

IS EEN INGRIJPENDE HERZIENING VAN HET GEMEENTELIJKE BELASTINGGEBIED OPPORTUUN?

Prof. dr. J.A. Monsma en mr. A.P. Monsma¹

1. Inleiding

In een gezamenlijke brief aan de Tweede Kamer van 24 juni 2016² stellen minister Plasterk van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) en staatssecretaris Wiebes van Financiën, onder verwijzing naar studies verricht door het Centraal Planbureau (CPB), de Raad voor de financiële verhoudingen (Rfv) en de commissie Financiële ruimte voor gemeenten (commissie Rinnooy Kan), voor de omvang van het gemeentelijke belastinggebied te vergroten en de samenstelling te wijzigen. In de genoemde studies wordt gepleit voor een verschuiving van € 4 miljard van de rijksbelastingen naar de gemeentebelastingen. Volgens de brief zouden twee belastingen aan het gemeentelijke belastinggebied moeten worden toegevoegd, te weten een ingezetenenheffing en de opnieuw in te voeren OZB voor gebruikers van woningen. Tegelijkertijd wordt ook gesproken over de gehele of gedeeltelijke afschaffing van de belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten (RWBB), de baatbelasting, de forensenbelastingen, de hondenbelasting, de reclamebelasting en de precariobelasting. Het gemeentefonds zou met 4 miljard euro kunnen worden gekort en met deze opbrengst (voor het Rijk) zouden de loon- en inkomstenbelastingen kunnen worden verlaagd. De politieke besluitvorming hierover is doorgeschoven naar het nieuw te vormen kabinet.

In een eerder artikel zijn reeds uitgebreide principiële kanttekeningen geplaatst bij de plannen, uitgaande van de fiscale autonomie van gemeenten.³ In dit artikel wordt in aanvulling daarop – met behulp van een onder gemeenten uitgezette vragenlijst – onderzocht, welke financiële gevolgen invoering van de voorgestelde wijzigingen zal hebben voor gemeenten en de belastingbetalers. Ook bekijken wij de geschiedenis van de gemeentelijke belastingen, omdat deze ons iets kan leren over de huidige voorstellen.

2. Historie omvang en samenstelling gemeentelijk belastinggebied

Het is niet de eerste keer in de geschiedenis dat de omvang en de samenstelling van de gemeentelijke belastingen (mogelijk) worden veranderd. De laatste substantiële wijzigingen dateren van 1995. In dat jaar kreeg het gemeentelijke belastinggebied in grote lijnen haar huidige omvang en samenstelling. In de loop van de geschiedenis⁴ hebben er al vaker ingrijpende wijzigingen plaatsgevonden. In deze paragraaf gaan wij in op een aantal van die historische wijzigingen, omdat deze ons iets leren over de haalbaarheid

¹ De auteurs zijn als respectievelijk hoogleraar heffingen van lokale overheden en wetenschappelijk onderzoeker van het ESBL verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Collega dr. A.W. Schep heeft kritisch meegelezen. Het artikel valt binnen het onderzoeksprogramma 'Fiscale autonomie en haar grenzen' van de capgroep fiscaal recht van de Erasmus School of Law.

² De brief met het onderwerp 'Hervorming gemeentelijk belastinggebied' heeft als kenmerk 2016-0000356712.

³ J.A. Monsma, 'Een groter belastinggebied: doel of middel?', WFR 2016/166.

⁴ Zie hieromtrent onder meer J.A. Monsma, Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie, par. 2.2, Fiscale monografieën nr. 87, Kluwer, Deventer 1999.

en rechtvaardigheid van de kabinetsplannen. Ook biedt de geschiedenis aanwijzingen voor de haalbare grootte en de samenstelling van het Nederlandse gemeentelijke belastinggebied.

2.1. 19^e eeuw

2.1.1. Eerste helft 19^e eeuw

In 1814 ontstond, na de val van de Bataafse republiek, het Koninkrijk der Nederlanden dat in dat jaar haar eerste Grondwet kreeg. In die periode waren gemeentelijke accijnzen de kurk waarop de gemeentelijke financiën dreven. Accijnzen zijn verbruiksbelastingen die de kostprijs van producten verhogen. Er waren onder meer gemeentelijke accijnzen op bier, gemaal, azijn, laken, vis en vlees. Ook werden er opcenten op accijnzen van het rijk geheven. Naast de accijnzen mochten gemeenten tot 2000 inwoners vanaf 1814 een hoofdelijke omslag (een soort ingezetenenbelasting) heffen. Grotere gemeenten mochten 5 opcenten heffen op de hoofdsom van de grondbelasting en de personele belasting. Ook hieven gemeenten, zoals zij dat ook thans nog doen, retributies.

De gemeentelijke accijnzen werden in de loop van de eerste helft van de 19e eeuw steeds meer als een probleem ervaren. De accijnzen waren hoog opgelopen en vormden in toenemende mate een belemmering voor de vrije handel. Er gingen dan ook stemmen op om de heffing van gemeentelijke accijnzen te verbieden. Halverwege de 19e eeuw kwam het echter nog niet direct tot afschaffing van de gemeentelijke accijnzen. Wel werden de gemeentelijke belastingen grondwettelijk ingekaderd. In de Grondwet van 1848 werd bepaald dat de wet algemene regels geeft ten aanzien van de plaatselijke belastingen en dat plaatselijke belastingen de doorvoer, de uitvoer naar en de invoer uit andere gemeenten niet mogen belemmeren. Dit verbod van belemmering van de door- uit- en invoer zou de gemeentelijke accijnzen sterk aan banden leggen.

2.1.2. Tweede helft 19^e eeuw

In de wet werd een en ander strak uitgewerkt. In de gemeentewet van 1851 werd een ordening van de gemeentelijke belastingen aangebracht. Gemeenten waren niet langer vrij in het bepalen van de eigen voorkeuren op het terrein van de gemeentelijke belastingen. Er kwam een verplichte rangorde van gemeentelijke belastingen: eerst opcenten op grond- en personele belasting, vervolgens eigen directe belastingen en pas daarna, voor zover nodig, accijnzen. Via een opsomming in de gemeentewet van toegestane gemeentelijke belastingen en rechten werd bovendien een gesloten stelsel gecreëerd zoals wij dit ook thans nog kennen. Voor een aantal heffingen werden limieten bepaald. Zo mochten op gebouwde eigendommen maximaal 15 opcenten op de grondbelasting worden geheven en op ongebouwde maximaal 10 opcenten. De heffing van deze opcenten was bovendien niet ter vrije keuze van de gemeenten. Gemeenten mochten geen hoofdelijke omslagen of andere directe plaatselijke belastingen heffen indien zij op gebouwde eigendommen niet minimaal 10 opcenten op de grondbelasting hieven en op ongebouwde minimaal 5 opcenten. Met betrekking tot gemeentelijke verbruiksbelastingen werden soortgelijke beperkingen opgelegd. Gemeentelijke accijnzen moesten voortaan zoveel mogelijk alleen het werkelijke verbruik binnen de gemeente treffen. Het verbruik van voortbrengselen van andere gemeenten mocht niet zwaarder worden belast dan de voortbrengselen van de eigen gemeente. Het verbruik van zout en zeep mocht niet meer worden belast. Op deze manier werden de gemeentelijke accijnzen teruggedrongen en werd de gewenste rangorde van gemeentelijke heffingen afgedwongen.

In 1865 volgde alsnog de daadwerkelijke afschaffing van de gemeentelijke accijnzen⁵. Voor gemeenten was dit problematisch. De opbrengst van de gemeentelijke belastingen daalde door de afschaffing van de accijnzen in één klap met 33,5% (van ruim fl 16 miljoen in 1865 tot bijna fl 10,7 miljoen in 1866).

2.1.3. Lessen uit de 19^e eeuw

Het ESBL trekt uit deze ontwikkelingen de les dat verbruiksbelastingen zoals accijnzen en omzetbelasting niet geschikt zijn als gemeentelijke belasting omdat de heffing ervan de interne markt kan verstoren. Dat betekent wel dat een inkomstenbron zoals de BTW die voor de centrale overheid een belangrijke inkomstengenerator is, niet geschikt is als eigen belastingmiddel voor gemeenten. De opbrengst van dergelijke belastingen kan wel indirect, via het gemeentefonds, (mede) ten goede komen aan gemeenten.

2.2. Eind 19^e eeuw, begin 20^e eeuw

2.2.1. Compensatie gemeenten, ontstaan van de Forensenkwestie

Gemeenten zochten voor het verlies aan inkomsten als gevolg van de afschaffing van de gemeentelijke accijnzen compensatie in andere belastingen, met name via de invoering van plaatselijke inkomstenbelastingen met veelal sterk progressieve tarieven. Ook dergelijke belastingen bleken in de praktijk echter niet goed uit te pakken. Omdat in deze inkomstenbelastingen uitsluitend inwoners van de eigen gemeente konden worden betrokken en de tarieven als gevolg van verschillen in uitgavniveau tussen gemeenten onderling sterk verschilden, groeiden er verschillen tussen arme gemeenten met hoge tarieven en rijke gemeenten met lage tarieven. Gegoede burgers die zich dit konden veroorloven kozen er in toenemende mate voor om te gaan wonen in rijke gemeenten, ook al hadden zij hun bedrijf of werk in een arme gemeente. Zij werden op die manier forensen. Naarmate dit fenomeen zich vaker voordeed ontwikkelde zich langzamerhand een probleem, dat de geschiedenisboeken is ingegaan als de zogenoemde Forensenkwestie. Rijke gemeenten zoals Wassenaar, Bloemendaal en Aerdenhout werden steeds rijker en armere, veelal meer geïndustrialiseerde gemeenten steeds armer.

Aan het einde van de 19^e eeuw probeerde de regering via de Financiële Verhoudingswet 1897⁶ oplossingen te vinden voor deze problematiek. De progressie van de gemeentelijke inkomstenbelastingen werd aan banden gelegd. Voortaan mocht slechts worden geheven naar een proportioneel tarief, zo nodig gecombineerd met een vrijstelling aan de voet⁷. Hiertegenover werd het recht van gemeenten op uitkeringen van het Rijk erkend. Er werd een rijksuitkering ingevoerd die werd berekend op basis van een bedrag per inwoner en de jaarwedden van de burgemeester en de gemeentesecretaris. Daarnaast mochten gemeenten voortaan progressie aanbrenge in de opcenten op de personele belasting en kregen zij nieuwe belastingen in de vorm van het straatgeld en het bouwgeld. Voorts werd het winstverbod op retributies deels opgeheven en mochten forensen voor 1/3 gedeelte in de hoofdelijke omslag worden betrokken.

2.2.2. Eerste helft 20^e eeuw

Al snel bleek dit de gemeenten onvoldoende soelaas te bieden. Er ontstonden financiële tekorten, die werden gelenigd door verhoging van de tarieven van de gemeentelijke inkomstenbelastingen. Er werd,

⁵ Wet van 7 juli 1865, Stb. 79.

⁶ Wet van 24 mei 1897, Stb. 156.

⁷ Door de combinatie van een proportioneel tarief en een vrijstelling aan de voet ontstaat een lichte progressie, ook wel "Benthamse" progressie genoemd.

via een wetwijziging⁸, ook weer een ruimere progressie toegestaan. Dit leidde tot weerstand en groeiende twijfel aan de juistheid van de samenstelling van het gemeentelijke belastinggebied. En dus kwam er een Staatscommissie voor de Gemeentefinanciën (commissie Godin de Beaufort) die in 1907 een rapport uitbracht waarin tot uitgangspunt werd gekozen dat de gemeentelijke belastingen in ruimere mate zouden moeten gaan steunen op het profijtbeginsel en minder op draagkracht en waarin nieuwe gemeentelijke belastingen werden voorgesteld. Dit leidde, na de nodige discussies in het parlement, tot de Verruimingswet 1920⁹. Bij deze wet werden nieuwe belastingen geïntroduceerd, zoals een bouwterreinbelasting, een straatbelasting en een baatbelasting (ter vervanging van het straatgeld en het bouwgeld), een zakelijke bedrijfsbelasting, een brandverzekeringsbelasting, een logeergastenbelasting (voorloper van de toeristenbelasting), een reclamebelasting, opcenten op de inkomstenbelasting en opcenten op de vermogensbelasting. Verder werd het maximale aantal opcenten op de grondbelasting verdubbeld, werd de gemakkelikhedenbelasting aangepast en werd het winstverbod op retributies vervangen door de bepaling dat ten hoogste een "matige winst"¹⁰ was toegestaan. Ten aanzien van de forensen werd de regeling aldus dat voortaan de woongemeente en de forensengemeente ieder 2/3 van de volle aanslag over het belastingjaar zouden mogen eisen.

Ondanks al deze wijzigingen ondervond de financiële positie van gemeenten onvoldoende verbetering en lukte het nog niet om het belang van de gemeentelijke inkomstenbelastingen terug te dringen. Het bleek zelfs noodzakelijk de mogelijkheden tot het aanbrengen van progressie in de gemeentelijke inkomstenbelastingen verder te verruimen. Het belang van de gemeentelijke inkomstenbelastingen bleef daardoor zeer substantieel. In 1921 putten gemeenten ruim 78% van hun inkomsten uit deze belastingen. Daarbovenop hieven zij nog opcenten op de inkomstenbelasting, de vermogensbelasting en de personele belasting van het Rijk. De verschillen tussen gemeenten namen verder toe. De druk van de inkomstenbelasting was in de ene gemeente meer dan tienmaal zo hoog als in de andere. Deze situatie werd als dermate problematisch ervaren dat meer structurele oplossingen niet konden uitblijven. Dit leidde tot de hiervoor reeds genoemde Financiële Verhoudingswet 1929. Door deze wet kwam er een eind aan de gemeentelijke inkomstenbelastingen. Deze werden vervangen door de gemeentefondsbelasting, een rijksbelasting naar het inkomen. Deze belasting moest gaan zorgen voor de voeding van het gemeentefonds.

2.2.3. Lessen uit het begin van de 20e eeuw

Het ESBL trekt uit deze ontwikkelingen de les dat ook gemeentelijke inkomstenbelastingen en op inkomen gebaseerde vormen van ingezetenenbelastingen niet geschikt zijn als gemeentelijke belastingen en dat draagkracht geen geschikte verdeelmaatstaf voor gemeentelijke belastingen. Het in art. art. 219 lid 2 van de huidige Gemeentewet opgenomen verbod om het bedrag van een gemeentelijke belasting afhankelijk te stellen van het inkomen, de winst of het vermogen, is hier een logisch uitvloeisel van. Het ESBL stelt vast dat hiermee, naast verbruiksbelastingen, ook belastingen zoals de loon- en inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting die voor de centrale overheid belangrijke inkomstenbronnen zijn, niet geschikt zijn als gemeentelijke belastingen. De opbrengst van deze belastingen kan wel indirect, via het gemeentefonds, (mede) ten goede komen aan de gemeenten.

⁸ Wet van 21 september 1900, Stb. 164.

⁹ Wet van 30 december 1920, Stb. 923.

¹⁰ In het kader van het preventieve toezicht op de belastingverordeningen dat tot 1 juli 1996 heeft bestaan en de jurisprudentie van de belastingrechter is het begrip matige winst aldus geïnterpreteerd dat de opbrengsten ten hoogste 25% hoger mochten zijn dan de kosten.

Tevens trekt het ESBL hieruit de les, dat een substantieel gemeentefonds binnen de Nederlandse context onmisbaar is voor de gemeentelijke financiën. Dit fonds kan immers worden gevoed vanuit bronnen die ongeschikt zijn als rechtstreekse inkomstenbron voor gemeenten.

2.3. Crisistijd, Tweede Wereldoorlog en wederopbouwtijd

Kort na de inwerkingtreding van de Financiële Verhoudingswet 1929 brak de wereldwijde economische crisis uit. De voeding van het gemeentefonds werd daardoor problematisch, met als gevolg opeenvolgende kortingen op de uitkering aan gemeenten. Tegelijkertijd stegen de werkloosheidsuitgaven zodanig, dat in veel gemeenten de gemeentebegrotingen niet langer sluitend te maken waren. Tijdens de Tweede Wereldoorlog werd de situatie voor gemeenten nog lastiger. In 1941 werd de gemeentefondsbelasting afgeschaft, waarmee de belangrijkste voedingsbron van dit fonds verdween. Pas in 1943 werd een regeling getroffen ter compensatie van de gemeenten. Als nieuwe voedingsbronnen van het gemeentefonds werden de grondbelasting, de personele belasting en een deel van de ondernemingsbelasting aangewezen. De ondernemingsbelasting was een door het Rijk ten behoeve van gemeenten geheven belasting die de gemeentelijke bedrijfsbelasting verving. De uitkeringen uit het gemeentefonds werden grotendeels bevroren op het niveau van 1940/1941. Vanaf 1943 kwamen de werkloosheidsuitkeringen voor rekening van het Rijk. Dat zorgde tijdelijk voor enige verlichting van de financiële problemen van gemeenten, maar kon niet voorkomen dat de financiële toestand van gemeenten geleidelijk verder verslechterde. Zeker in de wederopbouwperiode hielden de inkomsten van de gemeenten geen gelijke tred met hun uitgaven.

In verband daarmee werd de commissie voor het herstel van de financiële zelfstandigheid van de provincies en de gemeenten (commissie Oud) ingesteld. Deze commissie bracht in 1956 haar eindrapport uit. Voorgesteld werd onder meer het gemeentelijke belastinggebied uit te breiden met een woonplaatsbelasting. Dit betrof een soort ingezetenenbelasting naar het inkomen. Gezien de ervaringen die met gemeentelijke inkomstenbelastingen waren opgedaan werd dit voorstel van de commissie niet goed ontvangen. Het duurde, na rapporten van de commissie Schendstok die met technische voorstellen op het terrein van de gemeentelijke belastingen kwam, tot 1963 voordat de regering een wetsvoorstel indiende tot voorlopige voorziening inzake verruiming van het gemeentelijke belastinggebied. Voorgesteld werd de opcenten op de grondbelasting en de personele belasting te laten vervallen en aan gemeenten een uitkering te geven ten laste van de Rijksbegroting. In het wetsvoorstel werd gekozen voor het uitgangspunt dat belastingen naar het inkomen voorbehouden zouden moeten zijn aan het Rijk. Een woonplaatsbelasting zoals door de commissie Oud was voorgesteld viel derhalve af. In plaats daarvan zouden gemeenten belasting moeten kunnen heffen op onroerend goed. Een dergelijke belasting zou een eenvoudige heffingsmaatstaf kunnen hebben en minder conjunctuurgevoelig zijn dan belastingen naar het inkomen. Bovendien is een belasting op onroerend goed beter afgestemd op het territorialiteitsbeginsel. Het wetsvoorstel van 1963 haalde de eindstreep niet. In 1968 werd een nieuw wetsvoorstel ingediend dat de eindstreep wel haalde. Dit leidde tot de wetswijziging van 1970¹¹ waarbij het gemeentelijke belastinggebied de vorm kreeg die het tussen 1971 en 1995 zou hebben.

2.3.1. Lessen uit de periode 1930-1970

Het ESBL ziet zijn conclusies uit de vorige periode in deze periode bevestigd. Gemeenten hebben behoefte aan een betrouwbare en voorspelbare inkomstenbron om hun uitgaven mee te kunnen bekostigen. Deze inkomsten zullen een mix zijn van een algemene uitkering uit het gemeentefonds en

¹¹ Wet van 24 december 1970 tot wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen, Stb. 608.

eigen heffingen. De eigen heffingen kunnen niet gebaseerd zijn op het draagkrachtbeginsel (zoals inkomsten- en bedrijfsbelastingen), maar wel op het territorialiteitsbeginsel.

2.4. Periode 1971 tot en met 1994

In 1971 werden onder de naam onroerend-goedbelastingen (OGB) de ook thans nog bestaande onroerende-zaakbelastingen (OZB) geïntroduceerd. Het ging om twee belastingen, te weten een belasting van eigenaren en een belasting van gebruikers van onroerende zaken. Deze belastingen bewezen zich al snel als geschikte gemeentelijke belastingen die voor gemeenten niet alleen goed uitvoerbaar zijn, maar ook een substantiële bijdrage kunnen leveren aan de gemeentelijke belastingen. Met een jaarlijkse opbrengst van ongeveer € 4 miljard zijn de OZB de belangrijkste gemeentelijke belastingen.

Naast de OGB omvatte het gemeentelijke belastinggebied met ingang van 1971 de volgende belastingen en heffingen: de baatbelasting, de bouwgrondbelasting, de hondenbelasting, de reclamebelasting, de forensenbelastingen, de toeristenbelasting, de leges, de rechten wegens het gebruik van gemeentebezittingen en van werken en inrichtingen die bij de gemeente in beheer of onderhoud zijn, de rechten wegens het genot van gemeentelijke diensten, de precariorechten en de gemakkelikhedenrechten. Afscheid werd genomen van een aantal belastingen die ofwel werden vervangen door modernere varianten, ofwel geheel verdwenen, te weten de straatbelasting, de brandverzekeringsbelasting, de opcenten op de grondbelasting en de personele belasting, de gemakkelikhedenbelasting, de bouwterreinbelasting, de zakelijke bedrijfsbelasting en de logeergastenbelasting.

Na 1971 werd het gemeentelijke belastinggebied nog verrijkt met de regulerende parkeerbelastingen, die met ingang van 1991 de plaats innamen van de parkeerrechten¹² en met de gemeentelijke afvalstoffenheffing die met betrekking tot de inzameling en de verwerking van huishoudelijke afvalstoffen de plaats innam van de reinigingsrechten¹³.

Met deze samenstelling van het gemeentelijke belastinggebied, waarin op het profijtbeginsel gebaseerde belastingen en heffingen een prominente rol spelen en niet langer een beroep hoeft te worden gedaan op verbruiksbelastingen en belastingen naar het inkomen, de winst of het vermogen, herstelde de financiële zelfstandigheid van gemeenten zich behoorlijk. Niettemin was het aandeel van de gemeentelijke belastingen in het totaal van hun inkomsten nog altijd relatief laag, ook in vergelijking met het buitenland. Dat was aanleiding voor de instelling in 1981 van de Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten (commissie-Christiaanse). Deze commissie bracht in 1983 haar eindrapport uit¹⁴. De voorstellen van de commissie-Christiaanse zouden de basis vormen voor de gelijktijdige invoering van de Wet waardering onroerende zaken (Wet WOZ) en de herziening van de materiële belastingbepalingen in de Gemeentewet die met ingang van 1995 hun beslag kregen.

2.4.1. Lessen uit de periode 1930-1995

Het ESBL trekt uit deze ontwikkelingen de les, dat een combinatie van heffingen verbonden aan het territorium van de gemeente (zoals de OGB/OZB) en op het profijtbeginsel gebaseerde heffingen een bruikbare en betrouwbare fiscale bron van inkomen vormen voor gemeenten. Daarnaast hebben een aantal belastingen door de jaren heen hun nut bewezen, zonder voor grote problemen te zorgen, zodat deze gehandhaafd zijn. Het betreft bijvoorbeeld de hondenbelasting.

¹² Wet van 21 juni 1990, Stb. 426.

¹³ Afvalstoffenwet, Stb. 1977, 455.

¹⁴ Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Sdu Den Haag 1983.

2.5. Periode 1995 tot heden

2.5.1. WOZ en OZB

In 1995 werden de gemeentelijke OZB gemoderniseerd. De regelingen inzake de objectafbakening, de waardebevestiging en de waardevaststelling werden opgenomen in de Wet WOZ. Voortaan zou de waardevaststelling gebeuren bij voor bezwaar vatbare WOZ-beschikking en dus niet langer bij de OZB-aanslag. De bekendmaking van de WOZ-beschikking en de OZB-aanslag kan wel plaatsvinden in één geschrift, maar het gaat om afzonderlijke beschikkingen. De Wet WOZ is ingevoerd om een breder gebruik van de WOZ-waarde mogelijk te maken en om de uniformiteit en de efficiency te bevorderen. De WOZ-waarde wordt vanaf de introductie van de Wet WOZ niet alleen gebruikt bij de heffing van de OZB, maar ook bij die van de watersysteemheffing van de waterschappen en de inkomstenbelasting van het rijk. Inmiddels gaat de verbreding van het gebruik door. Zo speelt de WOZ-waarde sinds oktober 2015 een rol in het woningwaarderingssysteem (WWS). De WOZ-waarde telt mee bij de bepaling van de maximale huurprijs van woningen met een gereguleerde huur (onder de liberalisatiegrens). Een andere modernisering betreft de heffingsmaatstaf zelf. De achterhaalde oppervlaktemaatstaf werd afgeschaft. Naast de waarde in het economische verkeer werd met het oog op de waardering van incurante niet-woningen een nieuwe maatstaf ingevoerd, te weten de gecorrigeerde vervangingswaarde.

2.5.2. RWBB als complement van de OZB

Naast de OZB werden in 1995 in het kader van het gelijkheidsbeginsel belastingen op permanent gebruikte roerende woon- en bedrijfsruimten (RWBB) geïntroduceerd. Het was al jaren een discussiepunt dat eigenaren en gebruikers van onder meer woonwagens, woonboten en roerende niet-woningen zoals drijvende hotels en restaurants, buiten de scope van de OZB vielen, hoewel zij net als eigenaren en gebruikers van onroerende woningen en niet-woningen profiteerden van de gemeentelijke voorzieningen. Dit werd ervaren als een vorm van discriminatie. Door de invoering van de RWBB kon hieraan iets worden gedaan. De tarieven van de RWBB zijn gelijk aan die van de OZB.

2.5.3. Overige heffingen

Voorts omvatte het gemeentelijke belastinggebied een baatbelasting nieuwe stijl. Deze vormde een combinatie van de tussen 1971 en 1995 geheven baatbelasting oude stijl en de bouwgrondbelasting. Hoewel de commissie-Christiaanse had voorgesteld de toeristenbelasting en de forensenbelastingen te combineren tot een nieuwe verblijfsbelasting voor niet-inwoners van de gemeente, werden beide belastingen in hun bestaande vorm gehandhaafd. Ook de parkeerbelastingen en de hondenbelasting werden gehandhaafd. De precariorechten werden vervangen door een precariobelasting. Hiermee werd geen inhoudelijke wijziging beoogd. Aanleiding voor deze aanpassing was dat voor de precarioheffing geen opbrengstlimiet geldt. Daarom was het systematisch zuiverder deze heffing als een belasting te positioneren. Met betrekking tot de overige rechten, behoudens de vermakelijkhedenrechten, werd wel een opbrengstlimiet opgenomen. Daarmee kwam de "status aparte" van de leges die tot 1995 buiten het winstverbod vielen, te vervallen.

2.5.4. Tussentijdse wijzigingen

In de periode tussen 1995 en nu vonden nog enkele tussentijdse wijzigingen van het gemeentelijke belastinggebied plaats. Met ingang van 2006 werd de OZB van gebruikers van woningen afgeschaft omdat dit een irritante belasting zou zijn waarvan veel kwietschelding werd verleend en die als gevolg van dit laatste eraan in de weg zou staan dat bijstandsgerechtigden weer aan het werk zouden gaan. Vanwege de complementariteit werd ook de RWBB van gebruikers van roerende woonruimten

afgeschaft. Met ingang van 2008 werd de rioolheffing geïntroduceerd als opvolger van de rioolrechten die gemeenten tot dan toe hieven. De rioolheffing is een bestemmingsbelasting met een bredere heffingsgrondslag dan de rioolrechten. Zij dient niet alleen ter bekostiging van de inzameling en het transport van afvalwater, maar onder meer ook ter bekostiging van maatregelen in het kader van de grondwaterstand en de inzameling en de verwerking van afvloeiend hemelwater. In 2009 volgde de introductie van de BIZ-bijdrage bij de experimentenwet BI-zones. Deze heffing heeft met ingang van 2015 een definitieve plek in het gemeentelijke belastinggebied gekregen.

2.5.5. Lessen uit de periode 1995-heden

De OZB hebben in de mix van gemeentelijke belastingen een belangrijke positie verworven. De afschaffing van de OZB voor gebruikers van woningen was achteraf bekeken een vergissing. Terecht wordt voorgesteld dit onderdeel opnieuw in te voeren. Logischerwijs dient ook het vergelijkbare onderdeel van de RWBB opnieuw te worden ingevoerd. Afschaffing van de RWBB is ongewenst in verband met het gelijkheidsbeginsel. Omdat de OZB zijn gebaseerd op het profijtbeginsel zijn zij slechts in relatief beperkte mate geschikt als opbrengstgenerator. Veel meer dan een (theoretische) verdubbeling van de huidige opbrengst van € 4 miljard zit er naar de inschatting van het ESBL niet in. Naast de uitbreiding van de OZB zal er voor een werkelijk substantiële verhoging van de opbrengsten van de gemeentelijke belastingen daarom nog een andere nieuwe inkomstenbron nodig zijn. Of de ingezetenenbelasting geschikt is als opbrengstgenerator zal nog moeten blijken. Uit gemeentelijke initiatieven om bestaande belastingen op een innovatieve manier in te zetten, zoals de vormgeving van de hondenbelasting als bestemmingsbelasting en de inzet van de reclamebelasting als bekostigingsinstrument voor gebiedsgerichte innovatie, leidt het ESBL af dat er behoefte is aan experimenteerruimte voor gemeenten. De totstandkoming van de BIZ-bijdrage heeft uitgewezen dat deze voorziet in een behoefte. Dit vormt aanleiding voor de gedachte dat een experimenteerbepaling in de Gemeentewet nuttig zou kunnen zijn. Hierbij kan worden gedacht aan extra voorzieningen binnen woonbuurten, waarmee tegemoet kan worden gekomen aan wensen van bewoners.

2.6. Historische lessen voor het gemeentelijk belastinggebied

Uit de in deze paragraaf geschetste geschiedenis trekken wij de les, dat in een klein land als Nederland de omvang van het gemeentelijke belastinggebied niet anders dan begrensd kan zijn. Een werkelijk substantiële verhoging van het aandeel van de gemeentelijke belastingen zou slechts gerealiseerd kunnen worden door aan gemeenten belastingen toe te staan met een andere heffingsgrondslag dan het profijtbeginsel. Het verleden laat echter zien dat gemeentelijke verbruiksbelastingen en op draagkracht gebaseerde belastingen zoals gemeentelijke inkomstenbelastingen tot ongewenste verstoringen van de markt leidden.

Dat uitkeringen uit het gemeentefonds en specifieke uitkeringen van het rijk aan de gemeenten in Nederland een belangrijke plaats innemen in het totale inkomensplaatje van gemeenten is in dit verband weinig verrassend. Het gemeentefonds verschaft gemeenten ruimte om, ongeacht verschillen in bevolkingssamenstelling, behoeften en eigen belastingcapaciteit, overal een basispakket aan voorzieningen te realiseren. Het zorgt er ook voor dat marktverstoringen en forensenkwesties zoals we deze gekend hebben in verband met de gemeentelijke accijnzen en de gemeentelijke inkomstenbelastingen uit het verleden, worden voorkomen. De gemeentelijke belastingen vormen gegeven het historische perspectief, veeleer een buffer om verdeelstoornissen en conjunctuurgevoeligheden van het gemeentefonds te compenseren, dan de basis van de gemeentelijke inkomsten. Het is in de ogen van het ESBL ondenkbaar dat gemeenten in Nederland zouden kunnen functioneren zonder een substantiële, voorspelbare en betrouwbare uitkering. De omvang van de eigen

gemeentelijke belastingen kan ongetwijfeld enigszins stijgen, maar een terugkeer naar de tijd van vóór het gemeentefonds is niet alleen ongewenst, maar ook ondenkbaar.

Een andere les die wij trekken is, dat er voor algehele herzieningen van het gemeentelijke belastinggebied slechts met grote tussenpozen ruimte is. Nieuwe belastingen hebben tijd nodig om zich in de praktijk te bewijzen en om voldoende acceptatie te verwerven. Met het afschaffen van bestaande belastingen moet alleen al om die reden voorzichtig worden omgegaan. De primaire functie van belastingen is immers, opbrengst te genereren. Voor een voldoende breed draagvlak is het bovendien, juist omdat het gemeentelijke territoir begrensd is en gemeenten onderling verschillen van karakter, van belang dat de mix van gemeentelijke belastingen voldoende breed is. Zo zullen in toeristische gemeenten andere belastingen een belangrijke bijdrage kunnen leveren aan de gemeentekas dan in gemeenten met veel industrie. Ook vanuit dat oogpunt mag het belang van kleinere belastingen en de handhaving daarvan niet worden onderschat.

Het huidige gemeentelijke belastinggebied staat in grote lijnen nog 'slechts' 20 jaar op de kaart. De meest recente herziening van het gemeentelijk belastinggebied dateert van 1995. Voor de invoering van de nieuwe belastingen en de Wet WOZ werd twee jaar uitgetrokken. Het eerste waarderingstijdvak onder de Wet WOZ besloeg de jaren 1997 tot en met 2000. Na de invoering vonden nog modernisering van de WOZ plaats door de geleidelijke invoering van jaarlijkse waardering, invoering van basisregistraties en, recentelijk, van de mogelijkheid van verhoging van de waarde in het kader van bezwaar en beroep. Voorts werden tussentijds de rioolheffing en de BIZ-bijdrage ingevoerd en werd besloten de precariobelasting op nutsnetwerken op termijn af te schaffen. Men zou – in historisch perspectief – kunnen stellen dat de inkt van al deze wijzigingen nog maar nauwelijks droog is. Vanuit dat perspectief trekken wij als derde les dat een nieuwe ingrijpende herziening van het gemeentelijke belastinggebied voorzichtig en met de nodige reserve moet worden benaderd. Niet voor niets luidt het adagium dat oude belastingen beter zijn dan nieuwe.¹⁵ Oude schoenen moet men niet weggooien voordat de nieuwe zijn ingelopen en nieuwe schoenen moeten goed passen om niet ongebruikt in de kast te belanden.

3. Gevolgen voorstellen tot hervorming gemeentelijk belastinggebied: uitkomsten vragenlijst onder gemeenten en belastingssamenwerkingen

Behalve naar de historische en meer principiële kanten, waren wij ook benieuwd naar de inkomenseffecten die de voorstellen zullen hebben voor individuele gemeenten en burgers. Nu leidt elke stelselwijziging tot verschillen en herverdeeeffecten, dit is bijna onvermijdelijk. De vraag is dan ook, of deze verschillen en effecten aanvaardbaar worden gevonden. Onlangs hebben wij in aanvulling op onze eerdere publicaties¹⁶ in samenwerking met de Landelijke Vereniging voor Lokale Belastingen (LVLB) in kaart proberen te brengen wat de financiële en uitvoeringstechnische effecten van de plannen zullen zijn.

3.1. Vragenlijst

¹⁵ Prof. dr. H.W.C. Bordewijk (1939). Mr. H.E. Koning (1985).

¹⁶ J.A. Monsma, 'Een groter gemeentelijk belastinggebied: doel of middel?', *WFR* 2016/166. Zie ook L.J. Boone en A.W. Schep, 'Kabinetsbrief over toekomst van het gemeentelijk belastinggebied: bouwstenen of sloophout?', *Belastingblad* 2016/418.

Het ESBL heeft in samenwerking met de LVLB een korte vragenlijst rondgestuurd over de betekenis van de plannen voor de leden van deze LVLB.¹⁷ De vragen zijn gericht op de verwachte derving van inkomsten door daling van het gemeentefonds en de afschaffing van enkele belastingen, de uitvoeringsbaten en -kosten van af te schaffen en nieuw in te voeren belastingen en de berekening van benodigde tarieven van nieuw in te voeren belastingen ter compensatie van de inkomstenderving. Met de vragenlijst hoopten we inzicht te krijgen in de gevolgen van de plannen voor gemeenten en hun burgers in cijfermatig opzicht.

De vragenlijst is niet representatief te noemen voor heel Nederland, wegens het beperkt aantal deelnemers.¹⁸ Toch geeft zij wel een beeld. Er zijn in de vragenlijst kleine, middelgrote en grote gemeenten opgenomen alsook gemeenten die in samenwerkingsverband opereren. Ook geografisch is er spreiding van gemeenten. Uit de gegeven antwoorden blijkt, dat de voorgenomen korting op het gemeentefonds en de voorgenomen afschaffing van enkele 'kleinere' belastingen voor de ene gemeente financieel slechter uitwerkt dan voor de andere. De antwoorden leiden bovendien tot vervolgvragen. In het navolgende zal hierop nader worden ingegaan.

Achtereenvolgens zullen worden besproken:

- 3.2. De derving van inkomsten uit het gemeentefonds.
- 3.3. De derving van inkomsten als gevolg van afschaffing van enkele 'kleinere' belastingen.
- 3.4. Het effect van kwijtschelding.
- 3.5. De aan de plannen te verbinden perceptiekosten.
- 3.6. De nieuw in te voeren heffingen.

3.2. Derving inkomsten uit het gemeentefonds

Een van de verschillen tussen gemeenten is de hoogte van het bedrag aan inkomstenderving door het verlagen van de uitkering uit het gemeentefonds. Kabinetsplan is het verlagen van de belasting op arbeid (via de inkomstenbelasting) met 4 miljard euro en het gelijktijdig verlagen van de algemene uitkering uit het gemeentefonds met ditzelfde bedrag.

3.2.1. Berekeningswijze korting nog niet duidelijk

Eerste praktische probleempunt is, dat uit de kabinetsplannen niet volledig duidelijk wordt, welke berekeningssystematiek zal worden gevolgd voor de korting op het gemeentefonds. Er zijn verschillende varianten mogelijk, zoals een korting op basis van de WOZ-woningwaarde binnen de gemeente, of een korting naar het aantal inwoners van de gemeente, of een korting op basis van alle verdeelmaatstaven van het gemeentefonds.

De Raad voor de financiële verhoudingen stelt hieromtrent in zijn advies van 26 maart 2015 (kenmerk 2015-0000176763, p. 12):

'Bij invoering van een ingezetenenbelasting ligt een verlaging van het bedrag per inwoner of per huishouden voor de hand. Bij invoering van de OZB op het gebruik van woningen of verhoging

¹⁷ Vragenlijst is op te vragen bij het ESBL via info@esbl.nl.

¹⁸ 41 gemeenten (waarvan 29 in samenwerkingsverbanden) hebben deelgenomen: Amsterdam, BghU (Bunnik, De Bilt, Houten, Lopik, Nieuwegein, UHR, Utrecht, Zeist), BSOB (Boekel, Deurne, Landerd, Oss, Uden, Veghel), BSR (Culemborg, Geldermalsen, IJsselstein, Lingewaal, Maasdriel, Montfoort, Neerijnen, Tiel, West Maas en Waal, Wijk bij Duurstede), De Wolden, Almere, Cuijk, Grave, Mill en St. Hubert, Drechtsteden (Dordrecht, H.I. Ambacht, Papendrecht, Sliedrecht, Zwijndrecht), Emmen, Ameland, Vlieland, Texel, Terschelling en Den Haag. In Nederland bestaan op dit moment 388 gemeenten.

van de OZB kan worden aangesloten bij de bestaande negatieve inkomensmaatstaf van de WOZ-waarde.'

Het kabinet zelf heeft op dit punt nog geen mededelingen gedaan, zodat vooralsnog niet duidelijk is welke variant gekozen zal gaan worden. Een mix van beide varianten is ook denkbaar.

De keuze maakt voor individuele gemeenten wel verschil in het te derven bedrag. Indien gekozen wordt voor een korting op basis van alle verdeelmaatstaven binnen het gemeentefonds (de 'gemeentefondsvariant) en dus een generieke korting wordt toegepast, zullen er mogelijk verschuivingen in de belastingdruk plaatsvinden. In de huidige verdeelsystematiek zijn er veel factoren waarvoor verevening plaatsvindt.¹⁹ Er vindt bijvoorbeeld een extra uitkering plaats in geval van een zwakke bodem of in geval van grote-steden-problematiek. De twee belastingen die gemeenten volgens de voorstellen van het kabinet krijgen om de korting uit het gemeentefonds te compenseren (ingezetenenheffing en OZBG woningen) houden geen rekening met al deze verdeelmaatstaven. Hierdoor zullen er verschillen gaan ontstaan tussen gemeenten voor wat betreft de tarieven en aanslagbedragen van de nieuwe belastingen. De ene gemeente hoeft immers minder te compenseren dan de andere.

3.3. Afschaffing 'kleine' belastingen

De afschaffing van 'kleine' belastingen zoals door het kabinet voorgesteld zorgt voor minder belastinginkomsten bij gemeenten. Aangezien het takenpakket van de gemeente niet afneemt, zal het verlies aan belastinginkomsten – bovenop de belastingschuif van 4 miljard euro – gecompenseerd moeten worden door middel van de nieuw in te voeren heffingen.

De af te schaffen belastingen betreffen de belasting op roerende woon- en bedrijfsruimten (RWBB), de baatbelasting, de woonforensenbelasting, de hondenbelasting, de reclamebelasting en de precariobelasting op netwerken van nutsbedrijven. Deze laatste is overigens 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.

3.3.1. Verschillen in inkomstenderving door afschaffing belastingen

Gemeente	Bedrag afsch.bel.
Amsterdam	€ 392.000
Bunnik	€ 70.000
De Bilt	€ 354.000
Houten	€ 159.000
Lopik	€ 65.000
Nieuwegein	€ 7.000
UHR	€ 1.236.000
Utrecht	€ 535.000
Zeist	€ 568.000
Boekel	€ 0
Deurne	€ 208.294

¹⁹ Zie bijvoorbeeld M. Allers, 'De financiering van gemeenten is onnodig ingewikkeld', *Tijdschrift voor Openbare Financien* 2012, nr. 1, p. 38-57, te downloaden van www.coelo.nl (laatst geraadpleegd op 1 mei 2017).

Landerd	€ 28.600
Oss	€ 712.518
Uden	€ 200.744
Veghel	€ 260.012
Culemborg	€ 92.000
Geldermalsen	€ 143.000
IJsselstein	€ 0
Lingewaal	€ 0
Maasdiel	€ 140.000
Montfoort	€ 1.000
Neerijnen	€ 0
Tiel	€ 710.000
West Maas en Waal	€ 110.000
Wijk bij Duurstede	€ 116.000
De Wolden	€ 135.000
Almere	€ 1.310.495
Cuijck	€ 93.000
Grave	€ 106.000
Mill en St Hubert	€ 1.000
Dordrecht	€ 6.691.000
H.I. Ambacht	€ 676.000
Papendrecht	€ 1.151.000
Sliedrecht	€ 844.000
Zwijndrecht	€ 1.574.000
Emmen	€ 273.000
Ameland	€ 1.300.000
Vlieland	€ 129.100
Terschelling	€ 602.481
Den Haag	€ 18.100.000

In totaal is met de afschaffing van de genoemde belastingen tussen de 200 en 300 miljoen euro gemoeid. Omdat niet iedere gemeente deze belastingen heeft ingevoerd, zal de achteruitgang in inkomsten tussen gemeenten verschillen. Uit onze vragenlijst blijkt, dat sommige gemeenten er in het geheel niet op achteruit gaan, omdat de af te schaffen belastingen daar niet geheven worden. De inkomstenderving bij andere gemeenten loopt sterk uiteen. Mill en St. Hubert stelt een derving van €1000,- te hebben, terwijl Den Haag de derving op 18,1 miljoen euro stelt. Over het algemeen zien grote gemeenten de hoogste inkomstenderving tegemoet, al zijn er ook kleine gemeenten die er flink op achteruit zullen gaan. Oss en Tiel derven bijvoorbeeld zo'n 7 ton aan belastinginkomsten, Bunschoten zo'n 9 ton, Zwijndrecht en Papendrecht respectievelijk zo'n 1,6 en 1,2 miljoen euro en Ameland 1,3 miljoen euro. In Amsterdam valt het dan mee met de vermindering van belastinginkomsten: slechts 4 ton.

In de tabel hierboven zijn de cijfers opgenomen.

Enkele belastingen die door het kabinet zijn aangemerkt als 'klein' en 'weinig bestaansrecht hebbend' blijken in een aantal gemeenten helemaal niet zo klein en zonder bestaansrecht te zijn. Landelijk kan de opbrengst weliswaar beperkt te noemen zijn – in verhouding tot de inkomsten uit bijvoorbeeld de OZB en de riool- en reinigingsheffingen – maar omdat niet iedere gemeente deze belastingen heft, kan het in de afzonderlijke gemeenten die ze wel heffen toch gaan om substantiële belastingopbrengsten.

Voorbeeld hiervan zijn de hondenbelasting en de reclamebelasting. De hondenbelasting levert de gemeenten Den Haag en Rotterdam bijvoorbeeld jaarlijks 2 miljoen euro op, de gemeente Almere ruim 1,3 miljoen euro, de gemeente Bunschoten bijna 1 ton en de gemeente Dordrecht bijna 6 ton. De reclamebelasting zorgt voor een inkomstenderving van bijna 3 ton in Emmen, bijna 5 ton in Tiel en ruim 8 ton in Bunschoten.

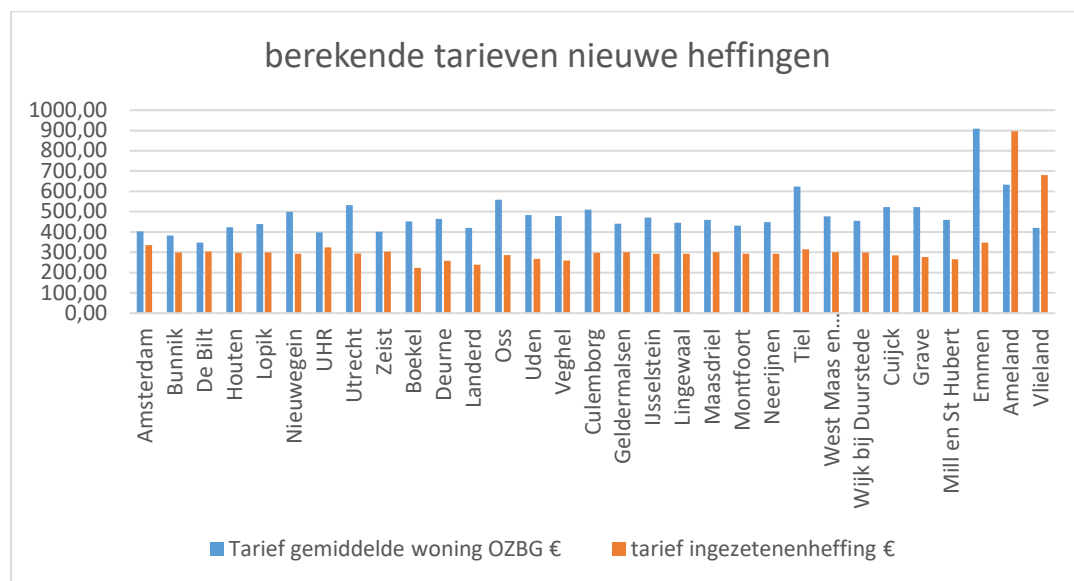
3.3.2. Maatschappelijk draagvlak andere verdeling belastingdruk

Deze uitkomsten uit de vragenlijst leiden bij ons tot nieuwe en herhaalde vragen over de rechtvaardiging voor de afschaffing van deze 'kleine' belastingen. De verschillen in financiële gevolgen voor gemeenten zijn groot. Een vraag die bij ons rijst is of er maatschappelijk wel draagvlak gevonden kan worden voor de benodigde verhoging van belasting ter compensatie van de inkomstenderving uit de kleinere belastingen. In bijvoorbeeld gemeenten met veel tweede woningen, waar de woonforensenbelasting een belangrijke inkomstenbron is, zullen de eigen inwoners zich – behoudens indien voor deze gemeenten een specifieke compensatiemaatregel zou worden getroffen – naar verwachting geconfronteerd zien met een flinke lokale lastenstijging. Bovendien kan door de wijziging in gemeentelijke heffingen een verschuiving optreden in de verdeling van de belastingdruk.

Als we Ameland als voorbeeld nemen, zien we dat die gemeente bovenop de inkomstenderving uit het Gemeentefonds van naar verwachting 1,2 miljoen euro, een inkomstenderving van 1,3 miljoen euro tegemoet kan zien vanwege de afschaffing van de woonforensenbelasting. Dit moet gecompenseerd worden met de ingezetenenheffing en/of de onroerende zaakbelasting voor het gebruik van woningen. Dit betekent dat het te compenseren bedrag verdeeld moet worden over de eigen inwoners: 2903 inwoners boven de 18 jaar en/of 3014 woningen (totale waarde € 759 miljoen). Het tarief voor de OZB gebruikersheffing zou tussen de 0,3 en 0,34% moeten worden (wat ca. € 670,- betekent voor een gemiddelde woning van € 209.000), of het tarief voor de ingezetenenheffing zou zo'n 900 euro gaan bedragen. Dit komt voor de goede orde bovenop het bedrag aan gemeentelijke belastingen dat op dit moment reeds geheven wordt. Dit levert dus, met name indien de compensatie zou worden gezocht in de ingezetenenheffing, een flinke lastenstijging op voor de inwoners, terwijl zij via de inkomstenbelasting niet ruimer zullen worden gecompenseerd dan inwoners van andere gemeenten. Het levert aan de andere kant een flinke lastenvermindering op voor de woonforensen (tweede huiseigenaren, niet-inwoners) op Ameland. Indien de compensatie wordt gezocht in de OZB gebruikersheffing betalen ook de woonforensen mee, maar dit neemt niet weg dat er een lastenverschuiving in het nadeel van de inwoners plaatsvindt. De vraag is of dit realistisch is en of hier draagvlak voor bestaat. Een toeristische eilandgemeente als Ameland treft de nodige voorzieningen, juist ook voor de bezoekers en vakantiegangers, die zonder die toeristen niet nodig geweest zouden zijn. Mede hierom is er door de gemeenteraad voor gekozen niet-inwoners te laten bijdragen aan de kosten van die voorzieningen, onder andere in de vorm van een woonforensenbelasting. Met de afschaffing van de woonforensenbelasting zoals door het kabinet voorgesteld, ontstaat er voor een gemeente zoals Ameland een probleem in de bekostiging van alle voorzieningen.

In onderstaande staafdiagram is visueel weergegeven welke tarieven zijn berekend voor de nieuwe heffingen. Het betreft de tarieven die nodig zijn om de te derven inkomsten volledig (100%) te verhalen

met iedere afzonderlijke heffing. Indien er door de gemeenteraad gekozen zal worden voor een mix van beide nieuwe heffingen (OZBG en ingezetenenheffing), zal het hieronder getoonde tarief per heffing dus omlaag gaan en zal bijvoorbeeld 50% van het OZBG-tarief + 50% van het ingezetententaxtarief gehanteerd gaan worden. Voor de vergelijkbaarheid in de tabel, is voor het OZBG-tarief uitgerekend, welk bedrag voor een gemiddelde woning van € 209.000,- betaald zal moeten gaan worden. In de tabel in paragraaf E hierna worden de percentuele tarieven genoemd die door gemeenten zijn berekend voor de herin te voeren OZBG. Gemeenten die de tarieven (deels) niet konden berekenen zijn in de staafdiagram weggeleten.



In de tabel is goed te zien hoe de derving van belastinginkomsten verhoudingsgewijs de tarieven van de nieuwe heffingen opvoert. Zo zien we onder ander Emmen, Tiel, Ameland en Vlieland – als hierboven reeds vermeld – er in terug.

3.3.3. Handhaaf de kleinere belastingen

In onze optiek is er geen noodzaak de ‘kleinere’ belastingen af te schaffen. Sterker nog, er bestaan goede redenen om deze belastingen te handhaven. In de eerste plaats vanwege de principiële reden, dat gemeente vanuit haar fiscale autonomie zelf zou moeten kunnen bepalen of deze belasting(en) in hun gemeente bestaansrecht hebben en niet teveel perceptiekosten met zich meebrengen en dat dit niet van bovenaf door het Rijk geregeld (lees: verboden) zou moeten worden. In de tweede plaats vanwege de functies die deze belastingen kunnen hebben afgezien van de budgettaire functie (het binnenbrengen van belastinggeld), zoals een regulerende functie. In de derde plaats vanwege de mogelijkheid met de beleidskeuze voor een bepaalde belastingmix de belastingdruk te verdelen. In de vierde plaats vanwege het feit dat de tarieven voor de nieuw in te voeren heffingen hierdoor lager kunnen blijven. In de vijfde plaats vanwege het historisch besef dat men oude schoenen niet moet weggooien voordat men de nieuwe heeft ingelopen en de tijd naar ons idee nog niet rijp is voor ingrijpende veranderingen in het gemeentelijk belastinggebied.

Voor wat betreft de roerende woon- en bedrijfsruimtenbelasting (RWBB) komt ons een uitbreiding logischer voor dan een afschaffing. De RWBB is in 1995 ingevoerd als tegenhanger van de OZB. De OZB kan alleen van onroerende zaken worden geheven en niet van roerende zaken. Omdat het volgens de regering niet uit zou moeten maken of men woont of werkt in een onroerende, dan wel roerende zaak,

is de RWBB in het leven geroepen, waarbij de tarieven gelijk zijn aan de OZB-tarieven. Woonbooteigenaren en eigenaren van mobiele eetkramen (foodtrucks) worden op deze manier fiscaal gelijk behandeld als rijtjeshuiseigenaren en eigenaren van onroerende eethuisjes. Nu de OZB (weer) wordt aangevuld met een gebruikersheffing op woningen, ligt een gelijktijdige aanvulling van de RWBB met een gebruikersheffing voor woonruimten voor de hand. Afschaffing van de RWBB zou tot een vorm van discriminatie leiden en is daarom in onze optiek ongewenst.

3.4. Kwijtschelding

Omdat de plannen voorzien in een substantiële verhoging van de gemeentelijke belastingen, zal moeten worden nagedacht over de mogelijkheden van kwijtschelding van deze belastingen voor minima. In de loon- en inkomstenbelasting wordt met de hoogte van het inkomen automatisch rekening gehouden vanwege het erin verweven draagkrachtbeginsel. In de gemeentelijke belastingen is het draagkrachtbeginsel verboden als verdelend beginsel (art. 219, tweede lid van de Gemeentewet), omdat inkomensbeleid is voorbehouden aan het Rijk. Nu er een belastingschuif is voorzien van rijksbelastingen (belasting op arbeid) naar gemeentelijke belastingen, voor het substantiële bedrag van 4 miljard euro, zal voor de lage inkomensgroepen moeten worden voorzien in een regeling, waarmee wel rekening wordt gehouden met hun draagkracht. In het bijzonder denken wij dan aan de doelgroep die moeilijk te bereiken is via fiscale regelingen in de LB/IB en ook moeilijk te bereiken is via toeslagen.

Anderzijds werkt kwijtschelding de zogenoemde armoedeval in de hand. De drempel naar werk zal immers alleen maar groter worden, indien men hierdoor het recht op kwijtschelding verliest en bedrag van de kwijtschelding neemt door de verhoging van de gemeentelijke belastingen navenant toe. Het (demonstratie) kabinet beoogde met de belastingschuif nu juist een stimulans op arbeid; het treffen van een adequate regeling voor lage inkomens verdient dus aandacht.

De Raad voor de financiële verhoudingen stelde hierover in zijn advies van 26 maart 2015 (kenmerk 2015-0000176763, p. 12-13):

'In de huidige situatie geldt in de meeste gemeenten een kwijtscheldingsregeling voor lokale belastingen en heffingen bij netto-inkomens tot ongeveer 100% van het sociaal minimum. Bij uitbreiding van het lokaal belastinggebied neemt de omvang van de kwijtschelding toe. Handhaving van de kwijtscheldingsregeling bij uitbreiding van het lokaal belastinggebied leidt tot een vergroting van de armoedeval. De stap naar werken houdt een verlies in van de kwijtschelding. Dit kan worden ondervangen door de mogelijkheid tot gemeentelijke kwijtschelding geheel af te schaffen of te beperken tot een kleine groep. Dit zou echter vergaande inkomenseffecten hebben. Een deel van de huishoudens betaalt weinig of geen inkomstenbelasting en zal dus ook niet profiteren van een verlaging daarvan, maar zou vervolgens wel lokale belastingen moeten gaan betalen. Dit ondermijnt ook het draagvlak voor verruiming van het lokaal belastinggebied.

Ook zal zonder kwijtschelding het aantal oninbare vorderingen toenemen. Om negatieve inkomenseffecten te voorkomen of te beperken, zal daarom ook voor de verruiming van het gemeentelijk belastinggebied enige vorm van kwijtschelding nodig zijn. Naast handhaving van de kwijtschelding tot 100% van het sociaal minimum, kan worden gedacht aan het beperken van de kwijtscheldingsnorm tot bijvoorbeeld 95%, of vervangen van kwijtschelding door een landelijk vast te stellen korting op de aanslag.'

In de huidige situatie verschillen gemeenten reeds in de mate waarin kwijtschelding wordt verleend van gemeentelijke belastingen. Dit is enerzijds een gevolg van beleidskeuzes van gemeenten en anderzijds van de verschillen in inkomenssituaties van de inwoners. Indien kwijtschelding mogelijk wordt voor de

nieuw in te voeren heffingen, zullen de bedragen die met de kwijtschelding gemoeid zijn, via een tariefsverhoging verdeeld worden over de overige belastingplichtigen. Gemeenen zoeken immers compensatie voor het bedrag dat zij netto derven aan inkomsten uit het gemeentefonds en kleinerenbelastingen. Dit betekent, dat 'arme' gemeenten hogere tarieven zullen moeten hanteren dan 'rijke' gemeenten. In de door ons gehouden vragenlijst schommelen de kwijtscheldingspercentages tussen de 1% en 12%, met een gemiddelde van 5,2%.

3.4.1. Kwijtschelding bij ingezetenenheffing

In dit verband vragen wij ook aandacht voor de vraag, of kwijtschelding mogelijk is of zou moeten zijn bij een ingezetenenheffing. Het kabinet stelde de ingezetenenheffing immers voor om de relatie tussen bepalen en betalen sterker te maken. Iedere ingezetene van boven de 18 jaar heeft stemrecht voor de gemeenteraad en zou ook een ingezetenenheffing moeten betalen. In verband met de koppeling aan het stemrecht zou het onlogisch zijn om kwijtschelding toe te laten voor deze heffing. Immers, dan verbreek je de relatie tussen bepalen en betalen.

Indien kwijtschelding principieel niet wordt toegestaan bij de ingezetenenheffing, kan de belastingdruk voor huishoudens onevenredig hoog worden. Wij denken daarbij aan gezinnen met inwonende volwassen kinderen die zelf geen inkomen hebben (zoals studenten) en aan de lage inkomensgroepen. Zij ontvangen immers naar verwachting geen volledige compensatie via de voorgenomen verlaging van de inkomstenbelasting. Bij de vormgeving van de ingezetenenheffing kan hier rekening mee worden gehouden door deze enerzijds te heffen per huishouden en anderzijds (eventueel gedeeltelijke) kwijtschelding toch toe te staan.

Heffing per huishouden heeft als bijkomend praktisch voordeel, dat aangesloten kan worden bij de administratie van huishoudens voor de gemeentelijke afvalstoffenheffing en de ingezetenenomslag van waterschappen. Heffing per huishouden en (gedeeltelijke) kwijtschelding doet wel (enigszins) afbreuk aan de door het kabinet gelegde relatie tussen betalen en bepalen, doordat niet iedere stemgerechtigde ingezetene feitelijk hetzelfde bedrag betaalt. De vraag is – gezien het voorgaande – hoe streng het kabinet wil vasthouden aan de relatie betalen-bepalen en of en in hoeverre men bereid is een regeling te treffen voor de situaties waarin de belastingdruk onevenredig hoog dreigt te worden.

Gezien het voorgaande bevelen wij aan om bij de uitwerking van de plannen aandacht te besteden aan de tegemoetkoming van lagere inkomensgroepen. Ook bevelen wij aan de ingezetenenheffing vorm te geven als een heffing per huishouden.

3.5. Perceptiekosten

Hoewel onze vragenlijst op dit punt slechts een beperkte respons heeft opgeleverd achten wij aannemelijk, dat er verschillen zullen zijn tussen gemeenten voor wat betreft de perceptiekosten van de nieuw in te voeren heffingen. Daarbij zal de herinvoering van de onroerende zaakbelasting voor het gebruik van woningen naar verwachting minder perceptiekosten opleveren dan de invoering van een ingezetenenheffing. Immers, de WOZ-administratie bestaat reeds en op het gecombineerde aanslagbiljet kan op relatief eenvoudige wijze een extra belastingregel gedrukt worden voor de nieuwe heffing. Voor de ingezetenenheffing ligt dat iets anders. De perceptiekosten van de invoering van een ingezetenenheffing zullen mede afhankelijk zijn van de nadere invulling van deze heffing – als individuele heffing of als heffing per woonruimte of huishouden.

Eveneens aan te nemen valt, dat de invoering van nieuwe heffingen bij grote gemeenten en samenwerkingsverbanden van gemeenten minder perceptiekosten zullen vergen dan bij kleinere

zelfstandige gemeenten. Ook aan te nemen valt, dat het wegvallen van de zogenoemde woondelenvrijstelling (art. 220e van de Gemeentewet) de werklust vermindert, zodat dit een kostenbesparing oplevert. Indien de gebruikersheffing op woningen wordt heringevoerd, bestaat er immers geen reden meer om de woondelenvrijstelling te handhaven.

Uit onze vragenlijst komen hierover echter zoals hiervoor reeds is aangegeven te weinig gegevens naar voren, zodat we op basis daarvan geen conclusies kunnen trekken. Nader onderzoek naar de te verwachten perceptiekosten bij de verschillende in- en uitvoeringsvarianten verdient aanbeveling.

3.6. Nieuw in te voeren heffingen

Ter compensatie van de korting op het gemeentefonds en de afschaffing van een aantal 'kleine' belastingen krijgen gemeenten in de plannen de beschikking over twee nieuwe heffingen, te weten de onroerende zaakbelasting op het gebruik van woningen (deze belasting was in 2006 juist afgeschaft) en een ingezetenenheffing. De gemeenteraad zal moeten bepalen welke heffing (of een mix van beide) het beste past in zijn gemeente.

3.6.1. OZB-gebruikersheffing woningen

Voor gemeenten met een hoge gemiddelde en totale woningwaarde zal de onroerende zaakbelastingen op het gebruik van woningen (OZBG) een bruikbare heffing zijn ter compensatie van de inkomstenderving. Enerzijds bestaat er een indirecte relatie tussen de woningwaarde en de draagkracht van de bewoner, zodat bij hogere WOZ-waardes naar verwachting de OZBG gemakkelijker te innen is dan bij lagere WOZ-waardes. Anderzijds kan het te compenseren bedrag bij de aanwezigheid van een hoog aantal woningen verdeeld worden over veel belastingplichtigen, zodat het bedrag per belastingplichtige beperkt blijft. Het tarief voor de her in te voeren OZBG kan hiermee laag blijven.

Dit betekent dat naar verwachting het tarief voor de OZBG in de gemeenten met hoge WOZ-waardes, zoals in de Randstad en bepaalde 'rijke' gemeenten als Blaricum, niet zo hoog hoeft te zijn en dat het tarief voor de OZBG in gemeenten met lage WOZ-waardes, zoals in Zeeland en het noorden van het land, wel hoog zal moeten zijn. Bij gemeenten met een klein aantal woningen zal het belastingbedrag per belastingplichtige bovendien hoger zijn dan bij gemeenten met een groot aantal woningen, omdat het te compenseren bedrag over minder belastingplichtigen verdeeld kan worden.

De cijfers uit onze vragenlijst lijken dit te bevestigen. Zo verschilt het te hanteren tarief voor de onroerende zaakbelasting voor het gebruik van woningen binnen de Belasting Samenwerking Gemeenten en Hoogheemraadschap Utrecht (BghU) per gemeente sterk. Een relatief rijke gemeente binnen de BghU is De Bilt. Met een totale WOZ-waarde van € 6.157 miljoen voor 20.407 woningen, bedraagt de gemiddelde WOZ-waarde per woning daar iets meer dan drie ton. Het tarief voor de OZBG van woningen kan hiermee laag blijven, namelijk 0,1662%. Een andere aan de BghU deelnemende gemeente, Nieuwegein, komt er minder goed vanaf. Met een totale WOZ-waarde van € 5.432 miljoen voor 28.035 woningen bedraagt de gemiddelde WOZ-waarde per woning daar zo'n € 194.000. Het tarief voor de OZBG wordt hierdoor noodgedwongen hoger, namelijk 0,2384%. Bij de berekening van de tarieven is overigens uitgegaan van het volledig verhalen van de inkomstenderving met de OZBG, dus zonder een ingezetenenheffing in te voeren.

In onderstaande tabel is het voorgaande visueel weergegeven, waarbij de gemeenten waarbij de berekeningen (deels) ontbraken niet zijn vermeld.

Gemeente	Aantal woningen	Totale WOZ-waarde woningen	tarief OZBG %
Amsterdam	428.860	€ 106.564.163.000,00	0,1929
Bunnik	6504	€ 1.724.000.000,00	0,1832
De Bilt	20407	€ 6.157.000.000,00	0,1662
Houten	19519	€ 4.920.000.000,00	0,2023
Lopik	5415	€ 1.364.000.000	0,2100
Nieuwegein	28035	€ 5.432.000.000	0,2384
UHR	21901	€ 6.388.000.000	0,1903
Utrecht	151345	€ 31.014.000.000	0,2546
Zeist	28798	€ 7.875.000.000	0,1919
Boekel	3803	€ 929.547.000	0,2161
Deurne	13112	€ 3.103.325.000	0,2224
Landerd	5940	€ 1.562.796.000	0,2014
Oss	39263	€ 7.852.567.000	0,2674
Uden	18363	€ 3.967.866.000	0,2315
Veghel	15668	€ 3.581.453.000	0,2288
Culemborg	12.362	€ 2.544.426	0,2438
Geldermalsen	10.640	€ 2.763.966	0,2111
IJsselstein	14.225	€ 3.258.211	0,2253
Lingewaal	4.499	€ 1.107.581	0,2134
Maasdriel	9.575	€ 2.423.409	0,2197
Montfoort	5.671	€ 1.398.211	0,2066
Neerijnen	4.629	€ 1.177.699	0,2144
Tiel	18.417	€ 3.349.830	0,2981
West Maas en Waal	7.799	€ 1.811.494	0,2280
Wijk bij Duurstede	9.804	€ 2.394.059	0,2174
Cuijk	10838	€ 2.144.000.000	0,2500
Grave	5800	€ 1.070.000.000	0,2500
Mill en St Hubert	4460	€ 1.039.000.000	0,2200
Emmen	47643	€ 7.125.565.000	0,4346
Ameland	3014	€ 759.000.000	0,3030
Vlieland	1071	€ 298.000.000	0,2010

3.6.2. Ingezetenenheffing

Voor de ingezetenenheffing maakt het aantal inwoners boven de 18 jaar dan weer verschil, omdat dat de grondslag voor de in te voeren heffing vormt. Gemeenten met veel volwassen inwoners zullen het tarief voor de ingezetenenheffing laag kunnen houden en gemeenten met weinig volwassen inwoners zullen het tarief hoger moeten stellen. Gemeenten met relatief veel kinderen hebben hierbij een nadeel.

Daarbij maakt het nog verschil hoe de ingezetenenheffing daadwerkelijk wordt ingericht, zoals hierboven bij kwijtschelding is vermeld. Wordt de ingezetenenheffing geheven per huishouden, dan wordt de belastingdruk anders verdeeld dan bij de vormgeving als individuele heffing. Ook het al dan

niet verlenen van kwijtschelding maakt verschil. Bij relatief 'arme' gemeenten zal het tarief verder omhoog moeten om de opbrengst te kunnen halen. Dit geldt naar verwachting ook voor gemeenten met veel gepensioneerden die in aanmerking komen voor kwijtschelding.

Onze vragenlijst leverde op dit punt te weinig gedetailleerde gegevens op om hier nadere uitspraken over te doen. Nader onderzoek naar de bevolkingssamenstelling in relatie tot de mogelijke uitvoeringsvarianten zal aanwijzingen kunnen geven over de meest doelmatige wijze van vormgeving van de ingezetenenheffing, met de minste herverdelingseffecten.

4. Analyse ESBL op basis van de lessen uit de historie en de uitkomsten van de vragenlijst

Wanneer wij de lessen uit de historie en de uitkomsten van de vragenlijst combineren komen wij tot de volgende analyse. Een verruiming van het gemeentelijke belastinggebied in de orde van grootte van € 4 miljard is op zich een denkbare optie. Een verschuiving van de belastingdruk van rijksbelastingen naar gemeentelijke belastingen in de orde van grootte van € 4 miljard is slechts één van de mogelijkheden om een verlaging van de belastingdruk op arbeid te realiseren.²⁰ Vraag is of deze mogelijkheid de meest wenselijke is. Die vraag dient door een nieuw kabinet te worden beantwoord. Het ESBL plaatst bij de in 2016 door Plasterk en Wiebes bekend gemaakte plannen een aantal kanttekeningen.

Vraag is of de verschuiving voor gemeenten per saldo voordelig is. De uitkomsten van de vragenlijst wijzen erop dat de afschaffing van een aantal kleine belastingen voor individuele gemeenten zeer nadelig kan uitpakken en dat de compensatie via de herinvoering van de OZB voor gebruikers van woningen en/of een ingezetenenheffing tot flinke lastenverschuivingen kan, en naar verwachting zal leiden. De verruiming van het gemeentelijke belastinggebied gaat bovendien niet gepaard met een verbetering van het gemeentelijke voorzieningenniveau, zodat het waarom van een hogere belastingaanslag voor de gemeentelijke belastingbetalers niet direct duidelijk zal zijn. Weliswaar worden gemeenten door een verruiming van het gemeentelijke belastinggebied iets minder afhankelijk van rijksuitkeringen, maar ook na de schuif komt nog slechts een kwart van de gemeentelijke inkomsten uit eigen belastingen en heffingen. Historisch gezien zal de omvang van het gemeentelijke belastinggebied in de Nederlandse context altijd bescheiden van omvang blijven. Vraag is voorts of er, ongeveer twintig jaar na de meest recente hervorming van het gemeentelijke belastinggebied, aanleiding en ruimte is om alweer een ingrijpende hervorming tot stand te brengen. Stabiliteit is bevorderlijk voor de kwaliteit en de effectiviteit van de belastingheffing.

Met betrekking tot de onderscheiden in te voeren of af te schaffen belastingen leidt de analyse van het ESBL op basis van de historie en de uitkomsten van de vragenlijst tot de volgende noties.

4.1. Herinvoering OZB-gebruikersheffing woningen

Herinvoering van de ozb-gebruikersheffing op woningen is in de ogen van het ESBL goed realiseerbaar en terecht. De afschaffing van die belasting in 2006 werd naar het oordeel van het ESBL door politiek opportunisme ingegeven. In aanvulling hierop zullen de roerende woon- en bedrijfsruimtebelastingen moeten worden gehandhaafd en aangevuld met een gebruikersheffing, om zo strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel te voorkomen.

²⁰ Zie bijv. L.G.M. Stevens en K. Caminada, 'Blauwdruk voor belastinghervorming', *WFR* 2017/101, die onder meer een verschuiving van de belastingen op arbeid naar de verbruiksbelastingen voorstellen.

Alvorens tot herinvoering van de OZB voor gebruikers van woningen en het vergelijkbare onderdeel van de RWBB wordt besloten dient aandacht te worden besteed aan de grote verschillen in te hanteren tarieven die uit onze vragenlijst naar voren komen. De inkomstenderving door de korting op het gemeentefonds en de afschaffing van een aantal kleinere belastingen pakt voor individuele gemeenten zeer verschillend uit. Ook de waarde van het woningbestand verschilt per gemeente. Het is aan het nieuwe kabinet om te beoordelen of de tariefverschillen die hieruit voortvloeien aanvaardbaar zijn.

4.2. Ingezetenenheffing

De invoering van een ingezetenenheffing ligt naar het oordeel van het ESBL minder voor de hand. De historie laat zien dat hoofdelijke omslagen verstorend kunnen werken en ook de Engelse poll tax was geen succes. Indien er al een ingezetenenheffing zou moeten komen dan zou deze naar het oordeel van het ESBL beter, net zoals dit bij de waterschappen het geval is, kunnen worden geheven per woonruimte. Een dergelijke vormgeving leidt naar verwachting tot minder vergaande inkomenseffecten bij onder meer huishoudens met studerende kinderen en biedt uitvoeringstechnisch voordelen, onder meer ingeval van belastingsamenwerking tussen gemeenten en waterschappen.

4.3. Afschaffing belastingen

Bij de invoering van deze beide belastingen zou het kabinet het in de ogen van het ESBL, afgezien van de in dit artikel niet verder uit te werken mogelijkheid van een zogenoemde WIZ-bijdrage waarmee op initiatief van bewoners de realisatie van extra voorzieningen in een woonbuurt zou kunnen worden bekostigd, kunnen laten. Het huidige gemeentelijke belastinggebied bestaat nog slechts relatief kort. Voor ingrijpende wijzigingen is, afgezien van de wens om tot een belastingschuif te komen, de facto geen aanleiding.

De afschaffing van een aantal kleinere gemeentelijke belastingen levert geen duidelijke voordelen op en is voor de realisering van de belastingschuif niet noodzakelijk. Deze afschaffing leidt integendeel tot extra herverdeeleffecten en tot opwaartse druk bij de tarieven van de nieuw in te voeren belastingen. Zij zorgt bovendien voor een, in verband met de beperkte omvang van het gemeentelijke territoir en de verschillen tussen gemeenten, ongewenste versmalling van het draagvlak van de gemeentelijke belastingen. Met name voor gemeenten met relatief weinig inwoners, zoals bijvoorbeeld Ameland, kan de afschaffing van de kleinere belastingen tot ongewenste effecten leiden. De inwoners betalen hiervoor het gelag. Het nieuwe kabinet zal moeten bezien of deze effecten aanvaardbaar zijn.

Blz. .. Prof. dr. J.A. Monsma en mr. A.P. Monsma

HERZIENING GEMEENTELIJK BELASTINGGEBIED OPPORTUUN?

De auteurs gaan in op door een nieuw kabinet uit te werken voorstellen om € 4 miljard te verschuiven van de rijksbelastingen (IB/LB) naar de gemeentebelastingen. Die voorstellen behelzen een korting op het gemeentefonds, herinvoering van de OZB voor gebruikers van woningen, introductie van een ingezetenenbelasting en afschaffing van een zestal kleinere belastingen. De auteurs hebben onderzoek gedaan naar eerdere wijzigingen van het gemeentelijke belastinggebied en, via een vragenlijst onder gemeenten en belastingsamenwerkingen, naar de effecten van de voorstellen voor gemeenten en belastingbetalers. De geschiedenis leert dat niet alle belastingsoorten geschikt zijn als gemeentelijke belasting en dat in de Nederlandse verhoudingen een substantiële, betrouwbare en voorspelbare uitkering van het Rijk aan gemeenten onvermijdelijk is. De uitkomsten van de vragenlijst wijzen uit dat de voorgestelde wijzigingen voor individuele gemeenten en hun inwoners heel verschillend uitpakken. Er zal een lastenverschuiving optreden en een verhoogd beroep op kwijtschelding is aannemelijk. Een door het volgende kabinet te beantwoorden vraag is of deze effecten aanvaardbaar zijn.