

*Toets aan de rechtsbeginselen niet marginaal*

Advocaat-Generaal IJzerman concludeert dat de vrijstelling van rioolheffing voor 'eigendommen, uitsluitend dienende tot openbare eredienst of voor bijeenkomsten van genootschappen op geestelijke grondslag, andere dan kerkgenootschappen' in strijd is met het gelijkheidsbeginsel en dat een objectieve en redelijke rechtvaardiging ontbreekt. De A-G toetst de vrijstelling in de verordening aan het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke regelgeving. Daarbij toetst de A-G niet terughoudend, maar 'exceptief', in navolging van de uitspraak van de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State van 20 februari 2020 (nr. 201802281/3/R2, ECLI:NL:RVS:2020:452).

Eerder al had staatsraad R.J.G.M. Widdershoven (conclusie van 22 december 2017, nr. 201701963/3/R1 en 201705745/2/A1, ECLI:NL:RVS:2017:3557) op basis van jurisprudentie geconcludeerd, dat algemeen verbindende voorschriften (zoals gemeentelijke verordeningen) niet altijd meer terughoudend worden getoetst, zoals het Landbouwwiegersarrest van de Hoge Raad uit 1986 (HR 16 mei 1986, nr. 12.818, ECLI:NL:HR:1986:AC9354) nog voorschreef. In dat arrest bepaalde de Hoge Raad dat een verordening pas onverbindend was, indien de strijd met de rechtsbeginselen leidde tot willekeurige belastingheffing (willekeursluis). Volgens Widdershoven wordt deze willekeursluis inmiddels niet meer toegepast bij toetsing aan het gelijkheidsbeginsel, bij het verbod op terugwerkende kracht en waarschijnlijk ook niet bij het vertrouwensbeginsel. Volgens Widdershoven bestaan er bovendien goede redenen om de willekeursluis helemaal te schrappen.

A-G IJzerman volgt deze lijn in zijn conclusie en toetst de kerkenvrijstelling binnen de rioolheffing van de gemeente Loppersum niet terughoudend. Overigens komt de willekeursluis nog steeds wel voor in jurisprudentie over gemeentelijke belastingen. Zie voor een recent voorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden 9 februari 2021, nr. 20/00431, ECLI:NL:GHARL:2021:1244, waarin het hof in rechtsoverweging 4.3 expliciet vermeldt, dat hij de verordening reclamebelasting van de gemeente Ede marginaal toetst en slechts ingrijpt indien de keuzes van de gemeentelijke wetgever leiden tot een onredelijke of willekeurige belastingheffing.

*Fiscale verordenende bevoegdheid is ruim*

De fiscale autonomie van gemeenten is enerzijds beperkt, nu de wetgever in formele zin bepaalt welke heffingen de gemeenteraad mag invoeren en in de bevoegdheidtoekennende bepaling bepaalde keuzes vooraf kan invullen. Ook de potentiële belastingopbrengst van gemeenten is laag. Anderzijds is de verordenende bevoegdheid op fiscaal gebied groot, nu de gemeenteraad zelf de essentialia van de heffing kan bepalen, indien en voor zover de formele wetgever dit niet reeds heeft gedaan. Dit geeft de gemeente enigszins de ruimte om de heffing naar eigen idee in te vullen en de heffing aan te laten sluiten bij de plaatselijke wensen en behoeftes. Voorbeelden van toegestane keuzes zijn de heffing van reclamebelasting naar de WOZ-waarde van de onroerende zaken waarop de reclame is aangebracht (bijv. (Hof Den Bosch 21 februari 2019, nr. 18/00030, ECLI:NL:GHSHE:2019:644) en het zaagtandtarief binnen de bouwleges van de gemeente Rotterdam (HR 30 juni 2017, nr. 16/05127, NLF2017/1633 m.nt. Peter van der Muur). Binnen de rioolheffing zijn eveneens niet alle essentialia ingevuld door de formele wetgever, zodat hierbij vrijheid bestaat voor eigen invulling. Die bevoegdheid is echter niet onbegrensd. Afgezien van wettelijke beperkingen, zoals het winstverbod en het draagkrachtverbod, geldt ook de beperking van de algemene rechtsbeginselen. De vrijheid van de gemeenteraad eindigt waar ongeoorloofde strijd met de rechtsbeginselen ontstaat.

*Waarom mag een kerkenvrijstelling niet volgens de A-G?*

De rechtbank en het hof hebben bij hun beoordeling de fiscale autonomie voorop gesteld. Zij achtten de rechtvaardiging die de gemeente geeft voor de kerkenvrijstelling objectief en redelijk. De eigendommen die uitsluitend dienen als kerk zijn openbaar toegankelijk en dienen het algemene belang. Tevens is de vrijstelling niet subjectief geformuleerd, maar objectief. Alle eigendommen die aan het criterium voldoen (een kerkelijke bestemming hebben) worden vrijgesteld. Het is in dit kader

relevant om te vermelden dat de rioolheffing een eigenarenheffing is en geen gebruikersheffing; de vrijstelling sluit hierbij aan.

De A-G komt tot een ander oordeel en daarvoor noemt hij als reden dat de door de gemeente gegeven rechtvaardiging objectief moet zijn *in het licht van de regeling*. De rioolheffing is een bestemmingsheffing en alle percelen ten aanzien waarvan de gemeente haar rioleringsstaak uitoefent (en daarvan profijt hebben) zouden moeten meebetalen aan de kosten die door die taak worden opgeroepen. Woningen en kerken zijn in die zin gelijke gevallen, omdat beide rioleringskosten oproepen en profijt hebben van de gemeentelijke taakuitoefening. De A-G acht het algemene belang dat kerken dienen in het licht van de wettelijke bepaling geen objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor het uitzonderen van kerken van de rioolheffing. In dat geval zouden volgens de A-G nog andere eigendommen die het algemeen belang dienen kunnen worden uitgezonderd, zoals zoals musea, monumenten en sportgelegenheden.

*Op de stoel van de regelgever?*

Dit laatste lijkt mij geen steekhoudend argument bij de beoordeling of de door de gemeente opgenomen vrijstelling door de beugel kan. Het gaat erom of de gemeente in redelijkheid heeft kunnen komen tot deze vrijstelling. Dat er mogelijk nog andere categorieën ook uitgezonderd zouden kunnen worden doet dan niet ter zake. Wel zou dat relevant kunnen zijn bij de beoordeling of sprake is van gelijke gevallen. Andere gevallen die ook het algemeen belang dienen zouden met dat argument een beroep kunnen doen op de vrijstelling. Daarbij merk ik op dat vrijstellingen doorgaans restrictief worden uitgelegd.

Wel ben ik het eens met het oordeel dat de ruimte voor eigen invulling van de heffing en de grenzen die daaraan worden gesteld door het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel mede afhangen van het karakter van de heffing. Ik onderschrijf dat de door de gemeente aangevoerde rechtvaardigingsgrond voor de ongelijke behandeling beoordeeld moet worden in het licht van de (bevoegdheidstoekennende) regeling. In die zin kan ik het wel eens zijn met de lijn die de A-G hier aanhoudt. Of de Hoge Raad de exceptieve toetsing hier zal volgen weet ik niet. De Hoge Raad zou er ook voor kunnen kiezen de keuze van de gemeentelijke wetgever te respecteren, zolang die niet van redelijke grond ontbloot is. Het is immers aan de gemeenteraad om de (regelgevende) keuzes te maken die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing.

Maar ook bij een terughoudende toetsing kan ik me voorstellen dat de hier ingevoerde kerkenvrijstelling discriminatoir geacht wordt door de Hoge Raad. Het oordeel dat de ingevoerde vrijstelling leidt tot willekeurige belastingheffing acht ik in deze zaak niet ondenkbaar.

*Vergelijkbare uitspraak*

Rechtbank Rotterdam heeft inmiddels in een vergelijkbare zaak geoordeeld, dat een kerkenvrijstelling voor rioolheffing in strijd is met het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke regelgeving (Rechtbank Rotterdam 26 februari, nrs. 18/5028, 18/5030 en 18/5031, ECLI:NL:RBROT:2021:1666). Daarbij wijst de rechtbank op het karakter van de heffing en toetst de rechtbank niet terughoudend, maar vol.

Ik ben benieuwd naar de uitspraak van de Hoge Raad.

*Anneke Monsma, Erasmus Universiteit Rotterdam*