

Beschouwing

Uitbreiding gemeentelijke belastingen: goed voor de doelmatigheid?

J.A. Monsma, A.P. Monsma en J. Boeke¹

1. 4 miljard verschuiven

Het kabinet Rutte II heeft in 2016 voorgesteld om het gemeentelijke belastinggebied uit te breiden. Het doel was een robuuster belastinggebied met een meer substantiële opbrengst. De gedachte was dat gemeenten meer eigen inkomsten moeten kunnen genereren nu de taken en verantwoordelijkheden van gemeenten zijn toegenomen onder meer als gevolg van de drie decentralisaties. Bovendien is beoogd de werking van de lokale democratie te versterken, door gemeenten meer eigen inkomsten te laten genereren en hen zeggenschap te geven over de besteding daarvan.

Het voorstel past bij de wens om de lasten op arbeid te verlagen. Via een inkrimping van het Gemeentefonds werd beoogd 4 miljard euro vrij te spelen en daarmee de loon- en inkomstenbelasting (LB/IB) te verlagen. Ter compensatie van de lagere uitkering uit het Gemeentefonds zouden gemeenten de mogelijkheid krijgen om twee nieuwe heffingen in te voeren: een ingezetenenheffing en de onroerende zaakbelasting voor het gebruik van woningen. Tegelijkertijd werd voorgesteld om een aantal in opbrengst kleinere belastingen af te schaffen omdat deze ondoelmatig zouden zijn; namelijk de hondenbelasting, de baatbelasting, de forensenbelasting, de roerende woon- en bedrijfsruimtenbelasting (RWBB) en de reclamebelasting. Tot afschaffing van de precariobelasting op nutsnetwerken is vooruitlopend hierop al besloten.

In het Regeerakkoord 2017–2021² van het nieuwe kabinet is in par. 2.5, Hervorming belastingstelsel, wel het voorstel opgenomen de LB/IB te verlagen met een bedrag van per saldo ongeveer vijf miljard euro door onder meer de invoering van een tweeschijvenstelsel en verhoging van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting, maar is de compensatie anders ingevuld. Gekozen wordt voor verhoging van het lage btw-tarief van 6 naar 9% en verhoging van onder meer de energiebelasting en de belasting op het storten en verbranden van afval.

Afgewacht moet worden of de plannen van het nieuwe kabinet in de voorgestelde vorm gerealiseerd kunnen worden en of de uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied definitief van de baan is. Tegen de verhoging van het lage btw-tarief is veel weerstand in politiek en samenleving. Mogelijk komt daardoor op een later moment alsnog een uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied in beeld. Mocht dat zo zijn, dan dient ons inziens mede in de afwegingen te worden betrokken de vraag of de voorstellen wel tot meer doelmatigheid binnen de gemeentelijke belastingen zullen leiden, zoals in 2016 werd gesteld.

We voorzien dat eventuele compensatie van een verlaging van de LB/IB via een verhoging van de gemeentelijke belastingen nadelig is voor de doelmatigheid van de belastingheffing in Nederland:

- De heffing van de loon- en inkomstenbelasting wordt minder doelmatig omdat de opbrengsten 4 of 5 miljard euro dalen terwijl de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst nagenoeg gelijk blijven.
- De uitvoeringskosten bij gemeenten stijgen met 25 tot 50 miljoen euro omdat de ingezetenenheffing in haar voorgestelde vorm relatief ingewikkeld en arbeidsintensief is om uit te voeren.

¹ Prof. J.A. (Jan) Monsma is bijzonder hoogleraar heffingen lokale overheden aan de Erasmus Universiteit in Rotterdam, directeur van het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) en als raadsheer-plaatsvervanger verbonden aan het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden. Mr. A.P. (Anneke) Monsma is wetenschappelijk onderzoeker bij het ESBL, verbonden aan de Erasmus Universiteit in Rotterdam. J. (Jochem) Boeke MBA is adviseur bij organisatieadviesbureau KokxDeVoogd. Deze beschouwing is geschreven binnen het onderzoeksprogramma 'Fiscale autonomie en haar grenzen' van de capgroep fiscaal recht van de Erasmus School of Law. Jochem Boeke heeft in deze beschouwing gezorgd voor het cijfermateriaal en de berekening van perceptiekosten; voor meer informatie hierover kunt u met hem contact opnemen via j.boeke@kokxdevoogd.nl. Met de andere auteurs kunt u contact opnemen via monsma@law.eur.nl en a.monsma@law.eur.nl.

² Te vinden op onder meer www.tweedekamer.nl.

- Vanuit het oogpunt van doelmatigheid ligt het niet voor de hand om de forensenbelasting, RWBB en de reclamebelasting af te schaffen.

In eerdere publicaties heeft het ESBL kritische kanttekeningen geplaatst bij de plannen van het kabinet Rutte II.³ We richten ons in deze beschouwing alleen op de structurele effecten van de plannen voor wat betreft de doelmatigheid en de perceptiekosten. De incidentele kosten om de plannen in te voeren blijven buiten beschouwing.

2. Wat verstaan we onder perceptiekosten?

In deze beschouwing gebruiken we de term perceptiekosten om de verhouding uit te drukken tussen de uitvoeringskosten en de belastingopbrengsten.⁴ Hoe lager de perceptiekosten, hoe doeltreffender een belasting is vanuit economisch oogpunt. In het Groot Woordenboek van de Nederlandse taal wordt de term perceptiekosten gedefinieerd als de kosten van administratie en inning.⁵ In de fiscale literatuur wordt het begrip gehanteerd in het kader van de doeltreffendheid waaraan de belastingtechniek kan worden getoetst. Hofstra noemt de kosten van heffing en inning als criterium waaraan de interne efficiency van de belastingheffing kan worden getoetst.⁶

Voordat we ingaan op de belastingschuif, beschouwen we eerst de hoogte en samenstelling van de perceptiekosten van gemeentelijke belastingen in het algemeen.

2.1. 300 miljoen euro

De totale uitvoeringskosten van gemeentelijke belastingen bedragen circa 300 miljoen euro per jaar.⁷ Met een opbrengst van 9,2 miljard euro in 2016, zijn de perceptiekosten 3,2%.

De uitvoeringskosten bestaan uit het taxeren van gebouwen in het kader van de Wet WOZ, het opleggen van aanslagen en het innen van belastinggeld. Hieronder vallen de kosten van beleidsvoorbereiding, gegevensbeheer, klantcontact, print- en portokosten, (dwang)invordering, kwijtschelding, bezwaarafhandeling en de algemene bedrijfsvoering.

In de perceptiekosten van 3,2% hebben we de uitvoering van de Wet WOZ volledig opgenomen. De WOZ-uitvoering is goed voor circa de helft van de kosten die gemeenten maken.⁸ Het opnemen van deze WOZ-kosten levert mogelijk een vertekend beeld op, omdat gemeenten de WOZ ook uitvoeren ten behoeve van waterschappen en de Belastingdienst, die de WOZ-gegevens gebruiken voor hun belastingheffing. Als we het voor gemeenten relevante gedeelte van de WOZ opnemen in de berekeningen, dan zijn de perceptiekosten van gemeentelijke belastingen 2,3%.⁹ Dit komt ons voor als een bescheiden percentage, dat wat ons betreft op zichzelf bezien geen valide argument oplevert voor aanpassing van het gemeentelijk belastinggebied.

2.2. Grote variatie

Als we kijken naar individuele gemeenten en individuele belastingsoorten, dan zien we een grote variatie in perceptiekosten. Ter illustratie twee realistische rekenvoorbeelden. Stel: gemeente A legt 40 aanslagen toeristenbelasting per jaar op en genereert hiermee een opbrengst van 35 duizend euro. Bij deze gemeente is jaarlijks 150 uur gemoeid met de uitvoering van deze

³ Zie J.A. Monsma, 'Een groter gemeentelijk belastinggebied: doel of middel?', *Weekblad Fiscaal Recht* 2016/166, A.W. Schep en L.J. Boone, 'Kabinetsbrief over de toekomst van het gemeentelijke belastinggebied: bouwstenen of sloophout?', *Belastingblad* 2016/418 en J.A. Monsma en A.P. Monsma, 'Is een ingrijpende herziening van het gemeentelijke belastinggebied opportuun?', *WFR* 2017/157.

⁴ Als een overheid 10 miljoen euro kosten maakt om een belasting te heffen en te innen, en de belastingopbrengst is 100 miljoen euro, dan zijn de perceptiekosten 10% (=10/100).

⁵ *Van Dale Groot woordenboek van de Nederlandse taal*, Utrecht/Antwerpen: Van Dale Lexicografie 2005.

⁶ H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer: Kluwer 1992, blz. 199.

⁷ Raming op basis van gegevens die KokxDeVoogd verzamelde bij 50 gemeenten en 20 belastingsamenwerkingen in het kader van diverse onderzoeken. Uit deze gegevens komt naar voren dat de jaarlijkse uitvoeringskosten van WOZ en belastingen gemiddeld €17 per inwoner zijn. Vertaald naar landelijke schaal gaat het om 290 miljoen euro (€17 x 17 miljoen inwoners), of afgerond 300 miljoen euro.

⁸ Benchmark van de Waarderingskamer, te raadplegen op <https://wozbenchmark.databank.nl/> (laatst geraadpleegd op 19 september 2017).

⁹ Als we ervan uitgaan dat het belang van de WOZ verdeeld is over gemeenten, waterschappen en de belastingdienst volgens de verhouding 40/30/30, dan zijn de uitvoeringskosten van de gemeentelijke belastingen 210 miljoen euro (0,4 x 150 miljoen (voor de WOZ) + 150 miljoen (overige kosten)). Dit bedrag gedeeld door de opbrengst van 9,2 miljard euro levert perceptiekosten op van 2,3%.

belastingsoort. Als we rekenen met een uurtarief van €60, dan zijn de perceptiekosten 26%. Stel: gemeente B is meer toeristisch en haalt jaarlijks 1,7 miljoen op met de toeristenbelasting. Bij deze gemeente is ongeveer een halve formatieplaats gemoed met de uitvoering. Als we rekenen met jaarlijkse kosten van 100 duizend euro per fte, dan maakt dit de perceptiekosten bij gemeente B 3%.

2.3. Wat beïnvloedt de uitvoeringskosten?

We zien dat de hoogte van de uitvoeringskosten vooral wordt beïnvloed door de arbeidsintensiviteit van het gegevensbeheer, het klantcontact en de bezwaarafhandeling. Relatief arbeidsintensief zijn belastingsoorten waarvoor specifiek gegevens moeten worden ingewonnen bij belastingplichtigen via een aangifteformulier of via een specifieke gegevenskoppeling (zoals het aantal honden per gezin voor de hondenbelasting of het aantal containerledigingen voor de afvalstoffenheffing). Belastingsoorten die relatief veel bezwaren opleveren (zoals de reclamebelasting, de baatbelasting en de parkeerbelasting) zijn ook relatief arbeidsintensief.

Het is voor de uitvoeringskosten gunstig als meerdere belastingsoorten zijn te combineren op één aanslagbiljet. De OZB, afvalstoffenheffing en rioolheffing worden doorgaans gecombineerd op één aanslagbiljet. Dit is mogelijk omdat er één belastingplichtige is en omdat de belastingen zijn gekoppeld aan één woning. Het combineren van belastingen op één biljet verlaagt de print- en portokosten en het vermindert de inningwerkzaamheden per belastingsoort. Bovendien wordt bij deze belastingen gebruik gemaakt van gegevens die de overheid inwint en beheert als onderdeel van het stelsel van basisregistraties, zoals de basisregistratie personen en de basisregistratie Kadaster.

3. Loon- en inkomstenbelasting wordt minder doelmatig

We voorzien dat de plannen de uitvoering van de loon- en inkomstenbelasting minder doelmatig maken. De opbrengst wordt (minimaal) 4 miljard euro lager, terwijl de uitvoeringskosten bij de Belastingdienst nagenoeg gelijk blijven.

In 2016 inde de Belastingdienst circa 55 miljard euro aan loon- en inkomstenbelasting. Op basis van een studie uit 2010¹⁰ ramen we de uitvoeringskosten van deze belastingen op ongeveer 1,2 miljard euro. Dit maakt de perceptiekosten 2,2%.¹¹

Hierbij wordt opgemerkt, dat de perceptiekosten van de loon- en inkomstenbelasting (2,2%) thans reeds in dezelfde lijn liggen als de perceptiekosten van de gemeentelijke belastingen als geheel (2,3%).

De verlaging van 4 of 5 miljard euro kan bewerkstelligd worden door de belastingtarieven van de loon- en inkomstenbelasting per saldo met minimaal 7% te verlagen.¹² De Belastingdienst moet na de wijziging echter nog dezelfde werkzaamheden uitvoeren. Als de uitvoeringskosten gelijk blijven en de opbrengsten nemen 7% af, dan stijgen de perceptiekosten van deze belastingen van 2,2% naar 2,4%.

4. Uitvoeringskosten bij gemeenten stijgen

De uitvoeringskosten bij gemeenten (en de samenwerkingsverbanden waar zij hun belastingtaken hebben belegd) zullen door een belastingschuif stijgen, omdat de voorgestelde ingezetenenheffing relatief ingewikkeld en arbeidsintensief is om uit te voeren. We hebben beredeneerd dat de uitvoeringskosten bij gemeenten met 25 tot 50 miljoen euro zullen stijgen. Hieronder lichten we dit bedrag toe.

¹⁰ Zie <https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/rapporten/2010/04/01/16-uitvoering-belasting-en-premieheffing/16-uitvoering-belasting-en-premieheffing.pdf>, laatst geraadpleegd op 3 augustus 2017.

¹¹ Bij de loonbelasting drukken de perceptiekosten op de werkgevers, zodat dit percentage eigenlijk een onvolledig beeld geeft. Niessen beredeneert dat ondernemers tenminste eenzelfde bedrag aan perceptiekosten opbrengen als de perceptiekosten die op de overheid drukken: Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Deventer: Kluwer 2010, p. 221-222. Overigens noemt Niessen een percentage van minder dan 2% aan perceptiekosten van de rijksbelastingen.

¹² De huidige opbrengst van 55 miljard euro verlagen met 4 miljard euro, betekent een verlaging van de opbrengst van 7%.

4.1. Ingezetenenheffing

De ingezetenenheffing heeft volgens het kabinet Rutte II het voordeel dat de band tussen bepalen en betalen hier voorop staat. Ieder die stemgerechtigd is en invloed heeft op het gemeentelijk beleid betaalt mee. Dit bevordert de democratische betrokkenheid van inwoners bij de keuzes die de gemeenteraad maakt, zo is de gedachte. Wie 18 jaar of ouder is en een stempas krijgt voor de gemeenteraadsverkiezing, betaalt de ingezetenenheffing.

Dit betekent dat alle inwoners vanaf 18 jaar een eigen aanslagbiljet moeten ontvangen. Immers, een belastingplichtige heeft een eigen aanslag nodig om de mogelijkheid te krijgen om ertegen in bezwaar en beroep te gaan.¹³ Aanslagregels combineren op één aanslagbiljet is daarom niet voor alle belastingplichtigen mogelijk. De kosten van het printen en versturen van aanslagbiljetten zijn daarom hoger dan bij een heffing die aansluit bij de woonruimte of het gezin.

Bij een aantal groepen inwoners is de uitvoering arbeidsintensief. Voor het bepalen van de belastingplichtige moet de gemeente aansluiten bij de basisregistratie personen (BRP). De doelmatigheid van de ingezetenenheffing hangt daarom samen met de volledigheid en juistheid van de gegevens in die registratie. Bij gedeeld gebruik van woonruimten, zoals bij studentenwoningen, kan dit tot uitvoeringsproblemen leiden. Ook als onduidelijk is in welke gemeente iemands hoofdverblijf is, zoals bij tijdelijke verzorging elders (denk aan gedetineerden en daklozen), is de uitvoering arbeidsintensiever.

Dit alles maakt dat we inschatten dat de voorgestelde ingezetenenheffing hogere perceptiekosten heeft dan de OZB en de rioolheffing. De verhoging komt door de extra inspanningen op het gebied van klantcontact, kwijschelding en invordering. Op basis van berekeningen van belastingsamenwerking BghU¹⁴ komen we op een totale kostenverhoging van 10%, als met de voorgestelde ingezetenenheffing twee miljard euro wordt opgelegd. Op landelijk niveau gaat het om een kostenverhoging van 25 tot 50 miljoen euro per jaar.¹⁵ Op de huidige uitvoeringskosten van 300 miljoen euro per jaar is dit een flinke verhoging.

4.2. Onroerende zaakbelasting van gebruikers van woningen

Naast het invoeren van de ingezetenenheffing heeft het (demissionaire) kabinet in 2016 voorgesteld om de OZB van gebruikers van woningen (OZB-G) opnieuw in te voeren. Deze belasting heeft tot 2006 bestaan.

De heffing sluit aan bij de WOZ-administratie en de aanslagregel kan naar verwachting worden toegevoegd aan het aanslagbiljet dat belastingplichtigen al ontvangen voor de overige heffingen. Daarnaast kan door de herinvoering van de OZB-G de vrijstelling voor woondelen in niet-woningen (artikel 220e van de Gemeentewet: amendement De Pater) vervallen. Dit scheelt de gemeenten een hoop werk.

Enig minpunt voor wat betreft de perceptiekosten is de toepassing van de OZB-G op onzelfstandige woonruimten, zoals kamers in studentenwoningen. Onzelfstandige woonruimten kunnen niet als afzonderlijk WOZ-object aangemerkt worden, zodat de heffing van de OZB-G bij dat soort woonruimten tot problemen en dus tot extra uitvoeringskosten kan leiden.

¹³ Art. 26 AWR.

¹⁴ Belastingsamenwerking gemeenten en hoogheemraadschap Utrecht (BghU) is een samenwerkingsverband van de gemeenten Bunnik, De Bilt, Houten, Lopik, Nieuwegein, Utrecht, Utrechtse Heuvelrug, Zeist en het Hoogheemraadschap De Stichtse Rijnlanden. BghU heeft uitgebreide berekeningen gemaakt van de financiële gevolgen voor haar deelnemers van de voorgestelde belastingschuif, waarbij zij ook de uitvoeringskosten in hun berekeningen hebben meegenomen. Wij hebben toestemming gekregen deze gegevens te vermelden in deze beschouwing.

¹⁵ We hebben de berekening van BghU vertaald naar landelijk niveau. BghU heeft berekend dat de uitvoeringskosten toenemen met 1,7 miljoen euro, als de belastingverhoging voor de helft via de voorgestelde ingezetenenheffing wordt gerealiseerd (uitgaande van een tijdvak-heffing en niet een tijdstip-heffing) en voor de helft via de ozb van gebruikers van woningen. BghU's huidige uitvoeringskosten bedragen 14 miljoen euro. Een verhoging van 1,7 miljoen euro is 12%. Als BghU de belastingverhoging via de waterschapsingezetenenheffing (aantal 18+ingeschrevenen per adres op 1 jan) en de OZB-G realiseren, dan nemen de kosten toe met 336 duizend euro. Dit is een verhoging van 2,4%. Het verschil tussen de twee varianten is 10% (12%-2,4%=10%). De totale uitvoeringskosten van alle gemeenten zijn 300 miljoen euro per jaar (zie eerdere bron). Een 10% verhoging ligt dus in de range van 25-50 miljoen euro.

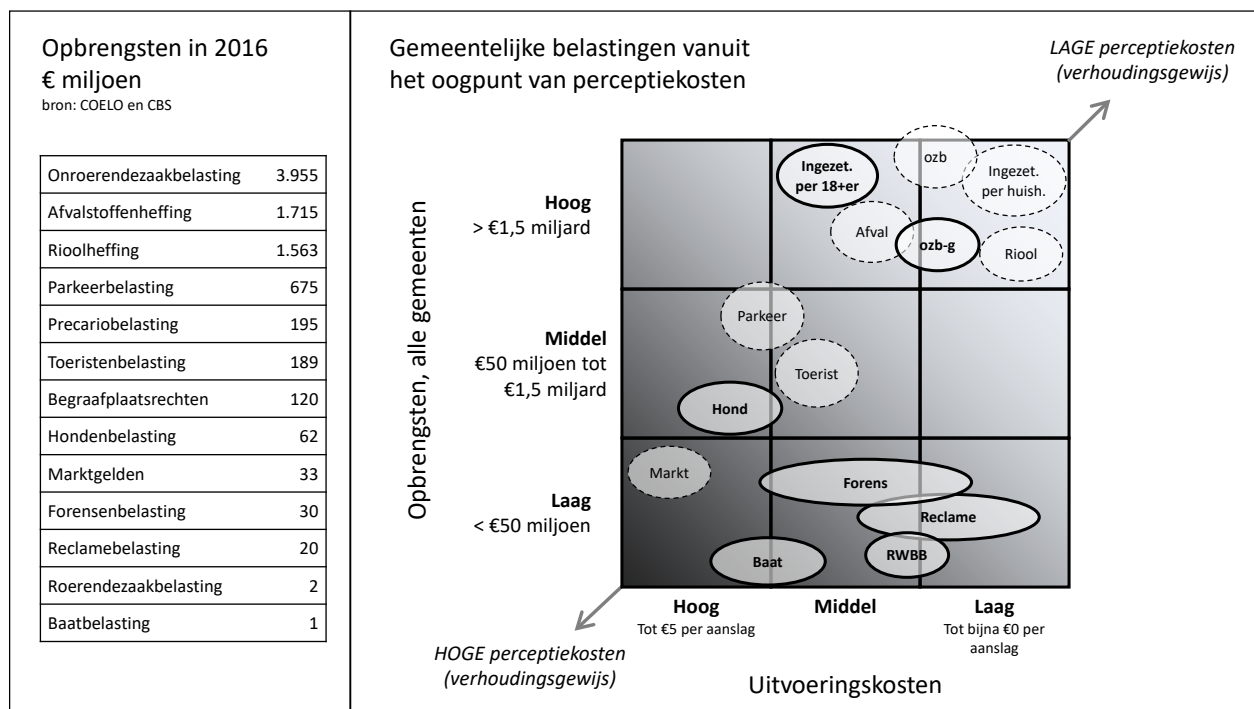
Al met al oordelen wij dat herinvoering van de OZB-G vanuit de perceptiekosten bekeken een goed idee is. Immers, de opbrengst van de OZB zal substantieel toenemen, terwijl de uitvoeringskosten nauwelijks toenemen.

5. Perceptiekosten af te schaffen heffingen

Het kabinet Rutte II heeft in 2016 voorgesteld een aantal belastingen af te schaffen die in opbrengst kleiner zijn en volgens het kabinet onvoldoende bestaansrecht hebben.¹⁶ Het betreft de:

- Hondenbelasting
- Baatbelasting
- Forensenbelastingen
- Roerende woon- en bedrijfsruimten (RWBB)
- Reclamebelasting

Hoewel er volgens het ESBL goede argumenten zijn om alle vijf bovengenoemde belastingen te handhaven¹⁷, is het toch zinvol om inzichtelijk te maken wat de perceptiekosten van deze heffingen zijn. Onderstaande figuur toont de verhouding tussen uitvoeringskosten en opbrengsten van gemeentelijke belastingen. Belastingsoorten in de hoek linksonder hebben relatief hoge perceptiekosten. Belastingsoorten in de hoek rechtsboven hebben relatief lage perceptiekosten. De belastingen die onderdeel uitmaken van de plannen van het kabinet zijn met dikke lijn omcirkeld.



Deze figuur roept de vraag op hoe het kabinet Rutte II is gekomen tot de lijst van af te schaffen belastingsoorten. Vanuit het oogpunt van perceptiekosten zien wij alleen argumenten om de hondenbelasting en de baatbelasting af te schaffen. Het afschaffen van de forensenbelasting, RWBB en reclamebelasting ligt volgens ons minder voor de hand omdat de perceptiekosten gunstiger zijn, of omdat de perceptiekosten sterk samenhangen met de plaatselijke situatie en inrichting van de heffing, zodat geen algemeen beeld kan worden gegeven van de perceptiekosten.

Hierna gaan wij nader in op de afzonderlijke heffingen die door het kabinet Rutte II genomineerd zijn voor afschaffing.

¹⁶ De precariobelasting op ondergrondse kabels en leidingen van nutsbedrijven wordt in de plannen ook genoemd, maar deze belasting is reeds afgeschaft bij wet van 21 maart 2017 (*Stb.* 2017, 157). De inwerkingtredingsdatum is 1 juli 2017 (*Stb.* 2017, 196), maar door een overgangsregeling kan de belasting nog geheven worden tot 1 januari 2022. Gezien de reeds verwezenlijkte afschaffing laten we de precariobelasting op nutswerken in dit artikel verder buiten beschouwing.

¹⁷ Zie J.A. Monsma, 'Een groter gemeentelijk belastinggebied: doel of middel?', *WFR* 2016/166 en J.A. Monsma en A.P. Monsma, 'Is een ingrijpende herziening van het gemeentelijke belastinggebied opportuun?', *WFR* 2017/157.

5.1. Hondenbelasting

De hondenbelasting wordt geheven van de houder van een hond. De meeste gemeenten maken gebruik van een aangiftesysteem, zodat inwoners hun hond zelf moeten aangeven. Regelmatige controles zijn nodig om te garanderen dat alle honden zijn betrokken in de heffing. De gegevensuitwisseling en het controlesysteem brengen de nodige kosten met zich mee. Toch hebben in 2016 ongeveer 250¹⁸ gemeenten een hondenbelasting en is de gemeenteraad in die gemeenten tot de slotsom gekomen dat het hebben van een hondenbelasting loont.

De perceptiekosten van de hondenbelasting zijn hoger dan die van de grotere belastingsoorten OZB, rioolbelasting en afvalstoffenheffing. Ter illustratie, het Gemeentelijke Belastingkantoor Twente (GBT) heeft berekend dat de perceptiekosten van de hondenbelasting 5,15% zijn (ter vergelijking, GBT's perceptiekosten voor de OZB zijn 3,65%). Volgens het hondenbeleid 2016-2020 van de gemeente Dordrecht bedragen de perceptiekosten voor de hondenbelasting in 2017 8,8%¹⁹ en de gemeente Lingewaard begroot ze zelfs op 20%²⁰. Bij een andere belastingsamenwerking bedragen de perceptiekosten van de hondenbelasting 4,5%.²¹ Gezien het voorgaande liggen de perceptiekosten van de hondenbelasting hoger dan de gemiddelde perceptiekosten van gemeentelijke belastingen.

Het afschaffen van de hondenbelasting is daarom volgens ons interessant vanuit het oogpunt van de perceptiekosten.

5.2. Baatbelasting

Gemeenten kunnen eigenaren van onroerende zaken een baatbelasting opleggen wanneer die zijn gebaat bij een voorziening die de gemeente tot stand heeft gebracht, zoals het aanleggen van riolering in het buitengebied.

De invoering van een baatbelasting is ingewikkeld en arbeidsintensief. De juridische termijnen luisteren nauw. De belasting wordt in een gedeelte van de gemeente ingevoerd en voor de heffing en invordering wordt vaak een aparte administratie opgezet. Behalve de verordening, moet ook een bekostigingsbesluit worden vastgesteld en gepubliceerd. Er moet een parallel traject lopen voor verhaal van de kosten via overeenkomst op grond van de Wet ruimtelijke ordening. Ingeval zo'n overeenkomst is gesloten, is heffing van baatbelasting niet mogelijk en dit zal moeten worden geadmistreerd. Veelal zet de gemeente instrumenten in om draagvlak te creëren bij de belastingplichtigen, zodat ook daar kosten voor worden gemaakt. Tot slot moet de belastingplichtige de mogelijkheid worden geboden de in principe eenmalige baatbelasting om te zetten in een jaarlijkse belasting, hetgeen administratief werk oplevert. In het eerste jaar na invoeren zijn de uitvoeringskosten doorgaans hoog als gevolg van de bezwaarafhandeling.

De perceptiekosten hangen af van het soort voorziening waarvoor de baatbelasting geheven wordt. Voor het verhaal van de kosten van aanleg van riolering in het buitengebied zullen de kosten lager uitvallen dan voor het verhaal van kosten van aanleg van openbare voorzieningen in een winkelgebied. De perceptiekosten hangen dan samen met het draagvlak, de jurisprudentie en de afbakening van de gebate objecten.

Concrete cijfers over de perceptiekosten van de baatbelasting zijn niet beschikbaar. Gezien de complexiteit en arbeidsintensiteit van de uitvoering, beredeneren we dat de perceptiekosten relatief hoog zijn.²² Daarom concluderen we dat het afschaffen van de baatbelasting vanuit het oogpunt van perceptiekosten interessant is.

5.3. Forensenbelasting

Forensenbelasting wordt geheven van de personen die meer dan 90 maal per jaar nachtverblijf houden binnen de gemeente of er voor meer dan 90 dagen per jaar een gemeubileerde woning beschikbaar houden voor zichzelf of hun gezin, zonder dat ze in die gemeente ook hun hoofdverblijf

¹⁸ Zie <http://hondenbelasting.net/hondenbelasting-afgeschaft/>, laatst geraadpleegd op 3 augustus 2017.

¹⁹ Zie https://www.dordrecht.nl/pls/idad/mozEgemDocument?F_DOCNR=5903534, laatst geraadpleegd op 10 oktober 2017.

²⁰ Zie <http://lingewaard.begroting-2017.nl/p4632/hondenbelasting>, laatst geraadpleegd op 10 oktober 2017.

²¹ Deze organisatie wil niet met naam genoemd worden.

²² In de figuur in paragraaf 5 is uitgegaan van de perceptiekosten ná het eerste jaar van invoering. De perceptiekosten zullen in het eerste jaar naar verwachting hoger zijn.

hebben. Om een aanslag op te kunnen leggen, moet de gemeente dus bijhouden of en wanneer de belastingplichtige 90 dagen binnen de gemeente verblijft of een woning beschikbaar houdt. Ingeval van eigendom van een tweede woning zonder dat deze wordt verhuurd, is dit eenvoudig. Bij verhuur van een tweede woning is het ingewikkelder, omdat moet worden vastgesteld hoeveel dagen de woning ter beschikking staat aan de belastingplichtige of zijn gezin. Ingeval van overnachten binnen de forensgemeente moet de gemeente de nachten tellen, of werken met aangifteformulieren. Ingeval van overnachten in hotels, pensions en dergelijke, kan worden aangesloten bij het nachtregister, net als bij de toeristenbelasting. Sommige gemeenten gebruiken de WOZ-waarde van de forensenwoning als grondslag van de forensenbelasting, ongeacht het aantal dagen dat de woning in gebruik is.

De perceptiekosten van de forensenbelasting zijn afhankelijk van de grondslag, de administratie en het bezwaar en beroep tegen de aanslag. De perceptiekosten kunnen vergelijkbaar zijn met die van de OZB (relatief lage kosten²³) of die van de toeristenbelasting (relatief hoge kosten). We kunnen daarom geen algemene conclusie trekken over het effect van het afschaffen van de forensenbelasting voor wat betreft de perceptiekosten.

5.4. Belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten (RWBB)

De RWBB is in het leven geroepen als complement van de OZB. Daar waar de OZB het eigendom en het gebruik van *onroerende* woon- en bedrijfsruimten belast, belast de RWBB het eigendom en gebruik van *roerende* woon- en bedrijfsruimten, zoals woonboten en drijvende restaurants die permanent worden gebruikt. Zodoende wordt voldaan aan het gelijkheidsbeginsel en aan een gelijk speelveld.

In 2016 hieven tussen de 70 en 80²⁴ gemeenten deze belasting. Met een totale opbrengst van circa 2 miljoen euro is deze belastingsoort een van de kleinste.

We schatten in dat de perceptiekosten van deze belasting hoger zijn dan die van de OZB. Het taxeren van woonschepen vergt een unieke specialisatie en het aantal te taxeren objecten is laag. Binnen de WOZ hoeven roerende zaken niet getaxeerd te worden. De uitvoering van de RWBB zorgt dus voor extra werk. Afschaffing van de RWBB zal daarom de totale doeltreffendheid verhogen. Echter, gezien de kleine omvang van de belastingsoort, is het totale effect verwaarloosbaar.

5.5. Reclamebelasting

Reclamebelasting kan worden geheven ter zake van aankondigingen die zichtbaar zijn vanaf de openbare weg (artikel 227 Gemeentewet). Gemeenten kunnen differentiëren in soorten aankondigingen, in het gebied waarin de aankondigingen geplaatst zijn en in de tijdsduur van de aankondigingen. De reclamebelasting kan worden omgevormd tot een bestemmingsheffing in een bepaald gebied, om met de opbrengst van de heffing bepaalde voorzieningen in dat gebied tot stand te brengen. Op deze manier vormt de reclamebelasting een alternatief voor de baatbelasting en de BIZ-bijdrage.

In 2012 hieven 72 gemeenten een reclamebelasting en was de opbrengst 21 miljoen euro.²⁵

In de meeste gevallen moet de gemeente een inventarisatie en administratie van de aankondigingen uitvoeren. Bij het belasten van kortdurende reclame (zoals aankondigingen in abri's en op driehoeksborden om lantaarnpalen) zal de controle intensiever moeten zijn dan bij het enkel belasten van 'vaste' aankondigingen. In het (de laatste jaren in toenemende mate voorkomende) geval van het omvormen tot bestemmingsheffing voor het voeden van een ondernemersfonds, zal de gemeente moeten samenwerken met ondernemers en zullen overeenkomsten gesloten moeten worden om de besteding te waarborgen. In het eerste jaar wordt er meestal vrij veel bezwaar gemaakt.

Het is lastig om iets algemeen te zeggen over de perceptiekosten van de reclamebelasting. De perceptiekosten hangen af van de heffingsgrondslag en, bij de bestemmingsheffing, het draagvlak

²³ Ter illustratie; de gemeente Landerd droeg in 2016 duizend euro af aan BSOB voor de uitvoering van de forensenbelasting, terwijl de opbrengst 34 duizend euro was. Dit maakte de perceptiekosten 2,9%.

²⁴ Berekend op basis van het aantal op 1 januari 2016 geldige verordeningen RWBB, geraadpleegd op www.wetten.overheid.nl (laatst geraadpleegd op 8 september 2017).

²⁵ Zie https://vng.nl/files/vng/20122711_reclamebelasting.pdf, laatst geraadpleegd op 3 augustus 2017.

bij ondernemers. Daar komt bij dat, bij de bestemmingsheffing, de uitvoeringskosten in mindering worden gebracht op de opbrengst die wordt afgedragen aan het ondernemersfonds. Daardoor is het moeilijk om de perceptiekosten als argument te gebruiken voor het al dan niet afschaffen van de reclamebelasting.

6. Conclusies

In deze beschouwing concludeerden wij dat een eventuele belastingschuif van loon- en inkomstenbelasting naar de gemeentelijke belastingen een negatief effect heeft op de doelmatigheid van de belastinguitvoering in Nederland. De perceptiekosten van de loon- en inkomstenbelasting stijgen en ook de uitvoeringskosten van de gemeentelijke belastingen stijgen, terwijl in de huidige situatie de perceptiekosten van zowel de gemeentelijke belastingen (2,3%) als de loon- en inkomstenbelasting (2,2%) laag zijn en in dezelfde lijn liggen. Vanuit de doelmatigheid van de belastingheffing bekeken bestaan er wat ons betreft dan ook geen valide argumenten om deze aanpassingen voor te stellen.

De ingezetenenheffing is in de voorstellen uit 2016 niet doelmatig vormgegeven. Naar blijkt uit aanbevelingen van grote gemeenten, belastingsamenwerkingen en uit eerder onderzoek²⁶, kan de ingezetenenheffing vanuit het oogpunt van de perceptiekosten beter worden vormgegeven als een heffing per huishouden in plaats van als een individuele heffing. De heffing lijkt dan sterk op de ingezetenenheffing zoals waterschappen die kennen.

Verder concludeerden wij dat de herinvoering van de OZB-G op woningen vanuit het oogpunt van doelmatigheid de beste optie is om een eventuele derving uit het Gemeentefonds te compenseren. Deze heffing sluit aan bij de huidige OZB en de WOZ-administratie en kan bovendien toegevoegd worden aan de bestaande jaarlijkse gemeentelijke belastingaanslag, zodat de extra uitvoeringskosten minimaal zijn.

Wat betreft de kleinere belastingen concludeerden wij dat de baatbelasting en de hondenbelasting de minst doelmatige heffingen zijn. Als er al kleine belastingen zouden moeten worden afgeschaft, hetgeen wij betwisten, dan zouden deze daarvoor in aanmerking kunnen komen, omdat de perceptiekosten ervan hoger dan gemiddeld zijn. Vanuit het oogpunt van perceptiekosten ligt het minder voor de hand om de forensenbelasting, RWBB en reclamebelasting af te schaffen.

²⁶ Zie J.A. Monsma en A.P. Monsma, "Is een ingrijpende herziening van het gemeentelijke belastinggebied opportuun?", *WFR* 2017/157'.