid zijn waarop de decentrale belastingheffing wel een (bescheiden) rol kan spelen.

Zo treft een geleidelijk groeiend aantal gemeenten in het kader van de milieuzorg fiscale maatregelen. Dit wordt, met een (veel te) weidse term, de vergroening van de gemeentelijke belastingheffing genoemd. De gemeenten die daaraan doen, differentiëren bijvoorbeeld de afvalstoffenheffing naar de hoeveelheid aangeboden vuil en de rioolheffingen naar de hoeveelheid verbruikt water. Ook de parkeerbelastingen kan men, met enige goede wil, tot de 'groene heffingen' rekenen.

Wat betreft de waterschapsheffingen wijzen wij op de sturing die de waterschappen met de zuiveringsheffing en de verontreinigingsheffing kunnen geven aan de grotere afvoer/lozingen vanuit bedrijfsruimten. Een te sterke sturing kan overigens tot 'afhaakgedrag' leiden. We komen daarop bij de bespreking van de zuiveringsheffing terug. Op deze plaats volstaan we met de opmerking dat dit de inzet van de zuiveringsheffing als sturingsmiddel in belangrijke mate beperkt.

### 1.3 Belastingen, retributies en bestemmingsheffingen

#### 1.3.1 Begripsomschrijvingen

De drie centrale begrippen in dit onderdeel zijn: belasting, retributie en bestemmingsheffing. Deze laten zich als volgt omschrijven:<sup>30</sup>

- *belasting*: een gedwongen betaling aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen wordt geheven;
- *retributie*: een betaling die door de overheid krachtens algemene regelen wordt gevorderd ter zake van een concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst;
- *bestemmingsheffing*: een belasting waarvan de opbrengst is bestemd voor de gehele of gedeeltelijke dekking van overheidsuitgaven waarmee de belasting een wezenlijke relatie vertoont.

Het verzamelbegrip voor belastingen – bestemmingsheffingen daaronder begrepen – en retributies is: *heffingen*.

Het essentiële verschil tussen een belasting en een bestemmingsheffing aan de ene kant en aan de andere kant een retributie is de relatie tussen de retributie en de concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst. Deze relatie is er bij de belasting en de bestemmingsheffing *niet*.

Het verschil tussen de belasting en de bestemmingsheffing heeft niets met de heffing en de invordering te maken. Het betreft uitsluitend de 'earmarking' van de heffingsopbrengst. De opbrengst van een belasting is niet bestemd voor een bepaalde categorie van uitgaven.

<sup>30</sup> Vgl. *Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Geschrift nr. 239, 2009, p. 30.

De opbrengst van een bestemmingsheffing is dat juist wel. Op dit verschil na is de bestemmingsheffing voluit een belasting. Om dit laatste te benadrukken worden de belasting en de bestemmingsheffing ook wel *algemene belasting* en *bestemmingsbelasting* genoemd.

De retributie is niet meer (en niet minder) dan een gefiscaliseerde prijs. Onder een prijs is te verstaan de tegenprestatie die de afnemer van een dienst daarvoor aan de verlener van de dienst moet betalen.<sup>31</sup> Een retributie verschilt van een gewone prijs onder meer doordat de tegenprestatie voor de dienstverlening (de retributie) niet door dienstverlener en afnemer is overeengekomen, maar eenzijdig door de overheid waarvan de dienstverlener deel uitmaakt of waarvoor de dienstverlener werkt, aan de afnemer is opgelegd.

De opbrengst van een retributie of een bestemmingsheffing mag niet hoger zijn dan de met de opbrengst te financieren uitgaven. Wat betreft de decentrale retributies is deze 'opbrengstlimiet' uitdrukkelijk in algemene zin in de wet geregeld.<sup>32</sup> Een soortgelijke algemene bepaling ontbreekt voor de decentrale bestemmingsheffingen. Dit betekent overigens niet dat voor bestemmingsheffingen geen opbrengstlimiet zou gelden. Deze is per heffing vastgelegd in de wettelijke regeling waaraan de decentrale overheid de bevoegdheid tot het invoeren van de desbetreffende heffing ontleent.<sup>33</sup> Bij de toepassing van deze 'bijzondere opbrengstlimieten' dient men de regels te volgen die de Hoge Raad voor de toepassing van de algemene opbrengstlimiet voor retributies heeft geformuleerd. Daarop gaan wij in onderdeel 2.5, 'Leges en andere retributies', nader in.

Bij algemene belastingen is van een opbrengstlimiet geen sprake.

### 1.3.2 Belastingen

De hiervoor gegeven definitie van het begrip belasting zegt niets over de inrichting van een belasting. Normen over de heffingsmaatstaf, het tarief en de vrijstellingen zijn in de definitie niet te lezen. Dat wil zeggen dat de decentrale overheden bij de inrichting van belastingen in principe vrij zijn om zelf keuzes te maken.

Op dit principe heeft de centrale wetgever diverse, soms vergaande, inbreuken gemaakt, zoals het al genoemde verbod van heffingsdifferentiaties naar het inkomen, de winst of het vermogen en de gedetailleerde voorschriften tot op detailniveau over de inrichting van de door de centrale overheid 'gevoelig' geachte decentrale heffingen. Behalve met deze wettelijke beperkingen van haar vrijheid om haar belastingen naar eigen inzicht in

31 Vgl. *Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Geschrift nr. 239, 2009, p. 30. Uiteraard kan de gemeente ook voor de levering van een goed aan de afnemer een prijs in rekening brengen. Deze mogelijkheid wordt in de definitie niet genoemd, omdat bij de levering van een goed het heffen van een belasting of een retributie geen reëel alternatief is.

32 Art. 229b Gemw, art. 115 lid 3 Wschw en art. 225 Provw.

33 Zo ligt de opbrengstlimiet van de afvalstoffenheffing besloten in het eerste zinsdeel van art. 15.33 lid 1 Wm: "De gemeenteraad kan ter bestrijding van de kosten die voor haar verbonden zijn aan het beheer van huishoudelijke afvalstoffen een heffing instellen, (...)." Terzijde merken wij nog op dat de kosten van het beheer van huishoudelijke afvalstoffen niet ten laste van de gemeenteraad komen, maar van de gemeente.

te richten, dient de decentrale overheid rekening te houden met de algemene rechtsbeginselen, in het bijzonder het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. In dit verband is voorts de opmars van de mensenrechten in de jurisprudentie over de decentrale heffingen van belang, in het bijzonder de rechten die zijn neergelegd in het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) en in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM), met inbegrip van de daarbij behorende protocollen. In toenemende mate speelt ook het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie<sup>34</sup> een rol. Op de betekenis van de algemene rechtsbeginselen, de mensenrechtenverdragen en het zo-even genoemde Handvest komen wij terug in onderdeel 1.4, 'Van rechtsbeginselen en mensenrechten'.

### **Gemeentelijke belastingen**

De Gemeentewet voorziet in de heffing van de volgende belastingen (in alfabetische volgorde):

- baatbelasting;
- forensenbelasting;
- hondenbelasting;
- onroerendezaakbelastingen;
- parkeerbelastingen;
- precariobelasting;
- reclamebelasting;
- roerenderuimtebelastingen;
- rioolheffingen;
- toeristenbelasting.

Daarnaast geeft de Wet milieubeheer de gemeente de bevoegdheid een belasting te heffen ter bestrijding van de kosten die voor haar verbonden zijn aan het beheer van huishoudelijke afvalstoffen (de afvalstoffenheffing<sup>35</sup>). Voorts voorziet de Wet op de bedrijveninvesteringszones in de heffing van een BIZ-bijdrage.

Met uitzondering van de afvalstoffenheffing, de baatbelasting, de rioolheffingen en de BIZ-bijdrage zijn de hiervoor met name genoemde heffingen algemene belastingen die niet dienen ter financiering van bepaalde gemeentelijke uitgaven; hun opbrengst behoort tot de algemene middelen. De afvalstoffenheffing, de baatbelasting, de rioolheffingen en de BIZ-bijdrage zijn bestemmingsheffingen. Zie voor deze begrippen onder 1.3.1, 'Begripsomschrijvingen'.

Veel mensen kennen aan gemeentelijke belastingen een retributief karakter toe. Populair is bijvoorbeeld de opvatting dat de hondenbelasting wordt geheven om hondgebonden uitgaven (met als onbetwiste nummer één de kosten van het opruimen van hondenpoep) te financieren. Ook wijdverbreid is het misverstand dat de toeristenbelasting iets met de gemeentelijke uitgaven ten behoeve van het toerisme te maken heeft. Tot in de rechtszaal toe leggen belanghebbenden een verband tussen de voor woningen geheven

<sup>34</sup> *PbEU* 2000, C 364.

<sup>35</sup> Art. 15.33 lid 1 Wm.