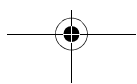
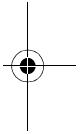
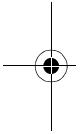
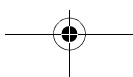
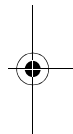
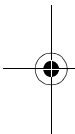




FISCALE ASPECTEN GEMEENTELIJKE MILIEUTAKEN





Fiscale aspecten gemeentelijke milieutaken

*Tax-Related Aspects of Local Government's Environmental
Responsibilities*

dr. G. Groenewegen

Sdu Uitgevers
Amersfoort

Technische realisatie: GrafiData Deventer

ISBN 978-90-6476-284-0

© 2009, Sdu Uitgevers, Amersfoort

Sdu Uitgevers

Postbus 2511, 3800 GB Amersfoort, tel. (033) 450 15 50, fax (033) 450 15 00.

Nadere informatie over de uitgaven van Sdu Uitgevers Amersfoort vindt u op www.sffu.nl.

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten ten aanzien van deze uitgave worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu *Fiscale & Financiële Uitgevers*.

Behoudens de in of krachtens de Auteurswet 1912 gestelde uitzonderingen, mag niets uit deze uitgave worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Voor zover het maken van reprografische verveelvoudigingen uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h Auteurswet 1912, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoedingen te voldoen aan de Stichting Reprorecht (Postbus 3051, 2130 KB Hoofddorp, www.reprorecht.nl). Voor het overnemen van gedeelte(n) uit deze uitgave in bloemlezingen, readers en andere compilatiewerken (artikel 16 Auteurswet 1912) dient men zich te wenden tot de Stichting PRO (Stichting Publicatie- en Reproductierechten Organisatie, Postbus 3060, 2130 KB Hoofddorp, www.cedar.nl/pro). Voor het overnemen van een gedeelte van deze uitgave ten behoeve van commerciële doeleinden dient men zich te wenden tot de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, kan voor de afwezigheid van eventuele (druk)fouten en onvolledigheden niet worden ingestaan en aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever deswege geen aansprakelijkheid voor de gevolgen van eventueel voorkomende fouten en onvolledigheden.

Voorwoord

In het voor u liggende proefschrift is getracht de fiscale aspecten van gemeentelijke milieutaken in kaart te brengen. De directe aanleiding voor dit onderwerp was de toenemende aandacht voor het milieu waarbij veel milieutaken door gemeenten worden uitgevoerd. Hierbij is het van belang te weten hoe de – met name de fiscale – bekostiging is geregeld dan wel of dit kan worden verbeterd. Ik hoop met dit proefschrift hierin enig inzicht te hebben gegeven.

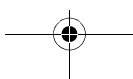
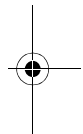
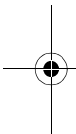
Iedere universitaire medewerker wordt geacht een proefschrift te schrijven. Doorzettingsvermogen en discipline zijn essentiële kenmerken van de promovendus want het schrijven van een proefschrift is een eenzame aangelegenheid. Dit proefschrift is mede tot stand is gekomen met de hulp van anderen.

Allereerst ben ik veel dank verschuldigd aan mijn promotor prof. mr. drs. H.P.A.M. van Arendonk. Van hem heb ik de kans gekregen om na mijn studie tot de wetenschappelijke staf van de Erasmus Universiteit Rotterdam toe te treden. Zijn geduld en opbouwende kritiek zijn een steun geweest tijdens het schrijven van dit proefschrift. Tevens dank ik de andere leden van de kleine promotiecommissie, prof. dr. J.A. Monsma, prof. dr. H.A. Kogels en prof. dr. L. van Leeuwen, voor hun commentaar. Mijn zakelijk partner Marco van der Burg wil ik danken voor het feit dat ik op kantoor tijd kon vrijmaken om aan dit proefschrift te kunnen werken. Daarnaast gaat mijn dank uit naar al diegenen die direct of indirect hebben bijgedragen aan de voltooiing van dit proefschrift.

Niet alleen de (fiscaal)juridische aspecten zijn belangrijk geweest bij het schrijven van dit proefschrift. Vooral omdat het schrijven grotendeels naast een fulltime aanstelling bij mijn kantoor moest plaatsvinden hebben andere aspecten van het leven vaak moeten wijken. Bijzondere dank gaat uit naar mijn ouders die mij altijd hebben gesteund en die ik de afgelopen tijd tekort heb gedaan. Aan hen draag ik dit boek op.

Ten slotte dank ik mijn partner Ton Verbaan zonder wie ik de kracht niet had kunnen opbrengen om dit proefschrift te schrijven.

Rotterdam, november 2008



Inhoudsopgave

Voorwoord / 5

Lijst van afkortingen / 15

1 Inleiding / 17

- 1.1 Algemene inleiding / 17
- 1.2 Probleemstelling / 18
- 1.3 Methode van onderzoek / 18
- 1.4 Belang van het onderzoek / 18
- 1.5 Wijze van behandeling / 19

2 Verhouding Rijk en gemeenten / 21

- 2.1 Inleiding / 21
- 2.2 Ontstaansgeschiedenis gemeenten / 21
- 2.3 Verhouding rijk en gemeenten / 22
 - 2.3.1 Staatsrechtelijke positie en verdeling bevoegdheden tot 1798 / 22
 - 2.3.2 Staatsrechtelijke positie en verdeling bevoegdheden tot 1814 / 23
 - 2.3.3 Staatsrechtelijke positie en verdeling bevoegdheden tot 1848 / 24
 - 2.3.4 Staatsrechtelijke positie en verdeling bevoegdheden vanaf 1848 / 25
- 2.4 Gemeenschapsrecht / 27
 - 2.4.1 Invloed Europese regelgeving / 27
 - 2.4.2 Implementatie Europese regelgeving / 29
 - 2.4.3 Europees Handvest voor de lokale autonomie en subsidiariteitsbeginsel / 32
 - 2.4.4 Kaderrichtlijn Water / 37
 - 2.4.4.1 Algemeen / 37
 - 2.4.4.2 Doel / 37
 - 2.4.4.3 Gevolgen gemeenten en waterschappen / 38
 - 2.4.4.4 Rechtstreekse werking Kaderrichtlijn Water / 40
- 2.5 Samenvatting en conclusie / 42

3 Rijksmilieutaakstelling gemeenten / 45

- 3.1 Inleiding / 45
- 3.2 Nationale Milieubeleidsplannen / 45
 - 3.2.1 Nationaal milieubeleidsplan-1 / 45
 - 3.2.2 Nationaal Milieubeleidsplan-plus / 46
 - 3.2.3 Nationaal Milieubeleidsplan-2 / 48
 - 3.2.4 Nationaal milieubeleidsplan-3 / 49
 - 3.2.5 Nationaal Milieubeleidsplan-4 / 51
- 3.3 Milieuprogramma's / 53
 - 3.3.1 Algemeen / 53
 - 3.3.2 Inventarisatie milieutaakstelling gemeenten / 53
- 3.4 Samenvatting en conclusie / 56

4 Kosten gemeentelijke milieutaken / 59

- 4.1 Inleiding / 59
- 4.2 Nationaal Milieubeleidsplan-1 / 59
- 4.3 Nationaal Milieubeleidsplan-plus / 60
- 4.4 Notitie instrumentarium, handhaving en de uitbouw van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne / 61
- 4.5 Nationaal Milieubeleidsplan-2 / 63
- 4.6 Nationaal Milieubeleidsplan-3 / 64
- 4.7 Nationaal Milieubeleidsplan-4 / 65
- 4.8 Milieuprogramma's en Miljoenennota's / 65
 - 4.8.1 Algemeen / 65
 - 4.8.2 Milieuprogramma 1997-2000 en Miljoenennota 1997 / 66
 - 4.8.2.1 Kosten en bekostiging / 66
 - 4.8.2.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken / 66
 - 4.8.2.3 Miljoenennota 1997 / 67
 - 4.8.3 Milieuprogramma 1998-2001 en Miljoenennota 1998 / 69
 - 4.8.3.1 Kosten en bekostiging / 69
 - 4.8.3.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken / 71
 - 4.8.3.3 Miljoenennota 1998 / 71
 - 4.8.4 Milieuprogramma 1999-2002 en Miljoenennota 1999 / 73
 - 4.8.4.1 Kosten en bekostiging / 73
 - 4.8.4.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken / 75
 - 4.8.4.3 Miljoenennota 1999 / 75
 - 4.8.5 Milieuprogramma 2000-2003 en Miljoenennota 2000 / 78
 - 4.8.5.1 Kosten en bekostiging / 78
 - 4.8.5.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken / 79
 - 4.8.5.3 Miljoenennota 2000 / 80
 - 4.8.6 Milieuprogramma 2001-2004 en Miljoenennota 2001 / 82
 - 4.8.6.1 Kosten en bekostiging / 82
 - 4.8.6.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken / 82
 - 4.8.6.3 Miljoenennota 2001 / 83
 - 4.8.7 Milieuprogramma 2002-2005 en Miljoenennota 2002 / 84
 - 4.8.7.1 Kosten en bekostiging / 84
 - 4.8.7.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken / 85
 - 4.8.7.3 Miljoenennota 2002 / 85
 - 4.8.8 Overzichtsconstructies milieu vanaf 2003 / 85
- 4.9 Kostenontwikkeling afzonderlijke gemeenten / 86
- 4.10 Onderzoek gemeentelijke afvalstoffenheffingen Afval Overleg Orgaan/SenterNovem / 87
- 4.11 Samenvatting en conclusie / 89

5 Financiële verhouding Rijk en gemeenten / 93

- 5.1 Inleiding / 93
- 5.2 Aspiratieniveaus / 94
- 5.3 Wetsgeschiedenis / 95
 - 5.3.1 Inleiding / 95
 - 5.3.2 Financiële verhouding tot 1851 / 95
 - 5.3.3 Financiële verhouding van 1848 tot 1897 / 97
 - 5.3.4 Financiële-verhoudingswet 1897 / 98
 - 5.3.5 Financiële-verhoudingswet 1929 / 100
 - 5.3.6 Financiële-verhoudingswet 1960 / 102
 - 5.3.7 Financiële-verhoudingswet 1984 / 104
 - 5.3.8 Financiële-verhoudingswet 1997 / 107
 - 5.3.8.1 Aanleiding / 107

5.3.8.2	Uitgangspunten nieuw verdeelstelsel / 107
5.3.8.3	Verdeelmaatstaven / 109
5.3.8.4	Flexibel en dynamisch systeem / 110
5.3.9	Stand van zaken / 110
5.4	Rapporten diverse commissies / 112
5.4.1	Inleiding / 112
5.4.2	Rapport commissie-Oud / 112
5.4.3	Rapport commissie-Christiaanse / 113
5.4.4	Rapport commissie-De Kam / 117
5.4.5	Rapport Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden / 119
5.4.5.1	Inhoud rapport / 119
5.4.5.2	Standpunt Vereniging van Nederlandse Gemeenten / 121
5.4.6	Rapport vergroening van het fiscale en financiële stelsel; mogelijkheden voor gemeenten en provincies / 122
5.4.7	Advies commissie-Eenhoorn / 123
5.5	Ontwikkelingen gemeentelijk belastinggebied / 124
5.5.1	Inleiding / 124
5.5.2	Gemeentewet van 1970 / 124
5.5.3	Limitering OGB, leges en rechten / 125
5.5.4	Invoering parkeerbelastingen en vereenvoudiging en vergroting gemeentelijke beleidsvrijheid / 126
5.5.5	Vereenvoudiging regelgeving en vergroting van gemeentelijke en provinciale beleidsvrijheid / 127
5.5.6	Wet materiële belastingbepalingen / 128
5.5.7	Afschaffing preventief toezicht / 134
5.5.8	Verruiming gemeentelijke beleidsvrijheid belastingsschulden / 135
5.5.9	Nieuwe comptabiliteitsvoorschriften gemeenten / 135
5.5.10	Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken / 135
5.5.11	Invoering lokale lastenverlichting (Zalmsnip) / 139
5.5.12	Wijziging werktuigenvrijstelling / 140
5.5.13	Besluit verhaal OZB / 140
5.5.14	Wijziging vormgeving lokale lastenverlichting / 141
5.5.15	Wijziging tariefdifferentiatie OZB / 141
5.5.16	Vrijstelling substraatteelt / 142
5.5.17	Wijziging Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen / 143
5.5.18	Afschaffing lokale lastenverlichting / 145
5.5.19	Wijziging Wet waardering onroerende zaken in verband met doelmatige uitvoering / 145
5.5.20	Wet werken aan winst / 153
5.5.21	Basisregistratie WOZ / 154
5.5.22	Maatschappelijk gebruik WOZ-gegevens / 155
5.5.23	Afschaffing gebruikers-OZB op woningen en limitering tarieven / 155
5.5.24	Invoering tariefdifferentiatie parkeerbelastingen / 162
5.5.25	Vrijstelling precariobelasting ondergrondse infrastructuur / 162
5.5.26	Wet bijzondere maatregelen grootstedelijke problematiek / 162
5.5.27	Vervallen limitering tarieven OZB / 164
5.6	Samenvatting en conclusie / 164
6	Huidig gemeentelijk fiscaal bekostigings-instrumentarium / 169
6.1	Inleiding / 169
6.2	Baatbelasting / 169
6.2.1	Inleiding en wetsgeschiedenis / 169
6.2.2	Aard en karakter / 171

6.2.3	Belastingplicht / 171
6.2.4	Voorwerp van de belasting / 173
6.2.5	Belastbaar feit / 180
6.2.5.1	Inleiding / 180
6.2.5.2	Voorzieningen / 180
6.2.5.3	Onderhoud, verbetering of vervanging / 181
6.2.5.4	Kosten van voorzieningen / 189
6.2.5.5	Kostentoerekening bovenwijkse voorzieningen / 190
6.2.5.6	Gebate onroerende zaken / 190
6.2.5.7	Baat complexe voorzieningen / 193
6.2.5.8	Tijdstip beoordeling baat / 194
6.2.6	Heffingsmaatstaf / 195
6.2.7	Tarief en kostenverhaal / 197
6.2.7.1	Algemeen / 197
6.2.7.2	Tariefdifferentiatie / 200
6.2.8	Tijdstip invoering heffing, belastingtijdvak en heffingssysteem / 200
6.2.9	Bekostigingsbesluit / 201
6.2.9.1	Algemeen / 201
6.2.9.2	Aanduiding gebate gebied / 203
6.2.9.3	Mate van kostenverhaal / 203
6.2.9.4	Publicatie / 205
6.2.10	Andere wijzen van kostenverhaal / 205
6.2.11	Overgangsrecht / 206
6.2.12	Kostenverhaal grondexploitatie / 207
6.2.12.1	Aanleiding / 207
6.2.12.2	Inhoud wetswijziging / 208
6.2.12.3	Gevolgen baatbelasting / 209
6.2.13	Aanpalende ontwikkelingen publiekrechtelijk kostenverhaal / 210
6.2.13.1	Planschadevergoedingsovereenkomsten / 210
6.2.13.2	Genotsrechten planschadeverzoeken en bestemmingsplan (leges) / 211
6.2.13.3	Bijdrage bedrijfsgerichte gebiedsverbetering (Experimentenwet BGV-zones) / 213
6.3	Rechten / 213
6.3.1	Algemeen / 213
6.3.2	Gebruiksrechten in het algemeen / 214
6.3.3	Genotsrechten in het algemeen / 215
6.4	Reinigingsrechten / 216
6.4.1	Inleiding / 216
6.4.2	Wetsgeschiedenis / 216
6.4.3	Aard en karakter / 216
6.4.4	Belastingplicht / 218
6.4.5	Voorwerp van de belasting / 219
6.4.6	Belastbaar feit / 220
6.4.7	Heffingsmaatstaf / 220
6.4.8	Tarief / 222
6.4.9	Tijdstip heffing, belastingtijdvak en heffingssystemen / 222
6.5	Rioolrechten / 223
6.5.1	Inleiding / 223
6.5.2	Aard en karakter / 223
6.5.3	Belastingplicht / 224
6.5.4	Voorwerp van de belasting / 226
6.5.5	Belastbaar feit / 226
6.5.6	Heffingsmaatstaf / 227
6.5.7	Tarief / 230
6.5.8	Tijdstip heffing, belastingtijdvak en heffingssystemen / 231
6.6	Afvalstoffenheffing / 231

6.6.1	Inleiding / 231
6.6.2	Aard en karakter / 231
6.6.3	Wetsgeschiedenis / 233
6.6.4	Belastingplicht / 233
6.6.5	Voorwerp van de belasting / 235
6.6.5.1	Inleiding / 235
6.6.5.2	Het begrip 'perceel' / 235
6.6.5.3	Het begrip 'inzamelplicht' / 237
6.6.6	Belastbaar feit / 237
6.6.7	Heffingsmaatstaf / 238
6.6.8	Tarief / 239
6.6.9	Tijdstip heffing, belastingtijdvak en heffingssystemen / 240
6.7	Samenvatting en conclusie / 240
7	Bekostiging als instrument van milieubeleid / 243
7.1	Inleiding / 243
7.2	Opvatting Rijk / 243
7.2.1	Algemeen / 243
7.2.2	Rapport 'Fiscale Vergroening: Een verkenning van de fiscale mogelijkheden om het milieu te ontlasten' / 246
7.2.3	Inventarisatie rijkswetgeving vergroening fiscale stelsel / 253
7.3	Bekostigen of reguleren / 257
7.3.1	Algemeen / 257
7.3.2	Bekostigen: 'de vervuiler betaalt' / 258
7.3.3	Reguleren / 259
7.3.4	Wet belastingen op milieugrondslag / 260
7.3.4.1	Algemeen en wetshistorie / 260
7.3.4.2	Innerlijk tegenstrijdige belastingen / 262
7.3.4.3	Evaluaties en effecten / 264
7.4	Vrijheid vaststellen heffingsmaatstaven / 266
7.4.1	Inleiding / 266
7.4.2	Wettelijk kader / 266
7.4.3	Achtergrond/wetsgeschiedenis / 267
7.4.4	Nieuwe vrijheid / 269
7.4.5	Verbod heffing naar draagkracht / 271
7.4.6	Maximale kostendekkendheid / 272
7.4.7	Zienswijzen literatuur / 274
7.4.8	Jurisprudentie na 1995 / 275
7.4.8.1	Algemeen / 275
7.4.8.2	Nieuwe vrijheid / 275
7.4.8.3	Verbod heffing naar draagkracht / 279
7.4.8.4	Maximale kostennorm / 279
7.4.8.5	Analyse gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel / 281
7.5	Samenvatting en conclusie / 284
8	Publiek- of privaatrechtelijk kostenverhaal / 285
8.1	Inleiding / 285
8.2	Onderscheid publiekrechtelijk en privaatrechtelijk kostenverhaal / 285
8.2.1	Ontstaan publiekrechtelijke bevoegdheid / 285
8.2.2	Ontwikkeling publiek- of privaatrechtelijke bevoegdheid / 286
8.2.3	Toepassing op gemeenten / 291
8.3	Maximale kostennorm publiekrechtelijk kostenverhaal / 293
8.3.1	Algemeen / 293

8.3.2	Welke kosten kunnen met rechten worden verhaald? / 293
8.3.3	Welke kosten kunnen met baatbelasting worden verhaald? / 296
8.3.4	Op welk niveau beoordelen kostennorm / 296
8.4	Samenvatting en conclusie / 299
9	Fiscaal milieukostenverhaal in de praktijk / 301
9.1	Inleiding / 301
9.2	Onderscheid (riool)gebruiks- en genotsrechten / 301
9.2.1	Algemeen / 301
9.2.2	Wetsgeschiedenis / 301
9.2.3	Bestaat er verschil / 302
9.3	Milieuleges / 305
9.3.1	Algemeen / 305
9.3.2	Kritiek op milieuleges / 306
9.3.3	Heffingsmaatstaf en tariefstelling / 309
9.3.4	Afschaffen milieuleges / 312
9.4	Toepassing waterspoor / 313
9.4.1	Algemeen en samenhang waterketen / 313
9.4.2	Smal waterspoor / 314
9.4.3	Breed waterspoor / 316
9.4.4	Wenselijkheid waterspoor / 317
9.5	Samenvatting en conclusie / 318
10	(On)mogelijkheden vergroening gemeentelijke belastingen / 319
10.1	Inleiding / 319
10.2	Rapport 'Vergroening van het fiscale en financiële stelsel; Mogelijkheden voor gemeenten en provincies' / 320
10.2.1	Algemeen / 320
10.2.2	Opties ter vergroening / 320
10.2.3	Commentaar / 324
10.3	Fiscaaljuridische (on)mogelijkheden vergroening gemeentelijke belastingen / 328
10.3.1	Algemeen / 328
10.3.2	Gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel / 328
10.3.3	(On)mogelijkheden vergroening gemeentelijke belastingen / 339
10.3.3.1	OZB en roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen / 339
10.3.3.2	Baatbelasting / 342
10.3.3.3	Forensenbelasting / 343
10.3.3.4	Toeristenbelasting / 345
10.3.3.5	Parkeerbelastingen / 347
10.3.3.6	Hondenbelasting / 348
10.3.3.7	Reclamebelasting / 350
10.3.3.8	Precariobelasting / 351
10.3.3.9	Rechten / 351
10.3.3.9.1	Algemeen / 351
10.3.3.9.2	Toepassing rechten en afvalstoffenheffing / 352
10.3.3.9.3	Toepassing rioolbestemmingsheffing(en) / 354
10.4	Samenvatting en conclusie / 354
11	Ontwikkelingen bekostiging (afval)waterbeheer / 357
11.1	Inleiding / 357
12	<i>Inhoudsopgave</i>

11.2	Huidige belastingen op (afval)water / 357
11.2.1	Algemeen / 357
11.2.2	Gemeenten / 357
11.2.3	Waterschappen / 357
11.2.4	Provincies / 359
11.2.5	Rijk / 359
11.2.6	Kosten / 360
11.3	Bekostiging waterketen en -systeemtaken / 360
11.3.1	Algemeen / 360
11.3.2	Rijkvisie Waterketen / 361
11.3.3	Nationaal Bestuursakkoord 'Nederland leeft met water' / 362
11.3.4	Kabinetstandpunt bekostiging regionaal waterbeheer / 363
11.3.5	Standpunt Vereniging van Nederlandse Gemeenten / 366
11.3.6	Standpunt Unie van Waterschappen / 366
11.4	Kaderrichtlijn Water / 367
11.4.1	Algemeen / 367
11.4.2	Bevoegdheidsverdeling: gevolgen gemeenten / 367
11.4.3	Kostenterugwinningdoelstelling en economische analyse / 369
11.4.4	Handhaving en toezicht / 371
11.4.5	Standpunt Vereniging van Nederlandse Gemeenten / 372
11.5	Verbreed rioolrecht: rioolbestemmingsheffing(en) / 372
11.5.1	Algemeen / 372
11.5.2	Verschil met huidige rioolrechten en noodzaak invoering / 373
11.5.3	Rioolbestemmingsheffing(en) / 374
11.5.3.1	Algemeen / 374
11.5.3.2	Essentialia / 375
11.5.3.3	Kosten / 376
11.6	Wet modernisering waterschapsbestel / 377
11.6.1	Algemeen / 377
11.6.2	Wijzigingen Waterschapswet / 377
11.6.2.1	Algemeen / 377
11.6.2.2	Taakomschrijving / 377
11.6.2.3	Trits / 378
11.6.2.4	Bestuurssamenstelling / 378
11.6.2.5	Verkiezingen / 379
11.6.2.6	Watersysteemheffing / 379
11.6.2.7	De heffing ter bekostiging van het wegenbeheer / 380
11.6.3	Wijzigingen Wet verontreiniging oppervlaktewater / 381
11.6.3.1	Zuiveringsheffing indirecte lozingen (afvoeren) / 381
11.6.3.2	Verontreinigingsheffing directe lozingen / 381
11.6.4	Lastenverschuiving en efficiency / 382
11.7	Samenvatting en conclusie / 384
12	Samenvatting, conclusies en aanbevelingen / 385
12.1	Samenvatting en conclusies / 385
12.1.1	Ontwikkeling verhouding Rijk en gemeenten / 385
12.1.2	Rijksmilieutaakstelling gemeenten / 385
12.1.3	Bekostiging rijksmilieutaakstelling gemeenten / 387
12.1.4	Ontwikkeling financiële verhouding Rijk en gemeenten / 390
12.1.5	Relevante gemeentelijke belastingen / 391
12.1.6	Fiscale bekostiging van gemeentelijke milieutaken als instrument van milieubeleid / 392
12.1.7	Publiek- of privaatrechtelijk kostenverhaal / 392
12.1.8	Fiscaal milieukostenverhaal in de praktijk / 393

- 12.1.9 Vergroening gemeentelijke belastingen / 394
- 12.1.10 Bekostiging (afval)water / 395
- 12.2 Probleemstelling / 396
- 12.3 Aanbevelingen / 398

Summary / 399

- Introduction / 399
- Summary / 399
- Conclusions / 407
- Recommendations / 409

Bijlage I. Inventarisatie gemeentelijke milieutaken / 411

- 1. Milieuprogramma 1997-2000 / 411
- 2. Milieuprogramma 1998-2001 / 416
- 3. Milieuprogramma 1999-2002 / 419
- 4. Milieuprogramma 2000-2003 / 424
- 5. Milieuprogramma 2001-2004 / 430
- 6. Milieuprogramma 2002-2005 / 431

Bijlage II. Inventarisatie bekostiging gemeentelijke gewijzigde milieutaken / 435

- 1. Milieuprogramma 1997-2000 / 435
- 2. Milieuprogramma 1998-2001 / 437
- 3. Milieuprogramma 1999-2002 / 439
- 4. Milieuprogramma 2000-2003 / 441
- 5. Milieuprogramma 2001-2004 / 444
- 6. Milieuprogramma 2002-2005 / 444

Bijlage III. Vragenlijst gemeenten inzake kostenontwikkeling inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen (periode 1995-2005) / 447

Lijst van geraadpleegde literatuur / 451

Jurisprudentieregister / 459

Curriculum vitae / 505

Lijst van afkortingen

AB	Administratiefrechtelijke Beslissingen
ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
A-G	advocaat-generaal
AOO	Afval Overleg Orgaan
art.	Artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BAK	Basisonderzoek Aardgasverbruik Kleinverbruikers
bbp	bruto binnenlands product
BEG	Besluit energieprestatie gebouwen
BEK	Basisonderzoeken Elektriciteitsverbruik Kleinverbruikers
BNB	Beslissingen in belastingzaken. Nederlandse belastingrechtspraak
BR	Bouwrecht
BR WOZ	Basisregistratie waarde onroerende zaken
btw	Belasting over de toegevoegde waarde
BUGM	Tijdelijk Bijdragenbesluit uitvoering gemeentelijk milieubeleid
BW	Burgerlijk Wetboek
cao	Collectieve arbeidsovereenkomst
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CPB	Sociaal en Cultureel Planbureau
DBO	Doorlopend Budgetonderzoek
Diftar	gedifferentieerde tarieven
diss.	dissertatie/academisch proefschrift
DOA	Duurzame ondernemersaftrek
EG	Europese Gemeenschap(en)
EG-verdrag	Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap
ESB	Economische Statistische Berichten
ESBL	Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden
EU	Europese Unie
FED	FED Fiscaal Weekblad
HR	Hoge Raad
IBA	Individuele Behandeling Afvalwater
IBO	Interdepartementaal beleidsonderzoek
IOO	Instituut voor Onderzoek van Overheidsuitgaven
JB	Jurisprudentie Bestuursrecht
Jurispr.	Jurisprudentie Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
MGM	Milieugedragmonitor
MIA	Milieu-investeringsaftrek
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
nr.	nummer(s)
NTER	Nederlands Tijdschrift voor Europees Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OZB	onroerendezaakbelasting(en)

p.	pagina
Pb	Publicatieblad van de Europese gemeenschap
RAVI	Raad voor de vastgoedinformatie
Rb.	Rechtbank/arrondissementsrechtbank
Rioned	Riolering Nederland
RvdW	Rechtspraak van de Week
RIVM	Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieuhygiëne
RIZA	Rijksinstituut voor Integraal Zoetwaterbeheer en Afvalwaterbehandeling
SEW	Tijdschrift voor Europees en economisch recht
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
STUF-WOZ	Standaarduitwisselingsformaat Wet waardering onroerende zaken
Trb.	Tractatenblad
V-N	Vakstudie Nieuws
Vamil	Willekeurige afschrijving milieu-investering
VOGM	Vervolgbiydrageregeling Ontwikkeling Gemeentelijk Milieubeleid
VPB	Vennootschapsbelasting
VROM	Ministerie van Volksgezondheid, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer
WFR	Weekblad voor fiscaal recht
Wvhr	Weekblad voor het recht

1 Inleiding

1.1 ALGEMENE INLEIDING

Milieutaken worden in Nederland door verschillende overheden (waaronder gemeenten) uitgevoerd. Dat is historisch zo gegroeid. Gemeentelijke milieutaken kunnen in medebewind worden uitgevoerd maar kunnen ook onder de autonome bevoegdheid van gemeenten vallen. Rijksmilieuwetgeving kan tot gevolg hebben dat milieutaken die voorheen in autonomie werden uitgevoerd daarna in medebewind moeten worden uitgevoerd. Via medebewindstaken bestaat de kans dat gemeenten meer uitvoeringsorganen van het Rijk worden ten koste van de gemeentelijke autonomie.¹ Uit de diverse Milieuprogramma's volgen wetswijzigingen die onder andere van invloed zijn op het milieutakenpakket van gemeenten.

De door gemeenten uitgevoerde milieutaken moeten worden bekostigd en het is de vraag of bij milieutaakstelling door het Rijk de bekostiging adequaat wordt geregeld. Dit ziet op de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten. Bekostiging van gemeentelijke milieutaken kan via het Gemeentefonds verlopen, via specifieke (interdepartementale) uitkeringen of via de gemeentelijke belastingen.

Op rijksniveau zijn er ontwikkelingen geweest om het fiscale stelsel te vergroenen waarvan het de bedoeling was het milieu te dienen. Op het niveau van gemeenten is deze ontwikkeling beperkt geweest.

In de praktijk is er kritiek op de heffing van gemeentelijke belastingen. Gemeentelijke belastingen zouden ondoorzichtig zijn en tussen gemeenten verschillen.² Het is de vraag of die kritiek terecht is omdat ingevolge art. 217 Gemeentewet in iedere gemeentelijke belastingverordening alle essentialia van een belasting moeten zijn opgenomen. Wel kan van ondoorzichtigheid sprake zijn bij de kostentoedeling bij de bestemmingsheffingen.³

Op het terrein van milieuwetgeving spelen op dit moment met name ontwikkelingen op het gebied van (afval)water, mede als gevolg van de Europese Kaderrichtlijn Water. Op het gebied van (afval)water zijn in Nederland verschillende overheden actief; rijk, provincies, waterschappen en gemeenten. Uit de Kaderrichtlijn Water volgen wijzigingen voor wat betreft de toedeling en uitvoering van taken op het gebied van (afval)water en ook de bekostiging van die taken.

1 Zie in dit verband *Spelregels voor interbestuurlijke verhoudingen. Eerste periodieke beschouwing over interbestuurlijke verhoudingen*, p. 37, Raad van State, november 2006.

2 Bijvoorbeeld het rapport *Doelmatigheid en doeltreffendheid leges gemeente Hillegom*, Rekenkamercommissie Hillegom, Lisse en Noordwijkerhout, p. 3, juli 2007.

3 Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch van 20 september 2007, nr. 04/02235, LJN: BC0297 (nog niet gepubliceerd).

1.2 PROBLEEMSTELLING

De algemene probleemstelling die bij dit onderzoek centraal staat is:

Wat is de invloed van de rijkstaakstelling op het gemeentelijke milieubeleid en de bekostiging daarvan en zijn er daarbij voor wat betreft de bekostiging tekortkomingen te onderkennen.

Deze probleemstelling wordt onderzocht aan de hand van de volgende subvragen:

1. Hoe heeft de relatie voor wat bevoegdheden betreft tussen het Rijk en de gemeenten in de loop der tijd zich ontwikkeld?
2. Welke milieutaakstelling volgt voor gemeenten uit de diverse Milieuprogramma's en is daarbij de bekostiging bij die taakstelling adequaat geregeld?
3. Hoe hebben de kosten van het inzamelen en verwerken van huishoudelijke afvalstoffen zich over een periode bij individuele gemeenten ontwikkeld?
4. Welke bestemmingsbelastingen staan gemeenten ter beschikking om milieutaken te bekostigen en welke aandachts- en knelpunten spelen bij de fiscale aspecten van bekostiging van milieutaken door gemeenten?
5. Welke ontwikkelingen zijn van invloed op de fiscale aspecten van bekostiging van milieutaken en in hoeverre zijn aanpassingen in de huidige systematiek wenselijk en/of mogelijk (vergroening gemeentelijke belastingen)?
6. Welke wijzigingen volgen uit de Kaderrichtlijn Water en de naar aanleiding daarvan voorgestelde wetswijzigingen.

1.3 METHODE VAN ONDERZOEK

Zoals hiervoor is aangegeven richt het onderzoek zich voornamelijk op de fiscale aspecten van bekostiging van milieutaken via de gemeentelijke belastingen. Voorafgaande daaraan is de ontwikkeling van de bestuurlijke en financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten op hoofdlijnen beschreven. De beschrijving van bedoelde ontwikkeling dient om het onderzoek in een breder kader te plaatsen en is geen punt van onderzoek geweest. Vervolgens is op basis van de diverse Nationale Milieubeleidsplannen en Milieuprogramma's (1997-2000 tot en met 2002-2005) onderzocht om te bezien of bij gemeenten een toename van milieutaakstelling viel waar te nemen en of daarbij de bekostiging adequaat werd geregeld. Vervolgens is bij een aantal gemeenten over de periode 1995-2005 onderzocht wat de gevolgen zijn geweest voor de kosten van het inzamelen en verwerken van huishoudelijke afvalstoffen alsmede over de periode 1995-2005 wat het gemiddelde tarief van de gemeentelijke afvalstoffenheffing in Nederland is geweest en wat in die periode het gemiddelde kostendeckingspercentage in Nederland is geweest. Daarnaast is onderzocht welke fiscale heffingen gemeenten ter beschikking staan om zelfstandig in de bekostiging te voorzien en wat de ontwikkelingen op gemeentelijk fiscaal terrein zijn geweest. Als laatste is onderzocht of vergroening van de afzonderlijke gemeentelijke belastingen juridisch mogelijk is en wat de gevolgen zijn van de Europese Kaderrichtlijn Water.

1.4 BELANG VAN HET ONDERZOEK

De taken voor gemeenten op het gebied van het milieu lijken toe te nemen ten gevolge van toenemende aandacht voor het milieu. Voor zover de taken door de rijksoverheid via Nationale Milieubeleidsplannen en Milieuprogramma's gemeenten worden toebedeeld is het van belang te weten of de bekostiging daarbij is geregeld. Hierbij doen zich twee mogelijkheden voor. De eerste is de bekostiging te laten verlopen via de algemene uitkering uit het Gemeentefonds dan wel via de specifieke uitkeringen van de verschillende departementen en de tweede is de bekostiging via andere inkomstenbronnen van de gemeenten te laten verlopen (eigen inkomsten van gemeenten) die in dit verband groten-

deels bestaan uit belastinginkomsten. Op de eerste mogelijkheid hebben gemeenten – anders dan via lobby – geen directe invloed maar op de tweede mogelijkheid in beperkte mate wel. Het is van belang te weten wat die mogelijkheden zijn. Op het niveau van een individuele gemeente kan rijkstaakstelling tot extra kosten leiden. Het is van belang te weten of de uitvoering van taken tot kostenstijging heeft geleid op het niveau van een individuele gemeente. Op rijksniveau is in het verleden een aantal voorstellen gedaan om het rijksbelastingstelsel te vergroenen.⁴ Voor wat het gemeentelijke belastingstelsel betreft is dat aantal voorstellen beperkt geweest. Het is van belang te weten wat de fiscaal-juridische mogelijkheden zijn, mede in het licht van de rechtsgrond van een gemeentelijke belasting. Daarnaast zijn er vanwege ontwikkelingen op het gebied van (afval)water gevolgen voor gemeenten. Het is van belang te weten wat die gevolgen – met name op fiscaal terrein – voor gemeenten zijn. Vanwege de samenhang in uitvoering van watertaken met de waterschappen, is het tevens van belang te bezien wat die ontwikkelingen voor de waterschappen tot gevolg hebben.

1.5 WIJZE VAN BEHANDELING

De probleemstelling zal als volgt worden uitgewerkt:

In hoofdstuk 2 wordt de ontwikkeling van de bevoegdheidsverdeling tussen het Rijk en de gemeenten beschreven. De verhouding tussen het Rijk en de gemeenten is tweeslachtig vanwege de gekozen staatsvorm; een gedecentraliseerde eenheidsstaat. Enerzijds zijn gemeenten autonoom en anderzijds moeten zij taken in medebewind uitvoeren. Dit is een onlosmakelijk gevolg van de gekozen staatsvorm.

In hoofdstuk 3 wordt de milieutaaktoedeling van het Rijk naar de gemeenten onderzocht zoals die volgt uit zogenoemde Milieuprogramma's (1997-2000 tot en met 2002-2005).

Daarin zijn wetgevingslijsten (stand van zaken) opgenomen die zullen worden geselecteerd op basis van taakstelling aan gemeenten.

In hoofdstuk 4 wordt onderzocht of, en zo ja hoe, bij de in hoofdstuk 3 geselecteerde taakstelling de bekostiging daarvan adequaat is geregeld. Vervolgens wordt onderzocht wat de financiële gevolgen zijn geweest van milieutaakstelling op het niveau van een individuele gemeente. Hiervoor is gekozen de kosten van het inzamelen en verwerken van huishoudelijke afvalstoffen over de periode 1995-2005 te onderzoeken bij een aantal gemeenten. Daarna wordt de ontwikkeling van de gemeentelijke afvalstoffenheffing (gemiddeld tarief en gemiddelde kostendekking) onderzocht over de periode 1995-2005.

In hoofdstuk 5 wordt de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten beschreven zoals deze zich na invoering van de Gemeentewet in 1851 heeft ontwikkeld, alsmede diverse rapporten die over het gemeentelijke belastinggebied na de Tweede Wereldoorlog van diverse commissies zijn verschenen.

In hoofdstuk 6 wordt het bestaande gemeentelijke fiscale heffingeninstrumentarium beschreven dat voor bekostiging van milieutaken kan worden gebruikt en wat in dit verband de (on)mogelijkheden van deze belastingen zijn. Hiervoor worden de baatbelasting, de rioolrechten⁵, de reinigingsrechten en de afvalstoffenheffing onderzocht. Hierbij is gekozen om niet de algemene belastingen te behandelen die als doel hebben inkomstenverwerving in algemene zin omdat deze geen direct verband kunnen hebben met de uitvoering van milieutaken.

In hoofdstuk 7 wordt onderzocht of belastingen kunnen worden ingezet om het milieu als zodanig te dienen, mede in het licht van de 'nieuwe vrijheid' van gemeenten bij de keuze van heffingsmaatstaven. Belastingen kunnen een zuiver fiscaal doel dienen of als

4 Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld de invoering in het begin van de jaren negentig en de latere verbreding daarna van de Wet belastingen op milieugrondslag en met het Belastingplan 2008 (*Stb.* 562) de invoering van differentiatie binnen de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 naar milieuklassen.

5 De rioolrechten dienen uiterlijk met ingang van 2010 te zijn vervangen door de per 2008 in art. 228a Gemeentewet opgenomen rioolbestemmingsheffing(en).

regulerend instrument worden gebruikt. Soms lijkt in de praktijk deze functies door elkaar te lopen. Vanwege het feit dat dit bij de belastingen op milieugrondslag nadrukkelijk naar voren komt wordt dit mede aan de hand van deze belastingen beschreven. In hoofdstuk 8 wordt onderzocht of bij bekostiging van taken de privaatrechtelijke weg kan worden gehanteerd. Publiek- en privaatrechtelijk kostenverhaal hebben bepaalde kenmerken. Indien de fiscale weg wordt bewandeld geldt als meest in het oog springend dat maximaal de kosten mogen worden verhaald; het verbod op het behalen van winst. Dit verbod geldt in beginsel niet als de privaatrechtelijke weg wordt bewandeld. In hoofdstuk 9 wordt een aantal onderwerpen onderzocht die met fiscaal kostenverhaal samenhangen. Dit zijn ten eerste het onderscheid tussen rioolgebruiksrechten en rioolge-notsrechten; ten tweede de afschaffing van de milieuleges vanwege het feit dat deze categorie leges belastingirritatie oproep en voor wat het milieu betreft contraproductief werkte en ten derde de toepassing van het waterspoor. Waarom wordt het waterspoor toegepast en voldoet het waterspoor in de praktijk. In hoofdstuk 10 wordt aan de hand van het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel in het licht van de rechtsgrond van iedere gemeentelijke belasting onderzocht wat de fiscaaljuridische mogelijkheden kunnen zijn van vergroening van gemeentelijke belastingen. In hoofdstuk 11 wordt onderzocht wat de gevolgen voor de uitvoering van watertaken zijn van recente wetgeving naar aanleiding van de Europese Kaderrichtlijn Water. Vanwege het feit dat watertaken grotendeels door gemeenten en waterschappen worden uitgevoerd worden de gevolgen voor gemeenten en voor waterschappen onderzocht. In hoofdstuk 12 wordt dit onderzoek afgesloten met een samenvatting, conclusies en aanbevelingen.

2 *Verhouding Rijk en gemeenten*

2.1 INLEIDING

Van oudsher nemen gemeenten in Nederland een belangrijke plaats in. Zij hebben een zeer uitgebreid takenpakket. Binnen het Nederlandse grondgebied hebben door de eeuwen heen ontwikkelingen plaatsgevonden met betrekking tot verdeling van taken en bevoegdheden tussen bestuurslagen. De inrichting van het huidige Nederlandse staatsbestel kenmerkt zich doordat na een lange golfbeweging van centralisatie en decentralisatie, uiteindelijk is gekozen voor het systeem van een gedecentraliseerde eenheidsstaat. Dit heeft ook gevolgen voor de bevoegdheidsverdeling tussen het Rijk en de gemeenten. In dit hoofdstuk zal de bevoegdheidsverdeling tussen het Rijk en de gemeenten worden beschreven zoals die zich in de loop der tijd heeft ontwikkeld. Daarnaast speelt de Europese Unie een steeds grotere rol in dit verband. Met name op het gebied van de milieutaken is de Kaderrichtlijn Water in dit verband van belang.

De ontwikkeling van de bevoegdheidsverdeling tussen het Rijk en de gemeenten wordt slechts op hoofdlijnen beschreven en is niet nader onderzocht.

Met de tegenstelling decentralisatie versus centralisatie wordt duidelijk dat niet alleen de centrale overheid bevoegd is algemeen verbindende voorschriften in het leven te roepen, doch dat lagere overheden, waaronder gemeenten, ook bevoegdheden hebben. Gemeenten maken deel uit van de eenheidsstaat maar nemen een zelfstandige positie in ten opzichte van de centrale overheid. Op basis van de Grondwet hebben de gemeenten een eigen taak en een eigen bestuur. Dit is nader geregeld in de Gemeentewet. Daardoor is de positie van gemeenten constitutioneel verankerd.⁶

Met het huidige begrip 'gemeente' wordt bedoeld een zelfstandig, zelfbestuur en autonomie bezittend onderdeel van de staat. Deze omschrijving is het resultaat van een lange historische ontwikkeling. Vóór 1795 werd het woord 'gemeente' slechts gebruikt voor gezamenlijke parochianen, ingelanden of inwoners van stad of dorp. Het woord 'gemeente' in de zin van burgerlijke gemeenten, bestond niet. Hiervoor werd de term stad of dorp gebruikt.

2.2 ONTSTAANSGESCHIEDENIS GEMEENTEN

De bewoners van een bepaalde streek verenigden zich mede met als doel rechtsregels te handhaven waarover tussen hen overeenstemming bestond. Hierdoor ontstonden lokale rechtsgemeenschappen. Deze rechtsgemeenschappen hadden geen vaste grenzen en de rechtsregels liepen uiteen. Deze rechtshandhaving is lange tijd de voornaamste taak van het lokale bestuur geweest.

De vrijheid van deze rechtsgemeenschappen verdween geleidelijk onder invloed van het feodale stelsel. Naast het recht van de streek, gold in de Karolingische tijd het recht van

⁶ Art. 124 Grondwet.

de vorst. De macht van de vorst was in beginsel onbeperkt. Later werden door de vorst gebieden in leen uitgegeven. Naarmate de gebieden minder van leenheren wisselden en de lenen erfelijk werden, groeiden de grenzen van gebieden naar lokale eenheden. In deze tijd ontstonden de steden zoals wij die nu kennen. De steden hadden primair een woonfunctie voor kooplieden. Daarnaast vonden er ook economische activiteiten plaats. In die tijd groeiden de steden snel. Vanwege hun economische positie konden de kooplieden omstreeks de twaalfde eeuw van de vorst en de leenheren, zelfstandigheid van de steden opeisen. Hierdoor konden de steden zich onafhankelijk van de leenheren ontwikkelen.⁷

2.3 VERHOUDING RIJK EN GEMEENTEN

2.3.1 Staatsrechtelijke positie en verdeling bevoegdheden tot 1798

Als gevolg van de meer zelfstandige positie van de steden, verzwakte de centrale macht van de vorst. Hierdoor kon de macht van de standen verder toenemen. Binnen de standen werd de positie van de steden – vanwege hun economische invloed – steeds sterker. Deze standenstaat was geen organische eenheid maar een verzameling van particuliere genootschappen onder een landsheer. In de late middeleeuwen kregen deze verzamelingen hun vaste vorm. De steden gingen regels stellen en hun eigen recht scheppen. Gaandeweg groeide de behoefte om zich te beschermen tegen gevaren van buitenaf. Er werden stadsmuren gebouwd en de verdediging van de stad werd georganiseerd. Bekostiging hiervan geschiedde voornamelijk door het heffen van accijnzen op levensmiddelen. Het recht berustte in die tijd op gebruiken en gewoonten. De bevoegdheden van de steden berustten op privileges en waren vaak persoonsgebonden.⁸

Na Philips II verenigde een aantal gewesten of provincies zich in 1579 tot een Statenbond welke uiteindelijk de ‘Republiek der Verenigde Nederlanden’ werd. De Statenbond was slechts tot stand gekomen vanwege een gemeenschappelijk doel, namelijk het zich verdedigen tegen een gemeenschappelijke vijand; de landsheer. De landsheerlijke macht viel uiteindelijk weg en de standen verenigden zich in de Provinciale Staten. De Staten werden geacht de soevereiniteit van de landsheer te hebben overgenomen. Het bestuur was in handen van de Staten-Generaal, zijnde de afgevaardigden van de Staten. Deze afgevaardigden mochten in de Staten-Generaal niet zelfstandig stemmen doch onder de last van de Staten. Tijdens de Republiek lag de beslissing over zaken formeel bij de vergadering van de Staten, doch materieel bij haar afzonderlijke leden. Dit blijkt uit het feit dat wanneer de Staten, die uit afgevaardigden van de lokale eenheden – de stemgerechtigde steden – waren samengesteld, belangrijke besluiten moesten nemen deze slechts met algemene stemmen konden worden aangenomen. Gevolg hiervan was dat er nauwelijks overeenstemming te krijgen was en de Staten ieder voor zich een rechtssysteem ontwikkelden.

De stedelijke bestuursorganisatie berustte in die tijd nog steeds op de oude privileges. Deze werden toentertijd als vermogen beschouwd. Hoewel het centrale staatsgezag de verleende privileges niet kon intrekken stonden de steden formeel hiërarchisch onder het centrale staatsgezag. Vanwege de verleende privileges kon geen uniforme regeling voor organisatie en bestuur van de steden worden opgelegd. Een stad kon bijvoorbeeld niet door de Staten worden opgeheven, verenigd of gesplitst. Uitbreiding van een stad viel niet onder een privilege. Steden gingen vaak over tot het kopen van privileges van naburige dorpen. Formeel annexeerde een stad de omliggende dorpen niet maar dankzij de in de privileges belichaamde rechten kon de stad de positie van leenman innemen.⁹

7 I.H. Gosses, bewerkt door R.R. Post, *Handboek tot de staatkundige geschiedenis der Nederlanden*, deel I, de Middeleeuwen, Den Haag, 1959, p. 36.

8 Verenigingen van edelen, geestelijken als grondbezitters en de stedelijke regeerders.

9 J.V. Rijpperda Wierdsma, *Politie en Justitie, een studie over Hollandschen staatsbouw tijdens de republiek*, p. 24, NV Drukkerij en Uitgeverij van de Erven J.J. Tijl, 1937, Zwolle.

De privileges waren nauwelijks beschreven waardoor de bevoegdheden van de stedelijke bestuurders werden beheerst door ongeschreven recht. Gebruik en gewoonte waren veelal doorslaggevend.¹⁰ Bevoegdheden van stadsbestuurders zoals de competentie van de burgemeester en het gewone beleid van stedelijke aangelegenheden, waren in algemene termen geformuleerd.¹¹ Het verordeningsrecht – tenzij dit via privileges of gewoonte was overgedragen – berustte bij het centrale gezag. Vanwege het ontbreken van een uniforme regeling voor alle steden was de omvang van het verordeningsrecht per stad verschillend.¹² Een scherpe competentieverdeling tussen bestuurders van Staten en steden was er niet. Feitelijk lagen de taken van de steden vooral op juridisch, administratief en politieel terrein.

Dit aanvankelijk open bestuurssysteem, dat na het wegvallen van Philips II was geïntroduceerd, evolueerde in de loop van de zeventiende en achttiende eeuw in een meer regentsk bestuurssysteem. Gemeentelijke bestuursposten bleven haast erfelijk in bezit van een kleine groep kapitaalbezitters. De hieraan ten grondslag liggende houding die het eigen belang voorop stelde, leidde er in de achttiende eeuw toe dat de vraag naar volksinvloed en een meer centraal geleid bestuur steeds sterker werd.

2.3.2 Staatsrechtelijke positie en verdeling bevoegdheden tot 1814

De Franse Revolutie die in 1789 uitbrak, beïnvloedde de situatie in de Republiek der Verenigde Nederlanden. Wegens het ontbreken van een sterke centrale macht heerste er politieke anarchie. Om tot algemene wetgeving te kunnen besluiten, diende de lokale soevereiniteit te worden aangepast. Hiertoe waren de afzonderlijke Staten niet bereid. In 1798 werd een staatsgreep gepleegd. Ten gevolge hiervan werd een Grondwet aangenomen die was gebaseerd op de eenheid van staat en democratische beginselen.¹³ Hierdoor kwam geforceerd een einde aan de soevereiniteit van de verschillende Staten met als gevolg dat algemene wetten konden worden ingevoerd.

Met de Staatsregeling van 1798 is er op lokaal niveau een proces van vernieuwing tot stand gekomen. De Nationale Vergadering benoemde een commissie om gemeenschappelijk Nederlands recht tot stand te brengen. Bij de codificatie bleek echter dat er geen eenheid of innerlijke samenhang tussen de verschillende rechtssystemen van de afzonderlijke Staten bestond omdat de rechtssystemen zich onafhankelijk van elkaar hadden ontwikkeld.¹⁴ De Staatsregeling van 1798 schiep een sterke centralisatie. Dat was voor die tijd noodzakelijk omdat algemeen geldende wetten ontbraken. Om algemeen geldende wetten in te voeren diende de wetgevende macht op één punt te zijn geconcentreerd. De Staatsregeling bracht de structuur van een eenheidsstaat. Het onderscheid tussen stemhebbende steden en niet-stemhebbende dorpen kwam te vervallen. Vanaf die regeling bestonden er slechts gemeenten. De scheiding van wetgevende, uitvoerende en rechtsprekende macht werd op lokaal niveau ingevoerd, waarbij de gemeenten hun rechtsprekende bevoegdheid verloren. De gemeenten bleven als territoriale eenheid bestaan maar verloren bijna iedere zelfstandigheid. De bevoegdheden van de gemeenten kunnen worden vergeleken met die van gedeconcentreerde organen van de centrale overheid.

10 M.J.A.V. Kocken, *Van stads- en plattelandsbestuur naar gemeentebestuur*, p. 17, Stichting Gemeentelijk Cultuurfonds, Den Haag, 1973.

11 M.J.A.V. Kocken, *aangehaald werk*, p. 17.

12 J.V. Rijpperda Wierdsma, *aangehaald werk*, p. 90.

13 Staatsregeling voor het Bataafse Volk, 1798.

14 C.H.E. de Wit, *Thorbecke en de wording van de Nederlandse Natie*, Socialistische Uitgeverij Nijmegen, 1980.

In 1801¹⁵ werden nadere regelen voor het bestuur van gemeenten ingevoerd. Deze regelen bestonden onder andere uit een instructie voor gemeentebesturen. Deze instructie bevatte voornamelijk regels met betrekking tot de inrichting van het bestuur van gemeenten evenals de taken en de bevoegdheden. Het gemeentebestuur was een aan het Uitvoerend Bewind ondergeschikt administratief lichaam en diende zorg te dragen voor uitvoering van wetten, toezicht houden op het bewaren van de openbare orde en het bestuur dragen over gemeentelijke eigendommen.

Staatsrechtelijk was de oude macht van regenten en federalisten gebroken. Op economisch terrein bleven zij machtig. Zij herkregen uiteindelijk hun macht binnen het bestuur. Gemeenten herkregen daarmee hun zelfstandigheid. Zij werden van gedeconcentreerde rijksorganen, gedecentraliseerde bestuurslichamen. De gemeenten namen een meer zelfstandige positie in en stonden niet meer in een ondergeschikte positie tot hogere bestuursorganen. Gemeenten kregen de vrije beschikking over hun huishoudelijke belangen.¹⁶ Deze autonomie werd echter beperkt door de toevoeging: 'doch op den voet en wijze bij wet bepaald.' Niet duidelijk was hoe dit diende te worden opgevat.

Onder de Franse bezetting door Lodewijk Napoleon werd de gemeentelijke bestuurlijke vrijheid sterk beknot. De Staatsregeling van 1801 werd vervangen door die van 1805. Hiermee werd een sterk ondemocratisch centraal bestuur doorgevoerd. Dit resulteerde in een uniform bestuursreglement voor gemeenten waarbij de gemeenten hun bevoegdheden grotendeels werden ontnomen. In 1810 werd het gebied formeel bij Frankrijk gevoegd. Hierbij werden vele Franse wetten van toepassing verklaard¹⁷ en werd het Nederlandse grondgebied opgedeeld in departementen. Voor gemeenten hield dit een sterke centralisatie in. Het gevolg hiervan was dat eenvormigheid van de gemeentelijke bestuursstructuur werd bereikt.

2.3.3 Staatsrechtelijke positie en verdeling bevoegdheden tot 1848

Na de Franse overheersing werd in 1814 een nieuwe Grondwet opgesteld.¹⁸ Bij het herstel van de onafhankelijkheid werd wederom de eenheidsstaat ingevoerd. De grondwetgever diende de plaats van gemeenten in het staatsbestel aan te geven. Enerzijds wilde niemand terug naar een toestand zoals onder de Republiek en anderzijds werd het Franse sterk centralistische systeem verworpen. Gekozen werd voor het systeem van de eenheidsstaat waarbij aan de lagere overheden een grote mate van zelfstandigheid werd gegeven. Er werden beperkingen opgelegd aan de zelfstandigheid van de gemeenten. De gemeenten stonden onder toezicht van de Standen.

Het onderscheid tussen stedelijke- en plattelandsgemeenten werd weer ingevoerd. Het verschil tussen beide uitte zich in het feit dat in stedelijke gemeenten de burgerij geringe bestuurlijke invloed verkreeg. Stemgerechtigde burgers konden in een kiescollege in sommige plaatsen de gemeentelijke raad samenstellen. Bij de plattelandsgemeenten was van enige invloed überhaupt geen sprake.

Er werd in de Grondwet van 1814 van de individualiteit van de gemeenten uitgegaan.¹⁹ Hierbij diende met plaatselijke omstandigheden rekening te worden gehouden. Het werd

15 W.G. Verkruijsen en B.C. Vis, *Gemeente en gemeentewet*, p. 14, serie Staats- en bestuursrecht, Nijmegen 1983.

16 Art. 73 Staatsregeling 1801, waarbij de gemeenten vrij werden gelaten in de inrichting van hun bestuur mits dit is gelegitimeerd via een vorm van kiesrecht.

17 Onder andere de Code Civil en de rechterlijke organisatie.

18 G.K. van Hogendorp had tijdens het einde van het bewind van Lodewijk Napoléon als Koning van Holland al een blauwdruk voor deze Grondwet gemaakt.

19 P.J. Oud, *De Gemeentewet en de gemeentelijke zelfstandigheid*, Gedenkboek Gemeentewet 1851-1951, p. 14, Vereniging van Nederlandse Gemeenten, Den Haag, 1951.

gemeenten toegestaan een eigen bestuursreglement op te stellen. De gemeentelijke huishouding werd gezien als een eigen, aan de bestuurders van de gemeenten toekomende, rechtssfeer. Deze grondwettelijke vrijheid heeft uiteindelijk niet geleid tot een grote verscheidenheid van bestuursreglementen. Dit heeft waarschijnlijk te maken met het feit dat tijdens de Franse overheersing er voor de gemeenten een uniforme bestuursinrichting had gegolden.

De machtsverhoudingen lagen in de Grondwet niet duidelijk vast en lieten ruimte voor interpretatie. Hierdoor kon Koning Willem I macht naar zich toe trekken. De leden van de gemeenteraad werden door Koning Willem I voor het leven benoemd. Via begrotingsvoorschriften werd het lokale bestuur afhankelijk gemaakt van Koning Willem I en via Koninklijke Besluiten kon hij zich met het bestuur van afzonderlijke gemeenten bemoeien.²⁰ Als sluitstuk werden de bestuursreglementen, bij de herziening daarvan in 1824-1825, wettelijk geüniformeerd. Daardoor is er uiteindelijk van de in de Grondwet van 1814 beoogde zelfstandigheid en verscheidenheid van de gemeenten niet veel terecht gekomen.

2.3.4 Staatsrechtelijke positie en verdeling bevoegdheden vanaf 1848

Een belangrijk element in de Grondwet van 1848 was dat de inrichting van het gemeentebestuur uniform door de wet was geregeld. Gemeentebesturen kregen verordeningbevoegdheid.

Wetten in formele zin zijn sinds de Grondwet van 1848 onaanastbaar en mogen niet worden getoetst aan de Grondwet (verbod van constitutionele toetsing). Dit geldt niet voor verordeningen van de gemeenten. De rechter mag gemeentelijke verordeningen toetsen aan de Grondwet. Indien een gemeentelijke verordening daarmee in strijd is en het betreffende onderwerp niet als zodanig in een wet is geregeld, dan zal een rechter de verordening buiten toepassing laten. Hieruit blijkt de hiërarchie. Is er een wet of wordt er een wet aangenomen die het betreffende onderwerp regelt dat ook door een gemeentelijke verordening wordt geregeld, dan zal een beroep op de Grondwet niet meer baten omdat de wet onaanastbaar is.²¹ Dit systeem is gebaseerd op enerzijds het uitgangspunt van eenheidsstaat en anderzijds het uitgangspunt dat verschillende organen binnen die (hiërarchische) eenheidsstaat een bepaalde vrijheid is gegund.²²

Met de nieuwe Grondwet werd de basis gelegd voor een nieuw gemeentelijk bestuursbestel. Dit nieuwe gemeentelijke bestuursbestel werd opgebouwd met de gemeentewet van 1851. Als een vergelijking dient te worden gemaakt tussen het gemeentebestuur van vóór de gemeentewet van 1851 en dat van daarna, dan valt een aantal zaken op. Vóór 1851 was de inrichting van het gemeentebestuur geregeld door reglementen, Koninklijke Besluiten en bevelen. Dit was gebaseerd op een centralistische gedachte. Ná 1851 werd de inrichting van het gemeentebestuur geregeld door de wet waardoor een zekere mate van autonomie van gemeenten werd gewaarborgd. De regeling zoals die door Thorbecke destijds werd voorgesteld was een compromis tussen centralisten en voorstanders van een gedecentraliseerde bestuursopbouw. De Staat moest één geheel vormen. Dit geheel diende te worden samengesteld uit min of meer zelfstandige onderdelen, die door de centrale overheid kunnen worden 'ingeschakeld'. Dit werd de gedecentraliseerde eenheidsstaat. Eenheidsstaat omdat Nederland slechts één constitutie kent.²³ Gedecentraliseerd omdat de centrale

20 M.J.A.V. Kocken, *Van stads- en plattelandsbestuur naar gemeentebestuur*, p. 319, Stichting Gemeentelijk Cultuurfonds, Den Haag, 1973.

21 W.F. Wijthoff, *Staatsinrichting van Nederland*, p. 92, vierde druk, 1940, De Erven F. Bohn NV.

22 W.G. Verkrusen en B.C. Vis, *Gemeente en Gemeentewet*, Serie Staats- en bestuursrecht, Nijmegen, 1983.

23 In tegenstelling tot bijvoorbeeld Duitsland en de Verenigde Staten waarin naast de constitutie van de federale overheid ook de deelstaten aan elkaar nevenschikte constituties kennen.

overheid bevoegdheden aan lokale overheden heeft gegeven om 'in zekere mate van onafhankelijkheid en op grond van een eigen belangenafweging besluiten te nemen'.²⁴ Het uitgangspunt was een uniform bestuursstelsel waarbij geen rekening werd gehouden met plaatselijke omstandigheden. Van individualiteit van de steden werd niet uitgegaan.

De Grondwet van 1848 was niet duidelijk ten aanzien van de mate van autonomie van gemeenten. Een scherpe afbakening van de gemeentelijke zelfstandigheid binnen de eenheidsstaat was er niet. Er werden slechts bepalingen opgenomen betreffende de eigen huishoudelijke belangen zonder aan te geven wat de omvang daarvan moest zijn. Dit heeft waarschijnlijk te maken met het feit dat er een compromis moest worden gevonden tussen centralisten en federalisten. Toenmalige minister van Binnenlandse Zaken Thorbecke heeft tijdens de parlementaire behandeling van de Gemeentewet van 1851 hierover opgemerkt; 'dat gemeenten onderdelen van de Staat zijn en niet als een afzonderlijk bestanddeel van het geheel dienen te worden beschouwd.' (...) 'De gemeente bestaat, en leeft in den Staat door den wil van den wetgever en de gemeente zal door den wil van den wetgever sterven.'²⁵ Dit was volgens hem onlosmakelijk verbonden aan de keuze voor de staatsvorm eenheidsstaat. Hieruit blijkt dat de mate van autonomie van gemeenten afhankelijk moest zijn van wat door de centrale overheid werd toegestaan.

Uitgangspunt destijds was dat handelingen met betrekking tot de gemeentelijke huishouding aan de gemeenten moest worden overgelaten.²⁶ Hiermee is de omvang van de gemeentelijke huishouding niet aangegeven. De gemeentelijke autonomie wordt op onderdelen beperkt. Toezicht van hogerhand is toelaatbaar indien dit noodzakelijk is voor hogere staatsbelangen en ter bescherming van de gemeente zelf. Onder omstandigheden kan bij de centrale overheid twijfel bestaan of gemeentebesturen de gemeentelijke huishouding adequaat behartigen. De centrale overheid dient dan voorschriften te kunnen geven die een betere behartiging verzekeren. Dit komt tot uiting via medebewindstaken. Dit kan incidenteel of algemeen. De eerste indien het gemeentebestuur een taak niet uitvoert (taakverwaarlozing), dan kan daarin door een ander bestuursorgaan worden voorzien. De tweede indien een aangelegenheid die vóór de totstandkoming van het voorschrift aan het gemeentebestuur was overgelaten, wordt gebracht in de sfeer van een verplichting. Deze gedachte is fundamenteel in strijd met de zelfstandigheid van gemeenten. Autonomie staat voor taken en bevoegdheden die op de Grondwet en gemeentewet berusten, medebewind voor taken en bevoegdheden van gemeentelijke bestuursorganen die op andere wetgeving, de bijzondere wetten, berusten.²⁷ Dit komt in art. 124 Grondwet tot uitdrukking. Er is sprake van medebewind ingeval meegewerkt moet worden aan het realiseren van taakstellingen die door andere bestuursorganen zijn vastgesteld²⁸ en kan worden omschreven als: 'het verlenen van medewerking aan de uitvoering van hogere regelingen die als bijzondere wetgeving op een bepaalde beleidssector betrekking hebben.'²⁹

De twintigste eeuw wordt gekenmerkt door grote maatschappelijke ontwikkelingen, zoals industrialisatie, urbanisatie en bevolkingsgroei. Het is een bloeiperiode van het lokale bestuur. De bemoeienis van het lokale bestuur breidt zich verder uit. De bemoeienis van de centrale overheid met het gemeentelijke besluit- en beleidsvormingsproces

24 U. Rosenthal, M.P.C.M. van Schendelen en G.H. Scholten, *Openbaar bestuur: organisatie, beleid en politieke omgeving*, Uitgeverij H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan de Rijn, 1977.

25 W.P.H. van Oorschot, *De autonomie van de gemeente in Nederland en in Nederlandsch-Indië*, p. 24, NV A. Oosthoek's Uitgevers-Maatschappij, 1936, Utrecht.

26 Art. 146 Grondwet van 1848: 'Aan de raad wordt de regeling en het bestuur van de huishouding der gemeente overgelaten'. Een vergelijkbare regeling is opgenomen in art. 124, lid 1, Grondwet.

27 Onder andere W. Derksen en A.F.A. Korsten, *Lokaal bestuur in Nederland*, tweede druk, p. 59, Samson H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan de Rijn, 1989.

28 Th. Holterman, *Recht betreffende decentrale rechtsgemeenschappen*, derde druk, p. 73, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer, 1998.

29 E. Brederveld, *Gemeenterecht*, zesde druk, p. 10, Kluwer, 2002.

neemt gestaag toe. Via wet- en regelgeving heeft de centrale overheid haar invloed uitgebreid en heeft zij gemeenten tot taakuitoefening aangezet. Hierbij dient te worden gedacht aan taken op het gebied van onderwijs, volkshuisvesting en gezondheidszorg. In toenemende mate is sprake van gezamenlijke beleidsverantwoordelijkheden. Gemeenten lijken in deze periode steeds meer 'medebeleidsmakers' te worden waarbij de centrale overheid in toenemende mate op lokaal niveau aanwezig is. Gemeenten voeren uit wat via wetgeving aan hen is opgedragen en lijken daarmee als doorgeefluik voor het beleid van de centrale overheid te fungeren. De door de centrale overheid toegewezen middelen worden op een door de centrale overheid aangegeven wijze verdeeld. Er is echter ook sprake van decentralisatie indien in het kader van uitbreiding van de overheidstaak nieuwe beleidstaken en macht aan gemeenten worden toebedeeld dan wel dat de rijksoverheid zich in mindere mate – bijvoorbeeld door het afschaffen van preventieve controle – met de beleidsvoering van gemeenten bemoeien. In dit verband kan een onderscheid worden gemaakt in bestuurlijke decentralisatie en in financiële decentralisatie. De eerste betreft een verruiming van taken en bevoegdheden van gemeenten. De tweede betreft een vergroting van de bestedingsvrijheid dan wel een vergroting van de mogelijkheid om zelfstandig financiële middelen te verkrijgen.

2.4 GEMEENSCHAPSRECHT

2.4.1 Invloed Europese regelgeving

Op de verhouding Rijk/gemeenten is steeds meer het Europese recht van invloed. De oorspronkelijke economische Europese regelgeving wordt steeds meer aangevuld met regelgeving op andere terreinen waaronder milieuregelgeving.

De bevoegdheid van de Gemeenschap om op te treden ten behoeve van het milieu is voor het eerst vastgelegd in de Europese Akte in 1986.³⁰ Met aanvaarding van de Akte is in het EEG-verdrag een milieuparagraaf opgenomen. Hierbij werden destijds in dit verband drie bepalingen (art. 130R, S en T) opgenomen betreffende milieubescherming. Vóór deze Akte was dit gebaseerd op art. 100 en 235. art. 100 zag in dit verband op het nader tot elkaar brengen van nationale regelingen die van invloed zijn op de gemeenschappelijke markt en art. 235 kon worden gebruikt indien art. 100 tekortschiet en optreden van de Gemeenschap noodzakelijk was om doelstellingen uit het Verdrag te verwezenlijken en het Verdrag niet in bevoegdheden voorzag.

In 1972 was al een begin gemaakt met het ontwikkelen van een Europees milieubeleid op basis van een verklaring³¹ van staatshoofden en regeringsleiders van de Lidstaten betreffende milieubescherming. Deze verklaring vond zijn grond in een extensieve interpretatie van het begrip 'economische expansie', aangezien milieu destijds niet voorkwam in de in het EEG-verdrag geformuleerde doelstellingen (art. 2 en 3). Het beginsel dat bij communautaire regelgeving voor andere beleidsterreinen met het milieu rekening dient te worden gehouden was oorspronkelijk opgenomen in art. 3c EG-verdrag³² en is nu opgenomen in art. 6 EG-verdrag. Hierdoor geldt de zogenoemde codecisieprocedure³³ – waarbij het

30 Trb. 1986, 63, Trb. 1987, 118. Deze Akte had tot doel het Europese integratieproces een nieuwe impuls te geven.

31 Bulletin EG 1972, nr. 10, p. 15.

32 Ingevoegd bij het Verdrag van Amsterdam. Sinds het Verdrag betreffende de Europese Unie van 7 februari 1992 wordt verwezen naar het EG-verdrag in plaats van het EEG-verdrag.

33 De codecisie- of medebeslissingsprocedure is een wetgevingsprocedure van de Europese Unie die van toepassing is op wetgeving over onder andere de interne markt. In deze procedure doet de Europese Commissie een voorstel voor wetgeving en volgt besluitvorming in twee lezingen in een samenspel van de Raad van Ministers, het Europees Parlement en de Europese Commissie. Wanneer na twee lezingen een impasse in de besluitvorming ontstaat, wordt een beroep gedaan op de bemiddelingsprocedure.

parlement een doorslaggevende stem heeft – voor het grootste gedeelte van de milieuparagraaf. De doelstellingen zijn opgenomen in art. 174, lid 1 en 2, EG-verdrag. Als gevolg van die bepaling dient de Gemeenschap te streven naar behoud, bescherming en verbetering van de kwaliteit van het milieu, bescherming van de gezondheid van de mens, behoedzaam en rationeel gebruik van natuurlijke hulpbronnen en bevordering op internationaal vlak van maatregelen om het hoofd te bieden aan regionale of mondiale milieuproblemen. De rechtsgrondslag voor het gemeenschappelijke milieubeleid is opgenomen in art. 175 EG-verdrag. Ook is regelgeving tot stand gekomen op basis van art. 308 en 95 EG-verdrag. De eerste ziet op maatregelen zonder de vereiste bevoegdheden en de tweede ziet op maatregelen ter harmonisatie.

Er wordt ingevolge art. 174, lid 2, EG-verdrag, van een hoog beschermingsniveau uitgegaan waarbij rekening mag worden gehouden met regionale situaties binnen de Gemeenschap, het voorzorgbeginsel, het preventiebeginsel, de voorrang van bestrijding van milieuaantasting bij de bron en het beginsel 'de vervuiler betaalt'. Het Europese milieubeleid wordt vastgelegd in milieuactieprogramma's.

Op basis van art. 175 EG-verdrag kunnen Besluiten (verordeningen en richtlijnen) worden genomen ter verwezenlijking van de doelstellingen van art. 174 EG-verdrag, met uitzondering van onder andere bepalingen van in hoofdzaak fiscale aard. Indien tot fiscale maatregelen wordt overgegaan dan dient dit met eenparigheid van stemmen te gebeuren (tweede lid). De lidstaten mogen dit wel afzonderlijk doen tenzij dit concurrentievervalsingen tot gevolg heeft. Ingevolge art. 176 EG-verdrag mogen de afzonderlijke lidstaten verder gaan met het stellen van eisen dan uit Europese regelgeving volgt.

Het milieubeleid heeft sinds de Verdragen van Maastricht en van Amsterdam een volwaardige positie in het EG-verdrag gekregen. In dit verband is de mededeling van de Europese Commissie van 10 juni 1999 (9165/99)³⁴ van belang:

'De Gemeenschap heeft wetgeving aangenomen op vrijwel alle milieugebieden, voornamelijk op basis van art. 95 (100A) en art. 175 (130s). Veel van deze milieumaatregelen hebben een harmoniserend effect doordat ze regels geven voor producten of industriële processen. Er moet een zorgvuldig evenwicht worden gevonden tussen enerzijds harmonisatie op communautair niveau om het vrije verkeer van goederen te waarborgen en anderzijds het subsidiariteitsbeginsel, dat de lidstaten onder bepaalde voorwaarden toestaat om strengere milieubescherpende bepalingen in te voeren. Dat geldt met name voor productgerichte maatregelen die invloed hebben op de afzet van producten.'

Art. 174 bevatte de doelstellingen van EG-milieubeleid, te weten:

- behoud, bescherming en verbetering van de kwaliteit van het milieu;
- bescherming van de gezondheid van de mens;
- behoedzaam en rationeel gebruik van natuurlijke hulpbronnen;
- bevordering op internationaal vlak van maatregelen om het hoofd te bieden aan regionale of mondiale milieuproblemen.

34 Tweede Kamer 2000-2001, 27 664, nr. 2, p. 37 (Nota Toekomst milieuwetgeving).

In het nog niet aanvaarde Verdrag van Lissabon³⁵ is de bevoegdheid om op Europees niveau milieubeleid te voeren opgenomen in art. 191-193.³⁶

2.4.2 Implementatie Europese regelgeving

Aangezien gemeenten in Nederland zelfstandig (milieu)taken (moeten) uitvoeren is het van belang te weten welke gevolgen het gemeenschapsrecht – in algemene zin – voor gemeenten kan hebben, met andere woorden: welke plaats hebben gemeenten in het gemeenschapsrecht?

EG-richtlijnen werken in tegenstelling tot EG-verordeningen niet rechtstreeks doch moeten worden omgezet in nationaal recht. Indien nationale wetgeving (nog) niet of onjuist is aangepast lopen het nationale en het gemeenschapsrecht uiteen. Op basis van de voorrang van het gemeenschapsrecht moet in dat geval het gemeenschapsrecht worden toegepast³⁷, tenzij de nationale wetgeving verder gaat dan het doel en de bewoordingen van het gemeenschapsrecht (zie in dit verband art. 176 EG-verdrag).

Bij onjuist aangepaste nationale wetgeving zal de nationale wetgeving via richtlijnconforme interpretatie (doel en bewoordingen) worden toegepast³⁸ als dat mogelijk is. Indien richtlijnconforme interpretatie niet mogelijk is dan kan de betrokken richtlijn eventueel direct worden toegepast.³⁹ Dit is slechts onder omstandigheden mogelijk.⁴⁰ Indien richtlijnconforme interpretatie of directe toepassing niet mogelijk is – omdat nationale wetgeving niet is omgezet – kan schadeplicht voor de lidstaat ontstaan indien een belanghebbende schade heeft geleden en bepaalde rechten van belanghebbenden (particulieren)

³⁵ 2007/C 306/01.

³⁶ Art. 174 (vernummerd tot art. 191) is daarbij als volgt gewijzigd:

a. in lid 1 is het vierde streepje vervangen door: '- bevoordeling op internationaal vlak van maatregelen om het hoofd te bieden aan regionale of mondiale milieuproblemen, en in het bijzonder de bestrijding van klimaatverandering';

b. in lid 2, tweede alinea, is 'een communautaire toetsingsprocedure' vervangen door: 'een toetsingsprocedure van de Unie'.

c. in lid 4, eerste alinea, is 'waarover wordt onderhandeld en die worden gesloten overeenkomstig art. 300' geschrapt.

Art. 175 (vernummerd tot art. 192) is als volgt gewijzigd:

a. in lid 2 is de tweede alinea vervangen door: 'De Raad kan, op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement, van het Economisch en Sociaal Comité en van het Comité van de Regio's, met eenparigheid van stemmen de gewone wetgevingsprocedure van toepassing verklaren op de in de eerste alinea genoemde gebieden';

b. in lid 3, eerste alinea, is 'Op andere gebieden' geschrapt en de zinsvolgorde aangepast; de tweede alinea is vervangen door de volgende tekst: 'De voor de uitvoering van die programma's nodige maatregelen worden vastgesteld overeenkomstig lid 1, respectievelijk lid 2.';

c. in lid 4 is ' (...) bepaalde maatregelen met een communautair karakter, (...) ' vervangen door: '(...) bepaalde door de Unie vastgestelde maatregelen, (...)';

d. in lid 5 is 'treft de Raad (...) in het besluit betreffende de aanneming van die maatregel (...) voorzieningen (...) ' vervangen door: 'omvat deze maatregel voorzieningen (...) '.

art. 176 (vernummerd tot art. 193).

³⁷ Zaak 106/77 (Simmenthal).

³⁸ Zaak C-106/89 (Marleasing).

³⁹ Zaken 80/86, C-6 en 9/90 (Francovich en Bonifaci), C-46/93 en C-48/93 (Brasserie du Pêcheur).

⁴⁰ Die omstandigheden zijn: de omzetting van de richtlijn is incorrect (zaak 8/81, Becker); de richtlijnbevestiging is onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig (zaak 9/70, Grad); en de omzettingstermijn is verstreken (zaak 148/78, Ratti). Vergelijk J.W. van de Gronden, *De implementatie van het EG-milieurecht door Nederlandse decentrale overheden*, Europese Monografieën, nr. 57, Kluwer, 1998, p. 215).

onvoorwaardelijk en nauwkeurig in de richtlijn zijn omschreven⁴¹, onverlet de verdrags-schendingsprocedure van art. 226 juncto art. 228 EG-verdrag. De sanctie naar aanleiding van verdrags-schendingsprocedure is dat het Europese Hof een lidstaat uiteindelijk kan veroordelen wegens niet-nakoming (dwangsom), nadat de Commissie hierover advies heeft uitgebracht en de lidstaat dit advies niet heeft opgevolgd.

Veel Europese milieuriichtlijnen worden in Nederland geïmplementeerd via de bestaande regelgeving zoals de Wet milieubeheer, de Wet verontreiniging oppervlaktewateren, de Wet bodembescherming en de Grondwaterwet. Hierbij wordt doorgaans gebruik gemaakt van in die wetten opgenomen delegatiemogelijkheden. Hierbij dient te worden gedacht aan de op die wetten gebaseerde algemene maatregelen van bestuur en ministeriële regelingen.⁴² In deze regelgeving wordt over het algemeen ook geregeld wie het bevoegde gezag is. De verhouding tussen het Rijk en de gemeenten is in beginsel een nationale aanlegenschap waarop het gemeenschapsrecht als zodanig niet ziet maar het gemeenschapsrecht werkt wel door naar gemeenten. Gemeenten maken onderdeel uit van de lidstaat en zijn dus ook gebonden aan het beginsel van gemeenschapstrouw (art. 10 EG-verdrag). De inrichting van een staatsbestel raakt het gemeenschapsrecht dus niet, ook niet als gemeenten vanwege door de rijksoverheid toegekende bevoegdheden gemeenschapsrecht moeten implementeren, tenzij in het gemeenschapsrecht hieromtrent bepalingen zijn opgenomen.⁴³ Uit het EG-recht volgt niet dat slechts de nationale overheid van een lidstaat de bevoegdheid heeft EG-richtlijnen te implementeren. Lidstaten hebben de vrijheid om gemeenschapsrecht bijvoorbeeld via regelgeving van en door gemeenten te implementeren maar blijven wel verantwoordelijk voor de nakoming van gemeenschapsverplichtingen⁴⁴ en kunnen daarop ingevolge art. 226 juncto art. 228 EG-verdrag worden aangesproken.⁴⁵ Indien aan gemeenten bevoegdheden inzake implementatie zijn toebedeeld, dan moet er logischerwijs ter nakoming van de gemeenschapsverplichting een vorm van nationaal toezicht zijn.⁴⁶ In de Nederlandse situatie is dit uiteindelijk mogelijk via een door het Rijk opgestarte civielrechtelijke procedure.⁴⁷ Indien de rijksoverheid geen mogelijkheid van dwang heeft dan lijkt het dat de rijksoverheid in de plaats moet kunnen treden van gemeenten (substitutie- of taakverwaarlozingsregeling).⁴⁸ Een dergelijke procedure kan pas worden gevoerd nadat een gemeente in gebreke is gebleken. Dit kan worden voorkomen door een vorm van preventief toezicht te hanteren. Indien gemeenten op een beleidsterrein ter zake waarvan een Europese richtlijn is vastgesteld, bevoegd zijn regelgeving vast te stellen, voldoet slechts het bestaan van bijvoorbeeld een modelverordening van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten niet aan de eis dat is geïmplementeerd, aangezien zo'n modelverordening niet bindend is. In die situatie dienen alle gemeenten afzonderlijk hun regelgeving aan te passen, dan wel dient rijkswetgeving daarvoor in de plaats te komen.

Door middel van medebewind kunnen gemeentebesturen worden verplicht – wellicht zonder dat zij van het bestaan van een Europese richtlijn op de hoogte zijn – de inhoud

41 Zaken C-6 en 9/90 (Francovich en Bonifaci).

42 Bijvoorbeeld het Besluit milieu-effectenrapportage, *Stb.* 1994, 540, de Regeling verpakking en verpakkingsafval, *Stcrt.* 1997, 125, de Regeling grenswaarden voor cadmium in afvalwater, *Stb.* 1994, 344, en het Lozingenbesluit bodembescherming, *Stb.* 1990, 217.

43 Zaak 96/81, IMP (Zwemwaterrichtlijn), zaak 97/81, IMP (Drinkwaterrichtlijn) en zaken 227 t/m 230/85 (Commissie versus België).

44 Gevoegde zaken 227-230/85.

45 Overigens ingevolge zaak C-33/90 ook indien een gemeente in gebreke is gebleven (medebewinds-taken).

46 Zaak C-131/88.

47 B.M. Veltkamp, *Implementatie van EG-milieuriichtlijnen in Nederland*, Europese Monografieën, nr. 53, Kluwer, 1998, p. 95.

48 Zaak C-33/90 (Campania), r.o. 25 '(...) ervoor te zorgen dat deze hun verplichtingen nakomen (...)’ en r.o. 26 '(...) welke concrete maatregelen zij gedurende deze termijn had genomen om de daadwerkelijke opstelling van plannen en programma's in de regio Campania te verzekeren (...).

van die richtlijn te implementeren. Zolang zichtbaar is wie verplicht is de uit de richtlijnen volgende milieunormen toe te passen en te handhaven is dat geen probleem. Vanwege het feit dat richtlijnen veelal in bestaande nationale regelgeving dan wel op deze regelgeving gebaseerde regelgeving worden opgenomen, is de kans dat een gemeente in een dergelijke situatie niet aan een richtlijn voldoet gering. Indien een gemeente immers haar regelgeving niet aan de nationale regelgeving of daarop gebaseerde regelgeving heeft aangepast, dient de gemeentelijke regelgeving – gezien de hiërarchie – te wijken. Gemeentelijke regelgeving valt immers niet onder het verbod van constitutionele toetsing.

Er kan zich een probleem voordoen indien de nationale regelgeving niet in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht. Indien gemeenten taken in medebewind uitvoeren dan lijkt in dat geval in beginsel het Rijk verantwoordelijk te zijn voor de (financiële) consequenties. Eventueel door een gemeente rechtstreeks geleden schade moet in dit geval op het Rijk kunnen worden verhaald.⁴⁹ Ook de wetgever is die mening toegedaan indien de betrokken minister vooraf is geconsulteerd.⁵⁰ De betreffende gemeente heeft immers onrechtmatig gehandeld in navolging van overleg met de betreffende minister.

Het hiervoor gestelde laat onverlet dat gemeenten – indien gemeenschapsrecht door de nationale overheid niet of onjuist is geïmplementeerd – de uitvoering van taken volgend uit gemeenschapsverplichtingen – indien het rechtstreeks werkende richtlijnbepalingen betreft⁵¹ – zelfstandig moeten nakomen.⁵² Het verbod op constitutionele toetsing kan dus via toetsing aan gemeenschapsrecht worden omzeild. Indien een gemeente rechtstreeks werkende bepalingen – in de situatie dat het gemeenschapsrecht door de nationale overheid niet of onjuist is geïmplementeerd – niet zelfstandig toepast, dan kan zo'n gemeente aansprakelijk worden gesteld.⁵³

Als een gemeente het gemeenschapsrecht niet toepast omdat het geen rechtstreeks werkende bepalingen betreft dan moet zij – vanwege de hiërarchie – de nationale wettelijke regeling – die in strijd is met gemeenschapsrecht – uitvoeren. Aangezien de nationale wetgever de niet rechtstreeks werkende bepalingen niet of onjuist heeft geïmplementeerd waardoor de gemeente wel in strijd met het gemeenschapsrecht moest handelen, kan een

49 Rb. Amsterdam 11 september 1996, nr. 94.3727, *JB* 1996, p. 1024. De rechtbank acht onjuiste nationale implementatie een onrechtmatige overheidsdaad jegens de gemeente. Zie ook: J.W. van de Gonden, 'Wetgeving ruimtelijke ordening getoetst aan de Europese regels van het vrije verkeer en de aansprakelijkheid van decentrale overheden', *NTER* 1999/10, p. 256.

50 Tweede Kamer 2003-2004, 21 109, nr. 137, p. 3. Op basis van de procedure van 11 september 1996 lijkt overigens die eis niet te mogen worden gesteld.

51 Zaak 103/88 (Constanzo), r.o. 29 'In zijn arresten van 19 januari 1982 (zaak 8/81, Becker, *Jurispr.* 1982, p. 53-71) en van 26 februari 1986 (zaak 152/84, Marshall, *Jurispr.* 1986, p. 737-748) heeft het Hof vastgesteld, dat in alle gevallen dat de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, particulieren zich voor de nationale rechter op die bepalingen kunnen beroepen tegenover de Staat, wanneer deze hetzij heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten, hetzij dit op onjuiste wijze heeft gedaan.'

52 Zaak 103/88 (Constanzo), r.o. 31 'Met het oordeel dat particulieren het recht hebben, op de bepalingen van een richtlijn die aan de vorengenoemde voorwaarden voldoen, voor de nationale rechter met een beroep tegen de administratie op te komen, zou het in tegenspraak zijn, wanneer desalniettemin de mening werd gehuldigd dat zij niet verplicht is, de bepalingen van de richtlijn toe te passen en bepalingen van nationaal recht die daarmee niet verenigbaar zijn, buiten toepassing te laten. Wanneer de in 's Hof's rechtspraak gestelde voorwaarden zijn vervuld, waaronder particulieren de bepalingen van een richtlijn voor de nationale rechter kunnen inroepen, zijn mitsdien alle overheidsinstanties, de gedecentraliseerde instanties zoals de gemeenten daaronder begrepen, gehouden deze bepalingen toe te passen.'

53 Rb. Utrecht 25 oktober 1995, nr. 15076/HAZA 93-87, *JB* 1995, 305, met noot van Lefevère.

dergelijke gemeente een door haar uitgekeerde schadevergoeding logischerwijs verhalen op de Staat.⁵⁴

Indien nationale regelgeving niet is aangepast aan gemeenschapsrecht doch gemeentelijke regelgeving voldoet wel aan de Europese richtlijn, dan kan sprake zijn van schending van het beginsel van de gemeenschapstrouw door Nederland.⁵⁵ Of en in hoeverre de nationale dan wel de gemeentelijke regelgeving in dat geval voorrang heeft, is, gezien de hiërarchie tussen nationale en gemeentelijke regelgeving, afhankelijk van het feit of het betrokken gemeenschapsrecht rechtstreeks toepasbaar is. Dat is in ieder geval aan de orde indien gemeenten in de betreffende richtlijn als bevoegde instantie zijn aangewezen, hetgeen overigens doorgaans niet het geval is.⁵⁶

Europese verordeningen zijn in tegenstelling tot Europese richtlijnen rechtstreeks en moeten als zodanig worden opgenomen in het nationale rechtssysteem. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de verordening inzake de grensoverschrijdende overbrenging van afvalstoffen.⁵⁷ Wel dient in een nationale wettelijke regeling het bevoegde gezag te worden aangewezen zonder dat de inhoud van een verordening geheel of gedeeltelijk wordt overgenomen en kunnen nationale uitvoeringsmaatregelen worden vastgesteld. Wel is het mogelijk, indien in een verordening slechts minimale regels zijn opgenomen, dat nationale of gemeentelijke regelgeving verder gaat dan in de desbetreffende verordening is omschreven (zie in dit verband art. 176 EG-verdrag).

Ook anderszins kan het Europese recht doorwerken op nationale dan wel lokale regelgeving. In algemene zin kunnen verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van goederen, diensten en personen en de mededinging, in nationale of lokale milieuregelgeving doorwerken, tevens dient gehandeld te worden in overeenstemming met de staatssteunregels in het EG-recht. Hierbij kan in dit verband bijvoorbeeld worden gedacht aan de keuze van heffingsmaatstaf en/of tariefstelling van een milieubelasting en het uitbesteden van afvalinzameling aan particuliere bedrijven. Indien bijvoorbeeld aan een bedrijf het exclusieve recht wordt verleend om bepaald afval te verwerken dan staat dit op gespannen voet met het EG-verdrag, tenzij een objectieve rechtvaardigingsgrond kan worden aangewezen.⁵⁸

2.4.3 Europees Handvest voor de lokale autonomie en subsidiariteitsbeginsel

Europees Handvest voor de lokale autonomie

In het kader van de bevoegdheidsverdeling Rijk/gemeenten is het Europees Handvest voor de lokale autonomie van belang.⁵⁹ Dit Handvest bepaalt in art. 4, lid 5⁶⁰, dat, wanneer bevoegdheden door hogere staatsorganen aan gemeenten worden overgedragen, de gemeenten zo veel mogelijk vrijheid van handelen moet worden toegestaan bij het aanpassen van het beleid aan de plaatselijke omstandigheden. Hier wordt dus uitdrukkelijk de relatie gelegd tussen zelfstandigheid en beleidsvrijheid bij taakuitoefening. Het lijkt erop dat dit niet slechts ziet op autonomie in de zin van bevoegdheid van gemeenten om

54 Rb. Amsterdam van 11 september 1996, nr. 94.3727, JB 1996, 237.

55 Zaak C-118/94 (World Wildlife Fund), r.o. 24 'Het Hof heeft voorts verklaard, dat een nationale regeling die de jacht op sommige soorten in beginsel open verklaart, onverminderd andersluidende bepalingen van de regionale autoriteiten, niet voldoet aan de in de richtlijnen gestelde beschermingsvereisten en strijdig is met het rechtszekerheidsbeginsel (arrest van 17 januari 1991, zaak C-157/89, Commissie/Italië, *Jurispr.* 1991, p. I-57, r.o. 16 en 17)'.⁶⁰

56 J.W. van de Gronden, *De implementatie van het EG-milieurecht door Nederlandse decentrale overheden*, diss., Kluwer, Deventer, 1998, p. 99.

57 Verordening 259/93, Pb. 1993, L 30/1.

58 Zaak C203/96 (Dusseldorp).

59 European Charter of Local self-government, 15 oktober, 1985, Trb. 1987, 63.

60 De tekst luidt: 'Waar bevoegdheden door een centrale of regionale autoriteit aan hen wordt gedelegeerd dient de lokale autoriteiten zoveel mogelijk vrijheid van handelen te worden toegestaan bij het aanpassen van hun beleid aan de plaatselijke omstandigheden'.

algemeen bindende voorschriften te geven in eigen aangelegenheden, doch ook op de uitvoering van taken in medebewind. Het begrip autonomie in de zin van het Europees Handvest ziet dus op (de mate van) beleidsvrijheid in algemene zin. Dit zegt echter niets over de vraag waarop die beleidsvrijheid ziet, met andere woorden; waarover moet gemeenten beleidsvrijheid worden gegund?

Uit de preambule blijkt dat lokale autoriteiten één van de belangrijkste grondslagen van elk democratisch bewind zijn en dat het democratische beginsel op lokaal niveau het meest rechtstreeks kan worden uitgeoefend. Lokale autoriteiten met werkelijke verantwoordelijkheden moeten doeltreffend kunnen besturen omdat zij het dichtst bij de burgers staan. Bescherming en versterking van de lokale autonomie levert een belangrijke bijdrage aan de Europese beginselen van democratie en decentralisatie van de macht. De preambule eindigt met de zinsnede dat lokale autoriteiten in hoge mate autonoom moeten zijn met betrekking tot hun bevoegdheden en de voor die bevoegdheden vereiste financiën.

Nederland heeft dit Handvest – behoudens enkele voorbeholden⁶¹ – uitdrukkelijk bekrachtigd.⁶² Tijdens de parlementaire behandeling daarvan werd opgemerkt dat het wettelijke systeem in Nederland geen aanpassingen behoefde en dat het Handvest geen veranderingen bracht. Toch kan het Handvest wellicht gevolgen hebben voor de gemeentelijke beleidsvrijheid in de Nederlandse situatie. Het verbod op constitutionele toetsing zou wellicht kunnen worden gepasseerd door te toetsen aan het Handvest. In art. 8 van het Handvest worden ter bescherming van die beleidsvrijheid de beginselen van administratief toezicht op gemeenten omschreven. Hieruit volgt dat toezicht slechts op basis van een wet kan plaatsvinden en interventie door een hogere overheid in evenredigheid met het te dienen belang kan plaatsvinden. Van belang is de bepaling van art. 4, lid 3, van het Handvest, dat luidt:

‘Overheidsverantwoordelijkheden dienen in het algemeen bij voorkeur door die autoriteiten te worden uitgeoefend die het dichtst bij de burger staan. Bij toekenning van verantwoordelijkheid aan een andere autoriteit dient rekening te worden gehouden met de omvang en de aard van de taak en de eisen van doelmatigheid en besparing’. Dit wordt gezien als een instructienorm aan de wetgever om lokale overheden een eigen huishouding van voldoende omvang over te laten.⁶³ Deze bepaling vormt een uitwerking van het subsidiariteitsbeginsel en lijkt vergelijkbaar met het subsidiariteitsbeginsel dat geldt tussen de Europese gemeenschap en de lidstaten (zie hierna).

In navolging van zijn institutionele commissie heeft het Congres van Lokale en Regionale Overheden van de Raad van Europa op 9 november 2005 zijn afkeuring geuit over de plannen van de Nederlandse regering om de OZB gedeeltelijk af te schaffen. Unaniem vraagt het Congres de Nederlandse regering om in ieder geval hiervoor een gelijkwaardige belasting te introduceren.⁶⁴ Daarnaast heeft de Vereniging van Nederlandse Gemeenten met enkele gemeenten (Bunnik, Doetinchem, Enschede en Sneek) een bodemprocedure tegen de Staat gevoerd. De Vereniging van Nederlandse Gemeenten was van mening dat de afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen in strijd is met het Europees Handvest

61 Art. 7, lid 2, dat ziet op een passende financiële vergoeding van kosten van taken die in mandaat worden uitgevoerd, alsmede sociale voorzieningen. Art. 8, lid 2, dat ziet op het verbod op doelmatigheidstoetsing door hogere overheden. Art. 9, lid 5, ziet op de bescherming van financieel zwakke lokale autoriteiten via een procedure om financiële middelen evenredig te verdelen waarbij de vrijheid van keuze van de lokale autoriteiten niet mogen worden beperkt. Art. 11 ziet op het recht van lokale autoriteiten om rechtsmiddelen aan te wenden teneinde de zelfstandige uitoefening van hun bevoegdheden te verzekeren.

62 *Stb.* 1990, 546.

63 Tweede Kamer 1988-1989 20 586, nr. 9, p. 8.

64 *Stcr.* 2005, 14.

voor de lokale autonomie.⁶⁵ De civiele kamer van de Rechtbank Den Haag heeft uitspraak gedaan en de eis van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de gemeenten afgewezen. De Vereniging van Nederlandse Gemeenten eiste het buiten werking stellen van de afschaffing van het gebruikers-OZB op woningen en de OZB-limitering en -maximering met ingang van 1 januari volgend op het rechterlijk vonnis (1 januari 2008). De rechter oordeelde dat art. 9, lid 3, gezien in samenhang met lid 1 van het Handvest geen eenieder verbindende verdragsbepaling is aangezien dit artikellid te algemeen is geformuleerd om zonder meer in de nationale rechtsorde als objectief recht te kunnen functioneren. Tot toetsing aan deze verdragsbepaling is volgens de rechtbank slechts de wetgever bevoegd.⁶⁶

Subsidiariteitsbeginsel

Regelgeving op Europees niveau is geen doel op zichzelf. De Europese Unie mag als gevolg van het subsidiariteitsbeginsel alleen daar optreden waar lidstaten onvoldoende kunnen optreden⁶⁷ en optreden op gemeenschapsniveau tot een beter resultaat leidt. Het subsidiariteitsbeginsel is in 1992 vastgelegd in het Verdrag van Maastricht en in 1997, samen met het daarmee samenhangende beginsel van proportionaliteit, in het Protocol bij het Verdrag van Amsterdam. Het beginsel van proportionaliteit houdt in dat optreden van de Europese Unie niet verder gaat dan nodig is om de doelstellingen van het verdrag te verwezenlijken (noodzakelijkheid en toegevoegde waarde van Europese regelgeving⁶⁸). In het Protocol is een regeling opgenomen inhoudende dat voor ieder Europees voorstel moet worden aangegeven waarom dit op Europees niveau moet worden aangepakt. Het huidige art. 5 inzake het subsidiariteitsbeginsel luidt:

‘De Gemeenschap handelt binnen de grenzen van de haar door dit Verdrag verleende bevoegdheden en toegewezen doelstellingen.

Op gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, treedt de Gemeenschap, overeenkomstig het subsidiariteitsbeginsel, slechts op indien en voorzover de doelstellingen van het overwogen optreden niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en derhalve vanwege de omvang of de gevolgen van het overwogen optreden beter door de Gemeenschap kunnen worden verwezenlijkt.

Het optreden van de Gemeenschap gaat niet verder dan wat nodig is om de doelstellingen van dit Verdrag te verwezenlijken.’

Deze bepaling bestaat uit twee elementen. De eerste is dat de reikwijdte van het beginsel wordt beperkt tot niet-exclusieve bevoegdheden van de Gemeenschap en de tweede is de noodzakelijkheid van een gemeenschapsregeling.

Indien sprake is van een exclusieve bevoegdheid van de Gemeenschap dan speelt het subsidiariteitsbeginsel niet. Wat onder de exclusieve bevoegdheid van de Gemeenschap valt is niet beschreven. Het gemeenschappelijke handelsbeleid valt daar in ieder geval onder.⁶⁹ Op een aantal rechtsgebieden heeft de Gemeenschap veel bevoegdheden, maar of die exclusief zijn is niet expliciet gebleken. Op het gebied van het milieu is de Gemeenschap bevoegd, maar ingevolge art. 176 EG-verdrag mogen de lidstaten verder gaan dan de Gemeenschap.

65 Ledenbrief 05/139 van 21 december 2005 inzake juridische procedure OZB.

66 Rb. Den Haag 18 april 2007, nr. HA ZA 06-1068, *Belastingblad* 2007, p. 568, met aantekening van Kruimel.

67 Tweede Kamer 1994-1995, 24 251, nr. 2, p. 5.

68 Vergelijk C.W.A. Timmermans, ‘Is het subsidiariteitsbeginsel vatbaar voor rechtelijke controle?’, *SEW*, nr. 6, juni 2007, p. 224.

69 Zaak 41/76 (Donckerwolcke) r.o. 32, ‘dat, waar krachtens art. 113, lid 1, de bevoegdheid op het gebied van de handelspolitiek volledig is overgedragen aan de gemeenschap, nationale handelspolitieke maatregelen na afloop van de overgangperiode in feite slechts toelaatbaar zijn wanneer de Gemeenschap daartoe een bijzondere machtiging heeft verleend.’.

De noodzakelijkheidstoets valt in twee delen uiteen. De eerste is dat de doelstellingen van het Verdrag onvoldoende door de afzonderlijke lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en de tweede is dat die doelstellingen door de Gemeenschap beter kunnen worden bereikt.⁷⁰ De noodzakelijkheidstoets is in het Protocol⁷¹ bij het Verdrag van Amsterdam enigszins uitgewerkt. Daarin wordt in punt 5 een aantal elementen gegeven om te bepalen of aan de noodzakelijkheidstoets is voldaan;

- de betrokken kwestie heeft transnationale aspecten die door een optreden van de lidstaten niet bevredigend kunnen worden geregeld;
- het optreden van de lidstaten alleen of het niet optreden van de Gemeenschap is in strijd met de voorschriften van het Verdrag (zoals de noodzaak om concurrentievervalsing tegen te gaan of verkapte handelsbeperkingen te voorkomen of de economische en sociale samenhang te versterken) of kan op een andere manier de belangen van de lidstaten aanzienlijk schaden;
- een optreden op communautair niveau heeft vanwege de schaal of de gevolgen ervan duidelijke voordelen ten opzichte van een nationaal optreden.

Het is lastig die criteria toe te passen. Wanneer is gebleken dat lidstaten onvoldoende kunnen optreden? Omdat de Commissie het initiatiefrecht heeft ligt de bewijslast/motivering bij de Commissie. Wanneer is daaraan voldaan indien sommige lidstaten wel en andere niet in staat zijn voldoende op te treden? Dit moet bij ieder Europees besluit aannemelijk worden gemaakt.

Het zijn krachtens punt 1 van het Protocol de gemeenschapsinstellingen zelf die moeten onderzoeken of een rechtsgebied al dan niet beter op het niveau van de lidstaten kan worden geregeld. Punt 4 van het protocol legt een motiveringsplicht op aan de gemeenschapsinstellingen die moeten aantonen dat het subsidiariteitsbeginsel in acht wordt genomen. Ingevolge punt 9 van het Protocol moet de Commissie de relevantie van al haar voorstellen rechtvaardigen in het licht van het subsidiariteitsbeginsel; moeten het Europees Parlement en de Raad van ministers onderzoeken of de Commissievoorstellen in overeenstemming zijn met art. 5 EG-verdrag; en moet de Commissie jaarlijks verslag uitbrengen aan de Europese Raad, het Europees Parlement en de Raad van ministers over de toepassing van art. 5 EG-verdrag.

Daarnaast kan het Hof van Justitie handelingen van gemeenschapsinstellingen toetsen aan het subsidiariteitsbeginsel. De controle van het Hof is beperkt omdat het subsidiariteitsbeginsel meer een politiek beginsel lijkt te zijn⁷² omdat de gemeenschapsinstellingen over een ruime discretionaire marge beschikken. Een beroep tot nietigverklaring wegens schending van het subsidiariteitsbeginsel op basis van art. 230 EG-verdrag⁷³ kan bij het Hof aanhangig worden gemaakt door de lidstaten, de Raad van ministers, de Commissie, het Europees Parlement en (onder omstandigheden) particulieren.⁷⁴ In een aantal arresten⁷⁵ heeft het Hof uiteengezet dat de naleving van het subsidiariteitsbeginsel tot de voorwaarden behoort die onder de motiveringsplicht overeenkomstig art. 253 EG-verdrag vallen. Aan deze motiveringsplicht wordt volgens het Hof overigens al voldaan wanneer het subsidiariteitsbeginsel niet uitdrukkelijk in de overwegingen bij de wettelijke maatregelen wordt genoemd, doch uit de overwegingen in algemene zin blijkt dat dit beginsel inhoudelijk is geëerbiedigd.⁷⁶ Een formele toets zo lijkt het. Kan het Hof het subsidiari-

70 Zaak C-491/01.

71 Pb. 1997, C 340, Protocol gehecht aan het Verdrag van Amsterdam.

72 Vergelijk de Nota Mandaat van de Werkgroep subsidiariteitsbeginsel, Brussel, 30 mei 2002 (03.06), CONV 71/02, p. 5.

73 C.W.A. Timmermans, 'Is het subsidiariteitsbeginsel vatbaar voor rechtelijke controle?', SEW, nr. 6, juni 2007, p. 224.

74 Zaken T-253/02 en T-362/04.

75 Zaken C-84/94 en C-233/94.

76 Zaken C-233/94 en C-377/98.

teitsbeginsel ook materieel beoordelen of blijft het slechts bij een formele toets (slechts toetsen of er is getoetst)?⁷⁷ Omdat het subsidiariteitsbeginsel meer een politiek beginsel lijkt te zijn zal het doorgaans bij een formele toets blijven. Er is één procedure waarbij het Hof een beroep op het subsidiariteitsbeginsel heeft toegewezen.⁷⁸ In die procedure was een Richtlijn⁷⁹ vastgesteld betreffende harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten ter bescherming en verbetering van de menselijke gezondheid. Echter, art. 129, lid 4, eerste streepje, EG-verdrag (oud) sluit volgens het Hof harmonisatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten ter bescherming en verbetering van de menselijke gezondheid uit. Weliswaar kunnen harmonisatiemaatregelen op basis van andere verdragsbepalingen van invloed zijn op dit harmonisatieverbod maar dat mag er volgens het Hof niet toe leiden dat art. 129, lid 4, eerste streepje, EG-verdrag (oud) wordt omzeild. Het Hof overweegt:

'83 (...) zou niet alleen indruisen tegen de tekst zelf van bovengenoemde bepalingen, maar zou ook onverenigbaar zijn met het in art. 3 B van het EG-verdrag (thans art. 5 van het EG-verdrag) neergelegde beginsel dat het bij de bevoegdheden van de Gemeenschap om toegekende bevoegdheden gaat.'

Hieruit lijkt te volgen dat indien uit het gemeenschapsrecht expliciet volgt dat de gemeenschap niet bevoegd is dat het Hof materieel aan het subsidiariteitsbeginsel toetst.

In het Verslag⁸⁰ van de Europese Raad te Brussel op 21 tot en met 23 juni 2007 valt te lezen dat op het punt van subsidiariteit de inhoud van de verworpen Europese Grondwet in het (destijds nog op te stellen) Wijzigingsverdrag zal worden overgenomen en zal worden uitgebreid. Er zal een (zwaardere) procedure worden opgenomen indien een meerderheid van parlementen op grond van het subsidiariteitsbeginsel bezwaren heeft tegen een voorstel. In dat geval kan de Commissie ervoor kiezen het voorstel in te trekken, te wijzigen of te handhaven. Kiest de Commissie voor die laatste optie, dan dient zij het voorstel met de beoordelingen van de nationale parlementen en een reactie daarop van de Commissie, rechtstreeks aan het Europees Parlement en Raad voor te leggen. Als de Raad (meerderheid van 55% van de lidstaten) of het Europees Parlement (met een eenvoudige meerderheid van uitgebrachte stemmen) het standpunt van de nationale parlementen overneemt, wordt dit voorstel niet verder in behandeling genomen. Daarnaast wordt de termijn waarover de nationale parlementen beschikken om ontwerp-wetgevingsteksten te behandelen en een gemotiveerd advies ter zake van de subsidiariteit uit te brengen, verlengd van zes naar acht weken. Vanwege deze procedures lijkt het onwaarschijnlijk dat er nog een wezenlijke rol voor het Hof zal zijn weggelegd.

Gemeentelijke autonomie en subsidiariteit

Het Handvest gaat uit van de gedachte dat bevoegdheden door die autoriteiten worden uitgeoefend die het dichtst bij de burger staan, zo ook het subsidiariteitsbeginsel voor zover het niet-exclusieve gemeenschapsbevoegdheden zijn. Bij de afweging op basis van het Handvest dient rekening te worden gehouden met de omvang en de aard van de taak en de eisen van doelmatigheid en besparing, waarbij Nederland bij ondertekening een voorbehoud heeft gemaakt voor de toetsing aan doelmatigheid. Aldus dient in de Nederlandse situatie bij het toekennen van bevoegdheden rekening te worden gehouden met de omvang en de aard van de op die bevoegdheid betrekking hebbende taak en kostenbesparing. Het subsidiariteitsbeginsel gaat uit van de gedachte dat bevoegdheden zo worden verdeeld dat de doelstellingen van het Verdrag het beste kunnen worden verwezenlijkt.

77 W.A. Vermeend en H.A. Kogels, *Compendium Europees belastingrecht*, p. 53, 2003, Kluwer. De auteurs zijn van mening dat het subsidiariteitsbeginsel niet open lijkt te staan voor een gerechtelijke procedure.

78 C-376/98 (Duitsland/Europees Parlement en Raad).

79 Richtlijn 98/43/EG, Pb. 1998, L 213/9 (Reclame en sponsoring voor tabaksproducten).

80 Tweede Kamer 2006-2007, 21 501-20, nr. 362, p. 3 en is ook terug te vinden in de Conclusies van het voorzitterschap, Europese Raad van Brussel, 21/22 juni 2007, nr. 11177/07.

Daarnaast is er een procedureel verschil. Het subsidiariteitsbeginsel is in beginsel aan rechterlijke toetsing onderhevig (lidstaat als procespartij) en om aan dat beginsel te kunnen toetsen zijn er procedurele waarborgen (zie concepttekst Wijzigingsverdrag van de Europese Raad). Voor wat het Handvest betreft ontbreken die. Art. 9, lid 3, van het Handvest is immers niet een eenieder verbindende verdragsbepaling in de zin van art. 94 Grondwet.⁸¹ Een rechtsingang voor gemeenten ontbreekt dus.

Overeenkomst tussen de strekking van het Handvest en het subsidiariteitsbeginsel is dat beide onder voorwaarden de voorkeur hebben dat bevoegdheden en besluiten zo dicht mogelijk bij de burger worden genomen. Het subsidiariteitsbeginsel heeft procedureel duidelijkere 'handen en voeten' gekregen in tegenstelling tot het Handvest. De reikwijdte waarop het subsidiariteitsbeginsel ziet is beperkter omdat dit slechts in het kader van de verwezenlijking van doelstellingen van het EG-verdrag kan spelen.

2.4.4 Kaderrichtlijn Water

2.4.4.1 Algemeen

De Kaderrichtlijn Water⁸² is een voorbeeld van Europese milieuregelgeving die (mede) op gemeenten ziet en is bedoeld is om de kwaliteit van het grond- en oppervlaktewater in Europa op een goed niveau te krijgen en te houden. Overigens wordt daarin niet expliciet aangegeven wat die 'goede toestand' is, afgezien van algemene omschrijvingen in de begripsbepalingen van art. 2 en de nadere uitwerking in bijlage V.⁸³ De Kaderrichtlijn Water is gebaseerd op art. 175, lid 1, EG-verdrag. De Kaderrichtlijn Water is vanaf december 2000 van kracht geworden en gaat uit van een integrale benadering van de waterproblematiek door het zo veel mogelijk op elkaar afstemmen van de verschillende water-richtlijnen in plaats van het tot dusver in Nederland gevoerde sectorale waterbeleid.

De Kaderrichtlijn Water is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat, maar laat de keuze van vorm en middelen aan de lidstaten.⁸⁴ Het was de bedoeling dat de lidstaten binnen drie jaar na inwerkingtreding de afzonderlijke stroomgebieden op hun grondgebied hadden bepaald en deze hadden toegewezen aan afzonderlijke stroomgebiedsdistricten. Voor Nederland zijn dit de Eems, Rijn, Maas en Schelde geworden. Pas in juni 2005 is de Implementatiewet EG-kaderrichtlijn Water in het Staatsblad verschenen.⁸⁵

2.4.4.2 Doel

Ingevolge art. 1 Kaderrichtlijn Water is het doel⁸⁶ de vaststelling van een kader voor de bescherming van landoppervlaktewater, overgangswater, kustwateren en grondwater. Dit komt grotendeels overeen met het in Nederland gevoerde waterkwantiteits- en -kwaliteitsbeleid van zowel het oppervlakte- als het grondwater. Waterkwaliteit in de zin van de Kaderrichtlijn Water omvat de ecologische en chemische toestand van het oppervlakte- en grondwater. Het waterkwantiteitsaspect – in de zin van het tegengaan van overstromingen dan wel verdroging – krijgt minder aandacht, al hebben deze aspecten wel raakvlakken met het kwaliteitsbeheer. In art. 175, lid 2, EG-verdrag, is bepaald dat de Raad alleen met eenparigheid van stemmen over waterkwantiteitsbeheer besluiten kan aannemen. De Commissie is kennelijk van mening geweest dat eenparigheid bij voorstellen over bepaalde waterkwantiteitsmaatregelen niet haalbaar was.

81 Zie ter bevestiging hiervan Rb. Den Haag 18 april 2007, nr. HA ZA 06-1068, *Belastingblad* 2007, p. 568, met aantekening van Kruimel.

82 Richtlijn nr. 2000/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 23 oktober 2000 tot vaststelling van een kader voor communautaire maatregelen betreffende het waterbeleid (*PbEG* L 327).

83 Uitwerking van biologische, hydromorfologische, chemische en fysisch-chemische aspecten.

84 Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 3.

85 Wet van 7 april 2005, *Stb.* 2005, 303.

86 Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 3.

Ingevolge art. 4, lid 1, Kaderrichtlijn Water, dient uiterlijk 15 jaar na de datum van inwerkingtreding van de Kaderrichtlijn Water een goede toestand van alle oppervlaktewaterlichamen en alle grondwaterlichamen te zijn bereikt en moeten beschermde watergebieden (ingevolge art. 6 opgenomen in een register) voldoen aan alle specifieke normen en doelstellingen van de EG-regelingen die op die gebieden betrekking hebben, waarbij voor drinkwaterwingebieden een extra bescherming geldt (art. 7).⁸⁷ Tevens geldt ingevolge art. 4 voor oppervlakte- en grondwater een stand-stillverplichting; dat wil zeggen dat achteruitgang van de kwalitatieve toestand moet worden voorkomen. Daarnaast zijn in art. 4 uitzonderingen geregeld op het bereiken van de milieudoelstelling binnen 15 jaren indien sprake is van bijvoorbeeld overmacht. Rijk, waterschappen, provincies en gemeenten hebben in Nederland allen watertaken.

De Kaderrichtlijn Water onderscheidt voor wat de waterkwaliteit betreft twee aspecten: de chemische en de ecologische kwaliteit van water. De eerste ziet op gedefinieerde prioritaire stoffen. Dit zijn zeer schadelijke stoffen waarover is besloten dat deze op langere termijn niet meer in het milieu mogen voorkomen (bijvoorbeeld kwik, lood en diuron). Hiervoor zullen door de Europese Unie normen worden opgesteld. De tweede ziet op de biologische toestand van het water waarvan de doelen de komende jaren grotendeels door provincie en waterschap en in samenspraak met gemeenten zullen moeten worden bepaald en beschreven op het niveau van zogenoemde waterlichamen. Dit zijn de grotere wateren en voor gemeenten is dan van belang of dergelijke waterlichamen geheel of gedeeltelijk binnen de gemeentegrenzen voorkomen.

Deze benadering van waterkwaliteit verschilt met het tot dan toe gevoerde Nederlandse en Europese beleid. De waterkwaliteit zelf wordt uitgangspunt in tegenstelling tot dusver waarbij uitvoering van bepaalde taken centraal stond; met andere woorden een integrale benadering van de waterkwaliteitsproblematiek. Gevolg hiervan is dat het takenpakket niet vastomlijnd is doch het doel waarbij kosteneffectiviteit een belangrijk onderdeel is. Per gebied dient te worden gezien welke maatregelen effectief en efficiënt zijn. Een vergelijking kan in dit verband worden gemaakt met de plicht tot het berioeren van het buitengebied. Hiervoor zijn in Nederland behoorlijk wat financiële middelen vrijgemaakt zonder dat vooraf is onderzocht of in een bepaald gebied het milieurendement op zal wegen tegen de te maken kosten.

2.4.4.3 Gevolgen gemeenten en waterschappen

In Nederland worden de watertaken uitgevoerd door het Rijk, provincies, waterschappen en gemeenten. De uitvoering van de Kaderrichtlijn Water is dus een gezamenlijke verantwoordelijkheid van deze overheden. Vanwege de resultaatsverplichting die uit de Kaderrichtlijn Water volgt is de interbestuurlijke samenwerking voor het waterbeheer uiteraard belangrijk en dient uiteindelijk één bevoegde – in ieder geval een coördinerende – autoriteit te worden aangewezen mede in verband met internationale coördinatie. Gekozen is om dat de minister van Verkeer en Waterstaat en die van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit te laten zijn. Provincies, waterschappen en gemeenten zijn eveneens bevoegde autoriteiten voor zover het hun huidige taken in de waterhuishouding binnen een stroomgebiedsdistrict betreft. Dat brengt dus feitelijk geen verandering. De nieuwe verplichtingen voor gemeenten uit de Kaderrichtlijn Water zijn in dit verband dus beperkt en betreffen feitelijk de hierna te behandelen kostenterugwinning met betrekking tot het huidige rioleringsbeheer inclusief de verbrede taak (toegekende watersysteemtaken⁸⁸), alsmede door gemeenten op te stellen economische analyse (zie hoofdstuk 11). De waterschappen voldoen hier al aan.

⁸⁷ Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 4.

⁸⁸ Tweede Kamer 2005-2006, 30 578, nr. 1-2.

Voor wat de bevoegdheden ter verwezenlijking van de milieudoelstellingen van de Kaderrichtlijn Water betreft kenmerkt het Nederlandse waterbeheer zich door een sterk gedecentraliseerde opzet.⁸⁹ Slechts de uitvoering met betrekking tot de rijkswateren wordt door het Rijk gedaan, waarbij in de Wet op de waterhuishouding is geregeld dat de minister van Verkeer en Waterstaat beleid hieromtrent kan aansturen. Het regionale beheer berust van oudsher bij de waterschappen gecombineerd met aansturing door provincies. Is daarmee verzekerd dat milieudoelstellingen uit de Kaderrichtlijn Water worden verwezenlijkt? Hiervoor wordt door de opstellers⁹⁰ een aantal instrumenten aangedragen.

De eerste is dat op basis van art. 5 Wet milieubeheer via algemene maatregelen van bestuur landelijke milieukwaliteitseisen kunnen worden vastgesteld door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer in dit verband aangevuld met die van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. Hierbij kunnen kwaliteitseisen per stroomgebiedsdistrict worden vastgesteld. Daarnaast kan de minister van Verkeer en Waterstaat op grond van art. 1c Wet verontreiniging oppervlaktewateren bij algemene maatregel van bestuur aan specifieke watersystemen bijzondere kwaliteitseisen stellen waarbij de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit als medecoördinerende autoriteit optreedt.

De tweede is dat de minister van Verkeer en Waterstaat op basis van de Wet op de waterhuishouding een nota waterhuishouding met de hoofdlijnen van het beleid ten aanzien van de landelijke waterhuishouding vaststelt. Hierin is de gewenste ontwikkeling en bescherming van de waterhuishoudkundige systemen opgenomen. Daarnaast kunnen op grond van die wet in beginsel de door de Kaderrichtlijn Water vereiste maatregelen als beheerplannen, maatregelenprogramma's en monitoring worden vastgesteld. De Wet op de waterhuishouding gaat daarbij echter niet uit van stroomgebieden, maar van waterhuishoudkundige systemen. Vervolgens kan de minister op basis van de Wet op de waterhuishouding provincies – en daarmee indirect ook de waterschappen – een aanwijzing geven inzake hun waterhuishoudingsplan.

De derde is dat provincies in de provinciale waterhuishoudingsplannen aangeven hoe het provinciale waterbeleid zal worden gevoerd, rekening houdend met de landelijke nota. De waterschappen zijn vervolgens bij het opstellen van hun beheersplannen gebonden aan die provinciale waterhuishoudingsplannen. De provincies kunnen goedkeuring onthouden maar kunnen niet een dwingende aanwijzing in het beheer van een waterschap geven. Art. 148 Waterschapswet biedt volgens de opstellers van de implementatiewetgeving nog de mogelijkheid van preventief toezicht van gedeputeerde staten op besluiten van waterschappen inzake de waterbeheersing en de aanleg en verbetering van waterstaatswerken.

De vierde is dat gebruik kan worden gemaakt van de taakverwaarlozingsregeling van art. 60 Waterschapswet, waarbij het dagelijkse bestuur in de plaats treedt van het algemene bestuur. Als het dagelijks bestuur in gebreke blijft kunnen gedeputeerde staten in de plaats treden (medebewindstaken).

Op grond van het bovenstaande zijn de opstellers van mening dat daarmee grotendeels aan de uitvoering van de Kaderrichtlijn Water kan worden voldaan, maar dat daarmee volledige uitvoering van de Kaderrichtlijn Water niet is gegarandeerd. Zij menen daarom dat het instrumentarium dient te worden uitgebreid met een aanvullende taakverwaarlozingsregeling in de Wet op de waterhuishouding waardoor de minister van Verkeer en

⁸⁹ Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 33.

⁹⁰ Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 34, waarbij wordt gerefereerd aan een advies van de Staatscommissie voor de Waterstaatswetgeving, *De EU-kaderrichtlijn water*, Ministerie van Verkeer en Waterstaat, 1999.

Waterstaat voor provincie(s) in de plaats kan treden.⁹¹ Voor gemeenten en waterschappen heeft het bovenstaande geen directe invloed.

Voor het bereiken van de 'stand still' is het volgens de opstellers⁹² noodzakelijk dat maatregelen worden gerealiseerd waardoor gemeenten kunnen voldoen aan het terugdringen van de vuillast door riooloverstorten. De risicovolle overstorten moesten uiterlijk in 2005 zijn gesaneerd.⁹³ In 2005 heeft het Ministerie van Verkeer en Waterstaat de Tweede Kamer per brief een rapportage⁹⁴ gestuurd met daarin de stand van zaken bij de sanering en vergunningverlening van risicovolle riooloverstorten per 1 mei 2005. Daaruit blijkt dat nog 39 risicovolle overstorten bestaan die nog aandacht vergen van betrokken gemeenten en waterschappen. Overigens komt Rioned volgens de opstellers in de rioleringatlas tot een aantal van 16 nog bestaande knelpunten. Riolering en rioolwaterzuiveringsinstallaties moeten in dit verband in samenhang worden gezien. Afkoppelen van regenwater heeft tot gevolg dat de uitstoot vanuit overstorten wordt beperkt, doch dit heeft ook tot gevolg dat het aanbod van water naar de rioolwaterzuiveringsinstallaties wordt beperkt, waardoor daar minder afvalwater hoeft te worden gezuiverd.

2.4.4.4 Rechtstreekse werking Kaderrichtlijn Water

De omzetting van de Kaderrichtlijn Water in Nederlandse wetgeving is uiteraard een taak van de formele wetgever. Indien omzetting niet heeft plaatsgevonden kan een belanghebbende – indien deze daarvan schade leidt – een actie uit onrechtmatige overheidsdaad instellen. Indien omzetting wel heeft plaatsgevonden dan kunnen zich twee problemen voordoen. De eerste is dat de formele wetgever de Kaderrichtlijn Water niet correct heeft geïmplementeerd en de tweede is dat gemeenten wel correct geïmplementeerde wetgeving niet correct uitvoeren. Dit laatste kan via feitelijke uitvoering of via gemeentelijke wetgeving. In beide gevallen zal een rechter implementatie richtlijnconform uitleggen indien dat mogelijk is. Indien dat niet mogelijk is dan zal de Kaderrichtlijn Water rechtstreeks worden toegepast indien bepalingen uit de richtlijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn omschreven⁹⁵ (zie paragraaf 2.4.2). Dit geldt eveneens voor gemeenten omdat die eigen taken en verantwoordelijkheden toebedeeld hebben gekregen. Indien vanaf 2010 bij kostenverhaal van gemeentelijke watertaken via rioolbestemmingsheffingen op basis van art. 228a Gemeentewet geen prikkel tot zuiniger gebruik is opgenomen, dan is dat in beginsel in strijd zijn met de Kaderrichtlijn Water. Gemeenten hebben op dit moment⁹⁶ immers de vrije bevoegdheid om voor rioolrechten of -heffingen heffingsmaatstaven vast te stellen doch moeten vanaf 2010 wel voldoen aan de Kaderrichtlijn Water. Richtlijnconform uitleggen of de Kaderrichtlijn Water rechtstreeks toepassen is niet mogelijk aangezien daarin geen expliciete heffingsmaatstaf wordt voorgeschreven.⁹⁷ Wel kan door de Commissie dan wel het Hof van Justitie de procedure van art. 226 juncto art. 228 EG-verdrag worden gevolgd. Aangezien gemeenten bij het vaststellen van heffingsmaatstaven in beginsel autonoom zijn kan Nederland op dit punt in beginsel worden veroordeeld tot een dwangsom. Voor het Rijk is er geen bevoegdheid tot preventief ingrijpen. Wel bestaat de mogelijkheid van repressief toezicht door de Kroon indien een belastingverordening in strijd is met het recht; spontane vernietiging. In dat

91 Een dergelijke regeling was ten tijde van dit schrijven nog niet voorgesteld maar daarmee wordt wel voldaan aan zaak C-33/90 (Campania); zie paragraaf 2.4.1.

92 Tweede Kamer 2003-2004, 28 808, nr. 12, p. 24.

93 Tweede Kamer 2003-2004, 28 808, nr. 12, p. 10.

94 Tweede Kamer 2004-2005, 25 890, nr. 33, Bijlage *Stand van zaken vergunningverlening en sanering risicovolle riooloverstorten per mei 2005*.

95 ABRvS 31 maart 2000, nr. E01.97.0178, r.o. 2.6.2.4-2.6.2.6, JB 2000, nr. 138 met noot van H.L.J. en ook 8/81, Becker, *Jurispr.* 1992, p. 5 en p. 70.

96 Mij is geen voornemen bekend dat de wetgever voornemens is om art. 228a Gemeentewet per 2010 aan de Kaderrichtlijn Water aan te passen.

97 De richtlijn bepaling moet onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn hetgeen – omdat geen expliciete heffingsmaatstaf wordt voorgeschreven – ten eerste kan worden betwijfeld.

geval wordt de rechtskracht van een dergelijke belastingverordening met terugwerkende kracht – vanaf het moment dat het besluit tot het vaststellen van een dergelijke belastingverordening werd genomen – ontnomen.⁹⁸ Indien in de Gemeentewet vanaf 2010 bij de rioolrechten⁹⁹ geen verplichte heffingsmaatstaf geldt waarbij een prikkel is opgenomen tot zuiniger gebruik van water en een gemeente dit niet zelf in de belastingverordening heeft opgenomen, dan loopt een dergelijke gemeente het risico dat haar belastingverordening door de Kroon spontaan wordt vernietigd. Indien een dergelijke belastingverordening niet spontaan door de Kroon wordt vernietigd dan loopt Nederland het risico van aansprakelijkheidstelling, ook al wordt de belastingverordening door een gemeente vastgesteld. Een lidstaat heeft zich aan de communautaire verdragen verbonden en alleen die kan aansprakelijk worden gesteld. Gemeenten moeten gemeenschapsrecht toepassen en dit kan inhouden dat eventuele financiële gevolgen voor de Nederlandse Staat als gevolg van de niet-naleving door een gemeente door de Nederlandse Staat ten laste worden gebracht van die gemeente. Althans, dat is de mening van de opstellers van de Implementatiewet Kaderrichtlijn Water.¹⁰⁰ Dit is volgens de opstellers theoretisch mogelijk via art. 6:162 BW (onrechtmatige daad). Er is in dit verband wetgeving in voorbereiding die voorziet in het invoeren van een verhaals- en regresrecht, om een op basis van art. 228 EG-verdrag opgelegde boete of dwangsom dan wel overige schade te verhalen op gemeenten indien sprake is van verzuim.¹⁰¹ Daarnaast zullen bestaande taakverwaarlozingsregelingen in de Gemeentewet zich mede gaan uitstrekken tot beslissingen die op basis van het Europese recht worden gevorderd.¹⁰² De taken uit de Kaderrichtlijn Water volgen groten-deels al uit nationale wetgeving. De nieuwe taakstelling van art. 5 Kaderrichtlijn Water voor gemeenten betreft grofweg het opzetten van een economische analyse inzake de riolering en daarmee samenhangende taken (zie uitgebreider hoofdstuk 11).

Voor wat het vaststellen van heffingsmaatstaven betreft moet mijns inziens art. 228a Gemeentewet worden gewijzigd in die zin dat een verplichte financiële prikkel tot zuiniger gebruik van water wordt ingebouwd en ook dat van de gebruiker wordt geheven. Het kan niet anders dat de heffingsmaatstaf dan verplicht moet worden gebaseerd op de hoeveelheid ingenomen water. Een prikkel tot zuiniger gebruik van water speelt uiteraard alleen bij de gebruiker en niet bij de eigenaar. Het regime van art. 228a Gemeentewet staat immers ook toe dat slechts van de eigenaar wordt geheven. De gemeentelijke beleidsvrijheid zal op dit punt dus moeten worden aangetast.

98 J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss., Kluwer, 1999, p. 107.

99 Vanaf 2008 bestaat de mogelijkheid om op basis van art. 228a Gemeentewet rioolbestemmingsheffingen te heffen in plaats van rioolrechten die gebaseerd waren op art. 229 Gemeentewet. Vanaf 2010 is het verplicht om rioolbestemmingsheffingen te heffen en het is vanaf dat moment niet meer toegestaan om rioolrechten te heffen.

100 Tweede Kamer 2003-2004, 28 808, nr. 6, p. 41.

101 Tweede Kamer 2003-2004, 21 109, nr. 138, p. 23 en daarna bij brief van 31 mei 2006 de minister van BZK aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Tweede Kamer 2005-2006, 30 300, nr. 65). De voorgenomen maatregelen zijn het invoeren van:

1. de bevoegdheid voor de verantwoordelijke minister om een bijzondere aanwijzing te geven, als een Europese instelling heeft vastgesteld dat een decentrale overheid het Gemeenschapsrecht heeft geschonden;
2. een aanwijzingsbevoegdheid, als de verantwoordelijke minister tot het oordeel komt dat in strijd wordt gehandeld met de aanmeldingsregels in het kader van het staatssteuntoezicht;
3. een algemeen verhaals- en regresrecht, als op grond van art. 228 van het EG-verdrag een boete of dwangsom is opgelegd, en daarnaast;
4. het uitbreiden van de toepasselijkheid van de bestaande taakverwaarlozingsbepalingen in de Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet tot hetgeen krachtens het Europese recht wordt gevorderd.

102 Tweede Kamer 2003-2004, 21 109, nr. 138, p. 21.

2.5 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

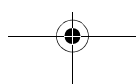
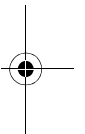
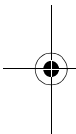
Uit de beschrijving van de ontwikkeling van de bevoegdheidsverdeling tussen het Rijk en de gemeenten volgt dat de bevoegdheden van gemeenten zich ontwikkeld hebben vanuit lokale gebieden naar een feodaal stelsel. Binnen dit feodale stelsel werden gebieden in leen uitgegeven die zich uiteindelijk ontwikkelden tot steden met primair een woon- en een economische functie. Vanwege die steeds belangrijker wordende economische functie konden de steden in de late middeleeuwen via de standen zich steeds onafhankelijker van de leenheren ontwikkelen en ontstond in de afzonderlijke steden een soort rechtsstelsel. In de Republiek der Verenigde Nederlanden hebben de gewesten of provincies zich verenigd in een Statenbond die uiteindelijk weinig macht had en evolueerde in de zeventiende en achttiende eeuw naar regenteske gemeentelijke bestuursystemen die onderling niet vergelijkbaar waren. In 1798 is de Staatsregeling voor het Bataafse Volk geïntroduceerd met voor het eerst een centralistisch karakter (eenheidsstaat) waarbij de macht van de steden sterk werd beperkt. Na de bezetting door Lodewijk Napoleon werd de gemeentelijke bestuurlijke vrijheid verder beperkt en werd uniformiteit van bestuur van gemeenten bereikt. Na de periode van Lodewijk Napoleon is opnieuw een Grondwet opgesteld met als uitgangspunt de eenheidsstaat waarbij gemeenten een grote mate van zelfstandigheid werd gegund. Gemeenten mochten bijvoorbeeld zelf een bestuursreglement opstellen, al leidde dat niet tot verscheidenheid tussen gemeenten. Omdat de machtsverhoudingen niet duidelijk vastlagen kon Koning Willem I ook op gemeentelijk niveau veel macht naar zich toetrekken door het benoemen van de leden van de gemeenteraad en door het stellen van begrotingsvoorschriften. Met de grondwetsherziening van 1848 is de inrichting van het gemeentebestuur wettelijk geüniformeerd en hebben gemeenten verordeningsbevoegdheid toegedeeld gekregen (gedecentraliseerde eenheidsstaat). Die inrichting is verder uitgewerkt in de gemeentewet van 1851 van Thorbecke. Een scherpe afbakening tussen gemeentelijke zelfstandigheid en de eenheidsstaat was er niet, maar het lijkt erop dat de autonomie van gemeenten afhankelijk was van wat door de centrale overheid werd toegestaan. Handelingen met betrekking tot de gemeentelijke huishouding werden aan gemeenten gelaten, maar daaruit volgt niet de omvang van de gemeentelijke huishouding. In de periode daarna groeide de omvang van de gemeentelijke bestuurstaken op een breed terrein, grotendeels via medebewindstaken. Gemeenten moesten steeds meer taken van het Rijk uitvoeren.

Daarnaast is steeds meer het Europese recht van invloed op de verhouding tussen het Rijk en de gemeenten en ook op gemeenten als zodanig. Nederlandse wetgeving dient in overeenstemming te zijn met het Europese recht (gemeenschapstrouw), waardoor de oorsprong van nieuwe wetgeving mede in Europa kan liggen (implementatiewetgeving). Gemeenten moeten indien nationale regelgeving niet in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht onder omstandigheden zelfstandig aan het gemeenschapsrecht voldoen. Indien gemeenten dat niet doen loopt Nederland uiteindelijk het risico te worden veroordeeld tot een dwangsom. Het voornemen bestaat te komen tot wetgeving die in dat geval het Rijk de bevoegdheid geeft de dwangsom te verhalen op een gemeente. Voor wat de Kaderrichtlijn Water betreft moet de heffingsmaatstaf van de rioolbestemmingsheffing(en) van art. 228a Gemeentewet prikkels gaan bevatten tot zuiniger gebruik van water. Hierdoor zal de heffingsmaatstaf zich moeten gaan richten naar de hoeveelheid ingenomen water en moet van de gebruiker worden geheven.

Op basis van het Europees Handvest voor de lokale autonomie dient het Rijk bij het toekennen van bevoegdheden aan gemeenten, die gemeenten zo veel mogelijk vrijheid van handelen toe te staan bij het aanpassen van het beleid aan de plaatselijke omstandigheden en moeten daarnaast bevoegdheden zo dicht mogelijk bij de burger worden uitgeoefend. Die vrijheid van handelen kan ook in medebewindtaken tot uiting komen. Met het vervallen van de gebruikers-OZB op woningen en de limitering van de OZB-tarieven is de gemeentelijke vrijheid destijds beperkt en in het licht hiervan dus ongewenst. Met het

ongedaan maken van de limitering van de OZB-tarieven per 2008 is dit deels hersteld, met dien verstande dat voor de limitering er een macro-opbrengstennorm in de plaats is gekomen; een limitering op landelijk niveau. Vergelijking van het Handvest met het subsidiariteitsbeginsel loopt deels mank. De eerste is feitelijk rechte niet afdwingbaar en de tweede wel. Daarnaast ziet de eerste op de vrijheid van het afbakenen van bevoegdheden in algemene zin en de tweede op de vrijheid van het afbakenen van bevoegdheden in het licht van de doelstelling van het EG-verdrag.

Uit de in dit hoofdstuk beschreven ontwikkeling is gebleken dat gemeenten van 'vrije gemeenschappen' zijn geëvolueerd tot een bestuurslaag waarvan de bevoegdheden voor een groot deel door het Rijk worden bepaald, al dan niet volgend uit Europees recht. In het volgende hoofdstuk wordt de milieutaakstelling van het Rijk naar de gemeenten onderzocht op basis van de diverse Nationale Milieubeleidsplannen en Milieuprogramma's.



3 *Rijksmilieutaakstelling gemeenten*

3.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 2 de verhouding tussen het Rijk, de Europese Unie en de gemeenten is beschreven wordt in dit hoofdstuk de milieutaakstelling door het Rijk naar de gemeenten onderzocht. In de loop der tijd zijn verschillende Nationale Milieubeleidsplannen en Milieuprogramma's opgesteld. De Nationale Milieubeleidsplannen hadden tot doel het bereiken van een duurzame ontwikkeling. Met langetermijndoelstellingen wordt beoogd richting te geven aan dit proces. Met de Milieuprogramma's wordt de voortgang en actualisering van de Nationale Milieubeleidsplannen aangegeven. Uit de Milieuprogramma's volgen voor gemeenten beleidsuitgangspunten en daarin zijn mede voor gemeenten relevante milieuwetwijzigingen opgenomen waaruit al dan niet milieutaken voor gemeenten volgen.

Uit de Nationale Milieubeleidsplannen volgt het rijksmilieubeleid op hoofdlijnen en uit de Milieuprogramma's volgt de concrete taakstelling. In het kader van dit onderzoek is van belang te onderzoeken welke milieuwetwijzigingen gevolgen hebben gehad voor het milieutakenpakket van gemeenten.

Hiertoe zullen allereerst kort de verschillende Nationale Milieubeleidsplannen worden besproken voor zover voor gemeenten relevant. Vervolgens zullen in paragraaf 3.3 de Milieuprogramma's vanaf 1997 worden onderzocht of hieruit nieuwe milieutaken voor gemeenten volgden. De nieuwe taakstelling is geïnventariseerd op basis van wetwijzigingen zoals die uit de Milieuprogramma's volgden.¹⁰³ Het Milieuprogramma 1997-2000 is het vertrekpunt omdat dit Milieuprogramma het eerst is uitgebracht na het verschijnen van het eerste Nationale Milieubeleidsplan. Dit onderzoek eindigt met het laatst verschenen Milieuprogramma 2003-2006. Hierna zijn geen inventarisaties van milieuwetgeving voorhanden. In dit hoofdstuk wordt voor wat de inventarisatie betreft een samenvatting gegeven. Het onderzoek zelf is opgenomen in Bijlage I Inventarisatie Gemeentelijke Milieutaken.

3.2 NATIONALE MILIEUBELEIDSPANNEN

3.2.1 Nationaal milieubeleidsplan-1

Op 25 mei 1989 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer en de ministers van Economische Zaken, van Landbouw en Visserij en van Waterstaat het eerste Nationale Milieubeleidsplan¹⁰⁴ aan de Tweede Kamer aangeboden. Doelstelling van dit Nationale Milieubeleidsplan was milieubeleid te ontwikkelen voor de middellange termijn gericht op het bereiken van een duurzame ontwikkeling. Deze strategie

¹⁰³ Hiertoe is van iedere wetwijziging in ieder Milieuprogramma de (Memorie van) Toelichting op potentiële taakstelling onderzocht en worden slechts die wetwijzigingen beschreven waarvan bleek dat van invloed op de taakstelling van gemeenten sprake was. De overige wetwijzigingen zijn in dit hoofdstuk niet beschreven.

¹⁰⁴ Tweede Kamer 1988-1988, 21 137, nrs. 1-2.

is gebaseerd op het in 1987 verschenen rapport van de Wereldcommissie 'Our Common Future' (commissie-Bruntland) en de daarop gebaseerde integrale milieuverkenning 'Zorgen voor Morgen' uit 1988 door het Rijksinstituut voor Volksgezondheid en Milieuhygiëne (RIVM). Effectgerichte maatregelen waren nodig vanwege erfenissen uit het verleden (bijvoorbeeld bodemsanering), vanwege het niet op tijd komen van brongerichte maatregelen (bijvoorbeeld drinkwaterzuivering als gevolg van vermessing), vanwege het voorbereid zijn op calamiteiten (bijvoorbeeld kernongevallenbestrijding) en vanwege het tekortschieten van brongerichte maatregelen (bijvoorbeeld de vergroting van verbrandingscapaciteit voor afval). De kosten van deze maatregelen zouden volgens een schatting oplopen tot ruim f 4 miljard in 2010.¹⁰⁵

Bij de uitvoering van het milieubeleid werd de samenwerking tussen het Rijk en de andere overheden bij de doelgroepen aanpak van groot belang geacht.¹⁰⁶ Provincies, gemeenten en waterschappen vervullen volgens het Nationale Milieubeleidsplan belangrijke taken op het gebied van het milieubeleid. Primair vanwege de uitvoering van taken op het milieubeleidsterrein zelf, maar ook vanwege de mogelijkheden andere terreinen van overheidszorg te benutten voor het realiseren van milieudoelstellingen als neven doelstelling. De interne en externe integratie van het milieubeleid zou volgens dit Nationale Milieubeleidsplan ertoe leiden dat binnen de rijksdienst op tal van plaatsen uitvoering wordt gegeven aan de strategie van het milieubeleid. Provincies en gemeenten zijn in een bestuurlijk overleg bereid gebleken hun bestaande beleid te verbreden en te intensiveren, en waar nodig te heroverwegen.¹⁰⁷

3.2.2 Nationaal Milieubeleidsplan-plus

Op 14 juni 1990 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de ministers van Landbouw en Visserij, Verkeer en Waterstaat en Economische Zaken een supplement op het Nationale Milieubeleidsplan, het Nationale Milieubeleidsplan-plus¹⁰⁸, aan de Tweede Kamer aangeboden. In dit Nationale Milieubeleidsplan-plus is ingegaan op reacties naar aanleiding van het Nationale Milieubeleidsplan en zijn intensiveringen van het Nationale Milieubeleidsplan nader uitgewerkt. Voor gemeenten lag het accent van het milieubeleid volgens de opstellers bij de taakuitoefening zoals vergunningverlening en handhaving bij bedrijven, op milieubeheerstaken zoals inzameling van afvalstoffen en de bestrijding van dierplagen en op regulering van bestemming en beheer van het grondgebied. Het gemeentelijke takenpakket werd volgens de opstellers geacht te worden verzaamd ten gevolge van het destijds aangekondigde milieubeleid.

In het Nationale Milieubeleidsplan-plus werd net als in het Nationale Milieubeleidsplan aangegeven dat meer aandacht moest worden geschonken aan financiële instrumenten. Gedragsbeïnvloedende instrumenten zouden kunnen worden versterkt door de inzet van ondersteunende instrumenten waarmee bijvoorbeeld financiële middelen worden verkregen om subsidies te bekostigen. Voordelen van financiële prikkels zijn volgens het Nationale Milieubeleidsplan-plus het feit dat deze aangrijpen bij de hoogte van prijzen en dat zij mede daardoor een voortdurende uitnodiging inhouden tot het zoeken naar schonere productiemethoden en producten. Dergelijke instrumenten zouden de eigen verantwoordelijkheid van bedrijven en burgers ten aanzien van de invloed van hun activiteiten op het milieu benadrukken. Er werd voorts van financiële prikkels een meer dynamische invloed op technologische vernieuwing verondersteld dan van fysieke regulering.

105 Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 2, p. 16.

106 Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 2, p. 171.

107 Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 2, p. 176.

108 Tweede Kamer 1989-1990, 21 137, nr. 20.

Als nadelen van financiële prikkels werden door de opstellers van het Nationale Milieubeleidsplan-plus genoemd dat de milieuresultaten moeilijk vooraf zijn in te schatten. Dit zou tot onzekerheden over het effect van de inzet van deze instrumenten kunnen leiden. Voorts zou het probleem bestaan dat deze instrumenten konden leiden tot een verbrokkelde inzet van verschillende typen instrumenten omdat de tendens destijds bestond om allerlei verontreinigingen apart aan te pakken. Daarmee dienden partiële oplossingen voorrang te krijgen boven procesgeïntegreerde oplossingen. Bij de laatste zouden meer vormen van verontreiniging tegelijkertijd kunnen worden aangepakt. Inzet van financiële prikkels in combinatie met fysieke regulering zou volgens de opstellers van het Nationale Milieubeleidsplan-plus aan dit bezwaar tegemoetkomen. Wel diende in het kader van de doelmatigheid bij financiële prikkels het (perceptie)kostenaspect te worden betrokken.

Een mengvorm van fysieke en financiële regulering zijn volgens de opstellers verhandelbare emissierechten. De fysieke regulering bestaat uit een koppeling met de vergunning. De financiële regulering bestaat uit de mogelijkheid om een afweging te maken tussen het maken van kosten voor emissiereductie (wellicht ten gevolge van verkoop van verkregen emissierechten) en het maken van kosten in verband met het opkopen van emissierechten. Voordeel is volgens de opstellers dat een grote mate van zekerheid wordt verkregen ten aanzien van het realiseren van milieudoelstellingen.¹⁰⁹

Met betrekking tot de keuzen van het inzetten van de verschillende financiële instrumenten ten behoeve van milieubeleid, worden in het Nationale Milieubeleidsplan-plus een aantal criteria genoemd.¹¹⁰

Het beginsel 'de vervuiler betaalt'

Daar waar mogelijk dienen de huidige en toekomstige kosten van vervuiling, inclusief de uitgaven die de overheid in dit kader moet doen, aan de veroorzakers ten laste worden gebracht naar rato van hun bijdrage aan een verontreiniging. Soms is het echter niet mogelijk om volledig toe te rekenen omdat milieuschade niet exact te kwantificeren valt en dit slechts globaal aan de vervuilers kan worden toegerekend. Tevens speelt hier de discussie met betrekking tot de wenselijkheid van doorberekening van overheidskosten. Met betrekking tot het laatste kan worden genoemd de wetwijziging van de Wet milieubeheer en de Wet bodembescherming waarbij de bevoegdheid tot het heffen van leges bij milieuvergunningen dan wel bij vrijwillige bodemsanering, is komen te vervallen.¹¹¹ Die leges werkten in de praktijk contraproductief. Hetzelfde geldt bij de zogenoemde afhaakproblematiek bij de heffing verontreiniging oppervlaktewateren, waarbij de 'grote lozers' vanwege de die heffing in eigen beheer gaan zuiveren.

Doeltreffendheid en doelmatigheid

Milieu-instrumenten dienen te worden geselecteerd op doeltreffendheid en doelmatigheid. Hier dient een afweging te worden gemaakt tussen middel en resultaat, dat wil zeggen; het beste milieuresultaat tegen de laagste kosten. Ook hier kan als voorbeeld het afschaffen van leges bij vrijwillige bodemsanering op basis van de Wet bodembescherming worden gegeven. Degene die tot vrijwillige bodemsanering overging moest hiervoor een vergunning aanvragen waarvoor leges dienden te worden betaald. Deze leges werkten contraproductief omdat het moeten betalen van leges vaak een reden was om niet tot vrijwillige bodemsanering over te gaan. Een ander voorbeeld betreft regulerende heffingen.

109 Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 22, p. 15.

110 Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 22, p. 16 en bijlage 1 behorende bij de tussenrapportage 1992-1995, Tweede Kamer, 1991-1992, nr. 22 302, nr. 2, p. 240.

111 Naar aanleiding van de *Nota lokale lasten bedrijven en instellingen*, 16 september 1997, Conclusies en beleidsvoornemens, punten 6, 7 en 9.

Een regulerende heffing kan, indien sprake is van een hoge prijselasticiteit dan wel het bestaan van substitutiemogelijkheden, een product uit de markt drijven.

Economisch draagvlak

Een strikte toepassing van het beginsel 'de vervuiler betaalt' kan onder omstandigheden leiden tot lasten die voor individuele vervuilers moeilijk zijn te dragen dan wel dat dit als onbillijk wordt ervaren. Indien onverkortetoeëpassing tot ongewenste of onrechtvaardige gevolgen leidt, zou volgens de opstellers naar andere oplossingen moeten worden gezocht. Fysieke regulering dan wel bijvoorbeeld kostenegaliserende heffingen wellicht gekoppeld aan een systeem van subsidies, zouden dan oplossing kunnen bieden. Volgens het Nationale Milieubeleidsplan-plus diende het beginsel 'de vervuiler betaalt' wel zo veel mogelijk toepassing te vinden.

Budgettaire kaders

Bij de toepassing van financiële instrumenten spelen de doelstellingen voor het financieringstekort en de collectieve lastendruk evenals de uitgaven een belangrijke rol. Of financiële instrumenten voor de collectieve lastendruk een rol spelen worden twee criteria gehanteerd. De eerste is dat tegenover de betaling aan de overheid geen concrete tegenprestatie van de overheid staat. De tweede is dat financiële instrumenten onder collectieve lasten vallen indien het gebruik van een prestatie waarvoor dient te worden betaald verplicht is; vergelijk de per 2010 te vervallen rioolrechten. Hierdoor vallen in beginsel alle milieubelastingen onder de collectieve lastendruk. Voor opbrengstbeogende milieubelastingen ligt dit voor de hand. Ten aanzien van regulerende milieubelastingen zou van geval tot geval moeten worden gezien hoe de gevolgen van de toename van de collectieve lastendruk dienen te worden opgevangen, in verband met de zogenoemde terugsluisproblematiek. Zie hierover uitgebreider paragraaf 7.3.

Gemeenschapsbeleid

Financiële instrumenten dienen te voldoen aan regelgeving van de Europese Unie. Tevens dienen verstoringen in de internationale concurrentieverhoudingen te worden voorkomen. Indien met fiscale instrumenten het Nederlandse bedrijfsleven wordt bevoordeeld ten opzichte van vergelijkbare bedrijfstakken uit andere landen uit de Gemeenschap, dan zal een dergelijk instrument gemeenschapsrechtelijk niet zijn toegestaan. Fiscale instrumenten moeten worden getoetst aan het gemeenschapsrecht; het vrije verkeer en het verbod van nationale steunmaatregelen.

Verenigbaar met fiscale systematiek

Bij de keuze om een fiscaal instrument in te zetten dient daar een afweging inzake effectiviteit, eenvoud en rechtvaardigheid aan vooraf te gaan. Hierbij dienen tevens inkomenseffecten, verenigbaarheid met budgettaire kaders en eventuele harmonisatie van belastingen in gemeenschapsverband, te worden onderzocht.

3.2.3 Nationaal Milieubeleidsplan-2

Het Nationale Milieubeleidsplan-2¹¹² bevat de strategie voor het milieubeleid voor de periode 1995-1998. Naar aanleiding van het Nationale Milieubeleidsplan-1 hadden het Rijk en onder andere de Vereniging van Nederlandse Gemeenten afgesproken het milieubeleid zo veel mogelijk gezamenlijk uit te voeren. Dit was onder meer vastgelegd in bestuursakkoorden en nader uitgewerkt in de Plannen van Aanpak. Het realiseren van duurzame ontwikkeling was ook bij het Nationale Milieubeleidsplan-2 de belangrijkste doelstelling.

Om deze doelstelling te realiseren is in het Nationale Milieubeleidsplan-2 aandacht besteed aan drie hoofdaspecten:

112 Tweede Kamer 1992-1993, 23 560, nr. 2.

- de versterking van de uitvoering;
- aanvullende maatregelen daar vaak doelstellingen met het bestaande beleid niet binnen bereik zijn;
- duurzaam produceren en consumeren in perspectief.

Deze drie hoofdaspecten hadden als doel dat het Rijk optimale condities zou creëren, waarbinnen de doelgroepen en de verschillende overheden hun eigen verantwoordelijkheid maximaal zouden kunnen invullen. De mogelijkheden voor de doelgroepen om eigen verantwoordelijkheid te nemen groeien volgens de opstellers naarmate het milieubeleid verder vorm krijgt. De rol van het Rijk zou zich op termijn wat meer beperken tot het stellen van de kaders en faciliteiten. Hierdoor zou er een verschuiving van regulering van bovenaf naar zelfregulering door de doelgroepen binnen kaders plaats moeten vinden.

In deze planperiode zouden de activiteiten van gemeenten zich voornamelijk richten op:

- vergunningverlening en handhaving;
- uitvoering van wetten;
- beleids- en uitvoeringsplannen;
- het op milieubeleid aanpassen van plannen;
- voorbeeldfunctie;
- communicatie en voorlichting en andere stimulering.

Onder het Nationale Milieubeleidsplan-1 was het belang van afspraken op basis van vrijwilligheid sterk toegenomen. Het privaatrecht zou naast de convenanten ook andere waardevolle instrumenten voor milieubeleid – zoals civiele aansprakelijkheid – bieden. Er werd naar gestreefd om de effectiviteit van het privaatrecht als instrument van milieubeleid en ter complementering van het stelsel van milieuaansprakelijkheid, te vergroten.

De rol van gemeenten en samenwerkende gemeenten bestond volgens de opstellers grotendeels nog steeds uit vergunningverlening en handhaving. Daarnaast vormde het Kaderplan Nationale Milieubeleidsplan een leidraad voor de werkzaamheden van gemeenten. Gemeenten gaven in het kader van de Financiering Uitvoering Nationaal Milieubeleidsplan (de zogenoemde FUN-gelden) prioriteit aan de in dat Kaderplan aangewezen basistaken. In het rapport 'Externe integratie van milieubeleid', zouden volgens dit Nationale Milieubeleidsplan knelpunten en mogelijkheden voor externe integratie van het milieubeleid op een aantal beleidsterreinen voor het stedelijke gebied zijn geïnventariseerd. Naar aanleiding van dit rapport is een nadere prioriteitsstelling opgesteld en in samenwerking met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten werd dit in concrete projecten uitgewerkt. Deze projecten hadden betrekking op ruimtelijke planvorming, gebiedsgerichte differentiatie, integrale planning, buitengebied en mobiliteit. De interne milieuzorg zou volgens dit Nationale Milieubeleidsplan bij gemeenten gestalte krijgen via de Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

3.2.4 Nationaal milieubeleidsplan-3

In februari 1998 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de ministers van Landbouw en Visserij, Verkeer en Waterstaat, Economische Zaken en Ontwikkelingssamenwerking en de staatssecretaris van Financiën het Nationale Milieubeleidsplan-3 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹¹³

In het Nationale Milieubeleidsplan-3 worden de resultaten beschreven en de factoren die daarop van invloed zijn (geweest). Vervolgens wordt aandacht geschonken aan de instan-

¹¹³ Tweede Kamer 1997-1998, 25 887, nr. 1, het plan als zodanig is niet in de parlementaire stukken opgenomen.

ties die verantwoordelijk zijn voor het milieubeleid. De periode die dit Nationale Milieubeleidsplan-3 bestrijkt zou in het teken staan van samenwerking (overheden, doelgroepen, maatschappelijke organisaties en burgers) waarbij een aantal aspecten zouden worden gewijzigd:¹¹⁴

- Ten eerste de relatie overheid en burgers waarbij communicatie voorop zou staan in verband met het feit dat burgers steeds mondiger worden en het meer moeite zou kosten burgers voor het milieubeleid van de overheid te interesseren;
- Ten tweede de betekenis van belangenorganisaties vanwege het feit dat deze organisaties de publieke opinie kunnen beïnvloeden;
- Ten derde de feitelijke uitvoering door (semi)commerciële instellingen vanwege het feit dat de zelfregulerende werking van vraag en aanbod in een aantal gevallen een goede aanpak is gebleken te zijn geweest;
- Ten vierde de tendens tot internationalisering en decentralisatie waardoor de nationale overheid minder speelruimte zou hebben.

Uit het Nationale Milieubeleidsplan-3 volgt dat het Rijk zichzelf steeds meer een faciliterende functie toebedeeld door het stellen van kaders op hoofdlijnen. Hierdoor zouden de andere overheden meer beleidsruimte krijgen en verantwoordelijkheid moeten nemen. Uiteindelijk zou bij een adequaat uitgevoerde verantwoordingsplicht het toezicht van het Rijk moeten verminderen. Het Nationale Milieubeleidsplan-3 maakt een onderscheid tussen twee vormen van decentralisatie; de eerste is delegatie van uitvoeringstaken (medebewind) om doelstellingen uit het Nationale Milieubeleidsplan-3 te halen en de tweede betreft onderwerpen die lokale overheden met eigen beleid kunnen invullen (autonomie). Bij de laatste speelt het Rijk geen rol van betekenis.¹¹⁵

Voor wat de bekostiging van het gemeentelijke milieubeleid betreft zou de Vervolg bijdrageregeling worden afgeschaft onder gelijktijdige voeding van het Gemeentefonds. Voor wat de handhaving betreft (vergunningen) zou het meer om kwaliteit dan om kwantiteit moeten gaan. Hierbij zou meer moeten worden gewerkt met algemeen geldende voorschriften (ter zake van bedrijven met door de overheid goedgekeurde bedrijfsmilieuplanen en met adequaat functionerende bedrijfsinterne milieuzorg) in plaats van vergunningen zoals dat het geval was bij vergunningverlening op basis van de Wet milieubeheer en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren. Aanpak zou moeten plaatsvinden niet op individueel bedrijfsniveau maar op het niveau van een bedrijfstak, bedrijventerrein of productieketen. Daarnaast werd overwogen om op basis van een protocol het bedrijfsleven energie-efficiënt te krijgen in ruil voor het afzien van nieuwe regelgeving op dit punt.¹¹⁶

Gemeenten zouden volgens dit Nationale Milieubeleidsplan verantwoordelijk zijn voor lokale milieuproblemen in het bijzonder voor verstoring, verontreiniging van de bodem en verwijdering (bodemsaneringsbeleid en het actieve bodembeheer). In het Nationale Milieubeleidsplan wordt een opsomming¹¹⁷ gegeven van de belangrijkste bestaande taken en verantwoordelijkheden van gemeenten.

Algemene milieutaken en verantwoordelijkheden

- Het opstellen en realiseren van een gemeentelijk milieu-uitvoeringsprogramma en een jaarlijkse milieuverslag (wettelijke taken);
- Het zorgdragen voor het transport en de inzameling van afvalwater. Vanuit deze zorgplicht het opstellen van het gemeentelijke rioleringsplan met aandacht voor het signaleren en het terugdringen van riooloverstorten (wettelijke taken);

114 Nationaal Milieubeleidsplan-3, p. 61.

115 Nationaal Milieubeleidsplan-3, p. 77.

116 Nationaal Milieubeleidsplan-3, p. 71.

117 Nationaal Milieubeleidsplan-3, p. 82.

- Het verzamelen van huishoudelijke afvalstoffen (wettelijke taak);
- Het doen van onderzoek naar bodemsanering en het saneren zelf. Het toetsen van onderzoek en saneren door derden (wettelijke taken). De budgettering en programmering van bodemsanering, met uitzondering van het grondgebied van de vier grote steden (provinciale taak);
- Het toepassen van overige wetten en regels die met het milieubeleid te maken hebben, zoals het voorschrift in de Woningwet over verplicht bodemonderzoek bij nieuwbouw om bouwen op vervuilde grond te voorkomen (wettelijke taken);
- Het opstellen van een gemeentelijk milieubeleidsplan;
- Het bevorderen van energiebesparing (actieplan energiebesparing).

Milieu en economie (bedrijven)

- Het verlenen van vergunningen aan kleine en middelgrote bedrijven, zoals vastgelegd in de Wet milieubeheer, inclusief de daarbij behorende handhaving (wettelijke taken);
- Het afdoen van meldingen van bedrijven die zich beroepen op een algemene maatregel van bestuur van een bedrijfstak (wettelijke taak);
- Het rekening houden met de landelijk gemaakte doelgroepafspraken bij vergunningverlening en handhaving.

Milieu, water en ruimtelijke ordening

- Het opstellen van bestemmingsplannen en een verkeers- en vervoersplan (wettelijke taken);
- Het rekening houden met milieuaspecten en het bevorderen van een goede – duurzame – leefkwaliteit bij het ontwikkelen van nieuwe bestemmingsplannen. Onderdeel daarvan is het bevorderen van duurzaam bouwen, dat wil zeggen het herstructureren van bestaand gebied en ontwikkelen van nieuwe woonwijken gericht op een goede – duurzame – leefkwaliteit. Daartoe behoort een inrichting en ontsluiting van bouwprojecten die tot zo min mogelijk autogebruik aanleiding geeft. Ook het bevorderen van de aanleg van een optimale energie-infrastructuur moet bij de ontwikkeling van bouwlocaties worden meegenomen. Dit opdat in nieuwe (woon)wijken de mogelijkheden van energiebesparing en toepassing van duurzame energie zo veel mogelijk worden benut;
- Het deelnemen aan en uitvoeren van het gebiedsgerichte beleid door rekening te houden met regionaal gemaakte afspraken bij vergunningverlening en handhaving en de overige gemeentelijke taken, bijvoorbeeld het opstellen van bestemmingsplannen;
- Het ondersteunen van de verdrogingsbestrijding met ruimtelijke planvorming en het voorkomen dat het areaal verdroogd gebied toeneemt;
- Het in de daarvoor aangewezen gebieden experimenteren met Stad & Milieu.

Milieu en burgers (consumenten)

- Het starten en opzetten van leefbaarheid- en duurzaamheidsgesprekken op lokaal niveau, bijvoorbeeld in het kader van Lokale Agenda 21. Het formuleren van toetsbare lokale doelstellingen en concrete activiteiten, als onderdeel van die Lokale Agenda 21;
- Het bevorderen van voorlichting over milieuaangelegenheden en van natuur- en milieueducatie.

3.2.5 Nationaal Milieubeleidsplan-4

Op 13 juni 2001 is het Nationale Milieubeleidsplan-4 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹¹⁸ Dit Nationale Milieubeleidsplan richt zich op het jaar 2030 en gaat uit van zeven barrières die toen het oplossen van milieuproblemen in de weg stonden (en wellicht nu nog steeds in de weg staan). Deze barrières waren:¹¹⁹

¹¹⁸ Tweede Kamer 2000-2001, 27 801, nr. 1.

¹¹⁹ Nationaal Milieubeleidsplan-4, paragraaf 3.3.

- ongelijke verdeling (armoede);
- korte termijn denken;
- verkokering en de institutionele tekorten (geen samenhang);
- tekorten in instrumentarium;
- probleemveroorzakers zijn niet de oplosers;
- oplossingen hebben grote onzekerheden;
- gebrek aan voorzorg.

Belangrijk beleidskader voor het milieu zou integraal beleid moeten zijn.¹²⁰ De rol van de overheid zal voor een groot deel een overzichts-, een innovatieve aanjaag- en een (bij)sturende functie inhouden. In dit verband zouden door de overheid kaders en randvoorwaarden moeten worden geschapen. Daar waar deze omstandigheden geen soelaas bieden zou met wet- en regelgeving (inclusief gebods- en verbodsbepalingen) moeten worden gewerkt die in het gehele land hetzelfde zouden zijn. Voor wat het instrumentarium betreft moesten deze zodanig worden gekozen dat:¹²¹

- er zo veel mogelijk rekening wordt gehouden met de ontwikkelingen in het internationale speelveld;
- er zo veel mogelijk gestuurd wordt op de milieuproblemen zelf ('sturen op de negatieve milieueffecten');
- maatschappelijke actoren er zelf belang bij krijgen om de milieuproblemen aan te pakken ('van probleemveroorzaker naar probleemeigenaar'). Dit vereist heldere kwantitatieve taakstellingen vastgesteld door de overheid;
- de keuze van middelen om de taakstellingen te realiseren zo veel mogelijk aan marktpartijen wordt overgelaten ('flexibiliteit in de uitvoering'). De overheid stelt wel randvoorwaarden aan de middelen om nieuwe niet-duurzame effecten te voorkomen.

Aldus moest meer aan marktwerking worden gedaan – belastingen en verhandelbaarheid¹²² – waardoor milieu meer in prijzen zou worden verdisconteerd. Hierdoor zou de overheid doelen kunnen stellen en voorwaarden (kaders) kunnen formuleren en het verder aan de markt overlaten om te kiezen. Dit zou tot maximale flexibiliteit inzake oplossingen leiden tussen producenten en consumenten.

In het Nationale Milieubeleidsplan-4 is aangegeven¹²³ dat de positie van gemeenten (en ook de provincies) inzake emissies, energie en mobiliteit wordt bestendig en versterkt met de volgende maatregelen:

- het aangaan van een klimaatconvenant waarbij voor de deelnemende overheden financiële middelen zouden worden gereserveerd;
- het voorbereiden van het vrijwillig inrichten van bepaalde gemeentelijke milieuzones, waarbij geen bekostiging was aangegeven.

Inzake natuurgebieden is aangegeven dat gemeenten (en ook de provincies) regionale integrale gebiedsprogramma's moeten gaan opstellen. Voor wat de leefomgeving dienen gemeenten de integrale verantwoordelijkheid te krijgen. Dit houdt in dat naast milieuproblemen dient te worden gekeken naar ruimtelijke en sociaal-economische aspecten. Hierover dient met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (en ook het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen) nadere bestuurlijke afspraken te worden gemaakt voornamelijk over milieukwaliteiten voor verschillende gebieden. Voor wat betreft de aansluiting tussen milieubeleid en ruimtelijke ordening zou worden aangesloten bij de Vijfde Nota Ruimtelijke Ordening.¹²⁴

120 Nationaal Milieubeleidsplan-4, paragraaf 4.2.

121 Nationaal Milieubeleidsplan-4, paragraaf 4.4.

122 Onder verhandelbaarheid wordt verstaan de verkoop van ongebruikte emissierechten.

123 Nationaal Milieubeleidsplan-4, paragraaf 5.3.

124 Nationaal Milieubeleidsplan-4, paragraaf 11.3.

3.3 MILIEUPROGRAMMA'S

3.3.1 Algemeen

In ieder Milieuprogramma wordt een wetgevingsoverzicht met betrekking tot milieubeleid gegeven. Dit overzicht is ingedeeld in wetten in formele zin en algemene maatregelen van bestuur en ziet niet slechts op gemeenten. De in de overzichten opgenomen voorgenomen wetswijzigingen zijn onderzocht of deze van invloed zouden zijn op het milieutakenpakket van gemeenten. In dit onderdeel worden samengevat de milieuwetswijzigingen zoals die op het milieutakenpakket van gemeenten van invloed zijn geweest. Voor het onderzoek zelf wordt verwezen naar Bijlage I Inventarisatie Gemeentelijke Milieutaken. Uitgangspunt is de behandeling van die wetswijzigingen waarvan de datum van inwerkingtreding was gelegen in het eerste jaar (voor 1 juli) waarop de periode van het desbetreffende Milieuprogramma betrekking heeft. Indien de datum van inwerkingtreding (achteraf) uiteindelijk niet is gehaald wordt deze toch bij het betreffende Milieuprogramma behandeld en dus niet meer bij de behandeling van een volgend Milieuprogramma. Het onderzoek heeft zich gericht op de vraag: Welke milieuwetswijzigingen hebben gevolgen gehad voor het milieutakenpakket van gemeenten?

In september 2002 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer de Begrotingsstaat 2003¹²⁵ aan de Tweede Kamer aangeboden. Tot die Begrotingsstaat werd de stand van zaken inzake milieuwetgeving opgenomen in de jaarlijkse Milieuprogramma's. Vanaf 2003 is dit gewijzigd in die zin dat bij iedere jaarlijkse Begrotingsstaat van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer een zogenoemde 'Overzichtsconstructie Milieu' is opgenomen. Daarin zijn de beleidsvoornemens opgenomen. Milieuprogramma's worden vanaf dat moment niet meer opgesteld. Uit de Overzichtsconstructies Milieu blijken geen wetswijzigingen doch beleidsvoornemens. Wetswijzigingen en moment van invoering daarvan kunnen op basis van de Overzichtsconstructie Milieu niet worden achterhaald.

3.3.2 Inventarisatie milieutaakstelling gemeenten

Op basis van de na het Nationale Milieubeleidsplan-1 verschenen Milieuprogramma's is geïnventariseerd welke wetswijzigingen van invloed zijn geweest op het takenpakket van gemeenten. Hiertoe is, op basis van iedere (Memorie van) Toelichting van alle in ieder Milieuprogramma opgenomen wetswijzigingen, onderzocht of er een wijziging van het takenpakket van gemeenten kon optreden. Die invloed op het gemeentelijke takenpakket kan structureel zijn (toe- of afname van taken), incidenteel (sommige taken hoeven niet permanent te worden uitgevoerd). Daarnaast kan het voorkomen dat bepaalde taken worden aangepast en dat uit de toelichting niet blijkt of die aanpassing een toe- of afname van taken tot gevolg heeft.¹²⁶

125 Tweede Kamer 2002-2003, 28 600 hoofdstuk XI, nr. 1.

126 Invloed gemeentelijke milieutaken

1. structurele toename taken
2. structurele afname taken
3. incidentele toename taken
4. incidentele afname taken
5. toe- of afname taken niet aangegeven
6. neutraal

Milieuprogramma 1997-2000 (6 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/Invloed gemeentelijke milieutaken*	1	2	3	4	5	6
1 Wet bodembescherming: sanering van de waterbodem			x			
2 Woningwet: wijziging inzake bouwen op verontreinigde grond		x				
3 Luchtvaartwet: wijziging Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart-terreinen (decentralisatie en deregulering)	x					
4 Wet bodembescherming: wijziging Besluit opslaan in ondergrondse tanks		x				
5 Wet geluidhinder: wijziging Saneringsbesluit geluidhinder weg-verkeer		x				
6 Wet milieubeheer: wijziging Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer (MDW)		x				

Milieuprogramma 1998-2001 (5 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/Invloed gemeentelijke milieutaken*	1	2	3	4	5	6
1 Wet milieubeheer: wijziging Besluit emissie-eisen stookinstallaties A en B						x
2 Wet milieubeheer: Besluit verwijdering wit- en bruingoed		x				
3 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer			x			
4 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit horeca-, sport- en recreatie-inrichtingen milieubeheer						x
5 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit woon- en verblijfsgebouwen						x

Milieuprogramma 1999-2002 (8 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/Invloed gemeentelijke milieutaken*	1	2	3	4	5	6
1 Experimentenwet Stad en milieu					x	
2 Wet milieubeheer en Wet economische delicten: milieutoezicht politie; handhaving, voorlopige voorziening						x
3 Woningwet: uitbreiding grondslag Bouwbesluit met milieu-uitgangspunt						x
4 Wet milieubeheer: Besluit financiële zekerheid Wet milieubeheer	x					
5 Wet milieubeheer: wijziging Besluit milieueffectrapportage		x				
6 Wet milieubeheer: Besluit herziening Besluit risico's zware ongevallen		x				
7 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer						x
8 Woningwet: wijziging Bouwbesluit (Dubo-maatregelen)			x			

Milieuprogramma 2000-2003 (10 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/Invloed gemeentelijke milieutaken*	1	2	3	4	5	6
1 Interimwet ammoniak en veehouderij (reparatie t.b.v. gemeentelijk ammoniak-reductiebeleid)						x
2 Interimwet ammoniak en veehouderij (basis voor algemene maatregel van bestuur huisvesting)						x
3 Wet milieubeheer (structuur verwijdering afvalstoffen)		x				
4 Wet milieubeheer (meldingenstelsel)						x
5 Interimwet ammoniak en veehouderij: Besluit ammoniakemissie huisvesting veehouderij (emissie-eisen voor stallen)		x				
6 Wet milieubeheer: wijziging Besluit stortverbod afvalstoffen (categorieën afvalstoffen)						x
7 Wet milieubeheer: Besluit tot wijziging Inrichtingen- en vergunningenbesluit (toegevoegd gezag spoorwegemplacements)		x				
8 Wet milieubeheer: wijziging Besluit luchtmissies afvalverbranding					x	
9 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit inrichtingen voor motorvoertuigen milieubeheer		x				
10 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer		x				

Milieuprogramma 2001-2004 (1 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/Invloed gemeentelijke milieutaken*	1	2	3	4	5	6
1 Interimwet ammoniak en veehouderij (reparatie t.b.v. gemeentelijk ammoniak-reductiebeleid)						x

Milieuprogramma 2002-2005 (5 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/Invloed gemeentelijke milieutaken*	1	2	3	4	5	6
1 Invulling hfdst. 11 Wet milieubeheer met regeling betreffende buisleidingen voor het vervoer van gevaarlijke stoffen	x					
2 Wet inzake implementatie EU-richtlijn omgevingsgeluid		x				
3 Wet tot goedkeuring en implementatie Verdrag van Aarhus					x	
4 Besluit uniforme saneringssituaties		x				
5 Implementatie 2e dochterrichtlijn benzeen/CO ₂		x				

Cumulatief (35 wetswijzigingen)

Eventuele bekostigingsregeling	aantallen wetswijzigingen
1 Structurele toename taken	10
2 Structurele afname taken	10
3 Incidentele toename taken	1
4 Incidentele afname taken	nvt
5 Toe- of afname taken niet aangegeven	3
6 Neutraal	11

3.4 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

De milieutaakstelling door het Rijk naar gemeenten is onderzocht. Hiertoe zijn in eerste instantie de diverse Nationale Milieubeleidsplannen in algemene zin besproken en vervolgens de Milieuprogramma's over de periode 1997-2000 tot en met 2002-2005. Uit het eerste Nationale Milieubeleidsplan eind jaren tachtig volgde nog milieubeleid voor de middellange termijn met als uitgangspunt een duurzame ontwikkeling. Erfenissen uit het verleden moesten nog worden opgeruimd. Aan lokale overheden werd voor de uitvoering een belangrijke taak toebedeeld en het Rijk zou de strategie bepalen. Kort daarna verscheen het Nationale Milieubeleidsplan-plus waaruit blijkt dat de uitvoering van milieubeleid door gemeenten grotendeels moest bestaan uit vergunningverlening en handhaving, inzameling van afvalstoffen en regulering en beheer van het gemeentelijke grondgebied. In het Nationale Milieubeleidsplan-plus werd aangegeven dat meer met financiële instrumenten moest worden gewerkt waardoor enerzijds gedragsbeïnvloeding kan worden bewerkstelligd en anderzijds dat milieukosten in de prijzen kunnen worden verwerkt. Wel werd aangegeven dat de resultaten van financiële prikkels op het milieu moeilijk meetbaar zouden zijn en dat het risico zou kunnen bestaan dat dit tot een verbrokkelde inzet van verschillende typen instrumenten kon leiden. Een oplossing – mede in het licht van efficiency – zou volgens de opstellers kunnen zijn de inzet van financiële prikkels in combinatie met fysieke regulering; bijvoorbeeld verhandelbare emissierechten. De opstellers gaan er toch vanuit dat met financiële prikkels een grote mate van zekerheid wordt verkregen van het realiseren van milieudoelstellingen.

Het Nationale Milieubeleidsplan-2 bevat de strategie van milieubeleid voor de periode 1995-1998 en ging eveneens uit van het bereiken van een duurzame ontwikkeling. Hiertoe moest de uitvoering worden versterkt, aanvullende maatregelen worden genomen en zou duurzaam produceren/consumeren moeten worden bereikt. Het Rijk zou zich gaan beperken tot het stellen van kaders en faciliteiten. Regulering van bovenaf zou meer in de plaats treden van zelfregulering (al dan niet via convenanten) binnen de gestelde kaders.

Het Nationale Milieubeleidsplan-3 ziet voor een groot deel op de bereikte resultaten over de periode 1999-2003 en een doorkijk naar de jaren daarna en ziet grotendeels ook op de samenwerking tussen de doelgroepen. Hierbij spelen volgens het Nationale Milieubeleidsplan-3 een aantal elementen; communicatie in verband met mondigere burgers, belangengroeperingen in verband met publieke opinie, zelfregulering via vraag en aanbod en internationalisatie/decentralisatie. Uitgangspunt was nog steeds dat het Rijk steeds meer een faciliterende en kaderstellende rol moest hebben. Het Nationale Milieubeleidsplan-3 bevat een opsomming op hoofdlijnen van gemeentelijke milieutaken.

Het Nationale Milieubeleidsplan-4 richt zich op het jaar 2030 en gaat van een aantal (7) milieuproblemen uit. Uiteindelijk moet in het kader van het bereiken van milieudoelen volgens dit Nationale Milieubeleidsplan meer aan marktwerking (belastingen en verhandelbaarheid) worden gedaan waardoor kosten van milieu meer in de prijzen wordt verdisconteerd.

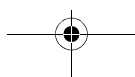
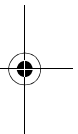
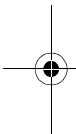
In de diverse Nationale Milieubeleidsplannen wordt het milieubeleid op hoofdlijnen beschreven en daaruit volgt voor gemeenten geen taakstelling.

In de Milieuprogramma's zijn lijsten opgenomen inzake de stand van zaken wetgeving. Daaruit kan gemeentelijke taakstelling worden afgeleid. Alle wetswijzigingen van de wetgevingslijsten van de diverse verschenen Milieuprogramma's zijn op basis van iedere Memorie van Toelichting onderzocht of daaruit taakstelling voor gemeenten volgde. In 35 gevallen bleek dat het geval te zijn. Doorgaans wordt eventuele taakstelling slechts summier besproken en soms geheel niet besproken. Overigens is gebleken dat een aantal wetswijzigingen tot vermeerdering (11) van taken heeft geleid, of juist tot vermindering

(10) van gemeentelijke milieutaken heeft geleid (bijvoorbeeld vereenvoudiging vergunningverlening Wet milieubeheer) en dat een aantal wetswijzigingen per saldo 'taakneutraal' (11) waren. In enkele gevallen (3) is over toe- of afname van taken in het geheel niet gesproken. De meeste wijzigingen zien op wijzigingen bij de vergunningverlening. Vaak wordt gesproken van 'het bevoegde gezag' waardoor het in eerste lezing niet duidelijk is wie het bevoegde gezag is. Het zou duidelijker zijn de taakstelling nadrukkelijker te expliciteren en (financieel) te kwantificeren. Dat laatste kan overigens lastig zijn want hoe moet bijvoorbeeld de werklast van het stellen van extra voorwaarden in de vergunningaanvraag worden gekwantificeerd. Dat zal niet nauwkeurig kunnen doch in ieder geval wel globaal. In het rapport 'Doorlichting gemeentelijk heffingsinstrumentarium' van het EIM en het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden¹²⁷ blijkt bijvoorbeeld dat de uitvoeringskosten van bepaalde (in casu) belastingwerkzaamheden redelijk goed zijn te kwantificeren, zelfs naar bepaalde typen gemeenten. Dit zou dan voor milieutaken in beginsel eveneens mogelijk moeten zijn.

Vanaf 2003 zijn geen Milieuprogramma's meer verschenen doch zijn in de jaarlijkse begrotingsstaten van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer zogenoemde 'Overzichtsconstructies Milieu' opgenomen. Daarin zijn geen lijsten inzake de stand van zaken wetgeving meer opgenomen. Nadat in dit hoofdstuk een inventarisatie is gegeven van (gewijzigde) gemeentelijke milieutaken wordt in het volgende hoofdstuk onderzocht of uit die (gewijzigde) gemeentelijke milieutaken kosten voor gemeenten volgen, en zo ja, of daarvoor een bekostigingsregeling is opgenomen.

127 In opdracht van het Ministerie van Financiën en uitgebracht op 26 september 1997.



4 *Kosten gemeentelijke milieutaken*

4.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 3 de milieutaakstelling door het Rijk naar de gemeenten is onderzocht, worden in dit hoofdstuk de kosten van gemeentelijke milieutaken onderzocht. In het vorige hoofdstuk is op basis van de verschillende Milieuprogramma's geïnventariseerd welke wijzigingen van milieutaken van gemeenten door het Rijk zouden zijn doorgevoerd. In dit hoofdstuk zal op basis van de diverse Nationale Milieubeleidsplannen worden getracht de kostenontwikkeling van gemeentelijke milieutaken inzichtelijk te maken en of bij wijziging van milieutaken de bekostiging van die wijzigingen adequaat is geregeld.

Daarna wordt op basis van de in het vorige hoofdstuk geïnventariseerde gemeentelijke toegekende milieutaken onderzocht of daaraan voor gemeenten financiële consequenties waren verbonden, en zo ja, of en hoe voor die financiële consequenties een regeling is getroffen. Daarnaast wordt de ontwikkeling van de gemeentelijke inkomsten en de gemeentelijke milieukosten in algemene zin onderzocht op basis van de verschillende Miljoenennota's.

Bovengenoemde (macro)gegevens zeggen niets over de kostenontwikkeling op het niveau van een individuele gemeente. Het achterhalen van de kostenontwikkeling van alle gewijzigde gemeentelijke milieutaken van alle gemeenten is niet mogelijk. Hiervoor is een selectie gemaakt. Om de kostenontwikkeling op het niveau van een individuele gemeente te onderzoeken is een aantal gemeenten geselecteerd en verzocht over de periode 1995-2005 vragenlijsten in te vullen inzake de kostenontwikkeling van de uitvoering van de inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen, alsmede de achtergronden van de ontwikkelingen. Vervolgens zijn de jaarlijks rapporten inzake de ontwikkeling van de gemeentelijke afvalstoffenheffing van Afval Overleg Orgaan/SenterNovem onderzocht over de periode 1996-2005.

4.2 NATIONAAL MILIEUBELEIDSPLAN-1

De totale extra kosten ten behoeve van milieubeleid ten opzichte van 1988 werden voor het jaar 1990 begroot op f 1.881 miljoen en voor 1994 op f 6.650 miljoen. Welk deel door gemeenten diende te worden gedragen werd in dit Nationale Milieubeleidsplan niet aangegeven. Wel werd aangegeven dat in 1990 f 130 miljoen en in 1994 f 615 miljoen extra via de reinigingsrechten diende te worden bekostigd. Voor de rioolrechten werd dit in 1990 begroot op nihil en in 1994 op f 70 miljoen extra.¹²⁸

In het Nationale Milieubeleidsplan wordt niet aangegeven of dit de daadwerkelijke of begrote kosten voor gemeenten waren. In onderstaand schema wordt een overzicht gegeven van de extra milieukosten per onderdeel in 1990 en 1994 ten opzichte van 1988 en de bekostiging daarvan door gemeenten.

¹²⁸ Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 2, p. 234.

in miljoenen gulden/jaar ^a	1990 tot.	1990 gem.	1994 tot.	1994 gem.
Trend afvalinzameling	40	30 (rein)	135	100 (rein)
Gescheiden inzameling	11	10 (rein)	45	42 (rein)
Riolering + individuele lozingen	-	-	120	70 (rio)
Trend afvalverbranding	70	50 (rein)	210	150 (rein)
Verbranden afval	14	5 (rein)	175	108 (rein)
Trend afvalstorten	40	28 (rein)	120	85 (rein)
Gecontroleerd storten (A60)	14	7 (rein)	150	130 (rein)
Totaal	189	130	975	685

a Bron: Nationaal Milieubeleidsplan 1988-1989, 21 137, nr. 2, p. 234 (in miljoenen) Voor 1988 zijn de totale kosten weergegeven en voor 1990 en 1994 de extra kosten ten opzichte van 1988.

Daarnaast werd een bedrag van f 30 miljoen (1990 ten opzichte van 1988 f 7 miljoen), corresponderend met dezelfde kostensoorten, via algemene heffingen begroot. Voor nieuwe taken en intensiveringen van bestaande taken voor gemeenten en provincies werd door het Rijk een bedrag opgenomen oplopend van f 15 miljoen in 1990 tot f 65 in 1994.¹²⁹

4.3 NATIONAAL MILIEUBELEIDSPLAN-PLUS

De opstellers van het Nationale Milieubeleidsplan-plus geven een begroting van meerkosten voor onder andere de gemeenten. In onderstaand schema zijn de totale extra kosten en de bekostiging daarvan voor gemeenten in 1990 en 1994 aangegeven ten opzichte van het 1988.

in miljoenen gulden/jaar ^a	1991 tot.	1991 gem.	1994 tot.	1994 gem.
CFK actieprogramma	36	10 (rein)	123	11 (rein)
Trend afvalinzameling	64	48 (rein)	135	100 (rein)
Gescheiden inzameling	20	18 (rein)	45	42 (rein)
Riolering + individuele lozingen	30	18 (rio)	120	70 (rio)
Trend afvalverbranding	105	75 (rein)	210	150 (rein)
Verbranden afval	54	31 (rein)	175	108 (rein)
Trend afvalstorten	60	42 (rein)	120	85 (rein)
Gecontroleerd storten	48	19 (rein)	150	65 (rein)
Aanscherpen richtlijn verbranden	200	133 (rein)	452	301 (rein)
Totaal	617	384	1.430	821

a Bron: Nationaal Milieubeleidsplan-plus 1988-1989, 21 137, nr. 21, p. 92 (in miljoenen gulden). Overigens werd in het Nationale Milieubeleidsplan bij de kostenpost gecontroleerd storten nog uit gegaan van f 130 miljoen. De reden van dit verschil wordt in het Nationale Milieubeleidsplan-plus niet aangegeven.

De opstellers gingen er kennelijk vanuit dat de bekostiging door gemeenten via de reinigings- en rioolrechten zou verlopen. Dit is in overeenstemming met het beginsel 'de vervuiler betaalt'. Naast deze kosten zouden er ook milieuapparatuurkosten uit milieutaken voortvloeien. In het rapport Capaciteitenconsequenties Nationaal Milieubeleidsplan voor gemeenten en provincies¹³⁰ is aangegeven dat niet te ontkomen valt aan uitbreiding van

¹²⁹ Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 2, p. 230.

¹³⁰ Februari 1990, Berenschot.

onder andere het gemeentelijke milieuapparaat. Het Rijk stelde voor de uitvoering van taken voortvloeiende uit het Nationale Milieubeleidsplan-plus, om die reden in 1994 f 87,7 miljoen extra ter beschikking.¹³¹ Deze middelen waren primair bedoeld voor de verdere uitbouw en versterking van de gemeentelijke milieu-uitvoeringsorganisatie en voor knelpunten.

Bij de bepaling van dit bedrag werd een onderscheid gemaakt tussen milieukerntaken en taken voortvloeiende uit de externe integratie van milieubeleid. Voornoemd bedrag was voor de eerste categorie bedoeld. Ten aanzien van kosten die samenhangen met de tweede categorie gingen de opstellers er vanuit dat via het Gemeentefonds al voldoende middelen beschikbaar waren gesteld.¹³² Een bedrag aan kosten werd niet genoemd noch het bedrag dat aan het Gemeentefonds zou zijn toegevoegd. Het lijkt er op dat een splitsing wordt gemaakt tussen uitgaven die met de kerntaken samenhangen en die voor wat de gemeenten betreft in beginsel met de rechten van art. 229 Gemeentewet dienden te worden bekostigd, en de kosten van het gemeentelijke milieuapparaat ten behoeve van onder andere vergunningverlening en handhaving.

4.4 NOTITIE INSTRUMENTARIUM, HANDHAVING EN DE UITBOUW VAN DE WET ALGEMENE BEPALINGEN MILIEUHYGIËNE

Tijdens de behandeling van het Nationale Milieubeleidsplan en het Nationale Milieubeleidsplan-plus was een notitie toegezegd waarin de bekostiging van het milieubeleid in algemene zin zou worden uiteengezet. In deze Notitie wordt onderscheid gemaakt tussen de algemene bekostigingssystematiek en draagkrachtaspecten van de bekostiging van milieubeleid. Aan bekostiging van gemeentelijk milieubeleid als zodanig is geen aandacht besteed. In deze notitie¹³³ werd in algemene zin bij de bekostiging van milieubeleid nog steeds het beginsel 'de vervuiler betaalt' als hoofduitgangspunt gehanteerd. Ook toen werden uitzonderingen op dit beginsel noodzakelijk geacht.

Als zodanig werden in deze notitie genoemd;

- indien toepassing van dit beginsel zou leiden tot onbillijkheden zoals inkomenssituatie van vervuilers;
- indien in het kader van de doelmatigheid toepassing van dit beginsel tot – te – hoge perceptiekosten zou leiden;
- indien vervuilers niet te identificeren zijn dan wel er onvoldoende rechtsgronden zijn om de kosten te verhalen, bijvoorbeeld omdat de vervuiling lang geleden heeft plaatsgevonden;
- indien kosten niet goed toerekenbaar zijn aan afzonderlijke groepen vervuilers.

Daarnaast zouden op basis van beleid, bijvoorbeeld de grootte van budgetten, Europese regelgeving en dergelijke, uitzondering op toepassing van dit beginsel mogelijk dienen te zijn. Als tweede leidraad voor de bekostigingwijze gold dat de vormgeving van een samenhangend bekostigingsbeleid (mede) zou moeten worden bepaald door het vinden van een evenwicht tussen het treffen van voorzieningen met gevolgen voor de destijds bestaande collectieve lastendruk en het uitstellen daarvan met (mogelijk grotere) gevolgen voor de collectieve lastendruk in de toekomst.

Tevens werd in het kader van de voorbereiding van de begroting voor het jaar 1992 besloten om meer milieu-uitgaven te bekostigen uit de heffing op basis van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne (heffing op brandstoffen). Volgens de oude regeling konden op

131 Tweede Kamer 1989-1990, 21 137, nr. 21, p. 67. Dit is bovenop de f 65 miljoen die in het Nationale Milieubeleidsplan reeds ter beschikking was gesteld.

132 Tweede Kamer 1989-1990, 21 137, nr. 21, p. 68.

133 Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 95.

basis van art. 61z Wet algemene bepalingen milieuhygiëne slechts directe milieu-uitgaven uit de brandstoffenheffing worden bekostigd. Bekostiging uit de heffing op basis van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne van indirecte milieu-uitgaven die tot dan toe uit de algemene belastingmiddelen werden bekostigd, leidde volgens de notitie tot verlichting van het financieringstekort. Bekostiging daarvan vond plaats via een stijging van de collectieve lastendruk waarvan de brandstoffenheffing op basis van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne onderdeel was. Zie uitgebreider paragraaf 7.3.

Onder de – directe – kosten vielen op basis van art. 61z Wet algemene bepalingen milieuhygiëne, kort samengevat, de volgende categorieën; kosten van sanering en preventie, schadevergoedingen, bijdragen aan het Fonds Luchtverontreiniging, bevorderen schadetechnologie en bijdragen aan lagere overheden. Onder indirecte kosten vielen onderzoeks- en apparaatskosten. Bekostiging uit de algemene middelen diende plaats te vinden indien en voor zover de totale omvang van de milieu-uitgaven niet zou kunnen worden gedekt door de opbrengst van deze milieubelasting op brandstoffen. Het voordeel van het bekostigen van milieu-uitgaven uit milieubelastingen in plaats van bekostiging uit de algemene middelen zou zijn gelegen in het feit dat daardoor duidelijk zicht blijft bestaan op de relatie tussen het verkrijgen van financiële middelen ten behoeve van milieu-uitgaven van de overheid en de milieu-uitgaven zelf. Bij een algemene belasting, waarvan de opbrengst (ook) in de algemene middelen vloeit, zou dit inzicht minder duidelijk zijn.¹³⁴ Naar mijn mening komt dit gekunsteld over. De opbrengst van een milieubelasting zegt niets over de uitgaven ten gevolge van milieubeleid.

Tijdelijk Bijdragenbesluit

Op 1 januari 1990 is het Tijdelijk Bijdragenbesluit uitvoering gemeentelijke milieubeleid¹³⁵ in werking getreden. Via het Tijdelijk Bijdragenbesluit werden aan gemeenten financiële middelen via specifieke uitkeringen ter beschikking gesteld ten behoeve van verbetering van het gemeentelijke milieubeleid. Deze specifieke uitkeringen worden doorgaans aangeduid als BUGM-gelden. Uit het hierboven beschreven onderzoek Berenschot was gebleken dat gemeenten structureel geld tekort kwamen voor een adequate uitvoering van de Hinderwet, de Wet chemische afvalstoffen, de gemeentelijke Lozingsverordening en de handhaving met betrekking tot de niet-vergunningsplichtige olietanks. Hierbij was uitgegaan van afwezigheid van achterstanden en dat de gemeentelijke milieudiensten effectief en efficiënt functioneren. Bij dit laatste zou slechts sprake zijn indien er een bepaalde hoeveelheid inrichtingen zich binnen het grondgebied bevinden. In dit licht dient de bevordering van intergemeentelijke samenwerking te worden gezien.

Het Tijdelijk Bijdragenbesluit moest ertoe leiden dat het niveau van het gemeentelijke milieubeleid op een adequaat niveau zou worden gebracht en dat intergemeentelijke samenwerking, overeenkomstig de Wet gemeenschappelijke regelingen, zou worden bevorderd. Het was een tijdelijke regeling van vijf jaren. Wat onder een adequaat niveau werd verstaan is omschreven in de brochure van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer 'Kengetallen deel A' en bevat normbedragen voor de aantallen te verrichten werkzaamheden onderverdeeld in categorieën inrichtingen. Per taakonderdeel is aangegeven hoeveel uren met een taak zijn gemoeid. De zogenoemde BUGM-gelden bedroegen in 1990 f 23,9 miljoen oplopend in 1994 tot f 48,7 miljoen. De bijdrage aan een gemeente bestond uit een bedrag van f 1,65 per inwoner in 1990, oplopend tot f 2,74 in 1994. Dit basisbedrag werd verhoogd met 25% indien en gemeente structureel samenwerkte.

Gemeenten moesten uiterlijk in 1994 het 'adequate uitvoeringsniveau' hebben bereikt. Dit moest blijken uit de prognose zoals die bij het verzoek om zogenoemde BUGM-gelden

¹³⁴ Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 102, p. 6.

¹³⁵ *Stcrt.* 1989, 62.

moest worden aangegeven. Tevens was het mogelijk dat aan gemeenten 'projectsubsidies' ten behoeve van bijvoorbeeld inzameling van klein chemisch afval, werden verstrekt. Na afloop van het Tijdelijk Bijdragebesluit zou de bijdrage worden overgeheveld naar het Gemeentefonds. Verwacht werd dat de nieuwe capaciteit hierna zou worden gehandhaafd en dat de intergemeentelijke samenwerking zou blijven bestaan.

4.5 NATIONAAL MILIEUBELEIDSPLAN-2

Ten aanzien van de instrumentariuminzet gold bij het verschijnen van het Nationale Milieubeleidsplan-2 op fiscaal terrein het volgende. De mogelijkheden voor toepassing van het fiscale instrumentarium in deze planperiode zouden nader worden verkend. Aan een verschuiving van belastingen en premies op inkomsten uit arbeid naar belasting op milieubelastende activiteiten, werd een hoge prioriteit toegekend.¹³⁶ Tevens zouden de mogelijkheden van het fiscale en financiële instrumentarium in deze planperiode nader worden verkend. Het ging daarbij onder meer om de mogelijkheden van differentiatie bij een aantal rijksbelastingen op grond van milieuaspecten (de belasting van personenauto's en motorrijwielen, de motorrijtuigenbelasting en de houderschapsbelasting).

Verder zou onderzoek worden gedaan naar de inzet van financiële instrumenten ten behoeve van de doelgroep consumenten. Conform het beginsel 'de vervuiler betaalt' zou het terughoudende beleid ten aanzien van de bekostiging van het milieubeleid ten laste van de Rijksbegroting worden voortgezet (zelfregulering via het verwerken van kosten van milieugebruik in de prijzen). Slechts indien individuele vervuilers of vervuilende bronnen moeilijk te lokaliseren zijn en andere instrumenten geen oplossing bieden, konden rijksmiddelen worden ingezet. Voor zover het daarbij zou gaan om duidelijke knelpunten uit oogpunt van milieubeleid, zou het Rijk initiatief kunnen nemen bij de bekostiging van uitgaven. Hierbij kon worden gedacht aan de situatie bij de bodem- en geluidshindersanering, die was gericht op het effectueren van specifieke normstelling.

In het Nationale Milieubeleidsplan-2 werd niet aangegeven wat de kosten voor gemeenten in de betreffende planperiode zouden zijn. Er werd slechts aangegeven – zie onderstaande tabel – wat de kosten voor de overheid als geheel zouden bedragen;

Lasten overheid in miljoenen gulden¹³⁷

	Lopend en voorgeno- men beleid 1995	Lopend en voorgeno- men beleid 2000	Lopend en voorgeno- men beleid 2010	Aanvul- lend beleid n.a.v. NMP-2 1995	Aanvul- lend beleid n.a.v. NMP-2 2000	Aanvul- lend beleid n.a.v. NMP-2 2010
Kosten overheid	3.895	4.022	3.759	18	49	52

¹³⁶ Naar aanleiding hiervan is de Wet belastingen op milieugrondslag ingevoerd, *Stb.* 1994, 923. Deze wet is per 1996 met de energiebelasting aangevuld en per 2000 aangevuld met de belasting op leidingwater. Zie hiervoor uitgebreider paragraaf 7.3.

¹³⁷ Tweede Kamer 1992-1993, 23 560, nr. 2, p. 210.

4.6 NATIONAAL MILIEUBELEIDSPLAN-3

Voor wat de kosten van milieubeleid betreft wordt in dit Nationale Milieubeleidsplan slechts aandacht besteed aan het financiële instrumentarium (positieve en negatieve prikkels) als middel om milieudoelen te bereiken. De opbrengst van de zogenoemde 'groene belastingen'¹³⁸ is volgens het Nationale Milieubeleidsplan-3 tussen 1994 en 1998 toegenomen van f 16 miljard naar f 24 miljard.¹³⁹ Aandachtspunten voor wat de vergroening van het belastingstelsel waren destijds:

- indexering milieubelastingen;
- energiebelastingen;
- andere belastingen op milieugrondslag (oppervlaktedelfstoffen en bestrijdingsmiddelen);
- positieve prikkels (milieu-investerings- en duurzame ondernemersaftrek);
- btw (verhoging tarief op water, bestrijdingsmiddelen en kunstmest);
- verkeer en vervoer (gewijzigde grondslag op basis van milieukeurmerken).

De gedachte was destijds dat met een groener belastingstelsel kan worden bijgedragen aan een verlaging van lasten op arbeid. Hierbij gelden als uitgangspunten:

- een solide en substantiële heffingsgrondslag van milieubelastingen;
- een bijdrage aan de gewenste milieueffecten;
- administratief eenvoudig en goed te controleren.¹⁴⁰

Daarnaast wordt aangegeven dat een ander financieel instrumentarium zal worden ingezet waarbij het beginsel 'de vervuiler betaalt' toepassing moet vinden.¹⁴¹ Hierbij kan worden gedacht aan kostenverevening en verhandelbare emissierechten en reductierechten alsmede (niet-fiscale) subsidies.

Voor wat de milieulasten betreft wordt slechts onderstaand overzicht¹⁴² gegeven. Hierbij wordt uitgegaan van 'andere overheden' en wordt geen splitsing gemaakt tussen de verschillende andere overheden. Ik neem aan dat met 'andere overheden' alle decentrale overheden in Nederland niet zijnde het Rijk worden bedoeld.

in miljoenen gulden	MV-referentielijn Geen nieuw beleid	MV-referentielijn Geen nieuw beleid	NMP-3 2010	NMP-3 2010	Totaal
Sector	1995	2010	NMP-3 beleid	NMP-3 opties	
Landbouw	1.198	2.225	25	4	29
Industrie	3.654	5.754	162	67	229
Openbare nutsbedrijven	1.018	814	51	60	111
Bouwnijverheid	964	1.177	12	0	12
Handel en diensten	1.470	1.867	147	0	147
Transportsector	740	1.051	339	0	339

138 Hieronder wordt door de opstellers verstaan die belastingen die door hun prijseffect – al dan niet beoogd – gunstig uitwerken voor het milieu.

139 Nationaal Milieubeleidsplan-3, p. 367.

140 Ik vraag mij af hoe die uitgangspunten zich in onderling verband verhouden. Immers, indien wordt bijgedragen aan milieu-effecten (regulering) dan kunnen in zoverre niet de lasten op arbeid worden verlaagd, tenzij de tarieven van die milieubelastingen verder worden verhoogd. Dit laatste heeft weer tot gevolg dat de grondslag (nog) smaller wordt.

141 Nationaal Milieubeleidsplan-3, p. 383.

142 Nationaal Milieubeleidsplan-3, p. 424, in miljoenen gulden, prijspeil 1997.

Huishoudens	4.497	6.444	86	163	249
Rijksoverheid	2.536	2.048	194	122	316
Andere overheden	1.668	2.048	101	0	101
Totaal	17.744	24.304	1.116	416	1.531

In bovenstaand schema is rekening gehouden met het feit dat overheden kosten via heffingen aan huishoudens doorberekenen (bijvoorbeeld via de rioolrechten, de afvalstoffenheffing en de heffing verontreiniging oppervlaktewateren). Bij het begrip milieulasten zou daarmee rekening zijn gehouden. Het is niet duidelijk hoe dit moet worden verstaan. Wordt daarmee bedoeld dat indien er de mogelijkheid bestaat de lasten via een heffing te verhalen (waarvan die mogelijkheid overigens voor gemeenten niet verplicht is te gebruiken), dat die lasten dan niet op de andere overheden drukken en dat die dus zijn doorberekend naar de andere sectoren? Hierbij zijn twee opmerkingen te maken. De eerste is dat van de sector 'andere overheden' de waterschappen per definitie alle lasten doorberekenen naar de andere sectoren. Feitelijk vallen de waterschappen – die een groot deel van de milieutaken uitvoeren – dus in bovenstaand schema niet onder de sector 'andere overheden'. De sector 'andere overheden' zal dus grotendeels uit gemeenten bestaan. De tweede opmerking is dat indien en voor zover de gemeenten de lasten doorberekenen in de heffingen, dat zij dus drukken op de andere sectoren. Echter, hoe deze doorberekening is verwerkt is mij onduidelijk. Gemeenten kunnen immers zelf heffingsmaatstaven vaststellen en daarmee de lasten over de belastingplichtigen verdelen. Niet iedere gemeente doet dat op dezelfde wijze.

4.7 NATIONAAL MILIEUBELEIDSPLAN-4

Voor wat de kosten en de bekostiging van milieubeleid betreft wordt in het Nationale Milieubeleidsplan-4¹⁴³ slechts één alinea besteed. Verwezen wordt naar de in de afzonderlijke hoofdstukken opgenomen schattingen van kosten en dat in de bekostiging daarvan nog niet was voorzien.

In de afzonderlijke hoofdstukken wordt een enkele maal naar geschatte kosten gerefereerd, doch doorgaans in het geheel niet en zijn ook niet de kosten van gemeenten aangegeven. Om die reden is het niet opportuun dit te bespreken.

4.8 MILIEUPROGRAMMA'S EN MILJOENENNOTA'S

4.8.1 Algemeen

In het vorige hoofdstuk is op basis van ieder Milieuprogramma aangegeven wat de wijzigingen van milieutaken van gemeenten zijn geweest. In dit onderdeel wordt aangegeven wat de financiële consequenties voor gemeenten zijn geweest. In dit hoofdstuk worden slechts de uitkomsten van het onderzoek weergegeven. Het daadwerkelijke onderzoek is opgenomen in Bijlage II Inventarisatie bekostiging gemeentelijke gewijzigde milieutaken. Per milieuprogramma wordt eerst een kostenraming van de betreffende periode ten opzichte van het laatste jaar van het vorige milieuprogramma gegeven. Vervolgens wordt op dit punt de Miljoenennota van het eerste jaar van de betreffende periode van het milieuprogramma besproken.

143 Nationaal Milieubeleidsplan-4, hoofdstuk 12.

4.8.2 Milieuprogramma 1997-2000 en Miljoenennota 1997

4.8.2.1 Kosten en bekostiging

De raming van het Milieuprogramma 1997-2000 wordt vergeleken met de raming uit het Milieuprogramma 1996-1999. De bespreking heeft betrekking op de raming voor het jaar 1997. De geraamde milieukosten en de bekostiging daarvan waren:¹⁴⁴

Milieukosten

Jaar/kosten in miljoenen gulden	1997	1998	1999	2000
Rijk ^a	3.640	3.761	3.663	3.657
Gemeenten	4.999	5.413	5.619	5.892

a Tweede Kamer 1996-1997, 25 005, nr. 2, p. 61. Dit is inclusief fiscale maatregelen.

Bekostiging milieulasten¹⁴⁵

Bekostiging/jaar in miljoenen gulden	1997	1998	1999	2000
Rijk: milieuheffingen (rest uit algemene middelen)	158	151	162	133
Gemeenten:				
– reinigingsrechten	2.481	2.767	2.896	3.128
– rioolrechten	1.233	1.368	1.470	1.563
– leges ^a	79	81	81	81

a Dit betreffen de legesopbrengsten van alle overheden die vergunningen verlenen. In dit Milieuprogramma is geen splitsing gemaakt tussen de opbrengsten van de verschillende overheden. Aangezien gemeenten hiervan het grootste deel van de leges heffen zijn zij onder de bekostiging van milieukosten van gemeenten geschaard.

De stijging van de kosten voor gemeenten ten opzichte van het vorige Milieuprogramma wordt volgens de opstellers grotendeels veroorzaakt door een gewijzigd prijspeil waardoor de kosten voor riolering hoger uitkomen. Beleidsintensivering op het gebied van gescheiden inzameling van textiel en glas en investeringen in capaciteitsuitbreiding van verbrandingsinstallaties als gevolg van het stortverbod op huishoudelijke afvalstoffen, leiden tot stijging van de reinigingsheffingen.¹⁴⁶

4.8.2.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken

Milieuprogramma 1997-2000 (6 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/bekostigingsregelingen*	1	2	3	4	5	6	7
1 Wet bodembescherming: sanering van de waterbodem	x						
2 Woningwet: wijziging inzake bouwen op verontreinigde grond		x					
3 Luchtvaartwet: wijziging Besluit geluidsbelasting grote luchtvaartterreinen (decentralisatie en deregulering)				x			
4 Wet bodembescherming: wijziging Besluit opslaan in ondergrondse tanks					x		

144 Tweede Kamer 1995-1996, 24 405, nr. 2, p. 60.

145 Hierin zit de afvalverwijderingsbijdrage betaald aan particuliere instanties niet bij.

146 Tweede Kamer 1996-1997, 25 005, nr. 2, p. 62.

5	Wet geluidhinder: wijziging Saneringsbesluit geluidhinder wegverkeer	x
6	Wet milieubeheer: wijziging Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer (MDW)	x

* Bekostigingsregelingen

1. Geen regeling ter bekostiging doch wel verhaalsmogelijkheid.
2. Geen regeling ter bekostiging.
3. Vermindering uitvoeringslasten met kwantificering.
4. Vermindering uitvoeringslasten zonder kwantificering.
5. Wel regeling ter bekostiging met kwantificering.
6. Wel regeling ter bekostiging zonder kwantificering.
7. Geen wijziging uitvoeringslasten.

4.8.2.3 Miljoenennota 1997

Algemeen

In Bijlage 8 van de Miljoenennota 1997¹⁴⁷ wordt onder andere ingegaan op de ontwikkelingen in de financiën van gemeenten. In deze Bijlage wordt aandacht besteed aan de ontwikkelingen met betrekking tot de drie inkomstenbronnen van gemeenten: de eigen inkomsten, de algemene uitkeringen uit het gemeentefonds en de specifieke uitkeringen.

*Inkomstenbronnen van gemeenten*¹⁴⁸

Onderstaande tabel geeft een overzicht van de ontwikkeling van de inkomsten van de gemeenten (en ook provincies).

in miljoenen gulden	1992	%	1993	%	1994	%	1995	%	1996				
										Gemeen- ten (4)	Provincies (5)	totaal	%
Heffingen en rechten (1)	3.156	5,2	3.651	5,8	4.192	6,8	4.667	7,6	4.753	313		5.066	8,0
Eigen belasting- gebied (2)	3.796	6,1	4.065	6,5	4.307	7,0	4.504	7,3	4.431	449		5.443	7,7
Algemene uitke- ring (3)	16.476	26,9	17.939	28,5	19.375	31,3	20.092	32,7	18.635	1.778		20.413	32,1
Specifieke uitke- ringen	37.822	61,8	37.331	59,2	33.945	54,9	32.219	52,4	29.423 (6)	3.908		33.331	52,3
Totaal	61.250	100	62.986	100	61.819	100	61.482	100	57.242	6.488		63.690	100,0
Aantal speci- fieke uitkerin- gen	208		205		161		143					141	

1. Wat de gemeenten betreft: rioolrechten, reinigingsrechten/afvalstoffenheffing, verontreinigingsheffing, precariorechten, begrafenisrechten, bouwleges, secretarieleges, parkeergelden en marktgelden (Bron: Centraal Bureau voor de Statistiek: 'Statistiek der gemeentebegrotingen').
Wat de provincies betreft: grondwaterheffing/belastingen, waterverontreinigingsheffing, opcenten omroepbijdrage, leges milieubeheer, overige leges (Bron: Centraal Bureau voor de Statistiek: 'Statistiek der provinciale financiën').
2. Het betreft voor gemeenten: OZB, hondenbelasting, forensenbelasting, toeristenbelasting, belasting op openbare aankondigingen, baatbelasting en bouwgrondbelasting (Bron: Centraal Bureau voor de Statistiek: 'Statistiek der gemeentebegrotingen').
Het betreft voor provincies: de provinciale opcenten op de motorrijtuigenbelasting (Bron: Centraal Bureau voor de Statistiek: 'Statistiek der provinciale financiën').

147 Tweede Kamer 1996-1997, 25 000, nr. 1.

148 Tweede Kamer 1996-1997, 25 000, nr. 1, p. 221.

3. Uitgegaan is van de bedragen in de ontwerpbegrotingen van het Gemeentefonds en het Provinciefonds, inclusief Nota's van wijziging. Het bedrag voor de algemene uitkeringen is inclusief de integratie-uitkering.
4. Het gaat hierbij tevens om organen op basis van de Wet gemeenschappelijke regelingen (Wgr), Kaderwetgebieden en derden.
5. De meeste provincies hebben de verruiming van het provinciaal belastinggebied per 1 april 1996 niet in de ontwerpbegrotingen verwerkt; dit komt tot uitdrukking in de CBS-cijfers. Deze verruiming heeft voor 1996 geleid tot een verlaging van het Provinciefonds met f 562,5 miljoen.
Omdat de verlaging van het Provinciefonds wel in de cijfers is verwerkt en de verruiming van het provinciaal belastinggebied slechts beperkt, geven de hier gepresenteerde cijfers voor de provincies een vertekend beeld.
6. Van dit bedrag gaat circa f 18,6 miljoen naar Wgr-organen, f 1,3 miljard naar Kaderwetgebieden en f 244 miljoen naar derden.

Eigen inkomsten¹⁴⁹

Bovenstaande tabel uit de Miljoenennota toont de samenstelling van de eigen inkomsten van de gemeenten. De eigen inkomsten bestaan uit meer dan alleen belastingen en retributies. In 1994 bedroegen de eigen inkomsten circa f 16,4 miljard; ongeveer 3,4% meer dan in 1993.

in miljoenen gulden	1992	1993	1994	Wijziging 1994 t.o.v. 1993
Belastingen en retributies	6.781	7.492	8.161	+ 8,9%
Tarieven	4.538	5.244	5.045	- 3,8%
Inkomsten uit vermogensbezit	2.407	2.662	2.591	- 2,7%
Overige eigen inkomsten	548	487	621	+ 27,5%
Totaal eigen inkomsten	14.273 ^a	15.885	16.418	+ 3,4%

Bron: Drs. W.P. de Ruiter: 'Gemeenten genereren een kwart van hun inkomsten zelf', in CBS: Financiële maandstatistiek (96/7).

- a. In tabel 7.1.2 in de Miljoenennota 1996, Bijlage 7, is voor 1992 f 12.047 miljoen opgenomen (bron: Raad voor de gemeentefinanciën). De belangrijkste oorzaken van het verschil met het hier opgenomen cijfer zijn dat in het bedrag van f 12.047 miljoen niet zijn opgenomen de winstsaldi van bedrijven, de inkomsten uit erfpacht en de rente-inkomsten uit verstrekte leningen.

Opbrengstontwikkeling¹⁵⁰

Uit bovenstaande tabel kan worden afgeleid dat de stijging van de gemeentelijke milieuheffingen is afgevlakt. Bij eenderde van de huishoudens heeft zich in 1996 zelfs een daling van het tarief van de reinigingsheffing¹⁵¹ voorgedaan. De opstellers verwachten dat tot het jaar 2000 het gemiddelde jaarlijkse stijgingsniveau niet wezenlijk meer zal wijzigen. In 1995 is de Wet waardering onroerende zaken in werking getreden. Op basis daarvan hanteren alle gemeenten¹⁵² vanaf 1997 een uniforme waardepeildatum op basis waarvan OZB worden geheven. Vanaf 1 januari 1997 hebben gemeenten de mogelijkheid om voor

¹⁴⁹ Tweede Kamer 1996-1997, 25 000, nr. 2, p. 221.

¹⁵⁰ Tweede Kamer 1996-1997, 25 000, nr. 2, p. 222 en 223.

¹⁵¹ Bedoeld zal zijn dat de gemeentelijke afvalstoffenheffing op basis van de Wet milieubeheer hier eveneens onder valt.

¹⁵² De regeling voor wetsfictiegemeenten van (het vervallen) art. 42 Wet waardering onroerende zaken daargelaten

de OZB verschillende tarieven te hanteren voor woningen en voor niet-woningen (verschil maximaal 20%). Inmiddels is deze regeling gewijzigd.

Uit de Nota Lokale lastendruk¹⁵³ zou volgens de opstellers blijken dat het grootste deel van de stijging van de lokale lasten kan worden toegeschreven aan de milieuheffingen. Dit zou voornamelijk een gevolg van verscherpte milieuregelgeving door het Rijk zijn en verhoging van de kostendekkingsgraad van de riool- en reinigingsrechten door de gemeenten zelf.¹⁵⁴

in miljoenen gulden	1991	1992	1993	1994	1995	1996
OZB	3.155	3.350	3.567	3.782	3.959	4.198
% stijging		+6,2%	+6,5%	+6,0%	+4,7%	+6,0%
Overige belastingen	161	174	195	214	222	232
% stijging		+8,1%	+12,1%	+9,7%	+3,7%	+4,5%
Rioolrechten	584	691	777	866	976	1 078
% stijging		+18,3%	+12,4%	+11,5%	+12,7%	+10,5%
Reinigingsheffingen ^a	980	1 295	1 618	1 948	2 199	2 357 ^b
% stijging		+32,1%	+24,9%	+20,4%	+12,9%	+7,2%
Overige rechten/heffingen	811	895	999	1 122	1 193	1 316
% stijging		+10,4%	+11,6%	+12,3%	+6,3%	+10,3%
Totaal	5 691	6 406	7 156	7 933	8 549	9 184
% stijging		+12,6%	+11,7%	+10,9%	+7,8%	+7,4%

a Bij de stijging van de reinigingsheffingen speelt in dit verband vanaf 1995 ook de invoering van de afvalstoffenbelasting van de Wet belastingen op milieugrondslag. Deze belasting verhoogt de kosten van het verwerken van afvalstoffen zonder dat er een prestatie tegenover staat. Zie uitgebreider paragraaf 7.3.

b Hierbij dient te worden opgemerkt dat vanaf 1995 de afvalstoffenbelasting (Wet belastingen op milieugrondslag) is ingevoerd. De opbrengst van deze belasting bedraagt jaarlijks circa € 100 miljoen (zie uitgebreider paragraaf 7.3). Dit werkt kostenverhogend zonder dat daar gewijzigde taakstelling (verscherpte milieuregelgeving) tegenover heeft gestaan.

4.8.3 Milieuprogramma 1998-2001 en Miljoenennota 1998

4.8.3.1 Kosten en bekostiging

De raming van het Milieuprogramma 1998-2001 wordt vergeleken met de raming uit het Milieuprogramma 1997-2000. De bespreking heeft betrekking op de raming voor het jaar 1998. De geraamde milieukosten en de bekostiging waren:¹⁵⁵

153 Tweede Kamer 1996-1997, 25 011, nr. 2.

154 Tweede Kamer 1996-1997, 25 000, nr. 2, p. 226.

155 Tweede Kamer 1997-1998, 25 605, nr. 2, p. 42.

Milieukosten¹⁵⁶

Jaar/kosten in miljoenen gulden	1998	1999	2000	2001
Rijk ^a	4.558	4.749	4.827	4.671
Gemeenten	5.312	6.177	5.667	5.678

a In dit milieuprogramma is niet aangegeven of de kosten van fiscale maatregelen hier wel of niet hieronder zijn opgenomen.

Bekostiging milieukosten¹⁵⁷

Jaar/kosten in miljoenen gulden	1998	1999	2000	2001
Rijk milieuheffingen ^a (rest uit algemene middelen)	188	187	180	163
Gemeenten:				
– reinigingsrechten ^b	3.048	3.037	3.019	3.018
– rioolrechten	1.262	1.326	1.391	1.456
– leges ^c	84	84	84	84
Gemeenten totaal	4.394	4.447	4.494	4.558

a Dit is exclusief heffing op basis van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne.

b Niet duidelijk is of dit inclusief of exclusief de doorwerking van de verbruiksbelasting op afval is; indien immers van de eerste is uitgegaan dan is in zoverre sprake van dubbeltelling, afhankelijk van de mate van kostendekkendheid

c Dit betreffen de legesopbrengsten van alle overheden die vergunningen verlenen. In dit Milieuprogramma is geen splitsing gemaakt tussen de opbrengsten van de verschillende overheden. Aangezien gemeenten hiervan het grootste deel van de leges heffen zijn zij onder de bekostiging van milieukosten van gemeenten geschaard.

Voor wat de bekostiging van milieukosten betreft wordt in dit Milieuprogramma aandacht besteed aan de reinigingsrechten¹⁵⁸ en de rioolrechten. De reinigingsrechten waren voor het jaar 1998 hoger dan in het voorafgaande Milieuprogramma werd geraamd. Eén van de oorzaken hiervoor was dat de hogere kosten voor storten eerder zijn ingegaan dan destijds werd verwacht. Ten opzichte van het jaar 1997 was tevens minder uitbreiding van de verbrandingscapaciteit en minder hoge kosten voor de intensivering van de gescheiden inzameling van papier en glas verondersteld. Hierdoor was de stijging van de reinigingsrechten na 1997, zoals in het Milieuprogramma werd verwacht, veranderd in een lichte daling.

156 De milieukostenberekeningen zijn uitgevoerd door het RIVM. Voor het berekenen van de milieukosten wordt uitgegaan van de Methodiek Milieukosten die is opgesteld door CBS, CPB, RIVM, RIZA en VROM.

Ten opzichte van de kostenraming in het Milieuprogramma 1997-2000 zijn wijzigingen en actualisaties doorgevoerd op grond van:

- prijspeil. Ten behoeve van de kostenraming voor het Milieuprogramma 1998-2001 zijn de prijspeilcijfers voor de jaren 1994 tot en met 1998 geactualiseerd. De kosten in de berekeningen voor het Milieuprogramma 1998-2001 zijn in het prijspeil van 1998 weergegeven. Gemiddeld ligt het kostenniveau in 1998 naar verwachting ruim 2,5% hoger dan in 1997;
- renteverwachting;
- cijfers van vooral het CBS betreffende gerealiseerde maatregelen;
- nieuwe inzichten betreffende de implementatie en kosten van maatregelen;
- rijksbegroting voor 1998.

157 Tweede Kamer 1997-1998, 25 605, nr. 2, p. 39.

158 Aangenomen mag worden dat de gemeentelijke afvalstoffenheffing op basis van de Wet milieubeheer hier eveneens onder valt.

De rioolrechten waren voor 2000 circa f 175 miljoen lager dan in het voorafgaande Milieu-programma werd geraamd. De uitgaven voor onderhoud en vervanging van rioleringen bleven achter bij de verwachting van het jaar daarvoor als gevolg van actualisatie van de verwachte groei van de totale woningvoorraad in Nederland tussen 1996-2000. Hieruit volgde een verschil van f 125 miljoen. Daarnaast werd verondersteld dat het dekkingspercentage van de rioolrechten in 2000 circa 2,5% lager zou zijn dan in 1997, wat een verschil van bijna f 40 miljoen zou betekenen.

4.8.3.2 *Bekostiging gewijzigde milieutaken*

Milieuprogramma 1998-2001 (5 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/bekostigingsregelingen*	1	2	3	4	5	6	7
1 Wet milieubeheer: wijziging Besluit emissie-eisen stookinstallaties A en B	x						
2 Wet milieubeheer: Besluit verwijdering wit- en bruingoed	x						
3 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer					x		
4 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit horeca-, sport- en recreatieinrichtingen milieubeheer					x		
5 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit woon- en verblijfsgebouwen					x		

* Bekostigingsregelingen

1. Geen regeling ter bekostiging doch wel verhaalsmogelijkheid.
2. Geen regeling ter bekostiging.
3. Vermindering uitvoeringslasten met kwantificering.
4. Vermindering uitvoeringslasten zonder kwantificering.
5. Wel regeling ter bekostiging met kwantificering.
6. Wel regeling ter bekostiging zonder kwantificering.
7. Geen wijziging uitvoeringslasten.

4.8.3.3 *Miljoenennota 1998*

In Bijlage 7 van Miljoenennota¹⁵⁹ wordt aandacht aan gemeenten geschonken. In de Bijlage wordt ingegaan op de ontwikkelingen in de financiën van de gemeenten. Hierin wordt aandacht besteed aan de ontwikkelingen met betrekking tot de drie inkomstenbronnen van onder andere de gemeenten: de eigen inkomsten, de algemene uitkering uit het gemeentefonds en de specifieke uitkeringen.

*Inkomstenbronnen van gemeenten*¹⁶⁰

Onderstaande tabel geeft een overzicht van de ontwikkeling van de inkomsten van de gemeenten (en ook provincies).

in miljoenen gulden	1993	%	1994	%	1995	%	1996	%	1997				
										Gemeen- ten (5)	Provin- cies	totaal	%
Heffingen en rechten (1)	3.651	5,8	4.192	6,8	4.667	7,6	5.066	8,0	4.904	185	5.089	8,3	
Eigen belastinggebied (2)	4.065	6,5	4.307	7,0	4.504	7,3	5.443 (4)	7,7	4.699	1.130	5.829	9,5	
Algemene uitkering (3)	17.939	28,5	19.375	31,3	20.092	32,7	20.413	32,1	20.556	1.620	22.176	36,1	
Specifieke uitkeringen	37.331	59,2	33.945	54,9	32.219	52,4	33.331	52,3	26.863 (6)	1.558	28.324	46,1	
Totaal	62.986	100	61.819	100	61.482	100	63.690	100	57.022	4.493	61.418	100	
Aantal specifieke uitke- ringen	205		161		143		141				124		

159 Tweede Kamer 1997-1998, 25 600, nr. 2, p. 220.

160 Tweede Kamer 1997-1998, 25 600, nr. 2, p. 220.

1. Wat de gemeenten betreft: rioolrechten, reinigingsrechten/afvalstoffenheffing, verontreinigingsheffing, precariobelasting, begrafenisrechten, bouwleges, secretarieleges, parkeerbelasting en marktgelden (Bron: Centraal Bureau voor de Statistiek: 'Statistiek der gemeentebegrotingen').
Wat de provincies betreft: grondwaterheffing/belastingen, waterverontreinigingsheffing, opcenten omroepbijdrage, leges milieubeheer, leges (Bron: Centraal Bureau voor de Statistiek: 'Statistiek der provinciale financiën').
2. Het betreft voor gemeenten: OZB, hondenbelasting, forensenbelasting, toeristenbelasting, belasting op openbare aankondigingen, baatbelasting en bouwgrondbelasting (Bron: Centraal Bureau voor de Statistiek: 'Statistiek der gemeentebegrotingen').
Het betreft voor provincies: de provinciale opcenten op de motorrijtuigenbelasting (Bron: Centraal Bureau voor de Statistiek: 'Statistiek provinciale financiën').
3. Uitgegaan is van de bedragen in de ontwerpbegrotingen van het gemeentefonds en het provinciefonds, inclusief nota's van wijziging. voor de algemene uitkeringen is inclusief de integratie-uitkering.
4. De meeste provincies hebben de verruiming van het provinciaal belastinggebied per 1 april 1996 niet in de ontwerpbegrotingen verwerkt; komt tot uitdrukking in de CBS-cijfers. Deze verruiming heeft voor 1996 geleid tot een verlaging van het provinciefonds met f 562,5 miljoen omdat de verlaging van het provinciefonds wel in de cijfers is verwerkt en de verruiming van het provinciaal belastinggebied slechts geeft het hier gepresenteerde cijfer een iets vertekend beeld.
5. Het gaat hierbij tevens om organen op basis van de Wet gemeenschappelijke regelingen (Wgr), Kaderwetgebieden en derden.
6. Van dit bedrag gaat circa f 253 miljoen naar Wgr-organen, f 1,7 miljard naar Kaderwetgebieden en f 196 miljoen naar derden.

Bovenstaande tabel laat zien dat de specifieke uitkeringen zijn afgenomen, met name ten gunste van de algemene uitkeringen. De overheveling van middelen voor onderwijshuisvesting en de verschuiving van de middelen voor bejaardenoordelen naar de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten zijn hiervan de oorzaak.

Opbrengstontwikkeling¹⁶¹

De onderstaande tabel laat de opbrengstontwikkeling zien van de gemeentelijke belastingen/heffingen tot 1998. De kostendeckingsgraad van de rioolrechten zou van 60% in 1996 zijn toegenomen naar 70% in 1997. Daarmee is de stijging volgens de opstellers geheel verklaard.

in miljoenen gulden	1991	1992	1993	1994	1995	1995	1997
OZB	3.155	3.350	3.567	3.782	3.959	4.198	4.459
% stijging		+6,2%	+6,5%	+6,0%	+4,7%	+6,0%	+6,2%
Overige belastingen	161	174	195	214	222	232	241
% stijging		+8,1%	+12,1%	+9,7%	+3,7%	+4,5%	+3,9%
Rioolrechten	584	691	777	866	976	1 078	1 156
% stijging		+18,3%	+12,4%	+11,5%	+12,7%	+10,5%	+7,2%
Reinigingsheffingen	980	1.295	1 618	1 948	2 199	2.357	2.423
% stijging		+32,1%	+24,9%	+20,4%	+12,9%	+7,2%	+2,8%

161 Tweede Kamer 1997-1998, 25 600, nr. 2, p. 225.

Overige rechten/heffingen	811	895	999	1 122	1.193	1.316	1.324
% stijging		+10,4%	+11,6%	+12,3%	+6,3%	+10,3%	+0,6%
Totaal	5.691	6.406	7.156	7.933	8.549	9.184	9.603
% stijging		+12,6%	+11,7%	+10,9%	+7,8%	+7,4%	+4,6%

Ontwikkeling gemeentelijk belastinggebied¹⁶²

De eigen inkomsten van de lokale overheden staan vanwege de stijging daarvan volgens de opstellers in de politieke en publieke belangstelling. Ingevolge de Nota Lokale lastendruk¹⁶³ is een belangrijke oorzaak het geïntensiverde milieubeleid en het streven van lokale overheden om de kosten die daarmee gemoeid zijn voor een groter deel uit de lokale milieuheffingen te bekostigen.¹⁶⁴ In het kader van het lastenverlichtingpakket 1998 is besloten de lokale lasten voor burgers en bedrijven te verlagen via de lokale milieuheffingen door gemeenten te verplichten f 100 in mindering te brengen op de reinigingsheffing.¹⁶⁵ Een belangrijke oorzaak van de stijging van de lokale lasten in de afgelopen jaren was volgens de opstellers de intensivering van het milieubeleid door het Rijk. Voor de bedrijven zijn leges op grond van de Wet milieubeheer en voor de beoordeling van bodemsaneringsplannen afgeschaft.¹⁶⁶ Beide leges zouden een belemmering zijn voor investeringen door bedrijven in een schoner milieu. Tevens zouden in het kader van de Telecommunicatiewet alle kabels ten dienste van telecommunicatie vrijgesteld worden van precariobelasting.¹⁶⁷

Voor zover gemeenten zijn overgegaan op de nieuwe WOZ-waarden¹⁶⁸, hebben volgens de opstellers de verschillende waardeontwikkelingen van woningen en van niet-woningen en ook binnen deze categorieën zelf, voor wat de OZB betreft geleid tot een verschillende lastenontwikkeling. Hiervoor zijn volgens de opstellers een aantal mogelijkheden om dit te beperken zoals de tariefdifferentiatie OZB (woningen en niet-woningen met maximaal 20%), de toepassing van de ingroei- en aftopvariant en de tarieven voor de lokale milieuheffingen en voor de OZB in samenhang bezien en vaststellen, alsmede kwijtschelding.

4.8.4 Milieuprogramma 1999-2002 en Miljoenennota 1999

4.8.4.1 Kosten en bekostiging

De kostenraming van het Milieuprogramma 1999-2002 wordt vergeleken met de kostenraming uit het Milieuprogramma van 1998-2001. De bespreking in het Milieuprogramma heeft voornamelijk betrekking op de raming voor het jaar 1999. De geraamde milieukosten en de geraamde bekostiging waren:¹⁶⁹

162 Tweede Kamer 1997-1998, 25 600, nr. 2, p. 221.

163 Tweede Kamer 1996-1997, 25 011, nr. 2.

164 De Nota Lokale lastendruk heeft een vervolg gekregen in een drietal onderzoeken: de Nota Lokale lasten bedrijven en instellingen, de Monitor Lokale lasten en een doorlichting van het gemeentelijke heffingsinstrumentarium.

165 Ter compensatie van de gemeenten zal structureel een bedrag van f 680 miljoen aan het gemeentefonds worden toegevoegd.

166 Het gemeentefonds zou voor het verlies aan inkomsten worden gecompenseerd.

167 Ook deze maatregel zou worden gecompenseerd.

168 Naar mag worden aangenomen ziet dit op de (vervallen) regeling van de wetsfictiegemeenten. Dergelijke gemeenten mochten hun OZB-waarden (met een waardepeildatum van 1994 en 1996) in het eerste WOZ-tijdvak (1997-2000) hanteren.

169 Tweede Kamer 1998-1999, 26 205, nr. 2, p. 33.

Milieukosten

Jaar/kosten in miljoenen gulden	1999	2000	2001	2002
Rijk	3.762	4.106	4.249	4.272
Gemeenten*	6.065	5.676	5.931	6.073
Waterkwaliteitsbeheerder**	2.177	2.475	2.453	2.472

* Betreft: vervanging, beheer en onderhoud van de riolering, het inzamelen en verwerken van afval.

** Waterkwaliteitsbeheerders bestaan uit waterschappen met inbegrip van de provincies en gemeenten met een waterkwaliteitstaak.

Bovenstaande tabel geeft de milieu-uitgaven van het Rijk en van de gemeenten en bestaan voornamelijk uit vervanging, beheer en onderhoud van de riolering en het inzamelen en verwerken van afval. Volgens dit Milieuprogramma worden de milieu-uitgaven van gemeenten voor een deel bekostigd via de reinigings- en rioolrechten en de afvalverwijderingsbijdragen en zijn volgens de opstellers de belangrijkste bestemmingsheffingen.¹⁷⁰

Voor wat de ontwikkeling van de rioolrechten en de afvalstoffenheffingen betreft wordt geen indicatie van opbrengsten gegeven. Wel wordt van de reinigingsrechten geschat (door het RIVM) dat ze tussen 1996 en 2002 zullen stijgen met in totaal ongeveer 15%. Van de rioolrechten wordt verwacht dat ze tussen 1996 en 2002 met ongeveer 45% zullen toenemen. De stijging wordt grotendeels veroorzaakt door de veronderstelling van het RIVM dat de bekostiging van de rioleringsplannen via verhoging van de rioolrechten zal geschieden. Afschaffing van milieuleges (Wet milieubeheer) begin 1998 heeft geleid tot daling van de lokale milieulasten voor bedrijven en instellingen.

Een jaarlijkse lastenverlichting van f 100 per huishouden (Zalmsnip) vindt met ingang van 1998 plaats. Het Rijk stelt hiervoor jaarlijks f 680 miljoen beschikbaar om tegemoet te komen aan de stijging van de lokale lastendruk voor particuliere huishoudens. Aangezien het ook mogelijk is lastenverlichting via de OZB naar de particuliere huishoudens terug te sluizen, leidt dit bedrag niet in alle gevallen tot een verlaging van de milieulasten voor de particuliere huishoudens. In 1998 en 1999 zijn de gemeenten gehouden om de lastenverlichting door te geven door een verlaging met f 100 van of de aanslag OZB, of de aanslag riool- of de aanslag reinigingsrechten. Vanaf het jaar 2000 is het wettelijke voorschrift vervallen en staat het de gemeenten vrij om de lastenverlichting vorm te geven.¹⁷¹

Vanaf 1 januari 1998 zijn de geoormerkte gelden uit de Vervolgbijdrageregeling Ontwikkeling Gemeentelijk Milieubeleid (VOGM) opgenomen in het Gemeentefonds. Volgens de opstellers is de VOGM-regeling behoorlijk effectief geweest, omdat zowel de uitvoering van de zogenoemde VOGM-taken als de (inter)gemeentelijke uitvoeringsorganisaties een belangrijke verbetering hebben ondergaan. Vanaf 1 januari 1998 heeft het merendeel van de gemeenten het grootste deel van hun VOGM-taken op een adequaat uitvoeringsniveau gebracht. Daarnaast zijn de achterstanden in vergunningverlening en handhaving nagenoeg weggewerkt. In de eerste helft van 1999 zou volgens de opstellers de regeling worden geëvalueerd.¹⁷²

Per 1 januari 1998 zijn de leges voor beschikkingen op grond van de Wet milieubeheer en de Wet bodembescherming afgeschaft. De gemeenten zouden worden gecompenseerd

170 Tweede Kamer 1998-1999, 26 205, nr. 2, p. 33.

171 Tweede Kamer 1998-1999, 26 205, nr. 2, p. 30.

172 Tweede Kamer 1998-1999, 26 205, nr. 2, p. 38.

voor de gedeelde inkomsten door een jaarlijkse storting van f 63 miljoen in het Gemeentefonds en zou oplopen tot f 85,1 miljoen in 2001.

4.8.4.2 *Bekostiging gewijzigde milieutaken*

Milieuprogramma 1999-2002 (8 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/bekostigingsregelingen*	1	2	3	4	5	6	7
1 Experimentenwet Stad en milieu					x		
2 Wet milieubeheer en Wet economische delicten: milieutoezicht politie; handhaving, voorlopige voorziening						x	
3 Woningwet: uitbreiding grondslag Bouwbesluit met milieu-uitgangspunt	x						
4 Wet milieubeheer: Besluit financiële zekerheid Wet milieubeheer	x						
5 Wet milieubeheer: wijziging Besluit milieu-effectrapportage	x						
6 Wet milieubeheer: Besluit herziening Besluit risico's zware ongevallen						x	
7 Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer			x				
8 Woningwet: wijziging Bouwbesluit (Dubo-maatregelen)				x			

* Bekostigingsregelingen

1. Geen regeling ter bekostiging doch wel verhaalsmogelijkheid.
2. Geen regeling ter bekostiging.
3. Vermindering uitvoeringslasten met kwantificering.
4. Vermindering uitvoeringslasten zonder kwantificering.
5. Wel regeling ter bekostiging met kwantificering.
6. Wel regeling ter bekostiging zonder kwantificering.
7. Geen wijziging uitvoeringslasten.

4.8.4.3 *Miljoenennota 1999*¹⁷³

In Bijlage 9 wordt onder andere ingegaan op de ontwikkelingen in de financiën van gemeenten. In deze bijlage wordt aandacht besteed aan de ontwikkelingen met betrekking tot de drie inkomstenbronnen van gemeenten: de eigen inkomsten, de algemene uitkeringen uit het gemeentefonds en de specifieke uitkeringen. Tevens wordt in deze Miljoenennota opvallend veel aandacht geschonken aan het gemeentelijke belastinggebied (met name (beleids)uitgangspunten en plaatsbepaling).

*Inkomstenbronnen van gemeenten*¹⁷⁴

In onderstaande tabel uit de Miljoenennota is een overzicht opgenomen van de inkomsten van de gemeenten uit heffingen en rechten, het eigen belastinggebied, algemene uitkeringen en specifieke uitkeringen.

in miljoenen gulden	1994	%	1995	%	1996	%	1997	%	1998				%
									Gemeen- ten	Provincies	totaal		%
Heffingen en rechten (1)	4.192	6,8	4.667	7,6	5.066	8,0	5.089	8,3	5.923 (3)	188 (3)	5.280		8,1
Eigen belastinggebied (1)	4.307	7,0	4.504	7,3	5.443 (2)	7,7	5.829	9,5	4.357	1.273	5.630		8,6
Algemene uitkering	19.375	31,3	20.092	32,7	20.413	32,1	22.176	36,1	22.126 (4)	1.673	23.799		36,4
Specifieke uitkeringen	33.945	54,9	32.219	52,4	33.331	52,3	28.324	46,1	28.807	1.940	30.747		47,0

¹⁷³ Tweede Kamer 1998-1999, 26 200, nrs. 1-2.

¹⁷⁴ Tweede Kamer 1998-1999, 26 200, nr. 2, p. 255.

Totaal	61.819	100	61.482	100	63.690	100	61.418	100	60.382	5.074	65.456	100
Aantal specifieke uitkeringen	161		143		141		124				114	

1. Bron: CBS.
2. Vanaf 1 april 1996 is het provinciale belastinggebied toegenomen met f 750 miljoen. In 1996 was deze groei f. 562,5 miljoen (9/12 van f 750 miljoen). Tegelijkertijd is de algemene uitkering van het provinciefonds met hetzelfde bedrag verlaagd. In de Miljoenennota 1998 was de verlaging van het provinciefonds al wel in de cijfers verwerkt, maar nog niet alle provincies hadden de verruiming van het provinciaal belastinggebied in de ontwerpbegrotingen verwerkt. Inmiddels zijn deze cijfers bekend en is derhalve het bedrag nu aangepast ten opzichte van de Miljoenennota 1998.
3. Het betreft hier de opbrengsten na verwerking van de effecten van de afschaffing van de gemeentelijke en provinciale milieuleges (respectievelijk f 63 miljoen en f 31 miljoen).
4. Het betreft hier de opbrengsten na verwerking van de effecten van de f 100-maatregel (f 680 miljoen).

Bovenstaande tabel laat zien dat de afgelopen jaren het aandeel van de specifieke uitkeringen is afgenomen. Deze trend heeft zich in 1998 niet voortgezet; zowel het aandeel als het bedrag van de specifieke uitkeringen is licht gestegen. Dit is gelegen in het feit dat, hoewel het aantal specifieke uitkeringen nog steeds afneemt, de omvang van een aantal grote specifieke uitkeringen is toegenomen. Het aandeel van het eigen belastinggebied is gedaald als gevolg van de lokale lastenverlichting.

Eigen inkomsten¹⁷⁵

Zoals de onderstaande tabel (ontleent aan Monitor Lokale lasten 1998) laat zien, zijn de opbrengsten van de belangrijkste lokale heffingen in 1998 gedaald met 1,8%. In 1997 trad er nog een stijging van 5,5% op. Deze daling wordt veroorzaakt door de lokale lastenverlichting voor gezinnen en bedrijven. Het aandeel van gezinshuishoudingen in deze heffingen is licht afgenomen, dat van bedrijven en instellingen is licht toegenomen.

in miljoenen gulden	1997	1998	mutatie
OZB	4.459	4.762	+ 6,8%
reinigingsheffingen	2.423	2.540	+ 4,8%
rioolrechten	1.156	1.239	+ 7,2%
totaal	8.038	8.541	+ 6,3
f 100-maatregel		- 670	
afschaffing gemeentelijke en provinciale milieuleges		- 94	

Opbrengstontwikkeling¹⁷⁶

Voor de opbrengsten van de OZB en de rioolrechten zijn volgens de opstellers toegenomen. Een stijging van de opbrengst van lokale heffingen hoeft volgens de opstellers niet noodzakelijkerwijs een lastenverzwaring voor belastingplichtigen tot gevolg te hebben. Er kan bijvoorbeeld een volumemutatie optreden (bijvoorbeeld nieuwbouw). Ook kunnen de tarieven met het inflatiepercentage verhoogd worden om de opbrengsten reëel op peil te houden. Om de opbrengsten voor deze ontwikkelingen te corrigeren, worden deze in de Miljoenennota vergeleken met de ontwikkeling van een relevante economische grootheid. Bij gezinshuishoudingen wordt er een vergelijking gemaakt met het nominaal beschikbaar gezinsinkomen en bij bedrijven en instellingen met het bruto binnenlands product (bbp). Wanneer de opbrengsten van een heffing van gezinshuishoudingen sterker

¹⁷⁵ Tweede Kamer 1998-1999, 26 200, nr. 2, p. 256.

¹⁷⁶ Tweede Kamer 1998-1999, 26 200, nr. 2, p. 256.

gestegen zijn dan het nominaal beschikbare gezinsinkomen, is er sprake van een lastenverzwaring. Deze indicator wordt microlastenontwikkeling genoemd. De onderstaande tabel laat zien welke ontwikkeling de lasten in 1998 hebben ondergaan. Daarbij wordt ook rekening gehouden met de lokale lastenverlichting die dit jaar is gegeven. Voor gezinshuishoudingen zijn de lokale lasten verlaagd met een bedrag van f 100 per gezinshuishouding. Voor bedrijven en instellingen zijn de lasten verlaagd door de afschaffing van de gemeentelijke en provinciale milieuleges.

De lasten voor gezinshuishoudingen zijn volgens onderstaande tabel (bron: Monitoring lokale lasten 1998) gedaald met f 645 miljoen, de lasten voor bedrijven en instellingen zijn gedaald met f 149 miljoen. Voor individuele gezinshuishoudingen zijn de lasten gemiddeld gedaald met een percentage tussen 0,1% en 0,4% van het besteedbare inkomen. Zonder de lastenverlichting door de f 100-maatregel zouden de lasten licht zijn gestegen. Voor de laagste inkomenscategorieën is met name de mate van kwijtschelding in een gemeente of waterschap van belang. Vrijwel alle gemeenten en waterschappen voeren een (steeds ruimer) kwijtscheldingsbeleid. Hierdoor betalen deze categorieën belastingplichtigen wanneer zij een beroep doen op de kwijtschelding en mits voldaan is aan de vermogens-toets, geen lokale heffingen.

in miljoenen gulden	1997	1998
Gezinshuishoudingen:		
opbrengsten gezinshuishoudingen	7.654	7.410
mutatie in de lasten door opbrengstontwikkeling		25
lastenverlichting (f 100-maatregel)		- 670
microlastenontwikkeling		- 645
Bedrijven en instellingen:		
opbrengsten bedrijven en instellingen	3.383	3.428
mutatie in de lasten door opbrengstontwikkeling		- 55
lastenverlichting (afschaffing milieuleges)		- 94
microlastenontwikkeling		- 149

De meeste gemeenten hebben de lastenverlichting via de f 100-maatregel doorgegeven door een korting van f 100 te verlenen op de aanslag van de OZB. Een groot deel van de gemeenten heeft een actief beleid gevoerd om ook de huishoudens in onzelfstandige woonruimten – zoals ouderen in een verzorgingshuis – te bereiken en hen de lastenverlichting te geven. In de Monitor Lokale lasten 1998 worden de resultaten van de evaluatie van de f 100-maatregel gepresenteerd. Na overleg met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten is besloten dat de wettelijke bepalingen voor de lastenverlichting na twee jaar komen te vervallen. Er wordt van uitgegaan dat de lastenverlichting dan voldoende is beklijft. Op dit moment wordt wetgeving voorbereid om gemeenten de mogelijkheid te bieden om de gekozen vormgeving van de lastenverlichting te continueren.

(Beleids)uitgangspunten en plaatsbepaling¹⁷⁷

Het regeringsbeleid is volgens de Miljoenennota gericht op een beheerste lokale lastendruk met niet te grote verschillen tussen gemeenten. Met betrekking tot de omvang en samenstelling van het belastinggebied gelden volgens de opstellers enkele beleidsuitgangspunten die afhankelijk van de situatie per gemeente dan ook per gemeente verschillend kunnen zijn. Volgens de opstellers zijn de belangrijkste beleidsuitgangspunten:¹⁷⁸

¹⁷⁷ Tweede Kamer 1998-1999, 26 200, nr. 2, p. 259.

¹⁷⁸ Tweede Kamer 1998-1999, 26 200, nr. 2, p. 259.

- Gemeenten dienen een voldoende substantieel belastinggebied te hebben om financiële tegenvallers te kunnen opvangen en om eigen beleidsprioriteiten te kunnen realiseren. Als gevolg hiervan kunnen er verschillen in lastendruk tussen gemeenten bestaan.
- Om de lasten evenwichtig te kunnen spreiden over de diverse groepen in de gemeente, dienen de gemeenten de beschikking te hebben over een voldoende gevarieerd pakket aan soorten belastingen.
- Vanuit het streven naar een zo groot mogelijke betrokkenheid van burgers en bedrijven bij het bestuur, is het gewenst dat er een brede heffingsbasis in de gemeente is voor de gemeentelijke belastinginkomsten.
- Het regeringsbeleid is erop gericht gemeenten in staat te stellen een gematigde lastenontwikkeling na te streven. Daarbij streeft de regering naar beperkte verschillen tussen de gemeenten. De regering verwacht van de gemeenten eveneens een beleid dat is gericht op een gematigde lastenontwikkeling.
- Gemeentelijke belastingen moeten passen binnen het streven van de regering naar een evenwichtige inkomensverdeling. De gemeentelijke belastingen mogen het landelijk geformuleerde inkomensbeleid niet doorkruisen. Dat betekent dat er grenzen zijn aan de omvang en vormgeving van het gemeentelijke belastinggebied.
- Vanuit het allocatiemotief bezien, verdient het de voorkeur dat gemeentelijke taken worden bekostigd uit de eigen inkomsten van de gemeenten, met een voorkeur voor retributies boven belastingen (profijtbeginsel: relatie kosten veroorzaken/betalen). In de voorkeursvolgorde komen vervolgens de algemene uitkeringen en tot slot de specifieke uitkeringen.

De gemeentelijke belastingen maken volgens de opstellers circa 17% uit van de gemeentelijke inkomsten en dat was in 1990 nog circa 10%. Dit is grotendeels het gevolg van de gestegen opbrengsten uit de gemeentelijke milieuheffingen (rioolrechten en reinigingsheffingen). Gemeenten zijn in beginsel autonoom bij de vaststelling van de tarieven en bij de keuze van invoering van belastingen. Deze fiscale autonomie is in het recente verleden toegenomen door onder meer de afschaffing van het toezicht op de gemeentelijke belastingverordeningen, door meer differentiatiemogelijkheden in de OZB en door verruiming van de mogelijkheden tot gemeentelijk kwijtscheldingsbeleid. De fiscale autonomie wordt volgens de opstellers begrensd door het streven naar een evenwichtige rijksinkomensverdeling en spreiding van economische activiteiten. Hier doet zich volgens de opstellers een dilemma voor tussen de fiscale autonomie en het streven naar beperkte fiscale verschillen tussen gemeenten (differentiatie versus uniformiteit).

De opstellers concluderen¹⁷⁹ dat een eigen en goed functionerend belastinggebied onmisbaar is voor een democratisch en rechtstreeks gekozen overheidsbestuur. Hiermee kunnen gemeenten invulling geven aan beleidsprioriteiten, rekening houdend met de lasten die hiervoor aan burgers en bedrijven moeten worden opgelegd. Afhankelijk van de omstandigheden dient weging van (beleids)uitgangspunten plaats te vinden.

4.8.5 Milieuprogramma 2000-2003 en Miljoenennota 2000

4.8.5.1 Kosten en bekostiging

De kostenraming van het Milieuprogramma 2000-2003 wordt vergeleken met de kostenraming uit het Milieuprogramma van 1999-2002. De bespreking in het Milieuprogramma heeft betrekking op de raming voor het jaar 2000. De geraamde milieukosten en de geraamde bekostiging waren:¹⁸⁰

¹⁷⁹ Tweede Kamer 1998-1999, 26 200, nr. 2, p. 263.

¹⁸⁰ Tweede Kamer 1999-2000, 26 804, nr. 2, p. 26 en 28.

Milieukosten

Jaar/kosten in miljoenen gulden	2000	2001	2002	2003
Rijk*	4.019	4.012	3.938	3.799
Gemeenten	5.717	5.942	6.058	6.818

* Naar prijspeil van 2000. De rijksuitgaven betreffen maatregelen, subsidies, onderzoek en apparaatskosten. Bij de bedragen ten behoeve van het Rijk zijn geen klimaatgelden opgenomen, aangezien hiervan geen verdeling in de tijd is vastgelegd en het om die reden niet bekend was welke kosten aan welk jaar dienen worden toegerekend. De berekeningen van de milieukosten zijn uitgevoerd door het RIVM.

Bovenstaande tabel geeft de milieu-uitgaven van het Rijk en van de gemeenten weer. Volgens het Milieuprogramma 2000-2003 worden de milieu-uitgaven van gemeenten voor een deel bekostigd via de reinigings- en rioolrechten. In paragraaf 12.2 van deel III wordt dit nader uitgewerkt. In die paragraaf is echter niets te vinden, anders dan dat de belangrijkste gemeentelijke bestemmingsheffingen zijn de rioolrechten en de reinigingsrechten/afvalstoffenheffingen. Het RIVM zou geschat hebben dat deze heffingen tussen 2000 en 2003 met respectievelijk 30 en 5% zullen stijgen.¹⁸¹ De milieukosten zijn volgens het Milieuprogramma in 1999 voor gemeenten gestegen door de uitvoering van de gemeentelijke rioleringsplannen.

Per 1 januari 1998 was de Vervolgbijdragereregeling Ontwikkeling Gemeentelijk Milieubeleid (VOGM) beëindigd. Daarmee is een eind gekomen aan acht jaar waarin het Rijk gemeentelijk milieubeleid stimuleerde door geoordeelde gelden te verstrekken. De regeling is een groot succes geworden: het milieu heeft volgens de opstellers een sterke positie binnen de gemeentelijke organisatie verworven. De milieuafdelingen hebben veelal voldoende capaciteit opgebouwd en de achterstanden bij de uitvoering van de wettelijke milieutaken zijn vrijwel volledig weggewerkt.¹⁸²

4.8.5.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken

Milieuprogramma 2000-2003 (10 wetswijzigingen geselecteerd)

	Nummer wetswijziging/bekostigingsregelingen*	1	2	3	4	5	6	7
1	Interimwet ammoniak en veehouderij (reparatie t.b.v. gemeentelijk ammoniak-reductiebeleid)							x
2	Interimwet ammoniak en veehouderij (basis voor algemene maatregel van bestuur huisvesting)		x					
3	Wet milieubeheer (structuur verwijdering afvalstoffen)			x				
4	Wet milieubeheer (meldingenstelsel)				x			
5	Interimwet ammoniak en veehouderij: Besluit ammoniak-emissie huisvesting veehouderij (emissie-eisen voor stallen)						x	
6	Wet milieubeheer: wijziging Besluit stortverbod afvalstoffen (categorieën afvalstoffen)						x	
7	Wet milieubeheer: Besluit tot wijziging Inrichtingen- en vergunningenbesluit (toegevoegd gezag spoorwegemplacements)				x			
8	Wet milieubeheer: wijziging Besluit luchtmissies afvalverbranding		x					

¹⁸¹ Tweede Kamer 1999-2000, 26 804, nr. 2, p. 153.

¹⁸² Tweede Kamer 1999-2000, 26 804, nr. 2, p. 36.

9	Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit inrichtingen voor motorvoertuigen milieubeheer	x
10	Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer	x

* Bekostigingsregelingen

1. Geen regeling ter bekostiging doch wel verhaalsmogelijkheid.
2. Geen regeling ter bekostiging.
3. Vermindering uitvoeringslasten met kwantificering.
4. Vermindering uitvoeringslasten zonder kwantificering.
5. Wel regeling ter bekostiging met kwantificering.
6. Wel regeling ter bekostiging zonder kwantificering.
7. Geen wijziging uitvoeringslasten.

4.8.5.3 Miljoenennota 2000¹⁸³

In Bijlage 8 van de Miljoenennota 2000 wordt onder andere ingegaan op de ontwikkelingen in de financiën van gemeenten. In deze bijlage wordt aandacht besteed aan de ontwikkelingen met betrekking tot de drie inkomstenbronnen van gemeenten: de eigen inkomsten, de algemene uitkeringen uit het gemeentefonds en de specifieke uitkeringen.

Inkomstenbronnen van gemeenten¹⁸⁴

In onderstaande tabel uit de Miljoenennota is een overzicht opgenomen van de inkomsten van de gemeenten uit heffingen en rechten, het eigen belastinggebied, algemene uitkeringen en specifieke uitkeringen.

	1998					1999			%	
in miljoenen gulden	Gemeenten	%	Provincies	%	totaal	gemeenten	%	provincies	totaal	
Heffingen en rechten (1)	5.923 (2)	8,3	188 (2)	3,7	5.184	5.462 (2)	8,7	190	3,6	5.652
Eigen belastinggebied	4.357 (2)	7,4	1.273	25,1	5.716	4.784 (2)	7,6	1.325	25,1	6.109
Algemene uitkering	22.126	36,6	1.673	33,0	23.799	23.287	37,0	1.785	33,9	25.072
Specifieke uitkeringen	28.807	47,7	1.940	38,2	30.747	29.349	46,7	1.970	37,4	31.319
Totaal	60.382	100	5.074	100	65.446	62.882	100	5.270	100	68.152
euro	27.396		2.302		29.698	28.535		2.391		30.926

1. Bron: CBS.

2. Het betreft hier de opbrengsten na verwerking van de effecten van de afschaffing van de gemeentelijke en provinciale milieuleges (respectievelijk f 63 miljoen en f 31 miljoen) en verwerking van de effecten van de f 100-maatregel.
3. Hierbij gaat het tevens om organen op basis van de Wet gemeenschappelijke regelingen (Wgr) en Kaderwetgebieden.

Bovenstaande tabel laat zien dat het aandeel van de specifieke uitkeringen bij zowel gemeenten als provincies licht is gedaald ten opzichte van het aandeel van de algemene uitkering. Dit is gelegen in het feit dat bij het Regeerakkoord extra middelen aan het Gemeentefonds zijn toegevoegd voor onderwijshuisvesting en specifiek inkomensbeleid. Daarnaast is er een stijging van het accres van het Gemeente- en Provinciefonds in 1999.¹⁸⁵

183 Tweede Kamer 1999-2000, 26 800, nrs. 1-2.

184 Tweede Kamer 1999-2000, 26 800, nr. 2, p. 224; bron: CBS.

185 Tweede Kamer 1999-00, 26.800, nr. 2, p. 224.

*Eigen inkomsten*¹⁸⁶

Uit onderstaande tabel blijkt de stijging van de belangrijkste gemeentelijke heffingen. In 1998 trad nog een daling van 1,4% op. Deze daling werd veroorzaakt door de lokale lastenverlichting voor gezinnen en bedrijven. Deze lastenverlichting heeft een structureel karakter, waardoor met ingang van 1998 een niveauverlaging van de lokale lasten heeft voorgedaan.

in miljoenen gulden	1998	1999	mutatie
OZB	4.135	4.425	+7,0%
Reinigingsheffingen	2.291	2.447	+ 6,8%
Rioolrechten	1.234	1.337	+ 8,3%
Totaal	7.660	8.209	+ 7,2
f 100-maatregel	- 670	- 676	
Afschaffing gemeentelijke en provinciale milieuleges	- 94	- 105	
Afschaffing precario telecommunicatiekabels		- 34	
Totale lastenverlichting	- 764	- 815	

*Opbrengstontwikkeling*¹⁸⁷

Voor de opbrengsten van de OZB, de reinigingsheffingen en de rioolrechten zijn toegenomen. De opbrengststijging van deze heffingen hangt onder andere samen met een forse toename van de kosten van afvalverwijdering en van riolering en waterzuivering.

Onderstaande tabel¹⁸⁸ laat zien welke ontwikkeling de lasten in 1998 en 1999 hebben ondergaan. Daarbij wordt rekening gehouden met de lokale lastenverlichting (Zalmsnip) die ook dit jaar is gegeven.

in miljoenen gulden	1998	1999
Gezinshuishoudingen:		
opbrengsten gezinshuishoudingen	7.329	7.866
microlastenontwikkeling	- 625	245
Bedrijven en instellingen:		
opbrengsten bedrijven en instellingen	3.392	3.518
microlastenontwikkeling	- 155	- 45

*Ontwikkelingen gemeentelijk belastinggebied*¹⁸⁹

Het regeringsbeleid is volgens de Miljoenennota gericht op een beheerste lokale lastendruk met beperkte verschillen tussen gemeenten. In de Miljoenennota wordt op een tweetal thema's ingegaan die samenhangen met de gemeentelijke lasten: riolering en de waardeontwikkeling onroerende zaken.

Ter zake van het eerste thema is de notitie 'Rioleringsinvesteringen en lokale lasten'¹⁹⁰ naar de Tweede Kamer gezonden. De notitie bevat een aantal aandachtspunten dat een beheersing van de lokale lasten als gevolg van de uitvoering van rioleringsbeleid tot stand

186 Tweede Kamer 1999-00, 26.800, nr. 2, p. 225.

187 Tweede Kamer 1999-00, 26.800, nr. 2, p. 225.

188 Bron: Monitor Lokale lasten 1999. De onderhavige tabel geeft overigens slechts cumulatieve cijfers alle lokale overheden en is niet te herleiden tot alleen gemeenten.

189 Tweede Kamer 1999-2000, 26 800, nr. 2, p. 230.

190 Tweede Kamer 1998-1999, 26 635, nr. 1.

beoogt te brengen. Ter zake van het tweede thema valt als gevolg van de herwaardering op basis van de Wet waardering onroerende zaken een veel hogere waardeontwikkeling van woningen ten opzichte van niet-woningen en een grote diversiteit in waardeontwikkeling binnen de categorie woningen te verwachten. Dit zou doorwerken in de OZB en kunnen leiden tot lastendrukverschuivingen in het tweede WOZ-tijdvak (2001-2004). Mogelijke knelpunten zouden volgens de opstellers worden geïnventariseerd.

4.8.6 Milieuprogramma 2001-2004 en Miljoenennota 2001

4.8.6.1 Kosten en bekostiging

De kostenraming van het Milieuprogramma 2001-2004 wordt vergeleken met de kostenraming uit het Milieuprogramma van 2000-2003. De bespreking in het Milieuprogramma heeft met name betrekking op de raming voor het jaar 2001. De geraamde milieukosten en de geraamde bekostiging waren:¹⁹¹

Milieukosten

Jaar/kosten in miljoenen gulden	2001	2002	2003	2004
Rijk ^a	4.172	4.158	3.801	3.665
Gemeenten ^{**}	6.002	6.097	6.868	6.594

a In dit Milieuprogramma is aangegeven dat de kosten van fiscale maatregelen hier niet hieronder zijn opgenomen. Het bedrag van fiscale faciliteiten bedraagt jaarlijks f 1.102 miljoen.

* De uitgaven van gemeenten zijn in 2003 en 2004 vooral hoger door verwachte herinvesteringen bij AVI's.

** De budgetten voor de periode 2003-2010 voor Clean Development Mechanism en Joint Implementation zijn in de tabel niet meegenomen.

Bovenstaande tabel geeft de milieu-uitgaven van het Rijk en de gemeenten volgens het Milieuprogramma 2001-2004. Het betreft volgens het Milieuprogramma met name de investeringsuitgaven en lopende kosten voor de verwijdering van afval en afvalwater.

De jaarlijkse milieu-uitgaven van gemeenten worden volgens het Milieuprogramma 2001-2004 voor een groot deel bekostigd door huishoudens en bedrijven via de reinigings- en rioolrechten. Deze heffingen belopen volgens het Milieuprogramma in 2001 respectievelijk f 3 miljard en f 1,6 miljard en zullen naar schatting in 2004 ten opzichte van 2001 zijn gestegen met 3% en 21%. Bij de reinigingsrechten wordt volgens het Milieuprogramma 2001-2004 de lastenstijging voornamelijk veroorzaakt door de groei van de hoeveelheid afval. De stijging in de rioolrechten wordt volgens het Milieuprogramma 2001-2004 veroorzaakt door de uitvoering van de gemeentelijke rioleringsplannen.¹⁹²

4.8.6.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken

Milieuprogramma 2001-2004 (1 wetswijziging geselecteerd)

Nummer wetswijziging/bekostigingsregelingen*	1	2	3	4	5	6	7
1 Interimwet ammoniak en veehouderij (reparatie t.b.v. gemeentelijk ammoniak-reductiebeleid)			x				

* Bekostigingsregelingen

1. Geen regeling ter bekostiging doch wel verhaalsmogelijkheid.

¹⁹¹ Tweede Kamer 1997-1998, 27 404, nr. 2, p. 32.

¹⁹² Tweede Kamer 2000-2001, 27 404, nr. 2, p. 32-34.

2. Geen regeling ter bekostiging.
3. Vermindering uitvoeringslasten met kwantificering.
4. Vermindering uitvoeringslasten zonder kwantificering.
5. Wel regeling ter bekostiging met kwantificering.
6. Wel regeling ter bekostiging zonder kwantificering.
7. Geen wijziging uitvoeringslasten.

4.8.6.3 Miljoenennota 2001

In Bijlage 8 bij de Miljoenennota 2001 wordt wederom aandacht aan gemeenten geschonken. In deze Bijlage wordt ingegaan op de ontwikkelingen in de financiën van de gemeenten; de eigen inkomsten, de algemene uitkering uit het gemeentefonds en de specifieke uitkeringen.

Inkomstenbronnen van gemeenten¹⁹³

In onderstaande tabel is op basis van de Bijlage een overzicht opgenomen van de inkomsten van de gemeenten en provincies uit heffingen en rechten, het eigen belastinggebied, de algemene uitkering en specifieke uitkeringen.

in miljoenen gulden	1999								2000	
	Gemeenten	%	Provincies	%	Totaal	Gemeenten	%	Provincies	%	Totaal
Heffingen en rechten (1)	5.305 (2)	8,5	189	3,6	5.494	5.625 (2)	8,5	44	0,8	5.669
Eigen belastinggebied (1)	4.688 (2)	7,5	1.326	25,1	6.014	5.209 (2)	7,9	1.447	26,4	6.656
Algemene uitkering	23.287	37,2	1.785	33,9	25.072	24.230	36,7	1.931	35,3	26.161
Specifieke uitkeringen	29.3493 (3)	46,9	1.970	37,4	31.319	30.890 (3)	46,8	2.054	37,5	32.944
Totaal	62.629	100,0	5.270	100,0	67.899	65.954	100,0	5.476	100,0	71.30
Index	100		100		100	105		104		105
Totaal (EUR)	28.420		2.391		30.811	29.929		2.485		32.414

1. Bron: CBS en Monitor Inkomsten uit Lokale heffingen 2000.
2. Het betreft hier de opbrengsten na verwerking van de effecten van de f 100-maatregel en de kwijschelding.
3. Hierbij gaat het tevens om gelden die gaan naar organen op basis van de Wet gemeenschappelijke regelingen (Wgr), kaderwetgebieden en derden (niet-overheidsinstellingen).

Eigen inkomsten¹⁹⁴

Onderstaande tabel geeft de opbrengststijging van de belangrijkste gemeentelijke belastingen heffingen in 2000 weer.

in miljoenen gulden	1999	2000	Mutatie
OZB (1)	4.419	4.917	+ 11,3%
Reinigingsheffingen (1)	2.368	2.449	+ 3,4%
Rioolrechten (1)	1.346	1.420	+ 5,5%
Totaal	8.133	8.784	+ 8%
Totaal (EUR)	3.691	3.986	

¹⁹³ Tweede Kamer 2000-2001, 27 800, nr. 2, p. 250.

¹⁹⁴ Tweede Kamer 2000-2001, 27 800, nr. 2, p. 251.

Lokale lastenverlichting:

f 100-maatregel	– 105	– 118
afschaffing gemeentelijke en provinciale milieuleges	– 105	– 118
afschaffing precario telecommunicatiekabels	– 26	– 61
Totaal lastenverlichting	– 807	– 797

(1) Nettocijfers, dit wil zeggen opbrengsten na aftrek met de budgettaire omvang van de f 100-maatregel en kwijtschelding.

Bron: Monitor Inkomsten uit Lokale heffingen 2000.

Opbrengstontwikkeling¹⁹⁵

Bovenstaande tabel laat zien dat de inkomsten uit de drie inkomstenbronnen bij gemeenten zijn gestegen met 8%. Deze toename is deels te verklaren uit de stijging van de algemene uitkering en de specifieke uitkeringen, maar meer nog vanwege de stijging van de inkomsten uit het eigen belastinggebied. De toename van de opbrengsten uit het eigen belastinggebied heeft zich met name bij de OZB voorgedaan.

Onderstaande tabel geeft slechts cumulatieve cijfers alle lokale overheden en is niet te herleiden tot gemeenten.

in miljoenen gulden	1999	2000
Gezinshuishoudingen:		
opbrengsten gezinshuishoudingen	8.103	8.727
microlastenontwikkeling	372	127
Bedrijven en instellingen:		
opbrengsten bedrijven en instellingen	3.205	3.205
microlastenontwikkeling	– 130	– 96

Ontwikkelingen gemeentelijk belastinggebied¹⁹⁶

Volgens de opstellers zou met de nieuwe taxatieronde (per 2001) blijken dat de waarde-stijging van woningen in het algemeen veel hoger zal zijn dan de stijging van niet-woningen. Binnen die categorieën kunnen ook verschillen optreden. Zonder aanpassingen zou dit volgens de opstellers – afgezien van wijziging van tarieven – leiden tot verschuivingen in de belastingdruk in het tweede WOZ-tijdvak Gemeenten hebben echter de mogelijkheid de tarieven voor woningen en niet-woningen verschillend vast te stellen (verschil maximaal 20%). Vanaf 2001 zou de mate van differentiatie afhankelijk worden gesteld van de feitelijke waardeontwikkeling van woningen en niet-woningen die in een gemeente heeft plaatsgevonden en kan dus per gemeente verschillen. Tevens zou het minimumpercentage van de ingroeivariant worden verlaagd en zou de aftopvariant een permanente faciliteit worden.

4.8.7 Milieuprogramma 2002-2005 en Miljoenennota 2002**4.8.7.1 Kosten en bekostiging**

De kostenraming van het Milieuprogramma 2001-2004 wordt vergeleken met de kostenraming uit het Milieuprogramma van 2000-2003. De bespreking in het Milieuprogramma heeft met name betrekking op de raming voor het jaar 2001. De geraamde milieukosten en de geraamde bekostiging waren:¹⁹⁷

¹⁹⁵ Tweede Kamer 2000-2001, 27 800, nr. 2, p. 252.

¹⁹⁶ Tweede Kamer 2000-2001, 27 800, nr. 2, p. 254.

¹⁹⁷ Tweede Kamer 1997-1998, 28 003, nr. 2, p. 32.

Milieukosten

Jaar/kosten in miljoenen euro	2002	2003	2004	2005
Rijk ^a	1.784	1.713	1.691	1.691
Gemeenten	2.920,6	3.128,5	3.206,3	3.270,9

a In dit Milieuprogramma is aangegeven dat de kosten van fiscale maatregelen hier niet hieronder zijn opgenomen. Het bedrag van fiscale faciliteiten bedraagt jaarlijks circa € 610 miljoen.

De milieu-uitgaven van het Rijk betreffen uitgaven aan maatregelen, subsidies, onderzoek- en apparaatskosten, voor zover besteed aan milieu. Het overzicht is volgens de opstellers niet compleet en omvat alleen die kosten die eenduidig en direct betrekking zouden hebben op milieu.

De milieu-uitgaven van bovenstaande tabel worden volgens de opstellers grotendeels bekostigd uit de reinigings- en rioolrechten. Deze heffingen zouden in 2002 naar verwachting respectievelijk € 1,4 miljard en € 0,8 miljard hebben bedragen (prijsspeil begroting 2002) en zouden naar verwachting (schatting op basis van het verleden) in 2005 ten opzichte van 2002 gestegen zijn met in respectievelijk 11 en 24% (CBS-gegevens).

4.8.7.2 Bekostiging gewijzigde milieutaken

Milieuprogramma 2002-2005 (5 wetswijzigingen geselecteerd)

Nummer wetswijziging/bekostigingsregelingen*	1	2	3	4	5	6	7
1 Invulling hfdst. 11 Wet milieubeheer met regeling betreffende buisleidingen voor het vervoer van gevaarlijke stoffen					x		
2 Wet inzake implementatie EU-richtlijn omgevingsgeluid			x				
3 Wet tot goedkeuring en implementatie Verdrag van Aarhus			x				
4 Besluit uniforme saneringssituaties					x		
5 Implementatie 2e dochterrichtlijn benzeen/CO ₂							x

* Bekostigingsregelingen

1. Geen regeling ter bekostiging doch wel verhaalsmogelijkheid.
2. Geen regeling ter bekostiging.
3. Vermindering uitvoeringslasten met kwantificering.
4. Vermindering uitvoeringslasten zonder kwantificering.
5. Wel regeling ter bekostiging met kwantificering.
6. Wel regeling ter bekostiging zonder kwantificering.
7. Geen wijziging uitvoeringslasten.

4.8.7.3 Miljoenennota 2002

Vanaf de Miljoenennota 2002 wordt geen aandacht meer geschonken aan de ontwikkeling van inkomsten van gemeenten.

4.8.8 Overzichtsconstructies milieu vanaf 2003

Milieuprogramma's worden vanaf 2003 niet meer opgesteld. Hiervoor in de plaats worden zogenoemde overzichtsconstructies Milieu opgesteld. Hierin zijn geen wetswijzigingen doch slechts beleidsvoornemens opgenomen. Kosten als gevolg van gewijzigde gemeentelijke milieutaken kunnen op basis van de overzichtsconstructies Milieu niet worden achterhaald.

4.9 KOSTENONTWIKKELING AFZONDERLIJKE GEMEENTEN

De in paragraaf 4.8 behandelde kosten van (gewijzigde) milieutaken en de bekostiging daarvan heeft grotendeels betrekking op informatie van het Rijk. Het is van belang te weten of dat op het niveau van een individuele gemeente daarmee in overeenstemming is. Het is feitelijk onmogelijk de financiële gevolgen van alle gewijzigde milieutaken voor alle gemeenten te inventariseren. Om die reden is gekozen om de ontwikkeling van de kosten en bekostiging daarvan van één milieutaak – de inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen – te volgen van een beperkt aantal gemeenten. Het betreft de periode 1995-2005. Hiertoe is een de directeuren van de diensten gemeentelijke belastingen vragenlijsten toegezonden. Er is gekozen voor de gemeenten: Maastricht, Groningen, Eindhoven, Arnhem, Rotterdam, Dordrecht, Den Haag, Utrecht, Breda, Roosendaal en Amsterdam. Aanleiding om deze gemeenten te kiezen was dat zij verbonden zijn aan het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden (Erasmus Universiteit Rotterdam).¹⁹⁸ De reacties op de vragenlijsten waren beperkt. De vragenlijsten hadden betrekking op hoeveelheden en soorten afvalstoffen, afzonderlijke kostencomponenten en op oorzaken dan wel achtergronden van kosten(stijgingen).

Geen van de gemeenten is bereid of in staat geweest de vragenlijsten volledig in te vullen. Het niet kunnen invullen van de vragenlijsten lag enerzijds aan het feit dat bij een aantal gemeenten geen capaciteit was om deze in te vullen¹⁹⁹ of anderzijds aan het feit dat een aantal gemeenten de gegevens of een omvangrijk deel daarvan²⁰⁰ niet²⁰¹ of zeer lastig konden achterhalen.²⁰² Daarnaast heeft een aantal gemeenten aangegeven niet met het onderzoek te willen meedoen²⁰³ of hebben geen reactie gegeven.²⁰⁴

Vanwege het feit dat geen enkele gemeente de volledige gegevens heeft aangeleverd zijn er te weinig gegevens beschikbaar om te onderzoeken en is besloten dit onderzoek niet verder voort te zetten. Daarnaast moet de kanttekening worden gemaakt dat eventuele gegevens vertoebeld zijn vanwege gebruikte boekhoudkundige methoden en fondsvorming. Het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden concludeert bijvoorbeeld dat besparingsmogelijkheden en efficiëncymaatregelen in de waterketen op

198 Het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale Overheden is in 1992 gelijktijdig met de instelling van de bijzondere leerstoel Heffingen lokale overheden opgericht op initiatief van een aantal grote gemeenten, de Bank Nederlandse Gemeenten en de provincie Zuid-Holland. Hiertoe werd eveneens de Stichting J.H. Christiaanse opgericht, die is genoemd naar de gelijknamige voormalige Rotterdamse hoogleraar belastingrecht. Het bestuur van de Stichting J.H. Christiaanse ziet toe op het financiële en organisatorische reilen en zeilen van het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden. Daarnaast werd de Raad van Advies van het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden opgericht. De Raad van Advies adviseert onder andere over de inhoud van het onderzoeksprogramma. Alle aan het stichtingsbestuur en de raad van advies deelnemende gemeente zijn verzocht de betreffende vragenlijst in te vullen.

199 De gemeente Eindhoven en de gemeente Utrecht. De gemeente Utrecht heeft aangegeven dat niet alle gegevens voorhanden waren en dat vanwege beperkte capaciteit en een reorganisatie de gegevens niet konden worden aangeleverd.

200 Gemeente Rotterdam kon de totaalbedragen aan kosten over de laatste vijf jaren overleggen en de gemeente Roosendaal heeft de gegevens inzake de kosten en de hoeveelheden en soorten afvalstoffen over 2003, 2004 en 2005 aangeleverd.

201 De gemeente Dordrecht en de gemeente Den Haag. Beide gemeenten hebben toegezegd de gegevens te achterhalen doch er zijn geen gegevens aangeleverd.

202 De gemeente Arnhem kon de cijfers over het jaar 2006 en 2007 overleggen doch over voorgaande jaren was dat ingewikkelder om te kunnen overleggen.

203 De gemeente Maastricht en de gemeente Breda. De gemeente Amsterdam heeft aangegeven dat de betreffende gegevens per stadsdeel (14 stuks) verschillend zijn en dat de gegevens niet binnen een redelijke termijn konden worden aangeleverd.

204 Gemeente Groningen.

basis van de huidige gegevens uiteindelijk niet te kwantificeren zijn.²⁰⁵ Dit zal voor de kosten van de inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen niet anders zijn.

4.10 ONDERZOEK GEMEENTELIJKE AFVALSTOFFENHEFFINGEN AFVAL OVERLEG ORGAAN/SENTERNOVEM

SenterNovem (tot en met 2004 Afval Overleg Orgaan (AOO)) rapporteert jaarlijks over de stijging van de afvalstoffenheffing en de kosten die gemeenten maken voor de inzameling en verwerking van huishoudelijk afval (de afvalbeheerskosten). Hieronder een schema met daarin opgenomen de gemiddelde bedragen per huishouden in Nederland.²⁰⁶

Jaar	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Bedrag afvalstoffenheffing***	159	166	171	183	194	202	209	220	235	250	252	257	263
Procentuele stijging ten opzichte van vorig jaar	9,5	4,5	2,9	6,9	6,0	4,4	3,3	5,2	6,6	6,4	0,8	1,9	2,0
Gemiddeld bedrag afvalstoffenheffing***	*	*	163	173	185	194	200	210	224	235	238	242	247
Procentuele stijging ten opzichte van vorig jaar	*	*	*	6,4	6,8	4,5	3,3	4,8	6,7	5,0	1,2	1,7	2,2
Percentage inflatie**	*	*	2,1	*	*	*	*	4,5	3,5	*	1,2	*	*
Kostendeckingspercentage	*	95	93	93	95	95	94	94	95	96	95	97	97
Bedrag bij volledige kostendeckendheid			175	186	195	204	212	223	235	245	247	249	255
Procentuele stijging kosten	*	*	*	6,3	4,8	4,6	4,7	3,9	5,8	4,3	0,6	0,8	2,4
Gemiddeld verwijderingsstarief per ton	*	*	*	*	*	*	100	106	119 ^a	103	100	97	98

a Deze stijging ten opzichte van voorgaande jaren wordt grotendeels veroorzaakt door de ingevoerde btw-plicht van afvalverwijdelaars.

* Geen gegevens beschikbaar.

** Ten opzichte van de stijging van ieder jaar. De inflatie heeft dus betrekking op het voorgaande jaar.

*** Bedragen op basis van het tarief van meerpersoonshuishoudens. Herleide gemiddelde bedragen zijn niet voor alle jaren beschikbaar.

Uit de rapportages volgt niet op welke wijze de bedragen zijn herleid om tot een gemiddeld bedrag te komen.

In de periode 1991-1995 is de gemeentelijke afvalstoffenheffing gemiddeld per huishouden verdubbeld.²⁰⁷ Dat kwam vanwege investeringen en inspanningen op het gebied van preventie en hergebruik.²⁰⁸ In 1996 heeft er een stijging plaatsgevonden van 4,5% en dat is beperkt in verhouding met de periode daarvoor. Als redenen worden aangegeven dat de kostendeckendheid gelijk is gebleven, de tarieven van verbrandingsinstallaties waren gedaald en de verwerkingstarieven van de zuidelijke regio's waren gestegen, de omschakeling van gescheiden inzameling van gft-afval was in 1995 nagenoeg gerealiseerd en steeds meer huishoudelijk afval kon worden verbrand. In 1997 lag de stijging iets boven de inflatie.²⁰⁹ In 1998 ligt de stijging flink daarboven. Als oorzaken zijn aangegeven de

205 E. Gerritsen en C.G.M. Sterks, *Kostenontwikkeling in de waterketen 1990-2010*, Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden, 2004, p. 7.

206 Bron: de jaarlijkse rapporten 'Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 1996' en volgende rapporten tot en met de rapportage over 2005, SenterNovem Uitvoering Afvalbeheer, Utrecht. Met dank aan het ter beschikking stellen van diverse rapporten en onderzoeken door de heer H. Huisman (senioradviseur/expert Uitvoering Afvalbeheer en werkzaam bij SenterNovem).

207 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 1996*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 13.

208 P. 7 van het Rapport.

209 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 1997*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 7.

hogere verwerkingskosten, tegenvallende kosten vanwege toename van het aanbod, extra subsidiëring van oud papier en investeringen in nieuwe voorzieningen zoals een milieustraat.²¹⁰ Van de stijging in 1999 worden geen oorzaken aangegeven. Slechts van enkele (doorgaans kleine) gemeenten – die de grootste stijgingen kenden – zijn incidentele oorzaken aangegeven.²¹¹ De stijging in 2000 wordt veroorzaakt door algemene kostenstijgingen en in mindere mate ook de ontwikkeling van het afvalaanbod.²¹² De stijging in 2001 wordt veroorzaakt door algemene kostenstijgingen en de ontwikkeling van het afvalaanbod.²¹³ De stijging in 2002 komt voor het eerst uit onder het inflatiepercentage.²¹⁴ Over 2002 is tevens een onderzoek gedaan om de tarieven te vergelijken.²¹⁵ De stijging in 2003 wordt veroorzaakt door algemene kostenstijgingen en de ingevoerde btw-plicht voor afvalverwijderingsorganisaties.²¹⁶ Voor de stijging in 2004 kon geen reden worden aangegeven.²¹⁷ Voor de beperkte stijging in 2005 wordt geen oorzaak aangegeven, anders dan dat meer gemeenten over zijn gegaan tot Diftar (tariefdifferentiatie op afvalaanbod) en dat de gemiddelde kosten in 'Diftar-gemeenten' lager zijn (gemiddeld 10 tot 15%).²¹⁸ Circa 31% van de gemeenten heft op basis van Diftar. De oorzaken van lagere kosten bij heffen op basis van Diftar is dat het afval doorgaans gescheiden wordt aangeboden waardoor minder restafval ontstaat. In 2005 zijn de afvalbeheerkosten in gemeenten met Diftar gedaald en in gemeenten zonder Diftar gestegen. Hiervoor kon geen reden worden aangegeven.²¹⁹ De stijging in 2006 wordt veroorzaakt door algemene kostenstijging en door de stijging van de kostendekkendheid.²²⁰

Naast de kosten van het verwerken van huishoudelijke afvalstoffen speelt in dit verband ook de afvalstoffenbelasting uit de Wet belastingen op milieugrondslag. Deze wordt geheven van de houder van een inrichting waar afvalstoffen ter verwijdering worden aangeboden (art. 13 en 14 Wet belastingen op milieugrondslag). Deze belasting wordt uiteraard in de tarieven die gemeenten in rekening worden gebracht verwerkt. Er is voor de provincie Limburg onderzoek²²¹ gedaan naar onder andere de invloed van een voorgenomen tariefsverhoging van de afvalstoffenbelasting (Wet belastingen op milieugrondslag) van stortafval in 2000 van f 75 per ton afval, waarbij de helft van de totale hoeveelheid huishoudelijk afval wordt gestort. De extra kosten – uitgaande van een hoeveelheid van 600 kg per huishouden – leidt tot maximaal f 22,50 extra kosten in 2000, hetgeen overeen komt met 5% van de gemiddelde afvalstoffenheffing in Limburg. Een dergelijke tariefstijging staat los van eventuele nieuwe of aanvullende taakstelling, doch leidt er wel toe dat het kostenniveau stijgt.

210 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 1998*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 5.

211 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 1999*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 21.

212 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 2000*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 18.

213 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 2001*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 11.

214 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 2002*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 16.

215 Rapport: *De afvalmarkt: Nederland en omliggende landen*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, 2003, p. 42. Duitsland geldt een storttarief per ton huishoudelijk afval van € 27-55; Frankrijk € 38-91; België (Vlaanderen) € 47; België (Wallonië) € 60; Nederland € 25-34.

216 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 2003*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 5.

217 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 2004*, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht, p. 10.

218 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 2005*, SenterNovem, Utrecht, p. 5.

219 P. 16 van het Rapport.

220 Rapport: *Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 2006*, SenterNovem, Utrecht, p. 5.

221 Rapport: *Vergelijking van de kosten van de afvalverwijdering in de provincie Limburg en Nederland*, Afval Overleg Orgaan (AOO), 1999, Utrecht, p. 11 en 21.

4.11 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

De bekostiging van milieutaakstelling door het Rijk naar de gemeenten is over een periode onderzocht op basis van de diverse Nationale milieubeleidsplannen en Milieuprogramma's (1997-2000 tot en met 2002-2005). Onderzocht is of en zo ja hoe de bekostiging is geregeld van nieuwe of gewijzigde gemeentelijke milieutaakstelling.

Volgens het Nationale Milieubeleidsplan-1 zouden de milieukosten ten opzichte van 1988 in 1990 oplopen met f 1.881 miljoen tot f 6.650 miljoen in 1994. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen verschillende overheden. De gevolgen voor gemeenten worden dus niet gekwantificeerd. Wel is aangegeven dat in 1990 f 130 miljoen en in 1994 f 615 miljoen extra via de reinigingsrechten moest worden verhaald. Voor de rioolrechten bedroeg dit nihil respectievelijk f 70 miljoen. Een bedrag van f 7 miljoen respectievelijk f 30 miljoen zou via algemene heffingen worden begroot. Wel werd een bedrag van f 15 miljoen respectievelijk f 65 miljoen begroot voor nieuwe taken en intensiveringen van gemeenten en provincies. Voor gemeenten afzonderlijk werden geen bedragen gegeven. In het Nationale Milieubeleidsplan-plus van een jaar later was het bedrag dat via de reinigingsrechten moest worden verhaald reeds opgelopen tot f 751 miljoen. Daarnaast werd in 1994 een bedrag van f 87,7 miljoen voor gemeenten extra ter beschikking gesteld ten behoeve van milieukerntaken die uit het Nationale Milieubeleidsplan-plus volgden. Voor wat de kosten van externe integratie van milieutaken betreft zou volgens de opstellers voldoende middelen beschikbaar zijn via het Gemeentefonds, zonder dit te kwantificeren. Uit de Notitie instrumentarium, handhaving en de uitbouw van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne volgt dat het beginsel 'de vervuiler betaalt' dient te worden toegepast met de volgende uitzonderingen;

- indien dit tot onbillijkheden zoals inkomenssituatie van vervuilers zou leiden;
- indien dit tot – te – hoge perceptiekosten zou leiden;
- indien vervuilers niet te identificeren zijn dan wel er onvoldoende rechtsgronden zijn om de kosten te verhalen;
- indien kosten niet goed toerekenbaar zijn aan afzonderlijke groepen vervuilers;
- indien op basis van beleid (bijvoorbeeld de grootte van budgetten), Europese regelgeving en dergelijke, uitzonderingen noodzakelijk moeten zijn.

Daarnaast moest de vormgeving van een samenhangend bekostigingsbeleid worden bepaald met inachtneming van een evenwicht tussen het treffen van voorzieningen met gevolgen voor de destijds bestaande collectieve lastendruk en het uitstellen daarvan met (mogelijk grotere) gevolgen voor de collectieve lastendruk in de toekomst. Vervolgens waren via het zogenoemde Tijdelijk Bijdragenbesluit gemeenten in 1990 financiële middelen ter beschikking gesteld om het gemeentelijke milieubeleid op een adequaat niveau te krijgen over een periode van vijf jaren (1990 f 23,9 miljoen tot 1994 f 48,7 miljoen). In 1994 moest dat adequate niveau zijn bereikt.

Uit het Nationale Milieubeleidsplan-2 volgt dat de fiscaliteit meer moest worden ingezet om milieudoelen te bereiken. Er diende een verschuiving plaats te vinden van belastingen op arbeid naar milieubelastende activiteiten. Er werd in dit Nationaal Milieubeleidsplan niet aangegeven wat de milieukosten voor gemeenten zouden bedragen.

In het Nationale milieubeleidsplan-3 wordt slechts in algemene zin aangegeven dat onder andere de fiscaliteit (zogenoemde groene belastingen) meer moest worden ingezet om milieudoelen te bereiken. Voor wat de milieulasten betreft wordt verwezen naar 'andere overheden' waaronder gemeenten vallen. Die lasten werden ten behoeve van ongewijzigd beleid voor 1995 en 2000 begroot op respectievelijk f 1.668 en f 2.048. Voor wat nieuw beleid voor de andere overheden betreft worden in dit Nationaal Milieubeleidsplan de lasten tot 2010 begroot op f 101 miljoen. Niet duidelijk is of en hoeveel van de lasten konden worden afgewenteld via belastingen. Voor wat het Nationale Milieubeleidsplan-4 betreft

kan worden vermeld dat het financiële deel erg summier is; slechts één paragraaf waarin werd gemeld dat de kosten zijn geschat en dat de bekostiging (nog) niet was geregeld. Het lijkt erop dat aan de bekostiging van milieutaken – in ieder geval voor wat de gemeenten betreft – in de Nationale Milieubeleidsplannen weinig en zelfs steeds minder aandacht wordt besteed.

Vervolgens zijn de in het vorige hoofdstuk op basis van diverse Milieuprogramma's geselecteerde milieuwetswijzigingen onderzocht of, en zo ja, hoe de bekostiging van nieuwe of gewijzigde milieutaken is geregeld. Voor wat de gemeentelijke belastingen betreft worden in de Milieuprogramma's slechts aangegeven wat de opbrengsten van de reinigings- en rioolrechten alsmede de leges zijn geweest. Hieronder wordt cumulatief aangegeven of, en hoe de financiële consequenties van de diverse wetswijzigingen zijn geregeld.

Cumulatief (35 wetswijzigingen)

Eventuele bekostigingsregeling	aantallen wetswijzigingen
Geen regeling ter bekostiging doch wel expliciete verhaalsmogelijkheid	2
Geen regeling ter bekostiging	13
Vermindering uitvoeringslasten met kwantificering	1
Vermindering uitvoeringslasten zonder kwantificering	7
Wel regeling ter bekostiging met kwantificering	3
Wel regeling ter bekostiging zonder kwantificering	4
Geen wijziging uitvoeringslasten	5

Uit bovenstaande blijkt dat wetswijzigingen doorgaans niet vergezeld gaan van een regeling ter bekostiging en indien dat wel het geval is dan wordt dit doorgaans niet gekwantificeerd. Hetzelfde geldt overigens ook in de omgekeerde situatie indien uitvoeringslasten vanwege wetswijzigingen worden verlaagd. Indien door gemeenten extra uitvoeringskosten worden gemaakt dan kunnen die onder omstandigheden via milieubelastingen – waarvan de meest in het oog springende de afvalstoffenheffing, de reinigings- en rioolrechten – en ook de baatbelasting worden bekostigd indien de kosten verband houden met die heffingen (dienst dan wel baat). Aangezien het vrij te besteden belastinggebied de laatste tijd aan het afkalven is (vervallen gebruikers-OZB op woningen), dient bij taakstelling mijns inziens de bekostiging door gemeenten explicieter te worden geregeld. Dit zou anders zijn als gemeenten een substantiële belastinggebied wordt gegund. De ontwikkeling van het gemeentelijke belastinggebied en van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten wordt in het volgende hoofdstuk beschreven.

In de Miljoenennota's over de jaren waarop de Milieuprogramma's betrekking hebben zijn opbrengststaten opgenomen van de gemeentelijke inkomsten, waarvan de belastingen in categorieën zijn ingedeeld. De opbrengsten van de gemeentelijke milieuheffingen worden in de Miljoenennota's in twee categorieën gesplitst; de reinigingsheffingen (waaronder naar mag worden aangenomen de afvalstoffenheffing valt) en de rioolrechten. De opbrengststijgingen zijn als volgt begroot.

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Reinigingsheffingen	+ 7,2%	+ 2,8%	+ 4,8%	+ 8,3%	+ 3,4%	-
Rioolrechten	+ 10,5%	+ 7,2%	+ 7,2%	+ 7,2%	+ 5,5%	-

- geen aandacht meer geschonken aan de ontwikkeling van de gemeentelijke belastingen

Raadpleging van het CBS²²² leverde (slechts) in algemene zin de volgende gegevens op:

Opbrengst gemeentelijke milieuheffingen en daarmee corresponderende kosten:

in miljoenen euro	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
rioolrechten	522	565	594	656	701	746	794*	866*	-
afvalstoffenheffingen	980	985	1.103	1.183	1.227	1.324	1.427*	1.427*	-
totale opbrengst	1.502	1.550	1.697	1.839	1.928	2.070	2.221	2.293	-
kosten inzameling afval en afvalwater	1.817	2.012	2.046	2.223	2.383	-	2.684	-	-
				(**)					

* voorlopige cijfers

** Over die jaren is geen volledig beeld aanwezig van de onderlinge betalingen (subsidies, heffingen en betalingen voor milieudiensten) tussen sectoren. De netto milieulasten per sector kunnen dus niet worden gegeven.

- geen gegevens beschikbaar

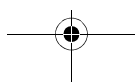
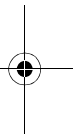
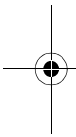
Verwacht mag worden dat de stijging van met name de rioolrechten in de gedaante van rioolbestemmingsheffing(en) in de toekomst als gevolg van taakstelling (met name de invoering van gescheiden rioleringen en dergelijke) zich zal gaan voortzetten. Zie hiervoor hoofdstuk 11.

Het onderzoek inzake de kostenontwikkeling op het niveau van individuele gemeenten is – vanwege het feit dat geen enkele gemeente de volledige gegevens heeft aangeleverd – niet voortgezet omdat te weinig gegevens beschikbaar waren om te onderzoeken.

Op basis van rapporten van het Afval Overleg Orgaan/SenterNovem kan worden geconcludeerd dat in de periode 1997-2007 de kosten van het inzamelen en verwerken van huishoudelijke afvalstoffen per huishouden is gestegen van € 175 naar € 255 op jaarbasis (bedragen inclusief inflatie) en dat die stijging beperkt is in vergelijking met de tien jaar daarvoor. In die periode kwamen stijgingspercentages van circa 20 voor. Dat had ondermeer te maken met investeringen in gescheiden inzameling en dergelijke. De gemiddelde afvalstoffenheffing is in de periode 1997-2007 gemiddeld gestegen van € 163 (kostendekking 93%) naar € 247 (kostendekking 97%) per gemiddeld huishouden op jaarbasis.

In het volgende hoofdstuk wordt de financiële verhouding Rijk/gemeenten beschreven alsmede de ontwikkelingen die zich op dat gebied in het verleden hebben voorgedaan.

222 <http://statline.cbs.nl>. Over andere milieukosten zijn geen gegevens voorhanden.



5 Financiële verhouding Rijk en gemeenten

5.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 4 de kosten van gemeentelijke milieutaken zijn onderzocht wordt in dit hoofdstuk de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten beschreven. Onder de financiële verhouding wordt verstaan het geheel van financiële relaties tussen het Rijk en de gemeenten. Regels met betrekking tot eigen inkomsten (niet zijnde gemeentelijke belastingen) vallen daar in beginsel niet onder. Een financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten is – in het licht van bekostiging van taken – niet nodig indien gemeenten volledig autonoom zijn om inkomsten te verwerven. Dit staat los van het antwoord op de vraag of het rechtvaardig is dat een gemeente bepaalde kosten uitsluitend zelf moet dragen. Er kunnen zich situaties voordoen dat dit niet rechtvaardig is op grond van solidariteit en draagkracht (belastingcapaciteit). Daarnaast kan uitvoering van taken een gemeenteverstijgend belang hebben.

De financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten zijn in het verleden regelmatig onderwerp van discussie geweest. Het betreft een – vanwege de gekozen staatsvorm niet te vermijden – tweeslachtige verhouding tussen het Rijk en de gemeenten; enerzijds zijn gemeenten autonoom, anderzijds zijn zij afhankelijk van het Rijk.

Met betrekking tot de inkomsten staan de gemeenten verschillende bronnen ter beschikking. Enerzijds zijn er de algemene uitkering uit het Gemeentefonds en de specifieke (departementale) uitkeringen, hieruit zouden in beginsel medebewindstaken zoals de opgelegde milieutaken moeten kunnen worden gefinancierd. Anderzijds zijn er de eigen inkomsten zoals rente en inkomsten uit deelnemingen in bedrijven en de opbrengsten van gemeentelijke belastingen. Het is ingevolge art. 219, lid 1, Gemeentewet, gemeenten slechts toegestaan de in de Gemeentewet limitatief opgesomde belastingen en belastingen krachtens bijzondere wetten te heffen. Met betrekking tot dit toegekende belastinggebied zijn gemeenten min of meer autonoom. Dat wil zeggen: er is formeel geen verplichting de belastingen te heffen. Materieel is er wel een verplichting voor gemeenten om met name OZB te heffen omdat die belastingen onderdeel uitmaken van de verdeelmaatstaven van de Financiële-Verhoudingswet 1997. Daarnaast kan bijvoorbeeld worden gewezen op de gevolgen van de in hoofdstuk 3 beschreven Kaderrichtlijn Water. Daaruit volgt een verplichting tot kosten terugwinning met prikkels tot het beperken van het gebruik van water. Dat kan slechts als er rioolrechten (tot 2010) dan wel rioolbestemmingsheffing(en) worden geheven.

In dit hoofdstuk zal de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten worden besproken. Voor een inzicht daarover is naar mijn mening enige kennis over het verleden onmisbaar. Hiertoe zal allereerst de geschiedenis van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten aan de hand van de verschillende financiële-verhoudingswetten op hoofdlijnen worden beschreven. Het is niet de bedoeling dit uitputtend te doen, doch om enig algemeen inzicht in de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten te geven. Daarna zullen de diverse rapporten van op dit terrein ingestelde commissies wor-

den beschreven en vervolgens de ontwikkeling van het gemeentelijke belastinggebied. De invoering van rioolbestemmingsheffing(en) zal in hoofdstuk 11 worden besproken.

5.2 ASPIRATIENIVEAUS

Zoals in hoofdstuk 2 is beschreven heeft de verhouding tussen het Rijk en de gemeenten zich sinds het bestaan van een rijksoverheid ontwikkeld van een relatief autonome positie van gemeenten naar een afhankelijkere positie ten opzichte van de rijksoverheid; de decentrale eenheidsstaat. Met de decentrale eenheidsstaat als staatsvorm is nog niets gezegd over een wenselijke verhouding tussen het Rijk en de gemeenten. Met andere woorden: hoever moet de gemeentelijke autonomie strekken. Dit is uiteindelijk een politieke keuze en in beginsel geen theoretische (af)weging. Doorgaans worden in dit verband de verschillende aspiratieniveaus van Goedhart²²³ betrokken. Goedhart gaat voor wat de aspiratieniveaus betreft ervan uit dat een uitruil plaatsvindt tussen het recht op gelijke voorzieningen en het door gemeenten kunnen nemen van zelfstandige beslissingen.

Het nulde aspiratieniveau²²⁴ is de situatie waarbij gemeenten voor voorzieningen zorgdragen en waarbij lokaal ter bekostiging daarvan belastingen worden opgebracht. Van overdrachten door de rijksoverheid is geen sprake. Uitgangspunt is dat taken op een zo laag mogelijk niveau worden uitgevoerd omdat dan beter kan worden aangesloten bij de wensen van burgers. Dit leidt dan tot meer welvaart. Probleem bij dit aspiratieniveau is dat er welvaartsverschillen (belastingcapaciteit) kunnen bestaan tussen gemeenten.

Het eerste aspiratieniveau is de situatie waarbij lokale belastingen de basis van bekostiging vormen en waarbij gemeentelijke verschillen kunnen worden gecompenseerd via rijksuitkeringen.

Het tweede aspiratieniveau is de situatie waarbij ongelijkheden in voorzieningenniveaus die voortkomen uit kostenverschillen via rijksuitkeringen worden gecompenseerd. De rijksuitkering is bij voorkeur een algemene uitkering (minder bureaucratie) en slechts in hoge uitzondering dient met specifieke uitkeringen te worden gewerkt (in verband met zeer specifieke kenmerken van een gemeente).

Het derde aspiratieniveau is de situatie waarbij wordt uitgegaan van een gelijk voorzieningenniveau via het centraal verdelen van middelen en bij voorkeur via een algemene uitkering. Gemeenten moeten die inkomsten hebben om dat gelijke niveau te kunnen hebben. Een klein belastinggebied dient slechts als bufferfunctie alsmede voor het budgettaire verantwoordelijkheidsbesef.

Het vierde aspiratieniveau is de situatie waarbij de aard en de omvang van voorzieningen uitsluitend centraal worden bepaald. Hierover worden door Goedhart geen uitspraken gedaan omdat dit aspiratieniveau uitgaat van gelijke voorkeuren die volgens hem niet bestaan. Lokale belastingen zijn bij dit aspiratieniveau niet nodig en er kan meer met specifieke uitkeringen worden bekostigd.

De Nederlandse situatie is gegroeid van het nulde naar het derde aspiratieniveau en deels ook naar het vierde aspiratieniveau. Tijdens de periode van het nulde aspiratieniveau waren de gemeentelijke taken in omvang beperkt en kon met dat niveau worden volstaan. In de tweede helft van de negentiende eeuw namen de gemeentelijke taken toe en ook de rijksinvloed daarop. Toen werd het eerste aspiratieniveau bereikt via de compensatie van de afschaffing van de gemeentelijke accijnzen in 1865 als gevolg van gemeentelijke verschillen en de vervanging daarvan via een rijksbijdrage van de opbrengst van de door het Rijk op hun grondgebied geheven personele belasting.²²⁵ De afschaffing van de gemeentelijke accijnzen was een gevolg van het in 1848 in de Grondwet opnemen van een verbod

223 C. Goedhart, *Hooflijnen van de leer der openbare financiën*, Stenfert-Kroese, 1958.

224 Van dit aspiratieniveau wordt door Goedhart niet uitgegaan (zie Allers 2006 en theorie van Oates 1972).

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

om in-, uit- en doorvoer te belemmeren.²²⁶ Gemeentelijke accijnzen stonden de handel in de weg en moesten om die reden verdwijnen. Aan het begin van de twintigste eeuw is de gemeentelijke inkomstenbelasting – waarmee intergemeentelijke kostenverschillen werden gecompenseerd – afgeschaft onder gelijktijdige invoering van een gemeentefondsbelasting. Gemeenten kregen de bevoegdheid om opcenten op de gemeentefondsbelasting te heffen. De uitkeringen uit het Gemeentefonds hadden geen band meer met de inkomsten uit een gemeente. Daarmee werd het tweede aspiratieniveau bereikt. Het derde aspiratieniveau is geleidelijk bereikt via het steeds meer rekening houden met de financiële situatie van individuele gemeenten (uitgangspunt een gelijk voorzieningenniveau). Daarnaast kan worden gesteld dat met het gebruik van vele specifieke uitkeringen en de limitering van de OZB-tarieven – die inmiddels per 1 januari 2008 is afgeschaft – deels het vierde aspiratieniveau is bereikt. Immers, met specifieke uitkeringen – die ongeveer de helft van de middelen beslaan – worden de vorm en het niveau van voorzieningen van gemeenten doorgaans meer op rijksniveau geregeld. Het is de vraag hoe zich dit verhoudt met het Europese Handvest inzake lokale autonomie en of deze situatie wenselijk is. Uit de preambule van dit Handvest volgt immers dat de lokale autoriteiten in hoge mate autonoom moeten zijn met betrekking tot hun bevoegdheden en de voor die bevoegdheden vereiste financiën (zie uitgebreider paragraaf 2.4.3). Wat ‘in hoge mate autonoom’ inhoudt is niet duidelijk. Gezien het feit dat uit de door de Vereniging van Nederlandse Gemeenten gevoerde procedure²²⁷ inzake het vervallen van de gebruikers-OZB op woningen en de limitering van de overige OZB-tarieven volgt dat art. 9, lid 3, in samenhang met lid 1, van het Handvest, geen eenieder verbindende verdragsbepaling is, ook niet voor de Staat en de gemeenten, zal dit geen nadere ‘handen en voeten’ krijgen.

5.3 WETSGESCHIEDENIS

5.3.1 Inleiding

De huidige financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten wordt geregeld in de Financiële-verhoudingswet 1997. De in deze paragraaf beschreven geschiedenis van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten kan in een aantal perioden worden onderscheiden. De eerste is de periode van vóór de Grondwet van 1848 en de naar aanleiding daarvan ingevoerde gemeentewet van 1851. De tweede betreft de periode tussen aanvaarding van deze gemeentewet en de aanvaarding van de Financiële-verhoudingswet 1897. De derde betreft de periode tussen de Financiële-verhoudingswet 1897 en de aanvaarding van de Financiële-verhoudingswet 1929. De vierde betreft de periode tussen aanvaarding van de Financiële-verhoudingswet 1929 en de Financiële-verhoudingswet 1960. De vijfde betreft de periode tussen de aanvaarding van de Financiële-verhoudingswet 1960 en de Financiële-verhoudingswet 1984. De zesde betreft de periode tussen aanvaarding van de Financiële-verhoudingswet 1984 en de Financiële-verhoudingswet 1997.

5.3.2 Financiële verhouding tot 1851

Tijdens de Republiek der Zeven Verenigde Nederlanden (1588-1794) waren de Gewesten voor wat hun financiën betreft autonoom. Zoals in hoofdstuk 2 is beschreven was de macht van de Gewesten in die periode groot. De Republiek had meer het karakter van een samenwerkingsverband tussen de Gewesten. Het lag voor de hand dat in ieder Gewest zich afzonderlijk een autonoom belastingstelsel ontwikkelde – waarbij de nadruk lag op

226 Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden. Deze is afgedrukt in G.W. Bannier, *Grondwetten van Nederland*, Tjeenk Willink, Zwolle, 1936, p. 402-434.

227 Rb. Den Haag 18 april 2007, nr. HA ZA 06-1068, *Belastingblad* 2007, p. 568, met aantekening van Kruimel.

accijnzen op levensmiddelen²²⁸ – waarbij afdracht aan de Republiek plaatsvond.²²⁹ Aan gewestgrenzen werd zelfs tol geheven. De verschillende belastingssystemen werkten belemmerend op de handel en nijverheid.²³⁰ Deze periode kan worden gekenschetst als het nulde aspiratieniveau.

Tijdens de Bataafse Republiek (1795-1806) werd gestreefd naar een sterker centraal gezag.²³¹ Het stadsburgerschap werd ingeruild voor een staatsburgerschap. De invoering van een nationale munt en een nationaal belastingstelsel is voor het centrale gezag essentieel geweest. De provincies werden afhankelijk van de Staat. Er werd een neerwaartse financiële verhouding tussen het Rijk en de provincies geïntroduceerd. De positie van het centrale gezag ten opzichte van de provincies werd hierdoor sterker. De gemeenten behielden vooralsnog hun fiscale autonomie op dit punt. Daar waar deze autonomie werd beperkt was dit slechts om handelsbelemmeringen tegen te gaan en om gemeenten in een gelijkwaardiger positie te brengen.²³² Hieraan ligt de eenwording van de Republiek ten grondslag. Op basis van de diverse Staatsregelingen was de bevoegdheid van gemeenten om nieuwe belastingen in te voeren onderworpen aan goedkeuring van het 'Vertegenwoordigend Lichaam'. De tot dan toe bestaande belastingen bleven intact. Nieuwe accijnzen op noodzakelijke levensmiddelen en nieuwe plaatselijke invoerrechten werden zelden toegestaan.²³³ Pas in de Staatsregeling van 1805²³⁴ is een bepaling (art. 67) opgenomen dat algemene bepalingen inzake plaatselijke belastingen in een wet moesten zijn opgenomen en dat voor de invoering daarvan voorafgaande goedkeuring nodig was.²³⁵ In 1806 werden de plaatselijke belastingen grotendeels omgevormd tot een uniform systeem van opcenten op de rijksbelastingen te weten de accijnzen, de personele belastingen (naar de grondslagen huurwaarde, deuren en vensters, haardsteden, meubelen, dienstboden en paarden) en de grondbelasting. De patentbelasting stond buiten het fiscale terrein van de gemeente. De formele inlijving bij Frankrijk in 1810 en het per 1812 van toepassing verklaren van de Franse belastingwetgeving en ook de grondwetten van 1814 en die van 1815, brachten voor wat de gemeentelijke belastingen betreft geen wezenlijke verandering.²³⁶ Afzonderlijke gemeentelijke accijnzen en directe belastingen bleven bestaan.²³⁷ In de Grondwet van 1814²³⁸ is destijds wel vastgelegd dat gemeentelijke belastingverordeningen moesten worden goedgekeurd door de Provinciale Staten. Kort daarna is in de Grondwet van 1815²³⁹ vastgelegd dat gemeentelijke belastingverordeningen door de Koning moesten worden goedgekeurd. Naar aanleiding van een Koninklijk Besluit in 1816²⁴⁰ inzake de gemeentelijke belastingen bleef ook de mogelijkheid bestaan om 5% van de hoofdsom der grondbelasting en van de personele belasting te innen en het heffen van onderhoudsomslagen, hoofdelijke omslagen en accijnzen. In de steden lag een zwaar

228 M.W.F. Treub, *Ontwikkeling en verband van de Rijks-, Provinciale- en Gemeentebelastingen in Nederland*, diss., Leiden, S.C. van Doesburgh, 1885, p. 33. P.H. Engels, *De belastingen en de geldmiddelen van den aanvang der republiek tot op heden*, Utrecht, Kemink en Zoon, 1862, p. 143.

229 Treub, aangehaald werk, p. 12.

230 Treub, aangehaald werk, p. 42.

231 Treub, aangehaald werk, p. 43.

232 Treub, aangehaald werk, p. 61.

233 Treub, aangehaald werk, p. 82. Met de aanneming van die Staatsregeling het ontstond het 'Vertegenwoordigend Lichaam'.

234 Staatsregeling voor het Bataafsche volk. Deze is afgedrukt in G.W. Bannier, *Grondwetten van Nederland*, Tjeenk Willink, Zwolle, 1936, p. 44-53.

235 Treub, aangehaald werk, p. 174.

236 Treub, aangehaald werk, p. 240.

237 A.C.J. de Vrankrijker, *Belastingen in Nederland 1848-1893*, Erven F. Bohn NV, Haarlem, 1967, p. 10, en W. Meyer, J.W.B. van Overhagen en P. de Wolff, *De financiën van de Nederlandse provinciën en gemeenten in de periode 1850-1914*, p. 30.

238 Grondwet voor de Vereenigde Nederlanden. Deze is afgedrukt in G.W. Bannier, *Grondwetten van Nederland*, Tjeenk Willink, Zwolle, 1936, p. 258-279.

239 Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden. Deze is afgedrukt in G.W. Bannier, *Grondwetten van Nederland*, Tjeenk Willink, Zwolle, 1936, p. 284-349.

240 KB van 4 oktober 1816, *Stb.* 1816, 54.

accent op deze laatste belastingen, te meer daar de omslagen qua opbrengst tegenvielen en tot talrijke bezwaren aanleiding gaven.²⁴¹

5.3.3 Financiële verhouding van 1848 tot 1897

In de Grondwet van 1848²⁴² is op het terrein van de gemeentelijke belastingen bepaald dat een besluit tot invoering, wijzigen of afschaffen van een gemeentelijke belasting moest worden voorgedragen aan de provinciale staten en uiteindelijk door de Koning moest worden goedgekeurd. Daarnaast moesten algemene regels inzake gemeentelijke belastingen in een wet worden opgenomen en werd bepaald dat gemeentelijke belastingen niet de door- en uitvoer naar, en de invoer uit andere gemeenten mochten belemmeren. Dit is in de gemeentewet van 1851 uitgewerkt.²⁴³ In art. 240 waren bij de oorspronkelijke redactie de volgende belastingen opgenomen:²⁴⁴

- opcenten op de hoofdsom der grondbelasting;
- opcenten op de hoofdsom der personele belasting;
- opcenten op de hoofdsom van andere daarvoor vatbare Rijksbelastingen, direct naar het vermogen of inkomen geheven, met uitzondering van het patentrecht;
- hoofdelijke omslagen, of andere plaatselijke directe belastingen;
- belastingen op voorwerpen van verbruik;
- een belasting op honden;
- een belasting op tooneelvoortoningen en andere publieke vermakelijkheden; en daarnaast
- op basis van art. 238 regten en loonen, en andere gelden, te heffen naar evenredigheid aan het gebruik.

In de artikelen volgende op art. 240 werd een rangorde van belastingen aangegeven alsmede beperkingen van de bevoegdheid tot het heffen van de in art. 240 opgenomen belastingen. Een voorbeeld daarvan is dat de plaatselijke accijnzen pas mochten worden geheven als de opcenten op andere rijksbelastingen hun maximum hadden bereikt. Aanvankelijk waren de gemeentelijke activiteiten beperkt en konden zij de benodigde middelen dekken uit de eigen (belasting)inkomsten. Van een algemene financiële verhouding tussen Rijk en gemeenten was geen sprake. Uitgangspunt was dat gemeenten zelf in hun inkomsten dienden te voorzien.

De gemeenten werden echter voor wat hun inkomsten betreft in die periode steeds afhankelijker van het Rijk. Nadat de Grondwet van 1848 en de gemeentewet van 1851 waren vastgesteld werd daarna de belangrijkste bron van inkomsten – de gemeentelijke accijnzen – in 1865 afgeschaft.²⁴⁵ Lokale tollinies die noodzakelijk waren om gemeentelijke accijnzen te heffen hinderden de handel²⁴⁶ en waren feitelijk in strijd met de Grondwet die eiste dat gemeentelijke belastingen niet de door- en de uitvoer naar, en de invoer uit andere gemeenten mochten belemmeren. Daarnaast waren de perceptiekosten hoog.²⁴⁷

241 P.M.M. Klep, A. Lansink en W. van Mulken, *De kohieren van de gemeentelijke hoofdelijke omslag, 1851-1922*, Arnhem-Nijmegen, 1982, p. 7.

242 Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden. Deze is afgedrukt in G.W. Bannier, *Grondwetten van Nederland*, Tjeenk Willink, Zwolle, 1936, p. 402-434.

243 Wet van 29 juni 1851, *Stb.* 11851, 85.

244 J.W. Beyen, *Het plaatselijk belastinggebied*, Tjeenk Willink, Zwolle, 1929, p. 19-20, P.H. Engels, *De belastingen en de geldmiddelen van den aanvang der republiek tot op heden*, Utrecht, Kemink en Zoon, 1862, p. 433-434 en P.J. Oud, *Handboek voor het Nederlands gemeenterecht, deel III*, p. 188, N.V. Uitgeverij W.E.J. Tjeenk Willink, Zwolle, 1963.

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

246 F.H.M. Grapperhaus, *Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000*, Kluwer, 1997, p. 59.

247 P.H. Engels, *De belastingen en de geldmiddelen van den aanvang der republiek tot op heden*, Utrecht, Kemink en Zoon, 1862, p. 432. De perceptiekosten varieerden tussen circa 10% voor de grote gemeenten en 18% voor de kleinere gemeenten.

De opbrengst van de gemeentelijke belastingen daalde daardoor met circa $1/3$.²⁴⁸ Hiervoor in de plaats kregen gemeenten $4/5$ -deel van de opbrengst van de door het Rijk op hun grondgebied geheven personele belasting en werden de mogelijkheden om een hoofdelijke omslag te heffen alsmede de heffing van opcenten op rijksbelastingen, verruimd. Dit kan worden gezien als het beginpunt van een financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten en kan worden beschouwd als een voorloper van de algemene uitkering die gemeenten van het Rijk ontvangen op basis van de Financiële-verhoudingswetten die in de loop der tijd hebben gegolden. Hiermee werd de gemeentelijke autonomie – althans op dit punt – aangetast. Immers het tarief van de personele belasting werd overeenkomstig de voorschriften van het Rijk vastgesteld. Deze periode kan worden gekenschetst als het eerste aspiratieniveau.

De omschakeling verliep niet zonder problemen. Sommige gemeenten gingen er op vooruit en anderen gingen er op achteruit. Naast deze ‘verdelingsproblemen’ schommelden door deze koppeling de gemeentelijke inkomsten met die van het Rijk mee. Het belang voor het Rijk bij wijzigingen in de opbrengst van de personele belasting werd minder aanzien het Rijk slechts voor $1/5$ deelnam in de inkomsten daarvan. Met de Fixatiewet²⁴⁹ in 1885 werden de schommelingen van de gemeentelijke inkomsten ondervangen door de uitkeringen van het Rijk aan de gemeenten te fixeren op een vast bedrag op de gemiddelde belastingopbrengst van de laatste drie jaren. Hierdoor waren gemeenten erg afhankelijk van het Rijk geworden. Deze uitkering kan worden beschouwd als de eerste algemene uitkering van het Rijk aan de gemeenten, echter nog niet gebaseerd op het Gemeentefonds. Deze vaste uitkering hield geen rekening met wisselende aantallen van ingezetenen en de samenstelling daarvan. Tevens werden door het Rijk zogenoemde doeluitkeringen gedaan. Dit zijn geormerkte uitkeringen ten behoeve van uitgaven van bijvoorbeeld openbaar lager onderwijs, vergelijkbaar met de latere specifieke uitkeringen. Daarnaast werd het autonome takenpakket van gemeenten steeds meer uitgebreid.²⁵⁰

Vervolgens speelde in deze periode ook de zogenoemde forensenkwestie. Voornamelijk de grote gemeenten die zich gesteld zagen voor steeds toenemende uitgaven, moesten de (doorgaans sterk) progressieve tarieven van de plaatselijke inkomstenbelasting verhogen. Vanwege de verschillende uitgavenniveaus liepen de tarieven tussen gemeenten uiteen. Hierdoor ontstond er bij de welvarende inwoners de neiging om zich in ‘goedkopere’ gemeenten te vestigen. Om toch aan de benodigde inkomsten te komen moesten de tarieven worden verhoogd waarmee de neiging van de welvarende inwoners om zich in ‘goedkopere’ gemeenten te vestigen werd versterkt. De forensenkwestie heeft doorsusderd tot in 1897.

5.3.4 Financiële-verhoudingswet 1897

Vanwege de vaste structuur van de Fixatiewet met betrekking tot wijzigende omstandigheden, was er, kort na invoering van deze wet, behoefte om de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten opnieuw te wijzigen om met veranderende omstandigheden rekening te houden. Dit gebeurde met de Financiële-verhoudingswet 1897.²⁵¹ Hierbij werd de gefixeerde uitkering op basis van de rijkspersonele belasting afgeschaft. Als gevolg van deze wet ontvingen gemeenten elk jaar een vast bedrag per inwoner²⁵² en een

248 F.H.M. Grapperhaus, *Fiscaal beleid in Nederland van 1800 tot na 2000*, Kluwer, 1997, p. 59. de opbrengst in 1965 bedroeg f 16.057.000 en daalde in 1866 tot f 10.673.000.

249 Wet van 26 juli 1885, *Stb.* 1885, 169.

250 J.C. Timmermans en J. de Bruin, *De belastingen der gemeente*, N. Samson NV, 1949, p. 20 en P. Sikkes en A. Zadel, *Beknopt leerboek voor het gemeenterecht*, N. Samson NV, 1969, p. 422.

251 Wet van 22 mei 1897, *Stb.* 1897, 156. Ook wel naar haar indieners de Wet Sprenger van Eijk genoemd. W. Meyer, J.W.B. van Overhagen en P. de Wolff, *Financiën van de Nederlandse provincien en gemeenten in de periode 1850-1914*, Instituut voor actuariaat en econometrie, Amsterdam, p. 35.

252 f 1 per inwoner voor gemeenten met een inwonertal tot 20.000; voor de overige gemeenten f 1,25 per inwoner. Dit vaste bedrag per inwoner wordt ook wel ‘koppengeld’ genoemd. Vergelijk J.A. Monsma, *Toetsing belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 18.

bedrag ter dekking van het salaris van de burgemeester en de secretaris. Met deze wet is de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten geformaliseerd. Gemeenten hadden recht op een uitkering van het Rijk. Ook met deze wijziging van verdeelmaatsstaven ontstonden wederom voor- en nadeelgemeenten. Via limietbepalingen werd het voordeel voor gemeenten weer beperkt en het nadeel via garantiebepalingen – dat zij niet minder ontvingen dan hen onder de oude wet toekwamen – voorkomen. Tevens werden de straatbelasting en het bouwgeld ingevoerd en werd het winstverbod bij de retributies opgeheven. Ook werd de belasting op inkomen beperkt in de zin dat een progressieve tariefstelling niet meer werd toegestaan. Slechts een zogenoemde Benthamse tariefstructuur²⁵³ werd toegestaan. Hierbij werd een basisbedrag – een bedrag dat noodzakelijk was ten behoeve van levensonderhoud – buiten de belasting gelaten. Deze regeling beoogde een oplossing te bieden voor de zogenoemde ‘forensenkwestie’.²⁵⁴ Een progressieve tariefstelling zou rijke inwoners bewegen om zich in een goedkope gemeente te vestigen. Daarnaast werden forensen in dit verband voor 1/3-gedeelte van het voor inwoners geldende tarief door de niet-ingezetengemeente in de hoofdelijke omslag betrokken. In de ingezetengemeente werden zij daarnaast volledig in de hoofdelijke omslag betrokken.

Ook deze verdeelmaatsstaven werden niet flexibel genoeg geacht. Problemen van ‘noodlijdende’ gemeenten werden incidenteel opgelost. De klacht was dat te weinig rekening werd gehouden met uitgaven die in het kader van het rijks- of algemeen belang moesten worden gedaan en dat ook deze verdeelmaatsstaven te weinig flexibel waren. In de periode tot 1929 werd naar een structurele oplossing gezocht doch niet gevonden. De Benthamse tariefstructuur bracht te weinig opbrengst waardoor een beperkte progressieve tariefstructuur werd toegestaan.²⁵⁵ In 1903 is de Staatscommissie voor de Gemeentefinanciën ingesteld²⁵⁶ die in 1907 rapport heeft uitgebracht welk rapport 13 jaren later aan de zogenoemde Verruimingswet van 1920 ten grondslag heeft gelegen.

Met de Verruimingswet²⁵⁷ werd een aantal belastingen aan het gemeentelijke belastinggebied toegevoegd:

- bouwterreinbelasting;
- zakelijke bedrijfsbelasting;
- assurantiebelasting;
- logeergastenbelasting;
- reclamebelasting;
- opcenten op de rijksinkomstenbelasting;
- opcenten op de vermogensbelasting; en daarnaast,
 - verhoging opcenten van de grondbelasting;
 - koppeling opcenten op de personele belasting aan die van de grondbelasting;
 - verruiming van de progressie van de gemeentelijke inkomstenbelasting;
 - wijziging van de straatbelasting en invoering van de baatbelasting;
 - schrappen van de term ‘openbaar’ bij de gemakkelijkhedenretributies;
 - afschaffing winstverbod bij de retributies;
 - overgang aanslag- en invorderingsregeling van gemeenten naar het Rijk;
 - nieuwe regeling voor de forensenkwestie.

De forensengemeente en de woongemeente mochten ter zake van de werkforensen ieder 2/3 van de aanslag opcenten op de rijksinkomstenbelasting heffen.²⁵⁸ Ter zake van woon-

253 Deze tariefstructuur houdt een beperkte progressie in door middel van en vrijstelling aan de voet en op het restant een proportioneel tarief.

254 J.C. Timmermans en J. de Bruin, aangehaald werk, p. 23.

255 Wet van 21 september 1900, *Stb.* 1900, 164.

256 Beter bekend onder de naam van haar voorzitter de commissie Godin de Beaufort, 1903.

257 J.C. Timmermans en J. de Bruin, aangehaald werk, p. 27.

258 J.C. Timmermans en J. de Bruin, aangehaald werk, p. 26-32.

forensen mocht de ingezetengemeente het volle bedrag aan opcenten op de rijksinkomstenbelasting heffen en de forensengemeente voor 1/3.

Kort hierna werd wederom een Staatscommissie²⁵⁹ ingesteld die eveneens de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten moest onderzoeken. Deze commissie kon geen inzicht krijgen in de uiteenlopende gemeentelijke financiën en stelde voorschriften voor tot uniformering van de samenstelling van de begroting en rekening van de gemeenten (gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften).²⁶⁰ Wel is door de commissie voorgesteld te komen tot een stelsel van uitkeringen voor bijzondere doeleinden, ter zake van alle uitgaven waartoe gemeenten door het Rijk worden verplicht. Dit is echter niet in wetgeving omgezet.²⁶¹

5.3.5 Financiële-verhoudingswet 1929

Aanleiding van de Financiële-verhoudingswet 1929²⁶² was de wens de verschillen in belastingdruk en voorzieningenniveaus tussen gemeenten te beperken. De verschillen in belastingdruk tussen gemeenten konden in die tijd het tienvoudige²⁶³ bedragen en de oorzaak was doorgaans niet vanwege gemeentelijk beleid doch vanwege verschillen in draagkracht en sociale structuur.²⁶⁴ Hier deed zich een vergelijkbare problematiek voor als bij de forensenkwestie. Doel was deze verschillen te egaliseren. Kern van deze wet was het (voor het eerst) instellen van een Gemeentefonds waaruit gelden onder de gemeenten werden verdeeld. Hierbij werd rekening gehouden met de draagkracht van gemeenten. Dit kwam tot uiting in de zogenoemde formule-uitkeringen.²⁶⁵ De bevoegdheid om een eigen inkomstenbelasting te heffen werd de gemeenten ontnomen en die om vermogensbelasting te heffen werd beperkt. Om het Gemeentefonds te financieren werd een rijksinkomstenbelasting ingevoerd; de zogenoemde gemeentefondsbelasting, en opcenten – vijftig – op de opbrengst van de vermogensbelasting. De gemeenten kregen de bevoegdheid om – maximaal 80 en in sommige gevallen 100 – opcenten op de gemeentefondsbelasting te heffen. Met de helft van de opbrengst werd het Gemeentefonds gevoed. Deze periode kan worden gekenschetst als het tweede aspiratieniveau.

De uitkeringen uit het Gemeentefonds hadden geen band met de inbreng daarvan en de grootte stond vijf jaren vast. De draagkracht was afhankelijk van een uitgavenfactor en de inkomstencapaciteit. De uitkering steeg of daalde naarmate het gemiddelde van de inkomsten van een gemeente hoger of lager waren en de gemiddelde inkomstencapaciteit hoger of lager was dan het rijksgemiddelde. Tevens ontvingen de gemeenten 75% van de opbrengst van de grondbelasting en kwam de opbrengst van de (rijks)personele belasting de gemeenten ten goede. De laatste werd door het Rijk geheven doch kreeg hierdoor een gemeentelijk karakter.

Nadat de inkomsten ten behoeve van het Gemeentefonds achterbleven bij de uitkeringen is overgestapt naar een jaarlijkse verdeling op basis van de opbrengst.²⁶⁶ De financiële situatie van gemeenten ging daarna achteruit. Dit was niet slechts een gevolg van invoering van het Gemeentefonds doch meer een gevolg van de economische crisis van de jaren

259 Beter bekend onder de naam van haar voorzitter de staatscommissie Graaf Van Lynden van Sandenburg, 1921.

260 J.C. Timmermans en J. de Bruin, aangehaald werk, p. 33.

261 P. Sikkes en A. Zadel, *Beknopt leerboek voor het gemeenterecht*, N. Samson NV, 1969, p. 424.

262 Wet van 15 juli 1929, *Stb.* 1929, 338.

263 P. Sikkes en A. Zadel, aangehaald werk, p. 425.

264 J.C. Timmermans en J. de Bruin, aangehaald werk, p. 34.

265 Via bepaalde formules waarbij rekening werd gehouden met uitgaven ten behoeve van politie, lager onderwijs, armenzorg en werkloosheidsvoorziening, werden de gelden onder de gemeenten verdeeld.

266 Wet van 4 maart 1935, *Stb.* 1935, 74.

dertig. Hoewel met de uitkeringen uit het Gemeentefonds rekening werd gehouden met kosten van voorzieningen ter zake van werkloosheid, werkte dit onvoldoende. Hiervoor kwam een definitieve voorziening in de vorm van de Wet op de werkloosheidssubsidie.²⁶⁷ Uit een op basis van die wet ingesteld fonds werden bijdragen in de werkloosheidslasten aan gemeenten verstrekt. Deze bijdragen telden niet mee bij het bepalen van de uitkeringen uit het Gemeentefonds. Dit Werkloosheidsfonds werd enerzijds gevoed uit stortingen door het Rijk en ook met rijksopcenten op de gemeentefondsbelasting, de inkomsten-, vermogens-, grond- en personele belastingen. Hiermee stonden de gemeenten circa één vierde deel van hun nog ter beschikking staande belastingcapaciteit af. Hiertegenover ontvingen de gemeenten een uitkering uit het fonds, afhankelijk van het percentage dat die uitgaven uitmaakten van die belastingcapaciteit. Uiteindelijk moesten de meeste gemeenten in totaal 40% van hun belastingcapaciteit opofferen ten behoeve van werkloosheidslasten. Als gevolg hiervan liep het aantal gemeenten zonder een sluitende begroting in 1935 op van circa 100 naar circa 300. Met kunst- en vliegwerk werden de uitgaven gefinancierd. Dit varieerde van verhogingen van bijdragen uit het Werkloosheidsfonds tot steunbetalingen door het Rijk. In de jaren vlak voor de Tweede Wereldoorlog werd dit gedaan door het verstrekken van renteloze voorschotten ten laste van het Werkloosheidsfonds waar tegenover de gemeenten een terugbetalingsverplichting moesten aanvaarden. Dit resulteerde uiteindelijk in 1940 in de invoering van een 'bijzondere bijdrage uit 's Rijks kas'. Dit bedrag steeg in de loop der jaren aanzienlijk. De tendens die duidelijk waar is te nemen, is dat de gemeentelijke belastingautonomie gaandeweg wordt beperkt ten gunste van algemene uitkeringen van het Rijk. De bevoegdheid om zelfstandig belastingen te heffen wordt gaandeweg vervangen door het 'recht' op uitkeringen uit het Gemeentefonds, Werkloosheidsfonds, en dergelijke.

De bevoegdheid om gemeentelijke opcenten op de gemeentefondsbelasting te heffen werd de gemeenten tijdens de Tweede Wereldoorlog ontnomen vanwege het afschaffen van de gemeentefondsbelasting. Omdat tijdens en vlak na de Tweede Wereldoorlog de gemeentefinanciën niet op orde waren werden noodlijdende gemeenten²⁶⁸ door het Rijk ondersteund. Deze steunuitkeringen waren niet op wettelijke verdelmaatstaven gebaseerd. Om die reden en vanwege het feit dat de omvang van de steunuitkeringen opliep, was een herziening van de Wet financiële verhouding Rijk en gemeenten noodzakelijk. Hiertoe werd in 1946 de commissie-Oud geïnstalleerd²⁶⁹, die na drie tussentijdse rapporten (1948, 1949 en 1950 ten behoeve van noodmaatregelen), in 1956 definitief rapport uitbracht.²⁷⁰ De commissie-Oud had als opdracht voorstellen te ontwikkelen ter vergroting van de financiële autonomie van onder andere de gemeenten. Hierbij gold als uitgangspunt of bij de bestaande taakverdeling tussen het Rijk en onder andere de gemeenten wijziging in de verdeling van de financiële lasten wenselijk en mogelijk was, dan wel of ter wille van een betere financiële verhouding, wijziging in de taakverdeling noodzakelijk was. Tevens moest worden onderzocht of het gewenst was te streven naar inkrimping van het gemeentelijke budget door uitgaven van gemeenten over te hevelen naar het Rijk.²⁷¹ Nadat tijdens de Tweede Oorlog via een noodregeling steunuitkeringen aan gemeenten werden uitgekeerd, gold vanaf 1948 een door de commissie-Oud opgestelde noodregeling. Via deze regeling werd het Gemeentefonds gevoed door de opbrengst van de personele-, grond- en ondernemingsbelasting en een percentage van de opbrengst van een aantal andere belastingen. Dit kan worden gekenmerkt als het collectief heffen van belastingen

267 Wet van 4 maart 1935, *Stb.* 1935, 76.

268 Kort na de Tweede Wereldoorlog konden bijna alle gemeenten hun begroting niet sluitend krijgen. Om die reden werden noodregelingen ingevoerd waarbij de Ministers van Binnenlandse Zaken en Financiën steunuitkeringen konden vaststellen.

269 In paragraaf 5.4.2 wordt het rapport van de commissie-Oud uitgebreid beschreven.

270 Commissie inzake het herstel van de financiële zelfstandigheid van gemeenten en provincies, *Rapport betreffende een regeling van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten voor 1958 en volgende jaren*, Den Haag, 1956.

271 Commissie-Oud aangehaald werk, p. 3.

door gemeenten. Nadat in 1950 was gebleken dat de inkomsten van het Gemeentefonds meer bedroegen dan de uitkeringen die aan gemeenten werden gedaan, werd het toegestaan dat reserves konden worden opgebouwd. Bij tegenvallers kon op die reserves worden ingeteerd.²⁷² Zoals hiervoor is beschreven was de gemeentelijke autonomie op het belastinggebied behoorlijk aangetast. In de eindrapportage bepleitte de commissie-Oud een Gemeentefonds dat moest worden gevoed met opbrengsten van rijksbelastingen, waarvan de uitkeringen via objectieve maatstaven – belastingcapaciteit, kosten van bijstand en onderwijs – door een Raad voor de gemeentefinanciën moesten worden verdeeld. Daarnaast werden doeluitkeringen ten behoeve van grote werken en voorzieningen bepleit en ook het bestaan van een zelfstandig gemeentelijk belastinggebied.²⁷³ Deze rapportage heeft deels aan de Financiële-verhoudingswet 1960 ten grondslag gelegen. In onderstaand schema wordt de verhouding weergegeven tussen de algemene uitkering en de gemeentelijke heffingen alsmede de ontwikkeling van deze verhouding in de voorafgaande 30 jaren tot aan de Financiële-verhoudingswet 1960;²⁷⁴

Jaar	1930	1940	1950	1960
Gemeentelijke heffingen	92,7%	64,9%	49,4%	19,7%
Algemene uitkering	7,3%	35,1%	50,6%	80,3%
	100%	100%	100%	100%

5.3.6 Financiële-verhoudingswet 1960

In de Financiële-verhoudingswet 1960 is het systeem van het Gemeentefonds gehandhaafd. De inkomsten van dit fonds bestonden uit een toedeling van een bepaald percentage van de opbrengst van een aantal daarvoor aangewezen rijksbelastingen, dat bestemd was voor het doen van algemene uitkeringen. Daarnaast was er een rijks(voor)uitkering voor kosten ten behoeve van lager onderwijs. Het doel was een aantal factoren op te nemen die in de tijd werken, in die zin dat de daarop gebaseerde uitkeringen de veranderende behoeften van de gemeenten volgden en dat de begrotingspositie van het Rijk geen invloed meer mocht hebben op de voeding van het Gemeentefonds.²⁷⁵ Wijzigingen in belastingwetgeving dienden gepaard te gaan met wijzigingen in de voeding van het Gemeentefonds. Schommelingen in de conjunctuur met als gevolg dat de belastingopbrengst lager is, moesten worden gecompenseerd met een verhoging van het aandeelpercentage – al dan niet geput uit de reserve van het Gemeentefonds – om de uitkeringen op peil te houden.

Het Gemeentefonds kende een aantal algemene verdeelmaatstaven. De belangrijkste maatstaven²⁷⁶ waren;

- maatstaven ontleend aan de algemene structuur van de gemeente, zoals inwonertal, samenstelling van de bevolking, oppervlakte, bodemgesteldheid en dergelijke;
- maatstaven gebaseerd op de behoefte van de gemeente aan middelen voor onderdelen van de door haar te vervullen taak;
- maatstaven die rekening houden met de verschillen in inkomstencapaciteit als gevolg van verschillen in draagkracht.

De uitkeringen bestonden uit een gedifferentieerd bedrag per inwoner op basis van een groepsindeling naar grootte en klasse (inwoners) per gemeente, een bedrag per hectare

272 J.W. van der Dussen, *De allocatie van middelen en de financiële verhoudingswet*, diss., VUGA-Boekerij, Den Haag, p. 451.

273 Dit laatste om redenen van budgettair verantwoordelijkheidsbesef alsmede ter correctie van de rijksuitkeringen.

274 Tweede Kamer 1982-1983, 17 719, nr. 3, p. 10.

275 Tweede Kamer 1959-1960, 5472, nr. 3, p. 7.

276 Tweede Kamer 1959-1960, 5472, nr. 3, p. 12.

grondgebied en een bedrag dat gelijk was aan vijf maal de opbrengst van de grondbelasting op gebouwde eigendommen (met een minimum en een maximum in de vorm van een vast bedrag per inwoner). Naast deze objectieve uitkeringen waren er ook uitkeringen op basis van subjectieve – dat wil zeggen: meer gericht op de bijzondere kenmerken van een gemeente – maatstaven. Deze uitkeringen zijn gebaseerd op het (objectieve) feit dat bepaalde kenmerken voor een gemeente kostenverhogend zijn.²⁷⁷ Een aanvullende bijdrage kon aan een gemeente worden uitgekeerd indien een gemeente noodlijdend was. Deze aanvulling kon na drie jaren worden opgenomen in de algemene uitkering. Tevens konden belastinguitkeringen aan bepaalde gemeenten worden gedaan waarvan de belastingcapaciteit (grond- en personele belasting) lager was dan het landelijk gemiddelde. De commissie-Oud ging er destijds vanuit dat in de door haar voorgestelde regeling het bedrag van de ‘algemene’ uitkering veel hoger moest zijn dan die van de specifieke uitkeringen. Ook deze omschakeling verliep niet zonder problemen. Sommige gemeenten gingen er op vooruit en andere gemeenten gingen er op achteruit.²⁷⁸ Ook kon bij algemene maatregel van bestuur het bedrag per inwoner worden verhoogd vanwege de bijzondere samenstelling van de bevolking, vanwege ongewoon verloop dan wel andere bijzondere omstandigheden.²⁷⁹ Het Gemeentefonds was niet meer een verdelingsfonds van wat werd ontvangen, maar een fonds waaruit uitkeringen werden gedaan onafhankelijk van de voeding ervan.

Het voert in het kader van dit onderzoek te ver om alle uitkeringen uitputtend te behandelen. Aanvankelijk waren de algemene uitkeringen op basis van de Financiële-verhoudingswet 1960 qua omvang belangrijker dan de specifieke (departementale) uitkeringen. Weliswaar werd het belang van een uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied, om redenen dat uitkeringen uit het Gemeentefonds niet exact op de behoefte van gemeentelijke van individuele gemeenten kunnen worden afgestemd en dat het zelf heffen door gemeenten de verantwoordelijkheid van tegenover haar burgers intensiveert, wenselijk geacht, doch uiteindelijk niet doorgevoerd.²⁸⁰ Vanaf het begin van de jaren zeventig treedt hier een behoorlijke verschuiving op. Deze periode kan worden gekenmerkt als het derde aspiratieniveau.

De verruiming van het gemeentelijke belastinggebied kwam pas in 1970 tot stand met de invoering van de onroerendgoedbelastingen, later genoemd de onroerendezaakbelastingen (voortaan aangehaald als OZB).²⁸¹ Pas in 1979 werden in ieder gemeente OZB geheven. In de wet was namelijk een invoeringstraject van uiterlijk acht jaren voorzien waarin bestaande belastingen moesten worden vervangen door de nieuwe OZB. De grondbelasting, de personele belasting, de bouwterreinbelasting, de straatbelasting, de rioolbelasting, de wegaanlegbelasting, de rioolaanlegbelasting, de brandverzekeringsbelasting en de vermakelijkhedenbelasting zijn in die periode komen te vervallen. Aanleiding van de invoering van deze nieuwe destijds door de commissie-Oud bepleitte belastingen (zie uitgebreider paragraaf 5.4.2), was het feit dat deze belastingen een betere relatie leggen tussen het profijt van gemeentelijke voorzieningen en de bekostiging daarvan, dat deze belastingen minder conjunctuurgevoelig zijn, dat deze belastingen in overeenstemming zijn met de gewenste gemeentelijke autonomie en dat gemeenten om deze belastingen te kunnen heffen zelf over de benodigde gegevens beschikken (Kadaster en dergelijke). Overigens is de relatie tussen de OZB en profijt naar mijn mening slechts zeer indirect. Er is nagenoeg geen relatie tussen de hoogte van de heffingsmaatstaf en de mate van profijt door een belastingplichtige. Er bestaat in een ver verwijderd verband een relatie – bij een gelijke heffingsgrondslag – tussen het tarief van de OZB en het voorzieningenniveau in algemene zin van een gemeente, dat uit de OZB kan worden bekostigd. Mijns inziens

277 Hierbij kan worden gedacht aan het vervullen van een centrumfunctie of het onderhouden van een historisch stadshart.

278 Om die reden werden in een overgangperiode zogenoemde garantie-uitkeringen verstrekt.

279 Onder andere N.A. Nap, ‘Financiële verhouding rijk en gemeenten’, *WFR* 1968, p. 511-516.

280 Tweede Kamer 1959-1960, 5472, nr. 3, p. 10.

281 Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

speelt het profijtbeginsel een verwaarloosbare rol en kunnen de toenmalige en huidige OZB worden beschouwd als algemene inkomstenverwervende belastingen met een zuiver fiscaal doel. Destijds konden gemeenten overigens kiezen tussen de waarde van een onroerende zaak of de gecorrigeerde oppervlakte als heffingsmaatstaf.

Met betrekking tot het niet conjunctuurgevoelig zijn van deze belastingen kan worden gesteld dat dit bij de waarde als heffingsmaatstaf alleen geldt indien de gemeente de tarieven van de OZB kan aanpassen om daarmee de gewenste opbrengst te verwerven.²⁸² De waarde van de onroerende zaken zal bij een conjuncturele neergang – hoewel niet rechts-evenredig en op exact hetzelfde moment – dalen en omgekeerd. Dit speelt vooral bij niet-woningen (bedrijven). Daarnaast kunnen prijswijzigingen zich vooral bij woningen voordoen in een veranderende markt. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de bouwcapaciteit achterloopt op de vraag, stijgende of dalende rente of wijzigingen in koopkracht. In die zin wordt de gewenste opbrengst omgeslagen over eigenaren en gebruikers van onroerende zaken. Destijds gold voor de heffing van OZB een vast waardetijdvak van vijf jaren, beginnende in het jaar waarin een gemeente destijds de OZB had ingevoerd. Inmiddels is dit bij invoering van de Wet waardering onroerende zaken gewijzigd in vier, later in twee en vanaf 2007 wordt jaarlijks gewaardeerd.

In onderstaand schema²⁸³ wordt de verhouding weergegeven tussen de algemene en de specifieke uitkeringen en de gemeentelijke heffingen alsmede de ontwikkeling van deze verhouding in de 20 jaren na invoering van de Financiële-verhoudingswet 1960.

Jaar	1960	1965	1970	1975	1980
Eigen belastingen en heffingen	8,6%	7,9%	6,9%	5,8%	5,8%
Algemene uitkering	33,8%	41,1%	38,4%	33,3%	32,3%
Specifieke uitkeringen	57,6%	51,0%	54,7%	60,9%	61,9%
	100%	100%	100%	100%	100%

5.3.7 Financiële-verhoudingswet 1984

Begin jaren tachtig voldeed de de Financiële-verhoudingswet 1960 niet meer. De wet regelde bijvoorbeeld niets over de kapitaalsfeer en de specifieke uitkeringen. De laatste waren in de jaren zeventig uitgegroeid tot de belangrijkste bron van gemeentelijke inkomsten. Tegelijk met de nauwelijks stijgende inkomsten werden de gemeenten geconfronteerd met uitgavenstijgingen zoals de toenemende rentelasten en de stijgende bijstandsuitgaven.²⁸⁴ Om deze redenen is de de Financiële-verhoudingswet 1984 ingevoerd.²⁸⁵ Doel was een verbetering van het verdeelsysteem van de algemene uitkering en regelgeving met betrekking tot de specifieke uitkeringen. Als gevolg van ombuigingen kwam het verdeelsysteem van de algemene uitkering onder zwaardere druk te staan. Juist bij geringere inkomsten dienden die mindere inkomsten zo goed mogelijk te worden verdeeld. Bovendien diende het verdeelsysteem flexibeler te zijn om in te kunnen spelen op wijzigende verhoudingen zoals wijzigingen in het takenpakket ten gevolge van decentralisatie, nieuwe en vervallen taken.

282 Bij het bestaan van vrijheid om tarieven vast te stellen zou iedere belasting conjunctuurgevoelig zijn.

283 Tweede Kamer 1982-1983, 17 719, nr. 3, p. 10.

284 Tweede Kamer 1982-1983, 17 719, nr. 3, p. 7.

285 In een periode van 10 jaren geleidelijk ingevoerd om de herverdeellecten niet te abrupt te laten gevoelen.

Als gevolg van bekostiging via specifieke uitkeringen van specifieke taken was volgens de Memorie van Toelichting de invloed van het Rijk groot en dit werkt belemmerend op het financiële aanpassingsproces van gemeenten. De regeling van de algemene uitkering en algemene bepalingen met betrekking tot de specifieke uitkeringen diende in één wet te worden opgenomen. Op deze wijze wordt recht gedaan aan het feit dat de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten één geheel is waarbij tekortkomingen in de samenstellende delen over en weer gevolgen hebben. Uit oogpunt van allocatie van middelen werd in de Memorie van Toelichting een voorkeursvolgorde gegeven voor bekostiging van gemeentelijke taken.²⁸⁶ Bij de bekostiging moest eerst worden aangegeven in hoeverre ten aanzien van een gemeentelijke voorziening het profijtbeginnel (bekostiging door middel van tarieven) kan worden toegepast. Indien dat niet wenselijk of mogelijk werd geacht, kan bekostiging via gemeentelijke belastingen plaatsvinden. Op deze wijze wordt door de gemeenten (en uiteindelijk de stemgerechtigde gemeentelijke burgers) de afweging gemaakt tussen het nut verbonden aan de omvang en de samenstelling van de gemeentelijke voorzieningen, en het offer in de vorm van de daarvoor noodzakelijke heffingen. Dit wordt in algemene zin overwogen en ziet dus op taken in autonomie en taken in medebewind. Hieruit volgt de voorkeursvolgorde van bekostiging:

1. eigen gemeentelijke inkomsten²⁸⁷;
2. algemene uitkering;
3. specifieke uitkeringen.

Hiermee wordt volgens de toelichting op deze wet voldaan aan het adagium 'wie betaalt, bepaalt' waarbij enkele randvoorwaarden²⁸⁸ gelden:

- het inkomensbeleid van het Rijk;
- rekening houden met gemeentelijke 'handicaps' zoals de sociale structuur en bodemgesteldheid die niet of nauwelijks door gemeenten te beïnvloeden zijn;
- een minimale omvang van het gemeentelijke belastinggebied ten behoeve van een bufferfunctie in het kader van onvolkomenheden in de uitkeringen uit het Gemeentefonds en ten behoeve van verwerking van tegenvallers bij de uitvoering van autonoom gemeentelijk beleid.

Het Rijk bepaalt, door de vaststelling van het totaal van middelen dat via de verdeelsystematiek van de algemene uitkering over alle gemeenten wordt verdeeld, in belangrijke mate het algemene voorzieningenniveau. Iedere gemeente zou in beginsel de bestedingsrichting van haar aandeel in de totale algemene uitkering moeten kunnen bepalen. Ten aanzien van afzonderlijke voorzieningen kunnen zij in beginsel tot een eigen prioriteitenstelling komen. Met betrekking tot de algemene uitkeringen kan worden gesteld dat de te hanteren maatstaf een redelijk globaal verband dient te hebben met de behoefte van iedere gemeente aan algemene middelen en de ontwikkeling daarvan in de tijd. De bij de verdeling te hanteren maatstaf dient niet op korte termijn beïnvloedbaar te zijn door beleid van gemeenten dan wel door maatregelen van de centrale overheid. In de Decentralisatienota is naar analogie met de Comptabiliteitswet 1976 voorgesteld om een wettelijke verplichting tot een opgave van financiële gevolgen in te voeren bij wetswijzigingen die het takenpakket van gemeenten raken. Hierbij moet het Rijk bij een beleidsvoornemen motiveren of daarin geen onnodige inmenging in gemeentelijke aangelegenheden is opgenomen en een cijfermatige onderbouwing van de eventuele financiële gevolgen. Dit laatste houdt in dat door de minister die het aangaat zo goed mogelijk zal moeten worden aangewezen wat de financiële consequenties voor gemeenten zijn. Indien dit door het ontbreken van gegevens niet mogelijk is, dan dient hiervan in de toelichting melding te worden gemaakt. Naast deze motivering moeten gemeenten inzicht krijgen via welke bekos-

286 Tweede Kamer 1982-1983, 17 719, nr. 3, p. 11.

287 Binnen de bekostiging via de eigen gemeentelijke inkomsten een voorkeur voor bekostiging, waar mogelijk, door prijzen boven bekostiging via gemeentelijke belastingen en rechten.

288 Tweede Kamer 1982-1983, 17 719, nr. 3, p. 11.

tigingswijze de financiële gevolgen kunnen worden opgevangen.²⁸⁹ Ligt bij een bepaalde taak ruime betrokkenheid van het Rijk voor de hand, dan dient – met inachtneming van de hiervoor beschreven bekostigingsstructuur – bekostiging in beginsel uit nationale middelen plaats te vinden, tenzij gehele of gedeeltelijke doorberekening aan de private sector uit oogpunt van allocatie wenselijk is. Bekostiging via het gemeentelijke belastinggebied voor taken die in medebewind worden uitgevoerd ligt minder voor de hand. Bij bekostiging uit nationale middelen verdient bekostiging via de algemene uitkering voorkeur boven bekostiging via een specifieke uitkering. Slechts bij bijzondere knelpunten of regionale ontwikkelingen die met zodanig ongelijke kostenspreidingen gepaard gaan, kan volgens de opstellers bekostiging via specifieke uitkeringen plaatsvinden.

De belangrijkste directe gevolgen van de de Financiële-verhoudingswet 1984 waren:

- de vervanging van de interim-maatstaf bebouwing in bebouwingsmaatstaven;
- het opnemen in de wet van uitgangspunten met betrekking tot de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten;
- het opnemen van bepalingen met betrekking tot de specifieke uitkeringen;
- een herziening van de bepalingen met betrekking tot de rechtsbescherming van de gemeenten in het kader van de vaststelling van de algemene uitkering uit het Gemeentefonds;
- een herziening op een aantal punten betreffende de aanvullende bijdragen en uitkeringen;
- een herziening op een aantal punten van de regeling met betrekking tot de Raad voor de gemeentefinanciën.

Deze wet bracht uiteraard verschuivingen teweeg. De nadruk kwam te liggen op bebouwingsmaatstaven.²⁹⁰ De volgende verdeelmaatstaven²⁹¹ werden opgenomen;

- een voor alle gemeenten gelijk bedrag;
- een bedrag per hectare land en binnenwater;
- een bedrag per hectare buitenwater;
- een bedrag per vierkante meter grondoppervlakte van de in de bebouwde kommen gelegen bebouwing;
- een voor alle gemeenten gelijk bedrag per inwoner;
- een bedrag per – afhankelijk van een groepsindeling – woning;
- een bedrag per woning, afhankelijk van de gemiddelde hoogte van de in de bebouwde kommen gelegen bebouwing voor zover deze hoger is dan 50 centimeter;
- verfijningen:
 - een verfijning bodemgesteldheid;
 - een verfijning sociale structuur;
 - een verfijning groeikernen;
 - een verfijning Waddeneilanden;
 - een verfijning rioleringen;
 - een verfijning historische kernen;
 - een verfijning voor gemeenten betrokken bij een wijziging van de gemeentelijke indeling.

Grotere gemeenten gingen er door deze verdeelmaatstaven op vooruit. Tevens waren er – zij het minder dan voorheen – uitkeringen op basis van subjectieve maatstaven vanwege het feit dat sommige omstandigheden van een gemeente kostenverhogend waren. De Financiële-verhoudingswet 1984 had ook als doelstelling de omvang van de specifieke uit-

289 Tweede Kamer 1982-1983, 17 719, nr. 3, p. 15.

290 Bijna 60% van de algemene uitkering werd op basis van de Financiële-verhoudingswet 1960 bepaald door inwonertal. De Financiële-verhoudingswet 1984 daarentegen werd voor circa 70% van de algemene uitkering bepaald door bebouwingsmaatstaven. De maatstaven zijn het aantal woningen, de totale oppervlakte van de bebouwing en de bebouwingsdichtheid.

291 Tweede Kamer 1982-1983, 17 719, nr. 3, p. 47.

keringen te verminderen blijken uit de hiervoor genoemde hiërarchie in de bekostigingsstructuur. Overigens werd het tegendeel bereikt waardoor de gewenste vrijheid van gemeenten op dit punt niet is verwezenlijkt.²⁹²

5.3.8 Financiële-verhoudingswet 1997

5.3.8.1 Aanleiding

In de loop van 1990 besloot de Raad voor de gemeentefinanciën tot een evaluatie van de Financiële-verhoudingswet 1984. De gedachte bestond dat de werking van de Financiële-verhoudingswet 1984 in het licht van het derde aspiratieniveau²⁹³, inhoudende dat gemeenten gezien hun functie en structuur een gelijkwaardig niveau van voorzieningen moeten kunnen realiseren bij een gelijke belastingdruk, onvoldoende was.

Op 18 maart 1994 heeft de Raad haar advies aan de bewindslieden aangeboden en bij brief van 15 april 1994 heeft het Kabinet een voorlopige reactie op hoofdlijnen gegeven op dit advies.²⁹⁴ De verdeelmaatstaven van de Financiële-verhoudingswet 1984 gaven volgens de Raad onvoldoende compensatie voor uitgaven van gemeenten die samenhangen met verschillen in sociale structuur. Dit betrof de uitgaven die afhankelijk waren van de sociaal-economische samenstelling van de inwoners van een gemeente. Sommige gemeenten besteedden de helft van de algemene uitkering aan uitgaven van bijstandsverlening en dergelijke terwijl dit van sommige andere gemeenten van vergelijkbare grootte slechts een derde bedroeg. Ook het vervullen van een centrumfunctie waardoor voorzieningen een groter bereik hebben werd te weinig in de verdeling van de algemene uitkering teruggevonden. Er werd te veel rekening gehouden met de omvang van gemeenten doch minder met de sociale, fysieke en regionale structuur van gemeenten volgens de Raad.²⁹⁵ Bovendien kon met dit verdeelstelsel geen aanpassing plaatsvinden met betrekking tot veranderende situaties zoals bestuurlijke hervormingen. Dit leidde tot verdringing van andere uitgaven. Voorts werd geen rekening gehouden met verschillen in belastingcapaciteit (draagkracht van gemeenten). De verschillen tussen gemeenten in belastingdruk hingen daardoor maar in beperkte mate samen met de eigen lokale afweging.²⁹⁶ Dit was in strijd met het derde aspiratieniveau zoals dit door Goedhart was geformuleerd.

5.3.8.2 Uitgangspunten nieuw verdeelstelsel

Uitgangspunt van het verdeelstelsel van de Financiële-verhoudingswet 1997 is dat elke gemeente, gezien de structurele omstandigheden, min of meer in staat moet zijn om, bij gelijke belastingdruk, een gelijkwaardig niveau van voorzieningen te kunnen aanbieden (zie het hiervoor beschreven derde aspiratieniveau van Goedhart). Op objectieve wijze dient rekening te worden gehouden met verschillen tussen gemeenten. Hierdoor hebben gemeenten globaal dezelfde financiële mogelijkheden om voorkeuren binnen voorzieningenniveaus tot uiting te brengen. Het vermogen van gemeenten om eigen inkomsten te verwerven dient om die reden bij de verdeling van de algemene uitkering te worden betrokken. Dit aspect speelde bij de Financiële-verhoudingswet 1984 niet echt een rol.

292 In het begrotingsjaar 1985 bestonden de gemeentelijke inkomsten uit 64% specifieke uitkeringen; 27% uit algemene uitkeringen en 9% uit eigen inkomsten. Hierbij dient in het oog te worden gehouden dat dit voor een groot deel een gevolg is van de samenstelling van het takenpakket van gemeenten. Indien de samenstelling van het takenpakket zou veranderen – bijvoorbeeld de uitvoering en – deels – de financiering van de Bijstandswet niet meer door gemeenten laten doen –, kan daardoor het aandeel van de specifieke uitkeringen enorm afnemen. Bron: G.J. te Wechel, 'Centrale of decentrale belastingheffing', in: *Bestuurswetenschappen*, XXXVII, nr. 6, p. 400-406.

293 Goedhart vat dit aspiratieniveau als volgt samen: 'Zo volledig mogelijke egalitatie van lokale en regionale voorzieningscapaciteit.' in 'Een theoretisch kader voor inkomstenverwerving door lagere overheden', C. Goedhart, *Macht en middelen in de verhouding Rijk-lagere overheden*, Den Haag, 1982.

294 Tweede Kamer 1993-1994, 23 400 C, nr. 11.

295 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 23.

296 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 6.

Beperking door het Rijk van gemeentelijke beleidsvrijheid staat volgens de toelichting op de wet²⁹⁷ een doelmatige aanwending van collectieve middelen in de weg. Dit had al geleid tot een vermindering van het aantal specifieke uitkeringen.²⁹⁸ Hierdoor was het aandeel van de eigen inkomsten van gemeenten toegenomen.

Voor zover bekostiging uit eigen inkomsten niet mogelijk is of niet wenselijk wordt geacht, dient bekostiging uit de algemene uitkering van het Rijk plaats te vinden. Volgens de opstellers van de wet was het gevolg hiervan dat daardoor voorzieningen beter tegenover elkaar – met inbegrip van de lokale lastendruk – kunnen worden afgewogen. Het zwaardere accent in deze financiële verhouding op de eigen inkomsten bevordert volgens de opstellers van de wet niet alleen een doelmatige afweging, de slagvaardigheid en zelfstandigheid van het lokale bestuur, doch ook de betrokkenheid van de burger en de democratische controle. Voor alle gemeenten ontstaat in min of meer gelijke mate ruimte om verschillen in eigen voorkeuren ten aanzien van het voorzieningenniveau en lastendruk tot uitdrukking te brengen, terwijl gemeenten in min of meer gelijke mate in staat zijn om taken uit te voeren.²⁹⁹

Naarmate minder specifieke uitkeringen worden verstrekt en meer via de algemene uitkering wordt bekostigd, wordt de kostenvereveningsfunctie van de algemene uitkering belangrijker en dient de algemene uitkering nauwkeuriger te worden bepaald.³⁰⁰ Gegeven de hiervoor beschreven uitgangspunten diende een verdeelstelsel volgens de opstellers aan de volgende criteria te voldoen:³⁰¹

- meer kostengeoriënteerd;
- rekening houden met de belastingcapaciteit;
- rekening houden met een centrumfunctie;
- rekening houden met de sociale structuur;
- beperkt rekening houden met de grootte van een gemeente;
- aansluiten op de sociale en fysieke structuur en de daarmee samenhangende kosten;
- minder gevolgen bij wijzigingen van gemeentelijke indeling en grenscorrecties.

Grofweg vond er een herverdeling plaats van rijke gemeenten naar arme gemeenten en van randgemeenten naar centrumgemeenten.³⁰² De uitkeringen uit het Gemeentefonds zijn globaal gericht op het tussen gemeenten egaliseren van voorzieningen.³⁰³ Het verdeelstelsel bestaat sindsdien uit twee belangrijke componenten.

De eerste component is een kader waaruit verschillen in kostenstructuur en het vermogen om eigen middelen – OZB – te verwerven kan worden gemeten om vervolgens de algemene uitkering onder de gemeenten te verdelen. Dit kader bestaat uit ijkpuntformules voor clusters van uitgaven en eigen middelen en wordt jaarlijks geanalyseerd en eventueel bijgesteld. De uitkomsten van ijkpuntformules geven aan hoeveel een gemeente moet uitgeven om een bepaald voorzieningenniveau – de norm – te realiseren, rekening houdend met de kostenstructuur en belastingcapaciteit van die gemeente. Hierdoor zijn de OZB belastingen geworden waar de gemeente niet vrijblijvend van kan afzien. De OZB moeten wel worden geheven anders zijn er niet genoeg middelen voor een ‘normaal’ voorzieningenniveau.

297 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 11.

298 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 12.

299 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 15.

300 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 11.

301 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 6.

302 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 4.

303 L. van Leeuwen, *Om het financieel bestuur der gemeenten*, afscheidsrede, 2 december 2005, universiteit van Tilburg.

De tweede component is een verdeelmodel bestaande uit maatstaven en percentages (gewichten).³⁰⁴ De maatstaven worden bij algemene maatregel van bestuur vastgesteld en dienen zo veel mogelijk een inhoudelijke verwantschap met noodzakelijke kosten en belastingcapaciteit te hebben. De percentages worden bij ministeriële regeling vastgesteld. Hierin wordt volgens de opstellers een duidelijker relatie gelegd met wisselende kostenveroorzakende factoren. Gevolg is dat jaarlijks met kostenontwikkeling van gemeenten rekening wordt gehouden. De kostenontwikkeling wordt vertaald naar een verdeling van de algemene uitkering. Door de jaarlijkse aanpassing is het de bedoeling dat grote schommelingen in de hoogte van de algemene uitkering worden vermeden.

Met de verdeling van de algemene uitkering wordt rekening gehouden met verschillen in lokale belastingcapaciteit. De belastingopbrengst werkt in feite – en dat is naast democratische legitimatie de belangrijkste functie – als een buffer tussen de toegewezen algemene uitkering die globaal – dat wil zeggen: er komen daarin niet te vermijden onvolkomenheden voor – de noodzakelijke uitgaven dient te bekostigen en als dekking voor de eigen – lokale – voorkeuren. Bij het bepalen van deze zogenoemde belastingcapaciteit wordt volgens de huidige systematiek uitgegaan van de totale waarde van alle onroerende zaken in een gemeente voor zover deze in de heffing OZB wordt betrokken en een gemiddeld rekentarief. De capaciteit is de totale heffingsgrondslag vermenigvuldigd met het rekentarief. Daarmee wordt de belastingcapaciteit als een lokale omstandigheid verheven waardoor gemeenten in een gelijke uitgangspositie komen te verkeren.

5.3.8.3 *Verdeelmaatstaven*

De verdeelmaatstaven bestaan uit een maatstaf met betrekking tot de belastingcapaciteit en voor het overige uit maatstaven met betrekking tot uitgaven. Bij een belastingcapaciteit dient rekening te worden gehouden met de uiteenlopende waarde- en volumeontwikkelingen binnen de gemeenten. Het genormeerde tarief (rekentarief) bestaat uit de gemiddelde OZB-tarieven van het jaar 1992. Dit heeft tot gevolg dat alleen voor het jaar 1992 de genormeerde totale opbrengst gelijk is aan de feitelijke totale opbrengst. Een tariefstelling afwijkend van het rekentarief zou dan – grofweg – een gevolg zijn van gemeentelijk beleid; een hoger of lager voorzieningenniveau. Deze systematiek kan alleen op hoofdlijnen werken aangezien gemeenten ook andere belastinginkomsten ter beschikking staan waarmee bij de verdeelmaatstaven geen rekening wordt gehouden. Het gewenste voorzieningenniveau – afgezien van bestemmingsheffingen waarvan de opbrengst geoormerkt is (bijvoorbeeld de riool- en afvalheffingen) kan immers – gedeeltelijk – ook uit de opbrengsten van de overige gemeentelijke belastingen worden bekostigd. Echter, gebleken is dat alle OZB-tarieven zijn toegegroeid naar het rekentarief waardoor een gelijkwaardig voorzieningenniveau kan worden verondersteld.³⁰⁵

Kleine gemeenten lopen met het rekening houden met de belastingcapaciteit meer risico om substantiële inkomsten te derven. Indien bijvoorbeeld ten gevolge van een gerechtelijke procedure de waarde van een bedrijfscomplex aanzienlijk neerwaarts wordt bijgesteld³⁰⁶, nadat de algemene uitkering is vastgesteld, kan dit voor die kleine gemeente behoorlijke financiële consequenties hebben. Temeer indien de procedure over reeds verstreken jaren gaat. In die situatie kan – bij hoge uitzondering en indien de gemeente niet verwijtbaar heeft gehandeld – een verzoek tot herziening van de algemene uitkering worden gedaan. Een eventuele correctie kan plaatsvinden in het laatste jaar waarvan de algemene uitkering nog niet definitief is vastgesteld.³⁰⁷

304 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 26.

305 M.A. Allers en C. Hoebe, *Achtergronden van tariefstijgingen van gemeentelijke belastingen*, COELO-rapport, mei 2004, p. 24.

306 De waarde van bijvoorbeeld een kerncentrale is aanzienlijk. Indien een besluit wordt genomen de centrale te sluiten, zal de waarde nagenoeg nihil bedragen.

307 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 43.

De overige maatstaven betreffen de uitgaven en bestaan grofweg uit de hoeveelheid en samenstelling qua leeftijd van de inwoners³⁰⁸ waarbij waddengemeenten een extra uitkering ontvangen; het aantal lage inkomens, bijstands- en overige uitkeringsontvangers, minderheden; het vervullen van een centrumfunctie en de omgevingsadressendichtheid; de fysieke kenmerken zoals oppervlakte grond, binnen- en buitenwater, samenstelling van de bodem, oppervlakte bebouwing en aantal woonruimten; de aanwezigheid van historische kernen en bewoonde oorden 1930; en stadsvernieuwingssleutel 1994.

5.3.8.4 *Flexibel en dynamisch systeem*

De (uitgaven)verdeelmaatstaven dienen flexibel, dynamisch – dat wil zeggen aanpasbaar aan ontwikkelingen – en kostengeoriënteerd te zijn.³⁰⁹ Maatschappelijke ontwikkelingen, veranderingen in de taakverdeling tussen overheden, wijzigingen in de bekostiging van voorzieningen en ontwikkelingen in de bestuurlijke organisatie zijn van invloed op de uiteindelijke verdeling van de algemene uitkering.³¹⁰ Deze verdeling komt tot stand door de aantallen eenheden die volgen uit de verdeelmaatstaven, het bedrag per eenheid en de uitkeringsfactor. De bedragen per eenheid kunnen worden gewijzigd ten gevolge van wijzigingen in de taakstelling of ten gevolge van wijzigingen in de bekostigingsmethode.

Hierbij dienen de ijkpunten te worden aangepast waarbij vervolgens dient te worden gezien of en op welke wijze de bij die ijkpunten behorende verdeelmaatstaven dienen te worden gewijzigd. Hiermee wordt voorkomen dat – zoals dat in het verleden kennelijk gebeurde³¹¹ – gemeenten taken krijgen toebedeeld zonder dat daarbij een adequate financiering was geregeld. In het verdeelstelsel dienen bij de nieuwe taakstelling tevens de ijkpunten en de daarbij behorende verdeelmaatstaven te worden aangepast en daardoor is deze meer kostengeoriënteerd. Het doorvoeren van een noodzakelijk gebleken wijziging gebeurt niet automatisch. In het nieuwe verdeelstelsel wordt minder in de wet geregeld en meer bij algemene maatregelen van bestuur.³¹² Weliswaar komt dit de flexibiliteit ten goede doch in een bestuurlijke omgeving kunnen ook andere factoren een rol spelen. Het is voorstelbaar dat de taakstelling uiteindelijk, bijvoorbeeld binnen de context van begrotingsonderhandelingen, niet gepaard gaat met een adequate financiering. Een goed en openbaar besluitvormingsproces moet hierin volgens de toelichting kunnen voorzien.

5.3.9 **Stand van zaken**

Na invoering van de Financiële-verhoudingswet 1997 zijn enkele wijzigingen doorgevoerd waarvan er twee in dit verband in het oog springen. De eerste wijziging is de per 1998 ingevoerde lokale lastenverlichting (de zogenoemde 'Zalmsnip') met een compensatie daarvan door het Rijk via een voeding van het Gemeentefonds ter grootte van f 680 miljoen.³¹³ De lokale lastenverlichting ging gepaard met een lastenverlichting voor het bedrijfsleven via het afschaffen van de leges voor vergunningen en ontheffingen op grond van de Wet milieubeheer en beschikkingen op grond van de Wet bodembescherming. Gemeenten werden gecompenseerd op basis van de gedeelde legesinkomsten op basis van de rekeningcijfers van 1995 en 1996 en de begrotingscijfers voor 1997. Vanaf 2003 is een

308 Maatstaven 2, 3 en 4. Voor inwoners jonger dan 20 jaar en ouder dan 65 jaar worden extra bedragen toegekend.

309 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 15.

310 Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 53.

311 In de Memorie van Toelichting wordt hierover immers opgemerkt: 'Sinds de vorige aanpassing van de verdeling is er immers, mede door de starheid van het stelsel van de Financiële-verhoudingswet 1984 (FVW'84), een te grote afstand ontstaan tussen het verdeelmodel en de ontwikkeling in de taken en kostenstructuren.', Tweede Kamer 1995-1996, 24 552, nr. 3, p. 3.

312 Bijvoorbeeld het besluit van 16 november 1996, houdende regels inzake de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten (Besluit financiële verhouding Rijk-gemeenten), *Stb.* 1996, 578.

313 Beschikking van de minister van Justitie van 5 februari 1998, houdende plaatsing in het Staatsblad van de tekst van de Financiële-verhoudingswet, zoals deze luidt met ingang van 1 januari 1998, *Stb.* 1998, 56, naar aanleiding van het Belastingplan 1998, *Stb.* 1997, 730.

reguliere verdeling ingevoerd. De lokale lastenverlichting is inmiddels per 1 januari 2005 afgeschaft.³¹⁴ In verband daarmee is per 2005 het Gemeentefonds met € 325 miljoen gekort. In 2004 was het Gemeentefonds al met € 100 miljoen gekort vanwege de afroaming van het accres van de lokale lastenverlichting.

De tweede wijziging is de compensatie van gemeenten met € 977 miljoen voor de afschaffing van het gebruikersdeel van de OZB op woningen via een hogere algemene uitkering uit het Gemeentefonds.³¹⁵ Bij de berekening is rekening gehouden met de inflatie en de ontwikkeling van het areaal (tot en met 2005).

Daarnaast is van grote invloed geweest de limitering van de tarieven van de OZB.³¹⁶ Gemeenten zaten voor wat de bekostigingsheffingen betreft grotendeels aan het kostenverhaalsplafond³¹⁷ en hadden nagenoeg geen mogelijkheden om via de OZB extra inkomsten te genereren ten behoeve van autonome taken (voorzieningsniveau). Inmiddels is de limitering van de tarieven van de OZB per 1 januari 2008 komen te vervallen.³¹⁸

De Raad voor de financiële verhoudingen heeft de Financiële-verhoudingswet 1997 geëvalueerd en eind 2007 hierover een rapport uitgebracht.³¹⁹ De Raad concludeert dat de Financiële-verhoudingswet 1997 op onderdelen moet worden aangepast. De belangrijkste voorgestelde wijzigingen en conclusies zijn:³²⁰

- Het in de wet vastleggen van uitgangspunten van financiële verhoudingen door de tekst van art. 2 Financiële-verhoudingswet 1997 te harmoniseren met art. 108, lid 3, Gemeentewet omdat de wet volgens de Raad niet altijd wordt nageleefd;
- Het in de Financiële-verhoudingswet 1997 opnemen van het recht op een lokaal belastinggebied omdat dit door (inter)nationale regelgeving onvoldoende wordt beschermd;
- Het in de Financiële-verhoudingswet 1997 opnemen van de uitgangspunten van de normeringssystematiek aangezien de huidige systematiek – ‘samen trap op, samen trap af’ – in iedere kabinetsperiode wordt herbevestigd doch niet in een wet is vastgelegd;
- Het aanscherpen van de criteria van de verdeelmaatstaven om de globaliteit van het verdeelstelsel te waarborgen;
- De fondsbeheerders moeten meer instrumenten krijgen om de naleving van de Financiële-verhoudingswet 1997 te borgen omdat uitgangspunten niet altijd worden nageleefd en hieraan geen consequenties zijn verbonden. Hierdoor bestaat volgens de Raad het risico dat dit gemeengoed wordt en dat daardoor de financiële verhoudingen ongemerkt wijzigen;
- Het onderzoeken van mogelijkheden tot herordening van het verdeelstelsel omdat de bedoelde globaliteit van het verdeelstelsel in het geding is gekomen door het grote aantal maatstaven (van 41 in 1997 naar 61 in 2007);
- Het opnieuw beoordelen of voor de uitzonderingspositie van de G4 nog gegronde redenen bestaan en of de positie van de G4 wel eerlijk is.

314 Wet van 23 december 2004, *Stb.* 2004, 743.

315 Wet van 22 december 2005, *Stb.* 2005, 725.

316 Deze wetswijziging wordt verderop in dit hoofdstuk uitgebreider behandeld.

317 Uit de Monitor inkomsten uit lokale heffingen (p. 15) volgt dat de reinigingsheffingen en de rioolrechten in 2005 een landelijk kostendeckingspercentage hadden van respectievelijk 91% en 87%. Deze Monitor is op 28 juni 2005 aan de Tweede kamer aangeboden en ter inzage gelegd. Tweede Kamer 2004-2005, 26 213, nr. 15. Uit de vaststelling van de begrotingsstaat van het Gemeentefonds voor het jaar 2008 volgt een kostendeckingspercentage voor de rioolrechten van 95%. Voor de reinigingsheffingen is geen percentage gegeven. Tweede Kamer 2007-2008, 31 200 hoofdstuk B, nr. 2, p. 30.

318 Wet van 12 december 2007, *Stb.* 2007, 570.

319 Raad voor de financiële verhoudingen, *Tien jaar financiële verhoudingen. Een evaluatie van de financiële-verhoudingswet 1997-2007*, 31 oktober 2007.

320 Rapport p. 9-10.

5.4 RAPPORTEN DIVERSE COMMISSIES

5.4.1 Inleiding

In de vorige eeuw hebben verschillende commissies betreffende de financiële verhouding in ruime zin tussen het Rijk en de gemeenten gerapporteerd. Deze rapportages hebben al dan niet tot wetswijzigingen geleid.

5.4.2 Rapport commissie-Oud

Op 18 januari 1946 is door de toenmalige ministers van Binnenlandse Zaken en van Financiën de Commissie inzake het herstel van de financiële zelfstandigheid van gemeenten en provinciën ingesteld (commissie-Oud). De commissie-Oud had tot taak maatregelen voor te bereiden tot herstel van de financiële zelfstandigheid van de gemeenten en provinciën, daarbij in het bijzonder aandacht schenkende aan de vraag;

- of bij de toenmalige taakverdeling tussen het Rijk, de provinciën en de gemeenten wijziging wenselijk en mogelijk was in de verdeling van de financiële lasten, dan wel, of ter wille van een betere financiële verhouding, wijziging van die taakverdeling noodzakelijk was;
- of het wenselijk was te streven naar inkrimping van het gemeentelijke budget door uitgaven van de gemeenten naar het Rijk over te hevelen.

Vanwege het feit dat het onmogelijk was om binnen korte tijd tot een op goede beginselen berustende en financieel uitvoerbare regeling tussen het Rijk en de gemeenten te komen, is door de commissie een aantal tussentijdse rapporten inzake noodvoorzieningen uitgebracht. Deze noodvoorzieningen beoogde noodzakelijke maatregelen te treffen teneinde de financieel onhoudbare toestand, die in en na de Tweede Wereldoorlog was ontstaan, te beëindigen. In het kader van dit onderzoek zullen slechts de financiële aspecten van de verhouding Rijk en gemeenten worden besproken.

De commissie-Oud heeft in haar uiteindelijke rapport in 1956³²¹ een oplossing voor de financiële verhouding Rijk en gemeenten gezocht die recht moest doen aan de zelfstandigheid van gemeenten. Voorwaarde voor zelfstandigheid van gemeenten is dat zij over een eigen belastinggebied beschikken. Vanwege verschillen tussen gemeenten in belastingcapaciteit is volgens de commissie een zekere nivellering in inkomsten noodzakelijk willen alle gemeenten hun taken naar behoren kunnen vervullen.³²² Reeds in 1929 werd met het instellen van het Gemeentefonds geconstateerd dat het eigen gemeentelijke belastinggebied niet de enige inkomstenbron van gemeenten kan zijn. Het Rijk en de gemeenten hebben niet ieder afzonderlijk bepaalde taken te behartigen. Overheidsbemoeiingen zijn complex en kunnen niet altijd principieel ten gunste van een bepaalde overheid worden afgebakend. Maatschappelijke en economische ontwikkelingen hebben tot gevolg gehad dat er niet te dulden aanmerkelijke onderlinge verschillen in belastingdruk en voorzieningenniveaus tussen gemeenten zijn ontstaan.

De financiële middelen die de overheid in haar geheel nodig heeft voor de uitoefening van taken maken een zeer groot deel uit van het nationale inkomen, waardoor verdeling tussen overheden tot op grote hoogte een zaak van het Rijk is. Slechts voor een onbelangrijk deel kan dit volgens de commissie-Oud aan gemeenten worden overgelaten. Om die reden dient volgens de commissie-Oud het eigen belastinggebied van gemeenten beperkt te zijn. Iedere gemeente dient in staat te zijn de taken in redelijkheid uit te voeren. Dit leidt tot een gedetailleerde financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten met een

321 Commissie-Oud, *Rapport betreffende een regeling van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten voor 1958 en volgende jaren*, 1956, Staatsdrukkerij- en uitgeverijbedrijf, Den Haag.

322 Commissie-Oud, aangehaald werk, p. 24.

nieuwe zelfstandigheid van gemeenten. Gemeenten dienen gezamenlijk en afzonderlijk in voldoende mate te beschikken over financiële middelen om taken uit te voeren. Tevens dient de toevloeiing van middelen zodanig plaats te vinden dat dit recht doet aan de eigen plaats van gemeenten in het staatsbestel en recht doet aan de eigen verantwoordelijkheid, en bovendien gemeenten in staat stelt financieel beleid op langere termijn te kunnen voeren. Vervolgens dienen er beletsels te zijn dat afzonderlijke gemeenten hun uitgaven zodanig opvoeren dat verdringing van middelen ten behoeve van andere gemeenten plaatsvindt. Grondgedachte is dat gemeenten in staat moeten zijn uit de centrale middelen de taken in redelijkheid te vervullen. Hierbij is het volgens de commissie-Oud niet noodzakelijk dat slechts financiering van afzonderlijke taken plaatsvindt. Dit brengt de zelfstandigheid van gemeenten in gevaar. Een algemene uitkering aanvullen met specifieke uitkeringen welke op de kosten van bepaalde taken zijn afgestemd, alsmede uitkeringen welke de belastingpotentie van gemeenten kunnen versterken, verdient de voorkeur.

Voor een beperkt belastinggebied voor gemeenten blijft plaats als sluitstuk op een stelsel van algemene en specifieke uitkeringen. Inkomsten uit gemeentelijke belastingen dienen voornamelijk om oneffenheden in de algemene en specifieke uitkeringen glad te trekken en om gemeentelijke initiatieven voor voorzieningen die niet in de uitkeringen zijn berekend, mogelijk te maken. Tevens bevordert een eigen belastinggebied het budgettaire verantwoordelijkheidsbesef waardoor op gemeentelijk niveau een afweging kan worden gemaakt tussen nut en offer. Hiervoor bepleit de commissie een uitbreiding van het in haar ogen uitgeholde belastinggebied van gemeenten met een woonplaatsbelasting. Het Gemeentefonds moest worden gevoed met een percentage van de opbrengst van rijksbelastingen. Hierdoor gaat de voeding van het fonds de algemene conjunctuurveranderingen en structuurwijzigingen volgen, zonder dat de begrotingspositie van het Rijk invloed uitoefent op die inkomsten.

Samengevat stelde de commissie-Oud de volgende oplossingen voor:

- a. instelling van een Gemeentefonds, waaruit de volgende uitkeringen worden gedaan:
 1. vooruitkeringen, in verband met:
 - de belastingpotentie;
 - de kosten van maatschappelijke steun;
 - de kosten van onderwijs; de laatste met de bedoeling deze zo mogelijk op de duur te vervangen door doeluitkeringen van het Rijk;
 2. een algemene uitkering;
- b. verbetering van de doeluitkeringen van het Rijk, in het bijzonder ook voor boven de reikwijdte van gemeenten uitgaande grote werken en voorzieningen;
- c. vergroting van het belastinggebied van de gemeenten door invoering van een woonplaatsbelasting.

5.4.3 Rapport commissie-Christiaanse

Op 1 juni 1981 is door de toenmalige staatssecretaris van Binnenlandse Zaken de Commissie inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten ingesteld (commissie-Christiaanse). Doel van deze commissie was de omvang, samenstelling en inhoud van het belastinggebied van provincies en gemeenten te onderzoeken en te adviseren over een mogelijke inkrimping van het rijksbelastinggebied ten gunste van het belastinggebied van provincies en gemeenten alsmede te onderzoeken en te adviseren of het formele belastingrecht aanpassing behoefde.

De commissie-Christiaanse heeft nagegaan welke omvang en samenstelling van de eigen inkomsten van lagere overheden mogelijk is. Dit is mede afhankelijk van de omvang en samenstelling van het takenpakket van lagere overheden. In het kader van dit onderzoek is niet van belang te bepalen wat de omvang en samenstelling van het gemeentelijke

belastinggebied dient te zijn. Wel is in dit kader van belang het door de commissie-Christiaanse gemaakte onderscheid naar algemene kenmerken tussen taken met de daarbij behorende voorkeur van bekostiging.³²³ De commissie-Christiaanse heeft geconstateerd dat mede vanwege de groei van de collectieve sector en de centralisatie van de belastingheffing, het gemeentelijke belastinggebied is ingekrompen tot een bescheiden vrije zoom.³²⁴ Niet alleen zijn de belastingen in relatieve omvang sterk afgenomen, doch ook de toepassing van prijzen, bijdragen en retributies is met de groei van de collectieve sector als bekostigingsmethoden in relatieve betekenis afgenomen.

De commissie-Christiaanse hecht vanwege het budgettaire beleid van afzonderlijke overheden en vanwege het financiële verhoudingsstelsel tussen overheden waarde aan een zelfstandig lokaal belastinggebied om de volgende redenen³²⁵;

- de allocatieve functie van de vrije zoom waardoor op basis van voorzieningen met de daarbij behorende gevolgen voor de belastingdruk een goede afweging wordt gemaakt. Immers, vanwege democratische besluitvorming kunnen op lokaal niveau ten aanzien van voorzieningen met de daarbij behorende offerbereidheid, voorkeuren kenbaar worden gemaakt. Dit leidt tot vergroting van het budgettaire verantwoordelijkheidsbesef. Hierbij speelt het profijtbeginnsel een rol aangezien op lokaal niveau inzicht bestaat op welke wijze en in hoeverre gebruikers van voorzieningen aan bekostiging kunnen bijdragen;
- de bufferfunctie van de vrije zoom waardoor, bij onvermijdelijke onvolkomenheden in de verdeling van de algemene en specifieke uitkeringen, tegenvallers kunnen worden opgevangen;
- het decentralisatiestreven van de rijksoverheid wat volgens de commissie gepaard dient te gaan met het bestaan van een zelfstandig lokaal belastinggebied.

Optimale allocatie van middelen wordt in beginsel bereikt door bekostiging via prijzen. In dat geval worden marginale kosten afgewogen tegenover marginale opbrengsten en hebben individuen in beginsel keuzevrijheid. Collectieve goederen die de gemeenschap als geheel toekomen, kunnen echter niet via prijzen worden bekostigd omdat deze niet aan individuen kunnen worden toegerekend. Het ligt volgens de commissie voor de hand deze via belastingen te bekostigen.

Bij quasi-collectieve goederen (gecollectiveerde marktgoederen) is bekostiging via prijzen – deze goederen kunnen aan individuen worden toegerekend – en belastingen in beginsel mogelijk. Bij bekostiging via belastingen kan zich het probleem voordoen dat de kring van gebruikers (profijs-trekkers) niet samenvalt met de kring van belastingbetalers (bijvoorbeeld centrumgemeenten). Daarom kan er voor worden gekozen om de bekostiging via belastingen te laten verlopen. Hiervoor gelden op grond van optimale allocatie³²⁶ de volgende motieven;

- bepaalde voorzieningen werpen een zodanig nut af voor de gemeenschap als geheel, dat gehele of gedeeltelijke verschaffing buiten de markt om gerechtvaardigd is (extern-effectenmotief);
- de kosten van uitsluiting en inning bij het prijsmechanisme kunnen te hoog zijn (kostenmotief);
- het economische nut dat individuen aan een goed toekennen is – al dan niet tijdelijk – geringer dan die van de overheid (merit-goodmotief);
- het overbruggen van financieringsknelpunten of schaalvoordelen te scheppen (knelpunten- of ontwikkelingsmotief);

323 Commissie inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, *Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten*, Staatsuitgeverij, Den Haag, juli 1983, p. 19, beter bekend als commissie-Christiaanse.

324 Commissie-Christiaanse, aangehaald werk, p. 5.

325 Commissie-Christiaanse, aangehaald werk, p. 5.

326 Commissie-Christiaanse, aangehaald werk, p. 11.

- het gevaar dat lokale overheden met het bekostigen via prijzen in strijd handelen met de macro-economische doelstelling van de centrale overheid.

Wanneer bekostiging via prijzen om wat voor reden dan ook niet mogelijk is of niet wenselijk is, dan moet volgens de commissie-Christiaanse worden gezocht naar andere – niet zijnde belastingen – bekostigingsvormen. Hiervoor kan worden gedacht aan bijdragen of retributies. Met bijdragen of retributies wordt in mindere mate met het prijsmechanisme invloed op de allocatie uitgeoefend. Immers, hiermee wordt op globale wijze de kosten van een voorziening over de gebruikers omgeslagen. In vergelijking met bekostiging via belastingen hebben bijdragen en retributies als voordeel dat de kring van betalers samenvalt met de kring van gebruikers. Ook bestaat de mogelijkheid dat elke voorziening zorgdraagt voor de eigen bekostiging. Dit bevordert in beginsel een doelmatige productiewijze en wordt via de tariefstelling een maatschappelijk verantwoord gebruik afgedwongen. Bekostiging via bijdragen of retributies kan worden gekenschetst als ‘publiekrechtelijk kostenverhaal’. Dit heeft als gevolg dat met bijdragen en retributies niet meer mag worden verhaald dan de kosten die met een voorziening verband houden. Het bepalen welke kosten wel en welke kosten niet met een voorziening verband houden kan problemen opleveren.

Wanneer bekostiging niet via prijzen dan wel bijdragen of retributies kan verlopen, kan, wanneer voorzieningen het lokale belang niet te boven gaan, bekostiging via lokale belastingen verlopen. Immers, vanuit allocatief oogpunt kunnen lokale voorzieningen volgens de commissie het beste tegen de lokale offers worden afgewogen. Indien voorzieningen de samenleving als geheel meer oplevert dan de lokale gemeenschap, zullen individuen niet altijd bereid zijn de volledige kosten van die voorzieningen te dragen met als gevolg dat die voorzieningen niet optimaal tot stand worden gebracht. Er dient in dat geval naar een andere bekostigingswijze – dat wil zeggen bekostiging uit rijksmiddelen – te worden gezocht.

De commissie-Christiaanse heeft op basis van op de allocatietheorie gebaseerde uitgangspunten met betrekking tot bekostiging van lokale voorzieningen de volgende indeling gemaakt:

1. Naar de mate waarbij de daarmee samenhangende kosten aan gebruikers zijn toe te rekenen, met een nadere onderscheiding naar:
 - taken waarvan de kosten geheel of ten dele aan de gebruikers individueel dan wel aan (een) groep(en) zijn toe te rekenen;
 - taken waarvan de kosten noch individueel noch aan een groep gebruikers zijn toe te rekenen.

Taken die onder de eerste categorie vallen lenen zich volgens de commissie het duidelijkst voor toepassing van de profijtgedachte waardoor bekostiging via prijzen/bijdragen/retributies (kostenverhaal op individuele gebruikers) de voorkeur heeft. Taken die onder de tweede categorie vallen zijn zuiver collectieve voorzieningen en dienen volgens de commissie uit rijks- dan wel lokale belastingen te worden bekostigd.

2. Naar de overheidslaag die het initiatief tot het uitvoeren van de desbetreffende taak heeft, met een nadere onderscheiding naar:
 - taken die door de lagere overheid op eigen initiatief worden uitgevoerd (autonome taken);
 - taken die aan de lagere overheid worden opgelegd.

Indien taken op eigen initiatief worden uitgevoerd ligt het volgens het beginsel ‘wie bepaalt, betaalt’ voor de hand dat deze uit eigen middelen (prijzen/bijdragen/retributies/belastingen) worden bekostigd. Indien medebewindstaken worden opgelegd dient bekostiging bij voorkeur via de rijksoverheid te verlopen.

3. Naar het ruimtelijke bereik van de taak, met een nadere onderscheiding naar:

- taken die primair van lokaal dan wel regionaal belang zijn;
- taken die vooral van meer dan lokaal dan wel regionaal belang zijn.

Indien taken primair van lokaal belang zijn dan moet volgens de commissie het lokale nut tegen de lokale opoffering worden afgewogen. Omdat hierbij spill-over effecten ontbreken, ligt bekostiging uit de algemene uitkering niet voor de hand. Indien wel spill-over effecten aanwezig zijn ligt bekostiging via prijzen voor de hand. Indien bij omvangrijke spill-over effecten bekostiging via prijzen niet mogelijk is, kan bekostiging via rijksbelastingen (algemene uitkering), dan wel in laatste instantie via specifieke uitkeringen.

Bovenstaande bekostigingsmethoden heeft de commissie-Christiaanse met een voorkeursvolgorde in een schema³²⁷ gevat.

	Taken van gemeentelijk belang		Taken van gemeenteoverstijgend belang	
	Taken op initiatief van gemeente	Opgelegde taken	Taken op initiatief van gemeente	Opgelegde taken
Kosten toe te rekenen aan individu dan wel aan wijsbare groep	1. prijs/bijdrage/retributie	1. prijs/bijdrage/retributie	1. prijs/bijdrage/retributie	1. prijs/bijdrage/retributie
	2. eigen belasting	2. algemene uitkering	2. algemene uitkering	2. algemene uitkering
		3. specifieke uitkering		3. specifieke uitkering
Kosten niet toe te rekenen aan individu dan wel aan wijsbare groep	1. eigen belasting	1. algemene uitkering	1. algemene uitkering	1. algemene uitkering
		2. specifieke uitkering	2. specifieke uitkering	2. specifieke uitkering

Aan de omvang van een eigen belastinggebied van gemeenten gelden volgens de commissie-Christiaanse in navolging van de commissie-Oud, twee randvoorwaarden. De eerste randvoorwaarde is dat als verschillen in belastingdruk tussen gemeenten een gevolg zijn van verschillend voorzieningenniveau, dit aanvaardbaar is. Dit is anders als de belastingdruk in dat geval een gevolg is van belastingcapaciteit. Dit doet zich bijvoorbeeld bij de OZB voor indien bij lage waarden van onroerende zaken binnen een gemeente hogere tarieven dienen te worden gehanteerd om een bepaalde opbrengst te genereren. In die situatie moet de rijksoverheid compenseren met een verhoging van de algemene en of specifieke uitkeringen. De tweede randvoorwaarde is dat gemeenten niet een dusdanig belastinggebied hebben dat zij daarmee conjunctuurbeleid (kunnen) voeren aangezien

327 Commissie-Christiaanse, aangehaald werk, p. 21.

dat een taak is van het Rijk. De commissie-Christiaanse komt tot de volgende aanbevelingen:

- Het schrappen van de oppervlaktemaatstaf van de OZB en uniformering van de waardemaatstaf en centrale waardevaststelling en -registratie;
- Het explicieter regelen in de wet van het begrip ‘gebruik’;
- Het afschaffen van de koppeling van de opbrengst van de OZB aan de uitkering van het Gemeentefonds (limieten);
- Het afschaffen van de vrijstelling van de gebruikers-OZB van woningen;
- Het opnemen van een verbod van heffing naar draagkracht voor gemeenten³²⁸;
- Het samenvoegen van de baatbelasting en de bouwgrondbelasting tot een baatbelasting ‘nieuwe stijl’;
- Het samenvoegen van de woonforensenbelasting en de toeristenbelasting tot een nieuwe verblijfsbelasting;
- Bij het heffen van hondenbelasting de perceptiekosten betrekken;
- De leges en andere rechten duidelijker in de wettekst regelen;
- Het afschaffen van de bevoegdheid tot het maken van ‘matige winst’ bij de leges en de andere rechten;
- Het opnemen van afzonderlijke bepalingen ten behoeve van de rioolrechten en de reinigingsrechten, waarbij de rioolrechten alleen van gebruikers moeten worden gegeven;
- De invoering van een afzonderlijke recreatiebelasting en in verband daarmee het afschaffen van de vermakelijkhedenrechten;
- Het handhaven van het preventieve toezicht door de Kroon.

5.4.4 Rapport commissie-De Kam

Op 9 maart 1992 zijn door de toenmalige staatssecretarissen van Binnenlandse Zaken en Financiën, de Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden ingesteld (commissie-De Kam).³²⁹ De commissie had tot taak te bezien op welke wijze, via een substantiële vergroting van het relatieve aandeel van de eigen middelen in het totaal van de inkomsten van gemeenten en provincies, kan worden bijgedragen aan vergroting van de financiële verantwoordelijkheid van gemeenten en provincies. Hierbij diende tevens aandacht te worden geschonken aan de gevolgen van de ontwikkeling van regionale vormen van bestuur en de relaties daarvan met het eigen belastinggebied van gemeenten, regionale besturen en provincies. Mede in het licht van het voorgaande dienden mogelijkheden te worden onderzocht om rijksbelastingen om te zetten in bestaande of nieuwe gemeentelijke respectievelijk provinciale belastingen in samenhang daarmee te verhogen respectievelijk in te voeren.³³⁰

De commissie-De Kam overweegt dat bij een taakafbakening tussen verschillende overheden het ruimtelijke bereik van overheidshandelen richtsnoer is. Beleid dat voornamelijk lokale belangen dient moet in beginsel aan gemeenten worden overgelaten. Hierdoor is voor stabilisatie- en verdelingsbeleid voor gemeenten geen plaats meer. Bij de voortbrenging van overheidsvoorzieningen beschikken gemeenten wel over meer mogelijkheden om beleid te voeren aangezien het profijt in ruimtelijk opzicht beperkt is. In dit beleid kunnen gemeenten niet volledig vrij zijn omdat in dat geval te grote verschillen in voorzieningenniveau tussen gemeenten kunnen ontstaan. Het Rijk dient ervoor te zorgen dat in alle gemeenten een bepaald minimumniveau aan voorzieningen aanwezig kan zijn.

328 De commissie-Christiaanse is echter ook van mening is dat de draagkrachtgedachte op het niveau van de gemeente slechts op beperkte schaal plaatsvindt.

329 Rapport commissie verruiming eigen middelen lagere overheden, *Belastingen omlaag*, Ministerie van Binnenlandse Zaken, Den Haag, augustus 1992, beter bekend als commissie-De Kam.

330 Instellingsbeschikking, Ministerie van Binnenlandse Zaken, 9 maart 1992, Den Haag.

Hiervoor dient tussen gemeenten te worden herverdeeld. Via regelgeving en financiering is het Rijk grote invloed gaan uitoefenen op het voorzieningenniveau van gemeenten.

Regelingen die door het Rijk worden bekostigd stimuleren niet het kostenbewustzijn bij gemeenten. Free-ridergedrag dient volgens de commissie niet te worden gestimuleerd. Indien inwoners profijt hebben van een voorziening moeten zij voor de bekostiging zorgdragen. Hierdoor vindt op optimale wijze allocatie van middelen plaats. Gemeentegrenzen zijn historisch bepaald en het probleem hierbij is dat het bereik van gemeentelijke voorzieningen de gemeentegrenzen kunnen overschrijden en visa versa. Hierdoor kan aan niet-ingezetenen een hogere prijs in rekening worden gebracht, dan wel het laten bijdragen via belastingen die door niet-ingezetenen worden opgebracht zoals de toeristen- en de forensenbelasting. Ook kunnen omliggende gemeenten bijdragen in de kosten van een voorziening (horizontale compensatie) dan wel het Rijk laten bijdragen in de kosten (verticale compensatie).³³¹

Bekostiging van collectieve goederen dient in beginsel plaats te vinden via inwoners van het gebied dat met het bereik van die collectieve goederen samenvalt. Dit pleit volgens de commissie-De Kam voor een eigen belastinggebied van gemeenten. Indien het bereik van voorzieningen groter is dan de kring van betalers is het gevolg dat deze voorzieningen voor de gebruikers te duur zijn (te weinig gebruikers dienen voor bekostiging zorg te dragen, de zogenoemde 'overloop' van gebruik). Indien het bereik van voorzieningen kleiner is dan de kring van betalers is het gevolg dat deze voorzieningen voor de gebruikers te goedkoop zijn (de zogenoemde 'overloop' van belastingen). Voor bekostiging van individuele goederen ter zake waarvan aanwijsbare gebruikers kunnen worden aangewezen zijn profijtheffingen volgens de commissie-De Kam het meest geschikt. Vanwege de mobiliteit van kapitaal en arbeid kan een systeem van bekostiging van voorzieningen gedragsreacties oproepen. Verplaatsingen kunnen zich voordoen naar die gemeente waar ten aanzien van relevante voorzieningen zo veel mogelijk overloop van belastingen plaatsvindt en zo min mogelijk overloop van gebruik van voorzieningen.

De commissie-De Kam geeft een aantal argumenten ten gunste van een ruimer eigen belastinggebied van gemeenten:

- allocatie; gemeenten zijn ten gevolge van een ruimer belastinggebied in staat die voorzieningen aan te bieden die overeenkomt met de voorkeur van het gemeentelijke electoraat;
- budgettair verantwoordelijkheidsbesef; indien gemeenten een groter deel van hun uitgaven uit eigen middelen moeten dekken mag een groter financieel verantwoordelijkheidsbesef worden verwacht dan indien gemeenten terug kunnen vallen op het Rijk;
- keuzevrijheid burgers en bedrijven; indien de belastingdruk tussen gemeenten uiteenloopt, kan fiscale migratie plaatsvinden naar gemeenten met een bepaalde belastingdruk dan wel voorzieningenniveau. Dit zal de welvaart vergroten aangezien economische actoren in beginsel zelf het beste weten wat zij willen;
- decentralisatie; gemeenten zijn ten gevolge van een ruimer belastinggebied in staat voorzieningen aan te bieden. Dit kan een impuls geven aan decentralisatie;
- democratie; de lokale democratie zal worden bevorderd indien voor inwoners zichtbaar is dat beslissingen ter zake van bekostiging van voorzieningen op gemeentelijk niveau worden genomen. Dit vergroot de betrokkenheid door op enigerlei wijze aan politieke besluitvorming deel te nemen;
- uitruil belastingen; indien rijksbelastingen worden verlaagd en gemeentelijke belastingen verhoogd leidt dat tot 'window-dressing', bij internationale vergelijkingen worden voornamelijk de rijksbelastingen betrokken.

De commissie-De Kam heeft ook een aantal argumenten ten nadele van een ruimer eigen belastinggebied van gemeenten;

331 Commissie-De Kam, aangehaald werk, p. 21.

- conjuncturele fluctuaties; indien het gemeentelijke belastinggebied substantieel wordt verhoogd dan kan dit sterkere conjuncturele fluctuaties van de nationale bedrijvigheid tot gevolg hebben aangezien het voor het Rijk moeilijker wordt om de economie te stabiliseren;
- inkomensbeleid; indien het gemeentelijke belastinggebied substantieel wordt verhoogd kan dit tot gevolg hebben dat het rijksinkomensbeleid wordt doorkruist omdat gemeenten andere belangen hebben;
- voorzieningenniveau; indien het gemeentelijke belastinggebied substantieel wordt verhoogd dan kan dit tot gevolg hebben dat voorzieningenniveaus tussen gemeenten teveel uiteen gaan lopen;
- overlopen voorzieningen/belastingen; indien het gemeentelijke belastinggebied substantieel wordt verhoogd dan kan dit tot gevolg hebben dat onevenwichtigheden zich voordoen indien woon- en voorzieningengemeente verschillen;
- belastingdruk; indien het gemeentelijke belastinggebied substantieel wordt verhoogd met een onevenredige daling van de rijksbelastingdruk dan stijgt per saldo het macropoort van belastingen.

De commissie stelt – zonder hiervoor argumenten te geven – dat een verruiming van het gemeentelijke belastinggebied f 5 miljard kan bedragen. De elementen waar een verruiming aan dient te voldoen – waarvan niet alle elementen hetzelfde gewicht hebben en tussen de elementen zelfs spanning kan bestaan – zijn volgens de commissie;

- redelijke, stabiele opbrengst mede dankzij een brede heffingsgrondslag;
- praktische uitvoerbaarheid en acceptabele uitvoeringskosten;
- herkenbaarheid;
- aanvaardbare economische gevolgen;
- maatschappelijke aanvaarding (belastingweerstand);
- passend binnen de bestuurlijke verhoudingen;
- bescheiden verdeeleeffecten.

Naast overdracht van dan wel opcenten op rijksbelastingen ten gunste van gemeenten stelt de commissie-De Kam onder andere – niet alle tezamen in te voeren – voor om onroerende zaken als uniek heffingsobject aan gemeenten toe te delen en invoering van een ingezetenen-, bouwsom-, arbeidsplaatsen-, werkforensen- en een pleziervaartbelastingen. Het Rijk moet volgens de commissie-De Kam terugtreden door te korten op de overdrachten – met een voorkeur voor korting op de specifieke uitkeringen – aan gemeenten.

5.4.5 Rapport Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden

5.4.5.1 Inhoud rapport

De Vereniging van Nederlandse Gemeenten heeft het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden opdracht gegeven onderzoek te verrichten naar de gemeentelijke belastingheffing aan het begin van de 21e eeuw. In mei 2001 heeft het onderzoeksteam, dat onder leiding stond van prof.dr. J.A. Monsma, gerapporteerd.³³² Onderzoeksvraag was of het gemeentelijke heffingsinstrumentarium in voldoende mate was toegesneden op de maatschappelijke verhoudingen nu en in de toekomst. Dit onderzoek moest resulteren in een inventarisatie van knelpunten en waar nodig voorstellen tot verbetering bevatten. Hierbij is uitgegaan van een substantieel belastinggebied en dat de kern van gemeentelijke belastingen moest blijven gelegen in heffingen die met onroerende zaken samenhangen en dat van een gesloten stelsel van gemeentelijke belastingen moest worden uitgegaan.

332 Rapport *Gemeentelijke belastingen in de 21e eeuw, heffing op goede grond(slag)*, Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden, 4 juli 2001.

Het onderzoeksteam is van oordeel dat sinds de jaren tachtig van de twintigste eeuw sprake was van een verdergaande decentralisatie van taken zonder een gelijktijdige grotere financiële zelfstandigheid van gemeenten. De groei van de opbrengst van gemeentelijke belastingen heeft bestaan uit een autonome groei van bestaande belastingen en niet door uitbreiding daarvan. Tevens is geconcludeerd dat met de Financiële-verhoudingswet 1997 het gemeentelijke belastinggebied daarin is geïntegreerd en dat heeft een vermindering teweeg gebracht van de zelfstandige betekenis van het gemeentelijke belastinggebied. Hierdoor is de belastingcapaciteit tussen gemeenten meer geëgaliseerd. Afhankelijk van de zogenoemde belastingcapaciteit wordt een aftrek op de uitkering uit het Gemeentefonds toegepast. De allocatiefunctie van het gemeentelijke belastinggebied is daardoor meer naar de achtergrond verschoven. Vergroting van het gemeentelijke belastinggebied is om die reden alleen zinvol via het invoeren van een tweede algemene inkomstenverwervende belasting naast de OZB die niet in de vereveningssystematiek van het Gemeentefonds wordt betrokken.

Vervolgens constateert het onderzoeksteam dat in het kader van vergroening van het gemeentelijke belastingstelsel dit stelsel al belangrijke groene aspecten bevat (bijvoorbeeld rioolrechten, reinigingsheffingen en hondenbelasting). Het groene aspect bestaat volgens het onderzoeksteam hierin dat milieukosten met deze heffingen worden verhaalld in plaats van via de algemene inkomstenverwervende belastingen. Van een eventuele milieukorting op de WOZ-waarde is het onderzoeksteam geen voorstander vanwege doelmatigheid en aantasting van de objectiviteit van het waardebegrip van de OZB.

Daarnaast stelt het onderzoeksteam voor om naast de bestaande OZB van eigenaren en die van gebruikers te komen tot een nadere splitsing van beide belastingen in een OZB op woningen en één op niet-woningen. Hiermee wordt recht gedaan aan de feitelijk reeds ontstane situatie als gevolg van de mogelijkheden van tariefdifferentiatie. De heffingsmaatstaf moet ongewijzigd blijven, zij het dat de meeste waarderings- en heffingsuitzonderingen evenals het waarderingsvoorschrift van rijksmonumenten, volgens het onderzoeksteam moeten vervallen. Dit doet recht aan het objectieve karakter van de OZB en hierdoor kan het tarief substantieel worden verlaagd. Tevens moet de gebruikersbelasting niet-woningen in de eigenarenbelasting op niet-woningen worden geïncorporeerd.

Voor wat de baatbelasting betreft concludeert het onderzoeksteam deze belasting op onderdelen te modificeren, namelijk verduidelijken van de gebiedsomschrijving in het bekostigingsbesluit, een niet-limitatieve opsomming van voorzieningen en codificatie van een aantal heffingsmaatstaven. Daarnaast is het onderzoeksteam van mening dat de forensen- en de toeristenbelasting evenals de gemakkelikhedenrechten moeten worden afgeschaft onder gelijktijdige invoering van een recreatiebelasting. Tevens moeten de rioolrechten worden omgezet in een rioolbelasting en slechts worden geheven van gebruikers van aangesloten eigendommen op basis van hoeveelheid ingenomen water, mede vanwege het feit dat de gemeentelijke riolering steeds meer trekken heeft gekregen van een collectief goed. Tevens moet in verband met de acceptatiegraad de hondenbelasting worden omgevormd tot een bestemmingsbelasting, mede gezien de perceptiekosten.

Voor wat de overige rechten betreft is het onderzoeksteam van mening dat – op basis van nader uit te voeren onderzoek – de heffingsmaatstaven moeten worden geüniformeerd. De bestaande verschillen tussen gemeenten op dit punt leidt in de praktijk vaak tot onbegrip. Hierbij is het onderzoeksteam wel van mening dat de verschillen hun oorsprong vinden in de gemeentelijke autonomie op dit punt.

Het onderzoeksteam constateert dat er een verschuiving valt waar te nemen van heffing van bestemmingsbelastingen naar algemene inkomstenverwervende belastingen. Dit laatste vanwege risico's van onverbindendheid van belastingverordeningen. Het onderzoeksteam is hier geen voorstander van uit oogpunt van herkenbaarheid en kostenallocatie.

tie die volgt uit de zogenoemde bekostigingsvoorkeursvolgorde, en ook vanwege – indien gewenst – het nastreven van vergroening. De bekostigingsvoorkeursvolgorde houdt in – waar mogelijk – de kosten te laten neerslaan waar zij worden veroorzaakt (kostenallocatie).

5.4.5.2 Standpunt Vereniging van Nederlandse Gemeenten

Algemeen

Het rapport 'Gemeentelijke belastingen in de 21e eeuw; Heffing op goede grondslag' is voor de Vereniging van Nederlandse Gemeenten een fundament geweest voor een nadere gedachtevorming omtrent de vraag of het gemeentelijke belastinginstrumentarium in voldoende mate is toegesneden op maatschappelijke verhoudingen. Uitgangspunt is het bestaan van een substantieel gemeentelijk belastinggebied, doch de omvang van het huidige belastinggebied is niet ter discussie gesteld. Gemeentelijke belastingen zijn volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten om verschillende redenen van belang:

- voor de bekostiging van autonoom beleid;
- als buffer wegens onvolkomenheden in de uitkeringen uit het Gemeentefonds;
- ten behoeve van betrokkenheid van burgers bij gemeentelijk overheidsbeleid.

Daarnaast is de Vereniging van Nederlandse Gemeenten van mening dat een open gemeentelijk belastinggebied ideaal is doch praktisch niet haalbaar is. Haalbaar is volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten wel een versoepeling binnen het gesloten stelsel om binnen dit stelsel te experimenteren (experimenteerbepaling). Voor verdere vergroening is de Vereniging van Nederlandse Gemeenten geen voorstander mede gelet op de geringe effecten, doch wel voor een pluriform stelsel (mix) van gemeentelijke belastingen om de belastingdruk rechtvaardig te verdelen. Daarnaast is de Vereniging van Nederlandse Gemeenten van mening dat de risico's van gevolgen van fouten bij het vormgeven van belastingen soms onevenredig bij gemeenten liggen.

Onroerendezaakbelastingen (OZB)

De Vereniging van Nederlandse Gemeenten is een voorstander van vier afzonderlijke OZB's; twee voor de gebruikers (één voor woningen en één voor niet-woningen) en twee voor de eigenaren (één voor woningen en één voor niet-woningen) in verband met een vergrote beleidsvrijheid moeten de eigenaren- en de gebruikersbelasting formeel worden gesplitst in afzonderlijke belastingen. Hierbij moet de gebruikersbelasting van niet-woningen van de eigenaar worden geheven. Dit geldt niet voor de gebruikersbelasting op woningen vanwege het brede draagvlak en democratische legitimatie.

De waarde als heffingsmaatstaf voor gebruikers ligt volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten niet voor de hand doch een alternatief ontbreekt. Daarnaast overweegt de Vereniging van Nederlandse Gemeenten dat de gemeente meer nog dan thans bevoegd moet blijven om vrijstellingen in te voeren en moet het verplichtende karakter van de Gemeentewet om vrij te moeten stellen grotendeels komen te vervallen. Een aantal verplichte vrijstellingen moet worden afgeschaft vanwege het feit dat deze niet in de OZB passen. Daarnaast moet volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten de waarderingscyclus worden verkort.

Overige heffingen

De Vereniging van Nederlandse Gemeenten is voorstander van het harmoniseren van de objectafbakening op basis van de Wet waardering onroerende zaken en het begrip 'gebruik'. De roerende woon- en bedrijfsbelastingen moeten worden afgeschaft onder gelijktijdige invoering van een wetsfictie dat de voorwerpen van de belasting die nu onder die belastingen vallen voortaan onder de OZB vallen. De baatbelasting moet voor wat de risico's voor gemeenten betreft worden aangepast. Hierbij kan volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten worden gedacht aan het gevolg van het niet als gebaat aanmer-

ken van een object in het bekostigingsbesluit waardoor nooit meer baatbelasting kan worden geheven. De slaapforensenbelasting kan worden afgeschaft en een verblijfsbelasting kan – nadat een onderzoek naar de voor- en nadelen is uitgevoerd – worden ingevoerd ter vervanging van de woonforensen- en toeristenbelasting. De parkeerbelastingen dienen volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten in de huidige vorm te blijven bestaan omdat deze belastingen een nuttige bijdrage leveren aan het reguleren van parkeergedrag. De Vereniging van Nederlandse Gemeenten is geen voorstander om de hondenbelasting om te vormen tot een bestemmingsbelasting vanwege het feit dat met deze belasting ook kan worden gereguleerd. De Vereniging van Nederlandse Gemeenten is eveneens geen voorstander van het afschaffen van de reclame- en de precariobelasting.

De Vereniging van Nederlandse Gemeenten is een voorstander om het rioolrecht om te vormen tot een rioobelasting doch niet van het beperken van de belastingplicht tot de gebruikers. Een ander voordeel volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten is dat kleine fouten bij de differentiatie of kostentoerekening bij een rioobelasting niet tot onaanvaardbare gevolgen leiden. Voor wat de reinigingsrechten betreft worden door de Vereniging van Nederlandse Gemeenten geen opmerkingen gemaakt en voor wat een eventueel onderzoek naar de heffingsmaatstaven van de rechten betreft – in het bijzonder de leges – zal dit volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten niet tot nieuwe inzichten leiden. Vervolgens is de Vereniging van Nederlandse Gemeenten een voorstander van het nader uitwerken van een ondernemings- en een vermogensbelasting doch niet van een ingezetenenheffing. Indien tot afschaffing van de OZB wordt besloten, dan moet hiervoor in de plaats de overdrachtsbelasting naar gemeenten worden overgeheveld. Over de eventuele invoering van een soort grondexploitatieheffing laat de Vereniging van Nederlandse Gemeenten zich niet uit.

5.4.6 Rapport vergroening van het fiscale en financiële stelsel; mogelijkheden voor gemeenten en provincies

Naarmate het belang van het milieu steeds meer wordt onderkend klinkt regelmatig de roep om vergroening van fiscale stelsels. Het onderhavige rapport ziet op het inventariseren van bestaande en nieuwe vergroeningsmogelijkheden in het fiscale en financiële stelsel van onder andere gemeenten en is bedoeld om aanbevelingen hieromtrent te geven.³³³ Daarnaast is onderzocht of aanpassing van wet- en regelgeving hiervoor noodzakelijk is. De bruikbaarheid van het belastingstelsel is beoordeeld op milieueffectiviteit, uitvoeringsaspecten en lokaal draagvlak voor invoering. Op basis van deze uitgangspunten volgen uit dit rapport voor gemeenten de volgende kansrijke maatregelen.³³⁴

1. Betaald parkeren en differentiatie van parkeertarieven

Dit is een effectief middel om de parkeerdruk in bepaalde gebieden te verlagen. De parkeerbelasting heeft aantoonbare effecten op de spreiding van verkeer en afremmen van de groei van het gemotoriseerde vervoer. Differentiëren van de parkeertarieven naar ruimtebeslag of milieuklasse van de auto kan volgens de opstellers als een kansrijke lokale vergroeningsoptie worden gezien. De parkeerapparatuur dient hiervoor te worden aangepast hetgeen volgens het rapport duur en tijdrovend is. Om die reden wordt in het rapport voorgesteld om vooralsnog te starten bij de vergunningsbelasting.

333 M.J. Blom, R.A.A. Schillemans, B.H. Boon en F.J. Rooijers, *Vergroening van het fiscale en financiële stelsel; Mogelijkheden voor gemeenten en provincies*, Delft, CE, 2004. Dit rapport wordt uitgebreider besproken in hoofdstuk 10.

334 Rapport aangehaald werk, p. 52.

2. Gedifferentieerde tarieven (Diftar)³³⁵

Dit is tevens een effectief middel om het afvalaanbod te reguleren. Dit wordt volgens de opstellers al door 25% van de gemeenten gehanteerd en afhankelijk van het gekozen systeem leidt dit tot 15% tot 40% daling van het aanbod van restafval. Diftar kan een belangrijke bijdrage leveren om het afvalaanbod te reguleren maar volgens de opstellers dient aandacht te worden geschonken aan het tegengaan van fraude en ongewenst ontwijkgedrag (afvaltoerisme). In het bijzonder in achterstandswijken van verstedelijkte gebieden komt dit gedrag relatief veel voor.

3. Opnemen van milieuparagraaf in de concessies openbaar vervoer

In de openbare aanbesteding van het gemeentelijke en regionale vervoer kan volgens de opstellers milieu ook een rol spelen door een milieuparagraaf in de concessies van het openbaar vervoer op te nemen. Een dergelijke milieuparagraaf kan eisen bevatten betreffende emissies van voertuigen, de verplichting van gebruik van roetfilters en dergelijke. Een dergelijke maatregel kan volgens het rapport eenvoudig worden ingevoerd met substantiële effecten.

5.4.7 Advies commissie-Eenhoorn

De Stuurgroep verkenning decentraal belastinggebied³³⁶ (commissie-Eenhoorn) heeft een advies opgesteld inzake onder andere het gemeentelijke belastinggebied mede in het licht van het voornemen (destijds) tot afschaffen van de gebruikers-OZB op woningen.³³⁷ Tussen overheden dreigt volgens de commissie-Eenhoorn een meningsverschil over verantwoordelijkheden over de lokale belastingheffing. De commissie-Eenhoorn heeft zich niet inhoudelijk over het voornemen uitgelaten maar wel geconstateerd dat de OZB voor gemeenten bestaansrecht heeft. Het ter discussie stellen van de OZB kan volgens de commissie-Eenhoorn van invloed zijn op de Wet waardering onroerende zaken. Indien de OZB uiteindelijk volledig verdwijnt dan voeren gemeenten de Wet waardering onroerende zaken niet meer voor zichzelf uit. Het bestaansrecht van de Wet waardering onroerende zaken kan dan ter discussie worden gesteld wat in strijd is met de gedachte juist te komen tot een breder gebruik van WOZ-waarden en van WOZ-gegevens.

De commissie-Eenhoorn heeft de focus gelegd op invoering van opcenten op de loon- en inkomstenbelasting als belangrijkste algemene inkomstenverwervende belasting voor gemeenten omdat daarmee de democratische legitimatie en bufferfunctie – net als bij de OZB – beter tot hun recht komen. Daarnaast is uitgegaan van eventuele uitbreiding van het gemeentelijke belastingdomein en een aanvaardbare hoogte van de perceptiekosten. Uiteindelijk adviseert de commissie-Eenhoorn om naast de nog bestaande OZB te komen tot opcenten op de loon- en inkomstenbelasting waardoor een belastingschuif zal plaatsvinden van het Rijk naar de gemeenten. Hiermee samenhangend moet een verlaging van uitkeringen uit het Gemeentefonds plaatsvinden waardoor dit dus budgettair neutraal kan plaatsvinden.

335 De diftar-methode bij de afvalstoffenheffing hanteren houdt in dat de heffingsmaatstaf afhankelijk is van de hoeveelheid aangeboden afval.

336 Advies Stuurgroep verkenning decentraal belastinggebied, *Lokale belastingen: meer, beheer!*, Den Haag, 18 mei 2005, beter bekend als de commissie-Eenhoorn.

337 De commissie-Eenhoorn heeft tevens aanbevelingen gedaan betreffende de overige gemeentelijke belastingen. Deze blijven in deze paragraaf buiten beschouwing.

De commissie-Eenhoorn gaat uit van twee scenario's. Het eerste scenario is een vaste opslag verwerkt in loonbelastingtabellen waarbij het Rijk zorgdraagt voor de inning en uitbetaling aan gemeenten.³³⁸ Gemeenten moeten met individuele belastingplichtigen afrekenen door middel van bijheffing of teruggaaf. Het tweede scenario gaat uit van de situatie dat de hoogte van de opcenten door de afzonderlijke gemeenten kan worden bepaald en door het Rijk worden geïnd via een aparte aanslag.³³⁹ Invoering kon volgens de commissie-Eenhoorn per 2008. Opcenten hebben als voordeel dat invoering geruisloos kan geschieden waardoor de maatschappelijke acceptatie hoger is dan bijvoorbeeld een ingezetenenheffing.

Daarnaast adviseert de commissie-Eenhoorn om de gebruikers-OZB op niet-woningen eveneens af te schaffen vanwege doelmatigheids- en symmetrieoverwegingen. Compensatie kan via verhoging van het eigenarentarief op niet-woningen plaatsvinden. Gevolg is dat huurders van niet-woningen voor wat de OZB betreft geen directe fiscale band meer hebben met de gemeente.³⁴⁰ Vervolgens constateert de commissie-Eenhoorn dat opcenten meer conjunctuurgevoelig zijn dan de huidige OZB.³⁴¹ Om te hoge lastenstijgingen te voorkomen moet een maximering in de wet worden opgenomen. In een latere fase kunnen de overige OZB volgens de commissie-Eenhoorn worden afgeschaft onder gelijktijdige verhoging van de opcenten. Dit maakt het belastinggebied van gemeenten volgens de commissie-Eenhoorn transparanter.³⁴²

De commissie-Eenhoorn gaat uit van een maximale landelijke opbrengst van € 4 miljard. In verhouding met deze opbrengst zijn de uitvoeringskosten volgens de commissie laag.

5.5 ONTWIKKELINGEN GEMEENTELIJK BELASTINGGEBIED

5.5.1 Inleiding

In deze paragraaf worden de wetswijzigingen beschreven die zich vanaf 1970 hebben voorgedaan. De periode daarvoor is beknopt beschreven in paragraaf 5.3. Gestart wordt vanaf 1970 omdat het huidige gemeentelijke belastinggebied vanaf dat jaar min of meer zijn huidige vorm heeft gekregen.

5.5.2 Gemeentewet van 1970

De onderhavige wetswijziging heeft geleid tot herziening van de gemeentewet (oud) en invoering van de bevoegdheid voor gemeenten om OZB te heffen, met uitzondering van cultuurgrond.³⁴³ De onderhavige wetswijziging³⁴⁴ ligt in het verlengde van de invoering van de Financiële-verhoudingswet 1960, welke wet beoogde de financiële zelfstandigheid van gemeenten te bevorderen. Daarop werd als noodzakelijke aanvulling gezien een ver-

338 Uitvoeringskosten worden door de commissie-Eenhoorn voor het Rijk begroot tussen de € 51 en € 102 miljoen en voor de gemeenten tussen de € 70 miljoen en € 120 miljoen; initiële kosten voor het Rijk tussen de € 20 miljoen en € 24 miljoen; initiële kosten voor gemeenten waren niet te bepalen.

339 Uitvoeringskosten worden door de commissie Eenhoorn voor het Rijk begroot tussen de € 112 miljoen en € 200 miljoen; initiële kosten voor het Rijk tussen de € 40 miljoen en € 48 miljoen; kosten voor de gemeenten zijn er niet.

340 Indirect bestaat die band uiteraard wel want de (verhoogde) eigenarenbelasting zal in de huur worden verdisconteerd.

341 Dit stabielere effect kan bij jaarlijkse herwaardering minder zijn.

342 Bedrijven (rechtspersonen) worden dan buiten de heffing gelaten waardoor de lasten voor de burgers zullen toenemen. De reikwijdte van de WOZ-waarden wordt daarmee wel beperkt wat in strijd is met de gedachte om tot verbreding van het gebruik van de WOZ-waarden te komen.

343 Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

344 Wet van 3 juli 1989, *Stb.* 1989, 302.

ruiming van het gemeentelijke belastinggebied.³⁴⁵ De wet had een tweeledig doel: enerzijds het verruimen van het belastinggebied en anderzijds het verbeteren van de formeel-rechtelijke aspecten betreffende de heffing en invordering van gemeentelijke belastingen. Art. 273 (oud) bevatte de bepalingen betreffende de OZB en omvatte mede een keuzemogelijkheid met betrekking tot de heffingsmaatstaf. Gemeenten mochten kiezen tussen de waarde in het economische verkeer of de gecorrigeerde oppervlakte. De OZB werd nader uitgewerkt in het Besluit gemeentelijke OGB.³⁴⁶ Met de herziening werd gemeenten de bevoegdheid tot het heffen van een aantal – in de vergetelheid en uit de tijd geraakte – belastingen ontnomen³⁴⁷ en is de AWR van toepassing verklaard op de gemeentelijke belastingen. Het gemeentelijke belastinggebied bestond naast de OZB uit de baatbelasting, de bouwgrondbelasting, de hondenbelasting, de reclamebelasting, de forensenbelasting, de toeristenbelasting, de leges, de gebruiksrechten, de genotsrechten en de vermakelijkhedenrechten. Deze samenstelling van het gemeentelijke belastinggebied is tot op heden grotendeels blijven bestaan, met uitzondering van de invoering van de afvalstoffenheffing gebaseerd op de Wet milieubeheer, de invoering van de parkeerbelastingen, de invoering van de rioolbestemmingsheffingen³⁴⁸ en afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen.

5.5.3 Limitering OGB, leges en rechten

De onderhavige wetswijziging³⁴⁹ betreffende de limitering OGB, leges en rechten was een gevolg van de aanbevelingen³⁵⁰ uit het rapport van de commissie-Christiaanse. Slechts de hierna beschreven wijzigingen zijn daarvan ingevoerd.

De commissie-Christiaanse heeft voorgesteld de oppervlaktemaatstaf van de OZB te schrappen en te komen tot uniformering van de waardemaatstaf en centrale waardevaststelling en -registratie. De tot dan toe bestaande limitering van de OZB vormde een belangrijk knelpunt met betrekking tot de financiën van gemeenten. De opbrengst van de gebruikers-OZB mocht niet uitgaan boven de 12% en die van de eigenaren-OZB niet boven de 15% van de algemene uitkering uit het Gemeentefonds.³⁵¹ In 1986 was op het bepalen van de limieten een wijziging aangebracht waardoor deze moesten worden gecorrigeerd indien de uitkering uit het Gemeentefonds was gewijzigd die naar hun aard niet dienden door te werken bij de berekening van de limieten.³⁵² De koppeling leidde volgens de regering tot te grote verschillen in belastingdruk tussen gemeenten maar van een koppeling als zodanig was de regering geen tegenstander in verband met het beheersen van de collectieve lastendruk. De OZB kon de ontwikkeling van de collectieve lastendruk doorkruisen. Van limitering aan de (algemene) uitkering uit het Gemeentefonds was de regering ook geen voorstander. De totale opbrengst aan OZB van woningen werd in het wetsvoorstel uiteindelijk gerelateerd aan het totale aantal woningen binnen de gemeente en gemaximeerd tot f 475 per woonruimte met jaarlijkse indexatie. Er werd uitgegaan van de bestaande (landelijke) belastingcapaciteit aan OZB van f 3,5 miljard. Dit had tot gevolg dat het maximale bedrag van ad f 475 per woonruimte feitelijk werd gemaximeerd tot f 420. Tevens werd de regel voorgesteld dat de tariefdifferentiatie eigenaren en gebruikers

345 Tweede Kamer 1967-1968, 9538, nr. 3, p. 1.

346 Besluit OGB, *Stb.* 1971, 616. In het besluit van 6 september 1982 (*Stb.* 541) werden de regels voor de objectafbakening centraal vastgesteld.

347 De grondbelasting, de personele belasting, de bouwterreinbelasting, de straatbelasting, de rioolbelasting, de wegaanlegbelasting, de rioolaanlegbelasting, de brandverzekeringsbelasting en de vermakelijkhedenbelasting.

348 De rioolbestemmingsheffingen die per 2008 in art. 228a Gemeentewet zijn opgenomen worden beschreven in hoofdstuk 11.

349 Wet van 3 juli 1989, *Stb.* 1989, 302.

350 Zie hiervoor paragraaf 5.4.3.

351 Art. 273 gemeentewet (oud), nadat 80% van de kosten van sociale zorg hierop waren verminderd.

352 Wet van 1 mei 1986, *Stb.* 1986, 266, inzake de zogenoemde profijt kortingen.

te maximeren op 150%.³⁵³ Uiteindelijk werd na amendering³⁵⁴ de begrenzing van het bedrag aan OZB per woonruimte geschrapt. Tevens werd de maximale verhouding tussen de tarieven van OZB geheven van eigenaren en die van gebruikers vastgelegd, in 125% in plaats van 150%.³⁵⁵ Daarnaast werd de efficiëncyvrijstelling gewijzigd tot maximaal f 21.000 of 30 vierkante meters.³⁵⁶

Voor wat de leges betreft werd conform het voorstel van de commissie-Christiaanse door de regering voorgesteld om de leges onder hetzelfde regime als de overige rechten te laten vallen en dat deze slechts ter zake van kostenverhaal naar aanleiding van dienstverlening mochten worden geheven. Dit betrof de directe kosten met een opslag voor indirecte kosten (overhead) al dan niet via een begroting van kosten (in het kader van het rechtszekerheidsbeginsel), waarvan de regering van mening was dat beide categorieën – en zeker het onderscheid – lastig konden worden bepaald. De commissie was overigens van mening dat voor wat de leges betreft er wettelijk te weinig was geregeld.

De commissie-Christiaanse was van mening dat de bevoegdheid tot het maken van matige winst (25%) bij de rechten moest komen te vervallen. Dit voorstel is door de regering overgenomen. De regering was van mening dat gemeenten niet over een oneigenlijke inkomstenbron moesten beschikken. Het wegvallen van deze inkomstenbron moest volgens de regering worden gecompenseerd door een uitbreiding van de OZB. De maximale kosten-norm moest worden bepaald door de begrote inkomsten aan rechten en de begrote kosten en dus niet aan de werkelijke inkomsten en uitgaven.

5.5.4 Invoering parkeerbelastingen en vereenvoudiging en vergroting gemeentelijke beleidsvrijheid

De onderhavige wettelijke regeling inzake de invoering van parkeerbelastingen en vereenvoudiging en vergroting gemeentelijke beleidsvrijheid³⁵⁷ is per 1 januari 1991 in werking getreden. De parkeerbelastingen zijn geregeld in art. 225, 234 en 235 Gemeentewet en in het Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen.

Vóór de invoering van de parkeerbelastingen bestond voor gemeenten slechts de mogelijkheid tot het heffen van parkeerrechten. Deze waren gebaseerd op art. 20, lid 2, van de inmiddels vervallen Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 jo. art. 229, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet zoals dit artikel thans luidt. Wanneer deze parkeerrechten niet werden betaald, kon slechts het bedrag van het recht voor de feitelijke parkeerduur worden nagenvorderd door de gemeente. Aanvankelijk werd gedacht dat gemeenten zonder wetswijziging zelf moesten kunnen 'fiscaliseren' door in de Parkeerverordening een hoog dagtarief op te nemen dat verschuldigd is wanneer het parkeerrecht niet is betaald. De Hoge Raad³⁵⁸ stond dit met het arrest aangaande het havengeld van de gemeente Zaanstad niet toe. In dit arrest werd beslist dat een recht zich diende te richten naar het gebruik. Een schrikstarief past hierbij niet want rechten moeten voldoen aan het evenredigheidsbeginsel. Aangezien het navorderen van de parkeerrechten voor gemeenten niet rendabel was, werd doorgaans voor de strafrechtelijke weg gekozen, door strafbaarstelling van het niet voldoen aan de betalingsverplichting 'Wet Mulderbeschikking'. Het bezwaar was dat de kosten van de controle/onderhoud van het betaald parkeren door gemeenten moesten

353 In de zin dat slechts de eigenaren-OZB hoger mocht zijn.

354 Tweede Kamer 1988-1989, 20 565, nr. 10.

355 Tweede Kamer 1988-1989, 20 565, nr. 11.

356 Tweede Kamer 1988-1989, 20 565, nr. 12, thans € 12.000, dit was na omzetting in euro's € 11.344,51 en dit was voor omzetting in de euro f 25.000.

357 Wet van 21 juni 1990, *Stb.* 1990, 426. Zie voor het Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen *Stb.* 1990, 574.

358 HR 9 mei 1984, nr. 22.240, *Belastingblad* 1984, p. 311.

worden bekostigd en de opbrengsten van de Wet Mulderbeschikkingen naar de kas van het Rijk vloeiden.

Aanvankelijk werd voorgesteld om te komen tot drie belastingen. De eerste een belasting voor het feitelijke parkeren (voorheen: de gebruiksretributie), de tweede een belasting ter zake van de verleende vergunning, en de derde belasting betrof de 'gefiscaliseerde parkeerboete', een belasting met een hoog dagtarief, ook wel de zogenoemde C-belasting genoemd. Deze laatste was de bedoeling te zijn verschuldigd wanneer door een belastingplichtige niet is betaald bij parkeerapparatuur of wanneer zonder geldige vergunning is geparkeerd op belanghebbendenplaatsen. Echter, als gevolg van het zogenoemde Öztürk-arrest bleek dat ook bepaalde gedragingen die nationaal niet onder het strafrecht vallen in de zin van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens toch als strafvervolgung kunnen worden aangemerkt. Volgens het Europese Hof moest vooral worden gekeken naar de aard van de overtreden norm, en de aard en zwaarte van de op te leggen sanctie. Daarom werd uiteindelijk besloten de zogenoemde C-belasting te laten vervallen.³⁵⁹ De eerste twee belastingen zijn destijds wel ingevoerd.

Parkeerbelastingen zijn in eerste instantie niet bedoeld als inkomstenbron doch ter regulering van het parkeren via het prijsmechanisme, uitgaande van budgettaire neutraliteit voor gemeenten. Dit laatste houdt in dit verband in dat niet meer dan de werkelijke kosten van het parkeerbeheer mogen worden verhaald bij naheffing. Daarnaast kan met wielklemmen worden gewerkt als invorderingsmaatregel.

Hoewel de parkeerbelastingen algemene (regulerende) belastingen zijn, kan niet worden ontkend dat ook kenmerken van rechten aanwezig zijn. Er is immers een contraprestatie (dienstverlening/profijtbeginsel) en de component van kostenverhaal die bij algemene inkomstenverwervende belastingen ontbreken. Bij echte belastingen ontbreekt immers de contraprestatie die bij de parkeerbelastingen wel aanwezig is.

5.5.5 Vereenvoudiging regelgeving en vergroting van gemeentelijke en provinciale beleidsvrijheid

De onderhavige wetwijziging³⁶⁰ inzake vereenvoudiging regelgeving en vergroting van gemeentelijke en provinciale beleidsvrijheid, beoogde voor wat gemeenten betreft het wijzigen van het preventieve toezicht op gemeentelijke belastingverordeningen en zag tevens op de wijziging van de invoeringstermijn van de baat- en bouwgrondbelasting en het invoeren van het vereiste van het voorafgaande aan de heffing vaststellen van een bekostigingsbesluit. De wijziging van het preventieve toezicht zou reeds via het wetsvoorstel Wet materiële belastingbepalingen worden geregeld naar aanleiding van het zogenoemde D'project³⁶¹, doch vooruitlopend daarop is besloten het toezicht op belastingverordeningen die uitsluitend een wijziging van het tarief betroffen over te dragen aan gedeputeerde staten.³⁶²

De termijn van invoering van de baat- en bouwgrondbelasting is tot twee jaren verlengd om de gemeenten meer tijd te bieden voor het vaststellen van de belastingverordening. Om de rechtszekerheid van de belastingplichtigen te waarborgen en ook te vergroten, is hierbij tevens bepaald dat de gemeente vóór het treffen van de voorzieningen bij het bekostigingsbesluit dient aan te geven tot welke hoogte de kosten van de voorzieningen door een baatbelasting worden verhaald. Het verplicht nemen van een bekostigingsbe-

359 Tweede Kamer 1988-1989, 19 405, nr. 10, mede op advies van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten.

360 Wet van 22 mei 1991, *Stb.* 1991, 394.

361 Tweede Kamer 1988-1989, 21 081

362 Tweede Kamer 1989-1990, 21 437, nr. 3, p. 4.

sluit werd zowel aan de baatbelasting (oud) als aan de bouwgrondbelasting toegevoegd. Deze regeling zou oorspronkelijk met de Wet materiële belastingbepalingen worden ingevoerd, echter deze wet liet te lang op zich wachten waardoor tussentijds de onderhavige wetswijziging is doorgevoerd.

Het bekostigingsbesluit dient om aan de rechtszekerheid van de belastingplichtige tegemoet te komen. De doelstelling van het bekostigingsbesluit is om te voorkomen dat potentiële belastingplichtigen gedurende lange tijd in de onzekerheid dan wel onwetendheid blijven over de in de toekomst op te leggen aanslagen baatbelasting. Met de verplichting een bekostigingsbesluit vast te stellen, werd de vermindering van de rechtszekerheid als gevolg van verlenging van de termijn van één jaar om de verordening vast te stellen naar twee jaren, gecompenseerd.

Het bekostigingsbesluit dient vóór het treffen van de voorzieningen te worden vastgesteld. Op dat moment is het echter niet zeker of daadwerkelijk tot heffing van baatbelasting zal worden overgegaan. Het vaststellen daarvan is een voorwaarde om op een later tijdstip baatbelasting te kunnen heffen. Indien geen bekostigingsbesluit is vastgesteld ontleent de gemeente zichzelf de bevoegdheid tot heffing van baatbelasting. Zie voor een uitgebreidere uitwerking hoofdstuk 6.

5.5.6 Wet materiële belastingbepalingen

a. Algemeen

Op 8 juni 1990 is bij de Tweede Kamer het wetsvoorstel Wijziging van de gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen ingediend.³⁶³ Het beoogde het bij Koninklijke Boodschap van 12 februari ingediende wetsvoorstel nieuwe bepalingen met betrekking tot gemeenten (Gemeentewet) te wijzigen. Per 1 januari 1995 is de Wet materiële belastingbepalingen geïncorporeerd in Hoofdstuk XV van de Gemeentewet. Voor wat de inhoudelijke wijzigingen betreft, zal achtereenvolgens worden ingegaan op het advies van de Raad van State en een nader rapport van de staatssecretaris alsmede de Memorie van Toelichting. De Wet materiële belastingbepalingen is mede het antwoord van de wetgever op de voorstellen uit het rapport van de commissie-Christiaanse.³⁶⁴

b. Advies Raad van State³⁶⁵

Volgens het advies van de Raad van State, kan het wetsvoorstel met de bijbehorende Memorie van Toelichting worden beschouwd als het antwoord van het kabinet op de beschouwingen en de voorstellen van de commissie-Christiaanse.

De Raad van State onderkent met de commissie-Christiaanse en de bewindslieden, de wenselijkheid van het handhaven van het preventieve toezicht op de gemeentelijke belastingverordeningen. Deze wenselijkheid ging overigens gepaard met de kanttekening dat de rol van gedeputeerde staten, als tussenstation in het goedkeuringstraject, nogmaals op zijn noodzakelijkheid moest worden bezien. Hiertoe hadden enkele experimenten plaatsgevonden inzake de goedkeuring van standaardverordeningen door gedeputeerde staten.

In tegenstelling tot het standpunt van de regering steunde de Raad van State de adviezen van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Raad voor de Gemeentefinanciën, waarin wordt gesteld dat het wenselijk is de heffing en invordering van de OZB ook uit te strekken tot woonboten en woonwagens. Gelet op een zo breed mogelijk draagvlak van de OZB moest het wetsvoorstel op dit punt worden heroverwogen.

³⁶³ Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nrs. 1-2. Wet van 27 april 1994, *Stb.* 1994, 419 en 420.

³⁶⁴ Dit rapport is in paragraaf 5.4.3 behandeld.

³⁶⁵ Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, B.

De Raad van State heeft – gelet op art. 104 Grondwet – gepleit voor inachtneming van het verschil tussen belastingen en rechten. Het niet afhankelijk stellen van het tarief naar inkomen, de winst of het vermogen is niet de enige factor waar bij de bepaling van de heffingsmaatstaf van belastingen en rechten rekening moet worden gehouden. Voor wat betreft de heffing van rechten dient volgens de Raad de heffingsmaatstaf ook te passen bij het karakter van de rechten.

In het advies van de Raad van State en het nader rapport is de kritiek van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten verworpen. De staatssecretaris stelt dat gemotiveerd is aangegeven waarom bepaalde voorstellen van de commissie-Christiaanse niet zijn overgenomen. De tweede stelling van kritiek van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, dat de kans om tot een werkelijke herziening van het gemeentelijke belastinggebied te komen is gemist, treft volgens de staatssecretaris eveneens geen doel. De aanpassingen van de belastingbepalingen die inmiddels vóór de totstandkoming van het wetsvoorstel hebben plaatsgevonden, komen neer op een totale herziening. De stelling van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten dat vrijwel niets aan de gemeentelijke autonomie wordt overgelaten is volgens de staatssecretaris niet waar. De autonome positie van gemeenten is in vergelijking tot het voorontwerp van wet versterkt.

Met betrekking tot de goedkeuringsprocedure is in het nader rapport opgemerkt dat de termijnen in de toelichting op het wetsvoorstel goed zijn gemotiveerd. In het bovengenoemde rapport toont de staatssecretaris zich geen voorstander van de heffing van belastingen op woonwagens en woonschepen. Grote uitvoeringsmoeilijkheden zullen volgens de staatssecretaris hiervan namelijk het gevolg zijn.

De staatssecretaris is ten slotte van mening dat het karakter van retributies niet wordt aangetast door de gemeenten de vrijheid te geven voor de keuze van de heffingsmaatstaf met uitzondering van het heffen naar draagkracht. De motivering hiervoor was dat het wezenlijke element van een retributie – te weten de individuele dienstverlening – onverkort blijft gehandhaafd. Van vertroebeling van het onderscheid tussen belastingen en retributies is daarom volgens de staatssecretaris geen sprake.

c. Memorie van Toelichting³⁶⁶

In de Memorie van Toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen wordt na een korte schets van de geschiedenis van de gemeentelijke belastingen sedert 1970, ingegaan op de voorstellen van de commissie-Christiaanse, inclusief het standpunt van de regering daarover. In de Memorie van Toelichting is aangegeven dat het voorstel van de commissie-Christiaanse om de OZB te verdubbelen niet zal worden overgenomen. Als gevolg van het afschaffen van de absolute limieten van onroerendgoedbelastingen zijn de gemeenten vrij in de bepaling van de hoogte van de opbrengst. Met deze uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied kon naar de mening van de regering worden volstaan.

Hieronder worden de in de Memorie van Toelichting aan bod gekomen standpunten van de regering inzake de voorstellen van de commissie-Christiaanse al dan niet per belasting beschreven.

Algemeen

De algemene bepalingen (art. 215-218)³⁶⁷ zijn gewijzigd. De belangrijkste materiële wijziging was de invoering van het begrip 'nieuwe vrijheid'. Hiervoor wordt verwezen naar hoofdstuk 7 alwaar die eventuele vrijheid en de naar aanleiding daarvan gewezen jurisprudentie uitgebreid wordt beschreven.

³⁶⁶ Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3.

³⁶⁷ Nummering op basis van het oorspronkelijke wetsvoorstel Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nrs. 1-2.

Onroerendezaakbelastingen

Oppervlaktegrondslag

De oorspronkelijke bedoeling van de wetgever is geweest, dat de OZB worden geheven naar één van de twee grondslagen: de waardegrondslag of de oppervlaktegrondslag. De laatste door middel van vermenigvuldigingscijfers op benaderende wijze rekening houdend met verschillen in de waarde in het economische verkeer. Verschillende rechterlijke uitspraken hebben echter laten zien dat dit laatste criterium een veel fijnmaziger regeling eist dan waarvan destijds is uitgegaan. Als gevolg hiervan is de oppervlaktegrondslag verworden tot een soort waardegrondslag. Het gevaar van onverbindendverklaring van de gemeentelijke verordeningen was groot en ook de financiële gevolgen daarvan. Om deze redenen heeft de regering het voorstel tot afschaffing van de oppervlaktemaatstaf overgenomen.

Waardevaststelling

De Raad voor de vastgoedinformatie (RAVI) heeft een rapport³⁶⁸ uitgebracht inzake de uniformering van de waardebepaling en concludeerde dat één wettelijke regeling voor de waardebepaling van onroerend goed wenselijk was. Naar aanleiding hiervan is al in 1989 besloten tot voorbereiding van het oorspronkelijke wetsvoorstel Waardebepaling Onroerend Goed (WOG), nu: Wet waardering onroerende zaken. Hiermede is het voorstel hieromtrent van de commissie-Christiaanse overgenomen. Het aantal gemeenten dat op 1 januari 1990 nog de heffingsmaatstaf gecorrigeerde oppervlakte hanteerde bedroeg 30.

Waardering incurante onroerende zaken

De regering vond de jurisprudentie³⁶⁹ naar aanleiding van de bij de wet van 22 december 1982 ingevoerde gecorrigeerde vervangingswaarde niet bevredigend. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de gecorrigeerde vervangingswaarde niet van toepassing is, indien de waarde in het economische verkeer van een onroerend goed meer bedraagt dan 50% van die gecorrigeerde vervangingswaarde. Om de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever weer tot haar recht te laten komen is besloten de hoogste van de twee waarden te hanteren.

Feitelijk gebruik

Het voorstel om in de OZB de term 'feitelijk gebruik' te laten vervangen in 'gebruik' is overgenomen. Onder de laatste hoeft geen sprake te zijn van 'metterdaad bezigen voor eigen behoefte' en daardoor is de reikwijdte ruimer. De bedoelde problematiek was al met het arrest³⁷⁰ van 3 februari 1988 gedeeltelijk achterhaald. Daarin overwoog de Hoge Raad dat ingeval meerdere personen een onroerende zaak feitelijk gebruiken, zij in beginsel allen in de belasting kunnen worden betrokken.

Deze verruiming werd wenselijk geacht aangezien het draagvlak van de OZB zo breed mogelijk dient te zijn omdat het op basis van jurisprudentie niet altijd mogelijk was een feitelijk gebruiker van de onroerende zaak aan te wijzen. Dit was met name het geval bij collectief gebruik van een onroerende zaak, waar het niet steeds mogelijk was één van de feitelijke gebruikers als belangrijkste gebruiker aan te merken en het ook niet mogelijk was om degene die het gebruik mogelijk heeft gemaakt als feitelijk gebruiker aan te merken. Het was vanaf toen dus mogelijk beide laatstgenoemde categorieën als gebruiker aan te wijzen omdat hiervoor niet alleen de feitelijke situatie hoeft mee te tellen, maar ook het geheel van bevoegdheden waarop de feitelijke situatie berust.

368 Rapport van 15 oktober 1987, *De Wet WOG, naar één wet waardebepaling onroerend goed*.

369 HR 27 januari 1988, nr. 24.967, *Belastingblad* 1988, p. 188, met aantekening van Paans, *BNB* 1988/107, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1988/250, p. 790, met aantekening van Snoijink.

370 HR 3 februari 1988, nr. 25.017, *Belastingblad* 1988, p. 216, met aantekening van Kruimel, *Belastingblad* 1988, p. 458, *BNB* 1988/133, met noot van Hofstra, *FED* 1988/270, p. 856, met aantekening van IJlsink.

De wijziging betekent overigens niet, dat de 'gebruikersbelasting' kan worden geheven ter zake van leegstaande objecten. Een leegstaand object, dat dus geen meubilair en dergelijke bevat, wordt ook niet gebruikt overeenkomstig art. 220, onderdeel a. Dit is slechts anders indien een genothebende krachtens zakelijk recht zijn object bewust leeg laat staan met de bedoeling het voor bepaalde doeleinden voor zichzelf ter beschikking te houden. Een voorbeeld hiervan kunnen opslagplaatsen zijn, die door de Staat beschikbaar worden gehouden voor gebruik in oorlogstijd.³⁷¹ Ondanks deze leegstand kan niet worden gesteld dat dergelijke objecten niet worden gebruikt. Een ander voorbeeld vormt een recreatiewoning die – al dan niet krachtens de gemeentelijke verordening – op 1 januari niet wordt of niet mag worden bewoond. Ook hier is sprake van gebruik in de zin van art. 220, onderdeel a.³⁷² Indien sprake is van gebruik door een collectief huishouden dan is de gemeente bevoegd één van de gebruikers (lid van het huishouden en te bepalen naar aanleiding van beleidsregels) als gebruiker aan te merken.

Daarnaast wordt het gebruik door degene aan wie een deel van een onroerende zaak in gebruik is gegeven aangemerkt als gebruik door degene die dat deel in gebruik heeft gegeven. Degene die het deel in gebruik heeft gegeven is dan bevoegd de belasting als zodanig te verhalen op degene aan wie dat deel in gebruik is gegeven. Het ter beschikking stellen van een onroerende zaak voor volgtijdig gebruik (vakantieonderkomens) wordt aangemerkt als gebruik door degene die de onroerende zaak ter beschikking heeft gesteld. Ook degene die de onroerende zaak volgtijdig ter beschikking stelt is bevoegd de belasting als zodanig te verhalen op degene aan wie die zaak ter beschikking is gesteld.

Vrijstellingen

Aangezien de OZB een zo breed mogelijk draagvlak moeten hebben is het wenselijk dat er zo min mogelijk vrijstellingen bestaan. De OZB zijn belastingen met een objectief en zakelijk karakter, die op de profijtgedachte in ruime zin zijn gebaseerd. De vrijstellingen op basis van de Wet waardering onroerende zaken zijn getransformeerd in waarderingsuitzonderingen. Daar waar geen sprake is van een op basis van de Wet waardering onroerende zaken gebaseerde waarderingsuitzondering wordt de term heffingsuitzondering gehanteerd.

Waarderingsuitzondering cultuurgrond

De in 1970 aangevoerde redenen om een dergelijke uitzondering op te nemen zijn volgens de opstellers niet gewijzigd. Op basis van een onderzoek naar de waarde van agrarische cultuurgrond en van de opstanden (exclusief bedrijfsgebouwen) waren de opstellers van mening dat het vervallen van de uitzondering van cultuurgrond te verstrekken gevolgen heeft voor de inkomenspositie in de land- en bosbouw. Het levert een lastenverzwaring op van circa f 200 miljoen.

Heffingsuitzondering gebruikersbelasting van woningen (facultatief)

Deze uitzondering diende volgens de commissie-Christiaanse te worden afgeschaft, aangezien het gebruik hiervan impliciet het draagkrachtbeginsel wordt toegepast, hetgeen in strijd is met de rechtsgrond van de OZB. Met betrekking tot deze vrijstelling merkt de regering op dat inmiddels, bij de wet van 3 juli 1989, *Stb.* 302, in deze problematiek is voorzien. De bedoelde efficiencyvrijstelling kon hierdoor niet meer belopen dan f 21.000 van de heffingsgrondslag (na omzetting in euro was dit bedrag € 11.344,51; inmiddels € 12.000).

371 Hof Amsterdam 24 januari 1983, nr. 3212/81, *Belastingblad* 1983, p. 272, met aantekening van Kruijmel.

372 HR 8 juli 1981, nr. 20.639, *BNB* 1981/248, met aantekening van Hofstra en HR 29 april 1981, nr. 20.437, *BNB* 1981/162.

Overige uitzonderingen

De overige uitzonderingen dienden volgens de opstellers te worden gehandhaafd. Het gaat hierbij onder meer om de uitzondering voor kerken en uitzondering voor bepaalde zuiveringsinstallaties, redactionele aanpassing daargelaten.

Roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen

Aanvankelijk wilden de opstellers niets van belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten weten uit oogpunt van doelmatige en uitvoerbare wetgeving.³⁷³ De Raad van State en Raad voor de Gemeentefinanciën waren het hier echter niet mee eens. De in art. 221 bedoelde belastingen zijn tijdens de behandeling door diverse fracties voorgesteld met het oog op een zo breed mogelijk draagvlak van de heffing en invordering van de OZB, mede gelet op het gelijkheidsbeginsel. Praktisch gezien worden volgens de opstellers vooral woonwagens en woonschepen in de heffing van roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen betrokken.

De opstellers meenden dat als woonwagens en woonschepen in de heffing worden betrokken, dat dan ook de andere roerende ruimten zoals stacaravans, roerende zomerhuisjes, en roerende bedrijfsruimten in de heffing moeten worden betrokken. Vanuit het oogpunt van de rechtsgelijkheid was het niet wenselijk alleen de wellicht eenvoudig te traceren objecten in de heffing te betrekken. Ten slotte meenden de opstellers dat ook vanuit het oogpunt van de fraudegevoeligheid de roerende woon- en bedrijfsruimten (RWBB) geen aanbeveling verdiende. De opstellers zijn hierop teruggekomen omdat de vergelijking met andere roerende goederen zoals stacaravans niet opging, aangezien daar geen sprake is van permanente bewoning. Slechts die roerende woon- en bedrijfsruimten die permanent aan een plaats gebonden zijn en niet dienen voor recreatief verblijf moesten ook een bijdrage leveren in de kosten die de gemeente maakt voor algemene (collectieve) voorzieningen.

In de Eerste Kamer is later nog de vraag gerezen of geen cumulatie van gemeentelijke heffingen voor deze objecten kon ontstaan, bijvoorbeeld met de precario- en/of havengelden. De opstellers antwoordden echter dat indien cumulatie met andere heffingen ontstaat (welke overigens een geheel andere rechtsgrond hebben), deze net zo min effect zullen hebben op de waarde in het economische verkeer als bijvoorbeeld huur- of erfpachtovereenkomsten. Verder gingen de opstellers ervan uit dat slechts weinig gemeenten gebruik zouden gaan maken van de bevoegdheid om belastingen op roerende woon- en bedrijfsruimten te gaan heffen.

Ten slotte zijn op basis van het derde lid van art. 221 de tarieven, vrijstellingen en heffingsmaatstaf dezelfde als bij de OZB. Art. 220b tot en met 220h van de Gemeentewet worden immers van toepassing verklaard.

Baat- en bouwgrondbelasting

De verschillen in rechtsgronden van de baatbelasting en de bouwgrondbelasting waren zeer beperkt. Met de baatbelasting konden kosten van meer (of: andere) voorzieningen worden verhaald dan met de bouwgrondbelasting. De bouwgrondbelasting bood wel de voordelen van de mogelijkheid van volledig kostenverhaal en daarnaast de mogelijkheid om de belasting reeds in te voeren voordat de voorzieningen waren voltooid of in gebruik waren genomen.

Mede gelet op vereenvoudiging van de gemeentelijke belastingen, waren de opstellers voorstander van de door de commissie-Christiaanse voorgestane combinatie tot één nieuwe gestroomlijnde belasting; de baatbelasting-nieuwe-stijl. Deze belasting dient te worden ingevoerd binnen twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid om

373 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 7, p. 20.

gemeenten meer tijd te bieden voor het vaststellen van de verordening. Om de rechtszekerheid van belastingplichtigen te vergroten is daarnaast bepaald dat de gemeenteraad voor het treffen van de voorzieningen bij besluit dient aan te geven tot welke hoogte de kosten van voorzieningen door baatbelasting zullen worden verhaald (bekostigingsbesluit).

Woonforensen- en de toeristenbelasting

De opstellers zagen geen redenen om de door de commissie-Christiaanse bepleitte samenvoeging van de woonforensen- en de toeristenbelasting tot één verblijfsbelasting, in te voeren. De opstellers merken op dat het een autonome bevoegdheid is van de gemeenten om de belastingen te heffen en dat geen sprake was van hoge perceptiekosten.

Vermakelijkhedenrechten/recreatiebelasting

De opstellers waren geen voorstander van de aanbeveling van de commissie-Christiaanse om de vermakelijkhedenrechten om te vormen tot een recreatiebelasting. Er bestaat geen verband meer tussen de lasten en de heffing. Aangezien vaak de lasten onvoldoende zijn te bepalen maar gemeenten die lasten wel moeten dragen, moeten gemeenten een instrument hebben om deze lasten te verhalen. Wel is besloten de maximale kostennorm hier niet te laten gelden.

Hondenbelasting

De opstellers volgen het standpunt van de commissie-Christiaanse dat de hondenbelasting niet moet worden afgeschaft waarbij wel de perceptiekosten in acht moeten worden genomen en dat niet naar draagkracht worden geheven.

Rioolrechten

De opstellers volgen het voorstel van de commissie-Christiaanse om de rioolrechten in een aparte bepaling op te nemen, waarbij alleen het gebruik van de riolering zal worden belast, niet. De Hoge Raad had reeds aangegeven dat onder gebruik tevens wordt verstaan het genot dat de eigenaar van een onroerende zaak ontleent aan de aanwezigheid van een aansluiting op de gemeentelijke riolering.³⁷⁴ De opstellers meenden echter dat de reikwijdte van dit arrest is ingeperkt door latere jurisprudentie³⁷⁵ en dat het onderscheid tussen gebruiks- en genotsretributies op dit punt in feite is hersteld. Er was volgens de opstellers geen reden om eigenaren niet in het rioolrecht te mogen betrekken.

Reinigingsrechten

Ook het voorstel van de commissie-Christiaanse om in de Gemeentewet een aparte bepaling op te nemen voor reinigingsrechten wordt door de opstellers niet overgenomen. Afbakening met de toenmalige Afvalstoffenwet werd niet noodzakelijk geacht en uit oogpunt van de deregulering niet wenselijk gezien.

Precariorechten

Het voorstel van commissie-Christiaanse om de precariorechten te handhaven wordt overgenomen, echter in de vorm van een precariobelasting. In vele gevallen is geen directe tegenprestatie van de gemeenten aan te wijzen en zijn geen directe kosten van de gemeenten aannemelijk te maken. De laatste zijn eisen die gelden voor rechten. Het belastingkarakter van deze heffing overheerst en niet eventueel kostenverhaal.

³⁷⁴ HR 5 maart 1980, nr. 19.441, BNB 1980/103.

³⁷⁵ HR 15 juli 1986, nr. 23.881, *Belastingblad* 1986, p. 583, met aantekening van Paans, BNB 1986/263, FED 1986/1227, p. 4354.

Parkeerheffingen

Sinds het uitbrengen van het rapport van de commissie was reeds het wetsvoorstel inzake parkeerbelastingen ingediend en aangenomen.³⁷⁶ Omdat dit los van het wetsvoorstel materiële belastingbepalingen tot stand is gekomen, is in dit rapport hierop verder niet ingegaan.

Reclamebelasting

In tegenstelling tot de commissie-Christiaanse wilden de opstellers de reclamebelasting handhaven. De gemeenten die de reclamebelasting heffen mogen deze mogelijkheid niet worden ontnomen en bovendien heffen sommige gemeenten de reclamebelasting als aanvulling op de precariorechten. Daarnaast was in 1988 reeds een motie tot afschaffing van de reclamebelasting verworpen.³⁷⁷

Preventief toezicht

De commissie-Christiaanse was van oordeel dat noch een overgang naar louter repressief toezicht, noch naar goedkeuring van de belastingverordeningen door gedeputeerde staten, de voorkeur verdiende.

De opstellers waren een voorstander van het preventieve toezicht, maar zij achten zich daarbij niet gebonden aan de procedure van goedkeuring door de Kroon. In aansluiting op het Decentralisatieplan hadden de opstellers de intentie het preventieve toezicht op de gemeentelijke belastingverordeningen te verminderen dan wel over te dragen aan gedeputeerde staten van de provincies, om tot deregulering te komen.

Gelet op de commissie-Christiaanse, die decentralisatie van het preventieve toezicht aan de provincies geen goede zaak vond omdat daar onvoldoende fiscaaljuridische kennis aanwezig was waardoor geen sprake meer kon zijn van uniform centraal beleid hetgeen tot een groter aantal bezwaar- en beroepschriften zou leiden, werd het toezicht vooralsnog bij het Rijk gelaten.³⁷⁸

5.5.7 Afschaffing preventief toezicht

Met de wetswijziging³⁷⁹ betreffende de afschaffing van het preventieve toezicht op gemeentelijke en provinciale belastingverordeningen werd oorspronkelijk gedacht aan het wijzigen van het toezicht op gemeentelijke belastingverordeningen door de Kroon met toezicht door gedeputeerde staten. In het begin van de jaren negentig was in dit verband hiermee reeds geëxperimenteerd.³⁸⁰ Met de onderhavige wetswijziging is uiteindelijk gekozen om het preventieve toezicht te laten vervallen. Reden daarvoor was dat gebleken was dat van daadwerkelijke onthouding van goedkeuring door de Kroon zelden sprake was geweest.³⁸¹ Nadat in eerste instantie voor een beperkt toezicht door gedeputeerde staten voor een periode van vijf jaren was gekozen, is uiteindelijk – via het amendement Noorman–Den Uyl³⁸² – gekozen om het preventieve toezicht definitief af te schaffen.

376 Tweede Kamer 1985-1986, 19 405, nrs. 1-2 en Wet gemeentelijke parkeerbelastingen, *Stb.* 1990, 426.

377 Tweede Kamer 1988-1989, nr. 13, p. 2295.

378 Uiteindelijk heeft dit geleid tot het wetsvoorstel 21 081 waarbij art. 271a, 271b en 271c in de Gemeentewet zijn opgenomen. Wet D'gemeenten en D'provincies, wet van 29 augustus 1991, *Stb.* 1991. Inmiddels was met de Wet vereenvoudiging van regelgeving en vergroting van gemeentelijke en provinciale beleidsvrijheid, het preventieve toezicht op belastingverordeningen die slechts wijzigingen van het tarief betroffen wel reeds overgeheveld naar de gedeputeerde staten. Tweede kamer 1989-1990, 21 437, nr. 3, p. 4.

379 Wet van 8 februari 1995, *Stb.* 1996, 184.

380 Op basis van de Wet D'gemeenten en D'provincies, wet van 29 augustus 1991, *Stb.* 1991, 449; inzake experimenten op het terrein van decentralisatie en deregulering op basis van de artikelen 271a, 271b en 271c Gemeentewet.

381 Vergelijk J.A. Monsma, *Toetsing belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 149.

382 Tweede Kamer 1994-1995, 24 051, nr. 9.

5.5.8 Verruiming gemeentelijke beleidsvrijheid belastingschulden

Met de wetswijziging³⁸³ betreffende verruiming gemeentelijke beleidsvrijheid belasting-schulden zijn de mogelijkheden tot kwijtschelding verruimd door het bij ministeriële regeling introduceren van de mogelijkheid voor de gemeenten een ruimere invulling te geven voor de kosten van bestaan. Hierdoor kunnen belastingschuldigen eerder voor kwijtschelding in aanmerking komen. De regeling is stapsgewijs ingevoerd. De eerste stap was dat ten behoeve van de kwijtschelding vanaf 1995 de kosten van bestaan zijn gesteld op ten hoogste 95% van de normuitkering die de belastingschuldige naar de normen van de bijstandsregelgeving maandelijks kan ontvangen. De gemeenten blijven de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 volgen.

5.5.9 Nieuwe comptabiliteitsvoorschriften gemeenten

De wetwijziging³⁸⁴ inzake nieuwe gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften bevat een basis voor de vaststelling van bedragen in verband met de uitkeringen uit het Provinciefonds voor de uitkeringsjaren 1992 en 1993 alsmede wijzigingen van de Gemeentewet, de Provinciewet, de Wet gemeenschappelijke regelingen en enkele andere wetten. Deze wijzigingen zijn technisch en redactioneel van aard en hangen samen met de totstandkoming van de nieuwe provinciale en gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften en in een aantal gevallen codificatie van bestaand beleid.

5.5.10 Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken³⁸⁵

Algemeen

Op 1 januari 1997 is de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken in werking getreden.

Met de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken werd in de eerste plaats het hanteren van de WOZ-waarde bij de heffing van de OZB, de omslag van gebouwde eigendommen, het bepalen van het (destijds) huurwaardeforfait³⁸⁶ van de inkomstenbelasting en van de vermogensbelasting met betrekking tot de eigen woning voorgeschreven. Als gevolg hiervan zijn de noodzakelijke aanpassingen doorgevoerd in diverse wetten die samenhangen met de op 1 januari 1995 in werking getreden Wet waardering onroerende zaken.³⁸⁷ Het gaat hierbij om wijzigingen in de Wet waardering onroerende zaken, de Gemeentewet, de Waterschapswet, de (inmiddels door de Wet inkomstenbelasting 2001 vervangen) Wet op de inkomstenbelasting 1964³⁸⁸, de (inmiddels vervallen) Wet op de vermogensbelasting 1964 en in de AWR.

In de tweede plaats werden met de Aanpassingswet wijzigingen doorgevoerd die niet samenhangen met de invoering van de Wet waardering onroerende zaken. Het betreft enerzijds wijzigingen in het huurwaardeforfait van destijds art. 42a Wet op de inkomstenbelasting 1964 en anderzijds de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie in de OZB en de roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen.

383 Wet van 14 maart 1996, *Stb.* 1996, 198.

384 Wet van 6 juni 1996, *Stb.* 1996, 313.

385 Wet van 20 december 1996, *Stb.* 1996, 563. De wet is in werking getreden met uitzondering van art. IV, V en VI. Deze uitgezonderde bepalingen treden in werking op 1 januari 2001, respectievelijk 1 januari 1998 en 1 januari 2002 zoals is bepaald in het besluit van 20 december 1996, *Stb.* 1996, 687.

386 Vervangen door de eigenwoningwaarde in de huidige Wet inkomstenbelasting 2001.

387 Wet van 15 december 1994, *Stb.* 1994, 874.

388 Thans Wet inkomstenbelasting 2001.

De Aanpassingswet kan als het sluitstuk worden gezien van een jarenlang wetgevingsproces, met als vertrekpunt de voorstellen van de commissie-Christiaanse, zoals geformuleerd in het rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten.³⁸⁹ In deze paragraaf worden slechts de wijzigingen in de Wet waardering onroerende zaken, de Gemeentewet en de AWR behandeld.

Wijzigingen Wet waardering onroerende zaken

In art. 17, lid 4, Wet waardering onroerende zaken werd de uit de OZB afkomstige bijzondere waarderingsregel met betrekking tot woningen op de voor de waardebepaling uitgezonderde landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928 opgenomen. Dergelijke woningen worden op de zogenoemde bestemmingswaarde³⁹⁰ gewaardeerd. Opvallend is daarbij dat op basis van de destijds voorgestelde bepaling 'gebouwde eigendommen die dienstbaar zijn aan de woning geacht worden deel uit te maken van die woning'. Hiermee werd een omissie weggepoetst uit het vervallen art. 220c, lid 3, Gemeentewet. Als gevolg hiervan dienden garages, koetshuizen, stallen en dergelijke, die zich bevinden op een natuurschoonwetlandgoed, en dienstbaar zijn aan de woning, in het kader van de Wet waardering onroerende zaken, net als de woning zelf, te worden gewaardeerd op de bestemmingswaarde. Een eventueel aanwezig ongebouwd eigendom zoals een bij de woning behorende tuin, was reeds vrijgesteld aangezien het geen gebouwd eigendom is en een eventueel aanwezige niet-woning diende reeds te worden gewaardeerd volgens de daarvoor geldende reguliere waarderingsmethoden.³⁹¹

Tevens zijn de mutatierempels uitgebreid. De Wet waardering onroerende zaken had destijds als uitgangspunt dat de WOZ-waarde van een object gedurende het tijdvak niet wordt gewijzigd. Dit lijdt uitzondering wanneer sprake is van één van de in de Wet waardering onroerende zaken opgenomen mutatiegronden. Voor wat betreft wijzigingen van het object zelf (bouw, verbouw en dergelijke), wijziging van bestemming en bijzondere omstandigheden waren reeds drempels ingebouwd. De in art. 19, onderdeel a, Wet waardering onroerende zaken opgenomen mutatiegrond – wanneer een onroerende zaak opgaat in een andere dan wel in meerdere onroerende zaken – is destijds ook aangevuld met een beperking. Wanneer een dergelijke mutatiegrond zich na de waardepeildatum voordoet, behoeft de waarde niet tussentijds te worden vastgesteld wanneer het – volgens de toelichting van de wetgever – gaat om mutaties waarbij de onroerende zaak als zodanig niet de (vrijwel ongewijzigde) voortzetting vormt van de zaken waaruit de nieuwe zaak afkomstig is, en het verschil in waarde tussen de oude en de nieuwe onroerende zaak betrekkelijk gering is. In de onderhavige regeling werd een nadere uitwerking gegeven van de gevallen waarbij de mutatiegrond wordt geacht zich niet te hebben voorgedaan. Zulk is het geval wanneer het waardeverschil 5% of minder bedraagt, met een maximum van f 250.000, waarbij de minimale wijziging van f 25.000 van de onderdelen b en c niet is ingevoerd.³⁹² Werd de drempel overschreden dan moest ingevolge art. 25 Wet waardering onroerende zaken een zogenoemde mutatiebeschikking worden genomen die ging gelden vanaf het jaar dat volgde op het jaar waarop de mutatie zich geheel of gedeeltelijk had voorgedaan. Met de jaarlijkse herwaardering vanaf 2007 is deze regeling komen te vervallen.³⁹³

389 Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, *Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten*, p. 43, juni 1983, Staatsuitgeverij.

390 Dit betreft de waarde in het economische verkeer met inbegrip van de last het betreffende landgoed als zodanig gedurende 25 jaren in stand te houden en geen opgaand hout te vellen anders dan volgens de regels van normaal bosbeheer noodzakelijk of gebruikelijk is.

391 Zie het gewijzigde art. 2, onderdeel b, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken.

392 Bij de omzetting in euro zijn deze bedragen gewijzigd in € 11.345 en € 113.445.

393 Wet van 23 december 2004, *Stb.* 2004, 656.

Met betrekking tot de bekendmaking van de WOZ-beschikking werd art. 24 Wet waardering onroerende zaken aangevuld. Hierin is geregeld dat in het geval ter zake dezelfde onroerende zaak er meer dan één genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht is, dan wel er meer dan één gebruiker is, bekendmaking kan geschieden aan één van hen. De in lid 4 van art. 24, onderdeel b, Wet waardering onroerende zaken³⁹⁴ opgenomen bekendmakingsregel – de WOZ-beschikking dient in geval van verhuur van onzelfstandige delen van de onroerende zaak aan de verhuurder te worden gezonden – bleef van toepassing.

Voor wat betreft de mogelijkheid voor een nieuwe belanghebbende om een WOZ-beschikking te verkrijgen teneinde daartegen rechtsmiddelen aan te wenden (art. 26, lid 1, Wet waardering onroerende zaken), werd een termijn opgenomen. Het gaat daarbij om zes weken na dagtekening van de eerste aanslag OZB, welke wordt opgelegd nadat de belanghebbende de hoedanigheid heeft gekregen van genothebende of gebruiker.

In art. 41 Wet waardering onroerende zaken werd een regeling opgenomen waarbij wordt vastgesteld dat ook fictiegemeenten de mutatiegronden van art. 19 Wet waardering onroerende zaken vanaf 1 januari 1995 met inachtneming van de in de belastingverordening opgenomen waardepeildatum, dienen te verdisconteren bij de waardebepaling van onroerende zaken. Hierdoor werden onroerende zaken gelegen binnen fictiegemeenten op dezelfde wijze behandeld als onroerende zaken welke zijn gelegen in niet-fictiegemeenten. De fictieregeling is inmiddels vervallen.³⁹⁵

In art. 43 Wet waardering onroerende zaken is een regeling getroffen voor het indienen van een bezwaarschrift tegen op één geschrift verenigde WOZ-beschikkingen. Ook kan met één geschrift bezwaar worden aangetekend tegen zowel de WOZ-beschikking als de hierop gebaseerde OZB-aanslagen.³⁹⁶

Wijzigingen Gemeentewet

De belangrijkste aanpassing in de Gemeentewet was uiteraard de noodzakelijke vervanging van de gemeentelijke objectafbakenings- en de waarderingsregels door de WOZ-objectafbakening en de WOZ-waarde. Zulks is geregeld in art. 220a en 220c Gemeentewet, alwaar wordt verwezen naar de hoofdstukken III en IV van de Wet waardering onroerende zaken.

Voorts werd aangegeven dat facultatieve vrijstellingen mogelijk waren. Hiermee werd een 'omissie' hersteld die was ontstaan als gevolg van de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen Gemeentewet per 1 januari 1995. Strikt grammaticaal geïnterpreteerd bestond er, na invoering daarvan, geen vrijheid meer om facultatieve vrijstellingen in de gemeentelijke belastingverordeningen op te nemen.

Wanneer een WOZ-beschikking niet of niet-tijdig is vastgesteld of wanneer een WOZ-beschikking is vernietigd, kan het college van burgemeester en wethouders in zijn hoedanigheid van heffingsinstantie zelf overgaan tot het voor het betreffende belastingjaar bepalen (niet: vaststellen) van de heffingsmaatstaf overeenkomstig de Wet waardering onroerende zaken. Zulks geschiedt op basis van de zogenoemde vangnetbepaling in art. 220d, lid 6, Gemeentewet. Hiertegen staan de gebruikelijke, voor de OZB-aanslag geldende, bezwaar- en beroepsmogelijkheden open.

394 Zie het inmiddels gewijzigde art. 2, onderdeel b, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken.

395 Wet van 9 september 2004, *Stb.* 2004, 656.

396 Deze bepaling is ingevoegd bij Nota naar aanleiding van het verslag, Tweede Kamer, 1996-1997, 25 037, nr. 6.

Wanneer een WOZ-beschikking is genomen, begint een bezwaartermijn voor de aanslag OZB pas te lopen nadat de WOZ-beschikking onherroepelijk vaststaat. Er moet dan vervolgens binnen een jaar na het onherroepelijk worden van de WOZ-beschikking uitspraak op het OZB-bezwaar worden gedaan. Het moet dan voor wat betreft het OZB-bezwaarschrift niet gaan om factoren betreffende de WOZ-beschikking. Indien dit wel het geval is, kan de gemeente direct uitspraak doen. Aspecten die niet de WOZ-beschikking betreffen zijn bijvoorbeeld de toepassing van gemeentelijke vrijstellingen die niet zijn opgenomen in de Regeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. Overigens dient te worden bedacht dat wanneer zowel bezwaar wordt gemaakt tegen de WOZ-beschikking als tegen een aanslag OZB, de termijn waarbinnen uiteindelijk uitspraak wordt gedaan op het bezwaarschrift OZB theoretisch vier jaar kan bedragen.³⁹⁷

Voor wat betreft de belastingen ter zake van roerende woon- en bedrijfsruimten is bepaald dat de waarderingsregels van de Wet waardering onroerende zaken naast de bijzondere bepalingen omtrent de OZB van toepassing worden.

Blijkens de aanbiedingsbrief van de staatssecretarissen van Financiën, Binnenlandse Zaken en de minister van Verkeer en Waterstaat aan de Tweede Kamer werd tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen – met een maximale verhouding van 1:1,2 – in de OZB voorgesteld³⁹⁸, als gevolg van de invoering van de Wet waardering onroerende zaken. Tariefdifferentiatie in de OZB was echter reeds jaren onderwerp van discussie.³⁹⁹ De roep om differentiatie in de tarieven van de OZB bestond reeds langer, aangezien de gemeentelijke vrijheid op dit punt te beperkt werd geacht. Motieven als bijvoorbeeld werkgelegenheid kunnen zodoende een reden vormen voor gemeenten om in het kader van het vestigingsbeleid voor bedrijven de tarieven voor niet-woningen te verlagen. Een – weliswaar beperkte – belastingconcurrentie tussen gemeenten kan hiervan het gevolg zijn. Een ander motief voor tariefdifferentiatie kan zijn gelegen in het feit dat de waardeontwikkeling bij woningen respectievelijk niet-woningen in sommige gemeenten behoorlijk uiteen kan lopen. In sommige gemeenten was de waarde van woningen de afgelopen vijf jaar destijds gestegen met 60-70% en niet-woningen met 5-10%. Overigens was het maximale tarief voor dergelijke gevallen niet toereikend.

Gelet op de destijds reeds bestaande maximale verhouding tussen de tarieven voor eigenaren en gebruikers van 1,25:1, kan worden afgevraagd wat de ratio is geweest van de hiervan afwijkende verhouding voor woningen en niet-woningen, te meer daar deze

397 Eén jaar voor de WOZ-beschikking en één jaar voor de OZB-aanslag, beide termijnen kunnen met één jaar worden verdaagd (zie art. 25, lid 1 en 2, AWR). 'Slechts' door het op deze wijze inrichten van een regeling, wordt, onder omstandigheden, de termijn waarop uiteindelijk dient te worden beslist verdubbeld. De lengte van deze termijn is naar aanleiding van een evaluatie van de werking van de Awb met de wet van 27 september 2007 (Versterking fiscale rechtshandhaving), *Stb.* 2007, 376, verkort. In het jaar dat een bezwaarschrift wordt ingediend moet uitspraak worden gedaan, met een minimumtermijn van zes weken. De verdagingstermijn bedraagt sindsdien maximaal vier weken.

398 Tariefdifferentiatie is opgenomen in de Aanpassingswet als gevolg van de motie Noorman-Den Uyl, Tweede Kamer 1995-1996, 24 552/24 553, nr. 15.

399 Hier zij verwezen naar ESBL-brochure nr. 1, 1993. In het rapport van het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden worden diverse vormen tariefdifferentiatie voorgesteld, onder andere differentiatie naar locatie. De conclusie luidt dat zou moeten worden aangevangen met een differentiatie tussen woningen en niet-woningen, om daarvan de resultaten te bezien. Zie voorts een beschouwing naar aanleiding van een symposium van het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden over dit onderwerp: F.H.J.L. Makkinga en M.P. van der Burg, 'Symposium Tariefdifferentiatie in de OZB', *WFR* 1993, p. 1780.

tariefsverhouding voor gemeenten met dergelijke waardeontwikkelingen ontoereikend is.⁴⁰⁰

Met betrekking tot het onderscheid woningen en niet-woningen (bij gemengde panden problematisch) werd door de opstellers het onderscheid gemaakt op basis van de waardeverdeling binnen het object.

Met betrekking tot de schoksgewijze verhogingen in de OZB, als gevolg van de periodieke herwaardering, was een amendement ingediend waardoor in de belastingverordening kan worden bepaald dat gedurende maximaal drie jaren na aanvang van een WOZ-tijdvak, een vermindering wordt verleend van het te betalen belastingbedrag (de zogenoemde 'ingroeivariant').⁴⁰¹

Wijziging AWR

Op basis van de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken wordt, zoals hierboven is beschreven, in de daarvoor in aanmerking komende wetten, geregeld in welke gevallen aan de belastingheffing, de ingevolge de Wet waardering onroerende zaken vastgestelde waarde van een onroerende zaak geheel of gedeeltelijk ten grondslag dient te worden gelegd. In de praktijk zullen zich echter gevallen voordoen waarin hetzij de initiële WOZ-beschikking wordt gevolgd door een herziene waardevaststelling, hetzij aanvankelijk geen WOZ-beschikking voorhanden was, dan wel een voorhanden zijnde WOZ-beschikking naderhand wordt vernietigd en alsnog een correcte WOZ-beschikking tot stand komt. De nader vastgestelde waarde dient daarom in de door de wet aangewezen gevallen zijn doorwerking te krijgen. Hierin voorziet art. 18a AWR.

Het artikel regelt dat in alle gevallen waarbij de WOZ-beschikking wordt herzien dan wel waarbij alsnog een correcte WOZ-beschikking wordt vastgesteld, een overeenkomstige aanpassing met betrekking tot de belastingheffing tot stand komt. Het vaststellen van de navorderingsaanslag dan wel het nemen van de beschikking tot vernietiging, vermindering, ontheffing of teruggaaf, dient binnen acht weken te geschieden nadat de WOZ-beschikking strekkende tot herziene vaststelling van de waarde onherroepelijk is geworden. In art. 18a AWR valt de lijdelijkheid van de afnemers met betrekking tot de vaststelling van WOZ-beschikkingen te lezen. Zowel afnemers als belastingplichtigen zijn eraan gebonden. Wanneer – met succes – bezwaar is gemaakt tegen een WOZ-beschikking, en de waarde daarop wordt herzien, werkt zulks op basis van art. 18a door in de belastingheffing. Een bezwaar tegen een belastingaanslag of andere belastingbeschikking waarbij (nogmaals) wordt geageerd tegen de vastgestelde WOZ-waarde, heeft dus geen kans van slagen.

5.5.11 Invoering lokale lastenverlichting (Zalmsnip)

Een van de aandachtspunten van de regering in het Belastingplan 1998⁴⁰² was de verlaging van de lokale lasten. In dat kader werd voorgesteld om de lokale lasten voor de burgers met f 100 per huishouden te beperken. De reden was dat intensiveringen van het milieubeleid door de rijksoverheid hadden geleid tot hogere normen die worden gesteld aan de afvalverwijdering door gemeenten. De kosten hiervan konden volledig op de burgers worden verhaald. Dit heeft volgens de opstellers geleid tot aanzienlijke stijgingen van

400 De tariefdifferentiatie is daarna gewijzigd dat in beperkte mate wel met waardeontwikkelingen binnen een gemeente rekening kan worden gehouden en later gewijzigd met de limitering van de tarieven naar aanleiding van het afschaffen van de gebruikers-OZB woningen en per 2008 is de limitering van de tarieven afgeschaft.

401 Bij de toepassing van deze vermindering kan voor wat betreft het tarief onderscheid tussen woningen en niet-woningen worden gemaakt. De vermindering mocht op basis van deze regeling worden gegeven tot maximaal 125% van het belastingbedrag van het voorafgaande jaar.

402 Tweede Kamer 1997-1998, 25 691, nr. 3, p. 8.

de lokale lasten. Het ging volgens de opstellers nadrukkelijk om een bijdrage in de lasten en niet om een compensatie daarvan omdat het uitgangspunt 'de vervuiler betaalt' uitgangspunt moest blijven. Het Rijk compenseerde destijds deze lastenverlichting vanaf 1998 structureel met f 680 miljoen via het Gemeentefonds.⁴⁰³

Gemeenten moesten de afvalstoffenheffing/reinigingsrechten voor burgers verlagen. De aanslagen moesten per gezinshuishouding daartoe met een nominaal bedrag van f 100 worden verlaagd, zichtbaar op het aanslagbiljet. Gekozen is voor een vast bedrag per aanslag omdat deze heffingen meestal op basis van een vast bedrag werden geheven. Gemeenten die de kosten van afvalverwijdering uit bijvoorbeeld de opbrengst OZB bekostigden dienden een negatieve aanslag op te leggen.

Gezinshuishoudingen die geen reinigingsheffingen en geen OZB betaalden zouden niet in aanmerking komen voor de verminderingregeling. Het ging hierbij om huishoudens die onder een kwijtscheldingsregeling vielen. Ook deze categorie moest dit koopkrachtvoordeel krijgen en om die reden kreeg die categorie de lastenverlichting uitbetaald.

De regeling was slechts bedoeld voor burgers en niet voor bedrijven. Voor de bedrijven was een lastenverlichting voorzien die de leges ter zake van milieuvergunningen deed vervallen. De opstellers waren van mening dat er een directe relatie moet zijn tussen de lastenverlichting en de afvalstoffenheffing/reinigingsrechten, omdat de lastenverlichting werd ingevoerd vanwege de stijging van de lokale milieuheffingen.

5.5.12 Wijziging werktuigenvrijstelling

In de Wet materiële belastingbepalingen was een wijziging van de werktuigenvrijstelling in de OZB opgenomen. Door deze wijziging werd de werktuigenvrijstelling ingeperkt. In de Eerste Kamer bleken evenwel grote bezwaren tegen deze wijziging van de werktuigenvrijstelling te bestaan. Deze bezwaren hadden betrekking op het feit dat de regeling onvoldoende duidelijk was en dat de regeling tot een lastenverzwaring voor het bedrijfsleven zou leiden. Om die reden is in de Invoeringswet van de Wet materiële belastingbepalingen⁴⁰⁴, een nieuw art. 305a Gemeentewet opgenomen. Hierin werd bepaald dat de 'oude' werktuigenvrijstelling moest worden toegepast in afwijking van art. 220d, lid 2 en 3, Gemeentewet.

Het onderhavige oorspronkelijke wetsvoorstel beoogde de werktuigenvrijstelling aanzienlijk te beperken door een maximale omvang van vrijgestelde werktuigen voor te schrijven en de werktuigenvrijstelling voor leidingen, kabels en buizen af te schaffen. Dit zou een lastenverschuiving van de burgers naar het bedrijfsleven met zich mee hebben gebracht. Uiteindelijk concludeerde de regering dat het niet wenselijk was om de verdeling van de OZB-druk te wijzigen met de inperking van de werktuigenvrijstelling. Er diende slechts een tekstuele wijziging – aanpassing aan de terminologie van het BW – te worden doorgevoerd alsmede een vereenvoudiging. Het onderhavige wetsvoorstel beoogde geen wijziging in de belastingdruk van burgers of bedrijven aan te brengen.

5.5.13 Besluit verhaal OZB

Ingevolge art. 220, aanhef en onderdeel a, Gemeentewet kan OZB worden geheven van diegenen die bij het begin van het belastingjaar onroerende zaken, al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht, gebruiken. Ingevolge art. 220b, lid 1, onderdeel b, Gemeentewet, wordt gebruik door diegene aan wie een deel van een onroerende zaak in gebruik is gegeven, aangemerkt als gebruik door diegene die dat deel in

⁴⁰³ Wet van 18 december 1997, *Stb.* 1997, 730.

⁴⁰⁴ Wet van 10 december 1998, *Stb.* 1998, 685.

gebruik heeft gegeven. Deze bij wetsfictie aangewezen ‘gebruiker’ is bevoegd de belasting als zodanig te verhalen op degene aan wie dat deel in gebruik is gegeven. Het onderhavige besluit⁴⁰⁵ geeft nadere regels over hoe dient te worden verhaald en ziet dus slechts op de relatie tussen eigenaar en deelgebruiker(s). Gemeenten staan hier buiten.

Tot invoering van het huidige art. 220b was de gemeente bevoegd één van de gebruikers aan te slaan voor de volledige aanslag gebruikers-OZB. Met name de verrekening van de belasting met de medebewoners leidde in dat geval tot problemen. Hoe moest worden verhaald was niet duidelijk. Het verhaal van de gebruikers-OZB maakt geen onderdeel uit van de huurprijs/servicekosten en de hoofdregel is dat die doorberekening plaatsvindt naar evenredigheid van het aantal delen van de onroerende zaak dat is bestemd voor afzonderlijk gebruik en naar evenredigheid van de duur van het gebruik van de desbetreffende delen. Risico van leegstand draagt de verhuurder omdat volgens de onderhavige regeling gebruikers alleen voor de duur van het gebruik de OZB doorberekend mogen krijgen. Indien na ontvangst van de aanslag het bedrag in één keer wordt verrekend dan dient, indien een huurder voor het eind van het jaar vertrekt, verrekening plaats te vinden.

5.5.14 Wijziging vormgeving lokale lastenverlichting⁴⁰⁶

Per 1 januari 1998 is een lokale lastenverlichting voor gezinshuishoudingen ingevoerd, bestaande uit de zogenoemde ‘Zalmsnip’. Hierbij dienden gemeenten per huishouden een lastenverlichting toe te passen van f 100. Indien geen of minder dan f 100 gemeentelijke belastingen moest worden betaald – bijvoorbeeld als gevolg van kwijtschelding – dan moesten gemeenten de f 100 uitkeren. De wijze waarop de gemeenten dit moesten doen was voor een periode van twee jaar dwingend voorgeschreven in de per 1 januari 1998 in werking getreden art. 229d en 255a Gemeentewet. Met de nieuwe regeling konden gemeenten kiezen de lastenverlichting van f 100 te realiseren door middel van een vermindering van het belastingbedrag van de gebruikers-OZB of van de afvalstoffenheffing/reinigingsrechten of van het rioolafvoerrecht. Vanaf 2000 kon dit plaatsvinden door op het belastingbedrag een vermindering toe te passen van het bedrag van de lastenverlichting of dit bedrag te verdisconteren in het tarief. In het laatste geval was de lastenverlichting niet meer zichtbaar op de aanslag.

5.5.15 Wijziging tariefdifferentiatie OZB⁴⁰⁷

Ten gevolge van verschillende waardeontwikkelingen tussen woningen en niet-woningen was het reeds mogelijk de belastingdruk tussen categorieën belastingplichtigen (woningen en niet-woningen) te dempen, maar was de bestaande regeling ontoereikend om de destijds te verwachten belastingdrukverschuivingen te beperken. Gemeenten moesten volgens de opstellers ruimere mogelijkheden hebben om met ingang van 2001 de te verwachten lastendrukverschuivingen in de OZB zo veel mogelijk te voorkomen. De onderhavige regeling strekte daartoe. Daardoor werd de mate waarin tariefdifferentiatie facultatief kon worden toegepast afhankelijk gesteld van de feitelijke waardeontwikkeling van woningen en niet-woningen in een gemeente. Men kan zich afvragen of daarmee impliciet wordt aangegeven dat de heffingsmaatstaf (de WOZ-waarde) als verdeelinstrument van de lastendruk feitelijk niet voldoet. Voor wat betreft de tariefdifferentiatie werd voorgesteld de mate hiervan te koppelen aan de feitelijke waardeontwikkeling van woningen en niet-woningen binnen een afzonderlijke gemeente. Hiervoor gelden twee rekenregels. De eerste had uitsluitend betrekking op het tijdvak 2001–2004 en deze had een structureel karakter en geldt voor de tijdvakken vanaf 1 januari 2005. Hierbij werd een ondergrens gesteld die gelijk is aan het ter zake van het kalenderjaar 2000 gehanteerde persen-

405 Besluit van 30 september 1999, *Stb.* 1999, 436.

406 Besluit van 30 september 1999, *Stb.* 1999, 505.

407 Wet van 21 december 2000, *Stb.* 2000, 610.

tage. Het wetsvoorstel had tot gevolg dat iedere gemeente de belastingdrukverhouding in 2000 in stand kan houden indien dat wenselijk werd geacht. Via een amendement hebben gemeenten een extra marge voor tariefdifferentiatie van 10%.⁴⁰⁸

Tevens werd het minimumpercentage van de zogenoemde facultatieve ingroeivariant verlaagd van 125 naar 115%, wat gemeenten meer armslag gaf om de waardeschok die ieder WOZ-tijdvak zich voordeed te beperken. Daarnaast werd de zogenoemde aftopvariant structureel opgenomen in de Gemeentewet. In eerste instantie gold deze variant slechts voor het eerste WOZ-tijdvak. Belastingplichtigen kunnen bezwaar maken tegen de aanslag OZB ook voor wat betreft de toepassing van de tariefdifferentiatie door de gemeente.

5.5.16 Vrijstelling substraatteelt

In art. 220d, lid 1 en 2, Gemeentewet was reeds een vrijstelling in de Gemeentewet voor de OZB – en in het verlengde hiervan in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken – opgenomen voor ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond en (uitsluitend ten behoeve van de OZB) gebouwde eigendommen voor zover de ondergrond daarvan bestaat uit cultuurgrond. Dit is de zogenoemde cultuurgrondvrijstelling. De daaraan gekoppelde ‘kassen-vrijstelling’ – gebouwde eigendommen met cultuurgrond als ondergrond – was reeds in de Gemeentewet – en niet in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken – opgenomen. Substraatteelt viel daar niet onder. Reden was dat de kassen-vrijstelling nodig was vanwege de oorspronkelijke vormgeving van de vrijstellingen. Tot de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen in 1995 waren de in de Gemeentewet opgenomen vrijstellingen doorgaans geformuleerd als ‘echte vrijstellingen’ en daarna als waarderingsregels. De reden voor het veranderen van de vorm van de vrijstellingen in waarderingsregels is dat de Hoge Raad had uitgemaakt dat de vrijstellingen ertoe leidden dat een eenmaal afgebakend object òf helemaal in de heffing diende te worden betrokken òf in zijn geheel diende te worden vrijgesteld.⁴⁰⁹ Een middenweg was daardoor niet mogelijk: delen van objecten die niet voldeden aan de vrijstelling konden niet worden belast. Aangezien dit leidde tot een aanzienlijk aantal objecten dat op grond van deze jurisprudentie niet in de heffing van de OZB kon worden betrokken, heeft de wetgever, door de redactie van de vrijstellingen om te vormen tot waarderingsregels, ervoor gezorgd dat deze jurisprudentie haar kracht heeft verloren. Dit had dus ook tot gevolg dat kassen en ook substraatteelt niet meer onder de vrijstelling vielen.

Substraatteelt kon van OZB worden vrijgesteld op grond van een in de belastingverordening opgenomen zogenoemde facultatieve vrijstelling zoals bedoeld in art. 220d, lid 1, onderdeel i, ofwel in de heffing worden betrokken. Dit kon dus per gemeente verschillen. Ook kon het voorkomen dat substraatteelt niet onroerend was aangezien de bakken waarin werd geteeld niet als bestanddelen konden worden aangemerkt. In dat geval werd over de grond OZB geheven. Veel gemeenten stelden substraatteelt facultatief vrij. Ingevolge de Financiële-verhoudingswet 1997 is de belastingcapaciteit van een gemeente vanaf 1 januari 1997 een rol gaan spelen bij de vaststelling van de hoogte van de algemene uitkering uit het gemeentefonds. Daarvoor werd met de belastingcapaciteit van gemeenten bij de uitkering uit het gemeentefonds geen rekening gehouden. Hierbij wordt alleen rekening gehouden met wettelijke vrijstellingen en niet met de zogenoemde facultatieve vrijstellingen zoals bijvoorbeeld substraatteelt. Substraatteelt werd door veel gemeenten destijds facultatief vrijgesteld. Om die reden is substraatteelt toegevoegd aan art. 220d Gemeentewet.⁴¹⁰

408 Tweede Kamer 2000-2001, 27 246, nr. 7.

409 HR 15 juli 1987, nr. 24.238, *Belastingblad* 1987, p. 537, met aantekening van Walboom, *BNB* 1987/275, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1987/344, p. 1326 (Station Woerden-arrest).

410 Wet van 5 februari 2001, *Stb.* 2001, 111 en 112.

Hierbij werd door de opstellers overwogen dat substraatteelt niet meer is dan een innovatieve technologische ontwikkeling en dat dit niet rechtvaardigt dat substraattellers anders worden behandeld dan grondtelers. Voor wat Europese regelgeving betreft waren de opstellers van mening dat een strijdigheid met Europese regelgeving niet aan de orde was. Het onderhavige wetsvoorstel voorzag niet in een geheel nieuwe vrijstelling, maar in een aanpassing of actualisering van de reeds bestaande vrijstelling voor cultuurgrond. Omdat de cultuurgrondvrijstelling in overeenstemming was met de Europese regelgeving moet ook het telen op substraat daaronder kunnen vallen.

5.5.17 Wijziging Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen

Het onderhavige Besluit⁴¹¹ ziet er op dat de gemeenten de mogelijkheid krijgen te bepalen dat het voldoen van parkeerbelasting als bedoeld in art. 225, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet (de feitelijke parkeerbelasting) alleen nog langs elektronische weg kan worden gedaan. Hierbij werd gedacht aan betaling via een chipper of via een chipknip. De bevoegdheid van gemeenten om een dergelijke regel vast te stellen als hier bedoeld volgt uit art. 257 Gemeentewet. Aanleiding is dat gemeenten in ernstige mate werden geconfronteerd met diefstal en vernieling bij het innen van parkeergelden via muntautomaten. Tevens was een overweging dat elektronisch betalen een belangrijke bijdrage kon leveren aan het versnellen van het invoeringsproces van de euro.⁴¹²

Ingevolge art. 234 Gemeentewet dient de feitelijke parkeerbelasting te worden geheven bij wege van voldoening op aangifte dan wel op andere wijze, en dat als voldoening op aangifte uitsluitend wordt aangemerkt het bij de aanvang van het parkeren in werking stellen van een parkeermeter of een parkeerautomaat op de daartoe bestemde wijze en met inachtneming van de door het college van burgemeester en wethouders gestelde voorschriften. Het is de vraag of de beperking tot een elektronische wijze van betaling hieronder valt. Ingevolge art. 231 Gemeentewet zijn de AWR en de Invorderingswet 1990 van toepassing op de heffing en invordering van gemeentelijke belastingen, tenzij bepalingen expliciet zijn uitgezonderd. In deze wetten zijn geen bepalingen opgenomen over de wijze van betalen. De Gemeentewet kent eveneens geen aanvullende of afwijkende bepaling op dit punt. Hierdoor is volgens de opstellers art. 6:112 BW over voldoening van verbintenissen van toepassing en in deze bepaling is opgenomen dat met gangbaar geld dient te worden betaald, waaronder in beginsel moet worden verstaan de (chartale) wettige betaalmiddelen. Deze bepaling biedt overigens de mogelijkheid dat dit niet wordt beperkt tot andere vormen van betaling. Dit kan via een wettelijke regeling (bijvoorbeeld op grond van de Gemeentewet) of een rechtshandeling, dan wel op basis van gewoonte of redelijkheid en billijkheid. Zo'n andere vorm is volgens de opstellers bijvoorbeeld girale betaling (art. 6:114 BW) waartoe chip- en pinbetalingen worden gerekend.

Inmiddels waren enkele tegenstrijdige hofuitspraken gewezen inzake de verplichting om via de elektronische weg de feitelijke parkeerbelasting te moeten voldoen. De gemeenten Nijmegen en Apeldoorn hebben geregeld dat het in werking stellen van parkeerapparatuur uitsluitend mogelijk is via de zogenoemde chipkaart.⁴¹³

Volgens Hof Arnhem⁴¹⁴ is elektronisch geld van de chipkaart geen gangbaar geld en is het in de literatuur geen uitgemaakte zaak dat – zoals de regelgever stelt – de chipbetaling tot girale betaling kan worden gerekend. Aangezien de regeling in het Besluit niet het gang-

⁴¹¹ Besluit van 20 juni 2001, *Stb.* 2001, 303.

⁴¹² Zie uitgebreider: M.P. van der Burg, 'Parkeerbelasting: chip in de knip of kat in de zak?', *Belastingblad* 2004, p. 3.

⁴¹³ Zoals blijkt uit de hofuitspraak kan in Nijmegen bij parkeerapparatuur die daarvoor geschikt is, eveneens gebruik worden gemaakt van betaling door middel van een creditkaart.

⁴¹⁴ Hof Arnhem 22 januari 2004, nr. 02/04233, *Belastingblad* 2004, p. 528, met aantekening van De Bruin.

bare geld of de 'zuivere' girale betaling behelst, kan deze volgens het hof niet meer als 'passend' in de zin van de laatste zinsnede van art. 257 Gemeentewet worden beschouwd. Een belastingplichtige wordt door een dergelijke regeling immers niet op toereikende wijze in de gelegenheid gesteld de door hem verschuldigde belasting te voldoen. Nu de Gemeentewet zelf geen, dus ook de laatste volzin van in art. 257 genoemde paragraaf (paragraaf 4), bepalingen behelst over de wijze van betaling, kan het Besluit op die grond niet als 'nadere regeling ter aanvulling' als bedoeld in art. 257 Gemeentewet worden aangemerkt. De regelgever is daardoor volgens het hof buiten het kader van art. 257 Gemeentewet getreden, waardoor art. 1a van het Besluit verbindende kracht mist.

Het oordeel van Hof Den Haag⁴¹⁵ over de voorgeschreven (elektronische) betaalwijze van de gemeente Rotterdam was korter: hiervoor bestaat een wettelijke grondslag. Aan dat oordeel kan niet afdoen dat degene die het voertuig heeft geparkeerd niet op de hoogte was van de gewijzigde betaalwijze. Van een automobilist die in een voor hem vreemde gemeente terecht komt, mag immers worden verwacht dat hij zich ter plekke oriënteert op de aldaar geldende regels. Nu belanghebbende geen andere argumenten heeft aangevoerd, is het hof van oordeel dat de naheffingsaanslag terecht is opgelegd, zodat het beroep ongegrond moet worden verklaard.

Voor de vraag of nu de Gemeentewet of het BW van toepassing is op de wijze van betaling, dient de reikwijdte van de definitie in de Gemeentewet van het begrip voldoening op aangifte te worden gezien. Als voldoening op aangifte wordt uitsluitend aangemerkt 'het bij de aanvang van het parkeren in werking stellen van een parkeermeter of een parkeerautomaat op de daartoe bestemde wijze en met inachtneming van de door het college gestelde voorschriften'.⁴¹⁶ De wetgever geeft aan dat hier de meest voor de hand liggende wijze van voldoening op aangifte wordt geregeld, te weten de inwerkingstelling van parkeermeter of -automaat door middel van inworp van geld.⁴¹⁷

Met de zinsnede inzake de voorschriften heeft de wetgever blijkens de wetsgeschiedenis bedoeld tot uitdrukking te brengen 'dat, indien voorschriften zijn gesteld ten aanzien van de wijze van voldoening op aangifte, de belastingplichtige – naast de betaling van het verschuldigde tarief – die voorschriften in acht dient te nemen wil er sprake zijn van de vereiste voldoening op aangifte.' De wetgever noemt als voorbeeld in dit verband het duidelijk leesbaar plaatsen van het betaalbewijs.

De Hoge Raad heeft uitspraak gedaan⁴¹⁸ en beslist dat verplichte betaling met een chipknip mogelijk is. Het advies van Niessen om prejudiciële vragen te stellen inzake de vraag of de chartale euro op basis van Europese Verordening nr. 974/98(6) wel als betaalmiddel mag worden uitgesloten is niet door de Hoge Raad overgenomen. De Hoge Raad heeft overwogen dat art. 1a Besluit gemeentelijke parkeerbelastingen blijft binnen de grenzen van de in art. 257 Gemeentewet omschreven delegatie. De regels moeten immers in ieder geval de heffing en invordering van de gemeentelijke belastingen betreffen. Verder stelt de Hoge Raad dat Europese regelgeving geen bepalingen bevat die een einde maken aan de mogelijkheid voor de betrokken lidstaten om regelingen te treffen waarbij wordt voorgeschreven dat betaling in de geldende munteenheid op andere wijze dan met wettige betaalmiddelen dient te geschieden.

415 Hof Den Haag 10 september 2003, nr. BK-02/04947, *Belastingblad* 2003, p. 1311, met aantekening van De Bruin, *FED* 2003/516, p. 2864, *NTFR* 2003/1738.

416 Art. 234, lid 2, onderdeel a, Gemeentewet.

417 Tweede Kamer 1989-1990, 19 405, nr. 13, p. 11.

418 HR 8 juli 2005, 40.298, *Belastingblad* 2005, p. 864, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2006/48, met noot van Meussen, *FED* 2005/125, p. 27, met aantekening van Roij, *NTFR* 2005/934, met commentaar van Van der Burg.

De conclusie is dat de wetgever het bij voldoening op aangifte heeft gehad over inworp van (munt)geld als meest voor de hand liggende wijze van betaling, en met genoemde aangiftevoorschriften andere regels van de betaling heeft willen overlaten aan gemeenten (parkeerkaartje). Dit impliceert dat de wijze van betaling door de Gemeentewet wordt geregeld. Nu het kennelijk niet de bedoeling van de wetgever is geweest ook giraal geld onder het begrip 'voldoening op aangifte' te laten vallen (dit kunnen we immers niet inwerpen), kan mijns inziens van een eigen regeling worden gesproken. Het lag ten tijde van de totstandkoming van de regeling van parkeerbelastingen ook nog niet voor hand aan iets anders te denken dan muntgeld bij betaald parkeren. De opstellers van het toegevoegde art. 1a hebben dit waarschijnlijk over het hoofd gezien, door in de toelichting hierop naar het BW te verwijzen.

5.5.18 Afschaffing lokale lastenverlichting

In het Strategisch Akkoord van het kabinet Balkenende I is de aanpak van de zogenoemde armoedeval aangegeven. Dit houdt in dat indien burgers een hoger inkomen genereren dan voorheen, zij niet meer voor een aantal inkomensafhankelijke regelingen in aanmerking komen. Inkomensbeleid is slechts aan het Rijk voorbehouden. De beleidsruimte voor gemeenten om een – zij het beperkt – eigen inkomensbeleid te voeren wordt met de onderhavige regeling⁴¹⁹ beperkt. In dit kader moet de onderhavige regeling inzake afschaffing per 2005 van de lokale lastenverlichting van € 45,38 worden gezien. Ik maak hierbij de kanttekening dat de aanleiding destijds is geweest om de lokale lastenverlichting in te voeren dat de milieulasten (de lasten inzake afvalverwijdering) waren gestegen, mede vanwege milieutaakstelling door het Rijk. Die milieulasten zijn echter niet gedaald, althans daarover wordt door de opstellers niet gesproken. Met het vervallen van de lokale lastenverlichting is immers € 325 miljoen uit het Gemeentefonds genomen.⁴²⁰

5.5.19 Wijziging Wet waardering onroerende zaken in verband met doelmatige uitvoering⁴²¹

Algemeen

Met de verbetervoorstellen⁴²² is beoogd de Wet waardering onroerende zaken dusdanig te vereenvoudigen dat daardoor een doelmatiger uitvoering zal plaatsvinden. Als gevolg hiervan zou, hoewel per 1 januari 2005 doorgevoerd, vanaf 2006 € 60 miljoen per jaar worden bespaard op de waarderingskosten. De Wet waardering onroerende zaken regelt de waardebepaling en de vaststelling van onroerende zaken ten behoeve van de heffing van belastingen door het Rijk (eigenwoningforfait), de gemeenten (OZB) en de waterschappen (omslag gebouwd en vanaf 2009 de watersysteemheffing gebouwd). Daarnaast wordt WOZ-informatie gebruikt ten behoeve van de heffing van bijvoorbeeld de belasting op leidingwater en de energiebelasting van de Wet belastingen op milieugrondslag (objectafbakening).

De gemiddelde jaarlijkse uitvoeringskosten van de Wet waardering onroerende zaken in de periode 1999–2002 bedroegen ongeveer € 190 miljoen. Met ingang van 2003 is voor de WOZ-kosten een macrokostenforfait in werking getreden.⁴²³ Het macrokostenforfait is voor 2004 vastgesteld op € 140,5 miljoen.⁴²⁴ Wanneer de daadwerkelijk gemaakte kosten het forfait overstijgen zijn de het forfait overstijgende kosten voor rekening van de desbe-

419 Wet van 23 december 2004, *Stb.* 2004, 743.

420 Tweede Kamer 2003-2004, 29 701, nr. 3, p. 2.

421 Wet van 9 december 2004, *Stb.* 2004, 656.

422 In deze paragraaf worden slechts de belangrijkste wijzigingen behandeld. Daarnaast zijn er enkele formele wijzigingen.

423 Wijziging van het Uitvoeringsbesluit kostenverrekening en gegevensuitwisseling Wet waardering onroerende zaken, *Stb.* 2003, 179.

424 Dit bedrag wordt jaarlijks geïndexeerd.

treffende gemeente. Dit is uiteraard een extra prikkel tot het goedkoper uitvoeren van de Wet waardering onroerende zaken. De per 1 januari 2005 ingevoerde verbetervoorstellen zijn grotendeels gebaseerd op door de Waarderingskamer opgestelde adviezen.⁴²⁵

*Verplichte samenwerking*⁴²⁶

In art. 32a Wet waardering onroerende zaken is een regeling opgenomen welke gemeenten verplicht elkaar kosteloos gegevens en inlichtingen te verschaffen die van belang kunnen zijn voor de uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken. Dit moet leiden tot meer gegevens- en kennisuitwisseling tussen gemeenten hetgeen de doelmatigheid ten goede moet komen mede in het kader van een verdere uitbouw van modelmatige waarde-bepaling. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen nadere regels worden gesteld. Hierbij kan ingevolge het nieuwe art. 30, lid 7, Wet waardering onroerende zaken, bijvoorbeeld gebruik worden gemaakt om bij eventueel in de praktijk blijken de belemmeringen te komen tot landelijke of regionale samenwerkingsverbanden. Deze kunnen op grond van de Wet gemeenschappelijke regelingen worden opgezet voor de gezamenlijke waardering van bijzondere objecten, het verlenen van bijstand door grote gemeenten aan kleinere gemeenten of het in overleg overdragen van bepaalde WOZ-taken van de ene gemeente aan een andere gemeente.

Dit kan volgens de opstellers leiden tot een integratie van de WOZ-administraties van verschillende gemeenten of zelfs met de belastingadministratie van een waterschap. Daarbij kan één ambtenaar als de in art. 1, lid 2, Wet waardering onroerende zaken, bedoelde gemeentambtenaar worden aangewezen van verschillende gemeenten. Deze bepaling is een aanvulling op de bepalingen van de Wet gemeenschappelijke regelingen en is ontleend aan art. 232 Gemeentewet.⁴²⁷

Samenwerking vindt reeds plaats onder andere via het zogenoemde 'WOZ-Datacenter' alwaar taxatiegegevens worden uitgewisseld. Jammer genoeg is dit slechts toegankelijk voor gemeenteambtenaren. Het ware beter dit openbaar te laten zijn en het is zelfs de vraag of dit in het kader van de Wet openbaarheid van bestuur niet openbaar moet zijn. Immers, gemeenten maken veelal standaard gebruik van deze gegevens en dit valt mijns inziens onder de verplichting inzage te verstrekken inzake taxatiegegevens. De Raad van State⁴²⁸ heeft in een procedure inzake de reikwijdte van de Wet openbaarheid van bestuur aangegeven dat gemeenten meer informatie moeten geven over de wijze waarop zij de WOZ-waarde van (in casu) woningen bepalen. Het verstrekken van het taxatieverslag als motivering van de WOZ-beschikking en het verstrekken van waardegegevens (taxatiebedragen) van zogenoemde derde-objecten van art. 40 Wet waardering onroerende zaken, is volgens de Raad onvoldoende. Dit naar aanleiding van een proefproces van de Vereniging WOZ-geduceerden tegen de gemeente Renkum.

De gemeente stelde dat de Wet waardering onroerende zaken het achterhouden van waarderingsgegevens om privacyredenen toestaat. Volgens de Raad gebiedt de Wet openbaarheid van bestuur die algemene informatie toch te verstrekken als iemand daar om vraagt. Het betreft hier niet de taxatieverslagen van individuele derde-objecten doch algemene taxatiegegevens die door de gemeente worden gebruikt. De eerste hoeven volgens de Raad niet te worden verstrekt omdat de wetgever bewust een afweging privacy en rechtsbe-

425 Rapportage van de werkgroep verbetervoorstellen op 22 oktober 2003 aangeboden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal (brief van de staatssecretaris van Financiën, nr. Fipuli 2003-482 M; nietdossierstuk 2003/04, fin0 300 441, Tweede Kamer).

426 Tweede Kamer 2003-2004, 29 612, nr. 3, p. 4.

427 Volgens de toelichting zou in samenhang bezien de voorgestelde maatregel een besparing mogelijk maken op de uitvoeringskosten van de Wet waardering onroerende zaken van € 45 miljoen, waarvan € 25 miljoen is toe te rekenen aan de uitbouw van de modelmatige waarde-bepaling, € 10 miljoen aan de gezamenlijke uitvoering van bijzondere objecten en € 10 miljoen aan de samenwerking in meer algemene zin.

428 Raad van State 11 augustus 2004, nr. 200306466/1, *Belastingblad* 2004, p. 998.

scherming heeft gemaakt. In het WOZ-Datcenter zijn naast taxatiegegevens ook zogenoemde taxatiewijzers opgenomen aan de hand waarvan reeds landelijk uniform wordt gewaardeerd. Bedacht dient te worden dat deze taxatiewijzers slechts een hulpmiddel zijn en open staan ter toetsing door de belastingrechter.

Het moge duidelijk zijn dat bedoelde samenwerking zeker een voordeel is om de Wet waardering onroerende zaken doelmatiger uit te voeren. Niet iedere (kleine) gemeente hoeft het wiel uit te vinden.

Combineren WOZ/OZB (op aanslagbiljet)

In de praktijk werd in het verleden door belastingplichtigen regelmatig bezwaar gemaakt tegen de OZB-aanslag terwijl het de bedoeling was om bezwaar te maken tegen de WOZ-beschikking. Deze beschikking werd in de regel slechts één keer in de vier jaren genomen. Er kon destijds dus slechts in beginsel één keer in de vier jaren bezwaar worden gemaakt tegen de WOZ-waarde. Om onbegrip te vermijden en onnodige bezwaar- en beroepsprocedures te voorkomen is ingevolge art. 30 Wet waardering onroerende zaken, vanaf 2005, ook in het jaar waarin geen WOZ-beschikking wordt genomen, de vastgestelde of bekendgemaakte WOZ-waarde tegelijk met de OZB-aanslag voor bezwaar en beroep vatbaar.

Dit betekent dat in het jaar 2005 een WOZ-beschikking wordt genomen tot vaststelling van de waarde en dat in het kalenderjaar 2006 deze waarde nogmaals formeel aan belanghebbende wordt bekendgemaakt gecombineerd met de OZB-aanslag. Door deze combinatie wordt volgens de opstellers verwarring vermeden en worden onnodige bezwaarschriften voorkomen. Ook wordt beoogd te voorkomen dat twee afzonderlijke bezwaarschriften worden ingediend. Hier zij opgemerkt dat het juridisch wel twee beschikkingen blijven waartegen afzonderlijk bezwaar kan worden gemaakt. Ze worden slechts gecombineerd op één geschrift verenigd. In art. 30, lid 2 en 3, Wet waardering onroerende zaken, is geregeld dat indien in bezwaar wordt gekomen tegen de WOZ-beschikking het bezwaar mede wordt geacht te zijn gericht tegen de OZB-aanslag en vice versa. Art. 241 Gemeentewet bevatte een regeling hoe te handelen indien in het verleden afzonderlijk bezwaar werd gemaakt tegen de WOZ-beschikking en OZB-aanslag. Gezien de nieuwe regeling is deze bepaling komen te vervallen. Voor bepaalde situaties blijven losse beschikkingen bestaan zoals de zogenoemde art. 28-beschikking ten behoeve van een medebelanghebbende.

De bevoegde gemeenteambtenaar in het kader van de Wet waardering onroerende zaken is de gemeenteambtenaar die belast is met de heffing van gemeentelijke belastingen. De bevoegdheden toegekend aan de bevoegde gemeenteambtenaar in de Wet waardering onroerende zaken zijn niet gelijk aan de bevoegdheden toegekend aan de gemeenteambtenaar in de Gemeentewet. Daarom is in art. 30, lid 4, Wet waardering onroerende zaken, geregeld dat de bevoegde gemeenteambtenaar voor de Wet waardering onroerende zaken voor de uitspraak op bezwaar tegen de OZB-aanslag beschikt over de bevoegdheden op grond van de Gemeentewet. Er wordt in één geschrift uitspraak gedaan en dus is feitelijk sprake van één procedure.

Het moge duidelijk zijn dat dit 'klantvriendelijker' is. Of dit combineren als zodanig per saldo zal leiden tot minder bezwaarschriften is nog maar de vraag. Gezien de publiciteit de afgelopen jaren rondom de WOZ-beschikkingen mag het bestaan van twee verschillende trajecten wel bekend worden verondersteld.

Objecten in aanbouw

In de praktijk bleek de waardering van gebouwde eigendommen in aanbouw veel tijd en kosten met zich te brengen. Om die reden moet vanaf 2005 de vervangingswaarde als bedoeld in art. 17, lid 3, Wet waardering onroerende zaken, worden gehanteerd. Dit is de vervangingswaarde gecorrigeerd voor technische en functionele veroudering/afschrij-

ving. Onder een gebouwd eigendom in aanbouw wordt verstaan een onroerende zaak of gedeelte daarvan waarvoor een bouwvergunning in de zin van de Woningwet is afgegeven en dat door bouw nog niet geschikt is voor gebruik overeenkomstig zijn beoogde bestemming. Hieruit volgt dat het niet slechts om woningen gaat, al zou de verwijzing naar de Woningwet dit suggereren. Een vergunning in de zin van de Woningwet wordt afgegeven ter zake van een gebouw en ingevolge art. 1 Woningwet wordt daaronder verstaan: 'elk bouwwerk, dat een voor mensen toegankelijke overdekte geheel of gedeeltelijk met wanden omsloten ruimte vormt;'. Hieronder vallen dus alle soorten objecten.

De gecorrigeerde vervangingswaarde gold reeds voor niet-woningen met uitzondering van rijksmonumenten, indien die waarde hoger was dan de waarde in het economische verkeer. Er wordt in de onderhavige regeling geen uitzondering gemaakt voor rijksmonumenten maar een dergelijk object in aanbouw lijkt mij niet voorstelbaar.

De vervangingswaarde dient te worden bepaald op basis van de grondwaarde en de stichtingskosten tot het moment van waardepeildatum dan wel het moment van art. 19 Wet waardering onroerende zaken. De laatste geldt voor tussentijdse beschikkingen slechts voor het belastingjaar 2006 en voor beschikkingen met een andere toestandsdatum tot in beginsel 2007. Zie verderop in het onderdeel 'Verkorten tijdvak'. Hierbij moeten volgens de opstellers de 'geobjectiveerde' stichtingskosten als uitgangspunt worden genomen. Verondersteld mag worden dat hiermee wordt bedoeld op een eventuele koop-aanneemsom die niet altijd een juiste maatstaf is aangezien dat niet per definitie de waarde in het economische verkeer in de zin van de Wet waardering onroerende zaken hoeft te vertegenwoordigen. Op basis van de WOZ-regelgeving dient op verzamelde taxatiegegevens een analyse plaats te vinden bestaande uit het toetsen of ieder gegeven marktconform is toegerekend naar waardepeildatum, of de waarderingsficties zijn toegepast en of het een WOZ-conforme objectafbakening betreft.

Reeds vóór het WOZ-tijdvak kunnen volgens de opstellers de grondwaarde en de verwachte stichtingskosten van het gebouwde eigendom in aanbouw op basis van de verleende bouwvergunning worden geschat alsmede het voortgangpercentage op 1 januari. Hierop dient dan nog wel de objectivering plaats te vinden. De WOZ-beschikkingen en de OZB-aanslagen ter zake van deze objecten kunnen dan ook in de eerste acht weken van een WOZ-kalenderjaar worden verzonden.

De gecorrigeerde vervangingswaarde gaat nu ook voor bepaalde woningen gelden. Een correctie wegens technische veroudering zal bij objecten in aanbouw niet aan de orde zijn. Een correctie wegens functionele veroudering is in beginsel mogelijk. Die kan op basis van art. 4, lid 2, Uitvoeringsregeling instructie waardebeoordeling Wet waardering onroerende zaken, slechts bestaan uit: economische veroudering, ondoelmatigheid, veroudering bouwwijze en excessieve gebruikskosten. De eerste speelt bij leegstand en kan zich dus bij woningen in aanbouw zeker voordoen. Afschrijving wegens ondoelmatigheid kan ik mij niet voorstellen, zo ook excessieve gebruikskosten niet. Afschrijving wegens veroudering bouwwijze bij hoge uitzondering wel. Hierbij kan worden gedacht aan nieuwe strengere bouwvoorschriften voor woningen. De opstellers gaan er echter – mijns inziens ten onrechte – vanuit dat er geen noodzaak is om bij objecten in aanbouw technisch en functioneel te corrigeren.

Ambtshalve beschikken nieuwe belanghebbende

Wanneer in de loop van het tijdvak waarvoor de waarde van een WOZ-object is vastgesteld een ander de hoedanigheid verkrijgt van de 'eigenaar' of 'gebruiker' die de initiële WOZ-beschikking niet heeft ontvangen, kan deze nieuwe belanghebbende op basis van art. 26 Wet waardering onroerende zaken om een WOZ-beschikking verzoeken. Vanaf 2005 kan de gemeente ambtshalve een dergelijke beschikking versturen. Het kan ook hier gaan om een initiële, een mutatie- of om een herzieningsbeschikking.

Tot 2005 bestond geen expliciete bevoegdheid tot het ambtshalve verzenden van een dergelijke beschikking. Door de beschikkingen op verzoek werden gemeenten een groot deel van het jaar geconfronteerd met tussentijdse administratieve werkzaamheden. Iedere beschikking moest immers binnen acht weken na ieder verzoek worden verzonden. Om die reden kunnen gemeenten dit nu op eigen initiatief doen. Het verzenden van een nieuwe WOZ-beschikking wordt nu gekoppeld aan de verwerking van gegevens in de WOZ-administratie die toch al (geautomatiseerd) moeten plaatsvinden. Hierbij wordt een koppeling gelegd met de gemeentelijke bevolkingsadministratie. Overigens is de mogelijkheid om om een beschikking te verzoeken blijven bestaan voor die gevallen waarin (nog) geen ambtshalve beschikking door de gemeente is gegeven.

Harmoniseren vrijstellingen OZB en omslag gebouwd

De OZB-vrijstellingen voor bepaalde kerken, bepaalde waterbeheersingswerken en bepaalde werken bestemd voor de zuivering van riool- en ander afvalwater zijn ook gaan gelden voor de omslagen gebouwd (vanaf 2009 watersysteemheffing gebouwd) van het waterschap. Om die reden konden zij in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken worden opgenomen en hoeven zij niet meer te worden gewaardeerd. De onderhavige objecten waren voor de inkomstenbelasting niet van belang. Het feit dat waterbeheersingswerken en rioolzuiveringsinstallaties door waterschappen in de heffing van de omslag gebouwd werden betrokken was gelegen in het feit dat er twee typen waterschappen bestonden die nu grotendeels zijn omgevormd tot zogenoemde all-in waterschappen. Voorheen waren dit veelal afzonderlijke schappen ten behoeve van afvalwaterzuivering en die ten behoeve van de waterkering. Vanwege het bestaan van all-in waterschappen leidde dit tot rondpompen van belastinggeld. Het mogelijk duidelijk zijn dat het doelmatig is deze objecten en ook kerken – objecten met veelal een lage waarde – niet meer te hoeven waarderen.

Verkorten WOZ-tijdvak

Het is doelmatiger het WOZ-tijdvak te verkorten van vier naar twee jaren. Weliswaar ontstaat dan frequenter een bezwaarmogelijkheid, maar volgens de opstellers zal de acceptatie van de WOZ-waarde toenemen aangezien die actueler is en daardoor inzichtelijker. Daarnaast worden de waardeschokken van de WOZ-waarden gedempt hetgeen eveneens de acceptatie vergroot, zeker wanneer er sprake is van een eventuele dalende markt. Het financiële belang van iedere afzonderlijke beschikking is minder. Door frequenter een WOZ-waarde vast te stellen nemen de mogelijkheden tot een breder maatschappelijk gebruik daarvan toe. Tevens wordt met frequentere waardering de uitvoering procesmatiger en dus doelmatiger. De WOZ-werkzaamheden kunnen gelijkmatiger in de tijd worden verdeeld waardoor de piekbelasting van bepaalde werkzaamheden, zoals de afhandeling van bezwaarschriften, af zal nemen. Wijzigingen van objectkenmerken, de wisseling van subjecten en ook het waardeverloop zullen gemeenten beter op orde hebben waardoor mag worden verwacht dat bij een volgende bezwarenronde minder bezwaarschriften zullen worden ingediend.

Er is een pilot uitgevoerd om vanaf 2007 over te gaan tot een frequentere (jaarlijkse) waardering. Voor 2007 heeft de waardepeildatum nog twee jaren gelegen voor het WOZ-kalenderjaar waarvoor de waarde werd vastgesteld. Vanaf 2008 is deze periode verkort tot één jaar. Verwacht mag worden dat dit ook leidt tot een afname van het aantal bezwaar- en beroepschriften en dus tot verlaging van de uitvoeringskosten en vermindering van de administratieve lasten voor burgers en bedrijven.

Gelet op de pilot is de inwerkingtreding van dit onderdeel van het wetsvoorstel bepaald op een bij koninklijk besluit te bepalen tijdstip. Mocht de pilot tot gevolg hebben gehad dat het koninklijk besluit niet vóór 1 januari 2007 of 1 januari 2008 was genomen, dan

moest de waarde die voor het tijdvak vanaf 2005 was vastgesteld ook gelden voor 2007 respectievelijk 2008.⁴²⁹

De bovengenoemde pilot heeft plaatsgevonden en daaruit is gebleken dat jaarlijkse waardering mogelijk is. Uit de pilot komen ook aanbevelingen om de jaarlijkse waardering goed te laten verlopen. Jaarlijkse waardering leidt naar verwachting tot een waarde die beter aansluit bij de beleving van de betrokkenen.

Objectafbakening recreatieterreinen

De objectafbakening op basis van art. 16, onderdeel a tot en met d, Wet waardering onroerende zaken, leidde ertoe dat alle op recreatieterreinen gelegen onroerende recreatiewoningen en stacaravans met de bijbehorende (onder)grond, als afzonderlijke onroerende zaken moesten worden aangemerkt, ook indien die objecten bij één eigenaar in eigendom zijn.

De huidige per 2005 geldende regeling beoogt dat de afbakening als afzonderlijke objecten achterwege blijft wanneer het gaat om een geheel van onroerende zaken dat een terrein vormt dat bestemd is voor verblijfsrecreatie en als zodanig wordt geëxploiteerd.⁴³⁰ Dergelijke vakantieonderkomens worden dus niet meer afzonderlijk in de heffing van OZB, watersysteemheffing (gebouwd), energiebelasting en belasting op leidingwater betrokken. Voor wat de tweede woning van art. 5.20 Wet inkomstenbelasting 2001 op een dergelijk terrein betreft lijkt het me dat in dat geval een deel van de waarde van het recreatieterrein in aanmerking moet worden genomen dat kan worden toegerekend aan die tweede woning. Dit lijkt me een lastige zaak voor belastingplichtigen – uitgaande van de WOZ-waarde van het gehele recreatieterrein – om dit te bepalen.

Dit betekent dat de gemeente niet langer de mutaties met betrekking tot de gebruikers van deze objecten hoeft bij te houden. Ook hoeven voor de desbetreffende recreatiewoningen en stacaravans (met de bijbehorende grond) geen afzonderlijke waarden te worden vastgesteld. Indien er een eigendomsgrens door het recreatieterrein loopt – bijvoorbeeld een (al dan niet pacht- of huurafhankelijk) recht van opstal – dan dient die eigendomsgrens voor wat de objectafbakening betreft uiteraard wel te worden gerespecteerd. Als – hetgeen gebruikelijk is – een dergelijk vakantieonderkomen als onroerend wordt aangemerkt, dan is de eigenaar van de grond (de verhuurder) vanwege natrekking eigenaar van de opstal geworden. Om dit tegen te gaan zal een huurafhankelijk recht van opstal (HARVO) worden gevestigd en moet als gevolg daarvan splitsing in objecten plaatsvinden. De onderhavige regeling ziet mijns inziens dus op enkele recreatieparken. Daarnaast wordt in de toelichting opgemerkt dat dergelijke recreatieterreinen dienen te worden gebaseerd op basis van exploitatiemogelijkheden. Vreemd genoeg is dit waarderingsvoorschrift niet in art. 17 Wet waardering onroerende zaken opgenomen. Recreatieterreinen zullen vaak als woning worden aangemerkt⁴³¹ en in dat geval staat op basis van art. 4, lid 1, Uitvoeringsregeling instructie waardebeoordeling Wet waardering onroerende zaken, slechts de methode van systematische vergelijking (ook wel modelmatige waardering genoemd) ter beschikking. Deze waarderingsmethode is uiteindelijk te herleiden tot vergelijking met verkooptransactiecijfers. De waarde in het economische verkeer van art. 17 Wet waardering onroerende zaken, is 'de waarde die de best gegadigde (...)'. Waardering op basis van exploitatiemogelijkheden moet dan waarschijnlijk op basis van kortdurig (in beginsel wekelijks) verhuur plaatsvinden en kan leiden tot zeer hoge

429 Besluit van 9 mei 2006, *Stb.* 2006, 43 en 244.

430 Tweede Kamer 2003-2004, 29 612, nr. 7, Nota van Wijziging.

431 Als criterium geldt dat indien ten minste 70% van de waarde van de delen van een object tot woning dient dat dan het volledige object als woning dient te worden gekwalificeerd. Vergelijk de problematiek (inzake tariefdifferentiatie OZB woningen/niet-woningen) bij bejaardentehuizen waarbij het ene tehuis als woning en het andere tehuis als niet-woning wordt gekwalificeerd. Dit zal bij dergelijke recreatieterreinen zich ook gaan voordoen.

waarden.⁴³² Er is niet gekozen om bedrijfsverzamelgebouwen – in de praktijk eveneens lastig om mutaties bij te houden – ook onder de regeling te laten vallen. Een dergelijke regeling kan onbedoelde neveneffecten hebben in de zin dat het eigendom van een verhuurder van een groot gebied – industrie, bedrijventerrein en dergelijke – als één object moet worden aangemerkt. Daarnaast zal de opbrengst van de belasting op leidingwater en energiebelasting voor een deel verdampen.

Bezwarendrempel en waardeklassen

Met het amendement Fierens⁴³³ is art. 26a Wet waardering onroerende zaken, een bezwarendrempel – of anders gezegd een taxatiemarge – ingevoerd waardoor de vastgestelde WOZ-waarde geacht wordt juist te zijn indien die waarde slechts beperkt afwijkt van de waarde bedoeld in hoofdstuk III van de Wet waardering onroerende zaken. De drempel is afhankelijk van de hoogte van de bij beschikking vastgestelde waarde en varieert tussen de 2 en 5%, met een bij ieder percentage behorend minimumbedrag tussen de € 10.000 en € 30.000 dat moet worden overstegen. Bedraagt het verschil meer dan € 100.000 dan hoeft niet meer naar het percentage te worden gekeken.

Dit lijkt een vereenvoudiging omdat WOZ-waarden met een waardeverschil dat de drempel niet overstijgt gehandhaafd blijven. Bedacht dient te worden dat behandeling van een dergelijk bezwaarschrift toch wel dient plaats te vinden om te beoordelen of de drempel al dan niet is overstegen. Daarnaast is er nog een uitvoeringsprobleem. Indien het bijvoorbeeld een fout objectkenmerk betreft – bijvoorbeeld een ten onrechte in de waardering meegenomen dakkapel – dan zal de gemeente die wijziging graag in de WOZ-administratie willen verwerken. Het gevolg is dat door de onderhavige regeling gemeenten op dit punt dus moeten 'dubbel boekhouden'. Immers, bij een volgende herwaardering zal op basis van de juiste objectkenmerken moeten worden gewaardeerd. Om die reden wordt veelal door gemeenten bij onjuiste objectkenmerken een beleidsregel gehanteerd dat in dat geval geen rekening wordt gehouden met de bezwarendrempel; dit ten onrechte, maar een belanghebbende die het betreft zal er blij mee zijn. Er bestond twijfel of de bezwarendrempel moest worden toegepast op de waarde zoals die oorspronkelijk was vastgesteld of op de waarde na bezwaar. De Hoge Raad heeft aangegeven dat in beroep de bezwarendrempel dient te worden toegepast op de oorspronkelijk vastgestelde waarde en niet op de waarde na bezwaar. Daarnaast overweegt de Hoge Raad dat gemeenten ondanks de drempel toch mogen verminderen, bijvoorbeeld in het kader van een compromis naar aanleiding van een geschil.⁴³⁴

Uit de toelichting⁴³⁵ blijkt dat het werken met waardeklassen eveneens leidt tot besparing van uitvoeringskosten.⁴³⁶ Het is maar de vraag of dat een substantiële besparing op zal leveren. De discussie zal dan rondom een waardeklasse plaatsvinden. Bij een succesvolle pilot bij de overgang naar jaarlijkse waardering per 2007 moest dit volgens de opstellers tegelijkertijd kunnen worden geïmplementeerd. Daarmee zijn we terug bij het voormalige waardeklassensysteem dat voor de Wet op de inkomstenbelasting 1964 gold van voor de invoering van de Wet waardering onroerende zaken. De eventuele besparing is uiteraard afhankelijk van de vormgeving dan wel grootte van de waardeklassen. Met het invoe-

432 Hierbij wordt de kanttekening gemaakt dat de Hoge Raad de Uitvoeringsregeling instructie waardebepaling Wet waardering onroerende zaken als een hulpmiddel aanmerkt om te komen tot een waardebepaling zoals bedoeld in art. 17 Wet waardering onroerende zaken. HR 29 november 2000, nr. 35.797, *Belastingblad* 2001, p. 58, met aantekening van Kruimel, *BNB* 2001/52, met noot van Snoijink, *FED* 2000/676, p. 2798, *FED* 2001/152, p. 583, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2001/148, met commentaar Kastelein.

433 Tweede Kamer 2004-2005, 29 612, nr. 16.

434 HR 15 februari 2008, nr. 43.934, *NTFR* 2008/459, met commentaar van Van der Burg.

435 Tweede Kamer 2003-2004, 29 612, nr. 3, p. 10.

436 Er mag worden aangenomen dat hiermee slechts op de kosten van bezwaar- en beroepsprocedures wordt gedoeld.

ren van de bezwarendrempel in art. 26a Wet waardering onroerende zaken is dit impliciet gedaan, zij het op individueel niveau.

Vervallen Besluit Wet waardering onroerende zaken en ambtshalve vermindering 2005

Op basis van het Uitvoeringsbesluit Wet waardering onroerende zaken moesten gemeenten verplicht een onherroepelijk vaststaande WOZ-beschikking bij beschikking ambtshalve verminderen. Voor wat de toepassing van ambtshalve verminderingen betreft waren gemeenten vóór invoering van dit Besluit vrij. Deze bevoegdheid was destijds gebaseerd op art. 65 AWR en gaf gemeenten een beleidsvrije ruimte op dit punt (in de Wet waardering onroerende zaken van toepassing verklaard). Na invoering van dit Besluit was deze 'vrije' bevoegdheid getransformeerd in een 'plicht' en mocht art. 65 AWR niet meer worden toegepast. De plicht om te verminderen was aan regels gebonden, namelijk indien de waarde onherroepelijk vaststond en achteraf bleek (bewijsplicht) dat deze te hoog was vastgesteld en de drempel van ten minste 20% van de oorspronkelijke waarde met een minimum van € 4.538 werd overstegen, dan moesten gemeenten verminderen. Het belang is duidelijk: de WOZ-waarde stond immers voor vier jaren vast.

Vanwege de mogelijkheid van het jaarlijks bezwaar maken is volgens de opstellers de relevantie van het Besluit komen te vervallen. Daarnaast was in art. 29a Wet waardering onroerende zaken een regeling opgenomen dat indien in 2006 bezwaar werd gemaakt tegen de dan bekend gemaakte WOZ-waarde een eventuele vermindering daarvan niet terugwerkte over 2005. Diegene had in 2005 immers zijn kans gehad. Mocht bij bezwaar of in een procedure echter blijken dat de waarde die had behoren te zijn vastgesteld ten minste 20% en minimaal € 4.538 lager was dan de bij beschikking vastgestelde waarde, dan werkte echter de vermindering wel terug tot de datum waarop de bij beschikking vastgestelde waarde was gaan gelden. Vanwege de uitvoerbaarheid heeft de wetgever willen aansluiten bij de drempels van het Uitvoeringsbesluit Wet waardering onroerende zaken. Daarom werd in het Uitvoeringsbesluit Wet waardering onroerende zaken opgenomen dat dit Besluit moest worden toegepast indien de waarde is vastgesteld naar een waardepeildatum van vóór 1 januari 2003. Op termijn zal dit Besluit zijn achterhaald en worden ingetrokken. In 2006 kon een belanghebbende dus met twee drempels worden geconfronteerd; die van art. 26a en die van art. 29a Wet waardering onroerende zaken. Bedacht dient te worden dat dit laatste alleen in het jaar 2006 gold omdat sindsdien jaarlijks wordt gewaardeerd.

Met het vervallen van het Besluit Wet waardering onroerende zaken is de bevoegdheid van gemeenten om art. 65 AWR toe te passen niet wederom toegekend. Er konden zich situaties – anders dan die werden gedekt door art. 29a – voordoen waarbij het wenselijk is toch ambtshalve te verminderen. Gedacht kan worden aan een te laat ingediend bezwaarschrift. Dergelijke WOZ-bezwaren moeten niet-ontvankelijk worden verklaard en er is geen bevoegdheid om het bezwaar ambtshalve te behandelen.⁴³⁷ Daarnaast vinden gemeenten het wenselijk om geconstateerde fouten direct in de WOZ-administratie te verwerken (dubbel boekhouden), zeker als het objectkenmerken betreft. Om dit te ondervangen is met ingang van 18 juli 2007 via de herintroductie van het Besluit het weer mogelijk om de vastgestelde WOZ-waarde ambtshalve te verminderen en is de drempel van € 4.538 aangepast tot € 5.000.⁴³⁸

⁴³⁷ De Waarderingskamer heeft echter een (model)beleidsregel gepubliceerd waaruit blijkt dat wel ambtshalve zou kunnen worden verminderd. Een dergelijke beleidsregel heeft mijns inziens geen rechtsgrondslag.

⁴³⁸ Besluit van 3 juli 2007, *Stb.* 258.

Breder gebruik WOZ-waarden en -gegevens

De opstellers gaan ervan uit dat WOZ-gegevens breder moeten kunnen worden gebruikt waardoor de kosten kunnen worden verdeeld.⁴³⁹ De opstellers denken aan het gebruik van WOZ-waarden voor de bepaling van planschade, de verstrekking van (tweede) hypotheek, het huurprijsbeleid, successie- en schenkingsrecht (nadat een onderzoek heeft plaatsgevonden), authentieke rijksgebouwenregistratie (mede in verband met het door gemeenten bijhouden van objectkenmerken).⁴⁴⁰ Breder gebruik van WOZ-gegevens komt uiteraard meer in zicht bij jaarlijkse herwaardering. Indien de permanente processen (continu bijhouden objectkenmerken, waardebepaling en subjectwisselingen) bij gemeenten adequaat worden uitgevoerd kan op ieder gewenst moment een uitdraai worden gegeven voor welk doel dan ook. Dat is uiteraard een meerwaarde die met de Wet waardering onroerende zaken uiteindelijk zal zijn bereikt.

5.5.20 Wet werken aan winst

Met de Wet werken aan winst⁴⁴¹ is in dit verband in de Wet inkomstenbelasting 2001⁴⁴² een nieuw art. 3.30a ingevoegd en deze bepaling is via art. 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969⁴⁴³ van overeenkomstige toepassing verklaard voor die belasting. Deze bepaling dient ter beperking van de afschrijving op gebouwen. In art. 3.30a is geregeld, dat afschrijving op een gebouw in een kalenderjaar slechts mogelijk is indien de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde daarvan. De afschrijving bedraagt ten hoogste het verschil tussen de boekwaarde en de bodemwaarde. De bodemwaarde vormt derhalve de ondergrens voor de afschrijving op gebouwen.⁴⁴⁴ De bodemwaarde van een gebouw is niet voor alle gebouwen gelijk. Voor beleggingsobjecten – objecten die (feitelijk) bestemd zijn om direct of indirect hoofdzakelijk (ten minste 70%) ter beschikking te worden gesteld aan een ander dan een met de belastingplichtige verbonden persoon of lichaam – is de bodemwaarde gelijk aan de WOZ-waarde van dat gebouw. Voor een gebouw in eigen gebruik is de bodemwaarde 50% van de WOZ-waarde van het gebouw. Onder een verbonden persoon wordt in dit verband onder meer verstaan de partner van de belastingplichtige, degene die ten overstaan van de notaris een samenlevingscontract heeft gesloten met de belastingplichtige, degene die samen met de belastingplichtige een woning bewoont die voor hen als eigen woning geldt en de minderjarige kinderen van de belastingplichtige of diens partner. Onder een verbonden lichaam wordt verstaan: een vennootschap waarin de belastingplichtige of een met de belastingplichtige verbonden persoon een aanmerkelijk belang heeft.

Aan de afschrijvingsmethodiek verandert binnen dit nieuwe regime niets doch er mag niet verder worden afgeschreven dan tot op de bodemwaarde. Zodra de bodemwaarde is bereikt is verdere afschrijving niet meer toegestaan. In een later kalenderjaar kan afschrijving op het gebouw eventueel wel weer mogelijk zijn indien de bodemwaarde lager is vastgesteld. Indien de bodemwaarde in enig kalenderjaar hoger wordt vastgesteld dan hoeft de afschrijving niet te worden teruggenomen. Een gebouw is een duurzame met de grond verbonden constructie, die niet eenvoudig verplaatsbaar of demonteerbaar is en die wanden en een dak heeft die bescherming bieden tegen wind en neerslag, inclusief ondergrond, aanhorigheden en dienstbare grond, uitgezonderd de werktuigen die ook onder de werktuigenuitzondering van de Wet waardering onroerende zaken vallen. Dit is afwijkend van het begrip 'gebouwd eigendom' in de Wet waardering onroerende zaken omdat die wet uitgaat van afbakening tot op gebruiksniveau en met eerbiediging van de gemeen-

439 Tweede Kamer 2003-2004, 29 612, nr. 3, p. 10.

440 Overigens zal dit voordeel – afhankelijk waarvoor WOZ-gegevens worden gebruikt – niet per definitie neerslaan bij de overheid.

441 Wet van 30 november 2006, houdende wijziging van belastingwetten ter realisering van de doelstelling uit de nota 'Werken aan winst' (Wet werken aan winst), *Stb.* 2006, 631.

442 Wet van 11 mei 2000, *Stb.* 2000, 215.

443 Wet van 8 oktober 1969, *Stb.* 1969, 445.

444 Het begrip bodemwaarde staat los van de waarde van de bij het gebouw behorende grond.

tegrenzen. Daarnaast omvat het begrip gebouwd eigendom niet slechts gebouwen doch ook werken. Gebouwen moeten voldoen aan het beschuttingscriterium en werken niet. Werken kunnen installaties in de open lucht zijn. Daarnaast is het bij mede-eigendom noodzakelijk om de WOZ-waarde van een gebouw over meerdere belastingplichtigen te verdelen. Vervolgens staat het nieuwe afschrijvingsregime er niet aan in de weg dat voor de IB/VPB afwaardering plaatsvindt tot lagere bedrijfswaarde. De WOZ-waarde is dan kennelijk te hoog vastgesteld.

Commentaar

Wellicht kan worden overwogen de WOZ-waarden nog meer te gebruiken door de WOZ-waarden alle voor objecten in Wet inkomstenbelasting 2001 als maatstaf voor te schrijven. Ook de overdrachtsbelasting en de Successiewet zouden hiervoor in aanmerking kunnen komen. Er dient dan voor wat de waardebepaling betreft wel een principiële keuze te worden gemaakt inzake de waarderingsficties van art. 17, lid 2, Wet waardering onroerende zaken. De WOZ-waarde hoeft immers als gevolg van die ficties niet per definitie de waarde in het economische verkeer te vertegenwoordigen, hoe actueel die WOZ-waarde ook is. Als gevolg van de waarderingsficties kunnen tussen beide waarden flinke verschillen optreden (bijvoorbeeld wel of geen rekening houden met een antispeculatiebeding, verhuur, erfpacht en dergelijke). Daarnaast kan verbreding bestaan uit het exporteren van kennis. Met de invoering van de Wet waardering onroerende zaken heeft zich feitelijk een nieuwe discipline ontwikkeld.

5.5.21 Basisregistratie WOZ

De minister voor Bestuurlijke Vernieuwing en Koninkrijksrelaties heeft aangegeven dat er een haalbaarheidsstudie moest worden gestart naar de mogelijkheden en consequenties van opname van de WOZ-registratie in een stelsel van basisregistraties. Met deze koppeling beschikt het Kadaster over actuele adressen en hoeven burgers hun adreswijzigingen niet meer door te geven.⁴⁴⁵ Geheel in lijn met het streven naar verbreding van het gebruik van de WOZ-waarden past de toepassing van de WOZ-waarde binnen de overheid in een stelsel van basisregistraties. Hiertoe zal een Basisregistratie waarde onroerende zaken (BR WOZ) worden opgezet.⁴⁴⁶ Verbreding van de toepassing van de WOZ-waarden binnen de overheid moet immers niet tot gevolg hebben dat burgers en bedrijven vaker gevraagd wordt om hun WOZ-beschikking te overleggen. De vastgestelde WOZ-waarde wordt in de Wet waardering onroerende zaken als 'eigen' authentiek gegeven aangewezen en opgenomen in de Basisregistratie waarde onroerende zaken. Daarnaast worden in de Basisregistratie waarde onroerende zaken alleen zogenoemde 'authentieke gegevens' uit andere basisregistraties opgenomen. Welke authentieke gegevens dit zullen zijn is afhankelijk van de behoefte van de afnemers. Deze gegevens zullen bij algemene maatregel van bestuur worden aangewezen. De huidige gegevens worden nu nog geleverd door middel van bestandsverkeer (Standaarduitwisselingsformaat Wet waardering onroerende zaken; Regeling STUF-WOZ). Het is de bedoeling dat de gemeenten op termijn op digitale wijze de afnemers informatie met betrekking tot de Wet waardering onroerende zaken gaan verstrekken. In dat geval kan voor wat de afzonderlijke afnemers betreft voor wat de te leveren gegevens betreft onderscheid worden gemaakt. Het is immers niet de bedoeling dat alle afnemers alle gegevens ontvangen. Slechts die gegevens die noodzakelijk zijn voor de goede vervulling van hun taak moeten aan de afzonderlijke afnemers worden gezonden. Hiertoe zal de Wet waardering onroerende zaken worden gewijzigd. In art. 1 Wet waardering onroerende zaken wordt gewijzigd dat de waardebepaling en -vaststelling niet slechts ten behoeve van de heffing van bepaalde belastingen wordt gedaan. In art. 2 worden enkele definities toegevoegd die zien op de Basisregistratie waarde onroerende zaken;

⁴⁴⁵ Wet van 24 januari 2008, houdende regels omtrent de basisregistraties adressen en gebouwen (Wet basisregistraties adressen en gebouwen), *Stb.* 2008, 39.

⁴⁴⁶ Tweede Kamer, 2006-2007, 31 085, nr. 1-2.

authentiek gegeven, waardegegeven, basisregistratie, belastingen, college en terugmel-
ding. Daarnaast wordt het afnemersbegrip uitgebreid in de zin dat daaronder vallen
bestuursorganen die op grond van een wettelijk voorschrift bevoegd zijn het gegeven te
gebruiken. In art. 4 Wet waardering onroerende zaken wordt het takenpakket van de
Waarderingskamer uitgebreid met toezicht op de Basisregistratie waarde onroerende
zaken. Vervolgens wordt hoofdstuk VI Gegevensbeheer uitgebreid met art. 37a-37g. Deze
bepalingen zien op hoe met de gegevens dient te worden omgegaan.

5.5.22 Maatschappelijk gebruik WOZ-gegevens

Voor wat de mogelijkheden van breder gebruik door niet-overheden betreft⁴⁴⁷ moet wel
worden bedacht dat WOZ-waardegegevens in beginsel niet voor commerciële doeleinden
mogen worden gebruikt die tot marktverstoring leiden.⁴⁴⁸ Bij breder publiekgebruik van
WOZ-waardegegevens dient de Wet waardering onroerende zaken hierop te worden aan-
gepast. Dit moet er wat mij betreft ook toe leiden dat, naast de (waarde)gegevens van alle
WOZ-objecten, bijvoorbeeld ook het WOZ-Datacenter openbaar wordt gemaakt.

5.5.23 Afschaffing gebruikers-OZB op woningen en limitering tarieven

a. Algemeen

Per 2006 is de gebruikers-OZB op woningen afgeschaft en is de limitering van de overige
OZB-tarieven ingevoerd.⁴⁴⁹ Beide regelingen zijn volgens de opstellers het gevolg van
belastingirritatie.

b. Aanleiding afschaffen gebruikers-OZB op woningen en limitering tarieven

Met het afschaffen van de gebruikers-OZB op woningen is beoogd een einde te maken aan
een belasting die bij burgers veel irritatie oproept alsmede een beperking te regelen van
de stijging van de overige OZB-tarieven. Burgers en bedrijven klagen – volgens de opstel-
lers terecht – hierover. Het doel is zowel lastenverlichting op gemeentelijk niveau als
beheersing van de lokale lasten. Daarnaast wordt voorkomen dat gemeenten de gebrui-
kers-OZB op woningen gebruiken om inkomensbeleid te voeren en daarmee ongewild het
sociaal-economische beleid van de rijksoverheid kunnen doorkruisen.

Dit laatste ziet vooral op de kwijtschelding waardoor de armoedeval wordt vergroot. Bij-
standsgerechtigden betalen geen lokale heffingen. Dit werkt ongunstig op de arbeids-
markt. De lokale lasten werken contraproductief voor wat een (gewenste) gematigde loon-
ontwikkeling betreft indien de lokale lasten niet ook worden gematigd. Voor wat de
inkomstenderving betreft worden gemeenten vanaf 2006 gecompenseerd door het
Gemeentefonds met extra € 977 miljoen te voeden.⁴⁵⁰ Om de tarieven van de overige OZB
niet te veel te laten stijgen is de bevoegdheid om zelf de tarieven te bepalen aan banden
gelegd (limitering).⁴⁵¹

447 Denk bijvoorbeeld aan banken (hypotheeken) en verzekeringsmaatschappijen (premies).

448 Dit naar aanleiding van een advies uitgebracht door het College Bescherming Persoonsgegevens
over openbaarheid en breder gebruik van WOZ-gegevens (hierover is de Tweede Kamer geïnfor-
meerd bij brief van 22 oktober 2003; niet-dossierstuk, Tweede Kamer 2003-2004, 29 612, nr. 3, p.
10).

449 Wet van 22 december 2005, *Stb.* 2005, 225.

450 Tweede Kamer 2004-2005, 30 096, nr. 3, p. 2.

451 De limitering van de OZB-tarieven is per 2008 ongedaan gemaakt en vervangen door een macro-
opbrengstnorm. Zie verderop in dit hoofdstuk.

c. *Inhoud*

Algemeen

De naam van de wet dekt niet geheel de lading want er worden meer zaken in het wetsvoorstel geregeld. Met deze regeling wordt uitvoering gegeven aan het reeds in het Hoofdlijnenakkoord⁴⁵² opgenomen voornemen tot afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen. De onderwerpen die met de wetswijziging worden geregeld betreffen groepsgevijs:

- Afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen en de roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen van gebruikers van niet-onroerende woonruimten⁴⁵³, het in art. 220a Gemeentewet opnemen van een definitie van het begrip 'woning' en het vervallen van art. 220b, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet;
- Een regeling inzake de limitering van de tarieven van de OZB, een systeem van maximale ingroei van de tarieven, een sanctieregeling inzake de overschrijding van de tarieven en uitzonderingsmogelijkheden in art. 220g Gemeentewet op de limitering van de tarieven/opbrengt van art. 220f Gemeentewet;
- De afronding van in de Gemeentewet opgenomen bedragen.

Afschaffen gebruikers-OZB op woningen

De inkomstenderving als gevolg van de afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen wordt gecompenseerd door een voeding van het Gemeentefonds met een bedrag van € 977 miljoen. Dit lijkt broekzak/vestzak voor gemeenten. De opbrengst blijft hetzelfde maar verloopt nu via het Gemeentefonds. Bij nadere bestudering ligt dit toch iets anders. De beleidsvrijheid van gemeenten wordt aangetast om in de toekomst de opbrengst van deze belastingen te wijzigen al naar gelang hun inkomstenbehoefte. Daarnaast wordt op basis van algemene maatstaven de extra voeding van het Gemeentefonds over gemeenten verdeeld.

Er zullen op dit punt voor- en nadeelgemeenten ontstaan. Met het vervallen van de onderhavige belasting hebben nadeelgemeenten minder mogelijkheden om die inkomstenderving te compenseren en de limitering van de overige tarieven (zie hierna) versterkt dit. Voor een eventuele extra inkomstenbehoefte in de toekomst geldt dit voor alle gemeenten.

De roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen van gebruikers van niet-onroerende woonruimten wordt eveneens afgeschaft. Deze belasting is zozeer vergelijkbaar met die van de OZB dat dit voor de hand ligt. Daarnaast is vanwege het vervallen van de gebruikersbelasting-OZB op woningen de regeling van art. 220b, lid 1, onderdeel a, overbodig. In deze regeling wordt bepaald dat bij gebruik door leden van een huishouden een lid van dat huishouden als belastingplichtige voor de gebruikers-OZB op woningen kan worden aangewezen. In art. 220a Gemeentewet is de definitie van het begrip 'woning' opgenomen. Deze stond reeds in art. 220f Gemeentewet maar deze bepaling is met de in te voeren limitering van de tarieven gewijzigd.

Nadat de gebruikers-OZB op woningen is afgeschaft komt wellicht de gedachte op om voor wat de Wet waardering onroerende zaken betreft het afbakenen van woningen te beperken tot op eigendomsniveau. Dat scheelt veel WOZ-uitvoeringskosten. Bedacht dient te worden dat de afbakening ook wordt gebruikt ten behoeve van onder andere de belasting op leidingwater (art. 11a) en de energiebelasting (art. 36a) van de Wet belastingen op milieugrondslag, en dat dit dus moet blijven worden gedaan. Het wetsvoorstel is in strijd

⁴⁵² Tweede Kamer 2002-2003, 28 637, nr. 19, p. 16.

⁴⁵³ Gebaseerd op art. 221 Gemeentewet. Deze belastingen kunnen worden geheven ter zake van objecten die niet onroerend zijn doch wel duurzaam aan een plaats gebonden en niet bedoeld voor recreatieve doeleinden. De roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen zijn identiek aan de OZB met dien verstande dat het niet-onroerende objecten betreft. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld roerende woonboten.

met de wens te komen tot verbreding van het gebruik van WOZ-waarden en -gegevens, zoals is aangegeven bij de invoering van de Verbetervoorstellen Wet waardering onroerende zaken.⁴⁵⁴

Limitering overige OZB-tarieven

Het is volgens de opstellers niet de bedoeling de lastendruk van de overige OZB-belastingplichtigen te laten stijgen mede omdat deze belastingplichtigen slechts in beperkte mate via het lokale kiesrecht vertegenwoordigd zijn bij de besluitvorming hierover. Compensatie verloopt volgens de opstellers immers via het Gemeentefonds. Er is om die reden gekozen voor een uit twee onderdelen bestaand absoluut tariefflats; drie maximumtarieven en een maximale stijging van de tarieven tot het toegestane maximum.

Hierbij is volgens de opstellers voor een systeem gekozen waardoor geen enkele gemeente voor wat de opbrengst van de resterende OZB betreft er op achteruit gaat. De bufferfunctie van het eigen inkomstengebied van gemeenten wordt volgens de opstellers niet aangetast. De maximaal toegestane stijging tot het maximumtarief is afhankelijk van de waardeontwikkeling van de heffingsgrondslag zoals die in een gemeente zich voordoet en zal dus per gemeente verschillen. Hierbij wordt rekening gehouden met gemeenten die een hoog dan wel laag tarief hebben in verhouding met het (gemiddelde) rekentarief waarmee bij de verdeling van het Gemeentefonds wordt uitgegaan.

Bij de berekening is rekening gehouden met de inflatie en de ontwikkeling van het areaal tot en met 2005. Tot dit rekentarief blijven gemeenten vrij en daarboven mag de stijging maximaal het percentage van de trendmatige groei van het bruto binnenlands product (BBP) bedragen. Uiteraard zal in de toekomst met de invloed van WOZ-herwaardering (hogere dan wel lagere waardegrondslag) rekening worden gehouden. Indien de tarieven meer stijgen dan is toegestaan kan een dergelijke tariefstelling in de verordening bij de belastingrechter ter discussie worden gesteld. Iets dergelijks vindt nu reeds plaats bij de rechten en de baatbelasting, waarbij getoetst wordt aan de kostennorm van 100%.

Indien gemeenten financiële problemen krijgen – het in meerdere jaren niet in evenwicht krijgen van de begroting – als gevolg van de wetswijziging dan kunnen gemeenten tijdelijk gebruik maken van de in art. 220g Gemeentewet opgenomen ontheffings- dan wel hardheidsclausule. Het van de onderhavige regeling afwijkende geldende maximumtarief wordt dan vastgesteld door gedeputeerde staten waarbij voorwaarden kunnen worden gesteld. Hiertoe zal nadere regelgeving (bij of krachtens een algemene maatregel van bestuur) worden vastgesteld op basis van art. 229c Gemeentewet. Richtinggevend hierbij is of de gemeente voor 2002 meerjarige verplichtingen is aangegaan die doorlopen tot 2006 en later, en waarbij dekking met OZB moest plaatsvinden. Indien sprake is van een situatie van art. 12 Financiële-verhoudingswet 1997 kan eveneens gebruik worden gemaakt van de ontheffingsclausule en die procedure kan een eerder besluit van gedeputeerde staten overrulen.⁴⁵⁵

Afrondingsbedragen

Met de onderhavige regeling is tevens van de gelegenheid gebruik gemaakt om de in art. 220f en 220h Gemeentewet vermelde bedragen voor wat de heffings-efficiencyvrijstelling en de invorderings-efficiencyvrijstelling betreft af te ronden. De eerste is verhoogd van € 11.344,51 naar € 12.000 en de tweede van € 9,08 naar € 10. Met de omzetting van de gulden in de euro is dat destijds niet gedaan met als resultaat vreemd aandoende bedragen. Terecht dat deze bedragen zijn aangepast. Daarnaast zijn de waarde-eenheden waar-

454 Tweede Kamer 2003-2004, 29 612, nr. 2, Wijziging van de Wet waardering onroerende zaken en van enige andere wetten (meer doelmatige uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken).

455 Tweede Kamer 2004-2005, 30 096, nr. 3, p. 7.

over het OZB-tarief wordt toegepast gewijzigd in € 2.500. Voor invoering van de euro bedroegen de waarde-eenheden f 5.000 en na omzetting € 2.268.⁴⁵⁶

*Vrijstelling gebruikers-OZB niet-woningen van woningdelen*⁴⁵⁷

Deze vrijstelling beoogt ook huishoudens die een in hoofdzaak niet-woning bewonen, zoals woningen die behoren bij bedrijfspanden, te laten profiteren van de afschaffing van het gebruikersdeel OZB op woningen. Hiervoor moest in de Gemeentewet een vrijstelling worden opgenomen. Aangezien toepassing hiervan voor 1 januari 2007 niet mogelijk was is het voor genoemde huishoudens mogelijk gemaakt om op verzoek vermindering van het gebruikersdeel OZB te vragen.

De vrijstelling is – mijns inziens enigszins cryptisch – opgenomen in het nieuwe art. 220e en 220f, lid 8, Gemeentewet. Niet duidelijk is of de in de wettekst van art. 220e Gemeentewet opgenomen term ‘gedeelten van de onroerende zaak die in hoofdzaak dienen tot woning (...)’ bewust is gekozen of dat dit een verschrijving is. Indien dit bewust is gedaan dan dient de vrijstelling te worden toegepast op samenstellen van niet-woningen waarbij een woninggedeelte is verdisconteerd in de objectafbakening. Art. 220f, lid 8, Gemeentewet (de regeling die gold voor het jaar 2006) sprak van ‘(...) delen van de onroerende zaak die in hoofdzaak dienen tot woning (...)’. Naar mag worden aangenomen gaat het om ‘woningdelen’ van een niet-woning omdat uit de toelichting op de wet niet blijkt dat een wijziging van de reikwijdte van de regeling is beoogd.

In de praktijk bestond onduidelijkheid over de reikwijdte van deze regeling. Dit betrof bijvoorbeeld verpleegtehuizen. Wordt in dit soort objecten ‘gewoond’ of wordt in dit soort objecten ‘verpleegd’. Het gaat dan om de vraag: Staat de woonfunctie of de verpleegfunctie voorop? Indien van de laatste moet worden uitgegaan dan zou niet aan de vrijstelling worden toegekomen. Inzake een verpleegtehuis heeft de Hoge Raad overwogen dat het enkele feit dat de verpleegfunctie de hoofdfunctie van het object is, niet uitsluit dat delen daarvan toch als woning kunnen dienen, dan wel daaraan volledig dienstbaar zijn. De hoofdfunctie alleen is niet maatgevend, maar wat dan wel? Het kan niet anders dan op basis van feiten; over welke ruimten beschikken de in het verpleegtehuis wonende verpleegden en over welke ruimten beschikken zij niet en vervolgens beoordelen of ieder afzonderlijk deel – afgezien wat daaronder moet worden verstaan – ten minste voor 70% dient tot woning dan wel daaraan dienstbaar is.⁴⁵⁸

*Motie uitbreiding gemeentelijk belastinggebied*⁴⁵⁹

Tijdens de behandeling van de afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen in de Eerste Kamer is een motie aangenomen strekkende dat het eigen belastinggebied van gemeenten een integraal onderdeel vormt van de grondwettelijke autonomie van gemeenten en dat ook het Europees Handvest inzake Lokale Autonomie bepaalt dat gemeenten over een substantieel eigen belastinggebied moeten kunnen beschikken en dat de afschaffing tot een belangrijke inperking van het gemeentelijk belastinggebied leidt. Daarbij moesten – gelet op het huidige ook in Europees perspectief bezien te beperkte belastinggebied – nog tijdens dezelfde kabinetsperiode maatregelen tot herstel daarvan worden voorbereid zonder dat die bij daadwerkelijke uitvoering leiden tot verhoging van de collectieve lastendruk. Inmiddels is door minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties aangegeven dat deze discussie zal worden mee-

456 Met dien verstande dat er een wetsvoorstel aanhangig is om de waarde-eenheden te wijzigen in percentages van de waarde. Tweede Kamer 2007-2008, 31 404, nr. 9.

457 Tweede Kamer 2005-2006, 30 096, nr. 19 (amendement van het lid Pater-van der Meer).

458 HR 16 november 2007, nr. 40.606, *Belastingblad* 2007, p. 322, *NIFR* 2007/2166, met commentaar van Groenewegen.

459 Eerste Kamer 2005-2006, 30 096, F (motie van het lid Engels).

genomen bij de behandeling van de voorstellen van de commissie-Eenhoorn (grofweg de OZB vervangen door opcenten op de inkomstenbelasting/loonbelasting).⁴⁶⁰

d. *Reacties*

Uit het maatschappelijke veld zijn verschillende reacties op dit wetsvoorstel gekomen en over het algemeen niet positief. Hieronder volgen de belangrijkste reacties.

*Raad van State*⁴⁶¹

De Raad van State heeft naar aanleiding van het wetsvoorstel opmerkingen gemaakt over de motivering en de gevolgen van het wetsvoorstel en was uiteindelijk van mening dat het wetsvoorstel moest worden heroverwogen en niet naar de Tweede Kamer moest worden gezonden. Uitgangspunt volgens de Raad is geweest dat gemeenten om uiteenlopende redenen een substantieel belastinggebied moet worden gegund. Indien dit uitgangspunt wordt verlaten dan dient dit te worden gemotiveerd. In vergelijking met omringende landen hebben gemeenten in Nederland juist een beperkt belastinggebied. Hierbij speelt volgens de Raad de overweging welke positie de regering gemeenten wil laten innemen; een zelfstandige bestuurslaag – met onder meer gekozen bestuurders en met eigen afwegingen van lokale lusten en lasten mede gezien het feit dat meer taken bij de gemeenten worden gelegd – of niet. Om die reden moet in het kader van dit voorstel de discussie over decentralisatie- of centralisatiebeleid worden gevoerd. Daarnaast waren de budgettaire aspecten onvoldoende uitgewerkt.

Tevens was de Raad van mening dat de bij de gebruikers-OZB op woningen bedoelde problemen – die de aanleiding van het wetsvoorstel vormen – door de opstellers niet of onvoldoende zijn toegelicht. Ook de koppeling van de tariefstijging aan de groei van het BBP zal volgens de Raad contraproductief werken in tijden dat die groei beperkt is. Juist dan hebben gemeenten meer armslag nodig. De Raad wees erop dat delegatie van regelgevende bevoegdheid voor wat de tariefstelling betreft op basis van art. 229c Gemeentewet, op het terrein van de belastingen zich niet mag uitstrekken tot de essentialia van belasting, waaronder de tariefstelling valt. Dit moet in een wet in formele zin gebeuren. Voor wat het tarieven-ijkjaar betreft diende volgens de Raad te worden nagegaan of dit voor individuele gemeenten tot onbillijke nadelige effecten kon leiden en of compensatie hiervoor mogelijk was.

*Raad voor de financiële verhoudingen*⁴⁶²

Volgens de Raad voor de financiële verhoudingen leidde het voorstel niet tot de verwachte effecten voor burgers en gemeenten. Het afschaffen van de gebruikers-OZB op woningen zal de inkomensverschillen bij zowel burgers als gemeenten vergroten en zal niet tot een echte lastenverlichting voor burgers leiden. De maximering van de tarieven leidt tot een verplaatsing van de belastingdruk omdat vooral rijke gemeenten blijken te profiteren van met name de compensatie via het Gemeentefonds. Het wetsvoorstel leidt tot een verkeerde verdeling van het Gemeentefonds en de gevolgen van de herverdeelde effecten sluiten niet aan bij de mogelijkheden van gemeenten om eigen inkomsten te verwerven en/of op kostenverschillen tussen gemeenten.

De Raad voor de financiële verhoudingen concludeerde dat het juist goed is dat de OZB irriteert omdat dit grote tariefstijgingen voorkomt (invloed kiezers). Huishoudens met een minimuminkomen profiteren niet van het wetsvoorstel en het veronderstelde gunstige effect voor loonmatiging is niet onderbouwd. Tevens leidt de limitering van de overige OZB-tarieven deels tot onbedoelde effecten omdat volgens de Raad voor de financiële

460 Tweede kamer 2005-2006, 30 096, nr. 24 (Brief minister over onder meer maatregelen tegen te grote inperking van het gemeentelijke belastinggebied).

461 Tweede Kamer 2004-2005, 30 096, nr. 5.

462 Advies van 3 juni 2005, kenmerk Rfv2005057828.

verhoudingen door gemeenten voor de maximaal toegestane tariefstijging zal worden gekozen. Daarnaast wordt door de Raad voor de financiële verhoudingen een stijging van de riool- en reinigingsrechten en ook andere lokale belastingen verwacht hetgeen de lastenverlichting beperkt of teniet doet gaan.

*Interprovinciaal Overleg*⁴⁶³

Het Interprovinciaal Overleg was geen voorstander van afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen. Meer gemeenten zullen volgens het Interprovinciaal Overleg in financiële problemen komen. Door bezuinigingen zal het aantal gemeenten dat haar (meerjaren)begroting niet sluitend krijgt reeds in 2004 zijn verdubbeld. Zonder eigen belastingen zijn gemeenten niet of nauwelijks in staat dit zelf op te lossen.

*Raad van Europa*⁴⁶⁴

Afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen is volgens de Raad van Europa strijdig met het internationaal publiekrecht. Het eigen belastinggebied van gemeenten in Nederland is naar Europese maatstaven beperkt. Verdere beperking door afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen brengt Nederland in conflict met internationale verplichtingen op publiekrechtelijk gebied.

*Vereniging Nederlandse Gemeenten*⁴⁶⁵

De Vereniging Nederlandse Gemeenten concludeerde dat de door de opstellers aangevoerde argumenten voor afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen zwak zijn en dat alternatieven voor de voorgestelde regeling niet lijken te zijn onderzocht. Volgens de Vereniging Nederlandse Gemeenten wegen de nadelen van de afschaffing van de OZB aanzienlijk zwaarder dan de door de opstellers aangegeven voordelen, voornamelijk omdat de beoogde beleidsdoelstellingen eenvoudiger te bereiken zijn. Volgens de Vereniging Nederlandse Gemeenten leidt de introductie van maximumtarieven slechts tot denkfouten, een ingewikkelde bureaucratie (onthefing via Gedeputeerde Staten en bijstelling via een algemene maatregel van bestuur) en een ongemotiveerde lastenverschuiving.

Daarnaast is de Vereniging Nederlandse Gemeenten van mening dat de vormgeving van de limitering niet voldoet aan de eisen die aan zorgvuldige wetgeving gesteld worden. Er ontbreekt inzicht in de afwegingen van de opstellers om aan dit voorstel de voorkeur te geven boven alternatieven en de Vereniging Nederlandse Gemeenten merkt op dat het wetsvoorstel niet voorziet in eerbiedigende werking van de regelgeving voor de belastingheffing na 1 januari 2006 over de belastingjaren 2005 en eerder. Het voornemen bestaat overigens om de limitering per 2008 wederom af te schaffen.⁴⁶⁶

*De Bruin en Monsma*⁴⁶⁷

Inperking van de OZB moet volgens de auteurs niet worden doorgevoerd aangezien;

- hiervoor geen deugdelijke argumenten zijn aangevoerd;
- gedeeltelijke afschaffing van de OZB slecht is getimed vanwege de aangekondigde jaarlijkse herwaardering;
- gedeeltelijke vervanging van de OZB door een uitkering uit het Gemeentefonds leidt niet tot lastenverlaging maar tot lastenverschuiving;

⁴⁶³ Brief van het Interprovinciaal Overleg, Afschaffing gebruikersheffing OZB, 18 maart 2004.

⁴⁶⁴ Binnenlands Bestuur, 15 april 2005.

⁴⁶⁵ Bijlage 1 bij de brief van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, MARZ/U200514791.

⁴⁶⁶ Ingevolge het Bestuursakkoord rijk en gemeenten 'Samen aan de slag', van 4 juni 2007, zie verderop in dit hoofdstuk.

⁴⁶⁷ P. de Bruin en J.A. Monsma, 'Het gemeentelijke belastinggebied op de schop: waarom eigenlijk?' deel 1 en 2, *Belastingblad* 2005, p. 1005 en 1069. Daarnaast in gelijke zin de column van de laatste auteur 'Oude schoenen', *WFR* 2005, p. 779.

- de samenloop met de invoering van het nieuwe zorgstelsel zorgt ervoor dat de financiële gevolgen voor burgers moeilijk te beheersen zijn;
- de lokale lasten stijgen niet ongecontroleerd;
- de OZB zijn in de praktijk niet zo slecht;
- de afschaffing van het gebruikersdeel OZB op woningen leidt tot nieuwe fiscaal-technische vraagstukken en maakt de uitvoering niet goedkoper;
- de limitering van de tarieven leidt tot nieuwe fiscaal-technische vraagstukken en maakt de uitvoering niet goedkoper;
- in verhouding tot de aangevoerde argumenten zijn de ingrepen disproportioneel.

Commentaar

Uiteindelijk is ondanks bovengenoemde kritiek de gebruikers-OZB op woningen toch afgeschaft. Voor wat de afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen en in het verlengde hiervan de limitering van de overige tarieven betreft ben ik niet positief. De OZB mag volgens de regering niet irriteren. Zichtbare belastingen zullen altijd irriteren en in het kader van democratische legitimatie moeten ze wat mij betreft juist irriteren. Het gaat mij niet om het behoud van de gebruikers-OZB op woningen als zodanig maar het gemak – zo lijkt het – waarmee een zelfstandige belangrijke inkomstenbron van gemeenten wordt omgevormd tot rijksafhankelijke inkomsten. De bufferfunctie wordt door een kleiner zelfstandig inkomstendeel van de gemeente opgevangen hetgeen wordt versterkt door de limitering van de overige OZB-tarieven. De bufferfunctie wordt na afschaffing voor een groot deel opgevangen door een procedure van art. 12 Financiële-verhoudingswet 1997 en de overige gemeentelijke belastingen waarvan het grootste deel bestaat uit verhaal van bepaalde kosten (onder andere leges, riool- en reinigingsheffingen). Slechts de overige algemene inkomstenverwervende belastingen – parkeer-, toeristen-, forensen, reclame-, honden- en precariobelasting – kunnen voor de bufferfunctie dienst doen en de kans bestaat dat de tarieven van die belastingen om die reden substantieel moeten stijgen. Dit zal bij die belastingen dan eveneens tot (meer) belastingirritatie leiden. Het lijkt mij dat die belastingen ondanks belastingirritatie niet moeten worden afgeschaft.

Voor wat de lastenverlichting betreft zij hier opgemerkt dat een eventuele lastendaling op lokaal niveau voor wat de afschaffing betreft feitelijk wordt getransformeerd in een lastenstijging op rijksniveau. Immers, de compensabele extra voeding van het Gemeentefonds zal moeten worden bekostigd uit een (extra) opbrengst van rijksbelastingen; een sigaar uit eigen doos. Tevens zullen de laagste inkomens van de afschaffing niet of nauwelijks profiteren omdat die veelal onder de kwijtschelding vallen, dan wel wordt er geheven over een lage waarde indien die categorie belastingplichtigen over een eigen woning beschikt. Van lastenverlichting is voor die categorie dus geen sprake. Het door de regering genoemde gebruik van de gebruikers-OZB op woningen om op gemeentelijk niveau inkomensbeleid te voeren is volgens mij zwaar overtrokken. De gememoreerde armoedeval is een gevolg van kwijtschelding en andere (gemeentelijke) regelingen. De bevoegdheid tot kwijtschelding is gemeenten toegekend. Nu gemeenten hier (al dan niet ruimhartig) gebruik van maken wordt dit als ongewenst aangemerkt. Bedacht dient te worden dat er geen reden is om bijstandsgerechtigden (de grootste groep) überhaupt onder een kwijtscheldingsregeling te laten vallen. In de bijstandsnorm (ter bepaling van de hoogte van de bijstandsuitkering) is een component ten behoeve van lokale belastingen opgenomen. Indien die component daarin tekortschiet dan moet die worden aangepast. Daarnaast bestaan allerlei (gemeentelijke) regelingen die voornamelijk bijstandsgerechtigden tegemoetkomen. Deze zullen na de afschaffing blijven bestaan waardoor de armoedeval voor dat deel blijft bestaan. Om een armoedeval tegen te gaan moet mijns inziens de bevoegdheid tot kwijtschelden worden afgeschaft en niet een belasting.

5.5.24 Invoering tariefdifferentiatie parkeerbelastingen⁴⁶⁸

Op 15 maart 2005 is door het Tweede Kamerlid Duyvendak een motie ingediend om tariefdifferentiatie binnen de parkeertarieven mogelijk te maken. Volgens het CE-rapport 'Vergroening van het fiscale en financiële stelsel. Mogelijkheden voor gemeenten en provincies' dat in opdracht van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer is opgesteld, is differentiatie van parkeertarieven naar milieukeurmerken één van de meest belovende opties voor lokale vergroening. De Gemeentewet staat op dit moment alleen differentiatie toe naar parkeerduur, parkeertijd en ingenomen oppervlakte en ligging. Met de motie wordt de regering verzocht om voor de zomer van 2004 te komen met een voorstel voor wijziging van de Gemeentewet zodat differentiatie van parkeertarieven naar milieukeurmerken mogelijk wordt.

Op 3 juni 2005 heeft de staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer hierop geantwoord.⁴⁶⁹ Vanuit milieuoogpunt staat de staatssecretaris positief tegenover de motie. Het biedt gemeenten, op vrijwillige basis, de mogelijkheid om schonere auto's in hun gemeenten te stimuleren. Dit kan een bijdrage leveren aan een betere lokale luchtkwaliteit binnen gemeenten. Echter, toename van de administratieve lasten voor bedrijfsleven en burgers alsmede uitvoeringskosten voor de gemeenten dienen te worden voorkomen. Dit moet nader worden onderzocht en om die reden kan niet binnen de in de motie gestelde termijn met een voorstel worden gekomen. De staatssecretaris sluit niet uit dat alsnog een voorstel zal worden ingediend.

5.5.25 Vrijstelling precariobelasting ondergrondse infrastructuur⁴⁷⁰

Steeds meer Nederlandse gemeenten gaan over tot het heffen van precario op de ondergrondse infrastructuur van nutsbedrijven. Deze heffing kan leiden tot een al dan niet aanzienlijke lastenverzwaring voor de burger omdat deze belasting niet per gemeente wordt doorbelast maar aan alle gebruikers van elektriciteit, water en gas en dan dus ook aan bewoners van gemeenten waar geen precario wordt geheven.

Volgens de indiener is het onwenselijk burgers te confronteren met indirecte lokale belastingmaatregelen die de koopkracht nadelig beïnvloeden en wordt verzocht zo spoedig mogelijk wettelijke maatregelen te treffen die het heffen van precario op deze wijze onmogelijk maakt. Nadat in de Telecommunicatiewet reeds een gedoogplicht voor telecommunicatiekabels was opgenomen⁴⁷¹ wordt de reikwijdte van de precario verder beperkt.

Inmiddels wordt een wetsvoorstel overwogen dat ondergrondse infrastructuur van nutsbedrijven van precariobelasting vanaf 2010 vrijstelt.⁴⁷²

5.5.26 Wet bijzondere maatregelen grootstedelijke problematiek⁴⁷³

Vervolgens is een bijzondere regeling in de Gemeentewet opgenomen naar aanleiding van de Wet bijzondere maatregelen grootstedelijke problematiek, naar het spraakgebruik de 'Rotterdamwet'. De wet beoogt ondermeer een versterking van het vestigings- en investeringsklimaat voor ondernemingen in bepaalde gemeentelijke gebieden. Een gebied bin-

⁴⁶⁸ Tweede Kamer 2004-2005, 28 240, nr. 25.

⁴⁶⁹ Brief van de staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer van 3 juni 2005, Tweede Kamer 2004-2005, 28 240, nr. 32.

⁴⁷⁰ Tweede Kamer 2004-2005, 29 800 B, nr. 9.

⁴⁷¹ Wet van 19 oktober 1998, *Stb.* 1998, 610.

⁴⁷² Tweede Kamer 2007-2008, 31 200 B, nr. 15.

⁴⁷³ Wet van 22 december 2005, houdende regels die een geconcentreerde aanpak van grootstedelijke problemen mogelijk maken (Wet bijzondere maatregelen grootstedelijke problematiek), *Stb.* 2005, 726.

nen een gemeente met meer dan 100.000 inwoners of binnen één van de zogenoemde Grotestedenbeleid-steden⁴⁷⁴ (GSB-steden) met 100.000 of minder inwoners, met bijzondere lokale sociaal-economische problemen, kan door de gemeenteraad als zogenoemde 'kansenzone' worden aangewezen indien dat gebied aan bepaalde eisen voldoet (aantal niet-actieven, lage inkomens en dergelijke).

In het kader van de OZB worden die gemeenten bevoegd de aanslag OZB voor kleine zelfstandige ondernemingen in die aangewezen 'kansenzones' te verminderen tot maximaal nihil. Zo'n aanwijzing geldt maximaal vier jaren met de mogelijkheid van verlenging van eveneens maximaal vier jaren. Dit moet in de verordening worden bepaald en geldt dan voor WOZ-objecten (alleen niet-woningen) met een waarde tot € 500.000 (welke waarde jaarlijks wordt geïndexeerd).

Het systeem houdt dus in dat binnen de categorie niet-woningen een nadere differentiatie kan worden toegepast voor kleinschalige bedrijven met als gevolg dat die minder of geen OZB betalen. Het tarief blijft voor alle niet-woningen in de verordening gelijk maar de aanslag wordt voor die gevallen verminderd. Dit kan via een percentage van de aanslag of via een vast bedrag.

De kansenzones worden door de gemeenteraad aangewezen waar sprake is van een bijzondere behoefte aan omschakeling wegens lokale sociaal-economische problemen. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om te eenzijdig gerichte economische activiteiten en om dus een economische stimulans te geven. Het is aan de gemeente om in haar onderbouwing aan te geven op basis van welke sociaal-economische maatstaven dit wordt gedaan, maar die kansenzones zullen dan wel moeten voldoen aan een aantal criteria.

In de eerste plaats moet het gebied hoge percentages (op basis van CBS-cijfers) niet-actieven, huishoudens met lage inkomens en allochtonen kennen. Bij elkaar opgeteld moeten die percentages ten minste het getal 60 opleveren, waarbij het percentage werklozen en het percentage huishoudens met lage inkomens elk ten minste 25 moet bedragen. Hierbij is aangesloten bij de criteria die gangbaar zijn bij het aanwijzen van achterstandsgebieden vanuit de Europese geldstromen Urban en Doelstelling 2 binnen het Grotestedenbeleid dat in Nederland gevoerd wordt.

In de tweede plaats moet het gebied minimaal 10.000 en maximaal 30.000 inwoners hebben en moet het gaan om een gemeente met meer dan 100.000 inwoners. De 100.000-inwonerseis volgt uit besluiten van de Europese Commissie waarbij in het verleden uitsluitend steunmaatregelen voor achterstandswijken waren toegestaan in wijken van de genoemde omvang binnen steden van minimaal 100.000 inwoners.

Voor wat de eventuele strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel betreft is de regering van mening dat gezien de doelstelling geen sprake is van gelijke gevallen (niet-woningen gelegen binnen en buiten de kansenzone). Het gaat immers om verbetering van het ondernemersklimaat en de bedrijvigheid in die bepaalde gebieden en dat speelt niet bij de grotere bedrijven. Het voordeel per aanslag loopt volgens de opstellers op van € 1.000 tot € 4.000. De verwachting was dat de inkomstenderving voor Rotterdam circa € 20 miljoen en voor de rest van Nederland maximaal € 46 miljoen.

⁴⁷⁴ Dit zijn de gemeenten Alkmaar, Almelo, Amersfoort, Amsterdam, Arnhem, Breda, Den Haag, Deventer, Dordrecht, Eindhoven, Emmen, Enschede, Groningen, Haarlem, Heerlen, Helmond, Hengelo, Den Bosch, Leeuwarden, Leiden, Lelystad, Maastricht, Nijmegen, Rotterdam, Schiedam, Sittard-Geleen, Tilburg, Utrecht, Venlo, Zaanstad en Zwolle.

5.5.27 Vervallen limitering tarieven OZB

De huidige limitering van de OZB is per 1 januari 2008 komen te vervallen.⁴⁷⁵ Dat is de belangrijkste uitkomst van het bestuursakkoord tussen Rijk en gemeenten van 4 juni 2007.⁴⁷⁶ Het vervallen van de limitering OZB mag niet leiden tot een onevenredige stijging van de collectieve lastendruk. Een macronorm (2008: 3,75%) moet dat voorkomen. Indien die norm op landelijk niveau wordt overschreden kan het Rijk ingrijpen via het volume van het Gemeentefonds. De regeling zal in 2010 worden geëvalueerd en als daartoe aanleiding bestaat zal een wettelijk mechanisme van limitering worden ingevoerd en compensatie via Gemeentefonds instellen.⁴⁷⁷

5.6 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

De ontwikkeling van de financiële verhouding Rijk/gemeenten is in dit hoofdstuk beschreven. Gebleken is dat de Nederlandse situatie in de loop der tijd is gegroeid van het nulde naar het derde aspiratieniveau doch deels ook naar het vierde aspiratieniveau. Tijdens de nulde periode waren gemeentelijke taken in omvang beperkt en kon met dat niveau worden volstaan. In de tweede helft van de negentiende eeuw namen de gemeentelijke taken toe en zo ook de rijksinvloed daarop. Toen werd het eerste aspiratieniveau bereikt via de compensatie van de afschaffing gemeentelijke accijnzen als gevolg van gemeentelijke verschillen en de vervanging daarvan via een rijksbijdrage de opbrengst van de door het Rijk op hun grondgebied geheven personele belasting. Aan het begin van de twintigste eeuw is de gemeentefondsbelasting ingevoerd onder de gelijktijdige afschaffing van de gemeentelijke inkomstenbelasting. De uitkeringen uit het Gemeentefonds hadden geen band meer met de inkomsten uit een gemeente. Daarmee werd het tweede aspiratieniveau bereikt. Het derde aspiratieniveau is geleidelijk bereikt via het steeds meer rekening houden met de financiële situatie van individuele gemeenten (uitgangspunt een gelijk voorzieningenniveau). Op dit moment kan worden gesteld dat vanwege het gebruik van vele specifieke uitkeringen deels het vierde aspiratieniveau is bereikt. De specifieke uitkeringen beslaan ongeveer de helft van de middelen en daarmee wordt de vorm en het niveau van voorzieningen meer op rijksniveau geregeld.

Tot 1851 was de financiële positie van gemeenten behoorlijk autonoom. In de periode tot 1929 konden gemeenten grotendeels zelf in hun financiële middelen voorzien aangezien de gemeentelijke activiteiten relatief beperkt waren. Echter, in de loop der tijd zijn gemeenten steeds afhankelijker van het Rijk geworden. Met de invoering van de Financiële-verhoudingswet 1929 werd een gelijk voorzieningen- en belastingenniveau tussen gemeenten beoogd. Gemeenten werden via de rijksvoeding van het Gemeentefonds afhankelijker van het Rijk. Vanwege de economische situatie in die tijd werd het Gemeentefonds onvoldoende gevoed in verhouding tot de gemeentelijke (noodzakelijke) uitgaven. Met de Financiële-verhoudingswet 1960 werd de uitkerings- en inkomstensystematiek gewijzigd omdat de oude systematiek geen rekening kon houden met gewijzigde omstandigheden. Een echte verruiming van het gemeentelijke belastinggebied is in 1970 gekomen met de bevoegdheid om OZB te heffen, overigens met het tegelijkertijd afschaffen van een aantal andere gemeentelijke belastingen. Met de Financiële-verhoudingswet 1984 is de systematiek wederom gewijzigd aangezien de verdeelsystematiek van daarvoor niet meer voldeed. Met de invoering van de Financiële-verhoudingswet 1997 is de systematiek wederom gewijzigd aangezien inmiddels het vierde aspiratieniveau was bereikt waarbij van een gelijkwaardig voorzieningenniveau met gelijkwaardige belastingdruk werd uitgegaan. De belastingcapaciteit werd in de verdeelsystematiek betrokken. Uiteen-

⁴⁷⁵ Wet van 12 december 2007 tot wijziging van de Gemeentewet in verband met het schrappen van de beperking van de tarieven van de onroerendezaakbelastingen, *Stb.* 2007, 570.

⁴⁷⁶ Persbericht van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten 5 juni 2007.

⁴⁷⁷ Tweede Kamer 2006-2007, 31 133, nr. 3, p. 2.

delijk zijn gemeenten vanuit een relatief autonome financiële positie gekomen tot een positie waarbij de financiële positie nagenoeg geheel wordt bepaald door het Rijk.

De financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten kan worden gekenschetst als tweeslachtig: enerzijds gemeentelijke autonomie en anderzijds het streven naar een gelijk voorzieningen- en belastingdrukniveau. Dit volgt uit de gekozen staatsvorm. Met de afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen en limitering van de overige OZB-tarieven leek de gemeentelijke autonomie te worden beperkt. In het licht van gemeentelijke autonomie is het wenselijk dat de limitering van de OZB-tarieven per 2008 zijn afgeschaft. Uit het voorgaande blijkt dat de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten steeds aan veranderende situaties moest worden aangepast. Die aanpassing moest via het Rijk verlopen aangezien het Rijk steeds meer de omvang van de inkomsten van gemeenten bepaald. Wellicht is het beter gemeenten een substantiëlere zelfstandige inkomstenbron te gunnen om daaraan tegemoet te kunnen komen. Aanpassingen in de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten worden gedaan indien er onvolkomenheden zijn. Indien gemeenten een substantiëlere zelfstandige inkomstenbron hebben kunnen zij die onvolkomenheden wellicht zelf oplossen. Mogelijke verschillen in belastingdruk tussen gemeenten zijn dan wel het gevolg doch het is de vraag of bij het bestaan van gemeentelijke autonomie dat kan worden voorkomen en of dat wel moet worden voorkomen. In die situatie hoeft bij taakstelling door het Rijk minder snel de bekostiging daarvan op rijksniveau te worden geregeld. Zie hoofdstuk 4. In dit licht ben ik voorstander van een substantiële zelfstandige inkomstenbron voor gemeenten. Met een belasting die van inwoners wordt geheven treedt de democratische legitimatie meer op de voorgrond die met het vervallen van de gebruikers-OZB op woningen juist is beperkt. Als de gebruikers-OZB geen optie is dan ligt in het licht van democratische legitimatie een ingezetenenomslag voor de hand. Een dergelijke belasting wordt niet geheven van bedrijven en van eigenaren van binnen de gemeente gelegen onroerende zaken of eigendommen die niet binnen de gemeente woonachtig zijn (naast ingezetenen de belangrijkste belanghebbenden van gemeentelijke diensten), doch dat is geen probleem aangezien die belanghebbenden reeds via de OZB bijdragen.

Vanwege bovenstaande is in de loop der tijd de financiële positie van gemeenten regelmatig punt van onderzoek geweest. Het eerste rapport was dat van de commissie-Oud halverwege de jaren vijftig. Deze commissie heeft wijzigingen in de uitkeringssystematiek van het Gemeentefonds voorgesteld en introductie van een woonplaatsbelasting omdat daarmee het gemeentelijke belastinggebied in ere kon worden gesteld waardoor op gemeenteniveau een afweging kon worden gemaakt tussen nut en offer. In het daarna in het begin van de jaren tachtig verschenen rapport van de commissie-Christiaanse werd gepleit voor bekostigingsvoorkeursvolgorde. Aan de omvang van het gemeentelijke belastinggebied werden – net als de commissie-Oud – twee randvoorwaarden gesteld. De eerste is dat een verschil in belastingdruk tussen gemeenten is toegestaan indien dat het gevolg is van een verschillend voorzieningenniveau en niet als dat het gevolg is van een verschil in belastingcapaciteit. De tweede is dat het gemeentelijke belastinggebied niet zo groot moet zijn dat zij daarmee conjunctuurbeleid kunnen voeren. Daarnaast heeft de commissie de afzonderlijke gemeentelijke belastingen onderzocht en aanbevelingen gedaan. Volgens is in het begin van de jaren negentig het rapport van de commissie-De Kam verschenen. De commissie stelt voor te komen tot een verruiming van het gemeentelijke belastinggebied met f 5 miljard in de vorm van opcenten op een aantal rijksbelastingen en om onroerende zaken als uniek gemeentelijk belastingobject te maken en ook de introductie van een aantal nieuwe belastingen: ingezetenen-, bouwsom-, arbeidsplaatsen-, werkforensen- en pleziervaartbelastingen. De verruiming van het gemeentelijke belastinggebied dient wel aan een aantal voorwaarden te voldoen; een redelijke, stabiele opbrengst mede dankzij een brede heffingsgrondslag, een praktische uitvoerbaarheid en acceptabele uitvoeringskosten, herkenbaarheid, aanvaardbare economische gevolgen, maatschappelijke aanvaarding (belastingweerstand), passend binnen de bestuurlijke ver-

houdingen, bescheiden verdeeffecten. Als volgende is in het begin van de twintigste eeuw het rapport verschenen van het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden in opdracht van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten. Met dit rapport en het naar aanleiding daarvan ingenomen standpunt van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten zijn de bestaande gemeentelijke belastingen op verbeterpunten onderzocht en zijn aanbevelingen gedaan. Vervolgens is halverwege het eerste decennium van de twintigste eeuw het rapport 'Vergroening van het fiscale en financiële stelsel' van onder andere gemeenten verschenen. Daarin zijn een aantal opties ter vergroening van het gemeentelijke belastinggebied op haalbaarheid onderzocht. Het laatst verschenen rapport is van de commissie-Eenhoorn mede naar aanleiding van het afschaffen van de gebruikers-OZB op woningen en het limiteren van de overige OZB-tarieven. De commissie concludeert dat opcenten op de inkomstenbelasting/loonbelasting een belangrijke algemene inkomstenverwervende belasting kan zijn waarbij de overige OZB uiteindelijk kunnen vervallen. De opbrengst kan rond de € 4 miljard bedragen. Per 2008 is de limitering van de OZB-tarieven vervangen door een macro-opbrengstnorm van 3,75% (2008).

De trend uit het voorgaande voor wat de financiële verhouding betreft tussen het Rijk en de gemeenten is dat de relatief autonome positie van gemeenten gaandeweg steeds meer is geëvolueerd naar een afhankelijker positie. Tot voor kort bestond deze verhouding (autonomie/gelijkheid) die met name met de afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen en de limitering van de OZB-tarieven feitelijk was gewijzigd naar gelijkheid. In dit licht is het positief dat in ieder geval de limitering per 2008 is afgeschaft. Uit de meeste in de loop der tijd verschenen rapporten volgt een voorkeur voor een wat groter gemeentelijk belastinggebied. Uitgaande van gemeentelijke autonomie ligt dat ook voor de hand.

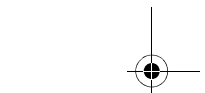
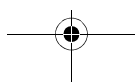
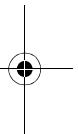
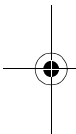
Voor wat de behandelde fiscale wetwijzigingen vanaf 1970 betreft kan worden vermeld dat dit doorgaans materiële wijzigingen zijn geweest. Een aantal malen heeft dit betrekking gehad op de heffingsbevoegdheid of gemeentelijke beleidsvrijheid. Dit betrof de volgende wijzigingen:

- Limitering OZB, leges en rechten; waarbij de gemeentelijke autonomie op het punt van de OZB-tarieven per saldo werd vergroot en de bepaling van de matige winst werd afgeschaft. De laatste lijkt een beperking van gemeentelijke belastingvrijdom maar was ingegeven vanwege het feit dat de kosten van dienstverlening nauwkeuriger konden worden bepaald en dus geen aanleiding bestond daarop winst te maken.
- Het vervallen van het preventieve toezicht op gemeentelijke belastingverordeningen.
- Wet materiële belastingbepalingen; waarbij een beperking van het gemeentelijke belastinggebied niet is beoogd en er per saldo gemeenten meer vrijheid is gegund waarvan de belangrijkste de invoering van de 'nieuwe vrijheid' en de belasting op roerende woon- en bedrijfsruimten zijn geweest.
- Verruiming kwijtschelding; waarbij gemeenten meer vrijheid inzake kwijtschelding werd gegund hoewel dat op gespannen voet staat met het feit dat gemeenten geen inkomensbeleid mogen voeren en er in de zogenoemde bijstandsnorm een component voor lokale belastingen is opgenomen.
- Invoering, wijzigen en afschaffen van de lokale lastenverlichting waarbij aan burgers f 100 lastenvermindering moest worden toegekend vanwege milieubeleidintensiveringen die hebben geleid tot stijging van de lokale lasten, de de milieuleges voor bedrijven zijn afgeschaft omdat deze een negatieve incentive vormden voor een adequaat milieubeleid.
- Wijziging tariefdifferentiatie OZB waarbij vanwege de verschillen in waardeontwikkelingen tussen (niet-)woningen bij gelijke tarieven de categorie woningen per saldo meer OZB moeten betalen. Om die reden is de facultatieve bevoegdheid van tariefdifferentiatie ingevoerd. Hier knelt het gemeentelijke belastinggebied omdat vanwege het bestaan van één substantiële algemene opbrengstbeogende gemeentelijke belasting – bij verschillen in waardeontwikkeling – gemeenten geen uitweg hebben om dit anderszins op te vangen. Aldus werd gesleuteld aan de tariefstelling.

- Afschaffen gebruikers-OZB op woningen en limitering overige OZB-tarieven waarbij een substantieel deel van het gemeentelijke belastinggebied is beperkt. Omdat de belangrijkste belasting wordt beperkt tot eigenaren en gebruikers van niet-woningen en de overige tarieven worden gelimiteerd, bestaat er voor gemeenten zeer weinig ruimte om eigen beleid te voeren. Omdat de verdeelsystematiek van de Financiële-verhoudingswet 1997 uitgaat van een gelijk voorzieningenniveau met een vergelijkbare belastingdruk, heeft dit uiteindelijk tot gevolg dat die niveaus zullen worden geharmoniseerd en er op dat punt er nauwelijks verschillen tussen gemeenten zullen bestaan. Het is de vraag hoe zich dat verhoudt met de gemeentelijke autonomie.
- Invoering verplichte vrijstelling precariobelasting waarbij over de ondergrondse infrastructuur van nutsbedrijven geen precariobelasting meer mag worden geheven. Aanleiding hiertoe was gelegen in het feit dat nutsbedrijven de precariobelasting doorberekenen aan alle afnemers, ook die in gemeenten afnamen waar geen precariobelasting werd geheven. Dit kan ertoe leiden dat gemeenten waar geen precariobelasting over ondergrondse infrastructuur werd geheven dit alsnog gaan doen.
- Invoering van de Rotterdamwet waarbij bepaalde gemeenten de bevoegdheid hebben gekregen om in bepaalde gedeelten van de gemeente (kansenzones in het kader van investeringsbeleid) de OZB op niet-woningen maximaal te verminderen tot nihil. Ook hier knelt het gemeentelijke belastinggebied omdat gemeenten op dit punt dus geen autonoom beleid konden voeren.
- Invoering van een macro-opbrengstnorm voor de OZB ter vervanging van de limitering van de OZB-tarieven.

Uit een aantal wijzigingen volgt dat gemeenten met het gemeentelijke belastinggebied te weinig uit de voeten konden en dat de beleidsvrijheid moest worden vergroot. Een enkele wetswijziging heeft betrekking gehad op milieu en de kosten van gemeentelijke milieutaken. Uit de invoering van de lokale lastenverlichting blijkt dat gemeentelijke milieubeleidintensiveringen hadden plaatsgevonden waarvan werd gevonden dat de lasten moesten worden gecompenseerd. Deze lastenverlichting is inmiddels afgeschaft onder gelijktijdige vermindering van de voeding van het Gemeentefonds, waarbij de milieubeleidintensiveringen (en de lasten daarvan) zijn blijven bestaan. Daarnaast zijn de milieuleges afgeschaft (gebleven) omdat deze contraproductief ten aanzien van milieubeleid werkten. Hieruit blijkt dat met het beginsel 'de vervuiler betaalt' zorgvuldig moet worden omgegaan. Daarnaast is uiteindelijk de meest fundamentele wijziging die van de limitering van de OZB-tarieven, welke wijziging per 2008 ongedaan is gemaakt. Dit leidde voor alle gemeenten tot een vergelijkbaar voorzieningenniveau en feitelijk een belastingdruk dat de Financiële-verhoudingswet 1997 hen toelaat en heeft daarmee tot gevolg dat de gemeentelijke autonomie fundamenteel wordt aangetast. Dit geldt overigens in mindere mate voor de afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen want zonder limitering van de overige tarieven had met de overige OZB nog autonoom beleid kunnen worden gevoerd. De overige gemeentelijke belastingen zijn minder geschikt om gemeentelijk beleid (voorzieningenniveau) te kunnen voeren omdat of de opbrengst niet substantieel genoeg is of de opbrengst is geoormerkt aan bepaalde uitgaven.

In het volgende hoofdstuk worden die gemeentelijke belastingen behandeld die voor bekostiging van milieutaken in aanmerking komen. De rioolbestemmingsheffingen worden in hoofdstuk 11 behandeld.



6 *Huidig gemeentelijk fiscaal bekostigingsinstrumentarium*

6.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 5 de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten is beschreven worden in dit hoofdstuk die gemeentelijke belastingen onderzocht die voor bekostiging van gemeentelijke milieutaken in aanmerking komen. In dit hoofdstuk zullen slechts die belastingen worden behandeld waarbij kostenverhaal plaatsvindt en die een relatie met milieu kunnen hebben. Dit zijn de baatbelasting op basis van art. 222 Gemeentewet, de riool- en reinigingsrechten op basis van art. 229 Gemeentewet en de afvalstoffenheffing op basis van art. 15.33 Wet milieubeheer. Daarnaast kunnen gemeentelijke milieutaken worden bekostigd uit de algemene opbrengstbeogende gemeentelijke belastingen. Algemene opbrengstbeogende gemeentelijke belastingen kunnen overigens door een individuele gemeente tot een bestemmingsbelasting worden getransformeerd door in de belastingverordening een bestedingsdoel op te nemen. Gekozen is deze mogelijkheid in dit hoofdstuk niet te behandelen.

Bij de behandeling van bovenbedoelde gemeentelijke belastingen is de opsomming van de essentialia van art. 217 Gemeentewet als uitgangspunt genomen.⁴⁷⁸

Daarnaast kan niet-fiscaal kostenverhaal plaatsvinden; privaatrechtelijk dan wel publiekrechtelijk. De eerste via een overeenkomst en de tweede via de Wet op de ruimtelijke ordening. Dit wordt behandeld in hoofdstuk 8. De gemeentelijke rioolbestemmingsheffingen worden in hoofdstuk 11 behandeld.

6.2 BAATBELASTING

6.2.1 Inleiding en wetsgeschiedenis

Tot en met 1994 kende de Gemeentewet naast de (voormalige) baatbelasting tevens de bouwgrondbelasting. Met de inwerkingtreding van de Wet materiële belastingbepalingen per 1 januari 1995 zijn deze belastingen in art. 222 Gemeentewet, samengevoegd tot de huidige baatbelasting.

Al in 1983 is door de commissie-Christiaanse voorgesteld de baatbelasting en de bouwgrondbelasting samen te voegen.⁴⁷⁹ De commissie-Christiaanse was van mening dat de voormalige baatbelasting en de bouwgrondbelasting zoveel overeenstemden dat het voor de hand lag deze samen te voegen. Het naast elkaar laten bestaan van deze belastingen voegde niets toe, aldus de commissie. Beide belastingen waren echte profijtbelastingen en dienden tot verhaal van ten laste van de gemeente blijvende kosten van voorzieningen die door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand waren gebracht.

Toch bestonden ook er verschillen tussen de beide belastingen. De commissie-Christiaanse:

⁴⁷⁸ Dit geldt eveneens voor de niet op de Gemeentewet gebaseerde afvalstoffenheffing.

⁴⁷⁹ *Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten*, juni 1983, Ministerie van Binnenlandse Zaken, Staatsuitgeverij, Den Haag.

'(...) Een belangrijk verschil is dat de wet bij de baatbelasting spreekt van voorzieningen, die tot stand zijn gebracht en bij de bouwgrondbelasting van voorzieningen die worden getroffen waardoor onroerend goed (beter) geschikt wordt voor bebouwing of in een voordeliger positie komt te verkeren. De bouwgrondbelasting kan vanwege deze formulering reeds worden ingevoerd, terwijl de gemeente bij de baatbelasting in ieder geval moet wachten tot de voorzieningen in gebruik waren genomen. Een ander belangrijk verschil is, dat het verhaal van de kosten bij de baatbelasting is beperkt tot een billijke bijdrage, hetgeen in de praktijk van de goedkeuringsprocedure wordt uitgelegd als 85%, terwijl de Wet bij de bouwgrondbelasting spreekt van gehele of gedeeltelijke omslag van de kosten. De overige verschillen tussen beide belastingen zijn minder essentieel en werken in de praktijk bovendien in de meeste gevallen niet door. Zo is de baatbelasting in de wet geregeld als jaarlijkse belasting over dertig jaren, met de verplichting in de verordening een bepaling op te nemen, waardoor voldoening ineens mogelijk wordt, terwijl de wet bij de bouwgrondbelasting in beginsel uitgaat van een heffing ineens, met de verplichting in de verordening een bepaling op te nemen, waardoor heffing in de vorm van een jaarlijkse belasting gedurende ten hoogste dertig jaren mogelijk wordt. In de praktijk ontstaat door de uitwerking die gemeenten aan beide bepalingen geven een vrijwel gelijke regeling (...).'⁴⁸⁰

Daarnaast waren er nog kleine verschillen zoals de mogelijke termijn van dertig jaren waarbinnen de baatbelasting kon worden uitgesmeerd wat bij de bouwgrondbelasting niet mogelijk was. De commissie-Christiaanse concludeerde dat de beide belastingen niet naast elkaar gehandhaafd dienden te worden. Zowel uit praktisch als uit theoretisch oogpunt verdiende het de voorkeur de bestaande belastingen te combineren tot één nieuwe gestroomlijnde belasting, die de voordelen van de bestaande belastingen in zich moet verenigen en de nadelen zo veel mogelijk moet wegnemen.

Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel materiële belastingbepalingen⁴⁸¹ heeft de wetgever het standpunt van de commissie-Christiaanse nagenoeg volledig overgenomen. Met ingang van 1995 zijn de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting samengevoegd. Er is niet gekozen voor het laten bestaan van de bouwgrondbelasting doch van de baatbelasting omdat de laatste een ruimere werking kon hebben. Nadeel was dat het moment van heffen niet, zoals dat bij de bouwgrondbelasting mogelijk was, naar voren te halen, dat wil zeggen: vóór de voorzieningen zijn voltooid. Dit laatste werd door gemeenten als een groot voordeel gezien.

Op één essentieel punt is de wetgever echter afgeweken van het standpunt van de commissie. De belastingverordening waarbij een baatbelasting wordt ingevoerd dient uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid te worden vastgesteld.⁴⁸² De commissie-Christiaanse heeft een termijn van één jaar voorgesteld. Mede op advies van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten is de termijn verlengd tot twee jaren.⁴⁸³ Deze verlenging is bedoeld om de gemeenten meer tijd te bieden voor het vaststellen van de belastingverordening. Om de rechtszekerheid van de belastingplichtigen in samenhang hiermee te waarborgen en ook te vergroten, is tevens bepaald dat de gemeenteraad vóór het treffen van de voorzieningen bij een bekostigingsbesluit moet aangeven in welke mate de kosten van de voorzieningen door een baatbelasting worden verhaald. De verplichting tot het vaststellen van een bekostigingsbesluit was, overigens vooruitlopend op de algemene herziening van de materiële belastingbepalingen, al ingevoerd⁴⁸⁴ en gold zowel voor de voormalige baatbelasting als voor de vervallen bouwgrondbelasting.

480 Rapport, p. 54.

481 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 28.

482 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 29.

483 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 56.

484 Wet van 22 mei 1991, *Stb.* 1991, 394.

6.2.2 Aard en karakter

Baatbelasting kan worden geheven van 'eigenaren' van onroerende zaken die zijn gebaat met door of vanwege de gemeente gepleegde voorzieningen. Om te beoordelen of een onroerende zaak is gebaat zou een eventuele waardestijging een maatstaf kunnen zijn. Het feit dat de onroerende zaak in waarde is gestegen is slechts een aanleiding om baat te veronderstellen doch dat is geen vereiste. Er kan sprake zijn van baat ondanks dat er geen waardestijging ten gevolge van de gepleegde voorzieningen is geconstateerd. De baatbelasting is namelijk gebaseerd op het profijtbeginsel. Alleen de onroerende zaken die zijn gelegen in een bepaald gedeelte van de gemeente en die met die voorzieningen welke tot stand worden of zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur, objectief gezien zijn gebaat vanwege die voorzieningen kunnen in de belastingheffing worden betrokken.

De baatbelasting kan net als de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting worden aangemerkt als een objectieve en zakelijke belasting. De onroerende zaak die gebaat is door voorzieningen die tot stand worden of zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur, vormt het vertrekpunt van de heffing. Of hiervan sprake is wordt in beginsel bepaald aan de hand van het bestemmingsplan en niet aan de hand van het gebruik dat in de onroerende zaak plaatsvindt.⁴⁸⁵ Dit volgt uit het zakelijke karakter van de baatbelasting en komt tot uiting doordat de hoogte van de belasting niet wordt beïnvloed door persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.⁴⁸⁶

Vanwege de – in de hiernavolgende paragrafen te handelen – formele vereisten die gelden bij de invoering van een baatbelasting, alsmede het feitelijk moeten vaststellen van baat, sneuvelen regelmatig verordeningen bij de belastingrechter, mede gezien de beperkte opbrengst. Overigens is de opbrengst weliswaar beperkt doch hierbij dient de zogenoemde 'bezemfunctie' of 'achtervangfunctie' van de baatbelasting niet te worden vergeeten. Vaak vindt privaatrechtelijk kostenverhaal plaats in combinatie met baatbelasting. Baatbelasting wordt in dat geval slechts geheven van diegenen die niet privaatrechtelijk willen bijdragen. Is een verordening baatbelasting niet vastgesteld dan bestaat de reële kans dat privaatrechtelijk geen overeenkomst wordt bereikt.

6.2.3 Belastingplicht

Als belastingplichtige wordt ingevolge art. 222, lid 1, Gemeentewet, aangewezen degene die van een gebate onroerende zaak het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht. In de praktijk kan in beginsel voor de aanwijzing van de belastingplichtige aansluiting worden gezocht bij diegenen die belastingplichtig is voor de 'eigenaren-OZB' of diegenen die de 'eigenarenbeschikking' Wet waardering onroerende zaken ontvangen zoals geregeld in respectievelijk art. 220b, lid 2, Gemeentewet en art. 24, lid 3, Wet waardering onroerende zaken. In art. 220b, lid 2, Gemeentewet is bepaald dat degene die bij het begin van het kalenderjaar als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht als zodanig in de kadastrale registratie is vermeld, belastingplichtig is, tenzij blijkt dat hij op dat tijdstip geen genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht is. De baatbelasting en de Wet waardering onroerende zaken kennen een dergelijke regeling niet doch dit sluit niet uit dat de verordening hierop aansluit.

De situatie kan zich voordoen dat met betrekking tot één onroerende zaak twee of meer belastingplichtigen kunnen worden aangewezen. Hierbij kan worden gedacht aan de situ-

485 HR 15 september 1982, nr. 21.134, *Belastingblad* 1982, p. 543, met aantekening van Monsma, *BNB* 1982/271 en het KB van 14 december 1987, *Belastingblad* 1988, p. 151.

486 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 42.

atie dat man en vrouw – al dan niet in gemeenschap van goederen gehuwd – allebei voor de helft eigenaar zijn van de gebate onroerende zaak. Het gaat hierbij om rechten van gelijke rangorde (mede-eigendom). Het college van burgemeester en wethouders zal op grond van art. 253 Gemeentewet, beleid moeten formuleren op basis waarvan een belastingplichtige kan worden aangewezen ingeval de gemeente de keuze heeft tussen meerdere belastingplichtigen. Dit is vergelijkbaar met art. 220b, lid 1, Gemeentewet inzake de gebruikers-OZB en art. 24, lid 5, Wet waardering onroerende zaken, voor de 'gebruikersbeschikking'. Deze beleidsregels dienen tijdig bekend te worden gemaakt zodat ze voor belastingplichtigen kenbaar zijn.⁴⁸⁷ Beleidsregels worden door de belastingrechter slechts marginaal getoetst, maar kunnen door de belastingrechter wel eventueel worden geïnterpreteerd.⁴⁸⁸

Inzake eventueel belastingverhaal door een appartementsgerechtigde heeft de Hoge Raad⁴⁸⁹ op basis van de wetsgeschiedenis geoordeeld dat art. 253 Gemeentewet ziet op mede-eigendom. Dit is met de Wet materiële belastingbepalingen in 1995 en de wijziging van de Invorderingswet in 1997 volgens de Hoge Raad niet gewijzigd. Een appartementsrecht is volgens de Hoge Raad een zelfstandig recht en de afzonderlijke appartementsgerechtigden kunnen niet op één lijn worden gesteld met mede-eigenaren van het onderhavige flatgebouw. De appartementsgerechtigden zijn eigenaren van afzonderlijke eigendommen waarop art. 253 Gemeentewet volgens de Hoge Raad niet ziet. Art. 253 Gemeentewet ziet slechts op mede-eigendom zoals bij een huwelijk, de onverdeelde boedel van een nalatenschap of gebruik van (onzelfstandige) delen van een onroerende zaak zoals studentenpanden en bedrijfsverzamelgebouwen alsmede medegebruik bij het voeren van een gezamenlijk huishouden (gezin). Dit heeft tot gevolg dat appartementsgerechtigden van de afzonderlijke appartementen met betrekking tot het flatgebouw niet belastingplichtig kunnen zijn als bedoeld in art. 253, lid 1, Gemeentewet. Er kan dus geen verhaal van belasting plaatsvinden waardoor de aanslag moet worden vernietigd. De Hoge Raad oordeelt dat het hof de aanslag terecht heeft vernietigd zij het op andere gronden.

Indien er sprake is van een zakelijk recht dat is afgeleid van het meer omvattende eigendomsrecht heeft de gemeente bij het aanwijzen van de belastingplichtige in feite de keuze tussen de eigenaar of de beperkt gerechtigde.

Wat wordt verstaan onder een beperkt recht? Een beperkt recht is afgeleid uit het meer omvattende eigendomsrecht zoals het recht van erfpacht, het recht van opstal, het recht van vruchtgebruik, het appartementsrecht en het recht van gebruik en bewoning. Indien er verschillende ongelijksoortige zakelijk gerechtigden kunnen worden aangewezen dan moet die zakelijk gerechtigde worden aangewezen die het belangrijkste feitelijke genot kan ontleen aan het zakelijke recht.⁴⁹⁰ Dat is veelal de zakelijk gerechtigde wiens recht het laatst is gevestigd en dat is dan het meest van het oorspronkelijke volle eigendomsrecht afgeleide zakelijke recht. Het latere gevestigde zakelijke recht volgt immers uit het eerder gevestigde zakelijke recht. Daarnaast kan sprake zijn van bezit.⁴⁹¹ Indien een bezitter kan worden aangewezen, dan gaat die voor op de zakelijk gerechtigden. Dit kan voorkomen indien voor 1 januari een verkoop van een onroerende zaak dan wel een daarop gevestigd recht is verkocht, doch nog niet via akte en inschrijving (juridisch) geleverd. Indien in dat geval wel materieel (feitelijk) is geleverd – sleuteloverdracht – dan wordt de koper als bezitter en dus als belastingplichtige aangemerkt.

487 Hof Amsterdam 29 april 1994, nr. 93/2462, E VII, *Belastingblad* 1994, p. 543.

488 Hof Den Haag 12 juli 1996, nr. 94/3392, E VII, *Belastingblad* 1997, p. 417.

489 HR 6 juni 2003, nr. 37.936, *Belastingblad* 2003/864, p. 864, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/273, met noot van Snoijink, *FED* 2003/333, p. 1785, *FED* 2003/401, p. 2158, met aantekening van Groenewegen en *NTFR* 2003/1021, met commentaar van Groenewegen.

490 HR 28 februari 2001, nr. 35.875, *Belastingblad* 2002, p. 17, met aantekening van Kruiemel, *BNB* 2001/152, *FED* 2001/166, p. 619, *NTFR* 2001/341, met commentaar van Kastelein.

491 Ingevolge Boek 3, titel 5, BW.

6.2.4 Voorwerp van de belasting

In art. 222 Gemeentewet is geen omschrijving gegeven van het begrip 'onroerende zaak'. Indien in de belastingverordening geen specifieke omschrijving is opgenomen dan dient dit begrip civielrechtelijk te worden opgevat.⁴⁹² Daarom dient in beginsel aan de hand van art. 3:3 en 3:4 BW te worden beoordeeld wat onder een onroerende zaak moet worden verstaan. Het begrip 'goederen' vormt het overkoepelende begrip voor zaken, vermogensrechten en registergoederen. Zaken zijn volgens art. 3:2 BW voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten. Zaken kunnen roerend of onroerend zijn. Art. 3:3 BW geeft aan welke zaken op zichzelf onroerend zijn:

- Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.
- Roerend zijn alle zaken die niet onroerend zijn.

Daarnaast geldt ook de regel van natrekking dat een eigenaar van de grond tevens eigenaar is van de daarop voorkomende onroerende opstallen, tenzij een recht van opstal is gevestigd.

Indien een zaak op zichzelf niet onroerend is, kan deze civielrechtelijk toch onroerend zijn omdat het een bestanddeel is van een onroerende zaak. Bestanddelen zijn dus onzelfstandige zaaksdelen die opgaan in de zaak waarvan zij deel uitmaken. Op grond van art. 3:4 BW kan een zaak bestanddeel zijn indien het voldoet aan het zogenoemde verkeers- of maatschappelijke criterium dan wel voldoet aan het zogenoemde fysieke criterium.

Beide criteria zijn in het artikel als volgt verwoord:

- Al hetgeen volgens verkeersopvatting onderdeel van een zaak uitmaakt, is bestanddeel van die zaak.
- Een zaak die met de hoofdzaak zodanig verbonden wordt dat zij daarvan niet kan worden afgescheiden zonder dat beschadiging van betekenis wordt toegebracht aan een der zaken, wordt bestanddeel van de hoofdzaak.

Het huidige BW spreekt van een duurzame vereniging met de grond, en dat gaat blijkens de jurisprudentie verder dan de aard- of nagelvaste verbinding (dit is het oude vervallen criterium). De redactie van art. 3:3 BW is een codificatie van civiele jurisprudentie vanaf 1975. In het zogenoemde 'Amercentrale-arrest'⁴⁹³ overwoog de Hoge Raad dat een opslagtank voor stookolie een zodanig bouwsel was dat het 'naar aard en inrichting bestemd was om duurzaam ter plaatse te blijven' en dat dus werd voldaan aan het criterium 'duurzame vereniging met de grond'. Hoewel het in dit arrest niet om de uitleg van het begrip 'onroerend' ging, doch over het begrip 'gebouwd eigendom', vormde het arrest de basis voor de huidige wettekst. In de omschrijving die art. 3:3 BW geeft van het begrip 'onroerend' is de duurzame vereniging met de grond het criterium. Niet vereist is dat de duurzame verbinding met de grond een vaste verbinding inhoudt. Ook een gebouw dat geen vaste verbinding heeft met de grond, kan blijkens de parlementaire geschiedenis duurzaam met de grond zijn verenigd.⁴⁹⁴

492 HR 24 januari 2003, nr. 37.613, *Belastingblad* 2003, p. 278, met aantekening van Monsma, *BNB* 2003/112, met noot van Snoijink, *FED* 2003/82, p. 458 en *NTFR* 2003/245, met commentaar van Kas-telein.

493 HR 13 juni 1975, *NJ* 1975, 509, met noot van Scholten.

494 Zie bijvoorbeeld HR 8 juli 1997, nr. 31.274, *Belastingblad* 1997, p. 703, met aantekening van Krui-mel, *BNB* 1997/294, met noot van Snoijink, *FED* 1997/550, p. 1908, *FED* 1997/767, p. 2840, met aan-tekening van Holdert, inzake havenkranen.

De eis van duurzaamheid geeft echter wel aan dat niet alle objecten die zich los op de grond bevinden of zich zelfs los van de grond bevinden⁴⁹⁵, zomaar onroerend zijn. De wetgever heeft in de parlementaire geschiedenis duidelijk gesteld dat bijvoorbeeld directieketens (bij een bouwput) die de duurzame vereniging met de grond missen dus niet onroerend zijn. Uit de kamerstukken⁴⁹⁶ kan eveneens worden opgemaakt dat voor het begrip 'duurzaam' ook dient te worden gekeken naar de intentie van degene die het object sticht. De wetgever stelde: 'Voor de vraag in hoeverre de vereniging van een constructie met de onderliggende grond een duurzaam karakter draagt, moet worden gelet op de bedoeling van de bouwer, voor zover deze naar buiten kenbaar is.'

In het zogenoemde 'Portacabin-arrest'⁴⁹⁷ oordeelde de Hoge Raad geheel in de lijn van bovenstaande formulering van de wetgever, dat een als bedrijfsgebouw in gebruik genomen portacabin waaromheen zich een tuin bevond inclusief tegelpad, als onroerend viel aan te merken. De portacabin was aangesloten op riolering en nutsvoorzieningen en visueel door een schutting verenigd met een reeds bestaand bedrijfsgebouw. Verder vormde de portacabin visueel één geheel met de grond. Voor de vraag of een gebouw bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven moet volgens de Hoge Raad worden gelet op de bedoeling van de bouwer voor zover deze naar buiten toe kenbaar is. Dit vereiste vloeit voort uit het belang dat zakenrechtelijke verhoudingen voor derden kenbaar dienen te zijn. De verkeersopvattingen kunnen – anders dan voor de vraag of iets een bestanddeel van een onroerende zaak is – niet als een zelfstandige maatstaf gelden voor de beantwoording van de vraag of iets een onroerende zaak is. Zij kunnen echter wel in aanmerking worden genomen in de gevallen dat in het kader van de beantwoording van die vraag onzekerheid blijft bestaan of een object kan worden beschouwd als duurzaam met de grond verenigd, en voor de toepassing van die maatstaf nader moet worden bepaald wat in een gegeven geval als 'duurzaam' onderscheidenlijk 'verenigd' en in verband daarmee als 'bestemming' en als 'naar buiten kenbaar' heeft te gelden.⁴⁹⁸

In het zogenoemde 'Boorlokatie Denekamp-arrest'⁴⁹⁹ is door de advocaat-generaal aangegeven dat bij het criterium 'naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven' moet worden gedacht aan ten minste enkele jaren.

In de zogenoemde 'Windmolen-arresten'⁵⁰⁰ wordt de zinsnede 'naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven' gehanteerd om aan te geven dat gebouwen en werken die aan dit criterium voldoen, gebouwde eigendommen zijn. Het feit dat technisch de mogelijkheid bestond het werk te verplaatsen, was niet van belang.

In de conclusie van de advocaat-generaal⁵⁰¹ bij het 'Windmolen Vlissingen-arrest' wordt gesteld dat het geschilpunt of windturbines op zichzelf gebouwde eigendommen vormen, eigenlijk de vraag omvat of het onroerende zaken zijn. Zijn conclusie luidt dat een

495 Rb. Roermond 30 maart 2007, nr. AWB 05/1634, *Belastingblad* 2007, p. 539, met aantekening van Kruimel, inzake een drijvende woning op een betonnen caisson welke in de onderhavige procedure als onroerend is aangemerkt. In deze situatie is de caisson met woonhuis weliswaar duurzaam aan een plaats gebonden doch niet duurzaam met de grond verenigd. De caisson was met ringen aan stabilisatiepalen bevestigd die op en neer konden bewegen.

496 Parl. Gesch. Boek 3, p. 69 eerste volle alinea.

497 HR 31 oktober 1997, nr. 16.404, *Belastingblad* 1998, p. 252, met aantekening van Kruimel.

498 Zie ook: W.G. van der Ban, 'Over stacaravans en duurzame vereniging met de grond (1) en (2) / Een tweeluik over de uitleg en de gevolgen van een wettelijk criterium in de fiscale gemeentepraktijk', *Belastingblad* 2000, p. 147 en 195 en ook zijn bijdrage 'Over stacaravans en duurzame vereniging met de grond (3). Verdere ontwikkelingen in de rechtspraak', *Belastingblad* 2001, p. 239.

499 HR 10 december 1980, nr. 19.869, *Belastingblad* 1982, p. 125, BNB 1981/45, met noot van Hofstra.

500 HR 23 februari 1994, nr. 29.115, *Belastingblad* 1994, resp. p. 299, BNB 1994/136 met noot van Den Boer, *FED* 1994/192, p. 831 en nr. 28.837, *Belastingblad* 1994, p. 301, met aantekening van Kruimel, BNB 1994/135, met noot van Den Boer, *FED* 1994/191, p. 830.

501 Enkele passages zijn opgenomen in *Belastingblad* 1994, p. 291.

gebouwd eigendom een onroerende zaak is, maar niet elke onroerende zaak een gebouwd eigendom. Gezien de parlementaire geschiedenis van het BW acht de advocaat-generaal de windturbines naar hun aard onroerend en niet als 'hulpzaak'. Overigens is de term 'hulpzaak' onder het regime van het huidige BW vervallen (nu: bestanddelen).

In de 'Studentenpaviljoens Delft-uitspraak'⁵⁰² is de zinsnede 'naar aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven' eveneens gebruikt om uitleg te geven aan het begrip 'onroerend'. In dit geval ging het over studentenpaviljoens, die geplaatst waren op poeren (een soort kleine betonblokken). De paviljoens waren opgebouwd uit geprefabriceerde elementen. De grond was uitgegeven in erfpacht, waarbij het erfpachtcontract uiterlijk in het jaar 2010 afliep. De objecten waren aangesloten op de gemeentelijke riolering en andere nutsvoorzieningen en er bestond geen voornemen om de paviljoens voor het einde van het erfpachtcontract buiten gebruik te stellen of van het terrein te verwijderen. Ter beantwoording van de vraag of deze objecten onroerend zijn stelt het hof dat, gezien de bovengenoemde omstandigheden 'de paviljoens naar aard en inrichting bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven' en dat op grond van art. 3:3 BW de studentenpaviljoens dus onroerend zijn.

In het zogenoemde 'EPON/Nijmegen-arrest'⁵⁰³, dat handelde over een kolengestookte elektriciteitscentrale, is onder meer in het kader van de werktuigenuitzondering aan de orde gesteld het wel of niet onroerend zijn van een aantal objecten. Hof Arnhem had in die procedure beslist dat een ketel en een ketelstatief evenals de turbine en de generator 'gelet op hun gigantische omvang en constructie bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven' en derhalve samen een gebouwd eigendom vormden. Daarbij was niet van belang dat de ketel kon worden gedemonteerd en verplaatst. Aan dit oordeel deed volgens het hof niet af dat de ketel en het ketelstatief stonden opgesteld in een ketelhuis. Ook de turbine, de generator, de rookgasontzwavelingsinstallatie en de havenkranen, die op vaste rails waren geplaatst waarop zij zich over een beperkt traject heen en weer konden bewegen, waren gezien hun 'gigantische omvang en constructie' naar aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven. De Hoge Raad overweegt dat wanneer een object een gebouwd eigendom is, dit dan ook onroerend is. Verder bevestigt de Hoge Raad het oordeel van het hof dat een ketel en een ketelstatief alsmede de turbine en de generator 'gelet op hun gigantische omvang en constructie bestemd zijn om duurzaam ter plaatse te blijven' en derhalve samen een gebouwd eigendom zijn. Volgens de Hoge Raad moet vervolgens worden aangenomen dat alleen buiten gebouwen opgestelde werktuigen als gebouwde eigendommen kunnen worden aangemerkt.

In het zogenoemde 'Zeecontainerarrest'⁵⁰⁴ heeft de Hoge Raad ter zake van zeecontainers die op een terrein waren geplaatst en waren verhuurd als opslagplaats overwogen dat het hof – welke tot roerende zaken had geconcludeerd – onvoldoende heeft gemotiveerd. Het verwijzingshof⁵⁰⁵ concludeert dat gegeven de omstandigheden (verhuur, elke container was aangesloten op elektra en in de nabijheid van de containers was een watertappunt) de containers duurzaam met de grond zijn verenigd, mede gezien de kenbare bedoeling van de belanghebbende zoals uit de omstandigheden is gebleken.

502 Hof Den Haag 28 oktober 1994, nr. 924 055, M 2, *Belastingblad* 1995, p. 82.

503 HR 8 juli 1997, nr. 31.274, *Belastingblad* 1997, p. 703, met aantekening van Kruimel, *BNB* 1997/294, met noot van Snoijink, *FED* 1997/550, p. 1908, *FED* 1997/767, p. 2840.

504 HR 5 januari 2000, nr. 34.974, *Belastingblad* 2000, p. 559, met aantekening van Kruimel, *BNB* 2000/83, *FED* 2000/27, p. 70, *NTFR* 2000/75, met commentaar van Van Dongen.

505 Hof Den Haag 7 juni 2001, BK-00/00117, *Belastingblad* 2002, p. 257, met aantekening van Kruimel, *FED* 2002/176, p. 699, *NTFR* 2002/1159.

Drijvende steigers zijn volgens de Hoge Raad⁵⁰⁶ naar hun aard en inrichting bestemd om duurzaam ter plaatse te blijven en zijn om die reden gebouwde eigendommen. Uit dit arrest blijken echter de exacte feiten en omstandigheden niet. In het verlengde van dit arrest heeft Rechtbank Roermond inzake een drijvende woning op een betonnen caisson geoordeeld dat deze als onroerend moet worden aangemerkt. In deze situatie is de caisson met woonhuis weliswaar duurzaam aan een plaats gebonden doch niet duurzaam met de grond verenigd. De caisson was met ringen aan stabilisatiepalen bevestigd die op en neer konden bewegen. De drijvende woning op een betonnen caisson kon volgens de rechtbank vanwege de constructieve samenhang niet eenvoudig verplaatst worden.⁵⁰⁷

Tevens zijn kabelnetwerken door de Hoge Raad⁵⁰⁸ als onroerend aangemerkt. De Hoge Raad overweegt dat een kabelnetwerk, mede gelet op de bedoeling van degene door wie of in wiens opdracht het is aangelegd, naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven en dat dit ook naar buiten kenbaar is en daardoor onroerend is. Dat bij de kadastrale registratie daarvan problemen kunnen ontstaan is volgens de Hoge Raad voor dit oordeel niet relevant.

Is een woning incompleet zonder een keuken en is een keuken bestanddeel van een woning? Het hof oordeelde dat de keuken geen bestanddeel is onder meer omdat de keuken demontabel en verhuisbaar was. De Hoge Raad⁵⁰⁹ overwoog dat dit echter niet af doet aan het feit dat volgens verkeersopvattingen moet worden beoordeeld of sprake is van bestanddeelvorming. Dit moest het hof nog onderzoeken. Naar ik mag aannemen zal het hof oordelen dat naar maatschappelijke opvattingen een woning zonder keuken incompleet is.

Vervolgens is een reeks van vergelijkbare arresten gewezen omtrent het onderscheid (on)roerend met betrekking tot op diverse objecten geplaatste zend- en ontvangstinstallaties van een telecombedrijf. De hoven zaten niet op één lijn. Een dergelijke zend- en ontvangstinstallatie zou op zichzelf onroerend (art. 3:3 BW) of via bestanddeelvorming onroerend kunnen zijn (art. 3:4 BW).

Bij bestanddeelvorming dient sprake te zijn van de onmogelijkheid van afscheiding van de hoofdzaak zonder schade van betekenis aan de hoofdzaak of het bestanddeel (fysieke criterium), dan wel kunnen verkeersopvattingen leiden tot het oordeel dat sprake is van een bestanddeel. Bij de laatste volgt uit de jurisprudentie dat de hoofdzaak zonder het bestanddeel incompleet moet zijn. In de onderliggende hofuitspraak wordt overigens dit criterium toegepast op de hoofdzaak en – mijns inziens ten onrechte – ook op het bestanddeel.

Aan het verkeerscriterium wordt in de onderhavige casus niet voldaan omdat de onroerende zaak waaraan zend- en ontvangstinstallatie was bevestigd zonder die installatie naar behoren kan functioneren. Ook aan het fysieke criterium wordt in de onderhavige casus (feitelijk oordeel) niet voldaan. Indien wel sprake zou zijn geweest van bestanddeelvorming dan leidt dat tot de situatie dat de eigenaar van de hoofdzaak via natrekking eigenaar is geworden van de zend- en ontvangstinstallatie en dat de waarde daarvan in de

506 HR 20 september 2002, nr. 37.128, *Belastingblad* 2002, p. 1142, met aantekening van Kruimel, *BNB* 2002/374, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2002/551, p. 2344, *NTFR* 2002/1397, met commentaar van Kastelein.

507 Rb. Roermond 30 maart 2007, nt. AWB 05/1634, *Belastingblad* 2007, p. 539, met aantekening van Kruimel.

508 HR 6 juni 2003, nr. 36.075, *Belastingblad* 2003, p. 815, met aantekening van Kruimel, *BNB* 2003/271, met noot van Zwemmer, *FED* 2003/330, p. 1782, *NTFR* 2003, p. 1015, met commentaar van Hemels en nr. 36.076, *Belastingblad* 2003, p. 817, met aantekening van Kruimel, *BNB* 2003/272, met noot van Zwemmer, *FED* 2003/331, p. 1783, *NTFR* 2003/1016, met commentaar van Hemels. Besproken in H.M.G. van der Dool, 'Onroerendezaakbelastingen op ondergrondse infrastructuur', *Belastingblad* 2007, p. 887.

509 HR 9 juli 2004, nr. 39.827, *Belastingblad* 2004, p. 860, met aantekening van Kruimel, *BNB* 2004/342, *FED* 2004/411, p. 2043, *NTFR* 2004/1164

WOZ-waarde van de hoofdzaak zit verdisconteerd. Dit laatste is slechts dan anders als een aan een onroerende zaak bevestigde zend- en ontvangstinstallatie als een gedeelte (ingevolge de objectafbakening van Wet waardering onroerende zaken) moet worden aangemerkt. In dat geval moet een dergelijke installatie voldoende (gebruiks)zelfstandigheid hebben en ontvangt de eigenaar van de onroerende zaak waaraan de installatie is bevestigd een aparte eigenarenbeschikking van de installatie. In tegenstelling tot een netwerk kan daaraan bij een enkelvoudige installatie worden getwijfeld. Ervan uitgaande dat de installatie onroerend is, is het terecht dat de gemeente de installatie 'op zichzelf' als onroerend heeft aangemerkt en niet via bestanddeelvorming.

De casus spitst zich dus toe of de installatie 'op zichzelf' onroerend is. Hierbij geldt volgens vaste jurisprudentie dat de onderhavige installatie 'naar aard en inrichting bestemd moet zijn om duurzaam ter plaatse te blijven'. Een aardvastе vereniging suggereert dit maar dat hoeft niet het geval te zijn omdat maatgevend is de bedoeling van de stichter voor zover dat naar buiten kenbaar is, blijvende uit bijzonderheden van aard en inrichting van dat gebouw of werk. Hof Leeuwarden was van mening dat daaraan niet was voldaan omdat ontwikkelingen op de telecommunicatiemarkt kunnen nopen tot verplaatsing van zendinstallaties. De Hoge Raad is echter van mening dat die ontwikkelingen niet kenbaar zijn 'uit bijzonderheden van aard en inrichting van de zendinstallaties zelf'. Daarnaast leiden genoemde ontwikkelingen volgens de Hoge Raad tot onzekerheid of de installaties aanwezig zullen blijven en die onzekerheid als zodanig is niet voldoende om aan te nemen dat de installatie niet naar aard en inrichting bestemd is om langdurig ter plaatse te blijven.

Daarnaast is de Hoge Raad van mening dat de overweging van Hof Leeuwarden dat de installaties slechts bij hoge uitzondering en met grote technische en financiële inspanning kunnen worden verplaatst, de onderhavige installaties om die reden als onroerend moeten worden aangemerkt, geen juist criterium is. Het criterium uit het hiervoor behandelde Portacabin-arrest is volgens de Hoge Raad maatgevend.

Hof Arnhem heeft geoordeeld dat de installatie vanwege de vereniging met het flatgebouw duurzaam met de grond is verenigd en dus onroerend is. In dat geval zou de toets of de installatie naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven, niet van belang zijn. Ook hier verwijst de Hoge Raad naar het criterium uit het Portacabin-arrest. Het verwijzingshof moet oordelen of de installatie daaraan voldoet.

Er bestaat geen aanleiding het begrip 'onroerende zaak' voor de heffing van een baatbelasting anders op te vatten dan in het burgerlijk recht, tenzij de verordening hiervan afwijkt.⁵¹⁰ Gegeven het bestaan van deze algemene wettelijke regeling behoeft in de belastingverordening geen eigen definitie van het begrip 'onroerende zaak' te zijn opgenomen. Het ontbreken van een omschrijving in de belastingverordening van wat onder een onroerende zaak dient te worden verstaan leidt dan ook niet tot onverbindendheid van de verordening.⁵¹¹

Uit de jurisprudentie is naar voren gekomen dat aanduiding van de onroerende zaak door middel van kadastrale maatstaven niet per definitie beslissend is voor de objectafbakening in verband met het kenbaarheidvereiste.⁵¹² Daarentegen verschaft een tekening waarop de kadastrale grenzen en kadastrale nummers zijn aangebracht in samenhang met de overige omschrijvingen van de verordening aan een belastingplichtige wel voldoende duidelijkheid wat onder het voorwerp van de belasting wordt verstaan.⁵¹³ De verordening dient duidelijkheid te verschaffen over wat het voorwerp van de belasting is (objectafbakening) indien het object afwijkend is van het civiele begrip 'onroerende zaak'.

510 Hof Arnhem 7 februari 2002, nr. 97/21915, M III, *Belastingblad* 2002, p. 1201, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2002/527.

511 Hof Den Bosch 29 april 1997, nr. 94/2740, M I, *Belastingblad* 1998, p. 8.

512 HR 30 januari 1957, nr. 12.935, *BNB* 1957/82.

513 HR 12 mei 1999, nr. 33.730, *Belastingblad* 1999, p. 563, met aantekening van Borghols, *BNB* 1999/314, met noot van Snoijink, *FED* 1999/351, p. 1483.

In de Gemeentewet is in art. 222 het voorwerp van de belasting omschreven als de met voorzieningen gebate onroerende zaak. De baatbelasting is een objectieve belasting met een zakelijk karakter. Dit houdt in dat de gebate onroerende zaak het vertrekpunt vormt voor belastingheffing en niet de belastingplichtige waardoor in beginsel geen rekening dient te worden gehouden met gebruiksgrenzen. De hoogte van de belasting wordt dus niet beïnvloed door persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. Om die reden wordt geen rekening gehouden met de feitelijke wijze van gebruik door de belastingplichtige doch met de bestemming van de onroerende zaak volgens het bestemmingsplan. In art. 222 Gemeentewet is geen omschrijving opgenomen van het begrip 'onroerende zaak'. Derhalve dient dit in beginsel aan de hand van het BW te worden beoordeeld. Er is geen aanleiding om dit begrip voor de baatbelasting anders op te vatten dan het BW tenzij in de belastingverordening een nadere regeling is opgenomen. De omschrijving van het begrip onroerende zaak is van belang bij het bepalen van het voorwerp van de belasting (objectafbakening).

De Hoge Raad⁵¹⁴ heeft overwogen dat het begrip onroerende zaak in de verordening afwijkend mag zijn van het BW. In deze procedure werd een civielrechtelijke onroerende zaak door twee huishoudens zelfstandig doch afzonderlijk gebruikt en was de onroerende zaak juridisch niet gesplitst. Het ging wel om zelfstandig bruikbare gedeelten. Het eerste huishouden gebruikte op basis van eigendom en de tweede op basis van een levenslang zakelijk recht van gebruik en bewoning. Beiden gebruikseenheden⁵¹⁵ werden als voorwerp van de belasting aangemerkt hetgeen door de Hoge Raad werd toegestaan, mits die gebruikseenheden afzonderlijk zelfstandig kunnen worden gebruikt.

De Hoge Raad⁵¹⁶ overweegt in een later arrest dat het begrip onroerende zaak voor de baatbelasting aan art. 3:3 BW is ontleend en dat het verkeerscriterium van art. 3:4 BW in het kader van het bepalen van het voorwerp van de belasting te weinig houvast biedt. In de onderhavige procedure vielen afzonderlijke eigendommen die in dezelfde hand verkeerden en aan elkaar grensden onder een in de verordening opgenomen regeling inzake de objectafbakening. Het BW schiet hier tekort want dat ziet op het onderscheid (on)roerend en dus niet of voor de baatbelasting sprake is van één of meerdere onroerende zaken. De kadastrale aanduiding alleen is daarvoor ook onvoldoende⁵¹⁷ aangezien vooral gelet moet worden op de feitelijke situatie van het object.⁵¹⁸ Dit laatste lijkt nu juist een omstandigheid waarmee bij de heffing van baatbelasting – als objectieve en zakelijke belasting – in dit kader geen rekening dient te worden gehouden omdat die omstandigheden door subjecten kunnen worden geconstrueerd. Indien de wet onvoldoende houvast biedt dan moet op basis van art. 217 Gemeentewet de belastingverordening hierin voorzien en zal de gemeente hierover criteria moeten opnemen. In de onderhavige procedure heeft de gemeente hieraan uiting gegeven op een wijze die volgens de Hoge Raad niet door de beugel kan.

Het als samenstel aanmerken van gebouwde en/of ongebouwde eigendommen die aan elkaar grenzen en waarvoor eenzelfde genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht als belastingplichtige voor de baatbelasting kan worden aangemerkt is volgens de Hoge Raad in beginsel rechtsgeldig maar er geldt een beperking. De op basis van de verordening tot een onroerende zaak gerekende gebouwde of ongebouwde eigendom-

514 HR 24 januari 2003, nr. 37.613, *Belastingblad* 2003, p. 278, met aantekening van Monsma, *BNB* 2003/112, met noot van Snoijink, *FED* 2003/82, p. 458, *NTFR* 2003/245, met commentaar van Kastelein.

515 Of beide gebruikseenheden zelfstandig waren (gedeelten) moest het verwijzingshof nader onderzoeken.

516 HR 10 juni 2005, nr. 38.839, *Belastingblad* 2005, p. 752, met aantekening van Van der Burg, *BNB* 2005/267, met noot van Snoijink, *NTFR* 2005/793, met commentaar van Groenewegen.

517 HR 30 januari 1957, nr. 12.935, *BNB* 1957/82. Dit arrest moet zo worden verstaan dat bij de beoordeling van de vraag of een kadastraal perceel een ondeelbaar geheel vormt niet beslissend is de kadastrale aanduiding.

518 Hof Den Bosch 25 april 1988, nr. 1919/1987, *Belastingblad* 1988, p. 622.

men moeten, afgezien van de in die verordening opgenomen samenstelregeling, afzonderlijk zijn gebaat. Meerdere aan elkaar grenzende ongebouwde eigendommen (kadastrale percelen) of meerdere aan elkaar grenzende gebouwde eigendommen die van dezelfde eigenaar zijn kunnen in beginsel als een (objectief) gebaat samenstel worden aangemerkt. Dit geldt echter niet indien een onderdeel van een dergelijk samenstel afzonderlijk kan worden gebruikt – en daarmee door de Hoge Raad dus aangemerkt als een eigendom – en zo'n onderdeel afzonderlijk niet met de voorzieningen is gebaat. Eigendommen die op zichzelf niet zijn gebaat kunnen niet ineens gebaat zijn omdat een ander eigendom binnen het samenstel wel gebaat is.

De Hoge Raad spreekt van de tot de onroerende zaak gerekende gebouwde eigendommen of tot de onroerende zaak gerekende ongebouwde eigendommen die afzonderlijk moeten zijn gebaat. Omdat ieder gebouwd of ongebouwd eigendom volgens de Hoge Raad moet zijn gebaat is ieder afzonderlijk (on)gebouwd eigendom dus een onroerende zaak in de zin van de baatbelasting die eventueel onder een samenstel kan vallen. Of een eigendom afzonderlijk is gebaat is dan afhankelijk van de feitelijke situatie op baatpeildatum, die – hierboven reeds aangegeven – door de eigenaar kan worden geconstrueerd. Die eigenaar heeft de mogelijkheid zijn eigendom(men) zodanig te verbouwen dat deze op baatpeildatum afzonderlijk te gebruiken zijn waardoor dient te worden getoetst of die afzonderlijke (on)gebouwde eigendommen met de voorzieningen al dan niet zijn gebaat.

De uiteindelijke conclusie van de Hoge Raad is dat een gemeente niet een eigen definitie van het begrip onroerende zaak kan geven en daarmee kan bewerkstelligen dat niet-gebate eigendommen in de baatbelasting worden betrokken. Dit volgde overigens feitelijk uit de verordening want er werd bij de samenstelregeling voor wat aangrenzende eigendommen betreft verwezen naar dezelfde belastingplichtige. Voor wat niet-gebate aangrenzende eigendommen betreft viel geen belastingplichtige aan te wijzen waardoor feitelijk niet aan de onderhavige samenstelregeling werd toegekomen. De belastingplicht is in dit geval van invloed op de objectafbakening.

Bij de objectafbakening zijn, naast de verordening waarin is aangegeven op welke wijze het object dient te worden afgebakend, de feitelijke omstandigheden van belang. Ingeval sprake is van één kadastraal perceel en splitsing technisch niet eenvoudig mogelijk is en ook gelet op de weigering van de gemeente om daaraan medewerking te verlenen, is de woonboerderij als één onroerende zaak aan te merken.⁵¹⁹

Voor wat het bepalen van zelfstandige gedeelten betreft kan worden aangesloten bij de regeling van art. 16, onderdeel c, Wet waardering onroerende zaken, hetgeen aldaar is omschreven als: 'een gedeelte van een in onderdeel a of onderdeel b bedoeld eigendom dat blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt.' Het is niet verplicht tot op gebruikseenheden af te bakenen omdat de baatbelasting geen gebruiksbelasting is.⁵²⁰ De term 'gedeelte' is daar met opzet gebruikt, aangezien hiermee de zelfstandigheid wordt aangegeven. Voor onzelfstandige delen van objecten hanteert de wetgever de term 'deel'. Een deel is niet zelfstandig bruikbaar en kan dus geen WOZ-object zijn.

Een gedeelte is de kleinste eenheid waarvan een onafhankelijk en zelfstandig gebruik mogelijk is. De criteria om te beoordelen of sprake is van een gedeelte zijn bij woningen en niet-woningen verschillend. Bij woningen is sprake van zelfstandig gebruik, wanneer – naast een redelijke mate van afsluitbaarheid – essentiële voorzieningen, zoals sanitair en kookgelegenheid, zich niet elders in de onroerende zaak bevinden. Hiervoor dient te

519 Hof Arnhem 7 februari 2002, nr. 97/21915, M III, *Belastingblad* 2002, p. 1201, met aantekening van Monsma en NTFR 2002/527.

520 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 43.

worden gekeken naar de indeling. Een studentenunit zonder een eigen keuken doch slechts een verplaatsbaar kookplaatje kan niet als een gedeelte worden aangemerkt.

Met betrekking tot niet-woningen heeft de Hoge Raad⁵²¹ beslist dat daarvoor in beginsel ten minste vereist is dat het gedeelte afsluitbaar is en aldus kan worden gescheiden van de overige gedeelten van het gebouw. Vanwege het feit dat de categorie niet-woningen divers is kan een niet-woning soms niet afsluitbaar zijn terwijl het wel voldoende zelfstandigheid heeft om van een gedeelte uit te gaan. Uiteindelijk dient op de wettekst te worden teruggevalen; namelijk. 'kan het als een afzonderlijk geheel worden gebruikt'. Onlangs heeft de Hoge Raad inzake de objectafbakening van een kantoorgebouw overwogen dat afsluitbare kamers op verdiepingen geen gedeelte hoeven te zijn. Het slechts afsluitbaar zijn van een kamer op een verdieping van een kantoorgebouw betekent dus nog niet dat van een gedeelte van art. 16 Wet waardering onroerende zaken sprake is. Waaraan dan wel dient te zijn voldaan overweegt de Hoge Raad niet. Mijns inziens moet in dit geval worden gedacht aan bijvoorbeeld een aparte brievenbus, elektriciteitsmeter, naambord, en dergelijke. In dit geval was sprake van een kantoorgebouw met kamers en gemeenschappelijke voorzieningen.

Afhankelijk van het type object kunnen dus bepaalde kenmerken een indicatie zijn van de zelfstandigheid van een gedeelte. Bij woningen kunnen dat zijn, naast de al genoemde kenmerken als keuken, toilet en badgelegenheid, de afsluitbaarheid door de aanwezigheid van een eigen buitendeur, eventueel in combinatie met een trapportaal, dan wel een afsluitbare binnendeur. Een eigen huisnummer en een eigen brievenbus kunnen ook aanwijzingen zijn dat sprake is van een gedeelte. Bij niet-woningen kunnen dat – naast de afsluitbaarheid – zijn, een toiletgroep, een pantry (tenzij dergelijke voorzieningen in een bedrijfsverzamelgebouw aan meerdere afzonderlijk afsluitbare eenheden ter beschikking staan), een afzonderlijke elektriciteitsmeter, een koffiekamer, een balie, een telefooncentrale en een eigen gang. Bij grond gelden de minst vergaande kenmerken. Hier kan worden gedacht aan hekken, sloten, heggen, en dergelijke (fysieke omstandigheden).

6.2.5 Belastbaar feit

6.2.5.1 Inleiding

Het belastbare feit in de baatbelasting is ingevolge art. 222, lid 3, Gemeentewet, het zijn van genotgebende van een gebate onroerende zaak op een in de verordening te bepalen tijdstip uiterlijk een jaar nadat de voorzieningen zijn voltooid, dan wel, indien is verzocht om jaarlijkse heffing, op 1 januari van een belastingjaar. Het belastbare feit bestaat uit een aantal verschillende elementen dat een nadere toelichting verdient. Zo kunnen worden onderscheiden de genotgebende(n) van een onroerende zaak, de voorzieningen die door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand worden of zijn gebracht, het gebaat zijn van de onroerende zaak en het tijdstip waarop dit wordt beoordeeld.

6.2.5.2 Voorzieningen

In art. 222 Gemeentewet wordt evenals bij de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting in de periode 1971-1994 gesproken over 'voorzieningen' en niet over 'werken'. Laatstgenoemde term werd in art. 281 gemeentewet (oud) gebezigd. Op grond van deze wetsbepaling werd met 'werken' het tot stand brengen van materiële zaken aangeduid. Daarbij kon worden gedacht aan de aanleg en de verbetering van wegen, de aanleg van elektriciteits-, water- of gasdistributienetten, maar ook bijvoorbeeld aan het dempen van een sloot. Het verbeteren van een zaak viel ook onder de term tot stand gebrachte

521 HR 8 oktober 2004, nrs. 38.443 en 38.444, *Belastingblad* 2004, p. 1263, met aantekening van Kruijmel, *BNB* 2005/7, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2004/561, p. 2990, *FED* 2004/642, p. 3303, met aantekening van Monsma, *NTR* 2004/1534, met commentaar van Van der Burg.

‘werken’.⁵²² Met de wijziging van de term ‘werken’ in ‘voorzieningen’ is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Voorzieningen zijn ook materiële fysieke werken die door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand worden of zijn gebracht. Een planologische maatregel, zoals een bestemmingsplanwijziging, kan om die reden niet als een voorziening in de zin van art. 222 Gemeentewet worden aangemerkt.⁵²³ Voorheen werd bij de vervallen bouwgrondbelasting ook nog gesproken over voorzieningen van openbaar nut. In deze belasting werd onder voorzieningen begrepen het verwerven of beschikbaar stellen van onroerende zaken. Met de invoering van de huidige baatbelasting is de aanduiding ‘voorzieningen van openbaar nut’ die in de vervallen bouwgrondbelasting was opgenomen, vervangen door het begrip ‘voorzieningen’ dat reeds bij de voormalige baatbelasting werd gehanteerd. Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel tot wijziging van de Gemeentewet waarbij de materiële belastingbepalingen werden herzien, heeft de wetgever onderkend dat de rechtsgrond van de voormalige baatbelasting ruimer was dan die van de vervallen bouwgrondbelasting. Met de baatbelasting kan in beginsel een ruimer terrein van voorzieningen worden bestreken dan met de vervallen bouwgrondbelasting.⁵²⁴ Volgens de opstellers was een belangrijk verschil dat de voormalige baatbelasting uitging van voorzieningen die tot stand waren gebracht en de bouwgrondbelasting van voorzieningen waardoor onroerende zaken beter geschikt zijn voor bebouwing of in een betere positie zijn komen te verkeren. De bouwgrondbelasting kon destijds dus eerder worden ingevoerd dan de baatbelasting. De wetgever heeft met de huidige baatbelasting op dit punt ten opzichte van de voormalige baatbelasting geen inhoudelijke wijziging beoogd. De baat moet concreet en aantoonbaar zijn.⁵²⁵

Tot de voorzieningen kunnen alle voorzieningen worden gerekend waarvan de kosten in het verleden via de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting werden verhaald. Het gaat daarbij om voorzieningen die dienstbaar zijn aan het openbare belang. Voor de werken of werkzaamheden die specifiek voor één onroerende zaak worden verricht en geen openbaar karakter hebben, kan geen baatbelasting worden geheven. Indien de gemeente de kosten van dergelijke diensten in fiscale zin wenst te verhalen, kan zij hiervoor gebruikmaken van de in art. 229, lid 1, onderdeel b, Gemeentewet opgenomen mogelijkheid tot het heffen van rechten ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten.

6.2.5.3 *Onderhoud, verbetering of vervanging*

Onderhoudswerkzaamheden worden niet aangemerkt als een voorziening waarvoor in het kader van de baatbelasting kostenverhaal kan plaatsvinden.⁵²⁶ Met baatbelasting kunnen kosten van voorzieningen worden verhaald waarmee bepaalde onroerende zaken in objectieve zin (ingevolge het bestemmingsplan) zijn gebaat. Onder het tot stand brengen van voorzieningen is niet enkel te verstaan het tot stand brengen van een voorheen niet bestaande voorziening. Ook een wijziging of vervanging van een bestaande voorziening kan het tot stand brengen van een voorziening omvatten, onder de voorwaarde dat dit in een verbetering van de bestaande voorziening is.

Voor werkzaamheden die als een ‘verbetering’ kunnen worden aangemerkt, is kostenverhaal door middel van de baatbelasting mogelijk, doch niet voor onderhoud. Het is in dit kader van belang hoe ‘onderhoud’ en ‘verbetering’ kunnen worden onderscheiden.

522 HR 15 april 1942, AB 1942, p. 601.

523 Hof Arnhem 28 december 1994, nr. 92 1183, E 2, *Belastingblad* 1995, p. 350, *FED* 1995/278.

524 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 28.

525 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 41.

526 HR 11 november 1959, nr. 14.080, V-N 15 december 1959, p. 853.

Van Dale⁵²⁷ verstaat onder 'onderhoud': zaken in goede staat houden. Onder 'verbeteren' verstaat de Van Dale: beter maken, het verhogen van de kwaliteit of bruikbaarheid. Ondanks deze definities is in de praktijk de scheidslijn tussen onderhoud en verbetering niet altijd even gemakkelijk te trekken. Dit blijkt wel uit een procedure waarin partijen groot onderhoud hadden gedefinieerd als 'het geheel van werkzaamheden dat nodig is om de voorzieningen te brengen op het onderhoudsniveau, zoals dat gold ten tijde van de eerste aanleg van de voorzieningen'.

De Hoge Raad⁵²⁸ heeft in een reeks van arresten (de zogenoemde 'Breda-arresten') aangegeven dat onder het begrip voorziening geen (achterstallige) onderhoudswerkzaamheden vallen, en dat ook een wijziging of vervanging van een bestaande voorziening het tot stand brengen van een voorziening in de zin van de baatbelasting kan inhouden, mits dit een verbetering is van de bestaande voorziening. Bij het herinrichten van een winkelgebied wordt daaraan volgens de Hoge Raad voldaan indien en voor zover door de herinrichting 'het geheel van voorzieningen wezenlijk is veranderd', waardoor het 'naar inrichting, aard of omvang een wijziging heeft ondergaan'. Bedoelde zinsnede biedt niet een duidelijk handvat maar het is vanwege feitelijkheden voor de Hoge Raad lastig en denkelijk ondoenlijk dit specifieker te omschrijven. Indien bij herinrichtingwerkzaamheden zowel (groot) onderhoud als verbetering – dat aan die rechtsregel voldoet – plaatsvindt dan moeten de kosten worden gesplitst en slechts de laatste kunnen worden verhaald.⁵²⁹ Uit eerdere jurisprudentie⁵³⁰ van de hoven volgde dat indien niet de 'noodzaak tot onderhoud' doch de 'noodzaak tot reconstructie' de aanleiding voor de werkzaamheden vormde, dat dan alle kosten mochten worden verhaald. Dat criterium is nu achterhaald. Daarnaast moeten de onroerende zaken die het betreft in meer dan verwaarloosbare mate in een voordeliger positie zijn komen te verkeren.

In een later arrest heeft de Hoge Raad⁵³¹ in dit kader overwogen dat indien bij een herinrichting van een binnenstad sprake is van verfraaiing daarmee niet is gezegd dat sprake is van verbetering. Het hof oordeelde (feitelijk) dat bij de herinrichting van een binnenstad sprake was van verfraaiing, maar daarmee is volgens de Hoge Raad niet aangegeven of aan het verbeteringscriterium (wezenlijke verandering) is voldaan. Het verwijzingshof

527 Van Dale, Groot Woordenboek der Nederlandse Taal, elfde herziene druk.

528 HR 8 augustus 2003, nr. 36.769, *Belastingblad* 2003, p. 979, BNB 2003/339, met noot van Snoijink, *FED* 2003/424, p. 2345, *FED* 2003/561, p. 3042, met aantekening van Monsma, *NtFR* 2002/665, met commentaar van Noordermeer-van Loo, *NtFR* 2003/1559, met commentaar van Groenewegen, nr. 36.776, *Belastingblad* 2003, p. 671, BNB 2003/102, met noot van Snoijink, *FED* 2004/710, p. 3698, *NtFR* 2004/1883, met commentaar van Groenewegen, nr. 36.777, *Belastingblad* 2003, p. 984, BNB 2003/340, met noot van Snoijink, *FED* 2003/562, met aantekening van Monsma, *NtFR* 2003/1560, met commentaar van Groenewegen, nr. 36.778, *Belastingblad* 2003, p. 988, BNB 2003/341, met noot van Snoijink, *FED* 2003/426, p. 2347, *FED* 2003/563, p. 3070, met aantekening van Monsma, *NtFR* 2003/1561, met commentaar van Groenewegen en nr. 36.779, *Belastingblad* 2003, p. 991, met aantekening van De Bruin, BNB 2003/342, met noot van Snoijink, *FED* 2003/564, p. 3078, met aantekening van Monsma, *NtFR* 2003/1562, met commentaar van Groenewegen en later herhaald in HR 25 mei 2004, nr. 38.978, *Belastingblad* 2004, p. 1072, met aantekening van Monsma, BNB 2004/292, met noot van Snoijink, *FED* 2004/343, p. 1798, met aantekening van Groenewegen, *NtFR* 2004/832, met commentaar van Groenewegen en in HR 16 september 2005, nr. 38.815, *Belastingblad* 2005, p. 1193, met aantekening van Van der Burg, BNB 2005/343, met noot van Snoijink, *FED* 2005/124, p. 19, met aantekening van Groenewegen, *NtFR* 2005/1204, met commentaar van Groenewegen.

529 HR 8 augustus 2003, nr. 36.766, r.o. 3.2.3 (Breda), *Belastingblad* 2003, p. 974, BNB 2003/338, met noot van Snoijink, *FED* 2003/423, p. 2344, *FED* 2003/560, p. 3001, met aantekening van Monsma, *NtFR* 2002/665, *NtFR* 2003/1558, met commentaar van Groenewegen.

530 Bijvoorbeeld Hof Arnhem 13 juli 2000, nr. 99/01205, M-2 (Venlo), *Belastingblad* 2001, p. 251, met aantekening van Borghols.

531 HR 9 juli 2004, nrs. 39.148 en 39.149 (Leeuwarden), *Belastingblad* 2004, p. 944, met aantekening van De Bruin, BNB 2004/340, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2004/404, p. 2035, *FED* 2004/449, p. 2323, met aantekening van Snoijink, *NtFR* 2004/1077, met commentaar van Groenewegen.

moest beoordelen of het heringerichte gebied in vergelijking met de toestand waarin dit zich bij de oorspronkelijke inrichting of de laatste herinrichting bevond, wezenlijk is veranderd, waardoor het naar inrichting, aard of omvang een wijziging heeft ondergaan. Het verwijzingshof⁵³² heeft vervolgens geoordeeld dat een aantal kostenposten onder onderhoud vielen en dus sowieso niet konden worden verhaald en dat uiteindelijk slechts enkele voorzieningen (natuurstenen stoepranden en luxe prullenmanden) als verbetering konden worden aangemerkt. Het verwijzingshof was van mening dat de onroerende zaken vanwege de bescheiden voorzieningen slechts in een te verwaarloosbare mate in een voordeliger positie waren gekomen.

Niessen heeft een beslissingsmodel geformuleerd⁵³³ dat antwoord moet geven wanneer sprake is van een voorziening in de zin van de baatbelasting. De eerste stap is te bepalen of een voorziening een stoffelijke zaak is die naar zijn aard geschikt is om een onroerende zaak in een voordeliger positie te brengen. De voorziening hoeft geen nieuwe zaak te zijn doch moet wel tot een verbetering leiden, waaronder (groot) onderhoud niet valt. Indien voorzieningen – die aan onderhoud toe waren – worden vervangen is het volgens hem bij die vervanging niet noodzakelijk een onderhoudscomponent af te splitsen. Indien sprake is van herinrichting van een gebied dan dient de volledige herinrichting als een voorziening worden aangemerkt indien het geheel van de voorzieningen wezenlijk is gewijzigd (naar inrichting, aard of omvang is gewijzigd), waarbij onderhoudscomponenten moeten worden afgesplitst tenzij deze als verwaarloosbaar kunnen worden aangemerkt. Indien de herinrichting als zodanig niet als een voorziening kan worden aangemerkt dan kunnen afzonderlijke onderdelen van de herinrichting niet als afzonderlijke voorzieningen worden aangemerkt. Volgens Niessen wordt bij een herinrichting het complex van zaken als een voorziening aangemerkt waarbij dit bij de afzonderlijke zaken wellicht niet of nauwelijks mogelijk is.

Na de zogenoemde augustusarresten is inmiddels een aantal (verwijzings)uitspraken van de hoven geweest, heeft Rechtbank Almelo enkele uitspraken gedaan en heeft de Hoge Raad naar aanleiding van de verwijzingsuitspraken wederom uitspraak gedaan. Het is van belang te weten of uit die jurisprudentie (inmiddels) een trend kan worden afgeleid. In het hiernavolgende wordt een inventarisatie van gewezen (feitelijke) jurisprudentie gegeven.

1. Hof Leeuwarden van 12 september 2003⁵³⁴

De voorzieningen omvatten:

- het verfraaien van de bestrating;
- het aanbrengen en verfraaien van straatmeubilair;
- het aanleggen van fraai vormgegeven openbare verlichting op een plein.

Conclusie:

Baatbelasting terecht geheven aangezien de voorzieningen hebben geleid tot verfraaiing en of verbetering van het winkelgebied waardoor het winkelgebied aantrekkelijker is geworden en er geen kosten ter zake van onderhoud zijn verhaald.

532 Hof Amsterdam 16 september 2005, nr. 04/03100 (Leeuwarden), *Belastingblad* 2006, p. 19, met aantekening van De Bruin, *NTFR* 2006/96.

533 In onderdeel 5.7 van de bijlage bij zijn conclusie n.a.v. HR 4 mei 2007, nr. 42.457, *Belastingblad* 2007, p. 599, met aantekening van De Bruin, *Belastingblad* 2006, p. 1313, *FED* 2007/49, p. 18, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2007/917, met commentaar van Groenewegen, *NTFR* 2006/1523, nrs. 42.458, 42.459, 42.460, 42.461, 42.462, 42.463, 42.464, 42.465, 42.721, *NTFR* 2006/1524, *NTFR* 2007/1207, nrs. 42.722, 42.758, *Belastingblad* 2007, p. 823, met aantekening van Monsma, *FED* 2007/62, p. 15, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2007/1055, met commentaar van Groenewegen en nr. 42.759 (Roermond), *Belastingblad* 2006, p. 1313, *NTFR* 2006/1522. In de bijlage is tevens een uitgebreid historisch overzicht opgenomen.

534 Hof Leeuwarden 12 september 2003, nr. BK 1060/01, *Belastingblad* 2004, p. 29. De onderhavige verordening is enkele malen voor Hof Leeuwarden ter discussie gesteld. Ik volsta met deze procedure.

2. Hof Den Haag van 8 oktober 2003⁵³⁵

De voorzieningen omvatten:

- het aanpassen van de straatverharding en het verkeerssysteem (vervangende voorzieningen);
- het aanbrengen van straatmeubilair, openbare verlichting en groenvoorzieningen (nieuwe voorzieningen).

Conclusie:

Baatbelasting terecht geheven aangezien sprake was van verfraaiing en of verbetering van het winkelgebied waardoor het winkelgebied aantrekkelijker is geworden. Over de onderhoudscomponent wordt niets overwogen.

3. HR 28 mei 2004⁵³⁶

De voorzieningen omvatten:

- sierbestrating;
- verlichting;
- kunststof mantelbuizen voor het doortrekken van kabels voor sierverlichting, geluidsinstallaties en alarmsystemen;
- wegmeubilair (banken, papierbakken, en dergelijke);
- tegelijkertijd met het herinrichten van de Hamstraat zijn werkzaamheden aan de riolering in dit gebied uitgevoerd.

Conclusie:

De Hoge Raad is het terecht niet eens met de onderliggende hofuitspraak dat de voorzieningen gecombineerd met het vernieuwen van de riolering zijn aangelegd en dat de kosten van het opbreken en herbestraten in dit geval per definitie met baatbelasting kunnen worden verhaald. Volgens de Hoge Raad is het niet duidelijk of de uitspraak van het hof aan het verbeteringscriterium voldoet.

4. HR 9 juli 2004⁵³⁷

De voorzieningen omvatten:

- sierbestrating;
- verlichting;
- groenvoorzieningen;
- straatmeubilair.⁵³⁸

Conclusie:

De Hoge Raad geeft aan dat bij verfraaiing niet per definitie sprake is van verbetering zoals het hof had overwogen. Het verwijzingshof moest vervolgens beoordelen of het heringerichte gebied aan het onderhavige criterium voldeed en heeft geoordeeld⁵³⁹ dat een aantal kostenposten onder onderhoud vielen en dat uiteindelijk slechts enkele voorzieningen (natuurstenen stoepranden en enkele luxe prullenmanden) als verbetering konden worden aangemerkt. De onroerende zaken waren vanwege de bescheiden voorzieningen slechts 'in een te verwaarloosbare mate' in een voordeliger positie komen te verkeren.

535 Hof Den Haag 8 oktober 2003, nr. BK-02/03434, *Ntfr* 2004/2041.

536 HR 28 mei 2004, nr. 38.978 (Roermond), *Belastingblad* 2004, p. 1072, met aantekening van Monsma, *BNB* 2004/292, met noot van Snoijink, *FED* 2004/313, p. 1632, *FED* 2004/343, p. 1798, *Ntfr* 2004/832, met commentaar van Groenewegen.

537 HR 9 juli 2004, nrs. 39.148 en 39.149 (Leeuwarden), *Belastingblad* 2004, p. 944, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2004/340, met noot van Leijenhof, *FED* 2004/404, p. 2035, *FED* 2004/449, p. 2323, met aantekening van Snoijink, *Ntfr* 2004/1077, met commentaar van Groenewegen.

538 Waaronder zogenoemde fietsenstaanders die kort na voltooiing van de voorzieningen buiten het gebate gebied zijn verplaatst.

539 Hof Amsterdam 16 september 2005, nr. 04/03100 (Leeuwarden), *Belastingblad* 2006, p. 19, met aantekening van De Bruin, *Ntfr* 2006/96.

5. Hof Arnhem van 10 december 2004⁵⁴⁰

De voorzieningen omvatten:

- gewijzigde indeling trottoir/weggedeelte ten behoeve van het winkelende publiek en voor het laden- en lossen van bedrijfsauto's;
- luxe bestrating met kleurvakken;
- luxe sfeerverlichting;
- lijnafwatering voor de afvoer van regenwater.

Conclusie:

De herinrichting van een winkelstraat voldeed (getoetst aan foto's gecombineerd met een opsomming van voorzieningen) aan het verbeteringscriterium en er is onderscheid gemaakt tussen kosten van verbetering en onderhoud.

6. Hof Den Haag van 6 juli 2005⁵⁴¹

De voorzieningen omvatten:⁵⁴²

- de aanleg van de sierbestrating;
- het opnieuw aanleggen van openbare (sier-)verlichting en voorzieningen voor de aansluiting van openbare feestverlichting;
- de aanleg van groenvoorzieningen in de voetgangersgebieden;
- het plaatsen van straatmeubilair en brandkranen;
- het autovrij dan wel autoluw maken van 4 van de 33 in de herinrichting betrokken straten;
- het vernieuwen van riolering, en
- het vernieuwen van nutsleidingen door middel van het aanbrengen van mantelbuizen.

Conclusie:

Dit verwijzingshof moest aan de hand van het verbeteringscriterium onderzoeken of bij de onderhavige herinrichting daaraan was voldaan en heeft geoordeeld dat niet dan wel onvoldoende was gebleken dat het geheel van de voorzieningen als gevolg van de herinrichting wezenlijk was veranderd.

Het straatbeeld toonde volgens het hof dat het gebruik en de functie van het winkel- en gebiedsgebied in essentie niet was veranderd en dat was volgens het hof ook niet beoogd. De binnenstad had voor en na herinrichting een historisch karakter en was ingericht naar dezelfde opvattingen van kunstzin en allure. Het feit dat gebruik werd gemaakt van geavanceerde en duurdere materialen in verband met de beoogde uitstraling deed daaraan volgens het hof niet af, met uitzondering voor het voor een klein deel autoluw maken van de binnenstad doch was het heringerichte gebied niet wezenlijk veranderd. Opvallend is dat het hof een eventuele wezenlijke verandering – nadat eerst van het verbeteringscriterium wordt uitgegaan – lijkt te koppelen aan het gebruik en functie van het gebied als zodanig en dat de Hoge Raad een eventuele wezenlijke verandering lijkt te koppelen aan het geheel van voorzieningen. Dit staat mijns inziens los van het gebruik en functie van het gebied. Met de visie van de Hoge Raad waarbij aan het geheel van de voorzieningen wordt aangesloten wordt waarschijnlijk eerder aan het verbeteringscriterium voldaan dan met de visie van het hof waarbij aan de functie en het gebruik van het gebied wordt aangesloten. Vanuit de redenering van het hof is het begrijpelijk dat niet aan een wezenlijke verandering wordt toegekomen.

540 Hof Arnhem 9 december 2004, nr. 02/01056, EK IV (Doetinchem), *Belastingblad* 2005, p. 427, *NTFR* 2005/86.

541 Hof Den Haag 6 juli 2005, nr. BK-03/02188, *Belastingblad* 2005, p. 1017, met aantekening van de Bruin, *NTFR* 2005/1106 (verwijzingsuitspraak naar aanleiding van de Breda-arresten).

542 De kosten van deze aanpassing van de riolering zijn voor rekening van de gemeente gekomen en niet in de heffing van de onderhavige baatbelasting betrokken. De aanleg van de mantelbuizen heeft plaatsgevonden voor rekening van de nutsbedrijven en de kosten hiervan zijn evenmin in de onderhavige baatbelasting betrokken.

Tegen deze uitspraak is wederom cassatie aangetekend en A-G Niessen heeft geconcludeerd.⁵⁴³ Ter zake van vervanging is de A-G van mening dat bij vervanging er geen afsplitsing van een onderhoudscomponent hoeft plaats te vinden omdat bij vervanging geen onderhoudskosten worden gemaakt. De begrippen 'onderhoud' en 'verbetering' zijn volgens hem elkaar uitsluitende begrippen en de onderhoudskosten van niet uitgevoerd onderhoud zijn volgens hem lastig te kwantificeren. Dit ligt uiteraard anders indien bij een herinrichting naast verbetering tevens onderhoud wordt gepleegd, waarbij volgens de advocaat-generaal verwaarloosbaar onderhoud buiten beschouwing kan worden gelaten. Dat lijkt mij juist. Daarnaast is de advocaat-generaal van mening dat het Hof heeft bedoeld het verbeteringscriterium van de Hoge Raad toe te passen op het geheel van de voorzieningen en dat door het hof dus geen strengere maatstaf is gehanteerd. De Hoge Raad⁵⁴⁴ heeft inmiddels uitspraak gedaan en het verwijzingshof (Hof Arnhem) moet onderzoeken of het hof een strengere maatstaf dan de Hoge Raad heeft gehanteerd omdat dit uit de motivering niet blijkt.

7. HR 16 september 2005⁵⁴⁵

De voorzieningen – al dan niet vervangen – omvatten:

- sierbestrating met inbegrip van profielaanpassingen op de bestaande voorzieningen;
- openbare sierverlichting;
- straatmeubilair;
- groenvoorzieningen.

Conclusie:

Baatbelasting onterecht geheven want bij (groot) onderhoud kunnen de voorzieningen niet als geheel als een voorziening voor de baatbelasting gelden en de verbeteringen vol-
doen niet zonder meer aan het verbeteringscriterium.

8. Rechtbank Almelo van 21 december 2005⁵⁴⁶

De voorzieningen – al dan niet vervangen – omvatten:

- aanleggen/aanpassen sierbestrating (nieuw tapijt, herstellen bestaande bestrating);
- aanbrengen nieuw straatmeubilair (banken, verlichting, vuilnisbakken, paaltjes, verwijzingssystemen/bewegwijzering/markering, bloembakken, speelvoorzieningen, metselwerk);
- aanleggen/aanpassen van fietsstroken, stallingmogelijkheden voor fietsen;
- aanleggen/aanpassen van parkeerplaatsen, laad- en losplaatsen, parkeergarages;
- groenvoorzieningen;
- aanpassing profielen;
- verrichten rioleringswerkzaamheden, plaatsen nieuw straatkolken, nieuwe putten, op hoogte brengen kolken en putten;
- aanleggen van openbare verlichting en voorzieningen voor (de aansluiting van) feestverlichting;
- aanleggen van mantelbuizen ten behoeve van de openbare nutsvoorzieningen;
- aanbrengen van brandkranen.

543 Conclusie Niessen van 14 september 2006 (Breda), LJN: AZ0394 (naar aanleiding van nrs. 42.457, 42.458, 42.459, 42.460, 42.461, 42.462, 42.463, 42.464, 42.465, 42.721, 42.758 en 42.759).

544 HR 4 mei 2007, nr. 42.457 (Breda), *Belastingblad* 2007, p. 599, met aantekening van De Bruin, *FED* 2007/49, p. 18, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2007/917, met commentaar van Groenewegen.

545 HR 16 september 2005, nr. 38.815 (Hilversum), *Belastingblad* 2005, p. 1193, met aantekening van Van der Burg, *BNB* 2005/343, met noot van Snoijink, *FED* 2005/124, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2005/1204, met commentaar van Groenewegen.

546 Rb. Almelo 21 december 2005, nr. 05/275 (Hengelo), *Belastingblad* 2006, p. 169, met aantekening van De Bruin. De onderhavige verordening is enkele malen voor rechtbank Almelo ter discussie gesteld. Ik volsta met deze procedure.

Conclusie:

Er is (mede in visueel opzicht) geen sprake van een verbetering van de bestaande voorzieningen in de zin van het verbeteringscriterium ondanks het feit dat de voorzieningen eigentijdsder zijn. In functioneel opzicht zijn wijzigingen aangebracht (autoluw en/of -vrij maken) doch niet via de voorzieningen die in de baatbelasting zijn betrokken.

9. Hof Den Bosch van 22 maart 2006⁵⁴⁷

De voorzieningen omvatten:

- herinrichting van pleinen en straten;
- uitbreiding van het verkeersvrije winkelgebied;
- herinrichting van de parkeerterreinen en -mogelijkheden;
- herinrichting van een busstation aan de C-weg Centrum;
- aanbrengen dan wel uitbreiden van sierbestrating, beplanting, verlichting, kunstwerken en waterpartijen;
- vernieuwen, verleggen en aanpassen van verlichting, kabels, leidingen en andere nutsvoorzieningen.

Conclusie:

Tevens sprake van vervanging en onderhoud en door de gemeente niet inzichtelijk gemaakt. Baatbelasting onterecht geheven.

10. HR 14 april 2006⁵⁴⁸

Het hof heeft overwogen dat uit de in het bekostigingsbesluit opgenomen begroting en het overzicht van bestede kosten, is gebleken dat bij het heffen van de belasting geen onderhoudskosten of kosten van op gelijkwaardige wijze vervangen van eerdere voorzieningen zijn verhaald en dat dus de gemeente aan het verbeteringscriterium heeft voldaan. Deze constatering ontbeert volgens de Hoge Raad elke redengeving en is dus onvoldoende gemotiveerd. Kennelijk moet het verwijzingshof de voorzieningen nalopen en expliciet oordelen of sprake is van onderhoud en/of vervanging van gelijkwaardige voorzieningen. Daarna kan worden beoordeeld of het 'geheel van verbeterde voorzieningen' voor baatbelasting in aanmerking komt.⁵⁴⁹

11. HR 8 juni 2007⁵⁵⁰

De onderhavige procedure ging – na de verwijzingsprocedure – eveneens over de herinrichting van een winkelgebied en betrof de volgende 'voorzieningen'.

- het wijzigen van de verkeersfunctie in een autovrije voetgangerszone;
- het optimaliseren van de pleinfunctie;
- het aanbrengen van sierbestrating;
- het plaatsen van wegmeubilair (w.o. hekjes, Spaanse stoelen, prullenbakken en bikeparks en dergelijke);
- het aanbrengen van hoogwaardige verlichting;
- het aanplanten van een zevental bomen.

547 Hof Den Bosch 22 maart 2006, nr. 98/05119, *Belastingblad* 2006, p. 1346, met aantekening van Bolghols, *NtFR* 2006/1073.

548 HR 14 april 2006, nr. 41.170 (Leeuwarden), *Belastingblad* 2006, p. 585, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2006/212, met noot van Snoijink, *NtFR* 2006/550, met commentaar van Groenewegen. Zie voor de voorzieningen Hof Leeuwarden 12 september 2003, nr. BK 1060/01 (Leeuwarden), *Belastingblad* 2004, p. 29, hiervoor behandeld.

549 Zie in gelijke zin Hof Den Bosch 22 maart 2006, nr. 98/05119, *Belastingblad* 2006, p. 1346, met aantekening van Bolghols, *NtFR* 2006/1073 en Hof Den Bosch 9 november 2006, nr. 05/00482 (Winterswijk), *NtFR* 2007/738.

550 HR 8 juni 2007, nr. 42.758 (Roermond), *Belastingblad* 2007, p. 823, met aantekening van Monsma, *FED* 2007/62, p. 15, met aantekening van Groenewegen, *NtFR* 2007/1055, met commentaar van Groenewegen.

Conclusie:

Uit de voorafgaande procedure voor het hof lijkt niet zozeer de vraag centraal te staan of bedoelde voorzieningen aan bovengenoemd criterium voldoen maar of de onroerende zaak met die voorzieningen is gebaat. Al wordt aan de voorzieningeneis voldaan dan moet uiteraard een onroerende zaak (feitelijk) nog wel met die voorzieningen zijn gebaat. Daaraan wordt bijvoorbeeld niet voldaan indien de onroerende zaak te ver van bedoelde voorzieningen is verwijderd.

Het verbeteringscriterium heeft behoorlijke impact op situaties waarbij voorzieningen worden vervangen hetgeen doorgaans het geval is bij herinrichtingen. Onderhoud valt per definitie niet onder de reikwijdte van de baatbelasting. Met Niessen ben ik van mening dat sprake is van òf onderhoud òf verbetering. Indien beide situaties zich tegelijkertijd voordoen moeten de kosten worden gesplitst waarbij slechts de laatste eventueel voor baatbelasting in aanmerking komt. Ter zake van verbetering is het niet opportuun om eventuele kosten van bespaard onderhoud in mindering te brengen op de kosten van de verbeterde voorziening(en). Er wordt immers niet onderhouden. Het verbeteringscriterium ziet op het geheel van voorzieningen en dus niet op de afzonderlijke voorzieningen die worden vervangen. Wanneer een geheel van voorzieningen aan het verbeteringscriterium voldoet is nog onzeker. Het lijkt erop dat de feitenrechters bij de uitleg van dat criterium (mede) uitgaan van een wijziging functie en gebruik van het gebied. De Hoge Raad heeft naar Hof Arnhem verwezen om te onderzoeken of die uitleg strenger is dan door de Hoge Raad is bedoeld (wijziging geheel van voorzieningen). Op het merendeel van de 13 procedures naar aanleiding waarvan door de advocaat-generaal is geconcludeerd moet door de Hoge Raad nog uitspraak worden gedaan. Ik denk dat de eis van wijziging van het gebruik en functie van het gebied een te strenge eis is en dat de reikwijdte van de baatbelasting daarmee teveel wordt beperkt. Het gebruik en de functie van het gebied staat los van het geheel van de voorzieningen. Dat de Hoge Raad een te strenge eis niet uitsluit kan uit de verwijzingsopdracht worden afgeleid. Wijziging van het gebruik en functie van het gebied is wellicht geen maatstaf en verfraaiing als zodanig sowieso ook niet; maar wat dan wel? Nieuwe jurisprudentie zal duidelijkheid moeten brengen. Inmiddels heeft het tweede verwijzingshof uitspraak gedaan. De uitspraak van Hof Arnhem⁵⁵¹ is helder en is in overeenstemming met het 'verbeteringscriterium'. De onderhavige feestverlichting is volgens het hof een nieuwe voorziening waardoor het verbeteringscriterium hiervoor niet relevant is. Met betrekking tot de overige voorzieningen is het hof op zoek gegaan naar een handvat om het verbeteringscriterium toe te kunnen passen en is bij gebreke van een nadere omschrijving in eerdere jurisprudentie – logischerwijs – bij het spraakgebruik uitgekomen (Van Dale). Van enkele afzonderlijke voorzieningen kan volgens het hof worden gezegd dat zij een verbetering opleveren ten opzichte van de vervangende voorzieningen. Het hof is daarbij minutieus te werk gegaan. De sierbestrating heeft volgens het hof per saldo tot een geringe verbetering geresulteerd, de openbare verlichting per saldo niet, de groenvoorziening gedeeltelijk wel en het nieuwe straatmeubilair ook niet. Het autoluw maken met zogenoemde 'Bredammertjes' is volgens het hof een verkeersmaatregel dat niet onder het begrip 'voorziening' valt, hetgeen in tegenstelling is met de onderliggende verwijzingsuitspraak van Hof Den Haag. Kostenverhaal met betrekking tot enkele voorzieningen via één of meerdere baatbelastingen zou volgens het hof dus mogelijk moeten zijn. Echter, omdat de gemeente ervoor heeft gekozen de voorzieningen als een samenhangend geheel uit te voeren en de kosten daarvan via één baatbelasting te verhalen, geldt als bijkomend vereiste dat de voorzieningen als geheel moeten voldoen aan het verbeteringscriterium. Het hof heeft dit onderzocht en geoordeeld dat zowel afzonderlijk als in onderling verband bezien en bijeengenomen de voorzieningen daaraan niet voldoen; een feitelijk oordeel.

551 Hof Arnhem 27 augustus 2008, nr. 07/00191, LJN: BE9244 (nog niet gepubliceerd).

Wat nog rest is of de afzonderlijke verbeterde voorzieningen voor kostenverhaal met afzonderlijke baatbelastingen in aanmerking komen. In dat geval kan – en dus niet per definitie – sprake zijn van verwaarloosbare baat.

6.2.5.4 Kosten van voorzieningen

De omvang van de in de heffing te betrekken kosten is in elk geval beperkt tot de kosten van de voorzieningen die tot stand worden of zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur. Hieruit blijkt dat de gemeente zelf direct uitvoering kan geven aan de realisatie van de voorzieningen of daaraan medewerking kan verlenen. In het laatste geval worden de kosten zowel door een derde als door de gemeente gedragen. Eventuele subsidies of andere bijdragen van derden dienen in mindering te worden gebracht op de te verhalen kosten.⁵⁵² Ten behoeve van de rechtszekerheid van de belastingplichtige dienen de voorzieningen waarvan de kosten via baatbelasting kunnen worden verhaald in de verordening te worden genoemd. Er mag worden volstaan met een globale omschrijving.⁵⁵³

Plankosten – in casu loonkosten van de afdeling die de voorbereiding van en het toezicht op de openbare werken voor haar rekening heeft genomen en de kosten van het architectenbureau dat voor een gedeelte van de openbare werken de voorbereiding en het toezicht heeft verzorgd – mogen via de heffing van baatbelasting worden verhaald.⁵⁵⁴

In de zogenoemde Breda-arresten⁵⁵⁵ heeft de Hoge Raad zich duidelijk uitgelaten welke kosten onder bepaalde randvoorwaarden via de heffing van baatbelasting mogen worden verhaald. Zo mogen kosten van voorbereiding en toezicht, voor zover het gemeentelijke kosten betreft, worden verhaald via de heffing van baatbelasting. In de onderhavige situatie konden deze kosten inzichtelijk worden gemaakt aan de hand van tijdsregistratie van de met de herinrichting belaste ambtenaren. Voorts oordeelde de Hoge Raad dat de kosten van aanwending van eigen vermogen als kosten van rente bij de omslag van de kosten van de herinrichting in aanmerking mogen worden genomen. Bij het bepalen van de lasten van een voorziening, die door middel van een baatbelasting verhaald mogen worden, mag tevens rekening worden gehouden met de financiële opoffering die de gemeente zich getroost doordat zij rente derft in verband met de aanwending van eigen vermogen voor de totstandbrenging van de voorziening. Dit is anders indien de baatbelasting is ingevoerd vooruitlopend op de datum van voltooiing van de voorzieningen. Lasten die niet de totstandbrenging van de voorzieningen betreffen maar bestaan in rentederving wegens het tijdsverloop tussen het moment van voltooiing van de voorzieningen en de heffing van baatbelasting, kunnen niet door middel van baatbelasting worden verhaald.

Algemene bestuurskosten, zoals de kosten van vergadering van de gemeenteraad, kunnen niet worden gerekend tot de aan de voorzieningen verbonden kosten. Daarentegen kunnen de kosten van communicatie en voorlichting wel tot de kosten van de herinrichting worden gerekend, indien het gaat om kosten die specifiek betrekking hebben op de herinrichting van het historische stadshart. Zodanige kosten behoren niet tot de algemene bestuurskosten.

552 Hof Den Bosch 5 maart 1976, nr. 401/1975, BNB 1977/213.

553 HR 21 maart 1973, nr. 16.950, BNB 1973/111.

554 Hof Arnhem 18 december 2000, nr. 98/4106, M III, *Belastingblad* 2001, p. 375, NTFR 2001/100.

555 HR 8 augustus 2003, nr. 36.766, *Belastingblad* 2003, p. 974, BNB 2003/338, met noot van Snoijink, FED 2003/423, p. 2344, FED 2003/560, p. 3001, met aantekening van Monsma, NTFR 2002/665, NTFR 2003/1558, met commentaar van Groenewegen, HR 8 augustus 2003, nr. 36.769, *Belastingblad* 2003, p. 979, BNB 2003/339, met noot van Snoijink, FED 2003/424, p. 2345, FED 2003/561, p. 3042, met aantekening van Monsma, NTFR 2002/665, met commentaar van Noordermeer-Van Loo, NTFR 2003/1559, met commentaar van Groenewegen en HR 8 augustus 2003, nr. 36.778, *Belastingblad* 2003, p. 988, BNB 2003/341, met noot van Snoijink, FED 2003/ 426, p. 2347, FED 2003/563, p. 3070, met aantekening van Monsma, NTFR 2003/1561, met commentaar van Groenewegen (Breda-arresten).

6.2.5.5 *Kostentoerekening bovenwijkse voorzieningen*

De kostentoerekening bij bovenwijkse voorzieningen vergt een afzonderlijke benadering. Bij deze voorzieningen stijgt de baat uit boven een bepaalde wijk. Hierbij kan worden gedacht aan bruggen en tunnels die stadsdelen verbinden of grote plantsoenen en parken die tussen twee of meer stadsdelen zijn gelegen. De vraag rijst of de kosten van bovenwijkse voorzieningen kunnen worden verhaald door middel van een baatbelasting. In art. 222, lid 1, Gemeentewet is bepaald dat de baatbelasting slechts kan worden geheven ter zake van onroerende zaken die in een bepaald gedeelte van de gemeenten zijn gelegen.

Bovenwijkse voorzieningen – zoals bijvoorbeeld bruggen en tunnels die wijken met elkaar verbinden – genereren doorgaans niet alleen baat voor onroerende zaken die in een bepaald gedeelte van de gemeente (een wijk) zijn gelegen, maar ook voor andere onroerende zaken. Het omslagstelsel van de baatbelasting brengt met zich mee dat er geen gebate onroerende zaken buiten de heffing mogen worden gelaten.⁵⁵⁶ Wanneer als gevolg van de bovenwijkse voorzieningen het belang hiervan uitstijgt boven een bepaald gebied, is de baat diffuus. Hoe sterker dit bovenwijkse karakter zich voordoet, hoe minder concreet kan worden vastgesteld dat slechts de in een bepaald gedeelte van een gemeente gelegen onroerende zaken zijn gebaat. Omdat het bij bovenwijkse voorzieningen lastig is de precieze begrenzing aan te geven van het gebied dat baat heeft bij de aanleg van de voorziening dient de heffing van baatbelasting derhalve achterwege te blijven.

6.2.5.6 *Gebate onroerende zaken*

In art. 222 Gemeentewet is het begrip 'baat' niet nader omschreven. In de voormalige baatbelasting werd reeds de term 'baat' gebruikt. In de bouwgrondbelasting werd als criterium gehanteerd dat onroerende zaken geschikt of beter geschikt moeten worden voor bebouwing of in een voordeliger positie moeten komen te verkeren. In de praktijk bestond op dit punt tussen de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting evenwel geen verschil. In de rechtspraak was naar voren gekomen dat de term 'baat' dezelfde betekenis heeft als de in de voormalige bouwgrondbelasting gehanteerde begrippen 'geschikt of beter geschikt voor bebouwing' en 'in een voordeliger positie komen te verkeren'.

De wetgever heeft op dit punt de terminologie van de voormalige baatbelasting in de huidige baatbelasting gehandhaafd. Uitgaande van hetgeen hiervoor is opgemaakt blijft de jurisprudentie, die ten aanzien van de baattrekking is ontstaan op basis van de regeling van de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting, haar geldigheid behouden.

De belastingrechter heeft aan het begrip 'baat' een nadere invulling gegeven. De aanwezigheid van baat zal steeds moeten worden beoordeeld aan de hand van de omstandigheden. De baat moet concreet en aantoonbaar zijn en mag niet te verwaarlozen gering zijn.⁵⁵⁷

Zoals hiervoor is aangegeven dient de gemeente alle gebate objecten in de heffing te betrekken, anders is er geen sprake van een correcte omslag van de kosten. Indien gebate objecten niet in de heffing worden betrokken, dan is sprake van ongelijke behandeling

556 HR 14 december 1983, nr. 22.294, *Belastingblad* 1983, p. 132, met aantekening van Monsma, *BNB* 1984/74, met noot van Ploeger, *V-N* 1984, p. 186 en HR 10 augustus 2001, nr. 35.618, *Belastingblad* 2001, p. 1222, met aantekening van Bolghols, *BNB* 2001/377, met noot van Van Soest, *FED* 2001/511, p. 3254, met aantekening van Marres, *NTFR* 2001/50, *NTFR* 2001/1228, met commentaar van Van Hassel.

557 Het bekendste geval is HR 14 december 1983, nr. 22.294 (Mill en St. Hubert), *Belastingblad* 1983, p. 132, met aantekening van Monsma, *BNB* 1984/74, met noot van Ploeger. Zie ook Hof Den Bosch 26 oktober 2007, nr. 06/00327, *NTFR* 2008/90.

van gelijke gevallen door de gemeentelijke wetgever, hetgeen leidt tot een willekeurige belastingheffing en tot een onverbindendverklaring van de verordening.⁵⁵⁸

Een waardevermeerdering van de onroerende zaak kan een indicatie opleveren dat er sprake is van baat.⁵⁵⁹ Het is echter niet noodzakelijk dat baat alleen wordt aangenomen, indien de onroerende zaak in waarde is gestegen. Zonder een waardestijging van de onroerende zaak kan toch sprake zijn van baattrekking.⁵⁶⁰ De baatbelasting wordt immers niet aangemerkt als een 'bettermenttax'.⁵⁶¹ Er zijn derhalve nog andere criteria die mee worden gewogen in de beoordeling of een onroerende zaak gebaat is. Hierbij kan worden gedacht aan criteria als een betere bereikbaarheid, een gunstigere ligging en betere gebruiksmogelijkheden. De basis voor de vaststelling van de objectieve gebruiksmogelijkheden ligt in de bestemming.⁵⁶²

Zo kan bij de reconstructie van een winkelcentrum worden beoogd om de aantrekkingskracht van het winkelcentrum als koopcentrum voor de regio te versterken waardoor bedrijfspanden door het treffen van de voorzieningen in een gunstiger positie komen te verkeren. Vanwege een aanzuigende werking op het winkelend publiek uit de regio kan (meer) overlast voor en een minder goede bereikbaarheid (met de auto) van de onroerende zaken met een woonbestemming ontstaan, waardoor deze objecten niet zijn gebaat.⁵⁶³ Gelet op de aard van de voorzieningen om een winkelgebied aantrekkelijker te maken, waren de bovenwoningen en de kerk niet of slechts in verwaarloosbare mate gebaat met die voorzieningen.⁵⁶⁴

Bij de vaststelling van het baat mag eveneens rekening worden gehouden met de toekomstige bestemming.⁵⁶⁵ Het feitelijke gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt is niet van belang voor de belastingheffing en evenmin de zeer hoge kosten van verbouwing.⁵⁶⁶

Vastgesteld dient te worden dat de onroerende zaken door de voorzieningen zijn gebaat.⁵⁶⁷ Er zijn diverse factoren, zoals de afstand tot het heringerichte gebied, de ligging van de onroerende zaak ten opzichte van het heringerichte gebied, de bestemming van de onroerende zaak, die de uitstraling van de baat bepalen.⁵⁶⁸

558 Hof Arnhem 9 december 2004, nr. 2002/01056, EK IV, *Belastingblad* 2005, p. 427, *NTFR* 2005/86.

559 Hof Arnhem 7 juni 1995, nr. 93/1238, M I, *Belastingblad* 1996, p. 54.

560 Hof Den Haag 2 augustus 1996, nr. 94/2511, E X, *Belastingblad* 1997, p. 273.

561 Fiscale encyclopedie De Vakstudie Lokale belastingen en milieuheffingen, Commentaar 1994, art. 221, aant. 5. Een bettermenttax is een belasting die wordt geheven ter zake van een waardevermeerdering van onroerende zaken als gevolg van door een gemeente getroffen voorzieningen. J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 51 en HR 15 september 1982, nr. 21.134, *Belastingblad* 1982, p. 543 en laatstelijk Hof Leeuwarden 12 september 2003, nr. 1060/01, MK I, *Belastingblad* 2004, p. 29.

562 Hof Amsterdam 17 maart 1995, nr. P94/1626 M IV, *Belastingblad* 1995, p. 481.

563 Hof Leeuwarden 3 mei 2002, nr. BK-572/00, M-2, *Belastingblad* 2002, p. 883. Zie tevens Hof Leeuwarden 22 november 2002, nr. BK 250/01, MI (in gelijke zin 301/01 en 302/01), *Belastingblad* 2003, p. 204.

564 Hof Leeuwarden 12 september 2003, nr. 1060/01, BK I, *Belastingblad* 2004, p. 29. Zie tevens Hof Leeuwarden 8 september 2003, nr. 1450/02, M I, *Belastingblad* 2004, p. 32, *NTFR* 2003/1647, Hof Leeuwarden 5 maart 2004, nr. 02/1507, M II, *Belastingblad* 2004, p. 910 en Hof Leeuwarden 25 juni 2004, nr. 2002/01227, M II, *Belastingblad* 2005, p. 199, *NTFR* 2004/1136.

565 HR 14 juni 1978, nr. 18.852, BNB 1978/184, *FED* 1978, p. 303, met aantekening van Brüll.

566 Hof Den Bosch 24 maart 1999, nr. 97/20057, E-1, *Belastingblad* 1999, p. 957.

567 HR 18 juni 1958, AB 1959, p. 23. De Hoge Raad oordeelde dat de rechter in belastingzaken daadwerkelijk onderzoek behoort te doen of de eigendom door het werk is gebaat. Indien dit niet het geval is, dient de aanslag te worden vernietigd.

568 Hof Arnhem 29 januari 2002, nr. 00/00626, M III, *Belastingblad* 2002, p. 541.

Potentieel profijt van de voorzieningen kan baat opleveren. In dit verband kan worden gedacht aan de aanleg van distributienetten voor gas, water, elektriciteit⁵⁶⁹ en de riolering. De mogelijkheid dat de onroerende zaak daarop wordt aangesloten, heeft tot gevolg dat de onroerende zaak in een voordeliger positie komt te verkeren in vergelijking met de oorspronkelijke toestand waarin die mogelijkheid niet bestond.⁵⁷⁰ Voor wat betreft de aanleg van riolering geldt dat de mogelijkheid van aansluiting op de riolering leidt tot baatwerking. De Hoge Raad merkte hierover op dat het sinds jaar en dag van algemene bekendheid is dat het zich ontdoen van afvalwater door middel van riolering, al was het maar uit een oogpunt van hygiëne en ook vanwege het gemak, verre de voorkeur verdient boven elke alternatieve voorziening. Hierdoor wordt de gebruikswaarde van de onroerende zaak verhoogd.⁵⁷¹

Voor de vraag naar de baatwerking dient te worden uitgegaan van de in de heffing betrokken onroerende zaak en niet van de financiële positie van de eigenaar van die onroerende zaak. Voor de baatwerking is niet van belang of er sprake is van een omzet- of inkomensstijging voor de exploitant van de onroerende zaak.

De baat wordt niet aanwezig geacht indien sprake is van een – niet slechts tijdelijk – teruglopende omzet die rechtstreeks is terug te voeren op de totstandbrenging van de voorzieningen.⁵⁷²

Indien de in de belastingheffing betrokken percelen gebaat zijn en er daarnaast tevens voordelen ontstaan die tot het algemeen belang kunnen worden gerekend, betekent dit niet dat daardoor de mogelijkheid tot het heffen van baatbelasting wegvalt. Voor de vraag of een baatbelasting kan worden geheven is namelijk uitsluitend bepalend het antwoord op de vraag of de in de belasting betrokken onroerende zaken gebaat zijn door de door of met medewerking van de gemeente tot stand gebrachte voorzieningen.⁵⁷³

Op het college van burgemeester en wethouders rust de bewijslast om aan te tonen dat een onroerende zaak door een getroffen voorziening is gebaat.⁵⁷⁴ Een redelijke bewijslast zou dan met zich meebrengen dat de gemeente desgevraagd aangeeft welke onroerende zaken tot welke bedragen in de heffing zijn betrokken. Dat is echter niet noodzakelijk omdat – afgezien van de driejaarstermijn voor aanslagoplegging – ingevolge art. 222, lid 1, tweede volzin, Gemeentewet, ook de mogelijkheid bestaat dat de kosten op andere wijze worden verhaald. Indien niet alle gebate onroerende zaken in de heffing zijn betrokken hoeft dit overigens niet onder alle omstandigheden te leiden tot vernietiging van de wel opgelegde aanslagen.⁵⁷⁵ De gemeente is bevoegd om haar gebate eigendommen buiten de

569 Hof Den Haag 5 maart 2003, nr. 02/00709, E II, *Belastingblad* 2003, p. 919, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/818.

570 HR 15 juni 1988, nr. 25.393, *Belastingblad* 1990, p. 736, met aantekening van Monsma, *BNB* 1990/298, *FED* 1990/743, p. 2172 en HR 10 juni 1998, nr. 33.288, *Belastingblad* 1998, p. 625, met aantekening van Monsma, *BNB* 1998/249, *FED* 1998/368, p. 1667.

571 HR 5 september 2003, nr. 38.203, *Belastingblad* 2003, p. 1362, *NTFR* 2003/1563. Zie voorts Hof Amsterdam 12 september 2003, nr. 02/04630, E XIV, *Belastingblad* 2003, p. 1235, *NTFR* 2003/1733. Zie tevens Hof Amsterdam 6 februari 2004, nr. 02/06620, M IV, *Belastingblad* 2004, p. 43, *NTFR* 2004/321 en Hof Arnhem 26 oktober 2004, nr. 2003/02601, M III, *Belastingblad* 2004, p. 1316, *NTFR* 2004/1700.

572 HR 24 juli 2001, nr. 35.981, *Belastingblad* 2001, p. 890, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2001/328, met noot van Snoijink, *FED* 2001/452, p. 2901, *NTFR* 2001/1094, met commentaar van Wasch.

573 Hof Amsterdam 1 december 2000, nr. 99/1332-M-4, *Belastingblad* 2001, p. 129, *NTFR* 2000/1895.

574 Hof Arnhem 13 april 1995, nr. 92 1261, *Futd* 96-361 en HR 25 mei 1988, nr. 25347, *Belastingblad* 1988, p. 506, met aantekening van De Bruin, *FED* 1988/517, p. 1518, met aantekening van IJsink.

575 HR 5 december 2003, nr. 37.395, *Belastingblad* 2004, p. 219, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2004/115, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2003/652, p. 3474, *NTFR* 2002/1618, *NTFR* 2003/2092, met commentaar van Van der Burg.

heffing te laten, mits dit wel verrekend wordt met de maximale opbrengstnorm. Met andere woorden: alsof die objecten wel in de heffing zouden zijn betrokken.

6.2.5.7 *Baat complexe voorzieningen*

Het komt regelmatig⁵⁷⁶ voor dat de gemeente voorzieningen in samenhang treft. Hier wordt ook wel gesproken van een complex van voorzieningen. Daarbij kan zich de situatie voordoen dat bepaalde onroerende zaken geen baat ondervinden van alle getroffen voorzieningen. De Hoge Raad heeft in het verleden duidelijk uitgesproken dat de beoordeling of een object is gebaat, dient te geschieden in relatie tot het totaal van de getroffen – in samenhang gerealiseerde – voorzieningen.⁵⁷⁷ In de onderhavige procedure werd baatbelasting geheven in verband met de verbreding en asfaltering van een weg en de aanleg van een riolering. Er was echter een object dat redelijkerwijs niet kon worden aangesloten op de riolering. Zodoende ondervond dit object alleen baat van de verbreding en asfaltering van de weg. De Hoge Raad was niettemin van mening dat het volledige bedrag van de kosten van de (beide) voorzieningen kon worden omgeslagen over dit object. Ook de kosten van de aanleg van de riolering konden derhalve worden verhaald op dit object. De Hoge Raad was van oordeel dat de vraag of de onroerende zaak door de voorzieningen is gebaat, dient te worden beantwoord aan de hand van het geheel van de voorzieningen en niet voor elke voorziening afzonderlijk.⁵⁷⁸ In één van de zogenoemde Breda-arresten⁵⁷⁹ lijkt de Hoge Raad dit enigszins te nuanceren. In dat arrest overweegt de Hoge Raad dat het gemeenten vrij staat de kosten – althans bij vervangende voorzieningen – van een reeks voorzieningen te verhalen door middel van één baatbelasting, indien die voorzieningen als een samenhangend geheel worden uitgevoerd. Daaraan zijn volgens de Hoge Raad dan wel enkele consequenties verbonden. De eerste is dat het geheel van voorzieningen volgens de Hoge Raad in vergelijking met de te vervangen voorzieningen in nieuwe staat naar inrichting, aard of omvang wezenlijk is veranderd. Indien daaraan niet is voldaan dan is kostenverhaal van de reeks van voorzieningen door middel van één baatbelasting niet mogelijk, ook al zouden één of meer afzonderlijke voorzieningen wel tot verbetering hebben geresulteerd. De tweede consequentie is dat indien het geheel van de voorzieningen leidt tot bedoelde verandering dat de beoordeling of een onroerende zaak is gebaat ook dient te geschieden aan de hand van het geheel van de voorzieningen en niet voor elke voorziening afzonderlijk en kunnen de kosten daarvan slechts worden verhaald voor zover zij het bedrag overtreffen dat gemoeid zou zijn met alleen het opheffen van opgetreden achteruitgang van die bestaande voorziening.

Indien voorzieningen worden getroffen in samenhang met verkeersmaatregelen dienen de gevolgen van de verkeersmaatregelen in aanmerking te worden genomen bij de beoordeling of een onroerende zaak is gebaat. Ter zake van de herinrichting van de binnenstad waren voorzieningen getroffen zoals het aanbrengen van sierbestrating, het verbreden van trottoirs, de aanleg van parkeervakken en laad- en loshavens. Belanghebbende, een eigenaar van een bedrijfspand, stelde dat zijn onroerende zaak niet was gebaat vanwege de ontstane verkeerssituatie. Belanghebbende bracht naar voren dat de laad- en loshavens vol stonden met personenauto's, waardoor midden op straat moet worden geladen en gelost. Dit leidde tot verkeersopstoppen en hinder voor het winkelend publiek. Tevens was in de straat waar zijn winkel was gelegen het aantal parkeerplaatsen sterk vermindert.

576 Bijvoorbeeld bij een herinrichting van een centrum zullen voorzieningen als het plaatsen van bloembakken, het verbreden van de weg, het plaatsen van straatverlichting enz. worden getroffen.

577 HR 15 juli 1980, nr. 19.529, BNB 1980/30. Zie tevens Hof Den Bosch 29 april 1997, nr. 94/2740, M I, *Belastingblad* 1998, p. 8.

578 Zie ook HR 29 september 1999, nr. 34.439, *Belastingblad* 1999, p. 818, met aantekening van Monsma, BNB 1999/424, met noot van Snoijink.

579 HR 4 mei 2007, nr. 42.457, *Belastingblad* 2007, p. 599, met aantekening van De Bruin, *FED* 2007/49, p. 18, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2007/917, met commentaar van Groenewegen.

Het hof achtte aannemelijk dat de desbetreffende voorzieningen, het centrum in het bijzonder, door een verfraaiing van het uiterlijk en een vergroting/verbetering van de toegankelijkheid, zodanige veranderingen had ondergaan, dat het bij uitstek voor het winkelend publiek aantrekkelijker was geworden. Het hof achtte het niet zonder meer voorstelbaar, gelet op de aard van de ter zake getroffen voorzieningen, dat de verkeersveiligheid over het geheel genomen niet was verbeterd. Het hof overwoog voorts dat een vermindering van de parkeercapaciteit in de binnenstad past bij het moderniseren van de winkerkern van een gemeente die een verkeersluwe omgeving ten behoeve van het winkelend publiek vereist. De onroerende zaak van belanghebbende was volgens het hof in een voordeliger positie komen te verkeren.⁵⁸⁰

6.2.5.8 Tijdstip beoordeling baat

In de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting was niet wettelijk geregeld op welk moment diende te worden beoordeeld of een onroerende zaak was gebaat bij de door de gemeente getroffen voorzieningen. De huidige wettelijke regeling voorziet daarin wel.

In art. 222, lid 3, Gemeentewet is geregeld dat de baat wordt beoordeeld naar de toestand op een in de belastingverordening te bepalen tijdstip. Dit tijdstip is gelegen uiterlijk een jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid. De tekst en de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling laten toe dat de peildatum is gelegen vóór de datum van de algehele voltooiing van de voorzieningen. Ook in een dergelijk geval zal de beoordeling of de onroerende zaak is gebaat, evenwel moeten plaatsvinden naar de omstandigheden op de peildatum. Daarbij is de stand van zaken met betrekking tot de uitvoering van de herinrichting niet van belang, nu de peildatum slechts het moment is waarnaar moet worden beoordeeld of naar verwachting de herinrichting tot stand zal worden gebracht en of deze, na haar voltooiing, ertoe leidt dat een onroerende zaak gebaat zal zijn.⁵⁸¹

In de situatie dat het tijdstip van baat is bepaald op een moment dat de voorzieningen niet of nog niet volledig zijn voltooid, dient uit de verordening te blijken dat het om nog niet voltooidde voorzieningen gaat.⁵⁸² Indien een onroerende zaak op het in de verordening gekozen tijdstip is gebaat dan wordt het gedurende de gehele looptijd van de baatbelasting geacht gebaat te zijn.

In de spiegelbeeldsituatie waarin een onroerende zaak op het bedoelde tijdstip niet is gebaat, kan deze onroerende zaak nimmer in de belastingheffing worden betrokken. Latere bijbouw of afbraak van onroerende zaken dan wel wijzigingen van de objectafbakening, kan niet leiden tot wijziging van het bestand van de te belaste objecten. Het niet langer gebaat zijn van een onroerende zaak is geen reden de belastingheffing te beëindigen. Hier geldt als stelregel: ééns gebaat, altijd gebaat. Met deze bepaling wordt tevens voorkomen dat een ongelijke behandeling ontstaat tussen personen die de belasting ineens hebben voldaan en personen die gekozen hebben voor een jaarlijkse heffing.

580 Hof Den Haag 10 juni 1998, nr. BK-96/01433, M-3, *Belastingblad* 2000, p. 369, met aantekening van Monsma.

581 HR 8 augustus 2003, nr. 36.766, *Belastingblad* 2003, p. 974, *BNB* 2003/338, met noot van Snoijink, *FED* 2003/423, p. 2344, *FED* 2003/560, p. 3001, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2002/665, *NTFR* 2003/1558, met commentaar van Groenewegen, HR 8 augustus 2003, nr. 36.769, *Belastingblad* 2003, p. 979, *BNB* 2003/339, met noot van Snoijink, *FED* 2003/424, p. 2345, *FED* 2003/561, p. 3042, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2002/665, met commentaar van Noordermeer-Van Loo, *NTFR* 2003/1559, met commentaar van Groenewegen en HR 8 augustus 2003, nr. 36.778, *Belastingblad* 2003, p. 988, *BNB* 2003/341, met noot van Snoijink, *FED* 2003/426, p. 2347, *FED* 2003/563, p. 3070, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1561, met commentaar van Groenewegen.

582 Hof Arnhem 12 januari 2006, nr. 04/01091, MK I, *Belastingblad* 2006, p. 296, *NTFR* 2006/305.

6.2.6 Heffingsmaatstaf

In art. 222 Gemeentewet zijn, evenals dat het geval was bij de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting, geen voorschriften opgenomen met betrekking tot de heffingsmaatstaf. Vermeld is slechts dat de aan de voorzieningen verbonden kosten geheel of gedeeltelijk worden omgeslagen over de gebate onroerende zaken.

Op grond van art. 219, lid 2, Gemeentewet worden gemeentelijke belastingen geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk kan worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen. Hiermee is tot uitdrukking gebracht dat gemeentelijke belastingen niet naar draagkracht mogen worden geheven. Met de hantering van het begrip 'bedrag' wordt aangegeven dat het verbod van draagkrachtheffing niet alleen consequenties heeft voor de keuze van de heffingsmaatstaf, maar ook voor de tariefstelling en het opnemen van vrijstellingen.

In beginsel is de gemeentelijke wetgever vrij in de keuze van de heffingsmaatstaf. Ondanks deze vrijheid mag de keuze van de heffingsmaatstaf niet dusdanig uitwerken dat er sprake is van willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever niet voor ogen heeft gestaan.⁵⁸³ Ook de algemene rechtsbeginselen zoals het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel spelen een belangrijke rol.

Bij de baatbelasting brengt het vorenstaande met zich mee dat bij de keuze van de heffingsmaatstaf in beginsel moet worden aangesloten bij de mate van baat en bij de aard van de voorzieningen die worden getroffen. De keuze van de heffingsmaatstaven dient te worden afgestemd op het werkelijk gebaat zijn van de objecten. De mate waarin de onroerende zaak is gebaat, kan afhankelijk zijn van diverse (object)factoren zoals ligging, aard, oppervlakte, bestemming, enz.⁵⁸⁴ Dit is door de belastingrechter aanvaard.⁵⁸⁵ Derhalve kan het van belang zijn deze factoren, voor zover hiermede rekening dient te worden gehouden, te verdisconteren in de heffingsmaatstaf.

Daarbij is wel van belang dat rekening wordt gehouden met het objectieve karakter van de baatbelasting. Het objectieve karakter van de baatbelasting heeft tot gevolg dat in de heffingsmaatstaf geen rekening mag worden gehouden met de wijze waarop de onroerende zaak (feitelijk) wordt gebruikt. Dit betekent dat in de heffingsmaatstaf geen component mag worden opgenomen met betrekking tot de aard van het bedrijf, waarbij onderscheid wordt gemaakt tussen verschillende branches.⁵⁸⁶ Bij een klassenindeling mag alleen rekening worden gehouden met de mate van profijt in objectieve zin. Aangezien de beoordeling of een onroerende zaak is gebaat, plaatsvindt aan de hand van de objectieve gebruiks- en bebouwingsmogelijkheden⁵⁸⁷, dient bij de keuze van de heffingsmaatstaf hiermee eveneens een relatie te worden gelegd.

Indien is komen vast te staan dat bepaalde objecten niet of in veel mindere mate zijn gebaat door een getroffen voorziening, moet in de heffingsmaatstaf hiermede in beginsel rekening worden gehouden. De Hoge Raad heeft aannemelijk geacht dat een parkeergarage die gebouwd is in de binnenstad, een belangrijke functie vervult ten behoeve van het

583 Hof Den Haag 2 augustus 1996, nr. 94/2511, E X, *Belastingblad* 1997, p. 273, met aantekening van Kruimel.

584 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 54.

585 Hof Arnhem 17 april 1975, nr. 795/1973, BNB 1975/276.

586 Gelet op HR 15 september 1982, nr. 21.134, *Belastingblad* 1982, p. 543, met aantekening van Monsma, BNB 1982/271 werd goedkeuring aan de Verordening baatbelasting parkeergarage onthouden door de Kroon bij KB 14 december 1987, nr. 21, *Belastingblad* 1988, p. 151.

587 Hof Den Bosch 24 maart 1999, nr. 97/20057, E-1, *Belastingblad* 1999, p. 957.

bedrijfsleven en het winkelende publiek. Op zichzelf beschouwd maar vooral ook in verhouding tot dit grote belang ten behoeve van de winkel- en centrumfunctie van de stad, is het gebaat zijn van de woningen van bewoners van de binnenstad als minimaal aan te merken.⁵⁸⁸ Op grond van het voorgaande werden voor de toegepaste heffingsmaatstaf vloeroppervlakte die gedeelten uitgezonderd welke volgens de voorschriften van het bestemmingsplan zijn bestemd als woonruimte. Dit zijn de gebruiksmogelijkheden die het bestemmingsplan toelaat. Het voorgaande maakt duidelijk dat het gemeentebestuur bij de keuze van de heffingsmaatstaf van de baatbelasting weloverwogen te werk moet gaan.

Hierna volgt een opsomming van heffingsmaatstaven die door gemeenten kunnen worden gehanteerd, waarbij opgemerkt moet worden dat een keuze voor een bepaalde heffingsmaatstaf afhankelijk is van de concrete juridische situatie en feitelijke omstandigheden.

a. Een vast bedrag

Bij toepassing van deze maatstaf wordt ervan uitgegaan dat elke onroerende zaak in dezelfde mate baat ondervindt van de getroffen voorzieningen. Toepassing van deze heffingsmaatstaf heeft het voordeel van de eenvoud. In de praktijk zullen doorgaans echter profijtverschillen bestaan. Dan biedt deze heffingsmaatstaf geen uitkomst.

In de situatie waarin de in de belastingheffing betrokken onroerende zaken niet zodanig in grootte van elkaar verschillen, is een vast bedrag per onroerende zaak geoorloofd.⁵⁸⁹

b. De frontbreedte of gevelbreedte

Hierbij wordt als maatstaf genomen het aantal volle strekkende meters van de frontbreedte of gevelbreedte van een onroerende zaak welke grenst aan een weg waar voorzieningen zijn (worden) getroffen.⁵⁹⁰ Deze heffingsmaatstaf leent zich voor situaties waarin een herinrichting van een (winkel)centrum of straat plaatsvindt. Deze heffingsmaatstaf is relatief eenvoudig toe te passen. De vraag rijst of toepassing van deze heffingsmaatstaf voldoende recht doet aan eventuele profijtverschillen. Een winkel met een frontbreedte van 10 meter en een oppervlakte van 50 vierkante meter krijgt bij toepassing van dit heffingssysteem een hogere aanslag baatbelasting dan een winkel met een frontbreedte van 5 meter en een bedrijfsoppervlakte van 100 vierkante meter. Bij hoekpanden die zijn gelegen aan meer straten waarin voorzieningen zijn getroffen, kan deze heffingsmaatstaf problemen opleveren.

Een winkelier werd in de baatbelasting betrokken ter zake van een blinde zijgevel zonder in- of uitgangen. Vastgesteld werd dat het in de zijgevel aanbrengen van een in- en uitgang ingrijpende wijzigingen in het pand vergde en het aanbrengen van etalages nutteloos was. Het hof overwoog dat de zijgevel in objectieve zin niet met een frontgevel gelijk was te stellen en verminderde dienovereenkomstig de opgelegde aanslagen.⁵⁹¹ In een andere situatie leidde toepassing van deze heffingsmaatstaf ertoe dat voor een onroerende zaak die aan drie zijden grensde aan straten die de heffingsgrondslag bepalen, de belastingaanslag ongeveer 81% bedraagt van de som van de aanslagen voor twee winkelpanden die slechts met één zijde aan zo'n straat grenzen maar waarvan de gezamenlijke oppervlakte bijna 25 en de waarde ongeveer 45 keer zo groot is als het pand van belanghebbende. De

588 HR 20 december 1995, nr. 30.452, *Belastingblad* 1996, p. 235, met aantekening van Paans, *BNB* 1996/61, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1996/28, p. 84, *V-N* 1996, p. 500.

589 HR 27 juni 2003, nr. 36.909, *Belastingblad* 2003, p. 910, met aantekening van Schep, *BNB* 2003/298, met noot van Snoijink, *FED* 2003/369, p. 1938, *FED* 2003/402, p. 2162, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1220, met commentaar van Groenewegen.

590 Hof Arnhem 9 december 2004, nr. 2002/01056, EK IV, *Belastingblad* 2005, p. 427, *NTFR* 2005/86.

591 Hof Den Haag 12 april 1996, nr. 94/2309, M III, *Belastingblad* 1997, p. 164. In de betreffende gemeente werden in twee verordeningen baatbelasting, de heffingsmaatstaf frontbreedte gehanteerd ter zake van een herinrichting en overkapping van een tweetal straten.

gemeente slaagde er niet in een deugdelijke motivering te geven van de gehanteerde – op het eerste gezicht tot onredelijke en willekeurige uitkomsten leidende – heffingsmaatstaf.⁵⁹²

c. De bebouwbare oppervlakte eventueel gedifferentieerd naar ligging en bestemming

De oppervlakte wordt doorgaans uitgedrukt in het aantal volle vierkante meters onbebouwde grond vermeerderd met het aantal volle vierkante meters oppervlakte van elke bouwlaag eventueel gedifferentieerd naar bestemming en ligging.⁵⁹³ Indien de objecten niet in gelijke mate zijn gebaat, kunnen afzonderlijke factoren worden vastgesteld voor bestemming en ligging.⁵⁹⁴ Ook kan een factor worden opgenomen waarin rekening wordt gehouden met het feit dat bepaalde onroerende zaken in verband met reeds aanwezige voorzieningen minder baat ondervinden van de nieuwe voorzieningen.

d. Waarde in het economische verkeer

Het voordeel van deze heffingsmaatstaf is dat de gemeente reeds over waardegegevens beschikt in verband met de waardebepaling op basis van de Wet waardering onroerende zaken.⁵⁹⁵ De vraag rijst of hantering van deze heffingsmaatstaf in overeenstemming is met het objectieve karakter van de baatbelasting. De waarde in het economische verkeer wordt namelijk niet alleen bepaald door de ligging van de onroerende zaak, maar mede door omstandigheden zoals mate en wijze van bebouwing, wijze van gebruik en onderhoudstoestand. Dit betreffen omstandigheden die verband houden met de wijze waarop de onroerende zaak door het subject wordt gebruikt, hetgeen niet past bij het objectieve karakter van de baatbelasting.

e. Combinatie van maatstaven

Ook een combinatie van maatstaven behoort tot de mogelijkheden mits voor de belastbare objecten de verschillen in profijttrekking tot uitdrukking worden gebracht.⁵⁹⁶ Daarnaast is het niet onbelangrijk dat de keuze van de heffingsmaatstaf in de praktijk werkbaar is. Veelal wordt in de verordening gekozen voor een combinatie van heffingsmaatstaven waarmee getracht wordt recht te doen aan de eis dat de heffingsmaatstaf zich moet richten naar de mate van baat.

6.2.7 Tarief en kostenverhaal

6.2.7.1 Algemeen

De invulling van de tariefstructuur is in de wet niet nader omschreven. Bij de tariefstelling dient het gemeentebestuur voor ogen te houden dat een kostenverhaal van maximaal 100% mogelijk is. Dit impliceert dat de opbrengst van de baatbelasting niet mag uitgaan boven de gemeentelijke lasten ter zake van de voorzieningen. De wetgever heeft de rege-

⁵⁹² HR 28 februari 2001, nr. 35.583, *Belastingblad* 2001, p. 373, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2001/167, met noot van Snoijink, *FED* 2001/183, p. 675, *NTFR* 2001/387, met commentaar van Wasch. Zie tevens Hof Den Bosch 15 november 2000, nr. 98/3041-E-1, *Belastingblad* 2001, p. 421, *NTFR* 2000/1852.

⁵⁹³ Zie ook Hof Den Bosch 30 november 2000, nr. 99/274-M-I, *Belastingblad* 2001, p. 331, *NTFR* 2000/1901.

⁵⁹⁴ HR 8 juli 1997, nr. 31.137, *Belastingblad* 1997, p. 737, met aantekening van Kruimel, *BNB* 1997/291, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1997/552, p. 1910, *FED* 1997/573, p. 2070.

⁵⁹⁵ Indien van de waarde in het economische verkeer wordt uitgegaan en een gemeente WOZ-waarden gebruikt dan dient dit in de belastingverordening te zijn opgenomen. De WOZ-waarde kan immers afwijkend zijn van de waarde in het economische verkeer (bijvoorbeeld de toepassing van de waarderingsfictie van art. 17 Wet waardering onroerende zaken).

⁵⁹⁶ HR 6 juni 2003, nr. 37.936, *Belastingblad* 2003, p. 864, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/273, met noot van Snoijink, *FED* 2003/333, p. 1785, *FED* 2003/401, p. 2158, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2003/1021, met commentaar van Groenewegen en Hof Leeuwarden 25 juni 2004, nr. 2002/01227, M II, *Belastingblad* 2005, p. 199, *NTFR* 2004/1136.

ling ten aanzien van het maximale kostenverhaal van 100% in de huidige baatbelasting overgenomen uit de wettelijke regeling van de vervallen bouwgrondbelasting.

Op grond van de regeling van de voormalige baatbelasting was het kostenverhaal beperkt tot een 'billijke bijdrage', hetgeen er in de praktijk op neerkwam dat 85% van de kosten konden worden verhaald. In het verleden heeft de Hoge Raad⁵⁹⁷ geoordeeld dat de vraag of de bij de verordening voorziene bijdrage in de kosten van de aangebrachte voorzieningen nog als een billijke bijdrage kan worden aangemerkt, in beginsel niet ter beoordeling van de rechter in belastingzaken staat. Dat hield mede verband met het feit dat de gemeentelijke belastingverordeningen destijds aan preventief toezicht waren onderworpen. De norm van 85% was in het kader van dat toezicht ontwikkeld. Voor ingrijpen is volgens de Hoge Raad slechts plaats indien de verordening leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever met het toekennen van de bevoegdheid tot heffing van baatbelasting niet in gedachten kan hebben gehad.

Bij het kostenverhaal dient aansluiting te worden gezocht bij het percentage of bedrag van de kosten dat is genoemd in het bekostigingsbesluit. De opbrengst mag hier niet bovenuit stijgen.

Indien de voorzieningen nog niet zijn voltooid, wordt het tarief bepaald aan de hand van de geraamde kosten. De Gemeentewet biedt thans de mogelijkheid een baatbelasting in te voeren voordat de voorzieningen geheel zijn voltooid. Invoering van de belasting geschiedt dan geheel of gedeeltelijk op basis van geraamde kosten.

Bij het bepalen van de hoogte van het tarief dient het gemeentebestuur de nodige zorgvuldigheid te betrachten. De geraamde kosten die worden verhaald mogen de werkelijke kosten niet overschrijden.⁵⁹⁸ Het hof concludeerde dat de geheven belasting op basis van een raming, de werkelijke kosten ontoelaatbaar overschreed. De situatie kan zich voordoen dat voorzieningen zijn gepland, maar uiteindelijk niet worden gerealiseerd. Om te voorkomen dat meer dan 100% van de kosten worden verhaald, kan het tarief worden verlaagd.⁵⁹⁹ Immers, verlaging van het tarief met terugwerkende kracht is niet in strijd met het beginsel van de rechtszekerheid, omdat de wijziging in het voordeel van de belastingplichtige is. Indien blijkt dat de werkelijke kosten meevallen en op een lager bedrag uitkomen is een tussentijdse wijziging – in casu verlaging – van het tarief mogelijk.⁶⁰⁰ Er zijn grenzen verbonden aan het doorvoeren van tariefsverlagingen met terugwerkende kracht. Dit blijkt uit de navolgende hofuitspraak. Bij het opleggen van een aanslag was uitgegaan van een tarief van f 27,60 per vierkante meter. Na een herberekening door de gemeente werd in de procedure het tarief verlaagd naar f 15,48 per vierkante meter. Het hof was van oordeel dat er sprake was van een zodanige wanverhouding tussen het in eerste instantie vastgestelde tarief en het tarief dat na herberekening werd vastgesteld dat de verordening leidde tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing, welke de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid tot het heffen van een baatbelasting niet op het oog kan hebben gehad.⁶⁰¹

Bij het bepalen van de werkelijke kosten dienen eventuele subsidies van derden in mindering te worden gebracht. Indien kosten van voorzieningen worden doorberekend waar-

597 HR 24 april 1985, nr. 22.991, *Belastingblad* 1985, p. 426, met aantekening van Monsma, *BNB* 1985/173, *FED* 1985/384, p. 1311, met aantekening van Snoijink, *V-N* 1985, p. 1329.

598 Hof Den Bosch 18 december 1981, nr. 251/1978, M I, *Belastingblad* 1983, p. 39, met aantekening van Monsma, *BNB* 1982/304.

599 HR 29 juni 1988, nr. 25.228, *BNB* 1988/263, *FED* 1888/567, p. 1803.

600 HR 29 september 1999, nr. 34.439, *Belastingblad* 1999, p. 818, met aantekening van Monsma, *BNB* 1999/424, met noot van Snoijink.

601 Hof Leeuwarden 6 oktober 2000, nr. 825/98-M-I, *Belastingblad* 2001, p. 296, met aantekening van De Bruin, *NIFR* 2000/1617.

door objecten niet zijn gebaat, is de verordening onverbindend.⁶⁰² Tezamen met de gekozen heffingsmaatstaf dient het tarief aan te sluiten bij de eventuele verschillen in baat-trekking. In het te betalen belastingbedrag dient voor de gebate percelen zo veel mogelijk de mate van profijt tot uitdrukking te komen.

In een procedure⁶⁰³ waren objecten die in eigendom van de gemeente en die verondersteld werden met gepleegde voorzieningen waren gebaat en als gebate objecten in de verordening waren aangewezen, uiteindelijk niet in de heffing van baatbelasting betrokken. In de verordening was geen vrijstelling opgenomen voor gebate objecten in eigendom van de gemeente doch deze objecten werden uit praktische overwegingen (rondpompen belastinggeld) buiten de heffing gelaten. Aangezien geen vrijstelling was opgenomen voor deze objecten en ook niet voor de gemeente zelf als belastingplichtige, kon de verordening volgens de Hoge Raad op dit punt niet onverbindend worden geacht. Het buiten de heffing laten van die categorie berustte op een onjuiste uitleg van de verordening dan wel op uitvoeringsbeleid.

De Hoge Raad staat gemeenten toe haar eigendommen buiten de heffing te laten – nadat ze wel als gebate objecten in het bekostigingsbesluit waren aangewezen – maar die objecten moeten voor wat de tariefstelling betreft wel meetellen om te bepalen of het maximale bedrag aan kostenverhaal wordt overschreden. In het Bekostigingsbesluit was zonder voorbehoud een bedrag aan kosten dat voor kostenverhaal via baatbelasting in aanmerking kwam opgenomen. Had de gemeente haar eigendommen wel in de heffing betrokken dan was in dit geval het in het Bekostigingsbesluit opgenomen maximaal te verhalen kostenbedrag overschreden. De Hoge Raad komt de gemeente tegemoet want de tariefstelling is 'in zoverre' onverbindend. Met andere woorden; verlaging van het tarief en geen onverbindende verordening. De Hoge Raad⁶⁰⁴ heeft in een later arrest in algemene zin overwogen dat indien uiteindelijk meer kosten worden verhaald dan in het bekostigingsbesluit zonder voorbehoud is aangegeven dat dit geen onverbindende verordening oplevert, maar dat het tarief evenredig dient te worden verminderd.

De sanctie op overschrijding van dat maximum dient niet verder te gaan dan nodig is om de in het bekostigingsbesluit gelegen waarborg (rechtszekerheid) tot zijn recht te doen komen. Aangezien in de onderhavige procedure het bedrag volgens de Hoge Raad 'zonder voorbehoud' in het bekostigingsbesluit was vastgesteld mocht dit niet worden overschreden. Hoe een dergelijk voorbehoud dient te zijn omschreven wordt door de Hoge Raad niet aangegeven. In art. 222, lid 2, Gemeentewet is bepaald dat met het bekostigingsbesluit de gemeenteraad besluit in welke mate de aan de voorzieningen verbonden lasten met baatbelasting zullen worden verhaald. Een algemeen voorbehoud als 'tenzij de kosten uiteindelijk hoger uitvallen' doet volgens mij afbreuk aan het rechtszekerheidsbeginsel waarvoor het bekostigingsbesluit dient. In de parlementaire behandeling is hieromtrent opgemerkt '(...) dat met het bekostigingsbesluit niet wordt beoogd noch kan worden beoogd zekerheid te geven omtrent het bedrag dat iedere eigenaar in het gebate gebied individueel aan belasting zal moeten betalen. Daarvoor is op het moment dat het bekostigingsbesluit wordt genomen, nog onvoldoende duidelijk hoe hoog de kosten zullen uitvallen.'⁶⁰⁵ Hieruit kan worden afgeleid dat een algemeen voorbehoud geldig kan zijn. Over de rechtsgeldigheid van zo'n algemeen voorbehoud dient de Hoge Raad nog wel expliciet te beslissen.

602 HR 21 maart 1973, nr. 16.951, BNB 1973/112.

603 HR 27 juni 2003, nr. 36909, *Belastingblad* 2003, p. 910, met aantekening van Schep, BNB 2003/298, met noot van Snoijink, *FED* 2003/369, p. 1938, *FED* 2003/402, p. 2162, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1220, met commentaar van Groenewegen.

604 HR 3 oktober 2003, nr. 38.259, *Belastingblad* 2003, p. 1233, met aantekening van De Bruin, BNB 2003/343, *FED* 2003/523, p. 2873, *FED* 2003/593, p. 3195, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1681, met commentaar van Groenewegen, *NTFR* 2003/1794, met commentaar van Groenewegen.

605 Tweede Kamer 1989-1990, 21 437, nr. 9, p. 2.

6.2.7.2 *Tariefdifferentiatie*

Indien voorzieningen gelijke baat opleveren dan is een gelijk bedrag aan baatbelasting passend. Indien niet alle objecten in dezelfde mate baat ondervinden van de getroffen voorzieningen, bestaat de mogelijkheid een tariefdifferentiatie in de verordening op te nemen.⁶⁰⁶ Gegeven het omslagkarakter van de baatbelasting dient wel sprake te zijn van substantiële verschillen in baatwerking tussen de verschillende gebate objecten. Iedere vorm van omslagheffing impliceert immers een zekere ruwheid. Een te grote mate van detaillering past daarbij niet.

Een betere ligging van de onroerende zaak, ingeval een object op korte afstand is gelegen van de getroffen voorzieningen, kan een rechtvaardiging zijn om te worden belast met een hoger tarief. En omgekeerd bij een grotere afstand tussen het object en de voorzieningen, kan een lager tarief worden gehanteerd.⁶⁰⁷

Tariefdifferentiatie biedt ook uitkomst voor de situatie waarin bepaalde onroerende zaken baat ondervinden van alle getroffen voorzieningen en andere objecten alleen profijt hebben van bepaalde voorzieningen. In de regel zullen bij een voorziening als het bouwrijp maken van gronden de onbebouwde kavels meer profijt ondervinden dan de reeds bebouwde kavels. De bebouwde kavels kunnen met een evenredig lager tarief in de heffing worden betrokken dan de onbebouwde kavels, hetgeen zijn weerslag krijgt in de lastenverdeling.⁶⁰⁸

6.2.8 *Tijdstip invoering heffing, belastingtijdvak en heffingssysteem*

Voor de voormalige baatbelasting was geregeld dat tot heffing van de belasting werd besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid of, in geval zij eerder in gebruik zijn genomen, uiterlijk twee jaren nadien. Voor de vervallen bouwgrondbelasting was geregeld dat uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid tot heffing van belasting werd besloten. Het besluiten tot het heffen van belasting moet worden gelezen als het vaststellen van de verordening. Voor de voormalige baatbelasting gold aldus een striktere regeling dan voor de vervallen bouwgrondbelasting.

Met betrekking tot de huidige baatbelasting is de regeling van de vervallen bouwgrondbelasting overgenomen. Uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid wordt tot invoering van de belasting besloten. Dit is een fatale termijn. Na afloop van deze termijn kan de verordening niet meer rechtsgeldig worden vastgesteld. Indien de verordening is vastgesteld na afloop van de termijn, dient de aanslag te worden vernietigd.⁶⁰⁹

Binnen deze termijn dient de verordening te worden vastgesteld en kan niet worden volstaan met een principebesluit.⁶¹⁰ Met het invoeren van een baatbelasting behoeft niet te worden gewacht totdat de voorzieningen zijn voltooid. De gemeenteraad kan ingevolge art. 222, lid 1, Gemeentewet, reeds tijdens het treffen van de voorzieningen een verordening baatbelasting vaststellen.

In de baatbelasting geldt als uitgangspunt dat de belasting ineens wordt geheven. Bij heffing ineens vallen het tijdstip van ingang van de heffing en beëindiging van de heffing in beginsel samen. Het gehele bedrag is ineens verschuldigd. Op verzoek van de belastingplichtige kan de heffing ineens worden omgezet in een jaarlijkse belasting. Over de relatie tussen de aanslagen die zijn opgelegd inzake een heffing ineens en een jaarlijkse heffing

606 Hof Arnhem 29 januari 2002, nr. 00/00626, M III, *Belastingblad* 2002, p. 541.

607 Hof Leeuwarden 25 juni 2004, nr. 2002/01227, M II, *Belastingblad* 2005, p. 199.

608 Een dergelijke verdeling kwam aan de orde in Hof Arnhem 30 juni 1992, nr. 880 471, E I, *Belastingblad* 1992, p. 765, met aantekening van Kruimel.

609 Hof Den Haag 11 februari 1997, nr. 94/2456, E X, *Belastingblad* 1997, p. 379.

610 Hof Arnhem 12 mei 1980, nr. 132/179, V-N 1981, p. 312.

heeft de Hoge Raad het volgende opgemerkt. Indien reeds een aanslag voor het totale belastingbedrag is opgelegd, betekent dit geenszins dat deze aanslag niet kan worden vervangen door een aanslag voor het eerste jaar. De aanslag met betrekking tot de heffing ineens dient in dat geval te worden ingetrokken.⁶¹¹ Tegen elke latere, jaarlijks, opgelegde aanslag staat telkens weer in volle omvang bezwaar en beroep open.⁶¹²

De heffing ineens kan na een verzoek van de belastingplichtige worden geheven in de vorm van een jaarlijkse belasting gedurende een termijn van ten hoogste 30 jaren. Bij omzetting van een heffing ineens in een jaarlijkse heffing wordt het te betalen jaarlijkse belastingbedrag verhoogd met een rentepercentage als gevolg van het renteverlies dat de gemeente lijdt. De heffingsperiode en het rentepercentage moeten in de belastingverordening worden genoemd. De heffingsperiode sluit doorgaans aan bij de levensduur van de getroffen voorzieningen. Het jaarlijks te betalen belastingbedrag bedraagt de annuïteit van de totaal verschuldigde belasting, hetgeen berekend wordt aan de hand van de heffingsperiode en het rentepercentage. Bij een jaarlijkse heffing gedurende ten hoogste 30 jaren is het tijdstip van ingang van de heffing doorgaans 1 januari van een belastingjaar en ligt het tijdstip van beëindiging ten hoogste 30 jaren nadien.

De baatbelasting kan worden geheven bij wege van aanslag, bij wege van voldoening op aangifte of op andere wijze. De wijze van heffing dient in de verordening te worden aangegeven. De baatbelasting wordt doorgaans geheven bij wege van aanslag.

6.2.9 Bekostigingsbesluit

6.2.9.1 Algemeen

Het is een wettelijke verplichting voor de gemeente om vóór het treffen van de voorzieningen een bekostigingsbesluit vast te stellen om aan te geven in welke mate de aan de voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting (eventueel) zullen worden verhaald. Het bekostigingsbesluit bevat tevens een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaken zijn gelegen.

Op het moment dat een bekostigingsbesluit wordt vastgesteld, is het nog niet zeker of ook daadwerkelijk tot heffing van baatbelasting zal worden overgegaan. Het vaststellen van het bekostigingsbesluit is een formele voorwaarde om op een later tijdstip een baatbelasting te kunnen invoeren. Bij het niet of te laat vaststellen van het bekostigingsbesluit – en ook bij een incorrecte publicatie – ontnemt de gemeente zichzelf de mogelijkheid om ter zake van bepaalde voorzieningen baatbelasting te heffen. Bij wijziging van de Gemeentewet is de termijn om een verordening van de voormalige baatbelasting dan wel de vervallen bouwgrondbelasting vast te stellen verlengd van één naar twee jaren.⁶¹³ Verlenging van de termijn werd in verband met de termijn waarbinnen de verordening dient te worden vastgesteld, noodzakelijk geacht. In de praktijk bleek dat de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting bekend stonden als technisch gecompliceerde belastingen, waarbij 'kleine foutjes' tot verstrekende financiële gevolgen konden leiden.

611 HR 6 januari 1988, nr. 24.905, *Belastingblad* 1988, p. 235, met aantekening van Monsma, *BNB* 1988/120, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1988/66, p. 246, *FED* 1988/371, p. 1088, met aantekening van Streppel, HR 8 juli 1997, nr. 31.183, *Belastingblad* 1997, p. 632, met aantekening van Van Leijenhof, *BNB* 1997/293, *FED* 1997/575

612 HR 27 juni 2003, nr. 36.909, *Belastingblad* 2003, p. 910, met aantekening van Schep, *BNB* 2003/298, met noot van Snoijink, *FED* 2003/369, p. 1938, *FED* 2003/402, p. 2162, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1220, met commentaar van Groenewegen

613 Zie wet van 22 mei 1991, *Stb.* 1991, 394, houdende wijziging van diverse wetten in verband met vereenvoudiging van regelgeving en vergroting van gemeentelijke en provinciale beleidsvrijheid. Deze wet is in werking getreden op 26 juli 1991.

Om aan de rechtszekerheid van de belastingplichtige tegemoet te komen, is het bekostigingsbesluit in het leven geroepen.⁶¹⁴ De doelstelling van het bekostigingsbesluit is om te voorkomen dat potentiële belastingplichtigen gedurende lange tijd in de onzekerheid dan wel onwetendheid blijven omtrent de in de toekomst op te leggen aanslagen baatbelasting.⁶¹⁵ Met de verplichting een bekostigingsbesluit vast te stellen, wordt de vermindering van de rechtszekerheid als gevolg van verlenging van de termijn om de verordening vast te stellen van één jaar naar twee jaren, gecompenseerd.

In het bekostigingsbesluit dienen ingevolge art. 222, lid 2, Gemeentewet, in elk geval te worden geregeld de mate waarin de kosten van de voorzieningen worden verhaald en de aanduiding van het gebied, waarin de in de heffing te betrekken onroerende zaken zijn gelegen. Alhoewel het lid 2 van art. 222 dit niet voorschrijft, wordt in het bekostigingsbesluit doorgaans een omschrijving opgenomen van de voorzieningen die zullen worden getroffen. De mate waarin de kosten van de desbetreffende voorzieningen worden verhaald, wordt aangegeven veelal met een percentage van de totale kosten van de voorzieningen of een kostenbedrag dat maximaal zal worden omgeslagen over de gebate objecten. Indien daadwerkelijk wordt overgegaan tot heffing van baatbelasting mag nimmer meer worden geheven dan het percentage of bedrag dat in het bekostigingsbesluit is aangegeven. Anderzijds bestaat voor een gemeente geen belemmering om minder dan het percentage of het vermelde bedrag in rekening te brengen aan de belastingplichtigen.

Bij fouten in het bekostigingsbesluit ontnemt de gemeente in beginsel zichzelf de bevoegdheid om in de toekomst baatbelasting te heffen. Het bekostigingsbesluit dient zoals reeds gesteld de mate van kostenverhaal te bevatten maar het is niet verplicht altijd een raming op te nemen van de totale lasten.⁶¹⁶ Indien van een percentage van verhaal wordt uitgegaan dan dient uiteraard wel het bedrag aan kosten te worden opgenomen aangezien belanghebbenden willen weten waarover dat percentage wordt berekend. Indien sprake is van deelgebieden waar voorzieningen worden gepleegd dan dient volgens de Hoge Raad per deelgebied een afzonderlijk bekostigingsbesluit te worden vastgesteld dan wel dient uit het bekostigingsbesluit te volgen welke kosten gelden per deelgebied.⁶¹⁷ In een later arrest⁶¹⁸ is deze rechtsregel verfijnd en lijkt de Hoge Raad deels op bovengenoemde rechtsregel terug te komen. De Hoge Raad overweegt dat indien in het bekostigingsbesluit een te verhalen vast of maximum bedrag al dan niet per onroerende zaak is opgenomen, dat in het bekostigingsbesluit dan niet tevens hoeft te worden vermeld wat de aan de voorzieningen verbonden lasten voor het (deel)gebied bedragen. De vermelding van een bepaald al dan niet per onroerende zaak te verhalen (maximum)bedrag dient voldoende het rechtszekerheidsbeginsel. Immers, de mate van kostenverhaal wordt in dit kader slechts beperkt tot het bedrag aan kostenverhaal dat in het bekostigingsbesluit is opgenomen (wel minder maar nooit meer). Het extra moeten vermelden van het bedrag aan kosten van de voorzieningen per deelgebied biedt belastingplichtigen niet meer rechtszekerheid en voegt hier volgens de Hoge Raad dus niets toe. Dit ligt uiteraard anders indien de mate van kostenverhaal in het bekostigingsbesluit is aangeduid in de vorm van

614 Zie de bijdrage van J.A.M. van den Brand, A.W. Klaassen en C. Sonneveld, 'Het bekostigingsbesluit bij baat- en bouwgrondbelasting', *Belastingblad* 1991, p. 731 waarin de auteurs zich afvragen of de doelstelling van het bekostigingsbesluit (meer rechtszekerheid) zal worden bereikt.

615 J.P. Kruimel en A.H. Mulder, 'Herziening gemeentelijke belastingen 1995', *Fiscaal Actueel*, 1994, p. 51.

616 HR 18 juni 2004, nr. 38.866, *Belastingblad* 2004, p. 804, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2004/320, met noot van Snoijink, *FED* 2004/352, p. 1819, *FED* 2004/516, p. 2838, met aantekening van Kruimel, *NTFR* 2004/1162.

617 HR 20 december 2002, nr. 38.105, *Belastingblad* 2003, p. 395, met aantekening van Monsma, *BNB* 2003/104, *FED* 2003/32, p. 83, *NTFR* 2003/190.

618 HR 23 september 2005, nr. 39.704, *Belastingblad* 2005, p. 1093, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2006/4, met noot van Snoijink, *NTFR* 2005/1382, met commentaar van Groenewegen.

een percentage van de geraamde kosten. Dan wil een belastingplichtige in het kader van het rechtszekerheidsbeginsel weten waarover dat percentage wordt berekend.

6.2.9.2 Aanduiding gebate gebied

De aanduiding van het gebied kan geschieden door een (tekstuele) omschrijving. De aanwijzing van het gebied zal echter veelal worden aangegeven door middel van (arcering van de gebate objecten op) een bij het besluit behorende kaart. Hierbij dient in aanmerking te worden genomen dat met het treffen van de voorzieningen nog moet worden begonnen zodat een en ander nog niet definitief valt aan te geven.

Bij de parlementaire behandeling⁶¹⁹ heeft de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken met betrekking tot het gebate gebied aangegeven⁶²⁰, het niet nodig te vinden om in het bekostigingsbesluit exact dezelfde aanduiding van het gebate gebied op te nemen als later in de belastingverordening wordt opgenomen.

Later heeft de Hoge Raad⁶²¹ overwogen dat het aanduiden van gebate objecten via het arceren op een bij het bekostigingsbesluit behorende kaart juridisch toelaatbaar is. Dat was overigens niets nieuws. Het arceren van het gebate gebied was volgens belanghebbende echter te ruim gedaan en zou in strijd zijn met het rechtszekerheidsbeginsel. Dit is volgens de Hoge Raad geen probleem omdat op het moment van het vaststellen van het bekostigingsbesluit nog onzekerheid kan bestaan omtrent de vraag welke onroerende zaken uiteindelijk gebaat zullen zijn. Daarom staat het de gemeenten vrij ter vermindering van financiële risico's in het bekostigingsbesluit een ruime aanduiding van het gebate gebied op te nemen. Dit is anders indien de gemeente een zo ruim gebied heeft aangeduid dat zij daarbij niet uitsluitend de vermindering van financiële risico's op het oog kan hebben gehad. Dit laatste is wel nieuw. Het aanduiden van het gebate gebied is zeer belangrijk. Indien een gebaat object op basis daarvan buiten de heffing wordt gelaten leidt dat in beginsel tot een onverbindende verordening. Dit gebrek kan nooit meer worden hersteld.

6.2.9.3 Mate van kostenverhaal

Tijdens de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel Wijziging van diverse wetten in verband met vereenvoudiging van regelgeving en vergroting van gemeentelijke en provinciale beleidsvrijheid⁶²² heeft de staatssecretaris aangegeven dat met het voorgestelde bekostigingsbesluit niet wordt beoogd zekerheid te verschaffen omtrent het bedrag dat iedere genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van een onroerende zaak in het gebate gebied individueel aan belasting zal moeten betalen. Op het moment dat het bekostigingsbesluit wordt genomen is nog onvoldoende duidelijk hoe hoog de kosten uiteindelijk zullen uitvallen.

Ingeval er één bekostigingsbesluit is vastgesteld ten behoeve van een herinrichtingsgebied dat uit deelgebieden bestaat en er per deelgebied een verordening baatbelasting wordt vastgesteld, dan dient het bekostigingsbesluit ten minste aan te geven in welke mate de lasten, verbonden aan de voorzieningen waarop die verordening baatbelasting betrekking heeft, zullen worden verhaald (per deelgebied dus). Door geen afzonderlijk bekostigingsbesluit te nemen voor het onderhavige deelgebied met daarin voldoende specificatie van de kosten van de te treffen voorzieningen en niet duidelijk te maken op welk percentage het kostenverhaal in het deelgebied kan uitkomen, heeft, zo oordeelde de Hoge Raad, de gemeente gehandeld in strijd met de inhoud en strekking van art. 222, lid 2, Gemeentewet. De gemeente heeft nagelaten aan toekomstige belastingplichtigen

619 Van de wet van 22 mei 1991, *Stb.* 394.

620 Tweede Kamer 1989-1990, 21 437, nr. 6, p. 8.

621 HR 8 augustus 2003, nr. 36.769, *Belastingblad* 2003, p. 979, *BNB* 2003/339, met noot van Snoijink, *FED* 2003/561, p. 3042, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1559, met commentaar van Groenewegen.

622 Tweede Kamer 1989-1990, 21 437, nr. 9 (Nota naar aanleiding van eindverslag), p. 2.

binnen het herinrichtingsgebied de door de wetgever beoogde duidelijkheid en rechtszekerheid te verschaffen over het beloop van het van hen te heffen bedrag. Nu aan dit vereiste niet was voldaan, mocht geen baatbelasting worden geheven en was de verordening baatbelasting onverbindend.⁶²³

Indien in het bekostigingsbesluit alleen wordt aangegeven voor welk bedrag aan baatbelasting elke rechthebbende van een gebate onroerende zaak zal worden aangeslagen, blijkt hieruit niet de mate waarin op elke rechthebbende van een in dit deelgebied gelegen gebate onroerende zaak de kosten van de voorzieningen zullen worden verhaald. Daartoe dienen in het bekostigingsbesluit de geraamde kosten per deelgebied te worden vermeld.⁶²⁴ Hieruit valt op te maken dat ingeval de voorzieningen, zoals bijvoorbeeld de aanleg van een riolering, in deelgebieden worden aangelegd per deelgebied een bekostigingsbesluit dient te worden vastgesteld waarin de mate van het kostenverhaal wordt aangegeven. Evenmin blijkt de mate van het kostenverhaal indien alleen het maximale te verhalen bedrag in het bekostigingsbesluit wordt vermeld.⁶²⁵

De Hoge Raad⁶²⁶ heeft ter zake van objecten die in eigendom waren van de gemeente en die veronderstellenderwijs waren gebaat met gepleegde voorzieningen, overwogen dat deze niet verplicht in de baatbelasting hoefden te worden betrokken. Het was vaste jurisprudentie dat alle met voorzieningen gebate objecten in het bekostigingsbesluit moesten zijn aangemerkt en in de baatbelasting moesten worden betrokken, op (desastreuze) straffe van een onverbindende verordening. Niet duidelijk was of objecten in eigendom van de gemeente niet in het bekostigingsbesluit als gebate objecten waren aangeduid. Dit blijkt niet duidelijk uit de procedure. In de verordening was geen vrijstelling opgenomen voor gebate objecten in eigendom van de gemeente en dus leek de verordening baatbelasting op het punt van het aanduiden/belastingplicht van gebate objecten feitelijk verder te gaan dan met het bekostigingsbesluit werd gedaan. Deze objecten werden uit praktische overwegingen (rondpompen belastinggeld) buiten de heffing gelaten. Aangezien geen vrijstelling was opgenomen voor deze objecten en ook niet voor de gemeente zelf als belastingplichtige, kon de verordening volgens de Hoge Raad op dit punt niet onverbindend worden geacht. Het buiten de heffing laten van die categorie berustte op een onjuiste uitleg van de verordening dan wel op uitvoeringsbeleid doch leek wel in overeenstemming met het bekostigingsbesluit. Over het eventuele verschil tussen het bekostigingsbesluit en de verordening op dit punt heeft de Hoge Raad zich niet uitgelaten.

De Hoge Raad staat gemeenten dus toe haar eigendommen buiten de heffing te laten maar die objecten moeten voor wat de tariefstelling betreft wel meetellen om te bepalen of het maximale bedrag aan kostenverhaal wordt overschreden. Had de gemeente haar eigendommen wel in de heffing betrokken dan was in dit geval het maximaal te verhalen kostenbedrag overschreden. De Hoge Raad komt de gemeente tegemoet want de tariefstelling is 'in zoverre' onverbindend. Met andere woorden; verlaging van het tarief en geen onverbindende verordening.

623 HR 25 oktober 2000, nr. 34.290, *Belastingblad* 2001, p. 208, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/17, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2000/591, p. 2587, *NTFR* 2000/853, *NTFR* 2000/1677, met commentaar van De Graaf.

624 HR 20 september 2002, nr. 37.461, *Belastingblad* 2003, p. 13, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2002/369, met noot van Snoijink, *FED* 2002/555, p. 2346, *NTFR* 2002/1428, met commentaar van De Graaf. Zie tevens HR 20 december 2002, nr. 38.105, *Belastingblad* 2003, p. 395, met aantekening van Monsma, *BNB* 2003/104, *FED* 2003/32, p. 83, *NTFR* 2003/190.

625 Hof Arnhem 7 oktober 2004, nr. 2003/00744, E X, *Belastingblad* 2005, p. 15, *NTFR* 2004/1676.

626 HR 27 juni 2003, nr. 36.909, *Belastingblad* 2003, p. 910, met aantekening van Schep, *BNB* 2003/298, met noot van Snoijink, *FED* 2003/369, p. 1938, *FED* 2003/402, p. 2162, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1220, met commentaar van Groenewegen.

6.2.9.4 Publicatie

Het bekostigingsbesluit dient bekend te worden gemaakt overeenkomstig art. 139 Gemeentewet. In deze bepaling is geregeld dat het bekostigingsbesluit bekend dient te worden gemaakt door plaatsing in het gemeenteblad, dan wel, bij gebreke daarvan, door opneming in een andere door de gemeente algemeen verkrijgbaar gestelde uitgave. Algemeen verkrijgbaar, dat wil zeggen in het algemeen voor het nemen van inzage en het verkrijgen van een exemplaar of een afschrift die voor burgers beschikbaar zijn. Indien de gemeente de publicatie niet aannemelijk kan maken, mist de verordening verbindende kracht.⁶²⁷

Het bekendmakingvereiste van art. 139 Gemeentewet strekt zich mede uit tot de bekendmaking van de plaats van de kosteloze inzage van het desbetreffende besluit en de bekendmaking van de mogelijkheid van het verkrijgen van een afschrift van het desbetreffende besluit.⁶²⁸

Bekostigingsbesluiten die in het verleden zijn vastgesteld voor de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting kunnen na inwerkingtreding van de Wet materiële belastingbepalingen gelden voor de huidige baatbelasting.⁶²⁹ Wel dienen deze besluiten te worden gepubliceerd in het gemeenteblad of een soortgelijke uitgave.

6.2.10 Andere wijzen van kostenverhaal

In art. 222, lid 1, Gemeentewet is geregeld dat indien de aan de voorzieningen verbonden lasten ter zake van een onroerende zaak krachtens overeenkomst zijn of worden voldaan, baatbelasting ter zake van die onroerende zaak niet wordt geheven. Dit betekent niet dat de gemeente verplicht is om met de betrokken eigenaren te onderhandelen over het mogelijk aangaan van een overeenkomst.⁶³⁰ De gemeente kan de kosten die gebaseerd zijn op art. 42 Wet op de ruimtelijke ordening, via een privaatrechtelijke overeenkomst, veelal een zogenoemde exploitatieovereenkomst die is gebaseerd op de exploitatieverordening, verhalen.

Tussen het kostenverhaal via een baatbelasting en een exploitatieovereenkomst mogen geen onaanvaardbare verschillen bestaan als er sprake is van een gelijk profijt van de getroffen voorzieningen.⁶³¹ In dit arrest besliste de Hoge Raad dat als er sprake is van gelijk profijt van de getroffen voorzieningen, geen onaanvaardbare verschillen mogen zijn tussen het kostenverhaal door middel van een baatbelasting of een exploitatieovereenkomst. Dit was ook aan de orde in de situatie dat de gemeente een eenmalige vermindering van de exploitatiebijdrage verleende die gelijk was aan 51,2% van de verschuldigde bijdrage. De Hoge Raad overwoog dat het verschil tussen de ingevolge de exploitatieovereenkomsten verschuldigde nettobijdrage en de ingevolge de verordening verschuldigde baatbelasting onaanvaardbaar groot was, terwijl daarbij toch sprake was van vergelijkbare – door de voorzieningen in dezelfde mate gebate – onroerende zaken, waardoor het in de verordening vermelde tarief niet in overeenstemming was met het voorschrift van art. 222 Gemeentewet.⁶³²

Indien op basis van een exploitatieovereenkomst kostenverhaal plaatsvindt, betekent dit dat voor de desbetreffende objecten geen kosten meer kunnen worden verhaald via de

627 Hof Den Haag 20 maart 2002, nr. BK-01/00947, M-3, *Belastingblad* 2002, p. 938, met aantekening van De Bruin, *FED* 2002/465, p. 1760.

628 Hof Amsterdam 13 januari 2000, nr. P98/2793-M-4, *Belastingblad* 2000, p. 205, *NTFR* 2000/174.

629 Art. XVII Invoeringswet van de Wet materiële belastingbepalingen Gemeentewet, *Stb.* 1994, 420.

630 HR 12 mei 1999, nr. 33.730, *Belastingblad* 1999, p. 563, met aantekening van Borghols, *BNB* 1999/314, met noot van Snoijink, *FED* 1999/351, p. 1483.

631 HR 3 mei 1978, nr. 18.776, *BNB* 1978/142.

632 HR 25 juni 2004, nr. 38.235, *Belastingblad* 2004, p. 883, *BNB* 2004/321.

baatbelasting voor dat gedeelte dat bij overeenkomst is betaald. Voor de overige (gebate) objecten die in de baatbelasting worden betrokken kan wel volledig kostenverhaal plaatsvinden.

De exploitatieovereenkomst is gebaseerd op de exploitatieverordening die de raad van een gemeente vaststelt en vindt zijn rechtsbasis in art. 42 Wet op de ruimtelijke ordening. De exploitatieovereenkomst bevat regels op basis waarvan een exploitatieovereenkomst kan worden gesloten. Het niet naleven van deze regels uit de exploitatieverordening kan leiden tot verstrekende financiële gevolgen voor gemeenten. Dit blijkt uit het zogenoemde 'Uden-arrest'.⁶³³ In deze procedure werd door belanghebbende, een koper van een bouwkaavel, gesteld dat de overeenkomst niet rechtsgeldig was, aangezien deze niet voldeed aan de eisen die daartoe in de gemeentelijke exploitatieverordening waren opgenomen. De Hoge Raad stelde belanghebbende in het gelijk en concludeerde dat, indien in een exploitatieovereenkomst de bepalingen van de exploitatieverordening niet in acht worden genomen dit tot gevolg heeft dat de gemeente haar aanspraak op een financiële bijdrage niet geldend kan maken.⁶³⁴ Dan blijft slechts de weg van de baatbelasting over indien daarvoor tijdig de nodige besluiten zijn genomen.

Naast de exploitatieovereenkomst bestaat voor gemeenten de mogelijkheid de kosten van de voorzieningen te verhalen door middel van grondverwerving, -ontwikkeling en -uitgifte. Dit wordt ook wel aangeduid als actieve grondpolitiek. De gemeente is eigenaar van de grond, ontwikkelt deze en verkoopt deze aan derden. Beoogd wordt om de kosten van de voorzieningen te verdisconteren in de verkoopprijs (uitgifteprijs). De actieve grondpolitiek vindt alleen toepassing wanneer de gemeente eigenaar is of kan worden van de gronden.

Voor zover de gemeente eigenaar is van gronden, is de gemeente afhankelijk van de marktwerking van vraag en aanbod of de totale kosten van de voorzieningen kunnen worden verdisconteerd in de gronduitgifteprijs. Het is uiteindelijk de marktwerking die de grondprijs zal bepalen. Bij de toepassing van de actieve grondpolitiek is het dus mogelijk dat uiteindelijk niet alle kosten worden verhaald.

De beperking van de actieve grondpolitiek in samenhang met de vereisten waaraan de exploitatieovereenkomst overeenkomstig de jurisprudentie dient te voldoen, geven aan dat de baatbelasting belangrijk is als vangnet ter verzekering van het kostenverhaal van getroffen voorzieningen.⁶³⁵

6.2.11 Overgangsrecht

Alhoewel in de Wet materiële belastingbepalingen per 1 januari 1995 de huidige baatbelasting is geïntroduceerd, betekent dit geenszins dat de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting hun betekenis hebben verloren. De belastingtijdvakken van de jaarlijkse belasting die waren opgenomen in de desbetreffende verordeningen blijven ook na de inwerkingtreding van de Wet materiële belastingbepalingen gelden.⁶³⁶

Daar de baatbelasting kan worden geheven over een periode van maximaal 30 jaren, kan tot het jaar 2025⁶³⁷ de voormalige baatbelasting worden geheven. Dit vindt eveneens toe-

633 HR 16 februari 1996, nr. 15.933, RvdW 1996/61.

634 Brand, J.A.M. van den, 'Verhaal van exploitatiekosten via overeenkomst', *Vastgoedrecht* 1996, p. 88. Zie tevens Brand, J.A.M. van den, 'Grondbeleid en grondexploitatie/onteigening', *Vastgoedrecht* 1998, p. 13.

635 F.J.H.L. Makkinga en G.I. Sheer Mahomed, 'De baatbelasting nieuwe stijl: beter dan vroeger, maar blijft lastig als instrument voor grondexploitatie', *Vastgoedrecht* 1996, p. 115.

636 Art. XV, lid 3 en 4, Invoeringswet van de Wet materiële belastingbepalingen, *Stb.* 1994, 420.

637 Op grond van art. XV, lid 1, Invoeringswet van de wet materiële belastingbepalingen is het mogelijk tot het jaar 2027 baatbelasting oude stijl te heffen.

passing voor de vervallen bouwgrondbelasting waarvoor de belastingplichtige heeft verzocht om omzetting van een heffing ineens in een jaarlijkse heffing. In het overgangsrecht is uitdrukkelijk bepaald dat tot en met de belastingjaren 1993 op de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting die worden geheven op basis van art. 273a of art. 274 gemeentewet (oud), de bepalingen van de gemeentewet (oud) van toepassing blijven.⁶³⁸ Voor het belastingjaar 1994 is voor de voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting, gebaseerd op art. 221 respectievelijk art. 222 Gemeentewet, in het overgangsrecht een soortgelijke regeling opgenomen. De voor dat jaar (1994) geldende wettelijke voorschriften blijven van toepassing op de verordeningen voormalige baatbelasting en de vervallen bouwgrondbelasting.⁶³⁹ Het is zelfs mogelijk dat heffing van belastingen thans nog plaatsvindt op grond van art. 281 gemeentewet (oud). De verordeningen waarop de belastingen zijn gebaseerd, vervallen eerst bij het verstrijken van de termijn die daarvoor in de desbetreffende belastingverordening is gesteld.⁶⁴⁰ Ook de wettelijke voorschriften die golden vóór de inwerkingtreding van de wet van 24 december 1970 blijven op deze belastingen van toepassing.⁶⁴¹

Voor de bekostigingsbesluiten die nog zijn gebaseerd op de voormalige baatbelasting of de vervallen bouwgrondbelasting⁶⁴² geldt dat deze worden aangemerkt als zijnde een bekostigingsbesluit in de zin van art. 222, lid 2, Gemeentewet. Voor de verordeningen inzake de voormalige baatbelasting of de vervallen bouwgrondbelasting die zijn vastgesteld vóór de wettelijke verplichting om een bekostigingsbesluit⁶⁴³ vast te stellen, is heffing van deze belastingen mogelijk zonder dat de raad een bekostigingsbesluit vaststelt.⁶⁴⁴

Voor de baatbelasting nieuwe stijl is het derhalve niet van belang of een bekostigingsbesluit is vastgesteld voor de heffing van een baatbelasting oude stijl of een bouwgrondbelasting. Wel dient het gemeentebestuur de bekostigingsbesluiten die in 1994 zijn vastgesteld overeenkomstig de wijze zoals is aangegeven in art. 139 Gemeentewet bekend te maken.

6.2.12 Kostenverhaal grondexploitatie

6.2.12.1 Aanleiding

Op 16 augustus 2007 is de Wet tot wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie in het Staatsblad verschenen.⁶⁴⁵ De wetswijziging bevat een regeling voor kostenverhaal en verevening bij particuliere locatieontwikkeling en de mogelijkheid om bepaalde locatie-eisen te stellen. Deze regeling is tevens van invloed op de reikwijdte van de baatbelasting.

Aanleiding van deze wetswijziging was dat sinds eind jaren tachtig steeds meer gronden werden verworven door particuliere projectontwikkelaars. Dat leidde tot problemen met betrekking tot het kostenverhaal en de regie. Bij private locatieontwikkeling zijn de ontwikkelaar en de gemeente van elkaar afhankelijk. De eerste heeft het recht van ontwikkeling en de tweede regelt grofweg het bestemmingsplan. Gemeenten maken daarnaast kosten bij de ontwikkeling en het bouwrijp maken van bouwlocaties en willen die kosten

638 Art. XVIII, lid 2, Invoeringswet van de wet materiële belastingbepalingen, *Stb.* 1994, 420.

639 Art. XVIII, lid 1, Invoeringswet van de wet materiële belastingbepalingen, *Stb.* 1994, 420.

640 Art. XV, lid 5, Invoeringswet van de wet materiële belastingbepalingen, *Stb.* 1994, 420.

641 Art. XVI, lid 2, Invoeringswet van de wet materiële belastingbepalingen, *Stb.* 1994, 420.

642 In dit verband wordt onder baatbelasting verstaan, de belasting die wordt geheven op grond van art. 273a, lid 4, Gemeentewet en art. 221, lid 4, Gemeentewet. Bij de bouwgrondbelasting wordt bedoeld op art. 274, lid 4, Gemeentewet en art. 222, lid 4, Gemeentewet.

643 Wet van 22 mei 1991, *Stb.* 1991, 394.

644 Hof Den Haag 5 maart 2003, nr. 02/01084, E II, *Belastingblad* 2003, p. 1094, *NTFR* 2003/819.

645 Wet van 24 mei 2007 tot wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, *Stb.* 2007, 271. De regeling is per 1 juli 2008 in werking getreden, *Stb.* 2008, 227.

op die particuliere grondeigenaren verhalen. Dat lukt niet altijd of in onvoldoende mate aangezien het onderhavige publiekrechtelijke kostenverhaal een gesloten stelsel is (kosten verwerken in gronduitgifteprijs dan wel verhaal via baatbelasting en of exploitatieovereenkomsten).⁶⁴⁶ Indien de kosten in de gronduitgifteprijs worden verwerkt zijn er op dit punt geen wezenlijke problemen. De exploitatieovereenkomst⁶⁴⁷ en de baatbelasting schieten wel op een aantal punten tekort. Met de baatbelasting kan maar een deel van de kosten worden verhaald. De opstellers hanteren een vuistregel dat ongeveer 60% van de kosten met baatbelasting kunnen worden verhaald. Het is de vraag hoe zich dat verhoudt met de in het onderdeel 'baatbelasting' hierboven beschreven in de jurisprudentie geïntroduceerde rechtsregel. De exploitatieovereenkomst leidt in de praktijk vaak tot langdurige onderhandelingen en het is niet altijd duidelijk welke kosten verhaald kunnen worden. Eén en ander leidt volgens de opstellers tot zogenoemd 'free-ridergedrag'.

Daarnaast bestaan er onvoldoende mogelijkheden tot verevening van kosten met als gevolg dat onrendabele deelprojecten niet of minder worden gerealiseerd. In het kader van dit laatste bestaat niet de mogelijkheid tot het stellen van locatie-eisen; bijvoorbeeld de eis van het bouwen van woningen in een bepaald segment. Vervolgens mogen tussen kostenverhaal via baatbelasting of via exploitatieovereenkomst geen onaanvaardbare verschillen bestaan bij gelijk profijt van voorzieningen.⁶⁴⁸ Een beperking van kostenverhaal van de één werkt dan door naar de ander.

Nadat in 1998 de introductie van de grondexploitatieheffing – na een negatief advies van de Raad van State – niet als wetsvoorstel de Tweede Kamer is aangeboden, beoogt de onderhavige wetwijziging hierin te voorzien. Het uiteindelijk niet-ingediende voorstel hield in dat gemeenten een grondexploitatieheffing konden introduceren om het kostenverhaal af te kunnen dwingen bij onwillige eigenaren als de exploitatieovereenkomst niet tot stand kwam (stok achter de deur). De Raad van State heeft negatief geadviseerd aangezien het naast elkaar bestaan van privaat- en publiekrechtelijk verhaal de regeling gecompliceerd en ondoorzichtig maakt voor degenen die bij de regeling worden betrokken, met name op het punt van de rechtsbescherming.

6.2.12.2 Inhoud wetwijziging

Inzake de kosten van het in exploitatie brengen van gronden wordt in de Wet ruimtelijke ordening een plicht voor gemeenten opgenomen om daarvoor een bijdrage van de exploitant te vorderen. Er is gekozen voor een regeling die uitgaat van het bestaande vrijwillige spoor van kostenverhaal en het stellen van locatie-eisen.⁶⁴⁹ De nieuwe regeling moest een basis bieden voor privaatrechtelijke overeenkomsten tussen gemeenten en ontwikkelaars en daarnaast een publiekrechtelijke voorziening bieden voor situaties waar het vrijwillige spoor niet tot het gewenste resultaat leidt. De nieuwe regeling fungeert als een publiekrechtelijke stok achter de deur net als de baatbelasting dat kan doen. Vrijwillige samenwerking bij het voorgestelde gemengde privaat/publieke stelsel blijft volgens de opstellers dus voorop staan.⁶⁵⁰

⁶⁴⁶ HR 2 mei 2003, nr. C02/209HR, BR 2003, p. 611.

⁶⁴⁷ Gebaseerd op art. 42 Wet op de ruimtelijke ordening.

⁶⁴⁸ Laatstelijk HR 25 juni 2004, nr. 38.235, *Belastingblad* 2004, p. 883, met aantekening van De Bruin, BNB 2004/321, met noot van Snoijink, *FED* 2004/370, p. 1886, *FED* 2004/431, p. 2195, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2004/991, met commentaar van Van der Burg.

⁶⁴⁹ Overigens kan de exploitant onder omstandigheden ook een bijdrage van de gemeente vorderen indien de in een exploitatieplan geraamde grondexploitatiekosten van voorzieningen op een bepaald perceel de opbrengsten zullen overtreffen. Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 44.

⁶⁵⁰ Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 2.

Via de publiekrechtelijke stok achter de deur kunnen locatie-eisen⁶⁵¹ worden gesteld en dan moeten de te verhalen kosten door de gemeente worden vastgelegd in een exploitatieplan. Dit plan bevat de exploitatieopzet en de toerekening van de kosten aan de verschillende uitgiftecategorieën (typen objecten). Bij algemene maatregel van bestuur wordt in een kostensoortenlijst de kostenposten limitatief vastgelegd, waarvan in een bijlage bij de Memorie van Toelichting een voorlopige lijst is opgenomen. Het daadwerkelijke kostenverhaal vindt vervolgens plaats bij de bouwvergunning waardoor de exploitatiebijdrage pas betaald hoeft te worden op het moment dat de gronden daadwerkelijk worden ontwikkeld en dat duidelijk is welke kosten toegerekend worden aan de exploitatieopzet. Deze opzet voorkomt ook free-ridergedrag.

Vanwege de rechtszekerheid is gekozen voor een algemene verplichte regeling (exploitatieplan en kostenverhaal bij de bouwvergunning) met een vrijstelling indien kostenverhaal anderszins is verzekerd.⁶⁵² In dat laatste geval hoeft het exploitatieplan niet te worden opgesteld. Wat dat 'anderszins verzekerd' is wordt door de opstellers niet aangegeven maar ik mag aannemen dat moet zijn afgerekend voor met het project wordt gestart. Hoe moet worden omgegaan in de situatie dat van meerdere exploitanten sprake is en de bijdrage van één wel 'anderszins is verzekerd' en van de ander niet, wordt door de opstellers niet aangegeven. Het lijkt erop dat de betaalwillige exploitant in dat geval indirect toch in de publiekrechtelijke regeling wordt betrokken, aangezien de regeling van de 'anderszins verzekerde bijdrage' niet afwijkend mag zijn van de publiekrechtelijke bijdrage.

Indien de daadwerkelijke kosten achteraf meevallen zal de gemeente die moeten terugbetalen aan degenen die hebben bijgedragen. Die nacalculatie geldt niet bij tegenvallers.⁶⁵³

6.2.12.3 Gevolgen baatbelasting

De opstellers⁶⁵⁴ hebben overwogen of een aanpassing van de baatbelasting reeds afdoende kon zijn. De baatbelasting had kunnen worden uitgebreid met kostenverhaal van openbare voorzieningen die door particuliere eigenaren worden aangelegd, differentiatie naar uitgifteprijs en inbrengwaarden, uitbreiding van de verhaalbare kosten met kosten van bovenwijkse voorzieningen, planschade en plankosten, en het buiten beschouwing kunnen laten van bestaande bebouwing. Dit staat volgens de opstellers echter op gespannen voet met de wijze waarop de huidige baatbelasting zich inmiddels heeft ontwikkeld en op welke situaties de baatbelasting wordt gehanteerd. Een dergelijke wijziging is dusdanig dat in feite een nieuw instrument wordt geïntroduceerd onder een oude naam en met name ook dat de baatbelasting zich niet leent voor het regelen van binnenplanse verevening en het stellen van kwalitatieve locatie-eisen. Om die reden is niet voor wijziging van de baatbelasting gekozen.

De nieuwe exclusieve regeling in de Wet ruimtelijke ordening ziet slechts op situaties van bouw en voor die situaties kan de baatbelasting niet (meer) worden gebruikt. Voor overige situaties blijft de baatbelasting – al dan niet als stok achter de deur – als instrument voor kostenverhaal beschikbaar. De reikwijdte van de baatbelasting wordt dus minder ten gunste van de nieuwe regeling. Indien een particuliere eigenaar geen bouwvergunning nodig heeft en de gemeente voorzieningen treft waarmee onroerende zaken zijn gebaat, blijft baatbelasting als instrument van publiekrechtelijk kostenverhaal in beeld. Hierbij kan vol-

651 Die zien op woningbouwcategorieën, het bouwrijp maken, nutsvoorzieningen en de inrichting van de openbare ruimte.

652 Wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 2.

653 Wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 43.

654 Wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 10.

gens de opstellers⁶⁵⁵ in dit kader worden gedacht aan de aanleg van parkeerplaatsen of de herinrichting van een winkelstraat alsmede de aanleg van riolering in het buitengebied.

Om dubbel kostenverhaal en doorkruising van het vergunningstelsel te voorkomen zal volgens de opstellers in de Gemeentewet moeten worden bepaald dat in een exploitatiegebied kosten, welke verhaald zijn of behoren te worden verhaald, met toepassing van een bouwvergunning niet mogen worden verhaald via de baatbelasting. Indien een bijdrage privaatrechtelijk wordt verkregen staat dat ingevolge art. 222 Gemeentewet, heffing van baatbelasting in de weg. Indien (aanvullend) publiekrechtelijk een bijdrage op basis van de Wet ruimtelijke ordening wordt verkregen dan kan dat hoogstens op de aan de voorzieningen verbonden lasten in mindering worden gebracht (bijvoorbeeld subsidies). Dit staat dan los van de bevoegdheid tot het heffen van baatbelasting al ligt dat uiteraard niet voor de hand.

6.2.13 Aanpalende ontwikkelingen publiekrechtelijk kostenverhaal

6.2.13.1 *Planschadevergoedingsovereenkomsten*

In de Wet ruimtelijke ordening is in art. 49 een mogelijkheid voor gemeenten opgenomen om met een verzoeker van een wijziging van het bestemmingsplan ten behoeve van de verwezenlijking van een project een planschadevergoedingsovereenkomst te sluiten. Dit is een rechtstreeks gevolg van het zogenoemde Nunspeet-arrest.⁶⁵⁶ In dat arrest overwoog de Hoge Raad dat een beding in een overeenkomst in ruil voor de medewerking van de gemeente aan wijziging van het bestemmingsplan, waarbij de eventuele aansprakelijkheid voor planschadevergoedingen van de gemeente wordt overgenomen, niet rechtsgeldig is vanwege het gesloten stelsel van kostenverhaal. Voor exploitatiekosten die gemeenten maakten op het gebied van de ruimtelijke ordening voorziet de wet gedeeltelijk in een mogelijkheid tot verhaal.

Daarnaast bestond volgens de opstellers de mogelijkheid deze kosten te verdisconteren in de gronduitgifteprijs als de gemeente eigenaar van de grond is, via het sluiten van een exploitatieovereenkomst of via het heffen van baatbelasting en bepaalde andere kosten via het heffen van leges. De Hoge Raad gaat uit van een gesloten stelsel van verhaalsmogelijkheden inzake exploitatie- en plankosten. Het sluiten van dergelijke overeenkomsten is een onaanvaardbare doorkruising van het publiekrechtelijke stelsel van de Wet op de ruimtelijke ordening. Het feit dat kostenverhaal langs publiekrechtelijke weg is uitgesloten is volgens de Hoge Raad een belangrijke aanwijzing dat verhaal langs privaatrechtelijke weg ook is uitgesloten. Een rechtsbasis is volgens de Hoge Raad vereist. Dergelijke overeenkomsten werden met name aangegaan indien:⁶⁵⁷

- het initiatief voor een bestemmingsplanwijziging of vrijstelling bij een ander dan de gemeente lag;
- indien de private belangen groter werden geoordeeld dan de algemene belangen die met de medewerking aan de planologische wijziging waren gediend;
- de schadeplichtige op een evenwichtige wijze werd betrokken bij de beoordeling van de potentiële schadeclaims in de bestuurlijke fase van de totstandkoming van het desbetreffende bestemmingsplan of van de wijziging daarvan.

Deze uitspraak had ingrijpende gevolgen want het ligt dan voor de hand dat gemeenten gaan weigeren om planologische medewerking te verlenen aan bouwactiviteiten omdat geen kostenverhaal van planschade kon worden overeenkomen.

⁶⁵⁵ Wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 30.

⁶⁵⁶ HR 2 mei 2003, nr. C02/209HR, BR 2003, p. 583.

⁶⁵⁷ Wijziging van de Wet op de Ruimtelijke Ordening (planschadevergoedingsafspraken en -overeenkomsten), Tweede Kamer 2003-2004, 29 490, nr. 3, p. 2.

Het nieuwe art. 49a⁶⁵⁸ geeft gemeenten de bevoegdheid om met een verzoeker tot wijziging van het bestemmingsplan een zogenoemde planschadevergoedings-overeenkomst te sluiten. Uitgangspunt is de afwenteling van de gemeentelijke planschadevergoedingsverplichting indien een planherziening in overwegende mate een particulier belang dient. Gehele of gedeeltelijke afwenteling wordt dan redelijk geacht. Het gaat dan wel om de zogenoemde (netto)schade die uitgaat boven het maatschappelijke risico dat burgers behoren te dragen (redelijkerwijs niet hoeven te dragen). Welk risico dat redelijkerwijs dient te zijn moet in de jurisprudentie worden uitgekristalliseerd. Indien de wijziging van het bestemmingsplan ook het algemene belang dient dan moet in de overeenkomst een afspraak tot verdeling van de planschadekosten worden gemaakt. Het is dan overigens niet de bedoeling dat dan alle kosten voor rekening van de verzoeker komen. In het kader van de rechtsbescherming wordt de verzoeker als belanghebbende in de procedure bij het vaststellen van de planschade aangemerkt en kunnen in de overeenkomst hieromtrent procedurele (inschakelen deskundigen, arbiters, en dergelijke) afspraken worden opgenomen. De verzoeker is hierdoor rechtstreeks betrokken bij de procedure tot vaststelling van de planschadevergoeding. De kosten van planschade kunnen eveneens als kostenpost worden opgenomen in nieuwe regeling⁶⁵⁹ (in paragraaf 6.2.12 behandeld) inzake kostenverhaal bij grondexploitatie. In de bijlage bij de wet⁶⁶⁰ zijn deze als in aanmerking komende kosten in de limitatieve kostenlijst opgenomen.

6.2.13.2 *Genotsrechten planschadeverzoeken en bestemmingsplan (leges)*

Leges planschadeverzoeken

Er kunnen op basis van art. 229, lid 1, onderdeel b, Gemeentewet, leges worden geheven ter zake van door of vanwege het gemeentebestuur verrichte diensten (kostenverhaal; zie paragraaf 6.3 hierna). Het moet daarbij gaan om werkzaamheden die liggen buiten het gebied van de publieke taakuitoefening en rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang⁶⁶¹; bijvoorbeeld verstrekken paspoort of verlenen vergunning.

Ter zake van het in behandeling nemen van een verzoek op basis van art. 49 Wet op de ruimtelijke ordening tot toekenning van planschade, werden vaak leges geheven. Het was de vraag of legesheffing in dat geval aan bovengenoemd criterium voldeed. De toekenning van planschadevergoeding dient een individueel belang maar het onderzoeken of planschadevergoeding moet worden toegekend is een wettelijke plicht van gemeenten en kan dus als een activiteit worden opgevat die in het kader van het algemene belang wordt gedaan. Vaak werden leges (met veelal relatief hoge tarieven) geheven om het indienen van dergelijke verzoeken te ontmoedigen. Het was de vraag of dit geen oneigenlijk doel van rechtenheffing was. Daarnaast was in veel verordeningen een bepaling opgenomen dat indien tot planschadevergoeding werd overgegaan dat de leges werden gerestitueerd (in feite een statiegeldregeling). Dit staat haaks op het beginsel dat aan leges ten grondslag ligt; namelijk kostenverhaal. Bij kostenverhaal is in beginsel geen plaats voor restitutie.

658 Wet van 8 juni 2005 tot wijziging van de Wet op de Ruimtelijke Ordening (verjaring van en heffing bij planschadevergoedingsaanspraken, alsmede planschade-vergoedingsovereenkomsten), *Stb.* 2005, 305.

659 Wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 2.

660 Wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 53, Bijlage 3.

661 HR 7 mei 1997, nr. 31.845, *Belastingblad* 1997, p. 586, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1997/208, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1997/374, p. 1349.

Er waren op dit punt twee tegenstrijdige hofuitspraken.⁶⁶² De Hoge Raad⁶⁶³ overweegt in cassatie dat de beoordeling van een planschadeverzoek een individualiseerbaar belang van de aanvrager betreft maar dat belang is volgens de Hoge Raad niet overheersend. Voorop staat dat de aanleiding om planschadevergoeding toe te kennen zijn grond vindt in een wijziging van het bestemmingsplan en dat die wijziging wordt gedaan in het kader van het algemene belang, namelijk ruimtelijke ordening, en dat hierdoor iemand schade leidt als rechtstreeks gevolg vanwege publieke taakuitoefening. De mogelijke gevolgen daarvan, waaronder ook het ontstaan van planschade, moet in de afweging zijn betrokken. Om die reden dienen de werkzaamheden rechtstreeks en vooral om het publieke belang. Aldus mochten er geen leges worden geheven.

In het verlengde van bovenstaand arrest inzake legesheffing is – in samenhang met de in de vorige paragraaf behandelde regeling inzake planschadevergoedingsovereenkomsten – de Wet op de ruimtelijke ordening gewijzigd.⁶⁶⁴ Hierin is geregeld dat van de verzoeker van planschadevergoeding door de gemeente een ‘recht’ wordt geheven van € 300. In de gemeentelijke verordening kan dit bedrag – als gevolg van een amendement⁶⁶⁵ – worden verhoogd tot € 500 of verlaagd tot € 100. Betaling moet plaatsvinden binnen vier weken. Indien daaraan niet is voldaan dan volgt op het planschadeverzoek niet-ontvankelijkheidsverklaring. Onduidelijk is of daarna een dergelijk verzoek opnieuw kan worden ingediend. De term ‘niet-ontvankelijkheidsverklaring’ suggereert van niet. Indien geheel of gedeeltelijk positief op de aanvraag wordt beslist dan dient het betaalde bedrag te worden terugbetaald. Er wordt in de wettekst gesproken van een ‘recht’ hetgeen griffierecht kan betekenen of genotsrecht (waaronder de leges vallen). In de kamerstukken wordt wisselend gesproken van griffierecht en recht. Het lijkt erop dat sprake is van griffierecht en niet van een genotsrecht mede ook vanwege de niet-ontvankelijkheidsverklaring. Dat kan immers bij genotsrechten niet voorkomen. Om die reden is dus geen sprake van publiekrechtelijk kostenverhaal. Het onderhavige ‘recht’ hoeft dus niet in de legesverordening te worden opgenomen. De wetgever geeft geen specifieke verordening aan waar het wel moet worden opgenomen. Omdat het bedrag per gemeente verschillend kan zijn moet dit ‘recht’ wel in een verordening zijn opgenomen. Dit kan bijvoorbeeld in de bouw- of de exploitatieverordening worden opgenomen. De hoogte van het griffierecht hoeft overigens geen relatie te hebben met kosten.

Leges bestemmingsplan

Daarnaast is er in dit verband een voorstel aanhangig tot wijziging van de Wet op de ruimtelijke ordening⁶⁶⁶ (art. 3.1 en art. 3.8e, lid 3) om tot een financiële stimulans te komen om aan de tienjaarsverplichting met betrekking tot het bestemmingsplan alsmede in het verlengde hiervan te (kunnen) nemen projectbesluit, inhoud te geven. Gedurende de periode waarin het bestemmingsplan nog niet in ontwerp ter inzage is gelegd mag het gemeentebestuur geen leges invorderen voor verleende diensten, zoals voor het nemen van het projectbesluit of de afgifte van de vergunningen die voor de realisatie van het project noodzakelijk zijn. Indien later alsnog een bestemmingsplan wordt vastgesteld dan

662 Hof Amsterdam 24 oktober 2003, nr. 02/06231, *Belastingblad* 2004, p. 40, met aantekening van De Bruin, *FED* 2003/607, p. 3281, stond het niet toe en Hof Den Haag 14 november 2001, nr. BK-01/00751, *Belastingblad* 2001, p. 958, *NTFR* 2002/766, stond het wel toe.

663 HR 13 augustus 2004, nr. 37.836, *Belastingblad* 2003, p. 1023, *Belastingblad* 2004, p. 957, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2004/369, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2004/517, p. 2843, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1221, *NTFR* 2004/1310, met commentaar van Groenewegen.

664 Wet van 8 juni 2005 tot wijziging van de Wet op de Ruimtelijke Ordening (verjaring van en heffing bij planschadevergoedingsaanspraken, alsmede planschade-vergoedingsovereenkomsten), *Stb.* 2005, 305.

665 Wijziging van de Wet op de Ruimtelijke Ordening (planschadevergoedingsafspraken en -overeenkomsten), Tweede Kamer 2004-2005, 29 490, nr. 11.

666 Wetsvoorstel Nieuwe regels omtrent de ruimtelijke ordening (Wet ruimtelijke ordening), Tweede Kamer 2003-2004, 28 916, nr. 9, Tweede nota van wijziging.

herleeft de bevoegdheid voor nieuwe verzoeken op basis van het nieuwe vastgestelde bestemmingsplan.

Wordt daarnaast het plan niet binnen zes maanden na de terinzagelegging van het ontwerp vastgesteld, dan vervalt de bevoegdheid van het gemeentebestuur eveneens. Bovenstaande geldt eveneens voor het hierboven genoemde projectbesluit dat moet worden ingepast in het bestemmingsplan. Vreemd genoeg spreken de opstellers van 'invorderen' hetgeen naar mijn mening 'heffen' moeten zijn. Er kan van invordering worden afgezien indien een aanslagregeling heeft plaatsgevonden en die is in dit kader overbodig, tenzij de regeling door belanghebbenden die het aangaat moet worden ingeroepen.

6.2.13.3 *Bijdrage bedrijfsgerichte gebiedsverbetering (Experimentenwet BGV-zones)*

Het is de bedoeling dat de – aan de baatbelasting aanpalende – Experimentenwet BGV-zones in 2009 zal worden ingevoerd.⁶⁶⁷ Een BGV-zone is een op initiatief van ondernemers door de gemeente afgebakend gebied waarbinnen ondernemers gezamenlijk investeren in de kwaliteit en veiligheid van hun bedrijfsomgeving, voor een periode van maximaal vijf jaren. De ondernemers – in de vorm van een vereniging of een stichting – stellen daarvoor gezamenlijk een plan van aanpak op met een bijbehorende begroting (uitvoeringsovereenkomst). Als de meerderheid van de ondernemers (van minimaal de helft van het aantal responderende bijdrageplichtige ondernemers moet minimaal 2/3 voor zijn en zij moeten minimaal 51% van de totale WOZ-waarde van de responderende bijdrageplichtige ondernemers vertegenwoordigen) daarmee instemt, zorgt de gemeente voor de inning van de bijdrage van alle ondernemers in de BGV-zone (belastingverordening). De inkomsten – eventueel aangevuld met een reguliere gemeentelijke subsidie – komen ten goede aan de vereniging of de stichting binnen het afgebakende gebied. De voorzieningen kunnen zowel het gezamenlijk belang van de ondernemers als het algemene belang dienen. De uitvoering van de heffing van de BGV-bijdrage is inhoudelijk en procedureel zo veel mogelijk gelijkgetrokken met de uitvoering van de Wet WOZ (bijvoorbeeld het tarief is afhankelijk van de WOZ-waarde) en de bepalingen inzake de heffing van OZB.

6.3 RECHTEN

6.3.1 Algemeen

De rechten zijn feitelijk een verzamelbegrip en werden vroeger wel aangeduid als retributies. Onder de rechten vallen allerlei soorten heffingen. Te denken valt aan de (per 2010 te vervallen) rioolrechten, de reinigingsrechten, de (bouw of paspoort)leges, de begrafenisrechten, de marktgelden, de brandweerrechten en vele, vele andere. Er wordt in de Gemeentewet naast de gemakkelikhedenrechten een onderscheid gemaakt tussen gebruiksrechten en naar genotsrechten en ter zake van deze categorieën worden in deze paragraaf slechts de reinigingsrechten en de (per 2010 te vervallen) rioolrechten behandeld omdat deze categorieën rechten een directe link met de bekostiging van milieutaken hebben. De rioolbestemmingsheffing(en) die vanaf 2010 verplicht de rioolrechten vervangen worden in hoofdstuk 11 behandeld.

De rechten verschillen op twee punten met belastingen, te weten; individuele wederprestatie en kostenverhaal. De rechten zijn dus gebaseerd op het profijtbeginsel in enge zin.⁶⁶⁸ Niet iedere betaling aan de gemeente ten gevolge van een individuele wederprestatie valt onder de rechten. Er kan onder omstandigheden publiekrechtelijk (fiscaal) dan wel privaatrechtelijk kostenverhaal plaatsvinden.

⁶⁶⁷ Tweede Kamer 2007-2008, 31 430 nrs. 1-2.

⁶⁶⁸ J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 75.

Rechten kunnen slechts worden geheven naar aanleiding van een door of vanwege de gemeente geleverde individuele wederprestatie. Bij de gebruiksrechten en bij de genotsrechten wordt die individuele wederprestatie anders opgevat. Bij gebruiksrechten dient sprake te zijn van gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of onderhoud zijn. Dit kan variëren tussen het gebruikmaken van de gemeentelijke riolering, het gebruikmaken van een gemeentelijke afvalcontainer, dan wel onder omstandigheden het gebruikmaken van een stuk gemeenteground. Genotsrechten worden geheven ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten. Dit kan variëren tussen het behandelen van een aanvraag tot een bouwvergunning, een verzoek tot een afschrift van een schriftelijk stuk, een verklaring omtrent het gedrag, dan wel het hebben van een aansluiting op de gemeentelijke riolering.

Bij de rechten dient sprake te zijn van kostenverhaal naar aanleiding van een individuele wederprestatie. Slechts de kosten die met de individuele wederprestatie samenhangen mogen met de rechten op belastingplichtigen worden verhaald. Dit zijn niet de kosten van de individuele wederprestatie doch de kosten op het niveau van de onderhavige verordening rechten. Met andere woorden de kosten worden over de belastingplichtigen omgeslagen via een door de gemeente gekozen systematiek. Er hoeft dus geen relatie te bestaan tussen de individuele wederprestatie en de door die individuele wederprestatie opgeroepen kosten.

De te verhalen kostensoorten moeten een verband hebben met de individuele wederprestatie. Hieronder vallen de kosten die rechtstreeks met de door de gemeente verrichte individuele wederprestatie samenhangen zoals loonkosten, kapitaallasten en materiële kosten. Daarnaast kunnen ook indirecte kosten worden verhaald zoals ondersteunings- of managementkosten, huisvestingskosten en kosten van bijvoorbeeld een eerste controle na vergunningverlening. Kosten voor beleid, inspraak, bezwaar, beroep en handhaving, worden in het kader van het algemene belang gedaan en die kunnen dus niet met rechten worden verhaald.

Soms kunnen zowel het individuele belang als het algemene belang met een gemeentelijke activiteit worden bevorderd. In dat geval is van belang dat met de gemeentelijke activiteit primair het individuele belang met een gemeentelijke activiteit wordt bevorderd. Wordt daarentegen primair het algemene belang met de gemeentelijke activiteit bevorderd, dan is voor kostenverhaal via rechten geen plaats. Het nablussen van brand geschiedt in het kader het algemene belang (publieke taak) en hiervoor kunnen geen genotsrechten worden geheven. Het feit dat secundair ook het individuele belang – er wordt immers geblust – wordt gediend doet niet ter zake. Toch kunnen er onder omstandigheden brandweerrechten worden geheven. Die kunnen dus alleen worden geheven als het om een gemeentelijke activiteit gaat welke een niet-publieke taak is; denk aan het uit een boom halen van een kat of het leegpompen van een kelder.

6.3.2 Gebruiksrechten in het algemeen

Uit de omschrijving van de gebruiksrechten volgt voor gemeenten, naast de eis dat sprake dient te zijn van kostenverhaal, een aantal cumulatieve criteria om rechtsgeldig gebruiksrechten te kunnen heffen. Die criteria – betreffende de individuele wederprestatie – worden in het hiernavolgende behandeld.

Gebruik van gemeentebezittingen, -werken of -inrichtingen

De bevoegdheid om gebruiksrechten te heffen is beperkt tot gebruik van gemeentebezittingen, -werken of -inrichtingen. Onder gebruik dient feitelijk gebruik te worden verstaan. Gewoonlijk geschiedt het gebruik krachtens een vergunning die door of namens de gemeente is afgegeven maar er kan echter ook sprake zijn van stilzwijgend toestaan. Een

inwoner gebruikt bijvoorbeeld een stuk grond van de gemeente dat door de gemeente wordt beheerd. Indien voor de gemeente daaraan kosten zijn verbonden dan kunnen daarvoor – mits ook aan de hierna te behandelen criteria is voldaan – gebruiksrechten worden geheven. Het feit dat de gemeente het gebruik van het stuk grond niet kan verbieden doet hieraan niets af. Een bekend voorbeeld is het gebruik van de gemeentelijke riolering via een aansluiting daarop. Dit gebruik valt onder gebruik in de zin van de gebruiksrechten.

Gebruik overeenkomstig de bestemming

Hetgeen wordt gebruikt dient overeenkomstig de bestemming te worden gedaan. Indien een strook gemeentegrond bestemd is als groenvoorziening doch wordt gebruikt als parkeerterrein dan is dit geen gebruik conform de bestemming. Is gebruik van de openbare weg, anders dan voor het voortbewegen van voetgangers en verkeersmiddelen gebruik overeenkomstig de bestemming van de openbare weg? En is bijvoorbeeld het uitstallen van verkoopwaar door een winkelier op een stuk grond waarop door de gemeente een trottoir is aangelegd gebruik overeenkomstig de bestemming?

Volgens de belastingrechter is een trottoir niet alleen bestemd om zich daarover voort te bewegen. Het trottoir kan ook voor andere doeleinden worden gebruikt zoals het uitstallen van koopwaar, het opslaan van aangevoerde of te vervoeren goederen of een terrasuitstalling. Voor normaal te dulden gebruik zoals het zich voortbewegen en het parkeren van een voertuig kunnen geen gebruiksrechten worden geheven. Kosten hiervan worden in het kader van het algemene belang gemaakt en zien niet op een individuele wederprestatie.

Bestemd voor de openbare dienst

Hetgeen wordt gebruikt dient voor de openbare dienst te zijn bestemd. Dat wil zeggen dat het hetgeen wordt gebruikt is bestemd tot algemeen nut en waarbij een ieder in beginsel belang kan hebben. Een stuk grond dat is omgeven door een afgesloten ijzeren hek waardoor het zelfs voor voetgangers onmogelijk is het te betreden maakt geen deel uit van de voor de openbare dienst bestemde weg. De gemeentebezittingen zullen roerend of onroerend zijn. Dit is echter geen voorwaarde. Bij de laatste kan worden gedacht aan het in gebruik geven van afvalcontainers.

Bij de gemeente in beheer of onderhoud

Hetgeen wordt gebruikt moet bij de gemeente in onderhoud of in beheer zijn. Hieruit volgt dat de gemeente niet de eigenaar hoeft te zijn. Wie het beheer voert of onderhoud pleegt staat los van het feit wie de eigenaar is. Als de gemeente slechts een bijdrage in de kosten levert is dat niet voldoende om van beheer te kunnen spreken. Daarnaast is het niet noodzakelijk dat het gebruik zich op het grondgebied van de gemeente voordoet.

6.3.3 Genotsrechten in het algemeen

Genotsrechten kunnen worden geheven ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten (individuele wederprestatie). Of iemand recht heeft op de dienst doet in beginsel niet ter zake; denk aan bijvoorbeeld een aanvraag voor een bouwvergunning die aan alle vereisten voldoet en dus moet de bouwvergunning worden verleend. De individuele wederprestatie (het behandelen van een aanvraag van een vergunning ongeacht deze uiteindelijk wel of niet wordt verleend) wordt immers door de gemeente uitgevoerd, waarvan de aanvrager, ongeacht of hiertoe een recht bestaat, het genot heeft. Als de gemeente verplicht is de individuele wederprestatie aan te bieden dan staat dit rechtsgeldige heffing van rechten niet in de weg, tenzij dit wordt gedaan ter uitvoering van een algemene publieke taak. Een gemeente kan een individuele wederprestatie in beginsel niet opdringen doch ter zake van een ongevraagde individuele wederprestatie kan wel een genotsrecht worden geheven, tenzij iemand expliciet heeft aangegeven de individuele wederprestatie niet te willen.

6.4 REINIGINGSRECHTEN

6.4.1 Inleiding

De verwijdering van huishoudelijk afval is een gemeentelijke taak. Ter bestrijding van de kosten hiervan staan gemeenten twee publiekrechtelijke verhaalsmogelijkheden ter beschikking, de reinigingsrechten en de afvalstoffenheffing. De reinigingsrechten hebben een gemengd karakter. Enerzijds zijn zij te beschouwen als genotsrechten omdat wordt geheven ter zake van het genot van het door gemeenten ophalen van huishoudelijk afval. Anderzijds kunnen zij als gebruiksrechten worden beschouwd indien wordt geheven ter zake van het gebruik van afvalcontainers en dergelijke. De gemeentelijke afvalstoffenheffing – die ook ter zake van niet-huishoudelijke afvalstoffen kan worden geheven – wordt behandeld in paragraaf 6.6.

6.4.2 Wetsgeschiedenis

Aanvankelijk was er op het gebied van afvalinzameling een regeling in de Afvalstoffenwet, die, nadat deze gedeeltelijk in de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne was geïncorporeerd, uiteindelijk in de Wet milieubeheer is opgenomen. Ingevolge art. 10.11 van die wet is er de verplichting dat gemeenten zorg dragen voor inzameling van huishoudelijke afvalstoffen. Hiervoor kunnen gemeenten op basis van art. 15.33 Wet milieubeheer een afvalstoffenheffing instellen.

De reinigingsrechten konden al worden geheven op basis van de algemene bevoegdheid op basis van (huidig) art. 229, lid 1, Gemeentewet, ter zake van het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn (bijvoorbeeld het gebruik van minicontainers); dan wel het genot door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten (bijvoorbeeld het ophalen van het huishoudelijke afval). Aanleiding om toch een bevoegdheid tot het heffen van afvalstoffenheffing in te voeren was het feit dat de rechtsgrond van de afvalstoffenheffing anders is. Immers bij gebruiks- dan wel genotsrechten dient men van de dienst het feitelijke gebruik dan wel genot te hebben. Bij de afvalstoffenheffing is het feitelijke gebruik dan wel genot niet vereist. Hierdoor hebben gemeenten meer vrijheid ten aanzien van de kring van belastingplichtigen omdat geheven mag worden ongeacht of van de ophaaldienst van de gemeente gebruik wordt gemaakt.

Hier tegenover stond dat – tót de afschaffing van de bevoegdheid om met de opbrengst van de reinigingsrechten een matige winst te behalen – met de reinigingsrechten meer opbrengst kon worden behaald. Vanwege eerstgenoemde vrijheid maken veel gemeenten gebruik van de afvalstoffenheffing.

De reinigingsrechten zijn echter niet overbodig aangezien de afvalstoffenheffing slechts kan worden geheven ter zake van percelen waarvoor voor de gemeente een inzamelingsplicht op basis van de Wet milieubeheer geldt. Daar waar die plicht niet bestaat – tegen gaan van ongedierte, wespennesten, ophalen van bedrijfsafval – en er toch wordt ingezameld dan wel diensten worden verleend, kan geen afvalstoffenheffing doch wel een reinigingsrecht worden geheven.

6.4.3 Aard en karakter

Gemeenten zijn op basis van art. 10.11 Wet milieubeheer verplicht ervoor zorg te dragen dat ten minste éénmaal per week de huishoudelijke afvalstoffen worden ingezameld. Ingevolge art. 10.12, lid 1, Wet milieubeheer, dient groente-, fruit- en tuinafval afzonderlijk te worden ingezameld. Ingevolge het derde lid kan de gemeente bepalen dat ook

andere bestanddelen van het huishoudelijk afval afzonderlijk worden ingezameld. Hierbij is in art. 10.11, lid 2 en 3, en art. 10.12, lid 4, Wet milieubeheer, bepaald dat bij verordening kan worden bepaald dat in een deel van de gemeente de inzamelfrequentie afwijkt, dan wel dat geen afval wordt ingezameld. Deze gemeentelijke beleidsvrijheid kan op basis van art. 10.12, lid 5, Wet milieubeheer, via een provinciale milieuverordening echter worden ingeperkt. Tevens zijn gemeenten verplicht grof vuil in te zamelen en de mogelijkheid te bieden om op minimaal één plaats grof vuil achter te laten. Art. 15.33 Wet milieubeheer bepaalt dat gemeenten de kosten van afvalinzameling kunnen verhalen via een afvalstoffenheffing.

Ingevolge de toelichting op de inmiddels vervallen Afvalstoffenwet mogen de kosten ook via de op art. 229, lid 1, onderdeel b, Gemeentewet, gebaseerde (reinigings)rechten worden verhaald.⁶⁶⁹ De kosten van inzamelen van bedrijfsafval dienen uitsluitend via een reinigingsrecht te worden bekostigd.⁶⁷⁰ Privaatrechtelijk kostenverhaal van bedrijfsafval is – afgezien van de zogenoemde doorkruisingsleer – mogelijk aangezien aanbieders van bedrijfsafval niet verplicht zijn dit de gemeente aan te bieden. Zij kunnen ervoor kiezen om zich van het bedrijfsafval anderszins te ontdoen. Een bijkomend element hier is dat er een publiekrechtelijke grondslag is, namelijk art. 229 Gemeentewet. Deze regeling bevat een norm van maximale kostendekkendheid. Bij de privaatrechtelijke weg ontbreekt die norm en dus kan worden gesteld dat de publiekrechtelijke weg – op basis van het arrest Staat/Windmill⁶⁷¹ – op onaanvaardbare wijze wordt doorkruist. Het is niet toegestaan om naast een afvalstoffenheffing tevens een reinigingsrecht te heffen indien daarmee dezelfde kosten worden verhaald.⁶⁷² De wettelijke plicht tot inzameling van huishoudelijk afval staat privaatrechtelijk kostenverhaal in de weg. Dit laat onverlet de mogelijkheid om kostenverhaal van andere afvalstoffen op privaatrechtelijke wijze te regelen.

De feitelijke inzameling hoeft niet door gemeenten als zodanig te worden gedaan. Dit kan worden uitbesteed aan particuliere inzameldiensten omdat de dienst door of vanwege het gemeentebestuur dient te worden verstrekt. Voor de andere categorieën afvalstoffen ligt het aan de in de Wet milieubeheer geïncorporeerde Afvalstoffenwet beginsel ten grondslag dat een ieder verantwoordelijk is voor dit afval. Diegenen die deze categorieën afval produceren, dienen zorg te dragen voor een verantwoorde verwijdering en verwerking daarvan. Tevens dienen de daarmee gepaard gaande kosten te worden opgebracht. Er bestaat geen wettelijke plicht tot het heffen van een afvalstoffenheffing dan wel van reinigingsrechten. Gemeenten zijn bevoegd de kosten van afvalverwerking niet te verhalen, doch deze uit de algemene middelen te financieren. Dit staat echter haaks op het in de Nationale Milieubeleidsplannen geformuleerde beginsel 'de vervuiler betaalt'.

Ingevolge art. 1.1, lid 1, Wet milieubeheer, dient onder afval te worden verstaan: 'alle stoffen, preparaten of producten die behoren tot de categorieën die zijn genoemd in bijlage I bij richtlijn nr. 2006/12/EG van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2006 betreffende afvalstoffen, waarvan de houder zich ontdoet, voornemens is zich te ontdoen of zich moet ontdoen.' Onder huishoudelijk afval wordt verstaan: 'afvalstoffen afkomstig uit particuliere huishoudens, behoudens voor zover het ingezamelde bestanddelen van die afvalstoffen betreft, die zijn aangewezen als gevaarlijke afvalstoffen'. Hieronder vallen niet de afvalstoffen afkomstig van winkels, kantoren en dergelijke. Weliswaar betreft het

669 Dat is bij de rioolbestemmingsheffingen die vanaf 2008 in art. 228a Gemeentewet zijn opgenomen anders. Daar geldt vanaf 2010 een verbod om de kosten van de riolering en alles wat daarmee samenhangt via art. 229 Gemeentewet te verhalen. Dit wordt in hoofdstuk 11 behandeld.

670 Hof Den Haag 27 september 1991, EK 10, nr. 824/91, *Belastingblad* 1992, p. 184, met aantekening van Monsma.

671 HR 26 januari 1990, nr. 13.724, *Belastingblad* 1990, p. 474, met aantekening van Monsma, *BNB* 1990/162, met noot van Brunt, *FED* 1990/191, p. 571, *NJ* 1991/393.

672 HR 21 november 1990, nr. 26.578, *Belastingblad* 1991, p. 470, met aantekening van Monsma, *BNB* 1991/35, *FED* 1991/87, p. 239, met aantekening van Snoijink.

hetzelfde type afval en wordt het op dezelfde wijze aangeboden, doch dit wordt als bedrijfsafval aangemerkt. Onder bedrijfsafval wordt verstaan: 'afvalstoffen, niet zijnde huishoudelijke afvalstoffen of gevaarlijke afvalstoffen'. Bouw- en sloopafval dat afkomstig is van activiteiten die doorgaans door bedrijven wordt uitgevoerd vallen onder bedrijfsafval, ongeacht – zeer beperkte hoeveelheden daargelaten – of dit afval afkomstig is van een particulier.

Gemeenten kunnen in de gemeentelijke belastingverordening aangeven wat wel en wat niet als huishoudelijk afval wordt aangemerkt en op welke wijze afval dient te worden aangeboden (in containers of iets dergelijk) mede in verband met de kostentoedeling en -toerekening. Het onderscheid tussen de verschillende typen afval is van belang omdat de bevoegdheid om regels met betrekking tot afval te stellen, beperkt is tot huishoudelijk afval. Immers voor ander afval is de producent en niet de gemeente verantwoordelijk. Een ander belang is het feit dat bij huishoudelijk afval geen privaatrechtelijk kostenverhaal kan plaatsvinden hetgeen bij bedrijfsafval wel het geval is.

6.4.4 Belastingplicht

Ingevolge de tekst van art. 229, lid 1, onderdelen a en b, Gemeentewet, is de gebruiker of genietter van de door de gemeente geleverde prestatie belastingplichtig. Slechts indien iemand van de door de gemeente verstrekte diensten of gemeentebezittingen gebruik maakt dan wel het genot daarvan heeft, kan belastingplicht ontstaan. Het is niet toegestaan een ander aan te merken als gebruiker dan wel genotshebbende. De gemeentelijke belastingverordening dient nauwkeurig aan te geven wie tot de kring van gebruikers of genotshebbenden behoren in de zin van art. 229, lid 1, onderdelen a en b, Gemeentewet. Belastingplichtig kunnen alleen zijn zij die feitelijk van de gemeentelijke reinigingsdienst gebruikmaken dan wel het genot hebben.⁶⁷³

Indien personen die niet een gezamenlijk huishouden voeren wel op hetzelfde adres wonen, dan moet, in overeenstemming met het retributiekarakter van het reinigingsrecht, volgens de Hoge Raad worden aangenomen dat ieder van de door de gemeente verleende reinigingsdienst gebruikmaakt. Aldus dient van iedere bewoner reinigingsrecht te worden geheven, tenzij een bijzondere bepaling in de Verordening voor dergelijke situaties is opgenomen. Bij de uitvoering van de Verordening, is volgens de Hoge Raad met name ook bij het in de heffing betrekken van personen die met anderen een eigendom bewonen maar ieder voor zich een huishouden voeren, de gemeente gebonden aan beginselen van behoorlijk bestuur. Belanghebbende heeft terecht aangevoerd dat de handelwijze van de gemeente om van de vier gebruikers van het eigendom juist hem in de heffing te betrekken, willekeurig is.⁶⁷⁴ Om die reden dient bij gezamenlijk gebruik van een onroerende zaak waarbij meerdere personen zelfstandig een huishouden voeren, en dit als zodanig in de gemeentelijke belastingverordening is omschreven, van hen allen reinigingsrecht te worden geheven. Indien gezamenlijk een huishouden wordt gedreven, kan slechts één van hen in het reinigingsrecht worden betrokken.⁶⁷⁵ De gemeente dient hieromtrent beleid te formuleren en publiceren.

De bewijslastverdeling of van de dienst gebruik is gemaakt kan per situatie verschillen. Het is toegestaan om de bewijslast van gebruik bij de 'gebruiker' te leggen. Indien het gebruik aannemelijk is, dan kan de bewijslast bij de vermoedelijke gebruiker worden

⁶⁷³ HR 9 maart 1955, nr. 12.189, BNB 1955/163, met noot van Toebes.

⁶⁷⁴ HR 15 juli 1998, nr. 33.339, *Belastingblad* 1998, p. 633, met aantekening van Monsma, BNB 1998/346, met noot van Happé, *FED* 1998/479, p. 2140, *FED* 1998/542, p. 2328.

⁶⁷⁵ HR 26 februari 1992, nr. 27.935, *Belastingblad* 1992, p. 389, met aantekening van Paans, BNB 1992/141, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1992/415, p. 1353, met aantekening van Snoijink en HR 15 juli 1998, nr. 33.339, *Belastingblad* 1998, p. 633, met aantekening van Monsma, BNB 1998/346, met noot van Happé, *FED* 1998/479, p. 2140, *FED* 1998/542, p. 2328.

gelegd.⁶⁷⁶ Deze bewijslast mag echter niet te zwaar zijn. Indien aannemelijk wordt gemaakt dat van de door de gemeente aangeboden dienst geen gebruik is gemaakt, dient heffing achterwege te blijven.⁶⁷⁷ Er zal een belangenafweging plaats moeten vinden tussen de belangen van degene die de bewijslast krijgt opgelegd en de doelmatigheid. Bij korte volgtijdige verhuurperioden – recreatiewoningen o.i.d. – kan onder omstandigheden de verhuurder, wanneer hij de woning voor eigen rekening exploiteert door telkens voor korte perioden te verhuren, als feitelijk gebruiker worden aangemerkt.⁶⁷⁸ Van feitelijk gebruik is dan sprake indien de eigenaar, onder meer door het uitoefenen van toezicht op en de zorg voor de onroerende zaak, de zeggenschap over de onroerende zaak heeft behouden.⁶⁷⁹ Indien de eigenaar slechts verantwoordelijk is voor het gebruik of het gebruik mogelijk maakt, is geen sprake van feitelijk gebruik.⁶⁸⁰ De feiten zullen doorslaggevend zijn.

Indien het gebruik eindigt, eindigt daarmee in beginsel ook de belastingplicht. In deze zin verschillen de reinigingsrechten met leges alwaar de dienst veelal éénmalig is. In het kader van de uitvoerbaarheid kunnen in de gemeentelijke belastingverordening formuleringen worden opgenomen waardoor hiermee op doelmatige wijze kan worden omgegaan. Er kan worden bepaald dat de toestand op een bepaald tijdstip bepalend is of dat ontheffing over bepaalde perioden kan plaatsvinden bij tussentijdse wijzigingen. Hier zij opgemerkt dat er een belangenafweging dient plaats te vinden.

Soms kan sprake zijn van twijfelgevallen. Een belanghebbende voerde thuis het secretariaat voor een bescheiden gezelligheidsvereniging. Is belanghebbende ter zake van dat secretariaat afzonderlijk belastingplichtig? In redelijkheid kon volgens het hof en door de Hoge Raad werd dit gevolgd, niet worden geoordeeld dat daarmee buiten het particuliere huishouden wordt getreden. De activiteiten voor de vereniging afkomstige afvalstoffen – een geringe hoeveelheid enveloppen en reclamefolders – moeten worden aangemerkt als afvalstoffen afkomstig uit particuliere huishoudens zodat ter zake geen reinigingsrecht kon worden geheven.⁶⁸¹

6.4.5 Voorwerp van de belasting

Een specifiek voorwerp van belasting hebben de reinigingsrechten niet. Indien wordt aangeknoopt bij het gebruik van een minicontainer zal het voorwerp van belasting de minicontainers zijn. Indien wordt aangeknoopt bij het geregeld inzamelen van het afval dan wel het gelegenheid bieden tot storten van grof vuil dan is het voorwerp van belasting het genot van het inzamelen van afval door de gemeente dan wel de gelegenheid tot het storten van grof vuil.

Indien per bedrijfspand of een zelfstandig gedeelte daarvan een reinigingsrecht wordt geheven, kunnen slechts bedrijfspanden voorwerp van belasting zijn. Bijvoorbeeld een kamer in een woning waar een beroep wordt uitgeoefend, waar bedrijfsafval ontstaat en wordt ingezameld doch niet voldoet aan het begrip bedrijfspand of een zelfstandig gedeelte daarvan, is geen voorwerp van belasting.

676 HR 10 december 1980, nr. 20.197, *BNB* 1981/18.

677 HR 22 juni 1977, nr. 18.423, *BNB* 1977/192, met noot van Scheltens.

678 HR 10 december 1980, nr. 20.197, *BNB* 1981/18.

679 HR 16 september 1981, nr. 20.694, *Belastingblad* 1981, p. 11, met aantekening van Kruimel, *BNB* 1981/297, met noot van Hofstra.

680 HR 15 juli 1986, nr. 23.881, *Belastingblad* 1986, p. 583, met aantekening van Paans, *BNB* 1986/263, *FED* 1986/1227, p. 4354 en HR 23 mei 1990, nr. 26.328, *Belastingblad* 1990, p. 470, met aantekening van Kruimel, *BNB* 1990/239, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1990/554, p. 1569, met aantekening van IJssink.

681 HR 10 augustus 2001, nr. 36.125, *Belastingblad* 2001, p. 963, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/340, met noot van Van Leijenhorst, *NTFR* 2001/1185, met commentaar van Kastelein.

6.4.6 Belastbaar feit

Het belastbare feit dient in samenhang met de dienst in de gemeentelijke belastingverordening te zijn omschreven. Het is van belang het belastbare feit nauwkeurig te omschrijven. Dit kan zijn het gebruik gedurende het belastingtijdvak van een minicontainer of het genot hebben 'gehad' van de gemeentelijke afvalinzameldienst. Bij beide is het belastbare feit voltooid na afloop van het belastingtijdvak. Het belastbare feit kan ook worden omschreven als een aanvraag tot de dienst of de aanvang van de dienst. In dat geval heeft het belastbare feit bij aanvang reeds plaatsgevonden. Indien het belastbare feit bij aanvang van een periode ontstaat, dient de grootte van de materiële belastingschuld wel bij aanvang vast te staan.⁶⁸² Of er een belastbaar feit heeft plaatsgevonden dient in beginsel de gemeente aannemelijk te maken.

Een belanghebbende beschikt binnen de gemeente over een kantoorruimte. Als belanghebbende op kantoor was produceerde hij niet meer afval dan één fruitschil en één koffiezakje per dag. Dit afval nam hij eens per twee maanden mee naar zijn in een andere gemeente gelegen woning, waar het met het huishoudelijke afval werd opgehaald. Overbodig papier werd na versnippering verstrekt aan charitatieve instellingen. Voor het overige kon uit de aard van de werkzaamheden van belanghebbende geen afval voortvloeien. Gelet hierop was belanghebbende geslaagd geacht in het bewijs dat in het onderhavige jaar geen gebruik was gemaakt van de reinigingsdienst van de gemeente.⁶⁸³ Veelal wordt door gemeenten een afvalstoffenheffing ter zake van huishoudelijke afvalstoffen geheven en reinigingsrechten ter zake van bedrijfsafvalstoffen.

Ter zake van gecombineerde woon/werkpanden die ieder als een zelfstandig gedeelte kunnen worden aangemerkt, vindt voor beide heffingen een belastbaar feit plaats, tenzij het ontstaan van 'bedrijfsafval' feitelijk in de persoonlijke levenssfeer heeft plaatsgevonden.⁶⁸⁴ Indien het werkdeel een onzelfstandig deel is, vindt ter zake van dat werkdeel geen belastbaar feit plaats en gaat het op in het woongedeelte. Het gaat niet om de samenstelling van het afval, doch om de juridische kwalificatie (huishoudelijk- dan wel bedrijfsafval) daarvan.

6.4.7 Heffingsmaatstaf

De maatstaf van heffing van reinigingsrechten strekt ertoe het geheel of gedeeltelijk de kosten te verdelen over de belastingplichtigen. Ingevolge het verbod op heffing naar draagkracht van art. 219, lid 2, Gemeentewet, mag de heffingsmaatstaf niet afhankelijk zijn van het inkomen, de winst of het vermogen. Een tariefdifferentiatie naar leeftijd waarbij gebruikers van 65 jaar en ouder onder een lager tarief vallen omdat ouderen veelal een lager inkomen hebben, is hiermee in strijd.⁶⁸⁵

Ook moet het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel in acht worden genomen. Voor niet-permanent bewoonde woningen, zoals zomerhuisjes, kan een hoger tarief worden gehe-

682 HR 2 november 1994, nr. 29.595, *Belastingblad* 1994, p. 819, met aantekening van Van Leijenhorst, *BNB* 1995/12.

683 HR 18 december 1996, nr. 31.032, *Belastingblad* 1997, p. 174, met aantekening van Paans, *BNB* 1997/59, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1997/10, p. 32, *FED* 1997/122, p. 443, met aantekening van Sio.

684 HR 21 februari 2001, nr. 35.878, *Belastingblad* 2001, p. 384, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/164, *FED* 2001/168, p. 620, *NTFR* 2001/342, met commentaar van Wasch en HR 10 augustus 2001, nr. 36.125, *Belastingblad* 2001, p. 963, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/340, met noot van Van Leijenhorst, *NTFR* 2001/1185, met commentaar van Kastelein, bij de laatste ging het om een niet-commerciële gezelligheidsvereniging.

685 HR 15 juli 1983, nr. 21.865, *Belastingblad* 1983, p. 491, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/112, met noot van Scheltens.

ven dan voor permanent bewoonde woningen, indien deze extra kosten voor de gemeente met zich mee brengen.⁶⁸⁶ Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk en ongelijke gevallen ongelijk dienen te worden behandeld. Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat ieder bijdraagt naar de mate van profijt dan wel kosten van de gemeentelijke dienst en dat de mate van ongelijke behandeling zich richt naar de mate van ongelijkheid. Het binnen één gemeente in de ene situatie ter zake van ledigen van een septictank wel en in de andere situatie niet heffen van een retributie is in beginsel in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

De heffingsmaatstaf hoeft niet een direct verband te hebben met de kosten die met het inzamelen van afval in een individueel geval worden gemaakt of met de omvang van de dienstverlening.⁶⁸⁷ De totale kosten van afvalinzameling mogen op de aanbieders daarvan worden verhaald. Er dient te worden gewaakt dat de wijze van kostenverhaal van afvalinzameling niet willekeurig is dat daardoor het heffingsbedrag onredelijk of willekeurige uitvalt.⁶⁸⁸ Monsma is van mening dat bij materiële bestemmingsbelastingen (baatbelasting en afvalstoffenheffing) op benaderende wijze rekening moet worden gehouden met verschillen in belang tussen groepen van objecten of belastingplichtigen.⁶⁸⁹ Bij de rechten dient volgens hem – vanwege de door de gemeente geleverde rechtstreekse individuele tegenprestatie – rekening te worden gehouden met individuele verschillen in belang waardoor dient te worden bijgedragen naar rato van de mate waarin van de gemeentelijke dienstverlening profijt wordt getrokken.⁶⁹⁰

Indien de heffingsmaatstaf in de gemeentelijke belastingverordening afhankelijk is van de hoeveelheid en of samenstelling van het aangeboden afval, dienen gemeenten erop bedacht te zijn dat zij in een eventuele procedure over voldoende gegevens beschikken om aannemelijk te maken dat de door de gemeente aangegeven hoeveelheid dan wel samenstelling van het afval correct is.⁶⁹¹

Met de uitvoerbaarheid van belastingheffing mag rekening worden gehouden. Doch er dient een belangenafweging plaats te vinden. Indien heffing afhankelijk is van de toestand op een bepaald tijdstip – met een tegenbewijsregeling indien de toestand gedurende het tijdvak waarvoor geheven wordt veranderd – kan dit rechtsgeldig zijn. Indien echter een drempel wordt ingevoerd waardoor *dé facto* bij verhuizing binnen de gemeente dubbel wordt geheven – met betrekking tot het gebruik het nieuwe en het oude pand – worden de belangen van belastingplichtigen op onaanvaardbare wijze opgeofferd. Dit geldt eveneens indien het om geringe bedragen gaat.⁶⁹² Een regeling mag een zekere globaliteit bevatten. Doch indien bijvoorbeeld bij verhuizingen de verhuizende belastingplichtige over een bepaalde periode belastingplichtig is en ten gevolge van de grofheid van de regeling de nieuwe bewoner in dezelfde periode eveneens belastingplichtig is, is onbillijk.⁶⁹³ Een antisamenloopbepaling kan dit voorkomen.

Onder heffingsmaatstaf dient in dit kader niet slechts het tarief en of belastinggrondslag te worden begrepen, doch ook de vrijstellingen die in de gemeentelijke belastingverorde-

686 HR 28 januari 1976, nr. 17.837, BNB 1976/65.

687 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 79.

688 HR 25 maart 1981, nr. 20415, BNB 1981/173, met noot van Hofstra.

689 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 98.

690 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 97.

691 Hof Den Haag 24 maart 1982, nr. 755/81, E I, *Belastingblad* 1983, p. 293, met aantekening van Monsma.

692 Hof Den Haag 22 december 1978, nr. 96/78 M III, BNB 1980/25.

693 Hof Amsterdam 3 januari 1985, nr. 102/83, E IV, *Belastingblad* 1985, p. 560, met aantekening van Breugel.

ning zijn opgenomen.⁶⁹⁴ In art. 229, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet, wordt met betrekking tot het tarief niets voorgeschreven. Slechts de maximale kostendekkendheid en het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel spelen in dit kader een rol. Door ongelijke tarieven voor gelijke prestaties en gelijke tarieven voor ongelijke prestaties te hanteren, wordt het risico gelopen dat een gemeentelijke belastingverordening haar verbindende kracht wordt ontzegd. Volgens circulaire in zake de uitkeringen uit het Gemeentefonds mag met de tarieven een onderscheid worden gemaakt naar de aard of de herkomst van het afval.⁶⁹⁵ Er kan bijvoorbeeld een lager tarief gelden indien het afval gescheiden wordt aangeleverd mits niet onredelijk en onbillijk. De jurisprudentie dat de tarieven zich dienen te richten naar het gebruik is sinds de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen volgens de toelichting daarop achterhaald.

6.4.8 Tarief

De Gemeentewet schrijft niets dwingend voor met betrekking tot het te hanteren tarief van de reinigingsrechten. Tarieven die zich richten naar draagkracht zijn ingevolge art. 219, lid 2, Gemeentewet, niet toegestaan. Tariefdifferentiatie naar de hoeveelheid, samenstelling dan wel herkomst van het afval behoort tot de mogelijkheden. Uiteraard dient het ter zake geldende gemeentebeleid te voldoen aan het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel waardoor geen onredelijke of onbillijke heffing ontstaat en mag de geraamde opbrengst niet uitgaan boven de geraamde lasten. Een schrikstarief zal ook onder de werking van de Wet materiële belastingbepalingen niet zijn toegestaan.

In het kader van de aard en het karakter van reinigingsrechten ligt het niet voor de hand om met vrijstellingen te werken. Eventuele vrijstellingen dienen in de gemeentelijke belastingverordening te worden opgenomen. Hierbij dient aan de algemene rechtsbeginselen te worden voldaan. Een vrijstelling dient voor alle vergelijkbare gevallen te gelden tenzij een objectieve rechtvaardigingsgrond valt aan te geven. In de Regeling diplomatieke en internationale vrijstelling gemeentelijke belastingen, zijn de rechten van art. 229, lid 1, onderdelen a en b, Gemeentewet niet opgenomen. Dit ligt voor de hand omdat de rechten feitelijk niet anders zijn van een vergoeding voor publieke dienstverlening.

6.4.9 Tijdstip heffing, belastingtijdvak en heffingssystemen

Reinigingsrechten worden veelal per tijdvak in rekening gebracht. Om te kunnen heffen dient de materiële belastingsschuld vast te staan. Veelal geldt als heffingstijdvak het belastingjaar dan wel indien wordt meegelift met de nota's van nutsbedrijven een kalendermaand. Bij laatstgenoemde situaties kan het heffingstijdvak het belastingjaar zijn indien met voorlopige aanslagen wordt gewerkt. Indien de omstandigheden bij aanvang van het belastingtijdvak beslissend is voor de belastingplicht, dient in de gemeentelijke belastingverordening een regeling tot ontheffing naar tijdsgelang te zijn opgenomen indien de situatie tussentijds – dit is tijdens het belastingtijdvak – verandert. Hierbij kunnen in het kader van de doelmatigheid drempels worden ingebouwd. Bij de keuze van de drempels dienen de belangen van de belastingplichtigen niet op onaanvaardbare wijze te worden opgeofferd aan de belangen van een doelmatige belastingheffing. Hiervan kan sprake zijn indien een belastingplichtige na verhuizing zowel voor een nieuw betrokken onroerende zaak als de verlaten onroerende zaak in het reinigingsrecht wordt betrokken.⁶⁹⁶

694 HR 20 september 1995, nr. 30.567, *Belastingblad* 1995, p. 678, met aantekening van Monsma, *BNB* 1995/315, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1995/810, p. 2779, met aantekening van Snoijink en HR 9 augustus 1996, nr. 30.588, *Belastingblad* 1996, p. 605, met aantekening van Monsma, *BNB* 1996/318, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1996/638, p. 2204.

695 Naar aanleiding van het rapport *Differentiaties van tarieven voor inzameling van huishoudelijk afval*, Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieu, nr. 1993/9, oktober 1993.

696 Hof Den Haag 22 december 1978, nr. 96/78, M III, *BNB* 1980/25.

Indien met heffingstijdvakken wordt gewerkt zal heffing van reinigingsrechten door- gaans plaatsvinden via heffing bij wege van aanslag dan wel op andere wijze. Vaak wordt meegelift met nota's van nutsbedrijven. Bij heffing bij wege van aanslag kunnen de voorschotnota's van nutsbedrijven als betalingstermijnen gelden. Bij heffing op andere wijze kan het heffingstijdvak gelijk zijn aan de periode waarop de voorschotnota van het nuts- bedrijf betrekking heeft dan wel via voorlopige aanslagen met de voorschotnota's meelif- ten en via de eindafrekening van het nutsbedrijf definitief vorderen van het reinigings- recht. De materiële belastingschuld dient te zijn ontstaan voordat definitief kan worden ingevorderd. Bij incidentele diensten – zoals het ophalen van grof vuil – kan, indien de kosten hiervan niet met het reguliere te betalen reinigingsrecht worden verhaald, op andere wijze worden geheven door middel van het verzenden van een nota of andere schriftuur.

6.5 RIOOLRECHTEN

6.5.1 Inleiding

Ter zake van het gebruik en of het genot van – een aansluiting op – de gemeentelijke rio- lering kunnen rechten op basis van art. 229, lid 1, onderdelen a en b, Gemeentewet, wor- den geheven. Vaak worden rioolgebruiks- en rioolgenotsrechten in één verordening opge- nomen onder één naam: rioolrechten. Hierdoor is het moeilijk een onderscheid te maken of geheven wordt op basis van onderdeel a, dan wel op basis van onderdeel b. Dit is van belang voor de keuze van belastingplichtigen en de keuze van heffingsmaatstaf.

Het lijkt erop dat dit onderscheid in de toekomst niet meer zal spelen. Vanwege wettelijke verankering van de verantwoordelijkheden voor gemeentelijke watertaken alsmede de bekostiging daarvan zijn per 2008 twee nieuwe rioolbestemmingsheffingen ingevoerd (art. 228a Gemeentewet) welke eveneens maximaal kostendekkend mogen zijn maar waarbij de reikwijdte van de kosten is verbreed.⁶⁹⁷ Deze heffingen zullen vanaf 2010 ver- plicht de rioolrechten vervangen en worden in hoofdstuk 11 behandeld.

6.5.2 Aard en karakter

Gemeenten zijn op basis van art. 4.22 Wet milieubeheer verplicht om voor een door hen- zelf te bepalen periode een rioleringsplan op te stellen. In art. 4.22, lid 2, onderdeel c, Wet milieubeheer, zijn de minimeisen aangegeven waaraan zo'n plan moet voldoen. Hier- onder vallen ook de financiële consequenties. Veelal wordt dit opgenomen in een kosten- dekkingsplan. De jaarlijkse kosten die uit dit kostendekkingsplan voortvloeien, dienen te worden bekostigd. Hiervoor kunnen rioolrechten worden geheven omdat gebruik van de riolering dan wel genot van de aansluiting op de riolering aan de omschrijving voldoet van art. 229, lid 1, onderdelen a en b, Gemeentewet.

Het is onmogelijk om kosten van de riolering tussen beide categorieën rechten te verdelen in de zin dat bepaalde kosten uitsluitend verband houden met het gebruik dan wel het genot van de riolering. Om te kunnen gebruiken dient immers de volledige riolering te zijn aangelegd. Doorgaans wordt een rioolaansluitrecht geheven van de eigenaar en een rioolgebruiksrecht geheven van de gebruiker, doch dat is niet verplicht. Gemeenten kun- nen ervoor kiezen om alleen een rioolaansluitrecht dan wel een rioolgebruiksrecht te hef-

⁶⁹⁷ Wet van 28 juni 2007 tot wijziging van de Gemeentewet, de Wet op de waterhuishouding en de Wet milieubeheer in verband met de introductie van zorgplichten van gemeenten voor het afvloeiende hemelwater en het grondwater, alsmede verduidelijking van de zorgplicht voor het afvalwater, en aanpassing van het bijbehorende bekostigingsinstrument (verankering en bekos- tiging van gemeentelijke watertaken), *Stb.* 2007, 276.

fen. Zelfs is het toegestaan een rioolgebruiksrecht van de eigenaar te heffing aangezien de gebruikswaarde van zijn onroerende zaak met de mogelijkheid tot lozen is vergroot en ondanks het feit dat deze niet de gebruiker is.⁶⁹⁸ Het lijkt erop dat in dit geval gebruik en genot synoniemen zijn.⁶⁹⁹

De wettelijke plicht tot onderhoud van de riolering staat privaatrechtelijk kostenverhaal in de weg. Er is geen wettelijke plicht tot het heffen van rioolrechten. Gemeenten kunnen in beginsel besluiten de kosten uit de algemene middelen te financieren. In de Rioolnotitie 'Naar een in het milieubeheer functioneel inzamel- en transportsysteem' staat echter beschreven dat het beginsel 'de vervuiler betaalt' bij de bekostiging van riolering toepassing moet vinden. De kosten dienen volgens deze Notitie uit het rioolrecht te worden gefinancierd. Onverkorte toepassing van dit beginsel betekent dat de rioolrechten 100% kostendekkend moeten zijn. Niet duidelijk is of dit de beleidsvrijheid met betrekking tot de mate van kostenverhaal via rioolrechten heeft aangetast.

Getwijfeld kan worden of sprake is van genot (individuele dienstverlening) aangezien er een wettelijke plicht voor gemeenten bestaat om de gemeente te berioleren. De Hoge Raad heeft zich hierover uitgelaten en aangegeven dat op basis van de ontstaansgeschiedenis van art. 229 Gemeentewet moet worden afgeleid dat de wetgever de mogelijkheid wilde laten voortbestaan dat gemeenten rioolrechten heffen. Of gemeentelijke werkzaamheden inzake de riolering 'rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang', speelt volgens de Hoge Raad⁷⁰⁰ – in tegenstelling tot andere rechten⁷⁰¹ – geen rol bij de heffing van rioolrechten.

Bovenstaande geldt eveneens voor de afvoer van hemelwater. De gemeente hoeft de kosten van de afvoer van regenwater en de kosten van de riolering niet te splitsen, als dat al mogelijk is. Het maakt daarbij zelfs niet uit of het regenwater geheel of gedeeltelijk wordt afgevoerd door middel van een afzonderlijk stelsel.⁷⁰²

De omstandigheid dat zowel de eigenaar als de gebruiker genot ontleen aan een gemeentelijke riolering dwingt de gemeente er niet toe de kosten daarvan zowel ten laste van de eigenaren als ten laste van de gebruikers van een op het riool aangesloten pand te brengen. Een gemeente is niet verplicht de kosten van de exploitatie van de gemeentelijke riolering bij uitsluiting ten laste van de gebruikers te brengen.⁷⁰³

6.5.3 Belastingplicht

Afhankelijk van de tekst van de gemeentelijke belastingverordening kunnen zakelijk gerechtigden dan wel feitelijk gebruikers van onroerende zaken belastingplichtig zijn. Bij

698 HR 5 maart 1980, nr. 19.441, BNB 1980/103.

699 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 79.

700 HR 10 juni 2005, nr. 39.204, *Belastingblad* 2005, p. 1269, met aantekening van Monsma, BNB 2005/268, met noot van Snoijink, NTFR 2005/831, met commentaar van Groenewegen.

701 HR 14 oktober 1992, nr. 27.804, *Belastingblad* 1993, p. 165, met aantekening van De Bruin, *Belastingblad* 1993, p. 185, met aantekening van Paans, BNB 1993/24, met noot van Brunt, FED 1992/937, p. 3250, met aantekening van Snoijink, HR 11 juni 1997, nr. 31.253, *Belastingblad* 1997, p. 739, met aantekening van Monsma, BNB 1997/271, met noot van Snoijink, FED 1997/444, p. 1638 en HR 13 augustus 2004, nr. 37.836, *Belastingblad* 2003, p. 1023, *Belastingblad* 2004, p. 957, met aantekening van De Bruin, BNB 2004/369, met noot van Van Leijenhorst, FED 2004/517, p. 2843, met aantekening van Monsma, NTFR 2003/1221, NTFR 2004/1310, met commentaar van Groenewegen.

702 HR 24 september 2004, nr. 36.874, *Belastingblad* 2003, p. 671, *Belastingblad* 2004, p. 1325, met aantekening van Monsma, BNB 2004/399, met noot van Van Leijenhorst, FED 2004/518, p. 2861, NTFR 2004/1481, met commentaar van Groenewegen.

703 HR 26 oktober 2001, nr. 36.205, *Belastingblad* 2002, p. 299, met aantekening van Monsma, BNB 2002/14, met noot van Van Leijenhorst, NTFR 2001/1493, met commentaar van Groenewegen.

rioolgenotsrechten speelt in tegenstelling tot rioolgebruiksrechten het feitelijk gebruik van de riolering in beginsel geen rol. Bij rioolgebruiksrechten kan het gebruik wel een rol spelen doch deze kunnen zowel van de zakelijk gerechtigden als van de feitelijk gebruikers worden geheven. Van zakelijk gerechtigden mogen rioolgebruiksrechten slechts in de vorm van vaste bedragen – onafhankelijk van het gebruik – worden geheven. Onder gebruik valt in die situatie de verhoging van de gebruikswaarde van onroerende zaken ten gevolge van de mogelijkheid tot lozen.⁷⁰⁴ Gebruik is in dat geval dus genot en het lijkt erop dat dit bij de rioolrechten door elkaar kan worden gebruikt.

Bij kortstondige verhuur kan de verhuurder dan wel de exploitant als belastingplichtige gebruiker worden aangemerkt, afhankelijk van de tekst van de verordening. In een geval waarin de gemeente een gebruiksrecht heft van degene die naar de omstandigheden beoordeeld het eigendom al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht gebruikt, besliste de Hoge Raad dat de enkele omstandigheid dat vanuit het pand een beperkte hoeveelheid afvalwater is afgevoerd, onvoldoende was om te kunnen spreken van gebruik door belanghebbende in de zin van voormelde bepalingen van de verordening. Het verwijzingshof oordeelde vervolgens dat het pand dat in een vervallen staat verkeerde en waarin slechts 2 kubieke meters water was verbruikt, niet bij belanghebbende in gebruik was.⁷⁰⁵

De omschrijving van de dienst in de gemeentelijke belastingverordening is van belang voor de vraag wanneer belastingplicht ontstaat en voor het soort kosten dat kan worden verhaald. Illustratief is de procedure waarbij een gemeentelijke verordening onverbindend werd verklaard vanwege het feit dat kosten werden verhaald die slechts zijdelings met de riolering samenhangen omdat zij nagenoeg geheel andere doeleinden dienen (baggerkosten en kosten van controle van de grondwaterstand). Van belang is dat op controleerbare wijze wordt vastgelegd welke uitgaven in welke mate door elk van de heffingen wordt beoogd te worden gedekt.⁷⁰⁶

Voor het bestaan van belastingplicht ter zake van (feitelijk) gebruik is veelal in de verordening opgenomen dat dit naar de omstandigheden dient te worden beoordeeld. Naar de omstandigheden beoordeeld is hiervoor onvoldoende dat een huurovereenkomst (nog) geldig is. De enkele omstandigheid dat de woning na een bepaalde datum krachtens huur aan belanghebbende ter beschikking stond, is niet voldoende om te kunnen spreken van (feitelijk) gebruik van de woning.⁷⁰⁷

Indien sprake is van een heffingsmaatstaf die is gebaseerd op de hoeveelheid ingenomen water die in het voorgaande jaar is ingenomen, dan dient in het onderhavige jaar wel sprake te zijn van gebruik om überhaupt in de heffing te kunnen worden betrokken.⁷⁰⁸ Met het begrip 'eigendom' wordt de juridische eigendom bedoeld en niet tevens eigendom in economische zin. De economisch eigenaar wordt niet als genothebende krachtens bezit aangemerkt. Met 'bezit' wordt volgens de Hoge Raad bedoeld het bezit in de zin van het burgerlijk recht. Bij een overdracht van de eigendom in economische zin doch niet in juridische zin van een goed, houdt de verkrijger voor de juridische eigenaar en niet voor zichzelf, zodat hij niet kan worden aangemerkt als bezitter in de zin van art. 3:107, lid 1, BW.⁷⁰⁹

704 HR 5 maart 1980, nr. 19.441, BNB 1980/103.

705 HR 3 mei 2002, nr. 36.808, *Belastingblad* 2004, p. 229, met aantekening van De Bruin, BNB 2004/20, FED 2003/636, p. 3390, NTFR 2003/2038, met commentaar van De Graaf, en Hof Den Bosch 16 juli 2003, nr. 02/02453, *Belastingblad* 2004, p. 231, NTFR 2003/1741.

706 HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *Belastingblad* 1999, p. 335, met aantekening van Monsma, BNB 1999/221, met noot van Van Leijenhorst, FED 1999/260, p. 1068.

707 HR 6 februari 2004, nr. 38.999, *Belastingblad* 2004, p. 435, met aantekening van Monsma, BNB 2003/157, FED 2004/83, p. 556, NTFR 2004/293, met commentaar van Van der Burg.

708 HR 3 mei 2002, nr. 36.808, *Belastingblad* 2004, p. 229, met aantekening van De Bruin, BNB 2004/20, FED 2003/636, p. 3390, NTFR 2003/2038, met commentaar van De Graaf.

709 HR 21 juni 2000, nr. 34.633, *Belastingblad* 2000, p. 732, met aantekening van Monsma, BNB 2000/273, met noot van Van Leijenhorst, FED 2000/343, p. 1476, FED 2000/451, p. 1880, met aantekening van Snoijink, NTFR 2000/965, met commentaar van Kastelein.

6.5.4 Voorwerp van de belasting

Het voorwerp van belasting van rioolrechten is de gemeentelijke riolering, dan wel het genot van de aansluiting daarop. Er is sprake van een gemeentelijke riolering indien deze voldoet aan de omschrijving van art. 229, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet. Hiervoor dient het een 'openbare' riolering te betreffen. In tegenstelling tot onderdeel a is voor onderdeel b de omschrijving 'openbare' niet vereist. Voor onderdeel b geldt slechts dat diensten door of vanwege het gemeentebestuur – het aanleggen, het aansluiten op of het onderhouden van een riolering – worden verstrekt.

Bij voorkeur – vergelijk de modelverordening van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten – wordt gesproken van een op de riolering aangesloten eigendom in plaats van een onroerende zaak. Blijkens de toelichting daarop is de achterliggende gedachte dat onder eigendom ook bouwsels vallen die geen onroerende zaken hoeven te zijn zoals directieketens, stacaravans⁷¹⁰ en dergelijke terwijl zij wel op de riolering zijn aangesloten. Het belang hiervan is juist vanwege de aansluiting beperkt. Immers, indien dit soort bouwsels duurzaam met de grond zijn verenigd – hetgeen bij een aansluiting op een riolering doorgaans het geval zal zijn – zullen deze bouwsels al snel als onroerend worden aangemerkt. In dit verband kan het begrip 'eigendom' doorgaans slechts een rol spelen bij woonboten.⁷¹¹ Wel kan het begrip eigendom een rol spelen als afbakeningscriterium.⁷¹²

Ter zake van een indirecte aansluiting kunnen eveneens rioolrechten worden geheven.⁷¹³ Hierbij kan worden gedacht aan appartementencomplexen die eerst via een 'eigen leiding' lozen en vervolgens op de gemeentelijke riolering en garageboxen die via de openbare weg op een afvoerput afvoeren.

6.5.5 Belastbaar feit

In algemene zin is het belastbare feit van rioolrechten het gebruik en of het genot van de riolering dan wel het hebben van een aansluiting daarop. Indien de tekst van de gemeentelijke belastingverordening zulks toestaat, is het niet noodzakelijk dat een onroerende zaak een afzonderlijke rechtstreekse aansluiting heeft op de riolering. Dit komt voor bij appartementencomplexen. Van een zogenoemde indirecte aansluiting op de riolering kan slechts sprake zijn indien wordt geloosd via een directe aansluiting van een ander eigendom. Een dergelijk ander eigendom kan niet een sloot zijn die al dan niet via andere sloten deel uitmaakt van een slotenstelsel waartoe onder andere ook het – als riolering aangemerkte – gemeentewater behoort.⁷¹⁴ In een later arrest oordeelde de Hoge Raad echter dat het niet uitmaakt via hoeveel schijven er wordt afgevoerd, indien het afvalwater wordt afgevoerd op de gemeentelijke riolering waarbij sprake is van een indirecte aansluiting. De Hoge Raad lijkt hiermee meer acht te slaan op de uiteindelijke bestemming van het afvalwater, dan op de route naar die bestemming toe.⁷¹⁵

710 Zie ook: W.G. van der Ban, 'Over stacaravans en duurzame vereniging met de grond (1) en (2) / Een tweeluik over de uitleg en de gevolgen van een wettelijk criterium in de fiscale gemeentepraktijk', *Belastingblad* 2000, p. 147 en 195 en ook zijn bijdrage 'Over stacaravans en duurzame vereniging met de grond (3). Verdere ontwikkelingen in de rechtspraak', *Belastingblad* 2001, p. 239.

711 Woonboten zijn niet in alle gevallen roerend, vergelijk Hof Arnhem van 15 oktober 2007, nr. 06/00491, *NTFR* 2007/1940.

712 Hof Den Haag 29 november 1990. nr. 1131/89, M I, *Belastingblad* 1991, p. 290

713 HR 11 juni 1997, nr. 31.412, *Belastingblad* 1998, p. 445, met aantekening van Paans, *BNB* 1997/272, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1997/445, p. 1639.

714 HR 11 juni 1997, nr. 31.412, *Belastingblad* 1998, p. 445, met aantekening van Paans, *BNB* 1997/272, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1997/445, p. 1639.

715 HR 23 april 2004, nr. 39.414, *Belastingblad* 2004, p. 631, met aantekening van Monsma, *BNB* 2004/230, *FED* 2004/249, p. 1351, *NTFR* 2004/680, met commentaar van Van der Burg en laatstelijk, HR 29 juni 2007, nr. 40932, *Belastingblad* 2007, p. 947, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2007/1205, met commentaar van Van der Burg.

Soms wordt slechts één soort rioolrechten van zowel de zakelijk gerechtigden als van de gebruikers geheven. De gemeente kan dan in beginsel bepalen dat zij bepaalde kosten wil verhalen op de gebruikers of op de zakelijk gerechtigden van onroerende zaken, dan wel op beiden.⁷¹⁶ Dit kan tot merkwaardige situaties leiden. Ter zake van een verhuurd pand waarvan op verzoek van de huurder de riolering werd onthouden, werd de zakelijk gerechtigde in de heffing betrokken. De Hoge Raad meende dat zowel de huurder als de zakelijk gerechtigde belang hebben bij een goed functionerende riolering.⁷¹⁷ De gemeente heeft de vrijheid een keuze te maken bij het kiezen van belastingplichtigen tussen de zakelijk gerechtigden en de gebruikers. Het feit dat een zakelijk gerechtigde niets van de onthouding weet, laat staan een verzoek daartoe heeft gedaan, doet aan het belastbare feit niets af.

6.5.6 Heffingsmaatstaf

De maatstaf van heffing bij rioolrechten strekt ertoe geheel of gedeeltelijk de kosten van de riolering over de belastingplichtigen te verdelen. Heffing naar draagkracht is niet toegestaan. Tevens dient bij het vaststellen van de keuze van heffingsmaatstaf het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel in acht te worden genomen. De heffingsmaatstaf hoeft geen verband te houden met de kosten die worden opgeroepen door het individuele gebruik of genot van een aansluiting dan wel het gebruik van de riolering. Het begrip kosten kan in dit kader op twee manieren worden omschreven. Enerzijds op basis van de aard van de kosten en anderzijds op basis van de ontstaansbron van de kosten. Onder aard van de kosten wordt in dit verband begrepen het onderscheid tussen directe en indirecte kosten.

Bij de ontstaansbron van de kosten kan een onderscheid worden gemaakt naar investeringskosten en exploitatiekosten. Vanuit de allocatiegedachte ligt het voor de hand de kosten toe te rekenen daar waar ze worden opgeroepen. De investeringskosten kunnen dan op de zakelijk gerechtigden worden verhaald en de exploitatiekosten kunnen dan op de gebruikers worden verhaald.⁷¹⁸

In een verordening rioolrechten zijn twee verschillende rioolrechten opgenomen (een rioolaansluit- en een rioolafvoerrecht) welke dienen tot dekking van verschillende kosten. Deze rechten moeten volgens de Hoge Raad dan voor de toepassing van art. 279 gemeentewet (tekst 1992) afzonderlijk worden beoordeeld; 'Het gaat hier immers om twee verschillende retributies, welke dienen tot dekking van verschillende kosten, en derhalve afzonderlijk moeten worden beoordeeld.' Noch de uitspraak van het hof noch de onderliggende stukken bevatten gegevens waaruit de afzonderlijke kostendekkendheid kan worden afgeleid.⁷¹⁹ In deze procedure lijkt de Hoge Raad uit te gaan van verschillende kosten die door verschillende rioolrechten moeten worden verhaald. Het is echter niet mogelijk de afzonderlijke kostencomponenten aan de verschillende categorieën rioolrechten toe te rekenen. Om te kunnen gebruiken is immers een adequaat rioleringsstelsel en een aansluiting daarop noodzakelijk. Daarnaast hebben gemeenten de vrijheid om alle kosten die met de gemeentelijke riolering samenhangen met slechts één categorie rioolrechten te verhalen.

716 HR 5 maart 1980, nr. 19.441, *BNB* 1980/103, HR 8 juli 1992, nr. 28243, *Belastingblad* 1992, p. 546, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1992/309, *FED* 1992/739, p. 2557, met aantekening van Snoijink en HR 12 januari 1994, nr. 29597, *BNB* 1994/84, *BNB* 1994/270, met noot van Monsma, *FED* 1994/100, p. 391.

717 HR 5 april 1995, nr. 30.120, *Belastingblad* 1995, p. 421, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1995/189, met noot van IJssink, *FED* 1995/411, p. 1412, met aantekening van Snoijink.

718 R.T.N. Smeets, 'Kostenverhaal bij rioolheffingen', *Interlokaal* 1995, nr. 3, p. 599 en de conclusie van Moltmaker naar aanleiding van HR 9 maart 1994, nrs. 28.738 en 28.934, *Belastingblad* 1994, p. 309 en 339.

719 HR 15 juli 1997, nr. 30.845, *Belastingblad* 1996, p. 490, met aantekening van Monsma, *BNB* 1996/331, *FED* 1996/594, p. 2017, *FED* 1996/687, p. 2396, met aantekening van Snoijink.

De Hoge Raad besliste echter in 1999 dat gemeenten die een rioolgebruiks- en een rioolgenotsrecht heffen, een zekere vrijheid hebben bij de toedeling van uitgaven aan eigenaars- en gebruikersheffingen. Dit betekent volgens de Hoge Raad echter niet dat zij zijn ontheven van de plicht – met het oog op de toetsing of de geraamde opbrengst van elk van de heffingen niet uitgaat boven de geraamde uitgaven ter zake – op controleerbare wijze vast te leggen welke uitgaven zij in welke mate door elk van de heffingen beogen te dekken.⁷²⁰ Inmiddels heeft de Hoge Raad beslist dat deze plicht niet meer van belang is voor toetsing aan de opbrengstnorm, doch met name nog dient om toetsing aan algemene rechtsbeginselen mogelijk te maken.⁷²¹

Wanneer een gemeente haar rioleringskosten ongeacht de aard daarvan beoogt door te berekenen aan de zakelijk gerechtigden ten aanzien van alle objecten en aan de gebruikers van bepaalde objecten (de grote lozers), komt die plicht van de gemeente er volgens een andere beslissing van de Hoge Raad, in 2001, op neer dat zij op controleerbare wijze moet vastleggen in welke mate zij haar rioleringskosten door elk van de heffingen beoogt te dekken en dat zij de uitgaven die zij aldus beoogt te dekken op zodanige wijze moet omschrijven dat duidelijk is dat bepaalde uitgaven niet zowel bij het door het aansluitrecht te dekken gedeelte van de totale rioleringskosten als bij het door het afvoerrecht te dekken gedeelte daarvan in aanmerking worden genomen.⁷²² Eveneens in 2001, geeft de Hoge Raad in een procedure met betrekking tot de gemeente Tilburg inhoud aan de gemeentelijke beleidsvrijheid ter zake, door te bevestigen dat het noch verplicht is alle kosten van onderhoud en beheer van de gemeentelijke riolering bij uitsluiting toe te rekenen aan de gebruikers, noch verplicht is de betreffende kosten steeds ten laste van zowel gebruikers als eigenaren te brengen.⁷²³ Vervolgens schept het arrest duidelijkheid door te bevestigen dat de gemeente bij het ramen van de opbrengst van een recht in het kader van de toetsing aan de opbrengstnorm van art. 229b Gemeentewet, mag uitgaan van de nettobaten, dat wil zeggen het bedrag verminderd met het gedeelte daarvan dat naar verwachting niet inbaar zal zijn.

In een casus met betrekking tot de rioolafvoerrechten van de gemeente Vught beslist de Hoge Raad in 2004 dat een gemeente de aan het gemeentelijke rioleringsstelsel verbonden lasten mag verhalen op diegenen die, vanwege een aansluiting op de gemeentelijke riolering, daarvan het gebruik en/of het genot hebben. De gemeente is daarbij niet gehouden om, als dit al praktisch uitvoerbaar is, uit de lasten van de gemeentelijke riolering de lasten van afvoer van 'openbaar hemelwater' te elimineren. Daarbij is het volgens de Hoge Raad onverschillig of het regenwater geheel of gedeeltelijk wordt afgevoerd door middel van een afzonderlijk stelsel.⁷²⁴

Bij de keuze van de heffingsmaatstaf zijn de gemeenten volgens de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen vrij.⁷²⁵ De jurisprudentie betreffende de differentiatie naar de grootte van het voordeel dat gelegen is in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden

720 HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *Belastingblad* 1999, p. 335, met aantekening van Monsma, *BNB* 1999/221, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1999/260, p. 1068.

721 HR 4 februari 2005, nrs. 38.860 en 40.072, *Belastingblad* 2005, p. 395 en 397 met aantekening van Monsma, *BNB* 2005/112 en 113, met noot van Snoijink, *FED* 2005/59, p. 15, met aantekening van Monsma, *FED* 2005/41, p. 24, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2005/239 en 240, met commentaar van Groenewegen, *NTFR* 2005/905, *NTFR* 2005/1255.

722 HR 12 oktober 2001, nr. 36.011, *Belastingblad* 2002, p. 91, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/404, met noot van Snoijink, *FED* 2001/564, p. 3439, *NTFR* 2001/1449, met commentaar van Groenewegen.

723 HR 26 oktober 2001, nr. 36.205, *Belastingblad* 2002, p. 299, met aantekening van Monsma, *BNB* 2002/14, met noot van Van Leijenhorst, *NTFR* 2001/1493, met commentaar van Groenewegen.

724 HR 24 september 2004, nr. 36.874, *Belastingblad* 2003, p. 671, *Belastingblad* 2004, p. 1325, met aantekening van Monsma, *BNB* 2004/399, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2004/518, p. 2861, *NTFR* 2004/1481, met commentaar van Groenewegen.

725 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 7.

en de eis dat de tarieven bij gebruiksrechten zich moeten richten naar het gebruik dat van gemeentebezittingen wordt gemaakt, zou volgens de toelichting op die wet, zijn geldigheid hebben verloren. Differentiatie op andere gronden is volgens de opstellers geoorloofd indien deze zich naar het oordeel van het gemeentebestuur beter verstaan met het gemeentelijke beleid op dat punt. In voornoemde toelichting wordt als voorbeeld gegeven dat de heffingsmaatstaf van rioolrechten zowel van zakelijk gerechtigden als van gebruikers afhankelijk kan worden gesteld van de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaken. De heffingsmaatstaf van rioolrechten van zakelijk gerechtigden kon al vóór inwerkingtreding van de Wet materiële belastingbepalingen afhankelijk van de waarde in het economische verkeer worden gesteld. Immers, de waarde van onroerende zaken en de grootte van de voordelen die zijn gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden, hebben een relatie met elkaar. De vergroting van de gebruiksmogelijkheden van dure onroerende zaken leveren in die gedachte meer voordelen op dan de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van goedkope onroerende zaken. Het maakt voor de vergroting van de gebruiksmogelijkheden als zodanig niet uit doch wel voor de grootte van het voordeel van de vergroting van de gebruiksmogelijkheden.

De Hoge Raad heeft op 28 juni 2002 (inzake het rioolrecht van de gemeente Spijkenisse) een belangrijk oordeel uitgesproken door te beslissen dat op basis van de wetsgeschiedenis (Gemeentewet 1995) moet worden aangenomen dat het karakter van een rioolaansluitingsrecht zich niet verzet tegen een differentiatie van het tarief anders dan naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een eigendom als gevolg van de aansluiting op de gemeentelijke riolering. Daarmee heeft de nieuwe beleidsvrijheid bij de rioolrechten daadwerkelijk inhoud gekregen. Als het tarief maar niet is gedifferentieerd naar inkomen, winst of vermogen dan wel in strijd is met rechtsbeginselen of leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing. De gemeente Spijkenisse differentieerde het tarief van het rioolrecht naar de bebouwde oppervlakte.⁷²⁶

Voorbeelden van bestaande tot nu toe gebruikte heffingsmaatstaven zijn: een vast bedrag, het waterverbruik, de vloeroppervlakte, de waarde van onroerende zaken, de vastgestelde vervuiling, de hoeveelheid geloosd afvalwater. Een vast bedrag aan rioolrechten kan, afhankelijk van de in de gemeentelijke belastingverordening omschreven dienst, afbreuk doen aan het gelijkheidsbeginsel in die zin dat ongelijke gevallen gelijk worden behandeld.

Het is mogelijk om voor kleine huishoudens een gereduceerd tarief vast te stellen. Dit mag er de facto niet toe leiden dat grote groepen belastingplichtigen buiten de heffing vallen. De belastingverordening van de gemeente Tilburg is in 1995 onverbindend verklaard omdat rioolafvoerrechten werden geheven waarbij 98,8% van de gebruikers niet in de heffing werden betrokken.⁷²⁷ Gebruikers van woningen en van percelen waaruit op jaarbasis minder dan 250 m³ afvalwater werd afgevoerd, waren vrijgesteld. De Hoge Raad constateerde disproportionaliteit tussen heffing en gebruik. Omdat hiervoor geen objectieve rechtvaardiging kon worden aangegeven was sprake van willekeurige en onredelijke belastingheffing. De belastingverordening van de gemeente Amsterdam waarbij van lozers een vast bedrag van f 315 per volle eenheid van 300 m³ afvalwater werd geheven is echter in 1996 niet onverbindend verklaard. Hierbij werden eveneens grote groepen lozers buiten de heffing werden gelaten. Dit was volgens de Hoge Raad niet onredelijk dan wel willekeurig.⁷²⁸

726 HR 28 juni 2002, nr. 36.638, *Belastingblad* 2002, p. 1226, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/8 met noot van Snoijink, *FED* 2003/40, p. 148, met aantekening van Douma, *NTR* 2002/1719, met commentaar van Noordermeer-Van Loo.

727 HR 20 september 1995, nr. 30.567, *Belastingblad* 1995, p. 678, met aantekening van Monsma, *BNB* 1995/315, met noot van Van Leijzenhorst, *FED* 1995/810, p. 2779, met aantekening van Snoijink.

728 HR 9 augustus 1996, nr. 30.588, *Belastingblad* 1996, p. 605, met aantekening van Monsma, *BNB* 1996/318, met noot van Van Leijzenhorst, *FED* 1996/638, p. 2204.

Latere jurisprudentie lijkt genuanceerder. In een serie arresten van 10 december 2004, komt de Hoge Raad met betrekking tot het rioolafvoerrecht van vijf verschillende gemeenten (Leiden, Zoetermeer, Delft, Eindhoven en Rotterdam) tot het oordeel dat onder voorwaarden de kleine lozers effectief kunnen worden vrijgesteld, waardoor het recht slechts wordt geheven van de grote lozers. Het maakt daarbij geen verschil of naast het rioolafvoerrecht een aansluitrecht wordt geheven of dat de niet uit het afvoerrecht gedekte kosten worden bekostigd uit de algemene middelen. Omdat in alle bovengenoemde gevallen de vrijstelling aan de voet – in welke vorm dan ook opgenomen in de belastingverordening dan wel van toepassing via begunstigend beleid – voor iedereen op dezelfde manier geldt, is volgens de Hoge Raad geen sprake van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel. Deze heffingssystematiek mag er volgens de Hoge Raad niet toe leiden dat aan de in de belastingheffing betrokken overige lozers gezamenlijk meer kosten in rekening worden gebracht dan naar een redelijke maatstaf aan hen kan worden toegerekend. Stijgt het verhaalsbedrag naar orde van grootte daar bovenuit, dan wordt het evenredigheidsbeginsel geschonden.

Van een redelijke maatstaf voor de toerekening van kosten aan grote lozers is reeds sprake indien de aan hen toegerekende kosten een ongeveer even groot deel uitmaken van de totale geraamde (vaste plus variabele) kosten van de riolering als de volgens die ramingen door de grote lozers tezamen af te voeren hoeveelheid afvalwater deel uitmaakt van de totale hoeveelheid af te voeren afvalwater. De keuze om al dan niet een verfijnder methode van kostentoerekening te hanteren is aan de gemeentelijke wetgever.⁷²⁹

6.5.7 Tarief

In de Gemeentewet wordt over de tarieven niets dwingend voorgeschreven. Tariefstelling naar draagkracht is niet toegestaan. Het tarief hoeft zich ingevolge de Wet materiële belastingbepalingen⁷³⁰ niet slechts te richten naar de door de gemeente geleverde prestaties. Het tarief dat van gebruikers wordt geheven, kan afhankelijk zijn van de hoeveelheid, de samenstelling dan wel de herkomst van het geloosde afvalwater. Dit kan bij zake-lijk gerechtigden niet aangezien geen sprake is van feitelijk gebruik. Hiervoor geldt veelal een vast tarief per aansluiting. Uiteraard dient het ter zake geldende gemeentebestuur te voldoen aan het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. Een schriktarief zal ook onder de werking van de Wet materiële belastingbepalingen niet zijn toegestaan.

729 HR 10 december 2004, nr. 36.776 (Zoetermeer), *Belastingblad* 2005, p. 66, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2005/102, met noot van Snoijink, *FED* 2004/710, p. 3698, *NTFR* 2004/1883 met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nrs. 36.804 en 36.805 (Delft), *Belastingblad* 2005, p. 70, met aantekening van De Bruin en *Belastingblad* 2003, p. 671, *BNB* 2005/103, met noot van Snoijink, *FED* 2004/711, p. 3700 en *FED* 2004/712, p. 3701, *NTFR* 2004/1887 en 1888, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nr. 37.041 (Eindhoven), *Belastingblad* 2003, p. 671, *Belastingblad* 2005, p. 74, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2005/104, met noot van Snoijink, *FED* 2004/713, p. 3702, *FED* 2005/53, p. 22, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/1884, met commentaar van Groenewegen; nr. 37.042, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/714, p. 3703, *FED* 2005/54, p. 26, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/1885, met commentaar van Groenewegen; nr. 37.043, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/715, p. 3704, *NTFR* 2004/1886, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nr. 39178 (Rotterdam), *Belastingblad* 2005, p. 78, met aantekening van De Bruin, *FED* 2004/721, p. 3711, *NTFR* 2004/1890, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nrs. 38.291 en 38.292 (Leiden), *Belastingblad* 2003, p. 671, *Belastingblad* 2005, p. 80, met aantekening van De Bruin, *FED* 2004/716, p. 3705, *NTFR* 2004/1889, met commentaar van Groenewegen. Laatstelijk in gelijke zin Rb. Arnhem 17 april 2007, nr. AWB 06/4493, *Belastingblad* 2007, p. 610, *NTFR* 2007/786.

730 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 7.

6.5.8 Tijdstip heffing, belastingtijdvak en heffingssystemen

Rioolrechten kunnen per tijdvak in rekening worden gebracht. Veelal geldt als heffingstijdvak het belastingjaar dan wel indien wordt meegelift met de nota's van nutsbedrijven, een kalendermaand. Bij laatstgenoemde situaties kan het heffingstijdvak het belastingjaar zijn indien met voorlopige aanslagen wordt gewerkt. Indien de omstandigheden bij aanvang van het belastingtijdvak beslissend zijn voor de belastingplicht, dient in de gemeentelijke belastingverordening een regeling tot ontheffing naar tijdsgelang te zijn opgenomen indien tussentijds wijzigingen zich voordoen. Hierbij kunnen in het kader van de doelmatigheid drempels worden ingebouwd. Bij de keuze van de drempels dienen de belangen van de belastingplichtigen niet op onaanvaardbare wijze te worden opgeofferd aan de belangen van een doelmatige belastingheffing. Hiervan kan sprake zijn indien een belastingplichtige na verhuizing zowel ter zake van de nieuwe betrokken onroerende zaak als ter zake van de verlaten onroerende zaak in de rioolrechten wordt betrokken.⁷³¹

Indien met heffingstijdvakken wordt gewerkt, zal heffing van rioolrechten doorgaans plaatsvinden via heffing bij wege van aanslag dan wel op andere wijze. Indien wordt gewerkt met voorlopige aanslagen die met de voorschotnota's meeliften, worden de reinigingsrechten definitief vastgesteld via de eindafrekening van het nutsbedrijf. De materiële belastingsschuld dient te zijn ontstaan voordat definitief kan worden ingevorderd. Bij incidentele diensten – zoals het ontstoppen van de riolering – kan op andere wijze worden geheven door middel van het verzenden van een nota of ander schriftuur.

6.6 AFVALSTOFFENHEFFING

6.6.1 Inleiding

Op grond van art. 15.33 Wet milieubeheer kunnen gemeenten een heffing invoeren ter bestrijding van de kosten verbonden aan de verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen. Hieraan zijn degenen onderworpen die al dan niet krachtens een zakelijk of persoonlijk recht feitelijk gebruikmaken van een perceel ten aanzien waarvan de gemeente krachtens art. 10.11 Wet milieubeheer een verplichting tot het inzamelen van huishoudelijk afval heeft. De afvalstoffenbelasting is veelal in dezelfde belastingverordening opgenomen als de hiervoor behandelde reinigingsrechten.

6.6.2 Aard en karakter

Aanleiding om de bevoegdheid tot heffing van een afvalstoffenheffing in te voeren, was de bewijsproblematiek bij de reinigingsrechten. Bij belastingen hoeft er geen individuele tegenprestatie te bestaan zoals dit bij de rechten is vereist. Reinigingsrechten kunnen zodoende pas worden geheven indien de belastingplichtige van de reinigingsdienst feitelijk gebruikmaakt dan wel het genot heeft. Indien weinig of geen gebruik of genot van de reinigingsdienst aanwezig is, is toch afvalstoffenheffing verschuldigd.⁷³² Vanwege de wens om op alle feitelijke gebruikers van percelen, ongeacht of feitelijk van de dienst gebruik is gemaakt, de kosten van inzameling van huishoudelijk afval te verhalen, is de afvalstoffenheffing ingevoerd.

De wet eist geen differentiatie naar de mate van gebruik of genot.⁷³³ Zonder dat direct profijt van de vuilnisophaaldienst aan de individuele gebruikers of genothebbers kan worden toegerekend, kan toch worden gesteld dat de groep ten behoeve van wie de inzamelingsplicht bestaat, een vorm van profijt heeft omdat iedereen het genot heeft van een schone

⁷³¹ Hof Den Haag 22 december 1978, nr. 96/78, M III, BNB 1980/25.

⁷³² Onder andere Hof Leeuwarden 8 januari 1993, nr. 983/91, E II, *Belastingblad* 1993, p. 589.

⁷³³ Hof Den Bosch 22 februari 1995, nr. 0519/93, *Belastingblad* 1995, p. 707.

stad en van de inzameldienst gebruik kán maken. Daar waar afvalstoffen worden geproduceerd doch zelf voor de inzameling en afvoer daarvan wordt zorggedragen, wordt toch belastingplicht aangenomen.⁷³⁴

Er wordt echter geen belastingplicht aangenomen indien een perceel niet feitelijk wordt gebruikt.⁷³⁵ Gemeenten zijn niet verplicht om een afvalstoffenheffing in te voeren. Indien gemeenten afzien van heffing van afvalstoffenheffing en er tevens geen reinigingsrechten worden geheven, dienen de kosten van verwijdering van afvalstoffen uit de algemene middelen te worden bekostigd. Dit staat echter haaks op het in de Nationale Milieubeleidsplannen geformuleerde beginsel 'de vervuiler betaalt'. Indien de gemeentelijke belastingverordening een vrijstelling bevat voor het geval geen gebruik wordt gemaakt van de gemeentelijke reinigingsdienst, doet dit afbreuk aan het karakter van deze heffing. Hierdoor gaat het belastingkarakter verloren en dient een dergelijke afvalstoffenheffing om die reden als (reinigings)rechtenheffing te worden beschouwd.⁷³⁶

Uit het voorgaande blijkt dat de opbrengst dient te worden bestemd voor het ophalen en verwerken van afval. Hierdoor is de afvalstoffenheffing een op profijt gebaseerde 'echte' bestemmingsheffing. Dit houdt in dat de opbrengst een relatie heeft met de bestemming. Dit in tegenstelling tot een 'onechte' bestemmingsbelasting waarvan de opbrengst geen of nauwelijks relatie heeft met de bestemming. Hierbij kan worden gedacht aan het besteden van de opbrengst van bijvoorbeeld de motorrijtuigenbelasting aan onderwijs.

De kosten kunnen bestaan uit de verwerkingskosten en de inzamelings- en transportkosten. Niet slechts de rechtstreeks met verwijdering samenhangende kosten en de kosten die samenhangen met de mogelijkheid tot afgifte van huishoudelijke afvalstoffen, kunnen met een afvalstoffenheffing worden verhaald. Ook de kosten van maatregelen die zijn bedoeld om de hoeveelheid en/of de samenstelling van de huishoudelijke afvalstoffen te beperken of te verwerken, kunnen via de afvalstoffenheffing worden verhaald. Hierbij kan worden gedacht aan de kosten van het verbranden of het composteren van afval en kosten van vermindering van de aangeboden hoeveelheid afvalstoffen in de vorm van subsidies voor het inzamelen van bijvoorbeeld oud papier.⁷³⁷ Daarnaast zit de op de Wet belastingen op milieugrondslag gebaseerde afvalstoffenbelasting⁷³⁸ in de storttarieven verdisconteerd.

De kosten van het verwijderen van bedrijfs- en andere afvalstoffen kunnen niet door middel van de afvalstoffenheffing worden bekostigd omdat met betrekking tot deze afvalstoffen geen inzamelplicht op de gemeente rust. Hiervoor zijn de reinigingsrechten geschikt. Het reinigingsrecht is niet op de Wet milieubeheer doch op de Gemeentewet gebaseerd. Dit geldt eveneens voor het bedrijfsafval dat samen met huishoudelijk afval de gemeentelijke reinigingsdienst wordt aangeboden.⁷³⁹

Het is volgens de toelichting⁷⁴⁰ op de Afvalstoffenwet niet de bedoeling dat ter zake van dezelfde kosten een afvalstoffenheffing samen met reinigingsrechten wordt geheven. In beginsel lijkt deze bevoegdheid te bestaan omdat rechten kunnen worden geheven tot maximaal het niveau van kostendekkendheid. De opbrengst van de afvalstoffenheffing dient echter aan de bestemming te worden besteed.⁷⁴¹ Wordt het inzamelen van huishou-

734 Hof Leeuwarden 8 januari 1993, nr. 983/92, E II, *Belastingblad* 1993, p. 589.

735 HR 9 mei 1984, nr. 22.312, *Belastingblad* 1984, p. 339, met aantekening van De Bruin, BNB 1984/174

736 Tweede Kamer 1976-1977, 13 364, nr. 3, p. 81, en bevestigd door Hof Den Haag 5 oktober 1987, nr. 212/86, E III, BNB 1989/35, *FED* 1988/212, p. 678.

737 Hof Den Bosch 29 april 1997, nr. 94/2647-E-5, *Belastingblad* 1999, p. 408.

738 Art. 12-19 Wet belastingen op milieugrondslag.

739 Hof Den Haag 16 maart 1996, nr. 934/023-M-3, *Belastingblad* 1994, p. 462.

740 Tweede Kamer 1976-1977, 13 364, nr. 5, p. 50-51.

741 Hof Arnhem 27 januari 1998, nr. 97/20712-E-5, *Belastingblad* 1998, p. 826.

delijk afval bekostigd uit de reinigingsrechten, dan kan de opbrengst van een daarnaast geheven afvalstoffenheffing niet daaraan worden besteed omdat de kosten dan dubbel worden verhaald.⁷⁴² Alleen als met de reinigingsrechten andere kosten worden verhaald dan de kosten van verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen dan kunnen in beginsel naast een afvalstoffenheffing tevens reinigingsrechten worden geheven. Dat is echter lastig indien huishoudelijke afvalstoffen en bedrijfsafval gezamenlijk worden ingezameld. In dat geval zal waarschijnlijk – net als bij rioolrechten kan worden gedaan⁷⁴³ – naar hoeveelheden afvalstoffen moeten worden toegerekend.

6.6.3 Wetsgeschiedenis

De oorspronkelijke bevoegdheid tot het heffen van een afvalstoffenheffing was opgenomen in de Afvalstoffenwet. Volgens art. 62 van deze wet waren gemeenten bevoegd tot het heffen van een afvalstoffenheffing ter zake van het verhalen van de kosten die verbonden waren aan de verwijdering van huishoudelijke afvalstoffen en van daarmee krachtens art. 17 van die wet gelijkgestelde stoffen. Afvalstoffenheffing kon worden geheven van degenen die, al dan niet krachtens een zakelijk of persoonlijk recht, feitelijk gebruikmaakten van een perceel ten aanzien waarvan voor gemeenten de plicht tot inzameling gold.

Nadat in 1988 de bevoegdheid tot het heffen van een afvalstoffenheffing was overgebracht naar de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne, is zij vervolgens geregeld in het huidige art. 15.33 Wet milieubeheer. Bij het overbrengen van de bevoegdheid van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne naar de Wet milieubeheer zijn geen inhoudelijke wijzigingen aangebracht. Weliswaar is bij het overbrengen van de bepaling uit de Afvalstoffenwet naar de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne door de wetgever zonder nadere motivering een wijziging aangebracht, doch dit is geen wezenlijke wijziging. In de Afvalstoffenwet werd slechts verwezen naar de bepaling die de wekelijkse inzamelingsplicht regelde. In de Wet milieubeheer wordt in art. 15.33 naar het gehele art. 10.11 Wet milieubeheer verwezen.

De afvalstoffenheffing lijkt hierdoor op het eerste gezicht een groter bereik te hebben. Immers, er kan op basis van de tekst van de wet ook worden geheven ter zake van inzameling van huishoudelijke afvalstoffen die is gebaseerd op de specifieke situatie zoals bedoeld in art. 10.11, lid 2, Wet milieubeheer, wanneer van wekelijkse inzameling van huishoudelijke afvalstoffen wordt afgezien. Echter op basis van jurisprudentie⁷⁴⁴ was het reeds duidelijk dat ter zake van percelen waarvoor ontheffing tot wekelijkse inzameling was verleend, de verplichting tot inzameling niet was vervallen.

6.6.4 Belastingplicht

Art. 15.33 Wet milieubeheer geeft aan wie belastingplichtig zijn voor de afvalstoffenheffing. Belastingplichtig zijn degenen die al dan niet krachtens zakelijk of persoonlijk recht feitelijk gebruikmaken van een perceel ten aanzien waarvan de gemeente de verplichting heeft tot inzameling van huishoudelijk afval. Wie feitelijk gebruiker is, dient naar de omstandigheden te worden beoordeeld. Zo hoeft de enkele omstandigheid dat een woning nog enkele dagen krachtens huur ter beschikking staat, niet voldoende te zijn om te kunnen spreken van (feitelijk) gebruik van de woning.⁷⁴⁵ Het hof, dat zijn oordeel uit-

742 HR 19 oktober 1983, nr. 21.882, *Belastingblad* 1983, p. 630, met aantekening van Van Leijenhorst, *BNB* 1983/320.

743 Zie noot 245.

744 HR 9 november 1988, nr. 25.685, *Belastingblad* 1989, p. 244, met aantekening van Meppelder, *BNB* 1989/101, *FED* 1989/138, p. 410.

745 HR 6 februari 2004, nr. 38.999, *Belastingblad* 2004, p. 435, met aantekening van Monsma, *BNB* 2003/157, *FED* 2004/83, p. 556, *NTFR* 2004/293, met commentaar van Van der Burg.

sluitend heeft gegrond op de omstandigheid dat de huur van de woning een tijd doorliep, is dus van een onjuiste rechtsopvatting uitgegaan.⁷⁴⁶

Het begrip 'feitelijk gebruiker' van de afvalstoffenheffing kan een andere gebruiker zijn dan het begrip 'gebruiker' voor de gebruikers-OZB. Dit verschil doet zich onder meer voor bij verhuur van onzelfstandige delen van onroerende zaken. De op basis van art. 10.11 Wet milieubeheer op gemeenten rustende inzamelplicht van huishoudelijk afval geldt slechts voor percelen waar zodanige stoffen geregeld kunnen ontstaan. Indien bij feitelijk gebruik van een perceel niet geregeld afvalstoffen kunnen ontstaan, is dit geen feitelijk gebruik waarop de Wet milieubeheer ziet en kan er geen afvalstoffenheffing worden geheven. Indien de op gemeenten rustende verplichting tot inzameling van huishoudelijk afval niet wordt nagekomen, kan ook geen afvalstoffenheffing worden geheven tenzij dit aan de feitelijk gebruiker is te wijten.⁷⁴⁷ Bij dit laatste kan worden gedacht aan de situatie dat niet wordt ingezameld omdat een belastingplichtige geen gebruik wenst te maken op de door de gemeenten voorgeschreven wijze of van de voorgeschreven middelen van aanbidding van huishoudelijke afvalstoffen. Indien gemeenten een ontheffing hebben om wekelijks het huishoudelijk afval in te zamelen, staat dit de belastingplicht niet in de weg. Een minder frequente inzameling doet de bevoegdheid tot het heffen van afvalstoffenheffing niet tenietgaan.⁷⁴⁸

Wanneer geen gebruik van de gemeentelijke inzameldienst wordt gemaakt en er wel belastingplicht ontstaat voor de afvalstoffenheffing, is dat niet in strijd met het beginsel 'de vervuiler betaalt' zoals dit is uitgedrukt in de considerans en in art. 11 Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen.⁷⁴⁹ Deze richtlijn ontnemt de wetgever niet de bevoegdheid gemeentebesturen de verplichting op basis van art. 10.11 Wet milieubeheer op te leggen en daarmee samenhangend een heffingsbevoegdheid toe te delen.

Indien een perceel niet wordt gebruikt, bestaat er voor de desbetreffende gemeente geen inzamelplicht. Indien er geen inzamelplicht bestaat kan er ook geen belastingplicht bestaan. Indien een perceel niet wordt gebruikt omdat van verblijf geen sprake is doch het perceel wel ter beschikking staat, kan wel belastingplicht ontstaan. Het antwoord op de vraag of een belastingplichtige al dan niet van de gemeentelijke afvaldienst gebruikmaakt doet voor de belastingplicht niet ter zake.⁷⁵⁰ Indien een perceel ter beschikking wordt gehouden kan er immers afval ontstaan.⁷⁵¹ Tijdelijk gebruik van een perceel staat heffing van afvalstoffenheffing niet in de weg.⁷⁵² Degene die een perceel verhuurt en het perceel niet tevens feitelijk gebruikt is in beginsel niet belastingplichtig. Ter zake van volgtijdige verhuur wordt de verhuurder als feitelijk gebruiker aangemerkt.⁷⁵³ Het feit dat de verhuurder verantwoordelijk is voor het gebruik door het gebruik mogelijk te maken, kan niet tot belastingplicht leiden.⁷⁵⁴

746 HR 6 februari 2004, nr. 38.999, *Belastingblad* 2004, p. 435, met aantekening van Monsma, BNB 2003/157, *FED* 2004/83, p. 556, *NTFR* 2004/293, met commentaar van Van der Burg.

747 HR 15 februari 1984, nr. 22.311, *Belastingblad* 1984, p. 216, met aantekening van Monsma, BNB 1984/154, met noot van Hofstra.

748 HR 9 november 1988, nr. 25.685, *Belastingblad* 1989, p. 244, met aantekening van Meppelder, BNB 1989/101, *FED* 1989/138, p. 410.

749 Richtlijn nr. 75/442/EEG, Raad van de Europese Gemeenschappen.

750 HR 8 maart 2002, nr. 36.716, *Belastingblad* 2002, p. 497, met aantekening van Monsma, *FED* 2002/159, p. 641, *NTFR* 2002/463, met commentaar van Wasch.

751 Hof Arnhem 4 juli 1989, nr. 1475/1987, E III, *Belastingblad* 1990, p. 144, met aantekening van Monsma.

752 Hof Den Haag 21 maart 1994, nr. 932/695-E-7, *Belastingblad* 1994, p. 785.

753 HR 1 december 1999, nr. 34.301, *Belastingblad* 2000, p. 57, met aantekening van Monsma, BNB 2000/37, *FED* 1999/734, p. 3164, *NTFR* 1999/41, p. 25.

754 HR 23 mei 1990, nr. 26.328, *Belastingblad* 1990, p. 470, met aantekening van Kruijmel, BNB 1990/239, met noot van Van Leijhorst, *FED* 1990/554, p. 1569, met aantekening van IJssink.

Ter zake van één perceel kunnen meer feitelijk gebruikers die niet tot één huishouden behoren, als belastingplichtigen worden aangewezen. Indien alle feitelijk gebruikers van het perceel afzonderlijk in de afvalstoffenheffing kunnen worden betrokken omdat ieder voor zich een huishouden voert, is het in strijd met het gelijkheidsbeginsel om slechts één van hen als belastingplichtige aan te merken.⁷⁵⁵ Dit kan tot uitvoeringsproblemen leiden omdat ter zake van hetzelfde perceel sommige feitelijk gebruikers wel en sommige feitelijk gebruikers niet afzonderlijk een huishouden kunnen voeren.

6.6.5 Voorwerp van de belasting

6.6.5.1 Inleiding

Ingevolge art. 15.33, lid 1, Wet milieubeheer, kan als voorwerp van belasting worden aangewezen elk binnen het grondgebied van de gemeente gelegen perceel waar geregeld huishoudelijke afvalstoffen kunnen ontstaan en ten aanzien waarvan een inzamelplicht bestaat. Er staan aldus drie begrippen centraal, te weten: 'perceel', 'inzamelplicht' en 'huishoudelijke afvalstoffen'.

6.6.5.2 Het begrip 'perceel'

Het begrip perceel is in de Wet milieubeheer niet nader gedefinieerd. Het heeft niet dezelfde betekenis als kadastraal perceel. Doorgaans zal sprake zijn van een gebouwd object. Hierbij kan het zowel om een roerende als om een onroerende zaak gaan. Een perceel kan op basis van de jurisprudentie worden omschreven als een woning met een zekere mate van zelfstandigheid of een ander door een particuliere huishouding of deel daarvan gebruikt verblijf, waar huishoudelijke afvalstoffen kunnen ontstaan en ten aanzien waarvan de gemeente voldoet aan haar inzamelplicht.

Het is volgens de Hoge Raad in overeenstemming met art. 15.33, lid 1, Wet milieubeheer indien bepalingen van de Verordening ertoe strekken personen aan de afvalstoffenheffing te onderwerpen die feitelijk gebruikmaken van een perceel waarvoor de gemeentelijke inzamelplicht geldt en derhalve te heffen daar waar huishoudelijke afvalstoffen geregeld binnen een particuliere huishouding kunnen ontstaan. In overeenstemming met die strekking is ook een gedeelte van een onroerende zaak dat blijkens indeling en inrichting is bestemd voor het voeren van een particuliere huishouding waarin geregeld afvalstoffen kunnen ontstaan, een perceel in de zin van de Verordening.⁷⁵⁶ Indien belanghebbenden alleen voor warme maaltijden aangewezen zijn op elders aanwezige voorzieningen is eveneens sprake van een perceel.⁷⁵⁷

Indien een woning zodanig wordt verbouwd dat sprake kan zijn van afzonderlijke bewoning, kan tevens sprake zijn van afzonderlijke percelen. Het feit dat slechts sprake is van één woning met één huisnummer, de gemeente geen afzonderlijke set containers ter beschikking heeft gesteld, de warme maaltijden gezamenlijk worden gebruikt, diverse voorzieningen zoals wasmachine en centrifuge gezamenlijk worden gebruikt, alle vertrekken (thans) vrijelijk toegankelijk zijn, doet dan niet ter zake.⁷⁵⁸

Indien een deel van een onroerende zaak afzonderlijk wordt gebruikt waarbij dat gedeelte van de onroerende zaak meer dan bijkomstig afhankelijk is van voorzieningen die niet zijn gelegen in dat gedeelte van de onroerende zaak waarover kan worden beschikt, dan

⁷⁵⁵ HR 26 februari 1992, nr. 27.935, *Belastingblad* 1992, p. 389, met aantekening van Paans, *BNB* 1992/141, met aantekening van Van Leijenhorst, *FED* 1992/415, p. 1353, met aantekening van Snoijink.

⁷⁵⁶ HR 19 december 2003, nr. 38.874, *Belastingblad* 2004, p. 293, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2004/101, *FED* 2004/18, p. 148, *NTFR* 2004/67, met commentaar van Groenewegen.

⁷⁵⁷ HR 18 september 1991, nr. 27.597, *Belastingblad* 1992, p. 47, met aantekening van Paans, *BNB* 1991/333, *FED* 1991/768, p. 3482.

⁷⁵⁸ Hof Arnhem 18 mei 1995, nr. 941 821, E-I, *Belastingblad* 1995, p. 283 en Hof Arnhem 17 april 2001, nr. 98/153-E-1, *Belastingblad* 2001, p. 962, *NTFR* 2001/807.

is dat volgens Hof Arnhem geen perceel.⁷⁵⁹ Door het hof wordt onderzocht of het onderkomen voldoende zelfstandigheid heeft. De Hoge Raad⁷⁶⁰ hanteert een andere maatstaf inhoudende dat het gedeelte van een gebouw dat in gebruik is naar indeling en inrichting bestemd is voor het voeren van een eigen particuliere huishouding waarin geregeld afvalstoffen kunnen ontstaan. Het feit dat iemand anders dan bijkomstig afhankelijk is van overige in een gebouw aanwezige ruimten en voorzieningen is kennelijk niet doorslaggevend.

Bejaardenoorden, jongereninternaten en dergelijke kunnen in beginsel worden gezien als collectieve particuliere huishoudens voor wie op gemeenten de plicht rust de huishoudelijke afvalstoffen in te zamelen indien bewoners een zekere mate van zelfstandigheid hebben.⁷⁶¹ Overheerst echter het verzorgingskarakter – de algemene voorzieningen zoals keuken, eetzaal, vertrekken voor personeel zoals dat tegenwoordig bij bejaardenoorden doorgaans het geval is – dan is in beginsel sprake van een bedrijf waardoor geen afvalstoffenheffing kan worden geheven. Bij woonwagencentra kan per standplaats van iedere woonwagen sprake zijn van een perceel indien ervan wordt uitgegaan dat gemeenten zo veel mogelijk bij de afzonderlijke standplaatsen inzamelen.⁷⁶² Woon/bedrijfspanen, waar huishoudelijke- en bedrijfsafvalstoffen kunnen ontstaan en die niet afzonderlijk worden aangeboden, kunnen worden aangemerkt als percelen. Ter zake van huishoudelijk afval kunnen naar keuze een afvalstoffenheffing of reinigingsrechten worden geheven. Ter zake van bedrijfsafval kunnen daarentegen slechts reinigingsrechten worden geheven.

Het maken van onderscheid tussen huishoudelijk en bedrijfsafval is in de praktijk niet altijd eenvoudig. Veelal zijn deze afvalstoffen materieel niet te onderscheiden. Het ligt voor de hand om bij samenloop tussen de reinigingsrechten en de afvalstoffenheffing gelet op de rechtsgrond van de laatste, de afvalstoffenheffing op de reinigingsrechten in mindering te brengen. Immers, de reinigingsrechten kunnen zowel ter zake van inzamelen van bedrijfsafval als ter zake van inzamelen van huishoudelijk afval worden geheven. Afhankelijk van de formulering in de belastingverordening kan belastingplicht ontstaan. Indien bij de objectafbakening van de Wet waardering onroerende zaken wordt aangesloten, worden slechts zelfstandige gedeelten in de heffing betrokken. Indien sprake is van een gecombineerd woon-werkpand, waarvan het werkgedeelte niet zelfstandig is, liften de 'bedrijfsafvalstoffen' mee met de huishoudelijke afvalstoffen en worden als zodanig niet in de heffing betrokken.⁷⁶³

Een beroep op de industriële bestemming van een perceel waardoor er geen verplichting zou bestaan tot het inzamelen van huishoudelijke afvalstoffen mocht belanghebbende niet baten. Een industriële bestemming van een perceel dat als woning wordt gebruikt staat de inzamelverplichting van de gemeente niet in de weg, aangezien er geregeld huishoudelijke afvalstoffen kunnen ontstaan.⁷⁶⁴

Ter zake van een perceel waarvan vanaf een bepaald moment geen wekelijkse inzamelingsplicht gold omdat de mogelijkheid tot bewoning van de woning zodanig is vermindert, dat huishoudelijke afvalstoffen daar niet meer 'geregeld' doch hooguit nog incidenteel ontstaan, overweegt de Hoge Raad dat bepalend is een verplichting tot inzameling van huishoudelijke afvalstoffen ten aanzien van percelen waar zodanige afvalstoffen gere-

759 Hof Arnhem 17 april 2001, nr. 98/153, E-I, *Belastingblad* 2001, p. 962, *NTFR* 2001/807.

760 HR 29 februari 2008, nr. 41.671, *NTFR* 2008/691, met commentaar van Groenewegen.

761 Afdeling Rechtspraak Raad van State 11 juli 1985, nr. R03.83.6978, *Belastingblad* 1988, p. 218.

762 Tweede Kamer 1976-1977, 13 365, nr. 3, p. 88.

763 HR 21 februari 2001, nr. 35.878, *Belastingblad* 2001, p. 384, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/164, *FED* 2001/168, p. 620, *NTFR* 2001/342, met commentaar van Wasch.

764 HR 7 maart 2004, nr. 38.055, *Belastingblad* 2003 p. 577, *BNB* 2003/160, *FED* 2003/186, p. 903, *NTFR* 2003/569, met commentaar van Groenewegen.

geld kunnen ontstaan. Voor de beantwoording van de vraag of die verplichting ten aanzien van een bepaald perceel bestaat, is mitsdien niet van belang of daar daadwerkelijk (geregeld) huishoudelijke afvalstoffen ontstaan.⁷⁶⁵

6.6.5.3 Het begrip 'inzamelplicht'

Indien de inzamelplicht niet wordt nagekomen, kan geen afvalstoffenheffing worden geheven. In stedelijke gebieden zal de inzamelplicht doorgaans worden nagekomen. Er kunnen landelijke gebieden zijn waar geen inzamelplicht geldt. Indien krachtens art. 10.11, lid 2, Wet milieubeheer, bij verordening voor bepaalde gebieden een algehele ontheffing van de inzamelplicht geldt, kunnen de feitelijke gebruikers van percelen in die gebieden niet in de afvalstoffenheffing worden betrokken. Indien op basis van art. 10.11, lid 3, Wet milieubeheer een andere inzamelfrequentie wordt nagekomen, is er wel belastingplicht voor de afvalstoffenheffing. Alleen het bestaan van een verplichting is niet voldoende. Gemeenten dienen de verplichting tot inzameling daadwerkelijk na te komen.

Van aanbieders van huishoudelijk afval mag worden geëist dat zij zich houden aan door de gemeente gestelde voorwaarden over de wijze van het aanbieden van huishoudelijk afval. Hierbij kan worden gedacht aan het verplicht gebruik van minicontainers of iets dergelijks. Indien in dat geval geen minicontainer ter beschikking wordt gesteld, kan de bewoner het huishoudelijk afval niet conform de gemeentelijke voorschriften aanbieden, waardoor de gemeente de inzamelplicht niet nakomt.⁷⁶⁶ In beginsel moet het huishoudelijk afval op de erfafscheiding kunnen worden aangeboden. Indien openbare wegen voor ter plaatse gebezigde vuilnisauto's niet toegankelijk zijn, kan worden geëist dat het afval daar wordt aangeboden waar de openbare weg wel toegankelijk is voor de ter plaatse gebezigde vuilnisauto's. Indien afval, in afwijking van het onbevoegd genomen besluit van burgemeester en wethouders tot aanwijzing van plaatsen waar het afval moet worden aangeboden, bij de grens van hun perceel wordt aangeboden, en dit toch is meegenomen, dan wordt aan de inzamelverplichting voldaan. Een redelijke uitleg van de wet brengt mee dat een gemeente die huishoudelijk afval op ongeveer 10 meter van de perceelsgrens ophaalt, geacht moet worden aan de wettelijke inzamelverplichting te hebben voldaan. Het onbevoegd genomen besluit heeft geen onverbindende verordening tot gevolg.⁷⁶⁷

In de jurisprudentie is hierover overwogen dat indien de gemeente eist dat het huishoudelijke afval op 400 meter afstand van het perceel dient te worden aangeboden, de gemeente daarmee aan haar inzamelplicht voldoet. Bij een afstand van 750 meter wordt daarentegen niet aan de inzamelplicht voldaan. Feiten en omstandigheden kunnen van invloed zijn zoals de toegankelijkheid van een openbare weg.⁷⁶⁸ Een industriële bestemming van een perceel staat niet in de weg aan de inzamelingsverplichting van de gemeente, wanneer het perceel een woning is, waar geregeld huishoudelijke afvalstoffen kunnen ontstaan.⁷⁶⁹

6.6.6 Belastbaar feit

Het belastbare feit van de afvalstoffenheffing is het al dan niet krachtens een zakelijk of persoonlijk recht feitelijk gebruiken van een perceel waar geregeld huishoudelijke afval-

⁷⁶⁵ HR 30 mei 2001, nr. 36.047, *Belastingblad* 2001, p. 721, met aantekening van Monsma, BNB 2001/103, *FED* 2001/352, p. 1610, *FED* 2001/399, p. 1883, met aantekening van Poelmann, *NTFR* 2001/806, met commentaar van Wasch.

⁷⁶⁶ Hof Arnhem 4 mei 1999, nr. 97/20498-E-5, *Belastingblad* 1999, p. 740.

⁷⁶⁷ HR 9 augustus 2002, nr. 37.150, *Belastingblad* 2003, p. 161, met aantekening van De Bruin, BNB 2002/347, *FED* 2002/493, p. 1912, *NTFR* 2002/1340, met commentaar van De Graaf.

⁷⁶⁸ Hof Arnhem 19 april 2001, nr. 99/3014-E-3, *Belastingblad* 2001, p. 842, met aantekening van De Bruin, *NTFR* 2001/808.

⁷⁶⁹ HR 7 maart 2003, nr. 38.055, *Belastingblad* 2003, p. 577, met aantekening van De Bruin, BNB 2003/160, *FED* 2003/186, p. 903, *NTFR* 2003/569, met commentaar van Groenewegen.

stoffen kunnen ontstaan en waarvoor op basis van de Wet milieubeheer op de gemeente een wettelijke plicht rust tot inzameling daarvan. Indien het feitelijke gebruik geschiedt op basis van gedogen of op basis van onrechtmatig gebruik zoals kraken, vindt er eveneens een belastbaar feit plaats.

Of door de feitelijke gebruiker van een perceel daadwerkelijk afvalstoffen worden aangeboden doet niet ter zake. Bewoning van een perceel is niet vereist doch wel dat er afvalstoffen kunnen ontstaan. Indien in een perceel slechts gedurende korte perioden wordt verbleven zonder dat huishoudelijke afvalstoffen kunnen ontstaan, wordt niet aan het belastbare feit voldaan.⁷⁷⁰ Voor de beantwoording van de vraag of er een verplichting is tot inzameling van huishoudelijke afvalstoffen ten aanzien van een bepaald perceel bestaat, is niet van belang of daar daadwerkelijk (geregeld) huishoudelijke afvalstoffen ontstaan.⁷⁷¹

Indien een gemeente naast afvalstoffenheffing ter zake van bedrijfsafval tevens reinigingsrechten heft, vindt er indien het bedrijfsafval naar huis wordt meegenomen en aldaar tezamen met het huishoudelijk afval wordt aangeboden, tevens een belastbaar feit voor de reinigingsrechten plaats. Het feit dat de afvalstoffen qua samenstelling vergelijkbaar zijn doet daar niet aan af.⁷⁷² Afhankelijk van de formulering in de belastingverordening, indien sprake is van volgtijdig gebruik waarbij voor rekening en risico van de eigenaar wordt verhuurd, is de eigenaar een belastingplichtige gebruiker. Een industriële bestemming van een perceel staat niet in de weg aan de inzamelingsverplichting van de gemeente, wanneer het perceel een woning is, waar geregeld huishoudelijke afvalstoffen kunnen ontstaan.⁷⁷³

6.6.7 Heffingsmaatstaf

In de Wet milieubeheer is geen heffingsmaatstaf opgenomen voor de afvalstoffenheffing. De kosten van de inzameling van huishoudelijk afval verhalen de gemeenten op de belastingplichtigen. Indien gemeenten op basis van art. 10.11, 10.12 en 10.13 Wet milieubeheer op het gebied van de inzameling van huishoudelijk afval samenwerken, kunnen de lasten evenredig over de gemeenten worden verspreid.⁷⁷⁴ Er kan in die situatie verevening van kosten plaatsvinden. De afvalstoffenheffing is niet gebaseerd op de Gemeentewet doch op de Wet milieubeheer. Vanwege het algemene verbod van heffing naar draagkracht zoals dit in art. 219 Gemeentewet is geformuleerd, mag de heffingsmaatstaf zich niet richten naar draagkracht. Ingevolge art. 15.33, lid 2, Wet milieubeheer, is onder andere art. 219 Gemeentewet op de afvalstoffenheffing van overeenkomstige toepassing. Afgezien daarvan staan mijns inziens de aard en het karakter van de afvalstoffenheffing, die zijn gebaseerd op het profijtbeginsel zonder dat van individueel profijt sprake hoeft te zijn in de zin dat daadwerkelijk huishoudelijk afval wordt aangeboden, niet toe dat de maatstaf van heffing is gebaseerd op bijvoorbeeld het draagkrachtbeginsel.⁷⁷⁵

770 HR 25 januari 1984, nr. 22.119, *Belastingblad* 1984, p. 155, met aantekening van De Bruin, BNB 1984/113, met noot van Ploeger.

771 HR 30 mei 2001, nr. 36.047, *Belastingblad* 2001, p. 721, met aantekening van Monsma, BNB 2001/103, *FED* 2001/352, p. 1610, *FED* 2001/399, p. 1883, met aantekening van Poelmann, *NTFR* 2001/806, met commentaar van Wasch.

772 HR 21 februari 2001, nr. 35.878, *Belastingblad* 2001, p. 384, met aantekening van Monsma, BNB 2001/164, *FED* 2001/168, p. 620, *NTFR* 2001/342, met commentaar van Wasch.

773 HR 7 maart 2003, nr. 38.055, *Belastingblad* 2003, p. 577, met aantekening van De Bruin, BNB 2003/160, *FED* 2003/186, p. 903, *NTFR* 2003/569, met commentaar van Groenewegen.

774 Tweede Kamer 1991-1992, 21 246, nr. 5, p. 60.

775 HR 20 oktober 1993, nr. 29.183, *Belastingblad* 1993, p. 829, met aantekening van Monsma, BNB 1993/347, *FED* 1993/808, p. 3101

Er zijn verschillende heffingsmaatstaven mogelijk. Te denken valt aan heffing naar een vast bedrag per perceel, naar het aantal personen dat het perceel feitelijk gebruikt, naar de inzamelfrequentie, naar het aantal daadwerkelijk aangeboden vuilniszakken en/of containers. Het heffen van afvalstoffenheffing naar een vast bedrag per perceel is gerechtvaardigd omdat ter zake van ieder perceel op de gemeente een gelijke verplichting rust om huishoudelijke afvalstoffen in te zamelen ongeacht of daadwerkelijk huishoudelijk afval wordt aangeboden.⁷⁷⁶ Ook het profijt dat een ieder heeft van een schone stad rechtvaardigt een eenheidstarief. Tevens bestaat een belangrijk deel van de kosten van afvalinzameling uit vaste kosten zoals materieel (vuilnisauto's) en personeel. Het heffen naar de hoeveelheid of de samenstelling van het aangeboden huishoudelijk afval is overigens wel toegestaan.

6.6.8 Tarief

Tariefdifferentiatie naar de mate, de soort of de wijze van aanbieden van afval was oorspronkelijk niet toegestaan omdat het feitelijke gebruik – anders dan bij de reinigingsrechten – is losgekoppeld van de bevoegdheid om afvalstoffenheffing te heffen. Het belonen van gebruikers bij gescheiden aanlevering van huishoudelijk afval was in dit verband niet mogelijk. Uit onderzoek was gebleken dat differentiatie in tarieven kan bijdragen aan stimulering van gescheiden inzameling en daling van het aanbod van huishoudelijk afval. Uit dit onderzoek bleek eveneens dat van vluchtgedrag in de zin van afvaltoerisme nagevoeg geen sprake was.⁷⁷⁷ Om deze reden heeft de minister toegestaan het tarief van de afvalstoffenheffing onder meer naar de mate of het soort gebruik van de ophaaldienst te differentiëren. Ook kan worden gekozen voor heffing van een vast bedrag per perceel waarmee de vaste kosten kunnen worden bekostigd en voor een variabel tarief dat afhankelijk is van de mate van of het soort gebruik. Hierbij kan worden gedacht aan de omvang van de minicontainer, het gescheiden aanbieden van het huishoudelijke afval of het op verzoek inzamelen van grof vuil.

Aan de aard en het karakter van de afvalstoffenheffing wordt afbreuk gedaan als vrijstellingen worden verleend indien geen gebruik van de gemeentelijke inzameldienst wordt gemaakt.⁷⁷⁸ Eventuele vrijstellingen dienen te voldoen aan het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. Indien in de gemeentelijke belastingverordening een vrijstelling is opgenomen voor ondernemers die hun huishoudelijk afval door derden laten afvoeren past het niet om vergelijkbare gevallen die ook zelf hun afvalverwijdering verzorgen, niet onder dezelfde vrijstelling te laten vallen.⁷⁷⁹ Het beleid van gemeenten inzake voorwaarden om onder een vrijstelling te vallen dient te worden geformuleerd en gepubliceerd. Hierbij kan worden gedacht aan de situatie waarbij een bedrijfsruimte en een woonruimte zich op dezelfde locatie bevinden.⁷⁸⁰ Tariefdifferentiatie naar de mate, soort of de wijze van aanbieden van afval kan door belastingplichtigen niet worden afgedwongen omdat dit geen wettelijk vereiste is. Het afzien van tariefdifferentiatie leidt bij deze heffing niet tot onredelijke en willekeurige belastingheffing.⁷⁸¹

776 Hof Arnhem 8 juli 1996, nr. 95/1305-E-3, *Belastingblad* 1997, p. 131, met aantekening van De Bruin.

777 Rapport *Differentiatie van tarieven voor inzameling van huishoudelijk afval* Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieu, nr. 1993/9, oktober 1993.

778 Hof Den Haag 5 oktober 1987, nr. 212/86, E III, *Belastingblad* 1989, p. 529, BNB 1989/35, FED 1988/212, p. 678.

779 Hof Arnhem 30 juni 1987, nr. 3264/1983, E VI, *Belastingblad* 1988, p. 26, met aantekening van Wasch, BNB 1989/14.

780 Hof Amsterdam 28 juni 1996, nr. P95/4083, X V II, *Belastingblad* 1996, p. 768.

781 HR 20 oktober 1993, nr. 29.464, *Belastingblad* 1994, p. 174, BNB 1993/349, FED 1993/868, p. 3278, met aantekening van Snoijink en Hof Arnhem 31 mei 1995, nr. 950 522, M I, *Belastingblad* 1995, p. 750, FED 1995/702, p. 2487.

6.6.9 Tijdstip heffing, belastingtijdvak en heffingssystemen

In de Wet milieubeheer wordt niet aangegeven of de afvalstoffenheffing als een tijdvakheffing of tijdstipheffing dient te worden gezien. Gemeenten zijn vrij een keuze te maken. Bij een tijdstipheffing is het mogelijk diegenen in de heffing te betrekken die op een bepaald tijdstip – bijvoorbeeld bij aanvang van het kalender- of belastingjaar – een perceel gebruiken. Het feit dat gedurende het gehele jaar huishoudelijke afvalstoffen worden ingezameld maakt een tijdvakheffing tot de meest logische. In het geval dat het belastingtijdvak gelijk is aan het kalenderjaar, is het tijdstip van ingang van de afvalstoffenheffing doorgaans 1 januari van enig belastingjaar. Tariefwijzigingen gaan in dat geval doorgaans ook in met ingang van 1 januari van dat belastingjaar. Indien wordt afgeweken van het kalenderjaar, zal ook het tijdstip van ingang van de heffing, en daarmee het tijdstip waarop tariefwijzigingen hun beslag krijgen, dienovereenkomstig afwijken.

Er kan voor verschillende heffingstijdvakken – maand, kwartaal of jaar – worden gekozen. Wordt slechts een deel van het heffingstijdvak gebruikgemaakt van een perceel, dan kan in de gemeentelijke belastingverordening worden geregeld dat slechts een evenredig deel van de belasting wordt opgelegd. Hiervoor kan ingevolge art. 242 Gemeentewet een aanvraag worden ingediend.⁷⁸² Indien de gemeentelijke belastingverordening op dit punt geen regeling kent en van een gebruiker van een perceel is afvalstoffenheffing geheven, dan is ter zake van dat perceel voor het gehele belastingtijdvak geheven. Er is dan veelal sprake van een tijdstipbelasting.⁷⁸³ Een nieuwe opvolgende gebruiker van het desbetreffende perceel kan niet voor hetzelfde belastingtijdvak in de afvalstoffenheffing worden betrokken. De bevoegdheid tot heffing ter zake van het gebruik van het desbetreffende perceel is daarmee uitgeput.⁷⁸⁴ Indien in de gemeentelijke belastingverordening niets is bepaald over het tijdstip van ontstaan van de belastingschuld, ontstaat deze naar tijdsge-lang en staat daardoor pas na afloop van het belastingtijdvak vast.

De inning van afvalstoffenheffing vond doorgaans plaats door mee te liften met de (voorschot- of afrekenings)nota's van nutsbedrijven. Sinds de liberalisering van de energiemarkt is dit lastiger geworden. Sindsdien wordt veelal een gecombineerde aanslag opgelegd samen met de OZB en het rioolrecht. Het is mogelijk dat het heffingstijdvak samenvalt met de verbruiksperiodes van dat nutsbedrijf. Bij meeliften dient te worden bedacht dat er verschil bestaat tussen de vaststelling van de aanslag en de kennisgeving daarvan aan de belastingplichtige. Per heffingstijdvak dient vaststelling van het te vorderen heffingsbedrag plaats te vinden. Indien met tariefdifferentiatie wordt gewerkt kan een vast basisbedrag via een nutsbedrijf meeliften. Het variabele bedrag moet dan anderszins – bijvoorbeeld via een voorlopige aanslag en gecombineerd met het vaste bedrag – op de belastingplichtige worden verhaald.

6.7 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

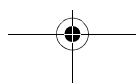
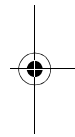
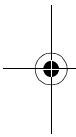
Gemeenten hebben een aantal belastingen ter beschikking om kosten van gemeentelijke milieutaken te financieren. Onderzocht is welke dit zijn en wat de mogelijkheden van deze belastingen zijn. De eerste is de baatbelasting welke (beperkt) geschikt is voor bekostiging van milieuvoorzieningen – zoals de nieuwe aanleg van een riolering – waarbij bepaalde binnen de gemeenten gelegen onroerende zaken zijn gebaat. Zijn alle onroerende zaken binnen een gemeente met een voorziening gebaat dan kan geen baatbelasting worden geheven (collectieve voorziening). Bepaalde binnen de gemeente gelegen onroerende zaken moeten met bepaalde voorziening(en) zijn gebaat. De tweede zijn de reinigingsheffingen (reinigingsrechten en afvalstoffenheffing) waarmee de kosten van

782 Hof Arnhem 23 februari 2001, nr. 00/1146, *Belastingblad* 2001, p. 558.

783 Hof Den Haag 3 juli 2001, nr. BK-99/30948-E-8, *Belastingblad* 2002, p. 99.

784 Hof Arnhem 9 juli 1996, nr. 95/1918 E III, *Belastingblad* 1997, p. 201, *FED* 1996/931, p. 3287.

inzameling en verwerking van afvalstoffen worden verhaald. De derde zijn de rioolrechten die vanaf 2010 moeten zijn vervangen door de rioolbestemmingsheffing(en). Met de rioolbestemmingsheffing(en) kunnen de kosten van de gemeentelijke riolering in ruime zin worden verhaald. Zie hiervoor hoofdstuk 11. De opbrengst van de in dit hoofdstuk beschreven belastingen is bestemd voor milieukosten die met 'diensten' samenhangen (zoals het gebaat zijn met een milieuvoorziening of het gebruikmaken van de riolering). Voor andere milieukosten bestaat geen specifieke belasting. Bekostiging verloopt dan via de algemene middelen en dan vindt het beginsel 'de vervuiler betaalt' geen toepassing. Of het wenselijk is dat dit beginsel zo veel mogelijk wordt toegepast en of belastingen verschillende functies kunnen vervullen bij milieubeleid wordt behandeld in het volgende hoofdstuk.



7 *Bekostiging als instrument van milieubeleid*

7.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 6 de gemeentelijke belastingen zijn onderzocht die voor bekostiging van gemeentelijke milieutaken in aanmerking kunnen komen wordt in dit hoofdstuk onderzocht of belastingen bij milieubeleid verschillende functies kunnen vervullen. In dit hoofdstuk wordt beschreven of, en zo ja, hoe belastingen een milieudoel kunnen dienen (vergroening of ecologisering van het fiscale stelsel). Hiertoe worden eerst de opvatting dan wel uitgangspunten van het Rijk hieromtrent behandeld. Vervolgens wordt het onderscheid bekostigen en reguleren behandeld en daarna welke vrijheid gemeenten hebben bij het vaststellen van heffingsmaatstaven van de gemeentelijke belastingen. De uiteindelijke eventuele mogelijkheden van vergroening van gemeentelijke belastingen worden in hoofdstuk 10 behandeld.

7.2 OPVATTING RIJK

7.2.1 Algemeen

Uit de Notitie over de vergroening van het fiscale stelsel⁷⁸⁵ volgt dat de vergroening van het belastingstelsel een belangrijk onderdeel vormt van de herziening van het fiscale stelsel. Dit ligt in het verlengde van hetgeen reeds in de Miljoenennota 1992⁷⁸⁶ daarover was opgemerkt. Vergroening levert volgens de opstellers een bijdrage aan de beoogde verschuiving van directe (arbeid, winst en vermogen) naar indirecte belastingen waardoor ook een verbreding van de grondslag van de belastingheffing tot stand wordt gebracht. Hierdoor kan volgens de opstellers een meer robuust en goed controleerbaar stelsel worden vormgegeven dat is gericht op een meer duurzame economische ontwikkeling. Dit draagt ertoe bij dat milieukosten meer in de prijzen tot uitdrukking komen. Deze milieukostenallocatie wordt kennelijk wenselijk geacht in combinatie met een duurzame economische ontwikkeling. Dat laatste veronderstelt dat tevens sprake is van regulering. Ook op Europees niveau wordt van beide doelstellingen uitgegaan.⁷⁸⁷ Het is de vraag of beide doelstellingen tegelijkertijd kunnen worden bereikt.

De beoogde verschuiving van directe naar indirecte belastingen in het kader van vergroening van het fiscale stelsel kan volgens de Nota belastingen in de 21^e eeuw worden gerealiseerd via⁷⁸⁸;

- verhoging van bestaande milieubelastingen;
- invoering van nieuwe milieubelastingen;

785 Tweede Kamer 1999-2000, 27 177, nr. 1, p. 3. Vergroening van het fiscale stelsel; Notitie over de vergroening van het fiscale stelsel: de derde tranche in 2001.

786 Tweede Kamer 1991-1992, 22 405, nr. 5, p. 4, en Tweede Kamer 1991-1992, 22 300, nr. 1, p. 24, de Miljoenennota 1992, Nota over de toestand van 's-Rijksfinanciën, en ook Tweede Kamer 1992-1993, 22 849, nr. 6, p. 4.

787 Volgend onder andere uit de mededeling van de Commissie aan de Raad, COM(2001)260 def. Pb. 2002, C 048/18.

788 Tweede Kamer 1997-1998, 25 810, nr. 2, p. 87.

- aanpak van milieuschadelijke prikkels;
- intensivering van positieve milieuprikkels.

Daarnaast moet volgens bovengenoemde Nota vergroening plaatsvinden via fiscale beloning van milieuvriendelijk gedrag. Onderzoek van de Werkgroep vergroening van het fiscale stelsel heeft volgens de Nota laten zien dat met fiscale beloning het milieurendement van de milieubelastingen kan worden versterkt en dat ongewenste effecten op de concurrentiepositie van bedrijven en op de inkomenspositie van huishoudens is te verkleinen of weg te nemen.

Uit de Nota belastingen in de 21e eeuw⁷⁸⁹ volgt dat de opbrengst van de indirecte belastingen met het oog op vergroening, uitgaande van de bestaande belastingmix, destijds met f 9,0 miljard kon worden verhoogd.⁷⁹⁰ Duidelijk is dat de rijksmilieubelastingen een steeds prominentere plaats in het belastingstelsel gaan innemen. Het is de vraag welk doel met die vergroening nu uiteindelijk wordt gediend. Hiervoor is het van belang te weten met welk doel een belasting wordt geheven. Kogels vraagt zich af of met vergroenen wel een milieudoel wordt beoogd of dat rijksmilieubelastingen leiden tot een stabiele opbrengst waardoor de minder robuuste belastingen op inkomen kunnen worden verlaagd. Hij is van mening dat bij fiscale vergroeningsmaatregelen weliswaar het instrumentele karakter wordt benadrukt maar of fiscale vergroeningsmaatregelen daadwerkelijk milieueffect opleveren is volgens hem onzeker. Onderzoek op dit punt ontbreekt terwijl de opbrengsten wel te kwantificeren zijn.⁷⁹¹

Tijdens de behandeling van het Nationale Milieubeleidsplan⁷⁹² en het Nationale Milieubeleidsplan-plus⁷⁹³ is een Notitie⁷⁹⁴ toegezegd waarin de bekostiging van het milieubeleid in algemene zin moest worden uiteengezet. In deze Notitie wordt onderscheid gemaakt tussen de algemene bekostigingssystematiek en draagkrachtaspecten van de bekostiging van milieubeleid. Aan bekostiging van gemeentelijk milieubeleid als zodanig is geen aandacht besteed. In deze notitie werd in algemene zin bij de bekostiging van milieubeleid nog steeds het beginsel 'de vervuiler betaalt' als hoofduitgangspunt gehanteerd. De volgende uitzonderingen op dit beginsel werden noodzakelijk geacht:

- indien toepassing van dit beginsel leidt tot onbillijkheden zoals met betrekking tot inkomenssituatie van vervuilers;
- indien in het kader van de doelmatigheid toepassing van dit beginsel tot – te – hoge perceptiekosten leidt;
- indien vervuilers niet te identificeren zijn dan wel er onvoldoende rechtsgronden – bijvoorbeeld omdat de vervuiling lang geleden heeft plaatsgevonden – zijn om de kosten te verhalen;
- indien kosten niet goed toerekenbaar zijn aan afzonderlijke groepen vervuilers.

Daarnaast kan op basis van beleid, bijvoorbeeld de grootte van budgetten, Europese regelgeving en dergelijke, uitzonderingen op de toepassing van dit beginsel mogelijk moeten zijn. Als tweede leidraad voor de bekostigingswijze is aangegeven dat de vormgeving van een samenhangend bekostigingsbeleid (mede) moet worden bepaald door het vinden van een evenwicht tussen het treffen van voorzieningen met gevolgen voor de destijds

789 Tweede Kamer 1997-1998, 25 810, nr. 2, p. 96.

790 De milieu- en energiebelastingen f 5,1 miljard en de btw f 3,9 miljard. De daarmee samenhangende verlaging van de loon- en inkomstenbelasting moest f 7,6 miljard bedragen, de winstbelasting moest met f 0,9 miljard worden verlaagd en moest f 0,5 miljard worden ingezet voor positieve fiscale milieuprikkels voor bedrijven en huishoudens.

791 Kogels, H.A., 'De groene bron', Maandblad belastingbeschouwingen, 1999, p. 388.

792 Tweede Kamer 1988-1988, 21 137, nrs. 1-2.

793 Tweede Kamer 1989-1990, 21 137, nr. 20.

794 Notitie instrumentarium, handhaving en de uitbouw van de Wabm, Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 95.

bestaande collectieve lastendruk en het uitstellen daarvan met (mogelijk grotere) gevolgen voor de collectieve lastendruk in de toekomst.

Uit het Nationale Milieubeleidsplan-plus⁷⁹⁵ volgt de volgende bekostigingsvoorkeursvolgorde van kosten van milieubeleid:

1. Toepassing van directe regelgeving, waarbij een individuele vervuiler de kosten van het nemen van maatregelen zelf draagt;
2. Specifieke bestemmingsheffingen, waarbij een identificeerbare groep vervuilers kan worden aangewezen;
3. Algemene bestemmingsheffingen, waarbij het niet mogelijk is een identificeerbare groep vervuilers aan te wijzen waardoor de kosten over het collectief van vervuilers wordt omgeslagen;
4. Algemene middelen, wanneer vervuiling niet is terug te voeren op afzonderlijke typen vervuiling dan wel groepen van vervuilers, of wanneer het niet billijk is een groep (vervuilers) aan te spreken.

Gebruikers van brandstoffen moesten door middel van de heffingen van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne meebetalen aan de kosten van milieubeleid (derde trede). Uit deze bestemmingsheffingen werden de directe uitgaven van milieubeleid betaald. Onder de – directe – kosten vielen op basis van art. 61z Wet algemene bepalingen milieuhygiëne, kort samengevat, de volgende categorieën: kosten van sanering en preventie, schadevergoedingen, bijdragen aan het Fonds Luchtverontreiniging, bevorderen schadetechnologie en bijdragen aan lagere overheden. Onder indirecte kosten vielen onderzoeks- en apparaatskosten en die werden uit de algemene middelen bekostigd. Het voordeel van bekostiging van milieukosten uit milieubelastingen in plaats van bekostiging uit de algemene middelen is volgens de opstellers gelegen in het feit dat daardoor duidelijk zicht blijft bestaan op de relatie tussen het verkrijgen van financiële middelen ten behoeve van milieu-uitgaven van de overheid en de milieu-uitgaven zelf. Bij een algemene belasting, waarvan de opbrengst (ook) in de algemene middelen vloeit, is dit inzicht minder duidelijk.⁷⁹⁶

Bij de behandeling van de rijksbegroting over het jaar 1992 werd een verhoging van het tarief van de heffingen op brandstoffen voorgesteld om meer uitgaven als gevolg van milieubeleid te kunnen bekostigen.⁷⁹⁷ Hierdoor zouden de kosten van milieubeleid te eenzijdig op de energie-intensieve industrie worden verhaald. Om die tegemoet te komen is destijds besloten te komen tot een verbreding van de grondslag.⁷⁹⁸ De invoering van de Wet verbruiksbelastingen op brandstoffen bracht enkele wijzigingen in de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne.⁷⁹⁹ De bestemmingsheffingen werden omgezet in verbruiksbelastingen en in de Wet belastingen op milieugrondslag geïncorporeerd. Het gevolg was dat de opbrengsten naar de algemene middelen toevloeiden. Formeel werden daarmee de kosten van milieubeleid niet meer uit die heffingen bekostigd.⁸⁰⁰

Vanwege de verruiming van de bestedingsmogelijkheden van de brandstofheffing – in de zin dat de opbrengsten naar de algemene middelen toevloeien – is de formele afbakening tussen de derde en de vierde trede zoals in het Nationale Milieubeleidsplan-plus is aangegeven is op dit punt komen te vervallen. Het onderscheid tussen bekostiging van milieu-

795 Tweede Kamer 1989-1990, 21 137, nr. 21, p. 88-89.

796 Tweede Kamer 1988-1989, 21 137, nr. 102, p. 6.

797 Tweede Kamer 1991-1992, 21 137, nr. 67.

798 Tweede Kamer 1991-1992, 22 405, nr. 5, bijlage 1, alwaar de opstellers voorstellen doen voor alternatieve heffingsobjecten.

799 Wet van 24 juni 1992, *Stb.* 1992, 317.

800 Tweede Kamer 1991-1992, 22 405, nr. 3, p. 1. Overigens was het de bedoeling om met de opbrengst van deze belastingen toch de kosten van milieubeleid te bekostigen.

kosten uit de algemene middelen dan wel uit de opbrengst van een (geoormerkte) algemene bestemmingsheffing, lijkt op rijksniveau niet meer te bestaan.

7.2.2 Rapport 'Fiscale Vergroening; Een verkenning van de fiscale mogelijkheden om het milieu te ontlasten'

Dit rapport geeft een volledige inventarisatie en beoordeling van alle voorstellen die in het verleden zijn gedaan en ziet niet slechts op rijksbelastingen.⁸⁰¹ De werkgroep die het rapport heeft opgesteld is op 12 mei 2000 ingesteld.⁸⁰² Het doel en de opdracht was niet om een vooraf bepaalde fiscale opbrengst te genereren en ook niet om een bepaalde milieudoelstelling te bereiken. Dit rapport moest een inventarisatie bieden van fiscale mogelijkheden om de kwaliteit van het milieu te verbeteren in de zin van de in de samenleving aanwezige suggesties systematisch en beargumenteerd te inventariseren zonder daarover een oordeel te geven. De inventarisatie is benaderd vanuit vier invalshoeken: verbreding, vergroening, vernieuwing en stimulering. De onderzochte deelgebieden bestonden uit energie, mobiliteit, ruimtegebruik en wonen, alsmede producten, emissies en processen.

De werkgroep concludeert op hoofdlijnen het volgende:

*Energie*⁸⁰³

1. De werkgroep is van mening dat de regulerende energiebelasting een positief milieueffect heeft en uitgaande van een extra opbrengst van f 3 miljard kan volgens berekeningen van het CPB⁸⁰⁴ een verbreding/verhoging een milieueffect genereren van tussen de 1,7 en 2,2 Mton CO₂-reductie exclusief een meer onzeker additioneel effect op duurzame energie, dat zal liggen tussen de 0,7 en 6,5 Mton. Het milieu en macro-economisch effect van een verhoging/verbreding van de regulerende energiebelasting is volgens CPB-berekeningen lineair tot een opbrengst van f 12 miljard. Voor wat een eventuele verbreding van de regulerende energiebelasting naar het grootverbruik betreft is de werkgroep niet unaniem geweest vanwege mogelijke opzegging van overeengekomen besparingsconvenanten als gevolg van de verbreding. Het was de vraag of dit wellicht contraproductief kon werken.
2. De werkgroep is negatief over een belasting op non-energetisch gebruik van fossiele grondstoffen. Er waren reeds grote investeringen gedaan en voor extra milieueffecten moet met een zeer hoog tarief worden gewerkt met als reëel gevolg verplaatsing van productie naar het buitenland.
3. De werkgroep is in beginsel voorstander van een belasting op afvalwarmte vanwege de regulerende werking op de reductie van industrieel energieverbruik.
4. De werkgroep is voorstander van het stimuleren van duurzame energie via een generieke, vraaggerichte en marktconforme aanpak.
5. De werkgroep is negatief over een algemeen btw-tarief voor energie in de landbouw omdat het milieueffect van een tariefwijziging in verband met afwenteling slechts zeer beperkt werd geacht. Hetzelfde geldt voor het verlaagde tarief van regulerende energiebelasting voor de glastuinbouw.

*Mobiliteit*⁸⁰⁵

1. De werkgroep is voor wat betreft de invoering van een kilometerheffing, met differentiatiemogelijkheden naar milieukeurmerken en ook naar tijd en plaats, voorstander om

801 Om die reden wordt hier volstaan met de bespreking van dit rapport.

802 *Stcrt.* 2000, 105, 'Werkgroep fiscale vergroening van het fiscale stelsel II'.

803 Rapport, p. 61.

804 Centraal Planbureau, 'Fiscale vergroening en energie II; Economische effecten van verhoging en verbreding van de Regulerende Energiebelasting', uitgave van het CPB, juli 2001.

805 Rapport, p. 101.

- kosten van het autobezit evenredig met het gebruik te laten stijgen. Daarnaast moeten de brandstofaccijnzen en het eventueel resterende deel van de belasting van personen-auto's en motorrijwielen en de motorrijtuigenbelasting van de systematiek van heffing naar mate van gebruik uitgaan.
2. De werkgroep is voor wat de fiscale gelijktrekking van verschillende autotypen betreft van mening dat dit per categorie van gevallen moet worden gezien. Soms kan een dergelijke maatregel positief zijn (huidige vrijstelling oude auto's) anderzijds kan dit contraproductief werken (bevorderen milieuefficiënte auto's).
 3. De werkgroep is voor wat de invoering van een regeling inzake het belast parkeren betreft van mening dat dit een te gering milieueffect heeft.
 4. De werkgroep is voor wat de afschaffing van de vrijstelling van OZB voor openbare (spoor)wegen betreft negatief omdat daarvan geen milieueffect uitgaat.
 5. De werkgroep is voor wat betreft differentiaties/vrijstellingen in de overdrachtsbelasting ten behoeve van personen die dicht bij hun werk gaan wonen ondanks dat dit een te complexe regeling kan worden, positief.
 6. De werkgroep is van mening dat brom- en motorfietsen hoger moeten worden belast vanwege de behoorlijke bijdrage aan milieuproblemen (emissies en geluid) gericht op het milieuvriendelijk maken van deze voertuigen.
 7. De werkgroep is van mening dat inzake gasolie van binnenvaartschepen, die nu door verschillende landen wordt vrijgesteld, met die landen in overleg wordt getreden om dit binnen de reikwijdte van belastingheffing te krijgen.
 8. De werkgroep is van mening dat fiscale milieumaatregelen voor de luchtvaart in internationaal verband moeten worden genomen. De werkgroep is een voorstander om binnen de Europese Unie tot een heffing te komen op basis van afgelegde afstand en bepaalde milieukarakteristieken; de zogenoemde 'en-route-heffing'.

Ruimtegebruik en wonen⁸⁰⁶

1. De werkgroep is van mening dat voor wat betreft de openbare ruimte twee opties moeten worden bekeken. De eerste is invoering van een eenmalige openruimteheffing bij bestemmingswijziging van de grond en een eventuele belasting op ruimtegebruik. Hierbij gaat het om een jaarlijkse heffing op basis van het feitelijk gebruik van het perceel. Hierbij moet het niet slechts om de oppervlakte gaan doch ook moet de inhoud van de bebouwing een rol spelen. Nader onderzoek is hiervoor noodzakelijk.
2. De werkgroep heeft voor wat betreft de bevordering van de totstandkoming van de Ecologische Hoofdstructuur onderzocht of fiscale maatregelen met betrekking tot de overdracht van grond het optimale gebruik van grond kan versoepelen en is tot de volgende drie voorstellen gekomen. De eerste is versoepeling van de fiscale afrekening bij definitieve bedrijfsbeëindiging tot die situaties waarbij bedrijven worden verplaatst in het kader van de aankoop van de Ecologische Hoofdstructuur. Hierdoor zou 400 hectare grond per jaar extra beschikbaar komen. De tweede is de aankoop van landbouwgrond te bevorderen via een uitbreiding van de vrijstelling in de overdrachtsbelasting tot bedrijven die in de Ecologische Hoofdstructuur liggen. De milieupbrengst van dit voorstel wordt in het rapport niet uitgewerkt. De derde is uitbreiding van de huidige doorschuifregeling voor stille reserves van landbouwbedrijven die verplaatst worden ten gevolge van de Ecologische Hoofdstructuur. Dit zou naar schatting tot een aankoop van 800 hectare meer grond leiden.
3. De werkgroep is voor wat betreft de fiscale stimulering van de aanleg van wandelpaden van mening dat het voorstel om te komen tot een forfaitaire aftrekpost voor landbouwbedrijven van f 3 per strekkende meter wandelpad onvoldoende bijdraagt aan het bereiken van meer wandelpaden. Uit onderzoek was gebleken dat te weinig landbouwbedrijven bereid waren om voor dit bedrag – in verhouding met de kosten van aanleg – wandelpaden aan te leggen.

⁸⁰⁶ Rapport, p. 111.

4. De werkgroep is voor wat betreft het opheffen van de OZB-vrijstelling ten behoeve van landbouwgrond van mening dat hiervan te weinig milieueffecten te verwachten zijn.
5. De werkgroep is voor wat betreft de fiscale stimulering van bodemsanering van mening dat sanering kan worden bevorderd door de huidige mogelijkheden voor het treffen van een fiscale voorziening, te beperken in de tijd. Van de gedachte om de groenbeleggenregeling te verruimen voor bedrijven die in het kader van een convenant verplicht zijn hun bodem te saneren, is de werkgroep geen voorstander omdat met het bestaan van een verplichting geen extra milieueffect valt te verwachten. Hetzelfde geldt voor de gedachte om saneringskosten aftrekbaar te laten zijn bij de heffing van inkomstenbelasting van particuliere woningeigenaren (bijvoorbeeld vanwege een door een olietank vervuilde bodem). Kosten van bodemsanering moeten volgens de werkgroep net als andere ingrijpende onderhoudskosten onder het eigenwoningforfait vallen. Ik vat dit op dat de WOZ-waarde – waarop het forfait is gebaseerd – vanwege de aanwezigheid van bodemverontreiniging en/of achterstalling onderhoud lager moet zijn.
6. De werkgroep is voor wat betreft het gebruiken van de WOZ-waardering en OZB-tarief als instrumenten van het milieubeleid – zoals het buiten de waarde laten van de waardedruk als gevolg van bodemsanering of het buiten toepassing laten op de waarde van de invloed van bodemverontreiniging – van mening dat het fiscale voordeel te gering is en dat dit niet de forse ingreep in de objectiviteit van de waardebepaling rechtvaardigt. Voor wat betreft tariefdifferentiatie binnen de OZB naar milieukeurmerken is de werkgroep van mening dat onduidelijk is hoe die gekoppeld moet worden aan de meerkosten van de milieu-investering. Daarnaast gaat het volgens de werkgroep doorgaans om milieuproblemen die de gemeentelijke schaal overstijgen en vervolgens is er volgens de werkgroep geen onderzoek bekend over de effectiviteit van dergelijke prikkels.
7. De werkgroep heeft voor wat betreft duurzaam bouwen twee voorstellen bekeken. De eerste is om nieuwbouwwoningen die energiezuiniger zijn dan het Bouwbesluit voorschrijft, onder de Energiepremieregeling te brengen. De tweede is om onder stringente voorwaarden duurzaam gebouwde bedrijfsgebouwen gedeeltelijk in aanmerking te laten komen voor groene financiering. Over beide voorstellen is de werkgroep gematigd positief. Bij de eerste kan worden afgevraagd of het wellicht effectiever is beleid te richten op de aanbieders van nieuwbouw en bij de tweede moet worden bedacht dat die regeling bestaat vanwege een verwacht lager rendement. De werkgroep kan geen oordeel geven over de effectiviteit.

*Producten, emissies en processen*⁸⁰⁷

1. De werkgroep is voor wat betreft een belasting op binnenlands gebruik van drankverpakkingen van mening dat dit technisch haalbaar lijkt maar om een significant milieueffect te bereiken moet met hoge tarieven worden gewerkt. Wel bestaat het risico dat het convenant verpakkingen niet wordt verlengd hetgeen contraproductief kan werken.
2. De werkgroep is voor wat betreft een belasting op consumentenvuurwerk van mening dat het ondoenlijk is een dergelijke belasting dusdanig vorm te geven dat schadelijke effecten van vuurwerkgebruik kunnen worden tegengegaan. Andere instrumenten liggen daartoe meervoor de hand (adequate regelgeving en strikتهandhaving). Om een regulerend effect op de hoeveelheid gebruik te bereiken zijn volgens de werkgroep twee opties geïdentificeerd:
 - a. de eerste is een tarief dat de prijs met circa 15-20% verhoogt. Hierbij wordt volgens de werkgroep recht gedaan aan het beginsel 'de vervuiler betaalt' doch zal amper reguleren.
 - b. De tweede is een substantieel hoger tarief. Hiervan zal een meer regulerende werking uitgaan doch zal leiden tot illegale handel.

⁸⁰⁷ Rapport, p. 172.

Uiteindelijk oordeelt de werkgroep grotendeels negatief.

3. De werkgroep is voor wat betreft fiscale prikkels ten behoeve van waterbesparing in het bierproductieproces van mening dat een positief milieueffect valt te verwachten maar oordeelt vanwege het gelijkheidsbeginsel negatief. Wel is de werkgroep een voorstander om specifieke investeringen ten behoeve van (proces)waterbesparingen op te nemen op de lijsten van technieken onder de investeringsfaciliteiten, zoals de Milieu-investeringsaftrek en de willekeurige afschrijving milieu-investering (VAMIL).
4. De werkgroep is voor wat betreft een belasting op hout met vrijstelling van duurzaam geproduceerd hout in beginsel positief doch is van mening dat dit moet worden onderzocht. Voorwaarde is een certificeringssysteem en daarnaast is de werkgroep van mening dat een dergelijke regeling op Europees niveau moet worden ingevoerd, hetgeen pas op langere termijn kan worden gerealiseerd.
5. De werkgroep is voor wat betreft een belasting op mono-stikstofoxiden (Nox) van mening dat die vanwege een overeengekomen akkoord niet meer opportuun is.
6. De werkgroep is voor wat betreft een belasting op perchloorethyleen als wasmiddel van mening dat – vanwege een reeds genomen Besluit op basis waarvan alle nieuwe en per 2005 alle bestaande installaties moeten voldoen aan het maximaal toelaatbare risiconiveau (MTR) – een dergelijke belasting niet meer opportuun is.
7. De werkgroep is voor wat betreft een belasting op diffuse emissies (zink-, tin- en koper-verbindingen en zware metalen) van mening dat hiervoor te veel praktische problemen bestaan; ten eerste moet een individuele belastingplichtige kunnen worden aangewezen en ten tweede moet ten aanzien van een dergelijke belastingplichtige een bepaalde vervuilingswaarde worden vastgesteld. De werkgroep is van mening dat een belasting om die reden niet opportuun is.
8. De werkgroep is voor wat betreft een belasting op diffuse emissies (overige broeikasgassen) van mening dat onderzoek heeft uitgewezen dat de hoeveelheid emissies te laag is om een belasting daarover te overwegen.
9. De werkgroep is voor wat betreft aanpassingen in de btw-systematiek ten behoeve van milieuvriendelijke goederen en diensten van mening dat dit een eerste stap is om het beginsel 'de vervuiler betaalt' in producten te verwerken, maar Europese regelgeving biedt in dit verband zeer beperkte mogelijkheden. In uitzonderingsgevallen zoals bij duurzame producten waarbij substitutie plaats kan vinden, is het verlaagde tarief in beginsel legitiem.
10. De werkgroep is voor wat het verlaagde btw-tarief betreft uitsluitend voor duurzame goederen en diensten van mening dat de lidstaten dit in beginsel kunnen toepassen wanneer een product relatief weinig milieuschade met zich meebrengt, doch dat hier nog steeds forse haken en ogen aan kleven. Vanwege gebrek aan gegevens heeft de werkgroep dit niet kunnen beoordelen doch kan slechts op Europees niveau worden ingevoerd.
11. De werkgroep is voorstander voor het afschaffen van het verlaagde tarief op vlees met uitzondering voor biologisch vlees, doch kan niet beoordelen wat de positieve effecten zullen zijn. Daarnaast is de werkgroep van mening dat als alternatief de invoering van een verbruiksbelasting op vlees, met uitzondering op biologisch vlees, kan worden overwogen.
12. De werkgroep is voor wat het verlaagde tarief voor de btw ten behoeve van onderhoudsdiensten van bos en natuurgebieden betreft van mening dat hiervoor aanpassing van de Zesde Btw-richtlijn⁸⁰⁸ noodzakelijk is.
13. De werkgroep is voor wat het schrappen van de vooraftrek van btw bij milieuschadelijke productieprocessen betreft van mening dat dit te zeer inbreuk maakt op de systematiek van de btw.

808 Met ingang van 1 januari 2007 is de vroegere Zesde Btw-Richtlijn ingetrokken en vervangen door de nieuwe Europese Btw-Richtlijn (nr. 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006).

14. De werkgroep is voor wat een duurzame-consumptieheffingskorting betreft van mening dat dit wellicht een positief effect zal hebben op het milieu doch is vanwege uitvoeringstechnische redenen hiervan geen voorstander.
15. De werkgroep is voor wat uitbreidingsmaatregelen van de zogenoemde duurzame ondernemingsaftrek betreft – welke ter goedkeuring bij de Europese Commissie ligt – van mening dat zodra de regeling is goedgekeurd, te gaan onderzoeken of die zich leent voor uitbreiding naar andere categorieën.
16. De werkgroep is voor wat de stimulering van oplosmiddelarme verf betreft van mening dat dit via regelingen kan worden bevorderd zoals de regeling Willekeurige afschrijving milieu-investeringen (VAMIL) voor zover het nieuwe bedrijfsmiddelen betreft en de Milieu-investeringsaftrek (MIA). Een afweging moet echter plaatsvinden in het kader van de herziening van de lijsten van bedrijfsmiddelen van die regelingen.
17. De werkgroep is voor wat het stimuleren van afbreekbare smeerolie betreft van mening dat dit ook via de regeling Willekeurige afschrijving milieu-investeringen/ Milieu-investeringsaftrek kan plaatsvinden en/of het verlaagde btw-tarief te laten gelden.

Daarnaast heeft de werkgroep aangegeven⁸⁰⁹ dat bedoelde maatregelen moeten worden onderzocht mede op basis van een evaluatie van bestaande vergroeningsbelastingmaatregelen. De werkgroep is echter van mening dat er geen goed meetinstrument bestaat om die maatregelen achteraf te evalueren. Wel heeft de werkgroep de mogelijkheden om een dergelijk meetinstrument te ontwikkelen onderzocht. Vervolgens heeft de werkgroep de reeds bestaande belangrijkste evaluaties beschreven. De eerste is de evaluatie⁸¹⁰ van de regulerende energiebelasting waaruit op basis van micro-econometrische analyse bleek dat het huishoudelijke energieverbruik daalt indien de prijs stijgt. Hieruit bleek dat op basis van prijselasticiteit in combinatie met de tariefstelling er een daling in het verbruik op heeft getreden van 2,3% voor gas en 6,3% voor elektriciteit. De tweede evaluatie is die van de grondwater- en de afvalstoffenbelasting.⁸¹¹ In deze evaluatie is geconcludeerd dat milieueffecten kort na invoering van bedoelde belastingen niet te kwantificeren waren. De derde betrof de positieve prikkels⁸¹²; de regeling Willekeurige afschrijving milieu-investeringen en de regeling Groen Beleggen. De eerste lijkt op basis van de evaluatie een positief effect te hebben op voornamelijk bedrijven die voor het eerst milieuvriendelijk gaan investeren en de tweede lijkt een beperkte invloed te hebben op het aantal groene investeerders en de omvang van groene investeringen.

De werkgroep geeft een aantal tekortkomingen⁸¹³ van bestaande evaluatieonderzoeken. De eerste is de onvolledigheid van vragenlijsten aangezien milieugegedrag door een veelheid van factoren wordt beïnvloed en veel achtergrondinformatie noodzakelijk is. De tweede is de onregelmatige metingen dan wel metingen met geringe tussenpozen of metingen met een onvoldoende lengte en de te kleine steekproeven. De derde is het feit dat groene belastingmaatregelen doorgaans geleidelijk worden ingevoerd. De effecten van kleine stapjes is nauwelijks meetbaar. De vierde is de inflexibiliteit van bestaande onderzoeken omdat vaak wordt aangesloten bij bestaande enquêtes en het dan niet eenvoudig is om aan bestaande enquêtes ad hoc-vragen toe te voegen.

809 Rapport, p. 181.

810 P.H.G. Berkhout, A. Ferrer-i-Carbonell en A.C. Muskens, *Het effect van de REB op huishoudelijk energiegebruik, een econometrische analyse*, eindrapport, SEO, Amsterdam, 2001, en V. Linderhof, *Household Demand for Energy, Water and the Collection of Waste, a Microeconomic Analysis*, diss., Rijksuniversiteit Groningen, 2001.

811 Tweede Kamer 1997-1998, 25 600 IXB, nr. 12.

812 Algemene Rekenkamer, *Belastingen als Beleidsinstrument*, Tweede Kamer 1998-1999, 26 452, nr. 2.

813 Ontleend aan: P.H.G. Berkhout en J.W. Velthuisen, *De haalbaarheid van een milieu & gedrag monitor: bieden bestaande CBS-bronnen een basis?*, SEO-rapport, 2001.

De werkgroep geeft een aantal eisen waaraan een evaluatie moet voldoen: tijd, volledigheid en de omvang van een steekproef. Voor wat de eis 'tijd' betreft concludeert de werkgroep dat een evaluatie niet te kort na invoering van een vergroeningsmaatregel moet worden uitgevoerd omdat dan te weinig informatie wordt verkregen vanwege het feit dat resultaten doorgaans via het investeringsgedrag verlopen. Een prikkel als zodanig leidt niet direct tot een investering doch pas bij vervangings- en uitbreidingsinvesteringen. Ook indien maatregelen geleidelijk worden ingevoerd wordt het structurele niveau pas later bereikt. Daarnaast moeten waarnemingen plaatsvinden voor en na invoering. Voor wat de eis 'volledigheid' betreft concludeert de werkgroep dat een evaluatie – vanwege de veelheid van invloeden – erop gericht moet zijn de invloed van de te evalueren maatregel te isoleren. Voor wat de eis 'steekproefgrootte' betreft is de werkgroep van mening dat uit de grote informatiebehoefte om effecten van beleidsmaatregelen te kunnen isoleren een grote behoefte aan waarnemingen volgt, gebaseerd op steekproeven eventueel over een periode via een panelonderzoek.

De werkgroep beveelt aan te komen tot een (gefaseerd en modulair ingevoerde) milieuge-dragsmonitor (MGM) over de volle breedte van het milieubeleid. Deze milieuge-dragsmonitor moet uit een bedrijvenpanel en een huishoudenpanel bestaan met zowel een vaste vragenlijst als de mogelijkheid om ad hoc vragen te stellen. De gedragseffecten moeten volgens de werkgroep op basis van bestaand micro-econometrisch onderzoek (Doorlopend Budgetonderzoek; DBO)⁸¹⁴ van het CBS en de Basisonderzoeken Elektriciteitsverbruik (BEK) en Aardgasverbruik Kleinverbruikers (BAK) van de energiedistributiesector meetbaar kunnen zijn. Voor wat de huishoudens betreft zijn veel gegevens reeds voorhanden doch niet voor wat de bedrijven betreft.

*Algemene lijn*⁸¹⁵

Met uitzondering van beoordeling van alle afzonderlijke maatregelen als zodanig is de algemene lijn uit het rapport dat die afzonderlijke maatregelen doorgaans niet tot milieurendement leiden en dat maatregelen dus in onderling verband moeten worden genomen. Om de effecten van vergroening van belastingen achteraf te kunnen constateren is een meetinstrument en evaluatie onontbeerlijk. De werkgroep is van mening dat aan een meetinstrument complicerende factoren kleven zoals de breedte van het beleidsterrein aangezien milieu op vele terreinen speelt, en het bereik van regelingen aangezien een vergroeningsmaatregel op verschillende categorieën belastingplichtigen kan zien. Daarnaast is de werkgroep van mening dat aan evaluatieonderzoek zelf ook complicerende factoren kleven (tijd, volledigheid en steekproefgrootte). Vele evaluatieonderzoeken stranden volgens de werkgroep hierop (onvoldoende breedte bij de onderzoeksopzet; onvolledigheid van vragenlijsten; onregelmatige metingen of met geringe tussenpozen; een te kleine steekproef; onvoldoende tijd tussen invoering van een maatregel en evaluatie; te weinig aansluiten bij bestaand onderzoek of 'ruis' aan het einde van de rit; maatregel is te behoedzaam ingevoerd waardoor effecten niet of nauwelijks meetbaar zijn). De werkgroep is van mening dat er in ieder geval voldoende gegevens voorhanden moeten zijn en stelt voor te komen tot twee nieuwe panelonderzoeken (een huishoudenpanel en een bedrijvenpanel) van ieder circa 5.000 respondenten.

⁸¹⁴ Doel van het Budgetonderzoek is het verschaffen van statistische informatie over de bestedingen van typen huishoudens, gerelateerd aan kenmerken van het huishouden zoals grootte en samenstelling, inkomen, sociaal-economische categorie van het huishouden, kenmerken van de woning en het bezit van duurzame consumptiegoederen. Hiertoe worden gedurende een jaar gegevens verzameld over bestedingen, inkomsten en achtergrondkenmerken bij een steekproef van Nederlandse huishoudens (www.scp.nl).

⁸¹⁵ Rapport, p. 47.

*Afzonderlijke maatregelen*⁸¹⁶

Hieronder worden de maatregelen waarover de werkgroep zich heeft gebogen kort opgesomd. Voor wat de onderstaande afzonderlijke maatregelen betreft is de werkgroep overwegend – al dan niet voorwaardelijk – positief. Hierbij moet worden bedacht dat invoering in sommige gevallen alleen zinvol in Europees verband is of meer op de langere termijn gericht is.

- Verhoging vrijstellingsgrens motorrijtuigenbelasting oude auto's;
- Afschaffen vrijstelling motorrijtuigenbelasting oude auto's met LPG-installatie (Liquified Petroleum Gas);
- Stimuleren geluidarme autobanden;
- Stimuleren zwavelarme benzine;
- Invoering van een kilometerheffing;
- Fiscale gelijktrekking milieukosten bestelwagen met personenauto (stapsgewijs en in nauwe relatie met kilometerheffing);
- Internationale belasting op gasolie voor de binnenvaart;
- Internationale heffing op afgelegde afstand in luchtvaart;
- Uitbreiding vrijstelling overdrachtsbelasting landbouw (Ecologische Hoofdstructuur);
- Uitbreiding doorschuifregeling stille reserves landbouw (Ecologische Hoofdstructuur);
- Energiepremieregeling voor nieuwbouwwoningen;
- Groene financiering voor duurzame bedrijfsgebouwen;
- Belasting op drankverpakkingen;
- Differentiatie gebruiksvergoeding spoorinfrastructuur;
- Belasting op niet-duurzaam geproduceerd hout;
- Invoeren tijdslimiet bij fiscale bodemsaneringvoorziening;
- Stimuleren ecoproducten met lage btw;
- Stimuleren oplosmiddelarme verf;
- Stimuleren afbreekbare smeerolie.

Voor wat de verbreding van de energiebelasting naar het grootverbruik betreft is de werkgroep verdeeld gebleven, en voor de overige onderstaande maatregelen is de werkgroep van mening is dat er nog te weinig kennis voorhanden is en ook dat in sommige gevallen het grootste gedeelte van het benodigde onderzoek zich buiten de fiscaliteit afspeelt.

- Verbreding energiebelasting naar het grootverbruik;
- Belasting op afvalwarmte;
- Stimuleren duurzame energie;
- Bevorderen optimale brandstofmix;
- Belasten van brom- en snorfietsen;
- Bevorderen van schonere motorfietsen;
- Nationale heffing op starten en landen van vliegtuigen;
- Openruimteheffing;
- Belasting op ruimtegebruik;
- Verlaging btw-tarief voor duurzame goederen en diensten;
- Algemeen btw-tarief voor vlees;
- Uitbreiding duurzame ondernemersaftrek;
- Belasting op primaire metalen;
- Belasting op pvc/weekmakers;
- Belasting op zwaveldioxide (SO₂) voor grote vaste bronnen;
- Belasting op vanadiumdioxide (VO₂) voor grote vaste bronnen/oplosmiddelen;
- Belasting op minerale input;
- Belasting op overige broeikassen.

Voor wat de onderstaande afzonderlijke maatregelen betreft is de werkgroep overwegend negatief. In sommige gevallen was een minderheid van de werkgroep wel positief.

⁸¹⁶ Rapport, p. 49.

- Belasting op non-energetisch gebruik fossiele grondstoffen;
- Afschaffen verlaagd btw-tarief op energie voor glastuinbouw;
- Afschaffen laag tarief van de regulerende energiebelasting voor glastuinbouw;
- Fiscale gelijktrekking van de taxi met de personenauto;
- Stimuleren van deelauto's;
- Fiscaal bevorderen mobiliteitspakket voor de zakelijke rijder;
- Fiscale bijtelling zakelijke auto differentiëren naar energielabel;
- Bijtellingpercentage zakelijke rijder wijzigen;
- Aanpassen kilometervergoeding zakelijk gebruik privé-auto;
- Snelheidsbegrenzers in bestelauto's;
- Belasten van parkeren bij werkgever;
- Belasten door het rijk van parkeren op de openbare weg;
- Heffen van OZB over openbare wegen;
- Selectieve vrijstelling overdrachtsbelasting bij verhuizing naar de omgeving van het werk;
- Werknemersheffing voor het openbaar vervoer;
- Bijdrage werkgever in abonnement woon-werkverkeer;
- Opheffen verschillen in dieselaccijns (mobiele werktuigen);
- Bevorderen schonere dieseltreinen;
- Belastingvrijstelling op stakingswinst voor landbouwers (Ecologische Hoofdstructuur);
- Fiscale stimulering aanleg wandelpaden;
- Opheffen OZB-vrijstelling landbouw;
- Verruimen groenbeleggenregeling voor bodemsanering;
- Bodemsanering bij particulieren aftrekbaar maken voor inkomstenbelasting;
- WOZ-waardering corrigeren voor bodemsanering en energiebesparing;
- OZB-tarief variëren naar milieukennmerken;
- Belasting op consumentenvuurwerk;
- Bevorderen waterbesparing bij bierproductie;
- Belasting op diffuse emissies;
- Laag btw-tarief voor onderhoud bos- en natuurgebied;
- Afschaffen vooraftrek btw bij milieuschadelijke productie.

7.2.3 Inventarisatie rijkswetgeving vergroening fiscale stelsel

In deze paragraaf wordt op basis van de Memorie van Toelichting van de Belastingplannen die zijn verschenen na het Rapport 'Fiscale Vergroening; Een verkenning van de fiscale mogelijkheden om het milieu te ontlasten' een inventarisatie gegeven van voorgenomen initiatieven die op rijksniveau zijn genomen ten aanzien van vergroening van het fiscale stelsel.

Belastingplan 2001⁸¹⁷ (inzake: natuur en milieu)

- Verhoging duurzame ondernemersaftrek (DOA)/milieu-investeringsaftrek (MIA);
- Wijziging energie-investeringsaftrek (onderdeel 3e tranche positieve prikkels bedrijven);
- Teruggaafregeling voor boscertificaten in de energiebelasting (uitwerking Belastingplan 2000);
- Maatregelen in het kader van extra fiscale stimulans milieu; onder andere:
- warmtekrachtkoppelingfaciliteit (invoering afdrachtkorting in de regulerende energiebelasting);
- refuse Derived Fuel⁸¹⁸-vrijstelling in de regulerende energiebelasting;

⁸¹⁷ Tweede Kamer 2000-2001, 27 431, nr. 3, p. 2.

⁸¹⁸ Dit is een van afvalproducten afkomstige brandstof van wisselende samenstelling die meestal ook een biomassacomponent bevat.

- Uitbreiding vrijstellingsregeling in verband met gebleken onbillijkheid van 1.100 kg-grens voor sommige afvalstoffen;
- Aanpassing reikwijdte energiepremieregeling in verband met stimulering zonne-pv-systemen;
- Groenbeleggen;
- Pakket stimulering duurzame landbouw.

Daarnaast wordt in dit Belastingplan een financieel overzicht⁸¹⁹ gegeven van vergroenings- en terugsluismaatregelen over de periode 1999-2001.

	1999	2000	2001			
			huishou- dens	bedrijven	totaal	cumula- tief
Energiebelastingen	1.110	1.160	845	385	1.230	3.500
Extra regulerende energie- belasting (nadere invulling)	0	0	85	25	110	110
Extra regulerende energie- belasting ^a	0	0	100	27	127	127
Indexatie milieubelastin- gen	85	130	88	42	130	345
Overige milieubelastin- gen; waarvan:	255	359	0	30	30	644
- heffing op storten brandbaar afval	0	150	0	0	0	150
- gelijktrekken tarief zelfonttrekkers	0	30	0	30	30	60
- optimale belastingmix dieselauto's	0	75	0	0	0	75
- algemene waterbelas- ting	220	81	0	0	0	301
- dekking amendement water	35	0	0	0	0	35
- algemeen btw-tarief bestrijdingsmiddelen	0	23	0	0	0	23
Btw over energie- en milieubelastingen	155	169	231	0	231	555
Totale lastenverzwaring	1.605	1.818	1.349	510	1.860	5.283
Positieve prikkels	-170	-165	-65	-100	-165	-500
Verlaging loon- en inkom- stenbelsasting huishou- dens	-1.155	-1.102	-1.284	-	-1.284	-3.541
Compensatie bedrijfsleven (generieke maatregelen)	-315	-498	-	-350	-380	-1.194
Compensatie bedrijfsleven (specifieke maatregelen)	0	-53	-	-30	-30	-83
Totale lastenverlichting	-1.640	-1.818	-1.349	-510	1.860	-5.318

a Op elektriciteit in verband met lager dan geraamde indexatie en derving BTW over milieubelastingen.

819 Tweede Kamer 2000-2001, 27 431, nr. 3, p. 12.

Belastingplan 2002⁸²⁰ (inzake: natuur en milieu)

- Continueren regeling duurzaam bouwen voor woningen (DUBO);
- Verruiming milieu-investeringsaftrek (MIA);
- Verhoging afvalstoffenbelasting met € 11,34;
- Aanpassingen regulerende energiebelasting;
- Verhoging warmtekrachtkoppelingfaciliteit (afdrachtkorting) in de regulerende energiebelasting tot 0,57 eurocent per kWh per 1/1/2001;
- Wijziging definitie warmtekrachtkoppeling;
- Liberalisering markt groene stroom (regulerende energiebelasting en groencertificaten);
- Reparatie grondslag regulerende energiebelasting (waterstof);
- Kabinetsstandpunt vaartuigenbelasting en belasting op oppervlaktedelfstoffen.

Belastingplan 2003⁸²¹ (inzake: milieu en vervoer)

- Groene stroom:
 - efficiënter stimuleren in de regulerende energiebelasting;
 - op maat stimuleren in de MEP (Milieukwaliteit ElektriciteitsProductie);
- Aanpassen regelingen producentenvergoedingen;
- Niet invoeren regelingen boscertificaten regulerende energiebelasting en niet invoeren duurzame ondernemersaftrek (DOA);
- Rationaliseren EnergiePremieRegeling (EPR), EnergieInvesteringsAftrek (EIA) en Willekeurige Afschrijving;
- Milieu-investeringen (VAMIL);
- Beëindiging regelingen tot stimulering schone en zuinige auto's.

Belastingplan 2004⁸²²

- Uniforme onbelaste kilometervergoeding⁸²³;
- Vervallen bijzondere tarieven duurzame elektriciteit en duurzaam gas.⁸²⁴

Belastingplan 2005⁸²⁵ (inzake: milieu en vervoer)

- Tariefverlaging belasting van personenauto's en motorrijwielen voor dieselauto's met roetfilter;
- Differentiatie van dieselaccijns naar zwavelgehalte;
- Stimulering Euro IV motoren voor vrachtauto's en autobussen;
- Verruiming Groen beleggen naar Dubo-utiliteitsbouw.

Voor wat het vergroenen van het fiscale stelsel betreft wordt door de opstellers opgemerkt⁸²⁶ dat vanwege de bekostiging van de tariefverlaging van de VPB een verhoging van de energiebelasting wordt voorgesteld met € 605 miljoen oplopend naar € 760 miljoen in 2007. Deze verhogingen komen daardoor hoofdzakelijk ten laste van bedrijven. De huishoudens worden maar beperkt belast (€ 135 miljoen) en gecompenseerd door een verhoging van de algemene heffingskorting. Daarnaast is vergroening gericht op een verlaging van verkeersemissies via fiscale stimulering van roetfilters voor dieselpersonenauto's, sti-

820 Tweede Kamer 2001-2002, 28 014, nr. 3, p. 2. Over vergroening van het belastingstelsel als zodanig wordt – anders dan bij de afzonderlijk voorgestelde maatregelen – niet gesproken.

821 Tweede Kamer 2002-2003, 28 607, nr. 3, p. 4. Over vergroening van het belastingstelsel als zodanig wordt niet gesproken.

822 Tweede Kamer 2003-2004, 29 210, nr. 3, er is in de Memorie van Toelichting geen apart onderdeel opgenomen inzake milieu. In de hierna opgenomen afzonderlijke maatregelen wordt wel naar milieu als raakvlak verwezen. Over vergroening van het belastingstelsel als zodanig wordt niet gesproken.

823 Tweede Kamer 2003-2004, 29 210, nr. 3, p. 17.

824 Tweede Kamer 2003-2004, 29 210, nr. 3, p. 29.

825 Tweede Kamer 2004-2005, 29 767, nr. 3, p. 6.

826 Tweede Kamer 2004-2005, 29 767, nr. 3, p. 4.

mulering van zwavelarme diesel door differentiatie van dieselaccijns, en stimulering van Euro IV vrachtauto's en autobussen in de milieu-investeringsaftrek.

Vervolgens leidt de afschaffing van de grijze kentekens tot een verdere verlaging van de verkeersemisies. Dit geldt ook voor de bestelauto's door deze gelijk te behandelen als de personenauto's in de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 en de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 waardoor het aandeel benzineauto's zal toenemen en een verschuiving naar lichtere bestelauto's zal optreden.

Belastingplan 2006⁸²⁷ (inzake: milieu en mobiliteit)

- Opschorting indexerend brandstofaccijns;
- Accijnsvrijstelling elektriciteitscentrales < 20 megawatt;
- Stimulering biobrandstoffen;
- CO₂-differentiatie belasting van personenauto's en motorrijwielen en herziening faciliteit hybride auto's.

Belastingplan 2007⁸²⁸ (inzake: milieu en mobiliteit)

- Richtlijnconforme aanpassing definitie energie-intensiteit;
- Toepassing energiebelasting bij aanwending aardgas voor transportdoeleinden;
- Introductie tijdsevenredige belasting van personenauto's en motorrijwielen voor grensoverschrijdende lease van auto's;
- Vereenvoudiging motorrijtuigenbelasting voor motoren;
- Omzetting enkele kleine vrijstellingen motorrijtuigenbelasting.⁸²⁹

Belastingplan 2008⁸³⁰ (inzake: een duurzame leefomgeving; Pijler III Coalitieakkoord)

- Verschuiving belasting van personenauto's en motorrijwielen naar motorrijtuigenbelasting;
- Invoering vliegbelasting;
- Milieudifferentiatie autobelastingen⁸³¹;
- Verhoging van de accijns van blanke diesel;
- Verhoging van de accijns op LPG;
- Verhoging van de energiebelasting van elektriciteit;
- Invoering verpakkingenbelasting;
- Salderen energiebelasting bij duurzame opwekking elektriciteit door kleinverbruikers.

Geconcludeerd kan worden dat het overgrote deel van de maatregelen ligt op het (traditionele) vlak van de Wet belastingen op milieugrondslag, vervoer, energie en investeringen. Van sommige maatregelen – zoals het vervallen bijzondere tarieven duurzame elektriciteit en duurzaam gas en het niet invoeren regelingen boscertificaten regulerende energiebelasting en niet invoeren duurzame ondernemersaftrek (DOA) – kan overigens worden betwijfeld of die onder 'milieu' en of 'vergroening' kunnen worden gerangschikt. De meest in het oog springende andere maatregelen zijn het voornemen te komen tot een

827 Tweede Kamer 2005-2006, 30 306, nr. 3, p. 5. Over vergroening van het belastingstelsel als zodanig wordt niet gesproken.

828 Tweede Kamer 2006-2007, 30 804, nr. 3, p. 3. Over vergroening van het belastingstelsel als zodanig wordt niet gesproken.

829 Dit betrof de vrijstellingen van motorrijtuigenbelasting voor de relatief kleine aantallen voertuigen ten behoeve van bibliotheken, schooltandartsverzorging, keuringsdienst van waren en vernietiging van gestorven dieren. Tweede Kamer 2006-2007, 30 804, nr. 3, p. 14.

830 Tweede Kamer 2006-2007, 31 204, nr. 3.

831 De maatregelen zijn erop gericht de aanschaf van vervuilende en energie-onzuinige auto's zwaarder te belasten en tegelijkertijd de aanschaf van schone en zuinige auto's te stimuleren en daarnaast een lager bijtellingpercentage te introduceren voor zuinige auto's van de zaak.

kilometerheffing⁸³², de invoering van de verpakkingenbelasting⁸³³ en de invoering van de een vliegbelasting.⁸³⁴ In het Belastingplan 2008 wordt geen onderscheid gemaakt tussen fiscale maatregelen die wel of die niet ten behoeve van het milieu worden overwogen.

Uit de brief van staatssecretaris Geel van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer van 5 december 2006⁸³⁵ waarin de ontwikkeling van de vergroening van het belastingstelsel vanaf 2001 is beschreven, blijkt eveneens dat de fiscale vergroening zich voornamelijk heeft plaatsgevonden op het terrein van de bevordering van duurzame energie, de (verhoging van het tarief van de) energiebelasting (met terugsluizing via de inkomstenbelasting), verdere verschuiving van directe naar indirecte belastingen (met verlaging van de lastendruk op arbeid) en het bevorderen van milieuvriendelijke en energiebesparende investeringen. Uit deze brief blijkt⁸³⁶ dat het aandeel van de groene belastingen⁸³⁷ als percentage van de totale opbrengst van de rijksbelastingen is gestegen van 8,7% in 1985 tot 13,7% in 2006, waarvan de energiebelasting verreweg het grootste aandeel voor haar rekening neemt.

7.3 BEKOSTIGEN OF REGULEREN

7.3.1 Algemeen

Een belasting kan tot doel hebben opbrengst te genereren dan wel te reguleren. Bij milieubelastingen worden deze doelstellingen soms door elkaar gehaald. In de Miljoenennota 1992⁸³⁸ is voor het eerst de gedachte geuit om tot een verandering van de belastingmix te komen (vergroening of ecologisering van het Nederlandse belastingstelsel). Arbeidsintensieve producten of diensten werden relatief duur geacht en milieuvervuilende producten of gebruik van grondstoffen werden relatief goedkoop geacht.

Ook op Europees vlak hebben zowel de Raad als de Europese Commissie zich sinds begin jaren negentig meerdere malen uitgesproken⁸³⁹ voor het gebruik van milieubelastingen zonder dat dit tot invoering daarvan heeft geleid. Dit komt waarschijnlijk omdat fiscale initiatieven bij unanimititeit beslist moeten worden. Het beginsel 'de vervuiler betaalt' is opgenomen in het EU-verdrag. In onder andere het Milieu Actieprogramma van de EU worden milieubelastingen omschreven als '(...) bijzonder aantrekkelijk voor problemen

832 Wel is het voornemen om in de huidige kabinetsperiode een begin te maken met het systeem van kilometerheffing. Het is de bedoeling dat de netto-opbrengst ten goede komt aan het infrastructuurfonds. Tweede Kamer 2006-2007, 30 800 XI, nr. 118, p. 6.

833 Uit onderzoek was gebleken dat een statiegeldregeling beter werkt dan een belasting op drankverpakkingen. De voorgenomen invoering van een dergelijke belasting leek dan ook niet meer voor de hand te liggen. Tweede Kamer 2005-2006, 28 694, nr. 23. Wel was in het regeerakkoord een voorstel opgenomen om te komen tot een algemene verpakkingenbelasting per 2008. Tweede Kamer 2006-2007, 30 887, nr. 7. p. 2. Deze belasting is per 2008 in de Wet belastingen op milieugrondslag opgenomen, *Stb.* 2008, 1, welke per 1 juli 2008 in werking zal treden.

834 Er was overigens een voornemen om in 2008 een vliegticketbelasting in te gaan voeren (geraamde opbrengst € 350 miljoen). Tweede Kamer 2006-2007, 29 665, nr. 55. Bij wet van 20 december 2007, *Stb.* 2007, 562, is deze belasting per 1 januari 2008 ingevoerd.

835 Tweede Kamer 2006-2007, 30 800 XI, nr. 22.

836 Tweede Kamer 2006-2007, 30 800 XI, nr. 22, p. 6.

837 Waaronder volgens de staatssecretaris de accijnzen op minerale oliën, belasting op motorrijtuigen en de belastingen op milieugrondslag vallen.

838 Tweede Kamer 1991-1992, 22 405, nr. 5, p. 4, en Tweede Kamer 1991-1992, 22 300, nr. 1, p. 24, de Miljoenennota 1992, Nota over de toestand van 's-Rijksfinanciën, en ook Tweede Kamer 1992-1993, 22 849, nr. 6, p. 4.

839 Bijvoorbeeld naar aanleiding van het voorstel voor een richtlijn tot tweede wijziging van Richtlijn 83/189 betreffende een informatieprocedure op het gebied van normen en technische voorschriften, *Pb.* 1992, C 340. Daarin wordt door de Commissie overwogen dat '(...), niettemin de betrokkenen tot naleving aan te sporen met name door middel van fiscale en financiële maatregelen.'

van langdurige aard.⁸⁴⁰ en ook als een instrument om de doelstellingen van het Protocol van Kyoto te halen. Daarnaast zijn er initiatieven geweest om een Europese CO₂ en of energiebelasting in te voeren, als onderdeel van een Europees klimaatbeleid.

In 1997 heeft Commissaris Monti reeds voorgesteld⁸⁴¹ om de accijnzen op minerale oliën uit te breiden naar alle energieproducten (gas, steenkool en elektriciteit, met uitzondering van hernieuwbare energie) en de minimumaccijnzen in fasen op te trekken. Uiteindelijk is hierover geen overeenstemming bereikt.

De belastingen op arbeid moesten destijds gedeeltelijk worden getransformeerd in belastingen op milieu. Milieuheffingen zouden dan als een tweezijdig snijdende zwaard werken. Enerzijds genereren deze heffingen opbrengsten en kunnen door deze opbrengsten de belastingen op arbeid worden verlaagd en anderzijds reguleren (milieudoel als zodanig). Dit zogenoemde 'dubbele dividend' (milieu en werkgelegenheid) volgt ook uit de mededeling van de Europese Commissie aan de Raad 'Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren'⁸⁴², waaraan Nederland reeds uiting had gegeven met de invoering van de Wet belastingen op milieugrondslag. De werking van dit dubbele dividend wordt dus breed gedragen.

In dit onderdeel wordt het vergroenen van ons belastingstelsel aan de hand van het zogenoemde tweezijdig snijdende zwaard beschreven. Dit wordt mede in het licht van de op 1 januari 1995 ingevoerde Wet belastingen op milieugrondslag gedaan omdat bij de invoering van de belastingen op milieugrondslag dit beginsel nadrukkelijk naar voren is gekomen.

7.3.2 Bekostigen: 'de vervuiler betaalt'

Uit het Nationale Milieubeleidsplan-plus volgt een zogenoemde 'bekostigingsviertrap' (zie paragraaf 7.2.1) waarbinnen het beginsel 'de vervuiler betaalt' hoofduitgangspunt is. Een nader uitgangspunt dat uit het Nationale Milieubeleidsplan-plus volgt is dat de bekostigingswijze een samenhangend geheel moet vormen. Dat wil zeggen: een afweging tussen het nu treffen van maatregelen met gevolgen voor de huidige collectieve lastendruk en het uitstellen van voorzieningen met gevolgen voor de collectieve lastendruk in de toekomst.

Met het beginsel 'de vervuiler betaalt' bij bekostigingsheffingen wordt bedoeld dat de vervuiler voor de kosten van zijn eigen vervuiling moet opdraaien. Dit principe is gebaseerd op de opvatting dat milieuverontreiniging moet worden beschouwd als een negatief extern effect van economische activiteiten, waarvan de maatschappelijke kosten ten onrechte niet in de prijs van op de markt aangeboden goederen en diensten zijn verdisconteerd. Deze verdiscontering is mijns inziens ook mogelijk door de veroorzaker zelf te laten opruimen of deze zijn vervuiling te laten voorkomen. Indien de veroorzaker kosten maakt om de vervuiling op te ruimen worden de maatschappelijke kosten eveneens in de kostprijs van producten en diensten verdisconteerd. Op deze wijze wordt dit beginsel ook volledig toegepast. Dit geldt ook als de productie wordt gewijzigd om vervuiling te voorkomen of te beperken.

Uiteindelijk kunnen bekostigingsheffingen niet een milieudoel als zodanig dienen maar een begrotingsdoel. Dit zijn twee doelen die elkaar uitsluiten; indien een bekostigingsheffing reguleert is het gevolg daarvan dat de grondslag wegvalt waardoor er geen of onvoldoende bekostigd kan worden.

840 COM (2001) 0031 def., Pb. 2001, C 154E.

841 COM (1997) 30, Pb. 1997, C 139/14.

842 COM (2001) 260 def, paragraaf 3.1.4, Pb. 2001, C 284/6.

De bekostigingsheffingen worden uiteindelijk gedragen door de consumenten. De met milieuheffingen geconfronteerde consumenten zullen trachten de hogere heffingen af te wentelen door het stellen van looneisen. Het uiteindelijke gevolg is dat de veranderende samenstelling van de belastingmix daardoor teniet wordt gedaan.⁸⁴³ Van een tweezijdig snijdend zwaard is naar mijn mening bij bekostigingsheffingen dan ook geen sprake.

Overigens kan de toepassing van het 'beginsel de vervuiler betaalt' averechts werken. In dit verband kan worden gedacht aan de revisievergunningverlening op basis van de Wet milieubeheer ter bekostiging waarvan in het verleden milieuleges werden geheven. Dergelijke vergunningen werden vanwege de milieuleges destijds veel minder aangevraagd. Daarnaast kunnen heffingen worden ontweken. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het illegaal storten van asbest.

7.3.3 Reguleren

Theoretisch kunnen milieuheffingen invloed uitoefenen op het gedrag van belastingplichtigen. Die invloed bestaat dan uit het vermijden van de heffingen door besparing of door vervanging.

De mate waarin belastingplichtigen gevoelig zijn voor financiële prikkels is afhankelijk van de prijselasticiteit van de vraag. Deze is weer afhankelijk van mogelijkheden tot besparing en de aanwezigheid van alternatieve producten. Besparing leidt echter in de huidige situatie waarbij vaak forfaitair – bijvoorbeeld de zuiveringsheffing van particulieren – wordt geheven, niet tot lagere heffingen voor de belastingplichtigen. Uit een studie van het Sociaal en Cultureel Planbureau⁸⁴⁴ is – voor de invoering van de Wet belastingen op milieugrondslag – destijds gebleken dat bijvoorbeeld een verbruiksbelasting op water zonder tariefdifferentiatie – in verband met de geringe prijselasticiteit – niet wezenlijk tot besparing aanzet. Dit volgt ook uit de evaluaties van het waterspoor. Dit zal mijns inziens slechts dan tot besparing aanzetten indien met hoge tarieven wordt gewerkt.

Het is gemeenten toegestaan⁸⁴⁵ om bijvoorbeeld bij de afvalstoffenheffing te differentiëren naar hoeveelheid afval; de zogenoemde diftar-methode.⁸⁴⁶ Een toenemend aantal gemeenten doet dit.⁸⁴⁷ Via deze methode kan worden geheven op basis van gewicht, containervolume en aanbodfrequentie. Tariefdifferentiatie met een substantieel – wellicht progressief – tarief kan tot 'afvaltoerisme' leiden.⁸⁴⁸ Eenvoudige mogelijkheden tot differentiëren zijn naar grootte van het huishouden en niet naar hoeveelheid daadwerkelijk aangeboden afval. Gegeven het feit dat besparing in dit geval niet tot lagere heffingen leidt, zullen belastingplichtigen niet om deze reden besparen of naar alternatieve producten op zoek gaan. Van een regulerende werking moet dan – anders dan naar hoeveelheid

843 A.L. Bovenberg en S. Cnossen in: 'Fiscaal fata morgana', *ESB*, 4-12-1991, p. 1200-1203 stellen dat een verschuiving van directe naar indirecte belastingen slechts de samenstelling en niet de grootte van de wig – dit is het verschil tussen hetgeen werknemer netto ontvangt en wat de werkgever daadwerkelijk moet betalen – betreffen, zodat stimulering van het arbeidsaanbod uitblijft. Een verandering van de fiscale mix ten gunste van milieuheffingen stimuleert de vraag naar arbeid via lagere loonkosten slechts dan, indien de afwenteling – bij een efficiënte werking van de markt – van de hogere milieulasten geringer is dan het loonkosteneffect van lagere directe lasten op arbeid.

844 Sociaal en Cultureel Planbureau, *Milieuheffingen en Consument* d.d. 9 november 1993.

845 Bij brief van minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, *Stcrt.* 1993, 213.

846 geDifferentieerde TARieven.

847 Coelo 2004.

848 Zie eveneens M.J. Blom, R.A.A. Schillemans, B.H. Boon en F.J. Rooijers, *Rapport: Vergroening van het fiscale en financiële stelsel; Mogelijkheden voor gemeenten en provincies*, CE Oplossingen voor milieu, economie en technologie, Delft, oktober 2004, p. 29. Zij concluderen dat deze veronderstelling niet cijfermatig kan worden onderbouwd aangezien geen monitoring plaatsvindt.

– in die situatie niet veel worden verwacht. Uit onderzoek⁸⁴⁹ is naar voren gekomen dat afhankelijk van welk systeem van Diftar wordt gehanteerd een daling optreedt van de afvalhoeveelheid. Betalen per kilo of per vuilniszak leidt ongeveer tot een daling van 50% voor restafval en 60% voor gft-afval. Betalen per keer dat de minicontainer wordt aangeboden levert circa 25% minder restafval en 45% minder gft-afval op. Een zogenoemd ‘zak-kensysteem’⁸⁵⁰ is vergelijkbaar effectief als het veel duurdere ‘weegstelsel’.

Bedacht dient te worden dat afgezien van het antwoord op de vraag of milieuheffingen inderdaad prikkels opleveren om bijvoorbeeld minder afvalstoffen te produceren of om anderszins te reguleren, dat door een regulerende werking de opbrengst van die heffing steeds minder wordt. Met andere woorden, hoe meer een heffing reguleert, hoe minder opbrengsten de heffing genereert. Bij een ‘echte’ regulerende heffing is dit geen probleem; dit is immers het doel. Indien de heffing tevens onderdeel is van een bekostigings-instrumentarium is er een probleem. Als de opbrengst van bekostigingsheffingen achterblijft, zal op een of andere wijze naar compensatie moeten worden gezocht indien de kosten niet overeenkomstig dalen. De variabele kosten zullen uiteraard wel dalen. Investeringskosten worden over een bepaalde periode afgeschreven waarvan de kosten in beginsel niet zullen dalen. Die afschrijving vindt plaats over minder eenheden grondslag. In dat geval moeten óf de tarieven worden verhoogd met de kans tot extra regulering óf moeten de tarieven van andere belastingen worden verhoogd. Hier kan ook een vergelijking worden gemaakt met de zogenoemde ‘afhaakproblematiek’ inzake grote lozers bij de (niet-regulerende) zuiveringsheffing.

7.3.4 Wet belastingen op milieugrondslag

7.3.4.1 Algemeen en wetshistorie

Bij de Wet belastingen op milieugrondslag⁸⁵¹ komt het onderscheid tussen bekostigen (in de zin van opbrengst beogen) en reguleren nadrukkelijk naar voren. Deze wet heeft volgens de opstellers verschillende doelstellingen. Primaire doelstelling is opbrengsten genereren om milieu-uitgaven te kunnen bekostigen. Secundaire doelstelling is enerzijds het verbruik van de heffingsobjecten reguleren als onderdeel van milieubeleid en anderzijds het voorkomen van verhogen van andere belastingen.⁸⁵² Is er bij deze belastingen sprake van de werking van een tweezijdig snijdend zwaard?

De heffingen op grond van de Wet belastingen op milieugrondslag zijn voorafgegaan door de brandstoffenheffingen van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne.⁸⁵³ Gebruikers van brandstoffen moesten destijds door middel van deze (bestemmings)heffingen meebetalen aan de kosten van het milieubeleid. Het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ ligt hieraan ten grondslag.⁸⁵⁴ Van deze heffingen werden destijds de directe milieu-uitgaven van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer bekostigd. De indirecte uitgaven werden destijds uit de algemene middelen bekostigd. In de praktijk leidde dit tot onduidelijkheden. Welke kosten behoorden nu wel en welke kosten behoorden nu niet tot de directe of indirecte kosten. De invoering van de Wet verbruiksbelastingen van brandstoffen⁸⁵⁵ bracht enkele wijzigingen in de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne. Eén van de wijzigingen was de omzetting van de in die wet opgenomen bestem-

849 Aangehaald werk, p. 28.

850 Verplicht gebruik van dure afvalzakken.

851 Wet van 23 december 1994, *Stb.* 1994, 923.

852 Na invoering van de Wet belastingen op milieugrondslag zijn er twee belastingen toegevoegd; de energiebelasting en de belasting op leidingwater. Beide belastingen hebben als doel primair te reguleren en secundair opbrengsten te genereren.

853 Wet algemene bepalingen milieuhygiëne, *Stb.* 1988, 133.

854 Zie de hiervoor genoemde bekostigingsnotitie; alwaar bij bekostiging via algemene bestemmingsheffingen wordt uitgegaan van ‘de vervuiler betaalt’.

855 Wet van 24 juni 1992, *Stb.* 1992, 317.

mingsheffingen op brandstoffen in de Wet verbruiksbelastingen van brandstoffen. Ten gevolge hiervan viel de opbrengst in de algemene middelen en waren deze heffingen geen bestemmingsheffingen meer maar 'echte' belastingen. Met de heffingen op basis van de Wet verbruiksbelastingen van brandstoffen werd de formele band tussen opbrengst en besteding verbroken. Vanaf die datum werd ook niet meer geheven onder de verantwoording van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, maar onder die van het Ministerie van Financiën. Het gevolg was dat het Ministerie van Financiën het beheer kreeg over de belastingen van brandstoffen waarvan de opbrengsten uiteindelijk bedoeld waren ten gunste van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer te komen, hoewel niet geoormerkt. Sindsdien worden de uitgaven van milieubeleid van de Rijksoverheid uit de algemene middelen bekostigd.⁸⁵⁶ Indien de brandstoffenheffingen reguleren dan was er op het punt van het wegvallen van de opbrengst geen probleem. De invoering van de Wet verbruiksbelastingen van brandstoffen was slechts een tussenfase. Toen al was de Wet belastingen op milieugrondslag aangekondigd.

Bij de behandeling van de Rijksbegroting over het jaar 1992 werd een verhoging van de heffingen op brandstoffen voorgesteld mede om meer uitgaven ten behoeve van het milieubeleid te kunnen bekostigen.⁸⁵⁷ Hieruit blijkt dat deze heffingen opbrengstbeoogend waren. Deze belasting drukte echter te eenzijdig op een beperkt aantal belastingplichtigen, namelijk de energie-intensieve industrie. Het Nederlandse bedrijfsleven zag zijn concurrentiepositie in gevaar komen indien de belastingen substantieel zouden worden verhoogd.⁸⁵⁸ Bij de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel verbruiksbelastingen van brandstoffen gaf het kabinet reeds aan dat een verbreding van de grondslag mede uit oogpunt van spreiding van lasten wenselijk was.⁸⁵⁹ Dit heeft per 1 januari 1995 zijn uiteindelijke weerslag gevonden in de Wet belastingen op milieugrondslag, nadat de brandstoffenheffingen tijdelijk – als het gevolg van het vervallen van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne – waren opgenomen in de Wet milieubeheer. Het aantal heffingsobjecten werd destijds uitgebreid met afval, grondwater en uranium. Teneinde de belastingen op milieugrondslag op systematische wijze in één wet onder te brengen, zijn de brandstoffenheffingen van de Wet verbruiksbelastingen van brandstoffen in deze wet geïntegreerd.⁸⁶⁰

Met de Wet belastingen op milieugrondslag wordt volgens de opstellers⁸⁶¹ beoogd belastingen te heffen die uiteindelijk de consumptieve bestedingen treffen waardoor via het prijsmechanisme het milieuaspect tot uiting komt. Volgens de opstellers worden met de voorgestelde belastingen verschillende doelstellingen nagestreefd. Primair moeten de voorgestelde belastingen opbrengsten genereren, en secundair, als onderdeel van het milieubeleid, moeten zij invloed uitoefenen op gedrag van belastingplichtigen en daarnaast – als onderdeel van de secundaire doelstelling – voorkomen dat andere belastingen (op arbeid) moeten worden verhoogd.

856 Tweede Kamer 1991-1992, 22 405, nr. 3, p. 1, alwaar is toegelicht dat het de bedoeling was om met de opbrengst van deze belastingen de uitgaven van milieubeleid te bekostigen.

857 Tweede Kamer 1990-1991, 21 137, nr. 67.

858 Eerste Kamer 1991-1992, 22 849, 22 851, nr. 91e. De Eerste Kamer (met name de CDA-fractie) heeft dezelfde bezwaren tegen het wetsvoorstel belastingen op milieugrondslag omdat hetzelfde bedrijfsleven met hogere lasten wordt geconfronteerd.

859 Tweede Kamer 1991-1992, 22 405, nr. 5, Bijlage 1, alwaar de regering een notitie inbracht waarin alternatieve heffingsobjecten – grondwateronttrekkingen, afvalstoffen, bestrijdingsmiddelen en nutriënten – werden voorgesteld.

860 Tweede Kamer 1992-1993, 22 851, nr. 1, p. 1.

861 Tweede Kamer 1992-1993, 22 849, nr. 3, p. 2.

Nadat de Wet belastingen op milieugrondslag op 1 januari 1995 in werking is getreden⁸⁶², is op 1 januari 1996 de energiebelasting ingevoerd⁸⁶³ en is op 1 januari 1997 de belasting op uranium in werking getreden.⁸⁶⁴ Op 1 januari 2000 is de belasting op leidingwater ingevoerd⁸⁶⁵ en op 1 januari 2001 is de belasting op uranium afgeschaft.⁸⁶⁶ Op 1 januari 2008 zijn de vliegbelasting en de verpakkingenbelasting ingevoerd, waarvan de eerste pas per 1 juli 2008 in werking is getreden.⁸⁶⁷

7.3.4.2 Innerlijk tegenstrijdige belastingen

Om met de primaire doelstelling te beginnen. Bij de keuze voor heffingsobjecten van deze belastingen op milieugrondslag is door de opstellers gekozen voor belastingobjecten die aangrijpen bij het verbruik van de in de natuur schaars aanwezige grondstoffen, het veranderen van de natuurlijke stofkringlopen of het in het milieu brengen van verontreinigende stoffen. Er is volgens de opstellers een afweging gemaakt tussen het milieubelang, spreiding van de belastingdruk en de wenselijkheid tot nieuwe regelgeving.⁸⁶⁸ Het kabinet heeft als gevolg van deze afweging gekozen voor een beperkt aantal belastingen op milieugrondslag. Een eventuele uitbreiding van het aantal belastingen moest op basis van ervaring en nader onderzoek in een later stadium worden bezien.⁸⁶⁹

De opbrengst van deze belastingen moest volgens de opstellers bescheiden zijn.⁸⁷⁰ Dit wordt gemotiveerd met de argumenten dat het belastingstelsel niet te zeer moet worden belast, dat handelsverlegging naar het buitenland niet moet worden bevorderd en dat de belastingplichtigen en de Belastingdienst voldoende gelegenheid moeten worden geboden om in te spelen op dit nieuwe gebied. Terecht stond in het advies van de Raad van State dat het laatste argument slechts geldt gedurende een overgangperiode.⁸⁷¹ Naar mijn mening hebben het eerste en het laatste argument niets met de hoogte van het tarief te maken. Hieruit volgt dat internationale concurrentie het enige valide argument is om op langere termijn het tarief op een laag niveau te houden.⁸⁷² Indien andere belastingen destijds evenredig zouden worden verlaagd – of niet verhoogd, zoals dit uit het tweede deel van de secundaire doelstelling zou moeten volgen – of indien ons omringende landen – al dan niet in Europees verband – tot soortgelijke belastingen over zouden zijn gegaan, dan weegt dit laatste argument minder zwaar en staat er nauwelijks iets in de weg om op termijn de tarieven te verhogen of het aantal voorwerpen van de belasting uit te breiden.

Overigens valt bij een bescheiden tarief van een regulerende werking niet veel te verwachten. Indien een gebruiker eenmaal aan een bepaald niveau van belasting is gewend, dan is het niet moeilijk dat niveau te handhaven of geleidelijk te verhogen.

862 Besluit van 3 februari 1995, *Stb.* 1995, 60.

863 Wet van 13 december 1995 *Stb.* 1995, 662.

864 Besluit van 26 oktober 1996, *Stb.* 1996, 543.

865 Wet van 22 december 1999, *Stb.* 1999, 579.

866 Wet van 14 december 2000, *Stb.* 2000, 568.

867 Wet van 20 december 2007, *Stb.* 2007, 562.

868 Tweede Kamer 1992-1993, 22 849, nr. 3, p. 2.

869 Later is de energiebelasting (per 1 januari 1996, *Stb.* 1995, 662) en de belasting op leidingwater toegevoegd (wet van 22 december 1999, houdende wijziging van belastingwetten c.a. (Belastingplan 2000) en is de belasting op uranium die per 1997 was ingevoerd (*Stb.* 1996, 543) per 2000 afgeschaft.

870 Tweede Kamer 1992-1993, 22 849, nr. 3, p. 3.

871 Tweede Kamer 1992-1993, Advies, 22 849, B, p. 2.

872 Overigens was België ons sinds 16 juli 1993 en januari 1994 met een soort milieutaks al voorgegaan. Belastingplichtig is daar – anders dan in de Nederlandse situatie – degene die overgaat tot het 'in-het-verbruik-brengen' van heffingsobjecten. Heffingsobjecten in het Belgische systeem zijn producten die schade toebrengen aan het milieu zoals verpakkingsmaterialen en wegwerp-artikelen.

Het verbruik van bijvoorbeeld benzine is na talloze verhogingen van de accijnzen en ook na de invoering van de verbruiksbelasting van brandstoffen nog steeds niet gedaald.⁸⁷³ Uit het feit dat in een later stadium uitbreiding van het aantal belastingen kon worden overwogen, kan worden afgeleid dat de destijds voorgestelde 'ecologisering van ons belastingstelsel' een aanzet was van wat ons in de toekomst te wachten stond. De tarieven die ten aanzien van de verschillende heffingsobjecten werden voorgesteld waren voor grondwater f 0,34 per kubieke meter onttrokken grondwater door waterleidingbedrijven, voor afval f 28,50 per ton stortafval en voor uranium f 31,95 per gram. Per 2008 zijn de tarieven voor grondwater € 0,1883 per kubieke meter onttrokken grondwater door waterleidingbedrijven, voor leidingwater € 0,151 per kubieke meter en voor afval € 88,21 per ton stortafval. Voor de energiebelasting⁸⁷⁴ gelden verschillende tarieven afhankelijk van energie-inhoud. Voor wat ontwikkeling van de opbrengsten betreft zie onderstaand schema.⁸⁷⁵

	1995	1996	1997	1998	2001	2002	2003*	2004	2005*	2006*
Brandstof- fenbelas- ting	607	656	650	658	607	516	538	52	6	6
Grond- en leiding- water	141	147	150	152	234	252	290	290	282	288
Afvalstof- fenbelas- ting	110	91	80	80	191	182	121	88	124	181
Energie- belasting	-	424	814	824	2320	2003	2132	2848	3716	4072
Totaal	858	1318	1694	1727	3363	2961	3081	3278	4128	4547

* voorlopige cijfers

De tweede doelstelling was enerzijds invloed uitoefenen op het gedrag van belastingplichtigen door de regulerende werking die van deze belastingen uit zou gaan en anderzijds het voorkomen van verhogen van andere belastingen. Weliswaar stellen de opstellers met nadruk dat opbrengsten genereren de primaire doelstelling is, maar op verschillende plaatsen in de toelichting op het wetsvoorstel staat expliciet dat het doel van de belastingen is een financiële prikkel te geven tot milieuvriendelijk gedrag door bijvoorbeeld over te gaan op productiewijzen die minder afvalstoffen opleveren.⁸⁷⁶

Nog daargelaten het antwoord op de vraag of deze belastingen – gezien de omvang – prikkels opleveren om bijvoorbeeld minder afvalstoffen te produceren of anderszins te reguleren ziet dit op gedragsbeïnvloeding en niet op het genereren van opbrengsten. Het meest kenmerkende van deze belastingen is het op twee gedachten hinken.

873 T.A.M. Beckers, E.W.F.P.M. Harkink, E.J. van Ingen, M.A. Lampert, B. van der Lelij en R. van Ossenbruggen, *Maatschappelijke waardering van duurzame Ontwikkeling; Achtergrondrapport bij de Duurzaamheidsverkenning*, rapport RIVM, Bilthoven, 2004, p. 14. De onderzoekers concluderen dat de prijselasticiteit van milieurelevante producten als gas, elektriciteit en water kleiner is dan die van andere consumptiegoederen. Prijsmaatregelen zijn hier dus niet erg effectief. De inkomenselasticiteit van milieurelevante producten is ook relatief klein. Budgetteringsvermogen heeft volgens de onderzoekers weinig invloed en bezuiniging op deze producten is relatief moeilijk omdat voor een verandering van het consumptiepatroon de levensstijl moeten worden aangepast.

874 Voor de brandstoffenbelasting golden voor verschillende brandstoffen afzonderlijke tarieven. Deze belasting is met uitzondering van kolen in de energiebelasting geïncorporeerd.

875 Bron: CBS statline.

876 Onder ander: Tweede Kamer 1992-1993, 22 849, nr. 3, p. 18.

Volgens het tweede deel van de secundaire doelstelling zouden de voorgestelde belastingen een verhoging van andere belastingen voorkomen. Daarmee werd destijds uitvoering gegeven aan de in de Miljoenennota 1992 opgenomen wens om te komen tot een verschuiving van belasting op arbeid ten gunste van belastingen op milieu. Dit lijkt op 'ecologisering van het belastingrecht' maar de verschuiving van belastingen op arbeid naar belastingen op milieu is naar mijn mening slechts dan aan de orde indien de opbrengsten van deze belastingen uitsluitend worden aangewend voor wigverkleining. Het feit dat de minister van Financiën invoering van deze belastingen wilde uitstellen⁸⁷⁷ in verband met het opwaartse effect van deze belastingen op de collectieve lastendruk in 1993 en 1994 doet mij vermoeden dat de opbrengst niet diende voor het verlagen van de arbeidskosten en toen ook niet zag op reguleren. Later is met name het tarief van de energiebelasting⁸⁷⁸ vele malen verhoogd⁸⁷⁹ onder gelijktijdige verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting.

De afzonderlijke belastingen hadden bij invoering van de Wet belastingen op milieugrondslag als rechtsgrond primair opbrengst genereren en secundair reguleren. Nadien zijn de (regulerende⁸⁸⁰) energiebelasting en de belasting op leidingwater in de wet opgenomen. Deze belastingen hadden bij invoering een omgekeerde rechtsgrond; namelijk primair reguleren en secundair opbrengst beogen. Het kan dus voorkomen dat leidingwater uiteindelijk is belast met de primair opbrengstbeogende grondwaterbelasting voor zover het grondwater betreft en daarna wordt belast met de primair regulerende belasting op leidingwater.

7.3.4.3 Evaluaties en effecten

Zoals hiervoor is aangegeven is de opbrengst van de belastingen op milieugrondslag gestegen van f 858 miljoen in 1995 miljoen naar € 4.547 miljoen in 2006, waarbij de energiebelasting verreweg het grootste deel van de opbrengst voor zijn rekening neemt. De tarieven van met name de energiebelasting zijn in de loop der tijd een aantal malen verhoogd en de opbrengst is na invoering in tien jaar tijd ongeveer vertienvoudigd. Zoals hierboven is beschreven is het primaire doel het verminderen van het verbruik van energie en om die reden is het van belang te weten of deze belasting leidt tot minder verbruik van energie.

De Werkgroep fiscale vergroening van het fiscale stelsel II⁸⁸¹ heeft – in algemene zin – geconcludeerd⁸⁸² dat er geen goed meetinstrument bestaat om achteraf eventuele effecten van fiscale vergroeningsmaatregelen te kunnen meten. Bij de invoering van de Wet belastingen op milieugrondslag is een bepaling⁸⁸³ opgenomen dat voor 1 juli 1997 de belastingen moesten zijn geëvalueerd. Voor wat de belasting op grondwater en de belasting op afvalstoffen betreft is uit die evaluatie⁸⁸⁴ gebleken dat de uitvoerbaarheid als goed

877 Tweede Kamer 1992-1993, 22 849, nr. 11, brief van 25 februari 1993 en ook nr. 91, brief van 23 februari 1994.

878 Vanaf 2004 is de regulerende energiebelasting omgezet in een energiebelasting en is ingevolge de implementatie Richtlijn Energiebelastingen de brandstoffenbelasting met uitzondering van kolen in de energiebelasting geïncorporeerd. De wijziging heeft volgens de opstellers geen grote gevolgen voor het doel van de heffing. Tweede Kamer 2003-2004, 29 207, nr. 3, p. 7. Vanwege geïntegreerd communautair beleid past de bijzondere nadruk op het regulerende karakter niet meer. Daarnaast verloopt volgens de opstellers het bevorderen van duurzame energie steeds meer via subsidies.

879 Bijvoorbeeld Tweede Kamer 2004-2005, 29 767, nr. 2 (Belastingplan 2005).

880 In het begin sprak de wettekst van 'regulerende energiebelasting' en ook in de considerans is de regulerende doelstelling opgenomen. Met de implementatie van de Richtlijn Energiebelastingen (wet van 18 december 2003, *Stb.* 2003, 532) is de term gewijzigd in 'energiebelasting', overigens zonder dat de doelstelling is gewijzigd. Naamswijziging was volgens de opstellers noodzakelijk omdat een deel van de brandstoffenbelasting in de energiebelasting werd opgenomen. Tweede Kamer 2003-2004, 29 207, nr. 3, p. 7.

881 *Stcrt.* 2000, 105, 'Werkgroep fiscale vergroening van het fiscale stelsel II'.

882 Rapport p. 181.

883 Tweede Kamer 1994-1995, 23 935, nr. 6.

884 Tweede Kamer 1997-1998, 25 600 IXB, nr. 12.

werd ervaren maar dat eventuele milieueffecten zo kort na de invoering van die belastingen niet konden worden kwantificeerd. Wel dragen die belastingen bij aan een milieubewustwordingsproces. Bij de belasting op grondwater is ontwijkgedrag waargenomen (zelf illegaal putten slaan). De economische effecten van de belastingen zijn blijkens de evaluatie beperkt.⁸⁸⁵ Bij de parlementaire behandeling van de regulerende energiebelasting zijn moties⁸⁸⁵ aangenomen op grond waarvan jaarlijks aan de Tweede Kamer moet worden gerapporteerd over onder andere de milieueffecten. Uit de eerste rapportage bleek dat de evaluatie te vroeg was om besparingseffecten te kunnen meten. Zie in dit verband tevens de conclusie van de Werkgroep fiscale vergroening van het fiscale stelsel II in paragraaf 7.2.2 die daarmee in overeenstemming is. De werkgroep heeft enkele evaluaties⁸⁸⁶ van de regulerende energiebelasting onderzocht en op basis van de grootte van de steekproeven die aan die evaluaties ten grondslag hebben gelegen en de termijn waarover de evaluaties hebben plaatsgevonden, geconcludeerd dat het huishoudelijke energieverbruik daalt als de prijs stijgt. In de jaren 1996-1999 bedroeg de prijselasticiteit van het huishoudelijk gasverbruik in het onderzoek van Berkhout c.s. gemiddeld $-0,17$ en die van het huishoudelijk elektriciteitsverbruik $-0,40$.⁸⁸⁷ Hierbij werd door de onderzoekers verwacht dat de lange-termijnelasticiteit groter zou zijn. Het directe effect van de energiebelasting op het energieverbruik werd door de onderzoekers beperkt gevonden; cumulatief voor gas 2,3% en voor elektriciteit 6,3%. Uit het onderzoek van Linderhof volgt een prijselasticiteiten van $-0,4$ voor aardgas en $-0,07$ voor water. Bij elektriciteit met enkeltarief was de prijselasticiteit nul en bij dubbeltarief was de prijselasticiteit in de piekuren $-0,17$ en in de daluren $-0,296$. In een brief⁸⁸⁸ van staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer en de minister van Financiën is – op basis van verschillende onderzoeken – een bandbreedte elasticiteiten voor energie opgenomen voor de korte en de lange termijn. Voor de korte termijn is de bandbreedte 0,1300,26 en voor de lange termijn is die 0,37-0,46.⁸⁸⁹

Daarnaast heeft de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)⁸⁹⁰ in verschillende landen onderzoek gedaan en geconcludeerd dat bestaande milieubelastingen bijdragen aan milieuverbeteringen vanwege het feit dat de (elastische) vraag naar een product zal dalen als de prijs daarvan stijgt (met name ten aanzien van energieproducten). Het blijkt dat de prijselasticiteit van de vraag op korte termijn lager is dan op langere termijn. Dit is te verklaren vanwege het feit dat (investerings)beslissingen doorgaans niet op korte termijn plaatsvinden. Dit is in overeenstemming met de evaluatie uit 2005⁸⁹¹ van de belastingherziening van 2001. Uit die evaluatie is gebleken dat door de verhoging van de energiebelasting in het kader van die belastingherziening het energieverbruik in 2010 ongeveer 2% lager zal zijn dan zonder deze verhoging het geval zou zijn geweest. Volgens een onderzoek van Ecofys⁸⁹² levert de regulerende energiebelasting de grootste bijdrage van alle instrumenten aan energiebesparing in woningen, al is de besparing per huishouden volgens de onderzoekers gering. Door de lagere tarieven voor grootverbruikers is het effect volgens de onderzoekers op bedrijfsgebouwen geringer. Uit de evaluatie blijkt echter ook dat het gemiddelde verbruik van aardgas al geruime tijd aan

885 Tweede Kamer 1995-1996, 24 250, nrs. 26 en 29.

886 P.H.G. Berkhout, A. Ferrer-i-Carbonell en A.C. Muskens, *Het effect van de REB op huishoudelijk energieverbruik, een econometrische analyse*, eindrapport, SEO, Amsterdam, 2001, en V. Linderhof, *Household Demand for Energy, Water and the Collection of Waste, a Microeconomic Analysis*, diss., Rijksuniversiteit Groningen, 2001.

887 Rapport Werkgroep, p. 181.

888 Tweede Kamer 2006-2007, 30 800 XI, nr. 22, p. 6.

889 Van een inelastische vraag van een belastinggrondslag is sprake als de prijselasticiteit tussen 0 en 1 (in absolute zin) ligt. Een elasticiteit van van $-0,2$ betekent bijvoorbeeld dat een prijsstijging van 10% leidt tot een vraagdaling met 2%. Tweede Kamer 2006-2007, 30 800 XI, nr. 22, p. 6.

890 The political economy of environmentally related taxes, 2006.

891 Tweede Kamer 2005-2006, 30 375, nr. 2, p. 40.

892 S. Joosen, M. Harmelink en K. Blok, *Evaluatie van het klimaatbeleid in de gebouwde omgeving*, 1995-2002, Ecofys, Utrecht, juni 2004.

het dalen is maar dat die van elektriciteit – ondanks de prijsstijging – een lichte stijging vertoont.⁸⁹³ De daling van het aardgasverbruik is logisch vanwege aangescherpte (milieu)bouwnormen. Hierop kunnen consumenten in beginsel geen invloed uitoefenen. Bij de (lichte) stijging van het elektriciteitsverbruik kunnen volgens de opstellers van de evaluatie nog andere zaken spelen, zoals de ontwikkeling van de inkomens. Milieu als zodanig lijkt bij consumenten op dit punt dus niet in hoge mate te spelen, ook niet via het prijsmechanisme.

7.4 VRIJHEID VASTSTELLEN HEFFINGSMAATSTAVEN

7.4.1 Inleiding

Over eventuele vergroening van het gemeentelijke belastingstelsel is in tegenstelling tot het rijksbelastingstelsel in de parlementaire geschiedenis weinig of niets te vinden.⁸⁹⁴ Er wordt in ieder geval niets voorgeschreven.⁸⁹⁵ Of en in hoeverre van vergroening van het huidige gemeentelijke fiscale stelsel sprake kan zijn is afhankelijk van de gemeentelijke vrijheid hieromtrent. De mogelijkheden van vergroening van het gemeentelijke fiscale stelsel als zodanig worden in hoofdstuk 10 besproken. In deze paragraaf wordt onderzocht welke vrijheid gemeenten in algemene zin hebben bij het vaststellen van heffingsmaatstaven.

7.4.2 Wettelijk kader

Ingevolge art. 219, lid 2, Gemeentewet, zijn gemeenten sinds invoering van de Wet materiële belastingbepalingen⁸⁹⁶ in 1995 vrij om heffingsmaatstaven en tarieven vast te stellen tenzij de Gemeentewet of een bijzondere wet een heffingsmaatstaf of het tarief voorschrijft, dan wel dat het bedrag van de belasting afhankelijk is van het inkomen, de winst of het vermogen (naar het spraakgebruik: het verbod van heffing naar draagkracht). Hierbij dienen eveneens vrijstellingen te worden betrokken. Bejaarde potentiële belastingplichtigen vrijstellen vanwege veronderstelde lage draagkracht is niet toegestaan.⁸⁹⁷ Daarnaast kan de keuze van het belastbare feit en de belastingplichtige in dit kader feitelijke vrijstellingen opleveren. Tot invoering van de Wet materiële belastingbepalingen was die vrijheid om heffingsmaatstaven beperkter.

In de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen is door de opstellers in dit verband aangegeven dat bij bovengenoemde vrijheid wel dient te worden voldaan aan het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. Nu is het de vraag of met name die laatste beginselen de beoogde vrijheid (naar het spraakgebruik: 'nieuwe vrijheid'⁸⁹⁸) wellicht geheel of gedeeltelijk teniet doen.⁸⁹⁹ De Wet materiële belastingbepalingen is ongeveer tien jaren geleden in werking getreden. Hierna wordt onderzocht wat de wetgever met de bedoelde

893 Tweede Kamer 2005-2006, 30 375, nr. 2, p. 17.

894 Wel is in opdracht van staatssecretaris van Geel onlangs een onderzoek daartoe gedaan. M.J. Blom, R.A.A. Schillemans, B.H. Boon en F.J. Rooijers, *Vergroening van het fiscale en financiële stelsel; Mogelijkheden voor gemeenten en provincies*, Delft, CE, 2004. Zie hiervoor uitgebreider hoofdstuk 10.

895 Wel is de mogelijkheid geboden om bij de zuiveringsheffing in combinatie met het gemeentelijk rioolrecht het brede waterspoot toe te passen en mogen volgens de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen de heffingsmaatstaven van de rechten van art. 229 Gemeentewet zich naar een milieudoel richten.

896 Wet van 27 april 1994, *Stb.* 1994, 419 en 420.

897 HR 15 juli 1983, nr. 21.865, *Belastingblad* 1983, p. 491, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/112, met noot van Scheltens.

898 Deze term is voor het eerst gehanteerd door mr. M.P. van der Burg in 'Wet materiele belastingbepalingen 1995 geschiedenis, inhoud en gevolgen', *ESBL brochure* 1995, nr. 4, Erasmus Universiteit Rotterdam.

899 J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss., Kluwer, 1999, p. 282.

vrijheid heeft beoogd en in hoeverre de door de wetgever beoogde vrijheid door de belastingrechter wordt toegestaan.

Hiertoe zijn de toelichting op de wet en de jurisprudentie⁹⁰⁰ na invoering van de wet onderzocht. Met name uit de toelichting op dit wetsvoorstel kan wellicht de reikwijdte van het begrip 'nieuwe vrijheid' en tevens de maximale kostennorm alsmede de reikwijdte van het verbod van heffing naar draagkracht worden afgeleid.

7.4.3 Achtergrond/wetgeschiedenis

Nadat de commissie-Christiaanse in 1983 haar rapport⁹⁰¹ heeft uitgebracht, heeft de regering in 1990 hierover een standpunt ingenomen en uiteindelijk het wetsvoorstel tot 'Wijziging van de gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen'⁹⁰² ingediend. In het kader van dit hoofdstuk is de nieuwe tekst van art. 219, lid 2, Gemeentewet, van belang en luidt:

'Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.'

Deze wijziging ziet op de bevoegdheid van gemeenten om onder voorwaarden zelfstandig heffingsmaatstaven vast te stellen. De voorwaarden bestaan uit het verbod te heffen naar draagkracht en de gebondenheid aan voorschriften die in een wet (Gemeentewet zelf en andere wetten) zijn opgenomen. Daarnaast volgt uit de toelichting op de wet dat dient te worden voldaan aan de jurisprudentie op dit punt inzake het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel.

Onder de voormalige gemeentewet was de enige mogelijkheid tot het heffen van een inkomensafhankelijk tarief aanwezig bij de hondenbelasting.⁹⁰³ Die bevoegdheid bleek niet expliciet uit de wettekst doch uit de rechtsgrond van de voormalige hondenbelasting, namelijk een verteringsbelasting. Vertering veronderstelt draagkracht en door de Hoge Raad⁹⁰⁴ was het toegestaan om de heffingsmaatstaf van de hondenbelasting afhankelijk te laten zijn van draagkracht. Ingevolge het lid 2 van art. 219 Gemeentewet is dit niet meer mogelijk. Met de term 'bedrag' is aangegeven dat het verbod op het hanteren van draagkracht niet alleen ziet op het tarief en heffingsmaatstaf voor belasting in enge zin, maar tevens op andere elementen in de belastingverordening die het uiteindelijke bedrag van de belasting bepalen, zoals de vrijstellingen. Het inkomensbeleid is voorbehouden aan de rijksoverheid en gemeenten kunnen dit anders doorkruisen.⁹⁰⁵ Zo lijkt de bepaling gemeenten een behoorlijke verruiming van de beleidsvrijheid voor wat betreft de keuze van de heffingsmaatstaven te gunnen. Behoudens de expliciete uitzondering kunnen gemeenten kiezen voor 'ruimere' heffingsmaatstaven.⁹⁰⁶

Hierbij past een nuancering. Bij nadere bestudering van de totstandkoming van dit artikelid, stuit men op de innerlijke tegenstrijdigheid tussen de tekst volgens de bedoeling van de wetgever met betrekking tot lid 2, en de tekst van art. 229 Gemeentewet. Op basis van een letterlijke interpretatie van het tweede lid, kan worden geconcludeerd dat –

900 In de toelichting op de wet wordt de tot dan toe gewezen jurisprudentie volledig behandeld.

901 Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, *Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten*, Staatsuitgeverij, 1983.

902 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nrs. 1-2, hierna 'de Wet materiële belastingbepalingen', *Stb.* 1994, 762.

903 Tot stand gekomen bij wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

904 HR 25 januari 1984, nr. 22.310, *Belastingblad* 1984, p. 211, *BNB* 1984/128.

905 Tweede Kamer 1989-1990, 21.591, nr. 3, p. 24 en 34, en nr. 7 p. 8.

906 Tweede Kamer 1989-1990, 21.591, nr. 3, p. 66 en 77.

behoudens hiervoor genoemde beperkingen – de deur openstaat voor een grote diversiteit van heffingsmaatstaven. Deze gedachtegang wordt versterkt bij het lezen van de toelichting op dit wetsartikel:

‘Het staat de gemeenten dan ook vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijk beleid en de praktijk van de belastingheffing. In dit verband achten wij bijvoorbeeld de waarde in het economisch verkeer van een op de riolering aangesloten object, als heffingsmaatstaf van een rioolaansluit- of afvoerretributie goed denkbaar.’⁹⁰⁷

Het moge duidelijk zijn dat dit aspect met name een grote rol speelt bij de heffing van rechten van art. 229 Gemeentewet. Bij een beoordeling hiervan, dient te worden vastgesteld dat tekstueel – mede in het licht van de rechtsgrond van de rechten – geen wijzigingen ten opzichte van de oude tekst zijn opgetreden. Slechts de benaming is destijds gewijzigd van ‘retributies’ in ‘rechten’. Wanneer de wettekst in ogenschouw wordt genomen, kan dit betekenen dat het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel, zoals die voorheen reeds golden bij de toepassing van de retributies, onverkort van toepassing zijn gebleven na invoering van de materiële belastingbepalingen. Dit roept de vraag op of en in hoeverre de aangegeven vrijheid van het lid 2 van art. 219 Gemeentewet strekt. De toelichting van de wet lijkt in eerste instantie duidelijk:

‘De jurisprudentie inzake de evenredigheid (o.a. Hoge Raad 9 mei 1984, *Belastingblad* 1984, blz. 311 en Hoge Raad 1 februari 1984, blz. 176) verliest zijn geldigheid onder de nieuwe regeling. Uit art. 219, tweede lid, vloeit immers voort dat de rechten kunnen worden geheven naar in de verordeningen op te nemen maatstaven, welke zich slechts niet mogen richten naar het inkomen, de winst of het vermogen. In concreto betekent dit dat tariefdifferentiaties op andere gronden dan verschillend gebruik van gemeentebezittingen geoorloofd zijn indien deze zich naar het oordeel van de gemeenteraad beter verstaan met het gemeentelijk beleid ter zake.’⁹⁰⁸

Onder andere de in art. 229, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet, opgenomen tekst met betrekking tot de gebruiksrechten heeft ogenschijnlijk geen wijziging ondergaan. Dit heeft volgens de opstellers echter niet tot gevolg dat deze rechten in verband met art. 219, lid 2, Gemeentewet, niet zijn gewijzigd. In een aantal arresten heeft de Hoge Raad voor invoering van de hier bedoelde vrijheid uitgesproken dat de heffingsmaatstaf zich moet richten naar het gebruik dat wordt gemaakt van gemeentebezittingen.⁹⁰⁹ Het karakter van de gebruiksretributie liet dan ook uitsluitend een differentiatie toe, naar de grootte van het voordeel, gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden.⁹¹⁰ Onder de nieuwe regeling, zo overwegen de opstellers nadrukkelijk, heeft die jurisprudentie haar geldigheid verloren. Tariefdifferentiaties bij gebruiksrechten op andere gronden dan op basis van verschillend gebruik van gemeentebezittingen is volgens de opstellers geoorloofd. Wanneer een gemeente het vervoer van bepaalde stoffen minder wenselijk acht dan kunnen dergelijke stoffen met bijvoorbeeld de havengelden volgens de opstellers zwaarder worden belast. De inhoud van een voertuig hoeft hierbij niet uit te maken. Als een gemeente bepaalde schepen op grond van concurrentieoverwegingen aan die gemeente wil binden of op grond van een historische band met die gemeente, dan kunnen die schepen volgens de opstellers onder een lager tarief vallen. Bij andere gebruiksretributies zoals bij de reinigingsrechten, kan volgens de opstellers worden gedacht aan de mogelijkheid van een lager tarief indien het afval gescheiden wordt aangeleverd. Niet alleen voor de hierboven genoemde gebruiksrechten dient volgens de opstellers een vergrote beleidsvrijheid te gelden, doch ook voor de andere categorieën rechten (genots- en vermakelijkhedenrechten).⁹¹¹

907 Tweede Kamer 1989-1990, 21.591, nr. 3, p. 66.

908 Tweede Kamer 1989-1990, 21.591, nr. 3, p. 77.

909 HR 9 mei 1984, nr. 22.240, *Belastingblad* 1984, p. 311, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/227, met noot van Scheltens, *V-N* 1984, p. 1345.

910 HR 9 mei 1984, nr. 22.243, *BNB* 1984/129, *Belastingblad* 1984, p. 176, met aantekening van Paans, *BNB* 1984/129, met noot van Hofstra.

911 Tweede Kamer 1989-1990, 21.591, nr. 3, p. 66.

Het bovenstaande in acht nemende rijst de vraag wat nu het karakter is van de rechten van art. 229 Gemeentewet. Zijn het nu 'heffingen ter zake van het gebruik of genot', zoals de wettekst luidt, of zijn het, in combinatie met art. 219, lid 2, Gemeentewet, 'belastingen' geworden? De stelligheid waarmee door de wetgever in de Memorie van Toelichting afbreuk wordt gedaan aan het toch typische karakter van 'overheidsprijzen', getuigt van een zekere tweeslachtigheid.

Er kan worden getwijfeld aan de omschreven vervallenverklaring van enige relatie met de mate van het gebruik dan wel het genot. Hoe dient het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel in dit licht te worden uitgelegd? Wellicht heeft dit tot gevolg dat de beoogde vrijheid voor wat de rechten betreft niet of nauwelijks bestaat. Uit de werking van het gelijkheidsbeginsel volgt immers dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden en ongelijke gevallen ongelijk in de mate van ongelijkheid, waardoor discriminatie niet is toegestaan. Hoe verhoudt dit beginsel zich met de door de regering genoemde voorbeelden waarbij bijvoorbeeld een gemeente een hoger tarief voor niet-ingezetenen opneemt met betrekking tot de leges voor huwelijksvoltrekkingen? Wanneer de betreffende gemeente het beleid heeft dat het pittoreske gemeentehuis niet mag worden overspoeld met trouwlustigen uit andere gemeenten, kan het hogere tarief volgens de regering als instrument dienen (weringkarakter).⁹¹² De regering ging ervan uit dat gemeenten voor wat het gelijkheids- en het evenredigheidsbeginsel betreft zelf een afweging maken.⁹¹³ Er kan in dit verband worden getwijfeld aan het genoemde voorbeeld.

7.4.4 Nieuwe vrijheid

Uit de Gemeentewet blijkt dat niet alle gemeentelijke belastingen voorschriften aangaande de heffingsmaatstaf en dergelijke bevatten. Voor zover geen voorschriften zijn opgenomen lijkt op basis van het bovenstaande dat deze de gemeente ruimte geven om zelf nog invulling te geven en of om uit verschillende alternatieven te kiezen. De eigen verantwoordelijkheid van de gemeente met betrekking tot het vaststellen van heffingsmaatstaven van de gemeentelijke belastingen op dit punt lijkt aanzienlijk doch speelt mijns inziens het meest bij de rechten van art. 229 Gemeentewet. Gaat de vrijheid van gemeenten zover dat heffingsmaatstaven mogen worden gekozen die aan een heffing wezensvreemd⁹¹⁴ zijn? Of kan de vrijheid leiden tot onredelijke en willekeurige belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de heffingsbevoegdheid niet op het oog heeft of kan hebben gehad?

In dit verband is van belang dat de wetgever tijdens de behandeling van het wetsvoorstel tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen heeft aangegeven dat gemeenten bij de keuze van de heffingsmaatstaven het gelijkheidsbeginsel⁹¹⁵ en het evenredigheidsbeginsel in acht moeten nemen. Indien voor ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen objectieve rechtvaardiging kan worden aangegeven kan sprake zijn van discriminatie. In de jurisprudentie⁹¹⁶ is dit laatste beginsel op het terrein van de gemeentelijke belastingen met name bij de gebruiksrechten concreet uitgewerkt in het adagium, dat de heffing zich moet richten naar het gebruik. Met andere woorden: wat zijn gelijke gevallen in het licht van de betreffende belasting. Hieruit lijkt te volgen dat gemeenten enige beleidsvrijheid is vergund bij het bepalen van de heffingsmaatstaven maar dat die beleidsvrijheid niet onbeperkt is.

912 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 78.

913 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 66.

914 Zie in dit verband J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss., Kluwer, 1999, p. 349, en in gelijke zin M.P. van der Burg e.a., *Compendium gemeentelijke belastingen*, vijfde druk, 2008, p. 17.

915 Art. 26 Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR).

916 HR 9 mei 1984, nr. 22.240, *Belastingblad* 1984, p. 311, met aantekening van De Bruin, BNB 1984/227, met noot van Scheltens, V-N 1984, p. 1345.

Er bestond reeds – zo leek het – wisselende jurisprudentie op het punt van de heffingsmaatstaven handelende over de periode van vòòr 1995 inzake met name de rioolrechten. De heffingsmaatstaven van rioolrechten zijn in procedures onderwerp van discussie geweest. Een gekozen heffingsmaatstaf (vrijstelling aan de voet van 250 kuub) mocht er bijvoorbeeld enerzijds niet toe leiden dat grote groepen (in dit geval 98,8% die ten minste de helft van de totale hoeveelheid afvalwater afvoerden) buiten de heffing van het rioolafvoerrecht vielen.⁹¹⁷ De Hoge Raad⁹¹⁸ oordeelde dat sprake was van disproportionaliteit tussen heffing en gebruik zonder dat een rechtvaardiging kon worden aangegeven. In deze casus werden ongeveer alle door de gemeente aan het afvoerrecht toegerekende kosten op enkele grootverbruikers verhaald, hetgeen niet werd toegestaan. Er moest dus proportionaliteit bestaan tussen heffing en gebruik. Die proportionaliteit kan theoretisch worden beoordeeld op het niveau van de verordening (alle potentiële belastingplichtigen), of op het niveau van een individuele belastingplichtige dan wel groep van belastingplichtigen.

In een later arrest heeft de Hoge Raad⁹¹⁹ geoordeeld dat indien de heffingsmaatstaf niet een vrijstelling betreft doch uitgaat van volle eenheden van (in casu) 300 kubieke meter, met als gevolg dat eveneens grote groepen buiten de heffing werden gelaten, dat dit niet willekeurig dan wel onredelijk was omdat de heffing uiteindelijk afhankelijk was van het gebruik; in casu de hoeveelheid geloosd afvalwater. Het lijkt erop dat op basis van het laatst aangehaalde arrest het wordt toegelaten dat grote groepen buiten de heffing worden gelaten indien de heffingsmaatstaf zich uiteindelijk maar richt naar het gebruik. In deze casus werden overigens in tegenstelling tot het hiervoor behandelde arrest niet meer kosten op de uiteindelijke belastingplichtigen verhaald dan door die belastingplichtigen werden opgeroepen.⁹²⁰ In 2004 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de hierboven bedoelde heffingsmaatstaf toelaatbaar is indien op de beperkte groep belastingplichtigen die wel in de heffing worden betrokken niet meer kosten worden verhaald dan door die groep belastingplichtigen wordt opgeroepen. De kosten mogen vrijelijk tussen beide categorieën rioolrechten worden toegerekend en de opgeroepen kosten mogen worden bepaald op basis van de hoeveelheid ingenomen water (zie uitgebreider verderop in deze paragraaf).⁹²¹ Overigens is door de rechtbank Arnhem⁹²² aangegeven dat het uitsluitend heffen van een aansluitrecht van eigenaren in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Het systeem van heffing van rioolrecht mag er volgens de rechtbank niet toe leiden dat aan de in de heffing betrokken groep belastingplichtigen meer kosten in rekening worden gebracht dan naar een redelijke maatstaf aan hen kan worden toegerekend. Nu uitsluitend de zakelijk gerechtigden en niet tevens de gebruikers in de heffing worden betrokken, wordt de redelijke maatstaf overschreden. In hoger beroep⁹²³ is deze uitspraak verwezen aangezien dit niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel is. De rechtbank heeft – naar mag worden aangenomen – de bevoegdheid van gemeenten inzake de toerekening van kosten tussen beide categorieën rechten – in feite tot maximaal nihil – over het hoofd gezien.

917 HR 20 september 1995, nr. 30.567, *Belastingblad* 1995, p. 678, met aantekening van Monsma, *BNB* 1995/315, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1995/810, p. 2779, met aantekening van Snoijink.

918 Blijkende uit de lezenswaardige en uitgebreide conclusie van IJssink van 1 maart 2003, *Belastingblad* 2003, p. 671.

919 HR 9 augustus 1996, nr. 30.588, *Belastingblad* 1996, p. 605, met aantekening van Monsma, *BNB* 1996/318, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1996/638, p. 2204.

920 Volgens mij voor het eerst signaleerd door IJssink in de bijlage bij zijn conclusie van 11 maart 2003 bij HR 13 mei 2005, nrs. 36.776, 36.804, 36.805, 36.874, 37.041, 38.291 en 38.402.

921 HR 10 december 2004, nrs. 36.776, 36.804, 36.805, 36.874, 37.041, 38.291, 39.292 en 38.402, *NTFR* 2004/1883-1890 en in latere arresten herhaald.

922 Rb. Arnhem 16 april 2007, nr. AWB 06/4493, *Belastingblad* 2007, p. 610, *NTFR* 2007/786.

923 Hof Arnhem 9 oktober 2007, nr. 07/00231, *NTFR* 2007/1888, met commentaar van Groenewegen.

Dat de heffingsmaatstaf zich moet richten naar het gebruik was overigens door de Hoge Raad reeds uitgemaakt inzake een heffingsmaatstaf van een rioolaansluitrecht dat afhankelijk was van de oppervlakte; hetgeen voor invoering van de Wet materiële belastingbepalingen niet werd toegestaan.⁹²⁴ Differentiatie naar de mate van gebruik was overigens niet verplicht aangezien een vast bedrag wel werd toegestaan⁹²⁵ en vanwege doelmatigheidsoverwegingen konden eveneens bepaalde belastingplichtigen buiten de heffing worden gelaten⁹²⁶ ook als dat grote groepen waren.⁹²⁷ Dit laatste hoeft niet zozeer uit de heffingsmaatstaf te volgen doch uit het belastbare feit en kan dan als een feitelijke vrijstelling worden opgevat. In die zin moeten heffingsmaatstaf en belastbaar feit voor de onderhavige toetsing in samenhang worden gezien.

7.4.5 Verbod heffing naar draagkracht

In de toelichting⁹²⁸ op de Wet materiële belastingbepalingen wordt ingegaan op de ‘nieuwe vrijheid’ voor wat het verbod op heffing op draagkracht betreft. Hierbij wordt aangegeven dat in dit kader niet alleen naar de heffingsmaatstaf dient te worden gekeken doch – zoals de wettekst ook aangeeft – naar het uiteindelijke bedrag aan belasting. Dit houdt volgens de opstellers in dat in ieder geval naar de heffingsmaatstaf, de vrijstellingen en de tariefstelling dient te worden gekeken. Dit is volgens de opstellers voorbehouden aan de rijksoverheid mede omdat gegevens om de draagkracht te bepalen voor gemeenten niet toegankelijk zijn. Hierbij wordt in de toelichting verwezen naar jurisprudentie⁹²⁹ van vóór de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen in 1995 waarbij heffing naar draagkracht in strijd geacht met de aard van de heffing; in casu ging het in dit arrest over de rechten.

Door te verwijzen naar jurisprudentie van vóór 1995 lijkt deze jurisprudentie op dit punt zijn geldigheid te hebben behouden en is het opnemen van voornoemd verbod in de wet codificatie hiervan. De aard van de heffing lijkt op dit punt dus een rol te spelen. In de toelichting⁹³⁰ is overigens aangegeven dat de heffingsmaatstaf wel gekoppeld mag worden aan objectieve criteria die een meer indirect verband hebben met bijvoorbeeld het inkomen. Als voorbeeld wordt de waarde van een onroerende zaak gegeven. Indirecte koppeling van de heffingsmaatstaf aan draagkracht door deze te koppelen aan bijvoorbeeld capaciteit heeft het risico in zich dat een te direct verband met heffing naar draagkracht kan worden aangenomen. Dat indirecte heffing naar draagkracht onder dit verbod kan vallen is in bovengenoemd arrest uitgemaakt. Hier werd het motief van heffing naar draagkracht gevonden in de notulen van het raadsbesluit om tot een bepaalde heffingsstructuur te komen. In casu werd gedifferentieerd naar personen met een bepaalde leeftijd vanwege veronderstelde verminderde draagkracht. Indien (indirecte) heffing naar draagkracht tevens inhoudt dat wordt geheven naar (de mate van) gebruik, dan wordt over de eventuele heffing naar draagkracht heengestapt.

924 HR 9 maart 1994, nr. 28.738, *Belastingblad* 1994, p. 308, met aantekening van Monsma, *BNB* 1994/139, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1994/385, p. 1699, met aantekening van Snoijink.

925 HR 20 oktober 1993, nr. 29.183, *Belastingblad* 1993, p. 829, met aantekening van Monsma, *BNB* 1993/347, *FED* 1993/808, p. 3101 en HR 10 april 1996, nr. 30.251, *Belastingblad* 1996, p. 307, met aantekening van Monsma, *BNB* 1996/207, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1996/435, met aantekening van Wouters-Van de Ven.

926 HR 9 februari 1994, nr. 29.504, *Belastingblad* 1994, p. 373, met aantekening van Monsma, *BNB* 1994/109, *FED* 1994/156, p. 668.

927 HR 14 februari 2001, nr. 35.691, *Belastingblad* 2001, p. 256, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/134, met noot van Van Leijenhof, *NTFR* 2001/312, met commentaar van Efstratiades.

928 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, MvT, p. 65.

929 HR 15 juli 1983, nr. 21.865, *Belastingblad* 1983, p. 491, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/112, met noot van Scheltens.

930 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 7, MvA, p. 18.

Met andere woorden: heffing naar gebruik gaat boven eventuele heffing naar draagkracht.⁹³¹ In casu werd precario geheven naar aantallen omgezette liters motorbrandstof.

Opmerkelijk is dat de Hoge Raad in dit arrest reeds spreekt over precariobelasting welke term pas per 1995 dient te worden gebruikt. Het betrof immers een procedure uit 1994. Tot 1995 was precario in de Gemeentewet opgenomen als precariorechten. Wellicht anticipeerde de Hoge Raad reeds op de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen.

7.4.6 Maximale kostendekkendheid

Over de maximale kostennorm van 100% wordt in de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen weinig opgemerkt anders dan dat deze norm op het niveau van de verordening geldt,⁹³² niet op de gemakkelikhedenrechten van toepassing is en dat kostenverhaal niet op uitbreidingsvoorzieningen ziet.⁹³³ Uitbreidingsinvesteringen dienen via afschrijvingen burgers in rekening te worden gebracht (gemeente moet dus voorfinancieren). Deze kosten worden niet door het huidige gebruik dan wel genot opgeroepen doch door toekomstig gebruik dan wel genot.

Uit de jurisprudentie van vóór 1995 volgde dat de kostennormtoets per afzonderlijk recht diende te worden beoordeeld; althans zo leek het.⁹³⁴ Indien meerdere (rioolgebruiks- en -genots)rechten in één verordening waren opgenomen en dienden tot verschillende kosten dan heeft de gemeente wel de vrijheid om de kosten van bijvoorbeeld de riolering tussen rioolgebruiks- en aansluitrechten te verdelen indien deze in één verordening zijn opgenomen, omdat deze kosten niet trefzeker aan de afzonderlijke rechten vallen toe te rekenen. De gemeente moet dan wel inzichtelijk maken welke kosten met welk recht worden verhaald. Kosten die niet met het gebruik en of genot van de rioleringsfunctie samenhangen, komen uiteraard niet voor verhaal in aanmerking.⁹³⁵ Indien in de begrote lasten zulke kosten wel voorkomen dan werd de verordening onverbindend geacht, zelfs al werd de maximale kostennorm niet overschreden. Indien die kosten in dat geval niet in de begroting van lasten waren opgenomen dan zou het tarief in dat geval wellicht lager zijn vastgesteld.⁹³⁶ Tevens kan de redactie van de verordening hierbij een rol spelen. Indien het gebruiksrechten betreft dan moeten de kosten verband houden met het gebruik. Indien het genotsrechten betreft dan dienen de kosten verband te houden met het genot. De mogelijkheid van verhaal van bepaalde kosten van de één zou ruimer kunnen zijn dan de ander.⁹³⁷ Hierbij past een kanttekening voor wat de rioolrechten betreft aangezien gebruik en genot hier feitelijk samenvallen omdat de mate van het genot voor de eigenaar ten opzichte van dat voor de gebruiker moeilijk is te kwantificeren⁹³⁸ en een

931 HR 28 juni 2002, nr. 36.969, *Belastingblad* 2002, p. 836, met conclusie van IJssink, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2002/306, met noot van Snoijink, *FED* 2002/410, p. 1595, *NTFR* 2002/190, *NTFR* 2002/1025, met commentaar van Kastelein.

932 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, *MvT*, p. 61.

933 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, *MvT*, p. 81.

934 HR 15 juli 1996, nr. 30.845, *Belastingblad* 1996, p. 490, met aantekening van Monsma, *BNB* 1996/331, *FED* 1996/594, p. 2017, *FED* 1996/687, p. 2396, met aantekening van Snoijink.

935 HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *Belastingblad* 1999, p. 335, met aantekening van Monsma, *BNB* 1999/221, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1999/260, p. 1068 en na invoering van de Wet materiële belastingbepalingen is dit op 26 oktober 2001 door de Hoge Raad bevestigd, nr. 36.205, *Belastingblad* 2002, p. 299, met aantekening van Monsma, *BNB* 2002/14, met noot van Van Leijenhof, *NTFR* 2001/1493, met commentaar van Groenewegen.

936 HR 8 juli 1992, nr. 27.610, *Belastingblad* 1992, p. 653, met aantekening van Paans, *BNB* 1992/333, met noot van Brunt, *FED* 1992/589, p. 1984.

937 HR 5 september 2003, nr. 37.747, *Belastingblad* 2003, p. 1325, met aantekening van Verbeek, *BNB* 2003/360, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2003/464, p. 2680, *NTFR* 2003/345, *NTFR* 2003/1516, met commentaar van Groenewegen. Weliswaar handelt deze procedure in de periode van na 1995 doch dit zal onder het 'oude' regime niet anders zijn geweest.

938 HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *Belastingblad* 1999, p. 335, met aantekening van Monsma, *BNB* 1999/221, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1999/260, p. 1068.

trefzeker onderscheid voor wat de kosten betreft niet te maken valt. Zie uitgebreider paragraaf 9.2.

Op basis van de Wet limitering onroerendgoed-belasting, leges en rechten kan wellicht worden getwijfeld⁹³⁹ of de maximale kostennorm exact op 100% ligt en dat overschrijding van die norm slechts tot een onverbindende verordening moet leiden indien sprake is van onredelijke of willekeurige belastingheffing. In de Memorie van Toelichting wordt hierover opgemerkt:

‘Evenals thans het geval is, is de formulering van art. 279 van de gemeentewet zodanig gekozen dat alleen in gevallen waarin er sprake is van onredelijke of willekeurige belastingheffing de mogelijkheid van een negatief oordeel van de belastingrechter valt te verwachten.

(...)

Naar het ons voorkomt zal van onverbindendverklaring van de verordening door de belastingrechter daardoor slechts in zeer extreme gevallen sprake zijn.⁹⁴⁰

De toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen is daar redelijk duidelijk over:

‘Aangezien bij de vaststelling van de verordening noch ten tijde van de toetsing in het kader van het preventieve toezicht definitieve cijfers beschikbaar zijn inzake de opbrengsten en de te verhalen kosten wordt in de wettekst gesproken van geraamde baten en geraamde gemeentelijke lasten. De gestelde norm, die inhoudt dat ten hoogste 100 percent lastendeckking is toegestaan, heeft betrekking op alle rechten die zijn aan te merken als gebruiksretributies en genotsretributies, daaronder begrepen rechten voor het behandelen van verzoeken tot het verlenen van vergunningen of ontheffingen.’⁹⁴¹

Uit het zogenoemde Baggerkostenarrest⁹⁴² kan worden afgeleid dat kosten die slechts zijdelings met de riolering samenhangen omdat zij nagenoeg geheel andere doeleinden dienen, niet door middel van een rioolrecht mogen worden bekostigd. Met betrekking tot de baggerkosten en de kosten van controle van de grondwaterstand had het hof niet aanmerkelijk geoordeeld dat deze verband houden met de aanwezigheid van de aansluiting op de riolering dan wel het gebruik van die aansluiting. De baggerwerkzaamheden en werkzaamheden inzake controle van de grondwaterstand hadden wellicht alleen met de (aansluiting op de) riolering slechts zijdelings verband en dienden wellicht nagenoeg geheel andere doeleinden, waaronder de bevaarbaarheid van de grachten. Dit – of bedoelde kosten niet slechts zijdelings met de riolering samenhangen – moest door het verwijzingshof worden onderzocht. Hieruit kan worden afgeleid dat door de Hoge Raad strikt wordt gekeken naar de afzonderlijke kostencomponenten die met het onderhavige rioolrecht werden verhaald. Indien er componenten voorkomen die daar niet in thuishoren dan leidt dat tot een onverbindende verordening. Het komt mij vreemd over als enerzijds op basis van de toelichting op de Wet limitering onroerendgoed-belasting er een maximale kostennorm geldt en tegelijkertijd op basis van de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen een ruime norm voor afzonderlijke kostencomponenten zou gelden. Dat is tegenstrijdig.

939 A.W. Schep en J.J. Verbeek, ‘Bouwleges: een fiscaaljuridische kijk op bouwgerelateerde leges’, *Belastingblad* 2005, p. 843, Katern Interlokaal. Auteurs gaan ervan uit dat de wijziging als gevolg van de Wet limitering onroerendgoed-belasting, leges en rechten, vooral is bedoeld om de mate waarin overschrijding is toegestaan niet te fixeren op een bepaald percentage van de kosten.

940 Tweede Kamer 1987-1988, 20 565, nr. 3, p. 18.

941 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 81.

942 HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *Belastingblad* 1999, p. 335, met aantekening van Monsma, BNB 1999/221, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1999/260, p. 1068. Hof Arnhem 10 december 2007, nr. 05/0391, *NTFR* 2007/2306, heeft in de verwijzingsprocedure van HR 2 december 2005, nr. 39.275, BNB 2006/67, met noot van Snoijink, *NTFR* 2005/1633, met commentaar van Groenewegen, uitgemaakt dat bedoelde baggerkosten wel met rioolrechten mogen worden verhaald aangezien het poldergemaal was afgestemd op een bepaalde minimale grachtdiepte.

Op de strikte norm voor de afzonderlijke kostencomponenten past een nuancering. Indien uit de parlementaire toelichting blijkt dat bepaalde kosten mogen worden verhaald al hebben die niet met individuele dienstverlening te maken, dan is het gemeenten toegestaan die kosten te verhalen. Hierbij kan worden gedacht aan kosten van het verwerken van hemelwater dat met het rioolrecht wordt verhaald. Het verwerken van hemelwater dient mijns inziens een algemeen belang maar kostenverhaal daarvan is door de Hoge Raad toegestaan.⁹⁴³

Daarnaast is kruissubsidiëring tussen vergunningenstelsels vanaf 2009 als gevolg van de Europese Dienstenrichtlijn⁹⁴⁴ (art. 13, lid 2) in beginsel niet meer toegestaan.

7.4.7 Zienswijzen literatuur

In de literatuur is het begrip 'nieuwe vrijheid' zoals door opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen is beschreven vaak becommentarieerd.⁹⁴⁵

Monsma⁹⁴⁶ gaat in zijn proefschrift uitgebreid op deze materie in. Met het begrip 'nieuwe vrijheid' dient zijns inziens terughoudend te worden omgegaan. De vrijheid van gemeenten gaat volgens hem niet zover dat heffingsmaatstaven kunnen worden gekozen die aan de desbetreffende heffing wezensvreemd zijn of die kunnen leiden tot onredelijke en willekeurige belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid tot het invoeren van de desbetreffende belasting niet op het oog kan hebben gehad. Het komt hem onwaarschijnlijk voor indien heffingsmaatstaven van de rechten geen of een onduidelijke relatie vertonen met het gebruik van gemeentebezittingen en of het genot van gemeentelijke dienstverlening, dat deze zijn toegestaan. Het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel waaraan volgens de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen moet worden voldaan vormt volgens hem juist een uitwerking van het evenredigheidsbeginsel dat de heffing zich moet richten naar het gebruik dan wel het genot als aanvulling op het gelijkheidsbeginsel. Hieruit zou kunnen volgen – in het licht van het karakter van de rechten – dat de heffingsmaatstaf van rechten zich nog steeds moet richten naar het gebruik dan wel genot.

Monsma concludeert uiteindelijk dat gemeenten zeker enige beleidsvrijheid is vergund bij het bepalen van de heffingsmaatstaven doch dat deze vrijheid niet onbeperkt is.

Ilsink is in zijn conclusie bij HR 25 oktober 2002⁹⁴⁷, de mening toegedaan dat voortaan een zeker instrumenteel gebruik van de retributieheffing is toegestaan, tenzij sprake is van gemeentelijke inkomenspolitiek omdat de wetgever dit niet voor ogen heeft gestaan. Dat het evenredigheidsbeginsel hier als grens wordt gehanteerd is volgens hem logisch indien dat beginsel wordt opgevat in de zin van art. 3:4, lid 2, Awb. Die bepaling (eerste tranche Awb⁹⁴⁸) is één jaar voor de Wet materiële belastingbepalingen door dezelfde bewindspersoon ingevoerd en volgens Ilsink ligt het dan ook niet voor de hand dat aan het evenredigheidsbeginsel in het ene voorstel een volstrekt andere inhoud is gegeven dan in het andere wetsvoorstel. Hij houdt het ervoor dat de wetgever hier niet het even-

943 HR 24 september 2004, nr. 36.874, *Belastingblad* 2004, p. 1325, met aantekening van Monsma, *BNB* 2004/399, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2004/518, p. 2861, *NTR* 2004/1481, met commentaar van Groenewegen.

944 Richtlijn 2006/123/EG, *Pb. L* 376/36.

945 Hiervan is een selectie opgenomen in de hoop dat andere schrijvers hiermee niet te kort wordt gedaan.

946 J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss., 1999, FM, p. 282.

947 HR 25 oktober 2002, nr. 36.638, *Belastingblad* 2002, p. 1226, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/8, met noot van Snoijink, *FED* 2002/640, p. 2648, *FED* 2003/40, p. 148, met aantekening van Douma, *NTR* 2002/189, *NTR* 2002/1719, met commentaar van Noordermeer-Van Loos.

948 Tweede Kamer 1988-1989, 21 221, nr. 2.

redigheidsbeginsel als algemeen rechtsbeginsel op het oog heeft gehad maar het profijt-beginsel als economisch verdelingsbeginsel. Bedoelde belangenafweging is volgens hem een zinvolle beperking van een al te uitbundig instrumenteel gebruik daarvan. In de bijlage bij zijn conclusie bij de procedure van HR 12 april 2002⁹⁴⁹, overweegt hij dat van een zekere subjectivering en instrumentalisering bij de rechten sprake kan zijn. Het is echter de vraag of het evenredigheidsbeginsel in de zin van art. 3:4, lid 2, Awb, als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur (van toepassing daar waar bij de uitvoering beleidsvrijheid wordt verondersteld) bij de vaststelling van een heffingsmaatstaf van betekenis is.⁹⁵⁰

Van Leijenhorst⁹⁵¹ is van mening dat gemeenten zelf invulling kunnen geven aan heffingsdifferentiaties van welke aard dan ook. Hij ziet slechts één taboe, namelijk differentiatie naar het inkomen, de winst of het vermogen (verbod van heffing naar draagkracht).

Niessen⁹⁵² overweegt dat de wetgever twee grondslagen voor de heffing heeft onderkend doch dat die als complementair moeten worden gezien en niet tegengesteld. Uitgangspunt blijft evenredigheid tussen heffing en gebruik maar het loslaten van de oude leer betekent volgens hem dat gemeenten hiervan mogen afwijken ter bevordering van nagestreefde beleidsdoelen.

7.4.8 Jurisprudentie na 1995

7.4.8.1 Algemeen

Nadat de beoogde vrijheid per 1995 is ingevoerd zijn enkele arresten verschenen. In deze paragraaf worden deze besproken in het licht van de vrijheid om heffingsmaatstaven te kiezen in algemene zin, in het licht van het verbod van heffing naar draagkracht en in het licht van de maximale kostennorm.

7.4.8.2 Nieuwe vrijheid

*Toeristenbelasting: tarief percentage overnachtingprijs*⁹⁵³

In casu was het tarief afhankelijk van de overnachtingprijs. Iemand die in een hotel verblijft met hoge overnachtingprijzen moest dus meer betalen dan iemand in een hotel met lage overnachtingprijzen terwijl het verblijf binnen de gemeente als zodanig hetzelfde is. De Hoge Raad is hierover kort. Hiertoe heeft de gemeente volgens de Hoge Raad vrijheid aangezien verblijf in dure en goedkope onderkomens geen gelijke gevallen zijn en de heffingsmaatstaf afhankelijk is van een objectief criterium dat niet meer dan een indirect verband heeft met draagkracht. Overigens mocht terecht het zogenoemde 'no-show-verblijf' niet in de heffing worden betrokken. Dit is de situatie dat er weliswaar een kamer is gereserveerd waarvoor dient te worden betaald maar dat de 'toerist' niet is komen opdagen. Dan is uiteraard geen sprake van verblijf.

Het hof overweegt dat de heffingsmaatstaf voldoet aan de eis dat het bedrag van de belasting zich richt naar (de duur van) van het verblijf en naar het aantal personen dat verblijf

949 HR 10 december 2004, nr. 36.805, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/712, p. 3701, *NTFR* 2004/1888, met commentaar van Groenewegen.

950 HR 18 maart 1998, nr. 33.256, *Belastingblad* 1998, p. 543, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1998/156, met noot van Wattel, *FED* 1998/208, p. 970, *FED* 1998/332, p. 1452, met aantekening van Vette.

951 HR 21 juni 2000, nr. 33.816, *Belastingblad* 2000, p. 829, met aantekening van Monsma, *BNB* 2000/272, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2000/342, p. 1476, *NTFR* 2000/917, met commentaar van De Graaf.

952 In zijn conclusie bij HR 23 december 2005, nr. 40.220, *Belastingblad* 2006, p. 97, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2006/102, *NTFR* 2005/1752, met commentaar van Groenewegen.

953 HR 3 oktober 2003, nr. 38.185, *Belastingblad* 2003, p. 1238, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/384, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2003/522, p. 2872, *FED* 2003/665, p. 3505, met aantekening van Plante-Failé, *NTFR* 2003/1682, met commentaar van De Graaf.

houdt en oordeelt dat de heffingsmaatstaf niet in strijd is met het karakter en de rechtsgrond van de toeristenbelasting. Volgens de Hoge Raad is dit geen onjuiste rechtsopvatting. Uit de rechtsoverwegingen volgt niet of de eis die het hof stelt verplicht wordt gesteld. Met andere woorden: de eis *mag* worden gesteld maar *moet* die ook worden gesteld? Er wordt door de Hoge Raad niet expliciet verwezen naar de Wet materiële belastingbepalingen.

*Rioolaansluitrecht: differentiatie naar oppervlakte*⁹⁵⁴

In de onderhavige procedure waarbij de heffingsmaatstaf van het rioolaansluitrecht afhankelijk was van de oppervlakte, wordt door de Hoge Raad expliciet verwezen naar de wetsgeschiedenis zoals deze luidt vanaf 1995. De Hoge Raad overweegt dat op basis hiervan de gemeentelijke bevoegdheid in deze zich niet verzet tegen een differentiatie van het tarief anders dan naar de grootte van het voordeel gelegen in de vergroting van de gebruiksmogelijkheden van een eigendom als gevolg van de aansluiting op de gemeentelijke riolering. Dit leidt er volgens de Hoge Raad niet toe dat sprake is van willekeurige en onredelijke belastingheffing. Er wordt door de Hoge Raad naar de conclusie van IJssink behorende bij dit arrest verwezen en daarmee impliciet naar de 'nieuwe vrijheid'.

Door deze procedure is het arrest van 9 maart 1994⁹⁵⁵ waarbij dit niet werd toegestaan als gevolg van de 'nieuwe vrijheid' achterhaald.

*Grafrechten: onderscheid algemene en eigen graven*⁹⁵⁶

In de onderhavige procedure werd door de gemeente een onderscheid gemaakt tussen algemene en eigen graven. De Hoge Raad staat differentiatie slechts toe indien deze zich richt naar het genot dat belanghebbende heeft van het door de gemeente gepleegde onderhoud. Het lijkt er in eerste instantie op dat de Hoge Raad van het bestaan van 'nieuwe vrijheid' niets afweet want er wordt verwezen naar haar uitspraak van 7 mei 1997.⁹⁵⁷ Dit is echter een procedure die handelde in de periode van voor invoering van de Wet materiële belastingbepalingen. Nu kan het zijn dat de Hoge Raad dit over het hoofd heeft gezien maar dit kan ik mij van ons hoogste rechtscollege niet voorstellen. Kennelijk is er op dit punt vanaf 1995 niets gewijzigd, al wordt door de Hoge Raad dat niet expliciet overwogen. Een vergelijking met het hierboven behandelde arrest dient zich aan. Het rioolaansluitrecht (differentiatie naar de oppervlakte) was gebaseerd op art. 229, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet, (gebruiksrechten) en het onderhavige grafrecht was gebaseerd op onderdeel b (genotsrechten). De eerste hoeft zich niet te richten naar het gebruik en de tweede lijkt zich te moeten richten naar het genot. Dit verschil kan mijns inziens niet zijn gebaseerd op het feit dat het verschillende categorieën rechten zijn. Aannemelijk is dat geen objectieve rechtvaardigingsgrond bij de grafrechten viel aan te geven om ongelijk te behandelen, hetgeen bij de rioolrechten kennelijk wel kon. Dit onderstreept de noodzaak van voorzichtigheid met de nieuwe vrijheid.

954 HR 25 oktober 2002, nr. 36.638, *Belastingblad* 2002, p. 1226, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/8, met noot van Snoijink, *FED* 2002/640, p. 2648, *FED* 2003/40, p. 148, met aantekening van Douma, *NTFR* 2002/189, *NTFR* 2002/1719, met commentaar van Noordermeer-Van Loo.

955 HR 9 maart 1994, nr. 28.738, *Belastingblad* 1994, p. 308, met aantekening van Monsma, *BNB* 1994/139, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1994/385, p. 1699, met aantekening van Snoijink.

956 HR 28 februari 2003, nr. 37.716, *Belastingblad* 2003, p. 462, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/147, met noot van Snoijink, *FED* 2003/164, p. 857, *FED* 2003/342, 1862, met aantekening van Douma, *NTFR* 2003/462, met commentaar van Groenewegen.

957 HR 7 mei 1997, nr. 31.920, *Belastingblad* 1997, p. 451, met aantekening van Paans, *BNB* 1997/211, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1997/373, p. 1348.

*Zeehavengelden: tariefdifferentiatie moet voldoen aan Europees recht*⁹⁵⁸

In deze casus is het Europese recht betrokken en het betrof verschillende tarieven zeehavengelden ter zake van lossende olietankers enerzijds (hoog tarief) en lossende of ladende containerschepen anderzijds (laag tarief), waarbij belanghebbende uiteraard onder het (drie keer zo) hoge tarief viel.

Met betrekking tot de onderhavige procedure is IJssink onder andere van mening dat het antwoord op de vraag of buiten de door de wetgever toebedeelde beleidsruimte is getreden (op basis van de Wet materiële belastingbepalingen), uiteraard niet los kan worden gezien van het Europese recht. Tarieven die onbillijk zijn in het licht van het Europese recht moeten wel in strijd zijn met nationaal recht.

De Hoge Raad heeft getoetst of de tariefdifferentiatie in strijd was met het Europese recht wegens beïnvloeding handelsverkeer tussen lidstaten – daarop was de rechtsstrijd van partijen expliciet gericht – en verwezen wegens motiveringsgebrek. Belanghebbende heeft volgens het hof niet aannemelijk gemaakt dat de tariefdifferentiatie van negatieve invloed is op het handelsverkeer. Het verwijzingshof zal volgens de Hoge Raad met name moeten onderzoeken of sprake is van ‘een onbillijke prijs die niet in redelijke verhouding staat tot de economische waarde van de geleverde prestatie’ in de situatie dat sprake is van misbruik van machtspositie waardoor ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten kan plaatsvinden. Deze uit het Europese recht volgende rechtsregel is tot dit arrest nooit bij de beoordeling van de reikwijdte van het begrip ‘nieuwe vrijheid’ betrokken.

Van belang is de passage van de Hoge Raad dat:

‘De enkele omstandigheid dat verschillende typen schepen verschillend gebruik maken van de haven en verschillend profijt hebben van de daar geboden voorzieningen, zonder enige indicatie van de omvang van die verschillen en de verhouding daarvan tot de verschillen in de door de gemeente gehanteerde tarieven, (...), in het bijzonder niet nu het Hof daarbij uitdrukkelijk in het midden heeft gelaten of olietankers en containerschepen in deze als gelijk kunnen worden aangemerkt.’

Hieruit lijkt te volgen dat een differentiatie zich moet richten naar het (verschil in mate van) profijt dan wel het gebruik en de geboden voorzieningen. Deze toets wordt niet gehanteerd in het licht van het begrip ‘nieuwe vrijheid’ van de Wet materiële belastingbepalingen, doch om te toetsen of aan het Europese recht is voldaan. Het verwijzingshof dient te onderzoeken of aan bovengenoemd criterium is voldaan. De reikwijdte van het begrip ‘nieuwe vrijheid’ wordt dus ook door het Europese recht bepaald. Er wordt door de Hoge Raad niet expliciet verwezen naar de Wet materiële belastingbepalingen.

*Rioolrechten: grote groepen buiten de heffing laten*⁹⁵⁹

In deze uitspraken wordt niet expliciet naar de ‘nieuwe vrijheid’ verwezen. De arresten hebben – wisselend – betrekking op de belastingjaren 1994 tot en met 1996. Voor en na invoering van de ‘nieuwe vrijheid’ dus. De Hoge Raad overweegt dat het werken met volle eenheden kubieke meters met een vrijstelling aan de voet op zichzelf niet leidt tot strijd met het gelijkheidsbeginsel. Immers, iedere belastingplichtige heeft recht op die vrijstelling aan de voet (gelijkheidsbeginsel). Dit mag er volgens de Hoge Raad echter niet toe leiden dat het geraamde totaalbedrag dat door de in de heffing betrokken ‘grote’ lozers met het rioolrecht wordt opgebracht ‘naar orde van grootte’ uitstijgt boven het totaal geraamde bedrag aan kosten dat aan die lozers ‘naar een redelijke maatstaf kan worden

958 HR 7 mei 2004, nr. 37.375, *Belastingblad* 2004, p. 634, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2004/243, met noot van Snoijink, *FED* 2004/269, p. 1435, *FED* 2004/344, p. 1803, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/718, met commentaar van Van der Burg.

959 HR 10 december 2004, nrs. 36.776, 36.804, 36.805, 36.874, 37.041, 38.291, 39.292 en 38.402, *NTFR* 2004/1883-1890 en in latere arresten herhaald.

toegerekend'. Van belang is hier het woord 'toegerekend' hetgeen uiteraard iets anders is dan 'veroorzaakt'. In de door de gemeente bepaalde toerekening heeft de gemeente behoorlijke vrijheid, met dien verstande dat dit naar een redelijke maatstaf moet worden gedaan. Wat is in dit kader redelijk? Indien boven de toerekening wordt uitgestegen dan wordt volgens de Hoge Raad het evenredigheidsbeginsel geschonden.

De kosten dienen volgens de Hoge Raad volgens 'een redelijke maatstaf' te worden verdeeld. Wat kan een redelijke kostenmaatstaf zijn? De veroorzaakte kosten wellicht? De Hoge Raad heeft zich dit waarschijnlijk gerealiseerd en geeft gemeenten een hulpmiddel. Om dit te bepalen mag bij het rioolgebruiksrecht van de hoeveelheden geloosd afvalwater worden uitgegaan, echter wel nadat de kosten tussen de rioolgebruiks- en genotsrechten door de gemeente zijn verdeeld. Een verdeling waarin de gemeente vrij is. Mijns inziens is uitgaan van hoeveelheden geloosd afvalwater een grof hulpmiddel, doch het sluit dé facto wel aan bij de mate van gebruik (hetgeen nu juist geen vereiste meer is volgens de Wet materiële belastingbepalingen) van de riolering en is dus om die reden wel een redelijke maatstaf.

Gemeenten zijn volgens de Hoge Raad niet verplicht dit hulpmiddel te gebruiken. Gebruik van een verfijndere regeling is volgens de Hoge Raad ter keuze van de gemeente. Daarnaast maakt het volgens de Hoge Raad niet uit hoe de niet met het gebruiksrioolrecht verhaalde kosten worden bekostigd (aansluitrecht of algemene middelen).

Met betrekking tot de onderhavige procedure is Ilsink⁹⁶⁰ onder andere van mening dat de procedure inzake Tilburg van 20 september 1995 te veel gewicht heeft gekregen en dat het aldaar uiteindelijk om de kostentoedeling was te doen. Tevens is Ilsink van mening dat het door de Hoge Raad gemaakte onderscheid tussen rioolaansluitgenots- en -afvoergebruiksrecht onjuist is. Hij gaat ervan uit dat het twee verschijningsvormen zijn van hetzelfde rioolgebruiksrecht, mede omdat veelal beide heffingen in één verordening zijn opgenomen, met twee verschillende belastingplichtigen en verschillende heffingsmaatstaven en tariefstelling. Dit volgt volgens hem uit jurisprudentie waarbij is overwogen dat het rioolaansluitrecht niet een genotsrecht is doch een gebruiksrecht.⁹⁶¹

Gegeven het feit dat de onderhavige arresten betrekking hebben op voor en na invoering van de 'nieuwe vrijheid' en de Hoge Raad hiertoe geen onderscheid maakt lijkt het erop dat de invoering van de 'nieuwe vrijheid' geen verschil maakt of invloed heeft gehad.

*Rioolrechten: onderscheid aansluiting riolering bestaande en nieuwbouw*⁹⁶²

Wederom een arrest inzake de heffingsmaatstaf van rioolrechten waarbij het gaat om de vraag in hoeverre de bevoegdheid van gemeenten strekt om een heffingsmaatstaf te kiezen. Het gaat impliciet over de reikwijdte van het begrip 'nieuwe vrijheid' al noemt de Hoge Raad dit begrip niet expliciet.

De gemeente maakt voor wat de heffingsmaatstaf betreft een onderscheid bij nieuwe rioolaansluitingen tussen bestaande bouw (gelegen in het buitengebied) en nieuwbouw. De eerste categorie was onderhevig aan een lager bedrag aan rioolrecht vanwege het feit dat die objecten reeds over eigen voorzieningen beschikten, dat door eigenaren niet om een aansluiting op de riolering was verzocht en dat zij veelal kosten moesten maken om de bestaande eigen voorzieningen af te breken of te saneren. Deze overwegingen golden

⁹⁶⁰ In de Bijlage behorende bij de zeer lezenswaardige conclusies inzake de arresten met nrs. 36.776, 36.804, 36.805, 36.874, 37.041, 38.291, 39.292 en 38.402, is een uitvoerige inventarisatie inzake wetgeschiedenis, literatuur en jurisprudentie over rioolrechten opgenomen.

⁹⁶¹ Bijlage van conclusie punt 19.

⁹⁶² HR 23 december 2005, nr. 40.220, *Belastingblad* 2006, p. 97, met aantekening van De Bruin, BNB 2006/102, NTFR 2005/1752, met commentaar van Groenewegen.

niet voor eigenaren van nieuwbouw. Voor wat de gemeentelijke kosten betreft roepen de aansluitingen van bestaande bouw (buitengebied) meer kosten op dan de aansluitingen van nieuwbouw.

Het hof heeft geoordeeld dat voor wat de heffingsmaatstaf betreft onderscheid werd gemaakt tussen gelijke gevallen zonder dat hiervoor een objectieve rechtvaardigingsgrond kon worden aangegeven. Daarnaast mogen volgens het hof persoonlijke omstandigheden van belastingplichtigen gezien het karakter van het rioolrecht (kostenverhaal bij gemeentelijke dienstverlening) hierin geen rol spelen. Volgens de Hoge Raad bestaan de verschillen wel en mogen persoonlijke omstandigheden best een rol spelen. Voor wat de hogere gemeentelijke kosten gecombineerd met een lager bedrag aan rioolrecht van bestaande bouw betreft overweegt het hof dat dit onredelijk en willekeurig is. De Hoge Raad vat de gemeentelijke overweging inzake het vervangen van een bestaande eigen voorziening op als dat bestaande bouw minder profijt heeft bij een (aansluiting op) de gemeentelijke riolering. Deze overwegingen mogen bij de keuze van heffingsmaatstaven een rol spelen en daarmee wordt de vrijheid om heffingsmaatstaven te kiezen niet overschreden.

7.4.8.3 *Verbod heffing naar draagkracht*

*Toeristenbelasting: tarief percentage overnachtingprijs*⁹⁶³

In de onderhavige procedure was het tarief een percentage van de overnachtingprijs. Belanghebbende deed een beroep op het verbod van heffing naar draagkracht. De Hoge Raad oordeelt dat één en ander afhankelijk is van feiten en omstandigheden die verband houden met het verblijf (de overnachting(en)), waardoor geen sprake is van verboden heffing naar draagkracht. Tevens is dit volgens de Hoge Raad een objectief criterium dat tevens een indirect verband heeft met heffing naar inkomen van de toerist of de winst van het hotel. Kennelijk gaat de Hoge Raad – net als het onder het ‘oude’ regime gewezen arrest inzake precario naar aantallen liters motorbrandstof – ervan uit dat indien een heffingsmaatstaf zich verhoudt met de rechtsgrond – in casu een verblijfsbelasting – dat dan eventuele heffing naar draagkracht daardoor wordt overruled. Er wordt door de Hoge Raad expliciet verwezen naar de totstandkoming van art. 219, lid 2, Gemeentewet, doch dit lijkt mijns inziens geen verschil te maken met de periode van voor 1995.

7.4.8.4 *Maximale kostennorm*

*Rioolrechten: kosten afvoeren van regenwater*⁹⁶⁴

In de onderhavige procedure stond onder andere het verhaal van kosten van het afvoeren van regenwater ter discussie. De Hoge Raad overweegt dat het gemeenten vrij staat de lasten verbonden met de afvoer van regenwater met het rioolrecht te verhalen, als het al mogelijk is deze kosten te elimineren. De Hoge Raad gaat zelfs verder. Indien sprake is van een afzonderlijk stelsel ten behoeve van regenwater dan is dit eveneens toegestaan. Er wordt door de Hoge Raad niet verwezen naar de Wet materiële belastingbepalingen en dit heeft op dit punt geen wijziging gebracht. Toch past hierbij een kanttekening.

In het zogenoemde Baggerkostenarrest moest worden onderzocht of bepaalde kosten verband hadden met de riolering. Indien dat niet het geval was dan konden die kosten niet uit het rioolrecht worden bekostigd. Kosten moeten dus verband hebben met de riolering.

963 HR 3 oktober 2003, nr. 38.185, *Belastingblad* 2003, p. 1238, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/384, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2003/522, p. 2872, *FED* 2003/665, p. 3505, met aantekening van Plante-Failé, *NTR* 2003/1682, met commentaar van De Graaf.

964 HR 24 september 2004, nr. 36.874, *Belastingblad* 2004, p. 1325, met aantekening van Monsma, *BNB* 2004/399, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2004/518, p. 2861, *NTR* 2004/1481, met commentaar van Groenewegen.

Indien regenwater – het betrof hier een rioolafvoerrecht – in een gescheiden systeem wordt afgevoerd dan is het maar de vraag of dit regenwater verband houdt met het individuele gebruik door belanghebbende – de afvoer van afvalwater – van de riolering. Wellicht wordt de door belanghebbende niet veroorzaakte en te beïnvloeden hoeveelheid regenwater als zijn gebruik aangemerkt. Weliswaar wordt het hemelwater van zijn perceel afgevoerd – hetgeen als een dienst kan worden opgevat – doch dat is geen individueel gebruik door het lozen van afvalwater. Overigens hoeft geen sprake te zijn van gebruik blijken uit het feit dat een rioolgebruiksrecht van de eigenaar kan worden geheven omdat de gebruikswaarde van zijn onroerende zaak wordt verhoogd, doch dit staat los van de kostennorm. De heffingsmaatstaf mag in dat geval geen verband hebben met het gebruik (bijvoorbeeld een vast bedrag).⁹⁶⁵ Bij een rioolgenotsrecht heeft belanghebbende weliswaar het genot dat regenwater wordt afgevoerd, doch wordt mijns inziens uitvoering gegeven aan een publieke taak waarbij het publieke belang wordt gediend.

In dit kader kan de kanttekening worden geplaatst of bij uitvoering van rioleringsstaken überhaupt sprake is van dienstverlening waarvoor (genots)rechten kunnen worden geheven. Aangezien de gemeente (wettelijk) verplicht is te berioleren (rioleringsplannen van de provincie) kan dit dus als een activiteit worden opgevat die in het kader van het algemene belang wordt gedaan (vergelijk handhaving openbare orde en dergelijke). Kan van de riolering wellicht in uitzonderingssituaties nog worden gezegd dat niet iedereen op de riolering is aangesloten en dat niet iedereen gebruik dan wel genot heeft van de riolering; dit kan wat mij betreft niet worden gezegd van een gescheiden systeem ten behoeve van de afvoer van (slechts) regenwater. Iedereen binnen de gemeente heeft hierbij (algemeen) belang.

Insink is met betrekking tot de stelling of de maximale kostennorm wel of niet is overschreden als gevolg van het opvoeren van kosten die samenhangen met de afvoer van regenwater, van mening dat de gemeente het onderscheid tussen kosten van afvoer van afvalwater en kosten van afvoer van regenwater niet hoeft te maken. Zie uitgebreider paragraaf 11.6.

*Rioolrechten: slechts door de in de heffing betrokken belastingplichtigen opgeroepen kosten verhalen*⁹⁶⁶
Hier wordt verwezen naar de paragraaf 'vrijheid kiezen heffingsmaatstaven' inzake het buiten de heffing laten van grote groepen belastingplichtigen. Bijkomende opbrengsttoets is dat indien groepen potentiële belastingplichtigen buiten de heffing worden gelaten dat van de groep potentiële belastingplichtigen die wel in de heffing wordt betrokken niet meer kosten worden verhaald dan aan die groep kan worden toegerekend. De toegerekende kosten mogen (niet verplicht) worden bepaald aan de hand van de hoeveelheid ingenomen water.

*Leges: kostentoets op het niveau van de verordening*⁹⁶⁷

Inzake het onderscheid of de maximale kostentoets op het niveau van de verordening dan wel of de toets moet worden toegepast per door de gemeente geleverde dienst of per samenhangende groep van diensten gaat de Hoge Raad uit van een toets op het niveau van de verordening. In dat geval kunnen alle diensten en rechten in één verordening worden opgenomen waardoor de kostentoets wel heel erg macro zal plaatsvinden. Dit heeft ook zijn keerzijde indien de norm wordt overschreden al dan niet door een onjuist opgevoerde kostenpost. Een dergelijke overschrijding geldt dan uiteraard voor de gehele verordening.

⁹⁶⁵ HR 5 maart 1980, nr. 19.441, BNB 1980/103.

⁹⁶⁶ HR 10 december 2004, nrs. 36.776, 36.804, 36.805, 36.874, 37.041, 38.291, 39.292 en 38.402, NTFR 2004/1883-1890, en in latere arresten herhaald.

⁹⁶⁷ HR 4 februari 2005, nr. 38.860, *Belastingblad* 2005, p. 395, met aantekening van Monsma, BNB 2005/112, met noot van Van Snoijink, *FED* 2005/59, p. 15, met aantekening van Monsma, NTFR 2005/239, met commentaar van Groenewegen.

Niessen⁹⁶⁸ geeft in zijn conclusie aan dat de kostentoets op verschillende niveaus kan plaatsvinden. Per individuele dienstverlening, per soort dienstverlening, per gelijksoortige vormen van dienstverlening, of op het niveau van de verordening. Niessen accepteert de toets op het niveau van de verordening doch geeft de voorkeur aan een toets per gelijksoortige vormen van dienstverlening.

7.4.8.5 Analyse gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel

Kunnen gemeentelijke bekostigingsbelastingen een milieudoel dienen anders dan bekostiging van milieukosten? Het enige andere milieudoel waaraan in dit verband kan worden gedacht is reguleren. Van belang is het antwoord op de vraag of met bekostigingsbelastingen mag worden gereguleerd. Het enkele feit dat wordt geheven kan reeds een regulerende werking hebben indien sprake is van de mogelijkheid van besparing en of substitutie (bijvoorbeeld het tegen betaling ter verwijdering moeten aanbieden van asbest, hetgeen om die reden vaak niet werd gedaan). Daarop wordt in dit onderdeel niet gedoeld. Bedoeld wordt of met de keuze van de heffingsmaatstaf van bekostigingsbelastingen gedrag mag worden beïnvloed.

Evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel houdt in dit verband in dat dienstverlening zo veel mogelijk bekostigd moeten worden door degenen die individueel nut daarvan hebben (opgevat als gebruik dan wel genot) en volgens de opstellers moet dit plaatsvinden in de mate waarin daarvan nut wordt ondervonden (profijtbeginsel). Gemeenten mogen volgens de opstellers zelf bepalen wat gelijke gevallen zijn⁹⁶⁹ en – zo lijkt het – speelt het profijtbeginsel – als uitvoering van het evenredigheidsbeginsel – bij het bepalen van de heffingsmaatstaf nog steeds een rol. Van zuivere toepassing van het profijtbeginsel kan overigens in het kader van doelmatigheid – bijvoorbeeld het heffen van vaste bedragen – worden afgeweken. Het evenredigheidsbeginsel speelt in tegenstelling tot het gelijkheidsbeginsel mijns inziens bij belastingen die alleen een zuiver fiscaal doel dienen op dit punt geen rol omdat profijt daar niet speelt. Aan alle gemeentelijke belastingen ligt volgens de opstellers het profijtbeginsel – al dan niet in ruime zin – ten grondslag.⁹⁷⁰

Voor de invulling van het gelijkheidsbeginsel lijkt het erop dat gemeenten in beginsel de bevoegdheid hebben om zelf te bepalen wat gelijke gevallen zijn maar tevens moet in het kader van het evenredigheidsbeginsel het profijtbeginsel naar rato worden toegepast. Is dat nu innerlijk tegenstrijdig? Naar mijn mening dient bij het bepalen wat gelijke gevallen zijn onderscheid te worden gemaakt op basis van voor de onderhavige heffing 'relevante onderscheidende criteria' en dus zijn gemeenten niet volledig vrij te bepalen wat gelijke gevallen zijn.⁹⁷¹ Hierin volg ik Monsma dat een met een heffingsmaatstaf gemaakt onderscheid niet aan de heffing wezensvreemd mag zijn. Hij is van mening dat dit groten-deels uit het evenredigheidsbeginsel als aanvulling op het gelijkheidsbeginsel volgt en ik ben van mening dat dit uit de werking van het gelijkheidsbeginsel volgt (relevante onderscheidende criteria). Het is vervolgens de vraag welke rol het evenredigheidsbeginsel, als uitwerking van het profijtbeginsel al dan niet in ruime zin, hierbij (nog) speelt of is die rol uitgespeeld. Moet het evenredigheidsbeginsel worden opgevat als dat de heffing zich (onveranderd) moet richten naar het gebruik of genot of wordt die eis niet meer gesteld,

968 Conclusie van Niessen van 20 april 2004, *Belastingblad* 2004, p. 787.

969 Vergelijk HR 23 december 2005, nr. 40.220, *Belastingblad* 2006, p. 97, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2006/102, *NTFR* 2005/1752, met commentaar van Groenewegen, alwaar wordt gesproken van 'ondanks de door de gemeenteraad gereleveerde verschillen'.

970 Al vloeit de opbrengst van de meeste gemeentelijke belastingen naar de algemene middelen van een gemeente, toch zijn zij uiteindelijk gebaseerd op het profijtbeginsel in ruime zin omdat van activiteiten van de gemeente wordt geprofiteerd. Zie in dit verband Tweede kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 66.

971 Vergelijk het Tandartsvrouwarrest, HR 27 september 1989, nr. 24.297, *BNB* 1990/61, met noot van Scheltens, *FED* 1989/709, blz. 2139, met aantekening van Smit.

en als die eis niet meer wordt gesteld, wordt er dan wellicht een andere eis gesteld. Bijvoorbeeld bij de baatbelasting – een belasting gebaseerd op het profijtbeginnsel niet in ruime zin – dient de heffing zich nadrukkelijk te richten naar de mate van baat (profijt). Het feit dat aan de rechten eveneens het profijtbeginnsel niet in ruime zin ten grondslag ligt kan aanleiding zijn te veronderstellen dat die heffing zich moet richten naar de mate van gebruik of genot. De jurisprudentie van voor de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen ging hiervan uit, welke nu juist door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen als achterhaald is aangemerkt.

Ik veronderstel dat het evenredigheidsbeginnsel niet meer als zodanig moet worden opgevat. Ook de Hoge Raad⁹⁷² lijkt hiervan uit te gaan, omdat gedifferentieerd mag worden anders dan naar vergroting van de gebruiksmogelijkheden (in casu betrof het een riool-aansluitingsrecht). De Hoge Raad beroept zich expliciet op de wetsgeschiedenis van de Wet materiële belastingbepalingen alwaar gemeentelijke vrijheid op dit punt is beoogd. Heffing naar mate van profijt – zo lijkt het – is geen vereiste meer. Met IJssink⁹⁷³ ben ik van mening dat het evenredigheidsbeginnsel niet meer moet worden opgevat als dat de heffing zich moet richten naar de (mate van) gebruik doch moet worden opgevat als een economisch verdelingsbeginnsel (profijtbeginnsel) waardoor een zekere subjectivering mogelijk is. Een andere rol van het evenredigheidsbeginnsel zie ik niet.

Gelijkheidsbeginnsel

In het kader van de toepassing van het gelijkheidsbeginnsel is het van belang te weten of, en zo ja, hoeveel ruimte er is voor gemeentelijk beleid (instrumentalisering) bij het bepalen wat al dan niet gelijke gevallen zijn, zoals dat door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen wordt verondersteld. Mijns inziens is die beleidsvrije ruimte afhankelijk of het doel van het gemeentelijke beleid verband heeft met de onder dat beleid vallende belasting, met andere woorden: wordt op basis van een voor die belasting relevant onderscheidend criterium onderscheid gemaakt. Een relevant onderscheidend criterium hoeft mijns inziens niet per definitie met het profijt van een belastingplichtige verband te hebben maar dat mag wel. Zie in dit verband de overweging van de Hoge Raad⁹⁷⁴ '(...) door de gemeenteraad gereleveerde verschillen, dan vormen die verschillen toch in elk geval een objectieve en redelijke rechtvaardiging (...)' Naar mijn mening is dát nu juist de door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen bedoelde vrijheid, maar hiermee is zeker niet gezegd dat dit een substantiële vergroting van de vrijheid is. Ik kan mij niet voorstellen dat ieder gemeentelijk gereleveerd verschil dat geen verband heeft met een heffing, de toets van het gelijkheidsbeginnsel zal doorstaan. Het door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen gegeven voorbeeld dat rekening mag worden gehouden met het milieu zal dan alleen mogelijk zijn indien – logischerwijs – het een milieugerelateerde belasting is, zoals de riool- en reinigingsrechten dat zijn. In dat geval is milieu een relevant onderscheidend criterium. Differentiatie binnen de lijkbezorgingsrechten tussen nabestaanden die al dan niet in geïsoleerde woningen woonachtig zijn heeft geen verband met die heffing en zal mijns inziens door de Hoge Raad niet worden toegestaan. Kan bijvoorbeeld door een gemeente binnen de riool- en of reinigingsrechten worden gedifferentieerd naar gebied om de bevolkingsdruk in een bepaalde wijk te beperken (reguleren)? Heeft dit verband met de heffing? Wellicht is een verband met de heffing aan te geven maar ik zie geen verband. Indien dit niet kan worden aangegeven is het maar

972 HR 25 oktober 2002, nr. 36.638, *Belastingblad* 2002, p. 1226, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/8, met noot van Snoijink, *FED* 2002/640, p. 2648, *FED* 2003/40, p. 148, met aantekening van Douma, *NTR* 2002/189, *NTR* 2002/1719, met commentaar van Noordermeer-Van Loo.

973 In zijn conclusie bij HR 25 oktober 2002, nr. 36.638, *Belastingblad* 2002, p. 1226, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/8, met noot van Snoijink, *FED* 2002/640, p. 2648, *FED* 2003/40, p. 148, met aantekening van Douma, *NTR* 2002/189, *NTR* 2002/1719, met commentaar van Noordermeer-Van Loo, punt 33.

974 HR 23 december 2005, nr. 40.220, *Belastingblad* 2006, p. 97, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2006/102, *NTR* 2005/1752, met commentaar van Groenewegen.

zeer de vraag of dit zal worden toegestaan. Met Monsma ben ik van mening dat de bedoelde vrijheid uiteindelijk beperkt is, doch hoeft de heffing mijns inziens zich niet meer naar het gebruik of genot te richten. In dat laatste zit mijns inziens de vrijheid.

In dit verband kan ik overigens het voorbeeld van de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen⁹⁷⁵ niet plaatsen dat bij havengelden onderscheid mag worden gemaakt naar herkomst van een schip vanwege de historische binding met een gemeente. In de herkomst van het schip vanwege de historische binding met een gemeente kan ik niet een relevant onderscheidend criterium voor havengelden ontdekken. Naar mijn mening kan een dergelijk onderscheid worden gemaakt maar dan om redenen die verband met de heffing hebben, bijvoorbeeld het kostenniveau, doch niet slechts vanwege de historische binding.

Daarnaast kan ik het voorbeeld van de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen⁹⁷⁶ niet geheel volgen dat rioolgenots- en -gebruiksrechten mogen worden geheven naar de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak. Is de waarde in het economische verkeer van een op de riolering aangesloten onroerende zaak een relevant onderscheidend criterium voor de rioolgenotsrechten (rioolaansluit- dan wel -aansluitingsrechten) dan wel de rioolgebruiksrechten? Met andere woorden: heeft de waarde een verband met de heffing. Het enige verband dat ik kan aangeven is het profijt voor een belastingplichtige; een hogere waarde als indicatie voor meer profijt. Een ander verband zie ik niet. Dat profijt lijkt bij rioolgebruiksrechten die doorgaans van gebruikers worden geheven minder sterk want gebruikers hebben geen belang bij de waarde, doch wel bij de gebruikswaarde.

Wat kan bijvoorbeeld bij de reinigingsrechten een relevant onderscheidend criterium zijn? Bijvoorbeeld het aantal personen van een huishouden, of gewicht dan wel samenstelling van het aangeboden afval. Heffing naar gebruik om datzelfde gebruik te beperken heeft verband met de heffing; denk bijvoorbeeld aan Diftar of aan heffing op basis van waterspoor bij de rioolrechten⁹⁷⁷ welke laatste heffingswijze expliciet tot doel heeft het waterverbruik te verminderen.⁹⁷⁸

Deze onderscheidende relevante criteria hebben verband met de heffing en hebben daarnaast nog steeds een verband met de mate van profijt (gebruik dan wel genot). Wellicht kan een rechtsgeldig onderscheidend relevant criterium worden gevonden dat geen verband heeft met profijt (gebruik dan wel genot). Het al dan niet gescheiden aanleveren van afvalstoffen bijvoorbeeld staat naar mijn mening los van de mate van profijt (gebruik dan wel genot). Het feit dat gescheiden wordt aangeleverd dient immers de uitvoering van de gemeente. Toch wordt dit door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen expliciet toegestaan. Het al dan niet gescheiden aanleveren van afval is een relevant onderscheidend criterium en in het kader van toetsing aan het evenredigheidsbeginsel hoeft de heffingsmaatstaf zich kennelijk niet te richten naar de mate van het profijt (gebruik dan wel genot). Een dergelijk onderscheid heeft verband met de heffing (relevant onderscheidend criterium) omdat daarmee het afval adequaat kan worden verwerkt (kostenbesparing) en daarnaast kan tevens een milieudoel worden gediend (instrumentalisering: de mogelijkheid van hergebruik van afzonderlijke afvalstoffen). Het milieudoel heeft – weliswaar verder verwijderd – verband met de onderhavige heffing omdat de gemeenten milieutaken dan wel milieudoelen naar zich toe trekken dan wel moeten verwezenlij-

975 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 7, p. 19.

976 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 66.

977 Tweede Kamer 1998-1999, 26 635, nr. 1, p. 22, Brief staatssecretaris bij notitie *Rioleringsinvesteringen en lokale lasten*.

978 Tenzij op een wijze wordt geheven dat daarmee het gebruik feitelijk onmogelijk wordt gemaakt (schrikstarief). Dit kan dan de toets aan het evenredigheidsbeginsel niet doorstaan.

ken, ter zake waarvan de uitgaven moeten worden bekostigd. Wat kan anders de reden zijn om een dergelijke heffingsmaatstaf te kiezen?

7.5 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

Vergroening van het belastingstelsel in de zin dat belastingen tevens een milieudoel dienen is een veel gehoord fenomeen. Enerzijds zijn er belastingopbrengsten waardoor bijvoorbeeld de lasten op arbeid kunnen worden verlaagd en anderzijds kunnen belastingen via gedragswijzigingen het milieu dienen. Onderzocht is of dat fenomeen in de praktijk kan werken. Naar mijn mening zijn dit twee tegenstrijdige doelstellingen. Het is of het beogen van opbrengst of het is reguleren, maar niet allebei. Indien wordt gereguleerd dan valt uiteindelijk de grondslag weg en is er geen opbrengst. Deze beginselen worden vaak door elkaar gehaald. Ik verwijs naar de belastingen op milieugrondslag waarbij aan de afzonderlijke belastingen en ook de belastingen in onderling verband deze tegenstrijdige doelstellingen ten grondslag liggen.

Bij beogen van opbrengst vindt in dit verband het beginsel 'de vervuiler betaalt' toepassing. Met de toepassing van dit beginsel dient zorgvuldig te worden omgegaan. Immers, onbedoelde regulering kan plaatsvinden via legale of illegale belastingontwijking. In dat geval werkt het beginsel 'de vervuiler betaalt' contraproductief. Ik verwijs naar het afschaffen van de milieuleges omdat vanwege die leges minder vaak een (herzienings)vergunning werd aangevraagd en ook naar de zogenoemde 'afhaakproblematiek' bij de waterschappen waarbij bedrijven niet beoogd (goedkoper) in eigen beheer gaan zuiveren. Dit element voeg ik dus toe aan de door de opstellers van het Nationale Milieubeleidsplan plus op dit beginsel aangegeven uitzonderingen. Uiteindelijk is bij toepassing van het beginsel 'de vervuiler betaalt' sprake van kostenallocatie en dat dient als zodanig geen milieudoel doch slechts een bekostigingsdoel. Met kostenallocatie kan hooguit sprake zijn van (milieu)kostenbewustheid. Daarnaast worden milieukosten via het beginsel 'de vervuiler betaalt' uiteindelijk in de prijzen verwerkt waardoor er voor wat de kosten betreft een zuiverder afweging plaats zal vinden (nut en offer).

Kunnen gemeentelijke bekostigingsbelastingen reguleren of het milieukostenbewustheid bevorderen? Indien dat wenselijk wordt geacht dient te worden onderzocht of daarmee in strijd met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel wordt gehandeld. Indien onderscheid wordt gemaakt naar milieukeurmerken dient te worden beoordeeld of een milieunderscheid een voor die betreffende gemeentelijke belasting 'relevant onderscheidend criterium' is.

Nadat in dit hoofdstuk bekostiging als instrument van milieubeleid is onderzocht, wordt in hoofdstuk 8 de verhouding publiek- en privaatrechtelijk kostenverhaal alsmede de maximale kostennorm die bij de in hoofdstuk 6 beschreven gemeentelijke belastingen geldt, onderzocht.

8 *Publiek- of privaatrechtelijk kostenverhaal*

8.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 7 is onderzocht of gemeentelijke belastingen bij milieubeleid een functie kunnen vervullen, worden in dit hoofdstuk zowel de verhouding tussen publiek- en privaatrechtelijk kostenverhaal alsmede de bij de in hoofdstuk 6 beschreven gemeentelijke belastingen geldende maximale kostennorm, onderzocht.

Door de overheid worden tal van (milieu)diensten geproduceerd die niet onder één noemer zijn te brengen. Te denken valt aan de aanleg van een riolering, het verlenen van een milieuvergunning en dergelijke. Kosten van door de gemeente verleende goederen of diensten worden veelal op de ontvanger daarvan verhaald (de vervuiler betaalt). Het is de vraag of dan gekozen kan worden tussen publiekrechtelijk (fiscaal) dan wel privaatrechtelijk (prijs) kostenverhaal. De eerste vorm van kostenverhaal is doorgaans gebaseerd op art 222 of 229 Gemeentewet en de tweede vorm van kostenverhaal wordt beheerst door regels van privaatrecht. Van belang is te weten of en in hoeverre het gemeenten vrij staat om óf tot privaatrechtelijk óf tot publiekrechtelijk kostenverhaal over te gaan. Indien de publiekrechtelijke procedure wordt gebruikt dan biedt die procedure gemeenten bepaalde bevoegdheden en is die procedure voor belanghebbenden met bepaalde waarborgen omkleed. Bij de privaatrechtelijke weg ontbreken deze bevoegdheden en waarborgen want partijen staan op gelijke voet. Een schoolvoorbeeld van publiek- dan wel privaatrechtelijk kostenverhaal is de mogelijkheid om kosten van bepaalde voorzieningen via baatbelasting of via een exploitatieovereenkomst te verhalen op eigenaren van binnen een bepaald gebied gelegen gebate onroerende zaken.

In dit hoofdstuk wordt getracht inzicht te geven of, en zo ja, wanneer gemeenten een keuze hebben om (milieu)kosten langs publiekrechtelijke dan wel privaatrechtelijke weg te verhalen. In de daarna volgende paragraaf wordt onderzocht – indien voor de publiek- dan wel privaatrechtelijke weg is gekozen – welke kosten maximaal mogen worden verhaald en op welk niveau de maximale kostendekkendheid dient te worden beoordeeld. Dit staat los van specifieke eisen die aan een bepaalde gemeentelijke belasting worden gesteld. Deze zijn in hoofdstuk 6 behandeld.

8.2 ONDERSCHEID PUBLIEKRECHTELIJK EN PRIVAATRECHTELIJK KOSTENVERHAAL

8.2.1 Ontstaan publiekrechtelijke bevoegdheid

Theoretisch kan er gekozen worden voor een publiekrechtelijk dan wel privaatrechtelijk kostenverhaal. Indien de publiekrechtelijke weg exclusief is – hetgeen uit een dergelijke regeling moet blijken⁹⁷⁹ – is een keuze niet aan de orde. Indien een publiekrechtelijke weg ontbreekt, kunnen zich twee mogelijkheden voordoen. De kosten kunnen via privaatrechtelijke weg worden verhaald of kostenverhaal is überhaupt niet mogelijk zodat de kosten uit de algemene middelen moeten worden betaald. Bij de laatste situatie kan bij-

⁹⁷⁹ Bijvoorbeeld art. 122 Woningwet.

voorbeeld worden gedacht aan het verbod van het heffen van leges inzake vergunningen op basis van de Wet milieubeheer.⁹⁸⁰ Publiekrechtelijk kostenverhaal heeft voor de gemeenten als voordeel dat bijzondere bevoegdheden ter beschikking staan (bijvoorbeeld invordering na dwangbevel met recht van parate executie, navordering en dergelijke). Hier staan waarborgen voor burgers en bedrijven tegenover (formele rechtskracht van beschikkingen, bezwaar en beroep en dergelijke). Bij privaatrechtelijk kostenverhaal hebben gemeenten geen bijzondere bevoegdheden.

Bij invoering van de gemeentewet van 1851 bestond er een streng onderscheid tussen privaatrechtelijke en publiekrechtelijke aangelegenheden. Privaatrechtelijke zaken werden geregeerd door rechtsregels van privaatrecht. Publiekrechtelijke zaken werden geregeerd door regels van publiekrecht. Moeilijk was destijds een allesomvattend onderscheidend criterium te geven om te bepalen of een zaak een publiekrechtelijke dan wel een privaatrechtelijke aangelegenheid was. Thorbecke heeft bij de invoering van de gemeentewet 1851 hiervoor als oplossing gegeven dat 'openbare aangelegenheid' het onderscheidende criterium moest zijn. De overheid diende bij openbare aangelegenheden de publiekrechtelijke weg te bewandelen. Bij publiekrechtelijke of openbare aangelegenheden kon door de overheid bij dienstverlening slechts een 'publiekrechtelijke prijs' worden gevraagd indien daarvoor een publiekrechtelijke grondslag kon worden aangegeven. Indien er geen publiekrechtelijke grondslag kon worden aangegeven vond de dienstverlening om niet plaats. Het was de wens van Thorbecke dat retributies – kostenverhaal ten gevolge van dienstverlening bij publiekrechtelijke aangelegenheden – voor belastingen werden gehouden teneinde alle waarborgen tegen 'ongepaste belastingen' te kunnen toepassen. Gevolg was dat het kostenverhaal naar aanleiding van dienstverlening bij publiekrechtelijke aangelegenheden op een belastingverordening moest berusten.

8.2.2 Ontwikkeling publiek- of privaatrechtelijke bevoegdheid

In de loop der tijd is het onderscheid tussen de twee bovengenoemde sferen komen te vervagen. Veel onzekerheid bestond over de vraag wanneer de gemeente niet meer krachtens publiekrecht handelde maar krachtens privaatrecht. Quasi-collectieve zaken – waarbij het onderscheidende criterium 'openbare aangelegenheid' niet voldoet – vormen een groot grensgebied dat zich vooral bij door het bestuur verrichte diensten manifesteert. Het 'openbare aangelegenheidscriterium' was een niet-allesomvattend onderscheidend criterium. Privaatrechtelijk dan wel publiekrechtelijk kostenverhaal konden niet meer worden gezien als twee aparte compartimenten, maar als twee in elkaar overlopende rechtsgebieden. Hierdoor werd de kwalificatie moeilijker. Publiekrechtelijk kostenverhaal kon in die verhoudingen niet altijd op een belastingverordening berusten.

Uit jurisprudentie van de jaren zestig⁹⁸¹ valt af te leiden dat de Hoge Raad het de gemeenten toestond bij publiekrechtelijke aangelegenheden vergoedingen te bedingen via een privaatrechtelijke weg. Gemeenten mochten deze weg niet bewandelen als het aangelegenheden betrof met een openbare bestemming. Tevens mochten gemeenten geen misbruik maken van hun toegekende bevoegdheden of van hun feitelijke machtspositie. De Hoge Raad overwoog dat de overheid als eigenaar alle rechten en plichten toekomen die aan iedere eigenaar toekomen.⁹⁸² Hierdoor konden ter zake van publiekrechtelijke eigendommen privaatrechtelijke overeenkomsten worden gesloten. Stond de gemeente de mogelijkheid ter beschikking om kosten via een gemeentelijke belastingverordening te verhalen dan was volgens de Hoge Raad die weg onder omstandigheden niet verplicht. De

980 Nota lokale lasten bedrijven en instellingen, 16 september 1997, conclusies en beleidsvoorstellen, punten 6, 7 en 8.

981 HR 13 april 1962, NJ 1964, 366, met noot van HB, en HR 2 februari 1966, NJ 1966, 415, met noot van N.J.P.

982 HR 19 januari 1968, NJ 1968, 166 (Eindhoven/Staals), met noot van Scholten.

opvatting dat het bestuur in beginsel de keuze heeft om naast de publiekrechtelijke weg ook de privaatrechtelijke weg te bewandelen, wordt aangeduid als de tweewegenleer.

Troostwijk heeft deze (oude) leer in zijn preadvies⁹⁸³ aldus verwoord: 'Zolang de administratie niet met de positieve wetbepaling in strijd komt – en dat zal van geval tot geval bekeken moeten worden – en er geen sprake is van misbruik van recht en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht worden genomen, is er niet de minste reden haar niet de vrije keus tussen publiekrechtelijke en privaatrechtelijke vorm te laten.' Zo leek er na het aanvankelijke dogmatische onderscheid van Thorbecke uiteindelijk een grote vrijheid te zijn ontstaan ten aanzien van de keuze tussen privaat- of publiekrechtelijke kostenverhaal.

Bij wet van 24 december 1970⁹⁸⁴ is art. 277, lid 4, gemeentewet (oud) ingevoerd. Ingevolge deze bepaling konden bij algemene maatregel van bestuur gevallen of groepen van gevallen worden uitgezonderd, waarin door gemeenten geheven rechten konden worden gevorderd zonder dat zij voor belastingen werden gehouden. Na invoering daarvan was de vraag relevant of deze bepaling de door de jurisprudentie gegeven keuze nog toestond, of dat privaatrechtelijk kostenverhaal slechts werd toegestaan nadat dit is gesanctioneerd door een algemene maatregel van bestuur. Uit de parlementaire geschiedenis viel een duidelijke zienswijze niet af te leiden.⁹⁸⁵

Ook de Hoge Raad heeft met deze problematiek geworsteld en kon tussen beide zienswijzen op basis van de parlementaire geschiedenis geen keuze maken. Uit het feit dat uit de parlementaire geschiedenis niet kon worden afgeleid dat met bestaande jurisprudentie – de tweewegenleer – was gebroken, leidde de Hoge Raad⁹⁸⁶ af dat deze jurisprudentie nog geldig was. In casu werden les gelden van een gemeentelijke muziekschool afhankelijk gesteld van het inkomen. De Hoge Raad kwam in het betreffende arrest tot het oordeel dat gemeenten vrij moeten zijn in hun keuze om al of niet op basis van een gemeentelijke belastingverordening te heffen. Het feit dat er hieromtrent publiekrechtelijke bevoegdheden bestaan, deed volgens de Hoge Raad aan de keuzevrijheid niet af. In art. 229 Gemeentewet is als gevolg van de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen de tekst van art. 277, lid 2, 3 en 4, gemeentewet (oud), niet teruggekeerd. Ten gevolge van het vervallen van art. 277, lid 3, gemeentewet (oud), was het niet meer mogelijk dat door de gemeente gesubsidieerde instellingen⁹⁸⁷ tarieven konden heffen afhankelijk van het inkomen. Dat niet mocht worden geheven naar draagkracht, was reeds in de jurisprudentie uitgemaakt.⁹⁸⁸ Art. 277, lid 3, gemeentewet (oud), was hierop een uitzondering. Sinds de invoering van art. 219, lid 2, Gemeentewet is een dergelijke tariefstelling wettelijk verboden.

De uitzondering van art. 277, lid 1, onderdeel b, onder 2°, gemeentewet (oud), waarbij de retributies voor diensten die bedrijfsmatig werden verstrekt of bestonden uit het tijdelijk ter beschikking van particulieren stellen van gemeentepersoneel is eveneens niet overgenomen. Het wettelijke onderscheid tussen bedrijfsmatige en andere dienstverlening was volgens de opstellers niet meer relevant. De verwijdering van genoemde artikellieden was een codificatie van de jurisprudentie. Als gevolg van die jurisprudentie hadden gemeenten de bevoegdheid om te kiezen of zij een bepaald handelen publiek- dan wel privaat-

983 M. Troostwijk, *Het gebruik maken van burgerrechtelijke vormen bij de behartiging van openbare belangen*, p. 70, H.D. Tjeenk Willink & Zoon NV, Haarlem 1956.

984 Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

985 Tweede Kamer 1967-1968, 9538, nr. 3, p. 24, en Eerste Kamer 1970-1971, 9538.

986 HR 15 juli 1987, nr. 24.455, *Belastingblad*, 1987, p. 548, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1988/114, met noot van Scheltens, *FED* 1987/486, p. 1789, met aantekening van IIsink.

987 Bijvoorbeeld een muziekschool of een Schouwburg.

988 HR 15 juli 1983, nr. 21.865, *Belastingblad* 1983, p. 491, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/112, met noot van Scheltens.

rechtelijk wilden bekostigen en hierdoor waren de onderhavige artikelleden overbodig geworden.

Indien is gekozen voor publiekrechtelijk kostenverhaal gelden de reguliere waarborgen en verplichtingen die voor de gemeentelijke belastingen gelden. Hierbij dient in dit kader te worden gedacht aan de limitatieve opsomming van soorten rechten in art. 229 Gemeentewet.⁹⁸⁹ Vergoedingen die niet onder de omschrijving van deze bepaling kunnen worden gebracht, kunnen – daargelaten de heffing van baatbelasting – niet via een belastingverordening worden gevorderd. Voor dergelijke activiteiten, die geen ondergeschikt deel uitmaken van verleende diensten, kunnen eventueel privaatrechtelijke kostenvergoedingen worden bedongen. Bijvoorbeeld het verzorgen van consumpties bij een crematie kan in beginsel niet via de publiekrechtelijke weg – crematoriumrechten – worden bekostigd aangezien dergelijke leveringen van consumpties en dergelijke niet onder de opsomming van art. 229 Gemeentewet vallen.⁹⁹⁰ Indien de consumpties een ondergeschikt (verwaarloosbaar) onderdeel uitmaken van een verleende dienst kunnen zij – niet afzonderlijk – wel publiekrechtelijk worden verhaald.

Is legitiem gekozen voor privaatrechtelijk kostenverhaal dan is de gemeente uiteraard niet gebonden aan de publiekrechtelijke voorschriften die voor de belastingen gelden. De gemeente staat dan op gelijke voet met burgers en bedrijven. Voor beide wegen geldt dat het beleid en het handelen van gemeenten worden beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.⁹⁹¹

Een gevolg van het oordeel van de Hoge Raad dat het gemeenten vrij staat te kiezen tussen privaatrechtelijk dan wel publiekrechtelijk kostenverhaal, kan zijn dat de beperkingen van art. 219, lid 2, Gemeentewet, die inhouden dat de heffingsmaatstaven van gemeentelijke heffingen niet afhankelijk mogen worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen en de maximale kostendekking van 100% van art. 229b, lid 1, Gemeentewet, kunnen worden ontlopen. Het op deze wijze gebruiken van privaatrechtelijk kostenverhaal kan echter op onaanvaardbare wijze de publiekrechtelijke bevoegdheden doorkruisen. Dat gebruik van privaatrechtelijk kostenverhaal de publiekrechtelijke bevoegdheden niet mag doorkruisen volgt uit het arrest van 26 januari 1990 (Windmill/Staat)⁹⁹²; de zogenoemde doorkruisingsleer. In dit arrest overweegt de Hoge Raad dat ingeval de overheid een publiekrechtelijke bevoegdheid ter beschikking staat, deze de door die bevoegdheid bestreken belangen niet via de privaatrechtelijke weg mag behartigen, indien de privaatrechtelijke weg de verleende publiekrechtelijke bevoegdheden op onaanvaardbare wijze doorkruist. Volgens de Hoge Raad is daarbij ook van belang of de overheid door gebruikmaking van de publiekrechtelijke weg, een vergelijkbaar resultaat kan bereiken als door gebruikmaking van de privaatrechtelijke weg. Indien dat het geval is, is er geen plaats voor de privaatrechtelijke weg. Dit wordt ook wel de moderne tweewegenleer genoemd.⁹⁹³ Indien de publiekrechtelijke weg niet is toegestaan dan is dat een aanwijzing dat de privaatrechtelijke weg ook niet is toegestaan. Dit is alleen anders indien het afwijken van de privaatrechtelijke weg ingrijpende maatschappelijke gevolgen heeft en wanneer uit de toepasselijke wet niet de uitdrukkelijke bedoeling van de wetgever blijkt dat de publiekrechtelijke weg exclusief is. In de jurisprudentie is de doorkruisingsleer nader

989 Tenzij heffing krachtens andere wetten dan de Gemeentewet geschiedt.

990 KB van 26 juni 1986, nr. 7, *Belastingblad* 1986, p. 546.

991 HR 27 maart 1987, nr. 12.807, *NJ* 1987, 727, met noot van Scheltema.

992 HR 26 januari 1990, nr. 13.724, *Belastingblad* 1990, p. 474, met aantekening van Monsma, *BNB* 1990/162, met noot van Brunt, *FED* 1990/191, p. 571, *NJ* 1991, 393.

993 H.D. van Wijk en W. Konijnenbelt, *Hoofdstukken van administratief recht*, p. 464, Uitgeverij Lemma BV, Utrecht, 1993.

ontwikkeld en daaruit volgen enkele aspecten die hierbij een rol kunnen spelen.⁹⁹⁴ De eerste is de inhoud en de strekking van een regeling, mede blijkende uit de wetsgeschiedenis.⁹⁹⁵ Het betrof het in rekening brengen van bluskosten en omdat publiekrechtelijk er geen mogelijkheid van kostenverhaal openstond vanwege het algemene belang dat met de dienst wordt gediend, zou privaatrechtelijk kostenverhaal de regeling op onaanvaardbare wijze doorkruisen.

De tweede is als een algemeen bestendige praktijk privaatrechtelijk kostenverhaal toestaat, en de wetgever van de situatie op de hoogte was (rechtzekerheid).⁹⁹⁶ In casu betrof het de bevoegdheid om bij gronduitgifte voorwaarden inzake het gebruik te stellen die niet uit het bestemmingsplan volgden. In verband met het rechtszekerheidsbeginsel – omdat in de praktijk dit reeds tientallen jaren werd gedaan – zou het niet toestaan bezwaarlijk zijn en ook de wetgever heeft geen initiatief ondernomen om deze praktijk tegen te gaan.

De derde is de bescherming van de belangen van burgers.⁹⁹⁷ In casu betrof het het verwijderen van een in eigendom van de gemeente zijnde caravan. Op basis van de wetsgeschiedenis van de Huisvestingswet oordeelde de Hoge Raad dat – hoewel bestuursdwang mogelijk was – de gemeente niet slechts kan optreden via bestuursdwang. Dit lijkt een nuancering van het hierboven behandelde arrest Windmill/Staat, tenzij beide wegen tot een verschillend resultaat leiden. Tot dit arrest gaf de Hoge Raad als mening dat een dergelijk handelen een onaanvaardbare doorkruising was van de publiekrechtelijke regeling van de (inmiddels vervallen) Woonwagewet omdat de belangen van burgers in die wet beter werden beschermd.⁹⁹⁸

De Wet verontreiniging oppervlaktewateren bood de mogelijkheid een heffing in te stellen. Het staat volgens de Hoge Raad de Nederlandse Staat dan niet vrij om aan vergunningen, afgegeven in het kader van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren, als voorschrift de betaling van een privaatrechtelijke vergoeding te verbinden. Het feit dat nooit een algemene maatregel van bestuur was uitgevaardigd deed daar niet aan af. In het arrest van 30 september 1992⁹⁹⁹ overweegt de Hoge Raad dat omdat in de Wet verontreiniging oppervlaktewateren een uitputtende regeling is opgenomen voor kostenverhaal er dan geen plaats is voor andere wijzen van kostenverhaal. Uit de wetgeschiedenis valt volgens de Hoge Raad het tegendeel niet af te leiden. Kosten verbonden aan het verlenen van een vergunning op basis van art. 1 Wet verontreiniging oppervlaktewateren, dienden destijds te worden verhaald op basis van art. 17, lid 1, Wet verontreiniging oppervlaktewateren. Voor legesheffing is dan geen plaats. Hieruit kan worden afgeleid dat indien een specifieke publiekrechtelijke bevoegdheid is verleend, niet een algemene publiekrechtelijke bevoegdheid mag worden gebruikt. De specifieke bevoegdheid biedt in dat geval een exclusieve weg van kostenverhaal. Als gevolg van deze jurisprudentie is de toepassing van de (moderne) tweewegenleer beperkt.

Vervolgens heeft de Hoge Raad op 8 oktober 1993¹⁰⁰⁰ inzake de toeristenbelasting overwogen dat afdracht van die belasting op basis van een overeenkomst die afwijkend is van de verordening niet toelaatbaar is vanwege het legaliteitsbeginsel en in het verlengde daarvan de rechtsbescherming. Een vaststellingsovereenkomst kan in dit verband geldig zijn,

994 A.W. Schep, *Financiële exploitatie van de openbare ruimte. Een vergelijkend onderzoek naar de heffing van precariobelasting en reclamebelasting enerzijds en privaatrechtelijke inkomsten anderzijds van grote gemeenten*, Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden, april 2007.

995 HR 11 december 1992, nr. 14.290, NJ 1994, 639, met noot van MS.

996 HR 8 juli 1991, nr. 14.484, NJ 1991, 691, met noot van MS.

997 HR 7 mei 2004, nr. CO3/032HR, AB 2004, 247, met noot van GAvdV.

998 HR 9 juli 1990, nr. 13.952, NJ 1991, 394, met noot van MS.

999 HR 30 september 1992 nr. 27.506, *Belastingblad* 1992, p. 728, met aantekening van De Bruin, BNB 1992/388, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1993/58, p. 270, met aantekening Sio.

1000 HR 8 oktober 1993, nr. 15.101, *Belastingblad* 1994, p. 5, met aantekening van Monsma, BNB 1994/19, met noot van Van Dijk, NJ 1994, 46, met noot van Scheltema.

zelfs indien dat contra legem is. Uit art. 7:900 e.v. BW volgt dat de inhoud van de afspraken die partijen in een vaststellingsovereenkomst vastleggen van de wet kunnen afwijken. De mogelijkheden daartoe zijn echter niet onbeperkt want er gelden enkele beperkingen. De afspraken met belastingplichtigen mogen er niet toe leiden dat de belastingsschuld op een lager bedrag wordt vastgesteld dan uit de wet voortvloeit. Dit volgt uit het nieuwe art. 64 AWR dat met ingang van 1 januari 2008 is ingevoerd. Deze bepaling lijkt de mogelijkheden van een vaststellingsovereenkomst ten opzichte van de periode voor de invoering van deze bepaling te beperken. Volgens de opstellers biedt deze bepaling niet de mogelijkheid om voorafgaand aan de formalisering van de belastingaanslag af te wijken van de wet.¹⁰⁰¹ Over de reikwijdte van deze bepaling is nog geen jurisprudentie bekend. Doorgaans is het doel van de vaststellingsovereenkomst om onzekerheden en geschillen te voorkomen of te beëindigen, doch niet voor het ontstaan van belastingplicht als zodanig. Daarnaast kan een vaststellingsovereenkomst nietig zijn indien de inhoud of strekking in strijd is met de goede zeden of de openbare orde.¹⁰⁰² Hiervan is bijvoorbeeld sprake als een overeenkomst wordt gesloten waarbij iemand zich verbindt tot het betalen van belasting waarvan het duidelijk is dat deze niet door hem maar door een ander verschuldigd is of wanneer een vaststellingsovereenkomst betrekking heeft op de toepassing van een onverbindende fiscale regeling.¹⁰⁰³

Uit het arrest van 8 mei 1998¹⁰⁰⁴ volgt, indien de wetgever zich van een bepaalde fiscale problematiek inzake (in casu) de AWR bewust is geweest, dat er dan voor de overheid eveneens geen privaatrechtelijke weg openstaat, zelfs niet indien sprake is van kwade trouw van een belastingplichtige.¹⁰⁰⁵ Dit geldt in beginsel niet voor belanghebbenden want die zijn niet gebonden aan het bestuursrecht.¹⁰⁰⁶ Indien er een fiscale weg is dan dient ingevolge het legaliteitsbeginsel van art. 104 Grondwet die weg te worden gevolgd. Indien de wetgever zich van een bepaalde problematiek bewust is geweest dan staat dus geen andere (privaatrechtelijke) weg open. Dit 'bewustheidelement' is voor de Hoge Raad belangrijk en heeft ook gespeeld bij de bewijsproblematiek bij de feitelijke parkeerbelasting. In de AWR is geen afwijkende regeling opgenomen over extra voorschriften zoals het verplicht achter de voorruit plaatsen van het parkeerkaartje. Die eis wordt doorgaans door gemeenten gesteld omdat daarmee de controle of parkeerbelasting is voldaan kan plaatsvinden. Indien het kaartje niet zichtbaar achter de voorruit was geplaatst werd een naheffingsaanslag opgelegd. Ingevolge art. 20 AWR kan slechts worden nageheven indien de belasting niet is betaald. Ook hier overweegt de Hoge Raad dat de wetgever de problematiek bewust is geweest en desondanks geen aanvullende maatregel heeft getroffen.¹⁰⁰⁷ De consequentie daarvan is in dit kader dat indien blijkt dat de feitelijke parkeerbelasting is betaald, dat dan de naheffingsaanslag moet worden ingetrokken. Doorgaans wordt van betaling uitgegaan indien achteraf het parkeerkaartje wordt overhandigd. De gemeente-

1001 Tweede Kamer 2006-2007, 30 322, nr. 7, p. 3.

1002 Art. 7:902 BW en HR 3 juni 1981, nr. 20.281, BNB 1981/230, met noot van Hofstra en HR 7 mei 1997, nr. 31.658, BNB 1997/221, met noot van Hoogendoorn, FED 1997/371, p. 1345, FED 1997/396, p. 1457, met aantekening van Franssen.

1003 HR 19 september 1990, nr. 26.880, *Belastingblad* 1990, p. 699, met aantekening van Kruimel, BNB 1990/309, FED 1990/750, p. 2175.

1004 HR 8 mei 1998, nr. 16.553, BNB 1998/277, met noot van Den Boer, FED 1998/367, p. 1663, FED 1998/792, p. 3173, met aantekening van Streppel, NJ 1998, 890 (Lenger), met noot van Bloembergen. Uitvoerig becommentarieerd door R.W.J. Kerckhoffs, 'Het civiele recht: de vluchtstrook van het belastingrecht?', MBB, september 1999.

1005 Het ging in casu over de berekening van heffingsrente in de situatie dat onterecht geen voorlopige aanslag was opgelegd. De heffingsrente ging op basis van art. 30a, lid 3, onderdeel a (oud), AWR, pas lopen nadat de definitieve aanslag was vastgesteld.

1006 HR 1 juli 1993, nr. 15.137, *Belastingblad* 1993, p. 552, met aantekening van De Bruin, NJ 1995/150, met noot van Brunner.

1007 HR 8 januari, 1997, nr. 31.657, *Belastingblad* 1997, p. 277, met aantekening van Van der Burg, BNB 1997/68, met noot van Van Leijenhorst, FED 1997/49, p. 166, FED 1997/99, met aantekening van Snoijink.

lijke vrijheid wordt door de Hoge Raad onderzocht aan de hand van de wetshistorie als mede doel en strekking van de regeling. In tegenspraak hiermee lijkt de uitspraak van Hof Arnhem van 6 april 1999¹⁰⁰⁸ waarbij door de Nederlandse Staat civielrechtelijk is verzocht tot nakoming van een vaststellingsovereenkomst. In casu was een belastingaanslag door de belastingrechter teruggedraaid waardoor de vaststellingsovereenkomst niet kon worden nagekomen. Om nakoming van de vaststellingsovereenkomst te bewerkstelligen is volgens het hof de civiele rechter als 'restrechter' bevoegd. Gezien het arrest van 8 mei 1998 lijkt mij dit twijfelachtig.

In de Memorie van Toelichting bij de Wet materiële belastingbepalingen,¹⁰⁰⁹ overwegen de opstellers dat gemeenten niet verplicht zijn vergoedingen voor verleende diensten uitsluitend op basis van een belastingverordening te heffen. Het is volgens de opstellers een autonome bevoegdheid van gemeenten om te beslissen of zij kosten van verleende diensten publiek- dan wel privaatrechtelijk willen verhalen. Het is wel afhankelijk van de aard en het karakter van het door het overheidsorgaan te behartigen belang of een keuze tussen privaats- dan wel publiekrechtelijk kostenverhaal mogelijk is.¹⁰¹⁰

8.2.3 Toepassing op gemeenten

Een door de gemeente verleende dienst kan naar zijn aard en karakter een privaatrechtelijke aangelegenheid zijn. Deze dienst kan in de loop der tijd, ten gevolge van het door de gemeente tot zich trekken van bemoeiingen of ten gevolge van taakstelling van de centrale overheid, binnen de publiekrechtelijke sfeer komen. De dienst komt daarmee binnen de openbare sfeer en dan is privaatrechtelijk kostenverhaal niet toegestaan, indien bekostiging publiekrechtelijk uitputtend wordt geregeld of indien privaatrechtelijke bekostiging van publiekrechtelijke bevoegdheden doorkruist.

Indien een gemeente kosten van het in exploitatie brengen van gronden privaatrechtelijk wil verhalen dient allereerst te worden gekeken of die gemeente op basis van art. 42 Wet op de ruimtelijke ordening een exploitatieverordening heeft vastgesteld die het bedoelde kostenverhaal regelt. In zo'n exploitatieverordening staat omschreven hoe in bepaalde gevallen het privaatrechtelijk kostenverhaal moet worden uitgevoerd. Het gaat dan doorgaans om omvangrijk kostenverhaal zoals de herinrichting van een gebied of het bouwrijp maken van gronden. De uiteindelijke effectuering verloopt dan via een exploitatieovereenkomst. Indien bepalingen uit de exploitatieverordening door de gemeente niet worden nageleefd kan nakoming van de overeenkomst niet plaatsvinden. De exploitatieverordening dient de rechtzekerheid van eigenaren te waarborgen.¹⁰¹¹ Vergelijk in dit verband het bekostigingsbesluit van de baatbelasting.

Daarnaast kan kostenverhaal plaatsvinden indien de gemeente bepaalde kosten, zoals bijvoorbeeld die van het bouwrijp maken van gronden, verwerkt in gronduitgiftepreizen (actieve grondpolitiek). In die gevallen wordt niet in strijd met de tweewegenleer gehandeld omdat de wet de mogelijkheid biedt. Wordt bedoeld kostenverhaal niet in een exploitatieverordening geregeld dan kan door de gemeente op de reguliere wijze privaatrechtelijk kostenverhaal worden overeengekomen als ware zij een civiele partij. In dat geval is de tweewegenleer wel van toepassing.

Kan privaatrechtelijk kostenverhaal plaatsvinden indien ook de mogelijkheid bestaat om de kosten langs de fiscale weg – rechten of bestemmingsheffingen – te verhalen? Dat is

1008 Hof Arnhem 6 april 1999, nr. 97/683, V-N 1999/28.22 en R.W.J. Kerckhoffs, 'Het civiele recht: de vluchtstrook van het belastingrecht?', *MBB*, september 1999, p. 314.

1009 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 78.

1010 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 79.

1011 HR 16 februari 1996, nr. 15.933, *RvdW* 1996/61.

afhankelijk van de aard en het karakter van het te behartigen belang, te beoordelen aan de hand van wetshistorie en doel en strekking van de regeling.¹⁰¹² Uit HR 8 oktober 1993¹⁰¹³ volgt dat kostenverhaal op basis van een overeenkomst die afwijkend is van de belastingverordening niet toelaatbaar is vanwege het legaliteitsbeginsel en in het verlengde daarvan de rechtsbescherming die aan belanghebbende toekomt. In dit verband kan worden verwezen naar de regeling inzake privaatrechtelijk kostenverhaal bij de baatbelasting. Heffing van baatbelasting blijft ingevolge art. 222, lid 1, tweede volzin, Gemeentewet, achterwege, indien kosten via een overeenkomst worden voldaan. Hier is dus wel een keuze maar die volgt uit de wettelijke regeling. Reden om in dit verband privaatrechtelijk de kosten te verhalen is doorgaans dat belanghebbenden dat wensen (belasting heffen is een beladen begrip) en dat de gemeente niet een bekostigingsbesluit en een verordening hoeft op te tuigen en het formele traject van belastingheffing hoeft in te gaan. Voor wat het uiteindelijke resultaat betreft is er geen verschil.

Vervolgens dient bij een eventueel onderscheid of keuze te worden bedacht of sprake is van gelijke gevallen. Een gemeente vorderde op twee manieren gelden ter zake van het innemen van ligplaatsen door woonschepen. De eerste manier was het op privaatrechtelijke wijze verhuren van een aantal aangewezen ligplaatsen en de tweede manier was het heffen van havengeld ter zake van het anderszins innemen van een ligplaats in de voor de openbare dienst bestemde haven. Belanghebbende beriep zich op het Windmill/Staat-arrest, op grond waarvan het de gemeente niet vrij zou staan bij het ter beschikking stellen van ligplaatsen en het ter zake genereren van inkomsten te kiezen voor de privaatrechtelijke huurovereenkomst. Belanghebbende was van mening dat het bedrag van het door hem verschuldigde havengeld op basis van het gelijkheidsbeginsel moest worden verminderd tot op het bedrag dat eigenaren van andere woonschepen betalen. Hierbij verwees belanghebbende naar eigenaren die liggeld betalen op basis van een privaatrechtelijke overeenkomst met de gemeente. Hof Amsterdam overweegt dat het Windmill-arrest strekt tot bescherming van de burger in gevallen waarin deze wordt bemoeilijkt door een overheidsinstantie die te zijnen aanzien gebruikmaakt van haar privaatrechtelijke bevoegdheden. Dit heeft zich bij de heffing van havengeld van belanghebbende volgens het hof niet voorgedaan. Voor wat betreft het gelijkheidsbeginsel strandde het beroep van belanghebbende omdat de woonschepen waarnaar werd verwezen niet gelijk zijn aan het woonschip van belanghebbende. De woonschepen waarmee werd vergeleken lagen aan door de gemeente aangewezen officiële ligplaatsen. Hierdoor waren de ligplaatsen onttrokken aan het openbare water. Het woonschip van belanghebbende lag echter afge-meerd in voor de openbare dienst bestemd water. Beide soorten woonschepen waren om die reden niet vergelijkbaar en was er geen strijd met het gelijkheidsbeginsel.¹⁰¹⁴

Indien gemeenten bij kostenverhaal voor de privaatrechtelijke weg kiezen dan gelden er ook beperkingen. Op basis van een exploitatieverordening kunnen met burgers exploitatieovereenkomsten worden aangegaan om kosten te verhalen.¹⁰¹⁵ Dit geschiedt dan op basis van vrijwilligheid. Of kostenverhaal wordt overeengekomen zal in dat geval mede afhankelijk zijn van de omvang van de kosten die worden verhaald. Worden – in de ogen van burgers die het aangaat – te veel kosten verhaald dan zal een exploitatieovereenkomst niet worden overeengekomen. Doorgaans wordt bij het vormgeven van de privaatrechtelijke regeling ook – als vangnetregeling – een publiekrechtelijke regeling ‘opgestart’: het vaststellen van een bekostigingsbesluit en daarna het vaststellen van een verordening baatbelasting. Bij belastingheffing is ‘vrijwilligheid’ niet aan de orde. Wordt privaatrechtelijk geen overeenstemming bereikt dan wordt de publiekrechtelijke weg bewandeld. Uit

1012 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 79.

1013 HR 8 oktober 1993, nr. 15.101, *Belastingblad* 1994, p. 5, met aantekening van Monsma, *BNB* 1994/19, met noot van Van Dijk, *NJ* 1994, 46, met noot van Scheltema.

1014 Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02/01596, *Belastingblad* 2004, p. 44, *NTFR* 2003/1863.

1015 Art. 42 Wet op de ruimtelijke ordening.

de jurisprudentie volgt dat voor wat het kostenverhaal betreft tussen beide trajecten geen onaanvaardbare verschillen mogen bestaan.¹⁰¹⁶ In dit geval wordt dus het kostenverhaal beperkt door de bereidheid van burgers om te betalen en als baatbelasting als achtervan-ger fungeert dan wordt het kostenverhaal beperkt door de kosten die met baatbelasting kunnen worden verhaald.

Indien – uitgaande van een situatie die voldoet aan de moderne tweewegenleer – privaatrechtelijk kostenverhaal niet is gebaseerd op een exploitatieverordening dan staat de gemeente op gelijke voet met burgers en bedrijven. In beide gevallen geldt wel dat het beleid en het handelen van gemeenten worden beperkt door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.¹⁰¹⁷

8.3 MAXIMALE KOSTENNORM PUBLIEKRECHTELIJK KOSTENVERHAAL

8.3.1 Algemeen

Indien bij kostenverhaal de publiekrechtelijke weg is gekozen dan geldt de voorwaarde van de maximale kostendeckendheid. Ingevolge art. 229b Gemeentewet dient met de rechten van art. 229, lid 1, onderdelen a en b, Gemeentewet niet meer te worden geheven dan de geraamde lasten op basis van de begrote opbrengsten, tenzij sprake is van een verwaarloosbare overschrijding.¹⁰¹⁸ In art. 15:33 Wet milieubeheer wordt voor wat de afvalstoffenheffing betreft verwezen naar onder andere art. 229b Gemeentewet. Voor deze heffing gelden dus geen andere criteria. Bij de baatbelasting geldt ingevolge art. 222 Gemeentewet eveneens een kostennorm en indien die wordt overschreden dient – onder omstandigheden – het tarief evenredig te worden verlaagd.¹⁰¹⁹ Daarnaast kunnen niet alle kostenposten worden verhaald. Hierbij is het van belang te weten welke kosten in aanmerking mogen worden genomen en op welk niveau de maximale kostennorm dient te worden beoordeeld.

8.3.2 Welke kosten kunnen met rechten worden verhaald?

De rechtsgrond van de rechten is publiekrechtelijk kostenverhaal als gevolg van dienstverlening. In de Memorie van Antwoord bij de behandeling van art. 226 gemeentewet (oud) worden enige opmerkingen gemaakt inzake doorberekening van kosten:

‘(...) Bij het bepalen van de gemeentelijke lasten kan worden aangesloten bij de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften, die uitgaan van kostentoerekening op grond van bedrijfseconomische principes. Slechts die kosten mogen worden verhaald die door de dienstverlening zijn veroorzaakt. Dat kunnen zowel directe als indirecte kosten zijn. Onder directe kosten kunnen in dit verband de loonkosten, kapitaalkosten en materiële kosten worden verstaan. Deze kosten kunnen volledig worden verhaald.

De indirecte kosten kunnen slechts worden verhaald, voor zover zij in een niet al te ver verwijderd verband tot de dienstverlening staan. Daartoe behoren onder meer de kosten van management, ondersteuning en huisvesting (‘overheadkosten’). Indirecte kosten die in een te ver verwijderd verband tot de dienstverlening staan, kunnen niet worden doorberekend. Te denken valt aan kosten van opsporing en controle van strafbare feiten, beleidskosten die worden gemaakt voor het opstellen van plannen en voorschriften.

1016 HR 3 mei 1978, nr. 18.776, BNB 1978/142.

1017 HR 27 maart 1987, nr. 12.807, NJ 1987, 727, met noot van Scheltema.

1018 HR 3 november 1999, nr. 34.616, *Belastingblad* 2000, p. 15, met aantekening van De Bruin, BNB 1999/448, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1999/676, p. 2904, *FED* 1999/700, p. 2995, met aantekening van Snoijink.

1019 HR 3 oktober 2003, nr. 38.259, *Belastingblad* 2003, p. 1233, met aantekening van De Bruin, BNB 2003/343, *FED* 2003/523, p. 2873, *FED* 2003/593, p. 3195, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1681 met commentaar van Groenewegen, *NTFR* 2003/1794, met commentaar van Groenewegen.

Kosten van een eerste controle of aan de vergunningvereisten wordt voldaan mogen via leges worden verhaald. De kosten van periodieke controle of aan de vereisten wordt voldaan mogen niet worden verhaald omdat deze controle in een te ver verwijderd verband tot de verleende dienst staat. (...)'

Kosten dienen verband met de tegenprestatie te hebben. Hieronder vallen de kosten die rechtstreeks met de door de gemeente verrichte tegenprestatie samenhangen zoals loonkosten, kapitaallasten en materiële kosten. Moeilijker is het de indirecte kosten te bepalen en toe te rekenen. Onder indirecte kosten dient volgens de parlementaire geschiedenis¹⁰²⁰ te worden verstaan de kosten die niet rechtstreeks samenhangen met de door de gemeente verrichte dienstverlening.

Hierbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen kosten die wel en kosten die niet in enig verband staan met die dienstverlening. Kosten die nog enig verband hebben met de dienstverlening kunnen worden aangeduid als overheadkosten en kunnen via rechten worden verhaald. Als voorbeelden kunnen onder andere gelden ondersteunings- of managementkosten, huisvestingskosten, toe te rekenen kosten van salarisadministratie ten behoeve van relevante medewerkers en kosten van eerste controle na vergunningverlening. Kosten voor beleidsvorming, inspraak, bezwaar, beroep en handhaving, staan niet in enig rechtstreeks verband met de dienstverlening. Deze staan in een te ver verwijderd verband met de dienstverlening en kunnen dus niet via rechten worden verhaald. Dit zijn kosten die primair in het kader van het algemene belang worden gemaakt en die moeten om die reden uit de algemene middelen worden bekostigd. De verhaalbare indirecte kosten dienen volgens verdeelsleutels aan diensten van de gemeente te worden toegerekend. Deze toerekening is terug te vinden op de – per 1 januari 1995 verplichte – kostenverdeelstaat behorende bij de gemeentelijke begroting en jaarrekening. Zo kunnen bijvoorbeeld huisvestingskosten worden toegerekend op basis van de vloeroppervlakte die wordt gebruikt door de diverse diensten. Indien een activiteit in het kader van het algemene belang wordt verricht, kan toch een deel van de kosten aan een door of vanwege het gemeentebestuur verrichte dienst worden toegerekend indien aannemelijk is dat die activiteit leidt tot kostenbesparing bij de dienstverlening. De toegerekende kosten dienen wel in een redelijke verhouding te staan met de ter zake bespaarde kosten.¹⁰²¹

Kostentoerekening dient evenals de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften op basis van bedrijfseconomische grondslagen te geschieden. Kosten zijn in de tijd toegerekende uitgaven die samenhangen met de dienstverlening ongeacht in welk jaar deze worden gefactureerd. Wanneer de kosten daadwerkelijk worden betaald is niet relevant. Zodoende dienen investeringen door middel van afschrijvingen op basis van historische kostprijs of rentekosten en onderhoud aan verschillende exploitatiejaren te worden toegerekend. Dotaties aan bestemmingsreserves en voorzieningen zijn op grond van art. 229b, lid 2, Gemeentewet, toegestaan, tenzij deze zijn bedoeld voor uitbreiding van gemeentelijke dienstverlening. Deze staan niet in een rechtstreeks verband met de huidige dienstverlening doch met toekomstige dienstverlening. Het is niet zeker of dotaties aan vervangingsreserves mogen worden doorberekend. Waarschijnlijk staan deze in te ver verwijderd verband met de dienstverlening. Deze reserves worden gevormd om in de toekomst onder de dan geldende maatschappelijke omstandigheden dezelfde dienstverlening aan te kunnen bieden en worden niet door de huidige dienstverlening opgeroepen. De commissie voor de gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften¹⁰²² adviseert in haar advies deze dotaties niet door te berekenen in de rechten. Daar waar in het bedrijfsleven waardering op actuele waarde om redenen van continuïteit wel wordt gedaan, is dit voor

1020 Tweede Kamer 1988-1989, 20 565, nr. 8, p. 10.

1021 Hof Arnhem 19 oktober 1994, nr. 931000, M II, *Belastingblad* 1995, p. 361.

1022 Advies van de Commissie voor de Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften van 10 oktober 1989, nr. 10, *Stcrt.* 223, p. 19.

gemeenten niet aan de orde, aldus de commissie. Het gewenste voorzieningenniveau dient te worden afgezet tegen het totaal van beschikbare middelen.

Slechts bij grote infrastructurele projecten – te denken valt bijvoorbeeld aan de volledige vernieuwing van een gemeentelijke riolering – zijn, volgens de commissie, onder voorwaarden dotaties aan een vervangingsreserve toelaatbaar. Deze voorwaarden zijn dat de continuïteit van de voorziening naar huidige inzichten gewaarborgd moet blijven en dat de kosten op grond van gemeentelijk beleid in belangrijke of in overwegende mate gedekt moet worden uit de opbrengst van de rechten. Bovendien dient de hoogte van de storting aantoonbaar zijn grondslag te vinden in meerjarenramingen en of beheersplannen.

Daarnaast mag ingevolge art. 229b, lid 2, Gemeentewet, de bijdrage uit het Btw-compensatiefonds onder de te verhalen kosten worden geschaard. Dit fonds is ingevoerd om gemeenten te compenseren indien gebruik wordt gemaakt van marktpartijen die btw moeten berekenen. Zonder het Btw-compensatiefonds werkt de btw marktverstrend. Het is dan goedkoper om activiteiten in eigen beheer uit te voeren. Het lijkt er op dat winst met kostenverhaal kan worden gemaakt ter grootte van maximaal 19% van de kosten. Bij de invoering¹⁰²³ van het Btw-compensatiefonds is echter tegelijkertijd een verlaging van de voeding van het Gemeentefonds doorgevoerd. Op deze wijze werd bewerkstelligd dat het Btw-compensatiefonds (op macroniveau) budgettair neutraal kon worden ingevoerd.

Probleem is dat de lasten moeilijk exact zijn te bepalen waardoor slechts (globale) ramingen kunnen worden gemaakt. Dit speelt op verordeningniveau doch kan ook op het niveau van een individuele belastingplichtige spelen. Voor de eerste situatie is een regeling getroffen in art. 229b, lid 1, Gemeentewet, aangezien voor wat het bepalen van de kostendekkendheid betreft van de begrote baten en lasten wordt uitgegaan. Voor wat de tweede situatie betreft kan bijvoorbeeld worden gedacht aan externe advieskosten in een individueel geval. Deze zijn bij het opstellen van een belastingverordening voor dat individuele geval moeilijk vooraf te bepalen. Hier bestaat de spanning tussen het doorberekenen van kosten die nog niet bepaalbaar zijn op het moment van aanvragen van de vergunning en het vereiste dat een belastingplichtige op voldoende duidelijke wijze inzicht heeft in het beloop van het te heffen bedrag. Gevolg is dat overheidsinstanties zich bij externe advieskosten vaak behelpen met een begroting. Een andere mogelijkheid is het voorafgaande aan de aanvraag uit laten brengen van een offerte door de externe adviseur. De aanvrager kan hierna beslissen al dan niet de vergunning aan te vragen.

Daarnaast is het mogelijk dat activiteiten van de gemeente geen of slechts een (ver) verwijderd verband hebben met individuele dienstverlening. Hierbij kan voor wat betreft het rioolrecht bijvoorbeeld worden gedacht aan afvoer van afvalwater afkomstig uit onroerende zaken van derden en of de afvoer van hemelwater. De Hoge Raad¹⁰²⁴ heeft hierover op 10 juni 2005 overwogen dat de wetgever een systeem van rioolrechten heeft willen laten voortbestaan en de eis of bepaalde werkzaamheden ‘rechtstreeks en in overheersende mate ten behoeve van een individualiseerbaar belang dienen’ wel bij de leges geldt doch niet bij de rioolrechten.

Daarnaast heeft de Hoge Raad¹⁰²⁵ aangegeven dat indien eenmaal een activiteit als individuele dienstverlening is aangemerkt dat dan slechts de met die dienstverlening samenhangende kosten – in de zin dat kosten niet slechts zijdelings met de dienstverlening samenhangen – kunnen worden verhaald.

1023 Tweede Kamer 1999-2000, 27 293, nr. 3, p. 8.

1024 HR 10 juni 2005, nr. 39.204, *Belastingblad* 2005, p. 1269, met aantekening van Monsma, BNB 2005/268, met noot van Snoijink, *NTFR* 2005/831, met commentaar van Groenewegen.

1025 HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *Belastingblad* 1999, p. 335, met aantekening van Monsma, BNB 1999/221, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1999/260, p. 1068.

8.3.3 Welke kosten kunnen met baatbelasting worden verhaald?

De kosten van voorzieningen die voor verhaal via de baatbelasting in aanmerking komen zijn de directe aan de voorzieningen verbonden kosten, maar ook de indirecte kosten zoals voorbereiding (overhead). Die indirecte kosten worden doorgaans bepaald aan de hand van een percentage van de directe kosten.

Een probleem kan spelen bij vervanging van voorzieningen. Zie hiervoor uitgebreider paragraaf 6.2.5.3. Vervangende voorzieningen kunnen voorzieningen zijn in de zin van de baatbelasting indien sprake is van wijziging van de voorzieningen waardoor het geheel van voorzieningen wezenlijk is veranderd, waardoor het volgens de Hoge Raad naar inrichting, aard of omvang een wijziging heeft ondergaan. Onderhoud van bestaande voorzieningen valt niet onder de reikwijdte van de baatbelasting. Nu is het de vraag of in dat geval alle kosten verbonden aan de verbeterde voorzieningen via baatbelasting kunnen worden verhaald of dat dit slechts de meerkosten ten opzichte van de vervangende voorzieningen kunnen zijn.

Indien van verhaal van alle kosten mag worden uitgegaan dan stelt dit dus een premie op het bij vervanging verbeteren van voorzieningen. Indien van verhaal van slechts de meerkosten ten gevolge van verbetering moet worden uitgegaan dan is dit een forse beperking van de reikwijdte van de baatbelasting.

Enerzijds is pleitbaar dat alleen de meerkosten voor kostenverhaal in aanmerking komen omdat die kosten – in vergelijking met de kosten van de te vervangen identieke voorzieningen – zien op voorzieningen waarvoor baatbelasting kan worden geheven. De overige kosten zijn dan de kosten van identieke vervanging, als die zouden zijn vervangen. Zouden de oorspronkelijke voorzieningen zijn vervangen door dezelfde voorzieningen dan vallen die kosten immers niet onder de reikwijdte van de baatbelasting. Identieke vervanging is feitelijk onderhouden. Anderzijds is pleitbaar dat alle kosten van de verbeterde voorziening voor kostenverhaal in aanmerking kunnen komen omdat er volledig wordt vernieuwd met verbeterde voorzieningen.

Niessen¹⁰²⁶ is van mening dat sprake is van òf onderhoud òf van verbetering. Indien beide situaties zich tegelijkertijd voordoen moeten de kosten worden gesplitst, waarbij slechts de ter zake van verbetering gemaakte kosten eventueel voor baatbelasting in aanmerking komen. Ter zake van verbetering is het volgens hem niet opportuun om eventuele kosten van bespaard onderhoud in mindering te brengen op de kosten van de verbeterde voorziening(en). Er wordt immers niet onderhouden en die kosten worden dus niet gemaakt. De Hoge Raad¹⁰²⁷ spreekt van '(...) indien en voorzover (...)’ en dat ziet op het verschil tussen kosten van verbetering en kosten van de vervangende voorzieningen en niet op het verschil tussen kosten van verbetering verminderd met de bespaarde onderhoudskosten en eventuele werkelijk gemaakte onderhoudskosten.

8.3.4 Op welk niveau beoordelen kostennorm

Rechten

Het kostenverhaal is wat de gebruiks- en genotsrechten betreft beperkt tot 100% van de verhaalbare kosten. Hierbij is het van belang te weten op welk niveau de maximale kostennorm geldt.

1026 Conclusie van Niessen van 14 september 2006, (naar aanleiding van nrs. 42.457, 42.458, 42.459, 42.460, 42.461, 42.462, 42.463, 42.464, 42.465, 42.721, 42.758 en 42.759).

1027 HR 8 augustus 2003, nr. 36.766, r.o. 3.2.3, *Belastingblad* 2003, p. 974, BNB 2003/338, met noot van Snoijink, *FED* 2003/423, p. 2344, *FED* 2003/560, p. 3001, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1558, met commentaar van Groenewegen.

Volgens Niessen¹⁰²⁸ zijn er vier mogelijkheden te onderscheiden:

‘De eerste mogelijkheid is een dekkingspercentage van 100% per individuele dienstverlening; bijvoorbeeld per paspoort. De tweede mogelijkheid kent een 100% dekking per soort dienstverlening. Hierbij kan gedacht worden aan een dekkingspercentage van maximaal 100% voor het totaal van afgegeven paspoorten. De derde mogelijkheid gaat nog een stapje verder door gelijksoortige vormen van dienstverlening bij elkaar te nemen. Zo zou het dekkingspercentage dan gelden voor het totaal van afgegeven paspoorten, rijbewijzen en uittreksels. De vierde mogelijkheid ten slotte laat het voorschrift gelden voor de gehele publiekrechtelijke dienstverlening tezamen. Deze mogelijkheid komt echter mijns inziens niet in aanmerking, aangezien op deze wijze het retributieve karakter verloren zou kunnen gaan.

De eerste mogelijkheid lijkt moeilijk haalbaar. (...) Het voorschrift laten gelden voor bijvoorbeeld het totaal van afgegeven paspoorten (mogelijkheid II) zou toepassing kunnen vinden in grote steden, waar vaak enkele loketten de hele dag geopend zijn voor de afgifte van paspoorten. In het algemeen is echter naar mijn mening mogelijkheid III het best uitvoerbaar. Het voorschrift geldt dan voor het totaal van gelijksoortige vormen van dienstverlening. Een dergelijke groep zou kunnen bestaan uit “paspoorten, rijbewijzen en uittreksels” of “bouwvergunningen” of “hinderwetvergunningen” enz. Op deze wijze wordt er voldaan aan de voorgestelde wettelijke voorschriften en is tevens gelet op de praktische uitvoerbaarheid.’

Uit de tekst van art. 229b Gemeentewet blijkt dat de kostendekking van de belastingverordening in zijn geheel bepalend is voor de beoordeling of de verordening voor goedkeuring in aanmerking komt. Het gaat er dus niet om de kostendekking per dienst of groepen van diensten te bepalen. Indien verschillende rechten in een belastingverordening worden gecombineerd dan zal moeten worden gezien of de kostendekking van de gehele belastingverordening niet boven de 100% uitgaat.

Er is sinds een aantal jaren de tendens dat de opbrengsten van de rechten steeds meer kostendekkend zijn.¹⁰²⁹ Voor wat de milieureguleerde rechten betreft wordt hiermee impliciet uiting gegeven aan het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ zoals dit in de Nationale Milieubeleidsplannen meermalen is omschreven. Indien het kostendekkingspercentage lager is dan 100% dan wordt de rest van de kosten uit andere (collectieve) middelen bekostigd en wordt in zoverre niet aan dat beginsel voldaan.

De Hoge Raad heeft op 15 juli 1996 overwogen¹⁰³⁰ dat indien verschillende rioolrechten in een verordening zijn opgenomen en die dienen ter dekking van verschillende kosten, dat dan de kostendekking per afzonderlijk recht moet worden getoetst. In een later arrest heeft de Hoge Raad aangegeven¹⁰³¹ dat de gemeente – in casu wederom rioolrechten – een zekere vrijheid heeft de kosten te verdelen tussen beide rechten. Hierbij moet wel op inzichtelijke en controleerbare wijze vastliggen welke kosten met welk recht worden ver-

1028 HR 4 februari 2005, nr. 38.860, *Belastingblad* 2005, p. 395, met aantekening van Monsma, *BNB* 2005/112, met noot van Snoijink, *FED* 2005/59, p. 15, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2005/239, met commentaar van Groenewegen en nr. 40.072, *Belastingblad* 2005, p. 397, met aantekening van Monsma, *BNB* 2005/113, met noot van Snoijink, *FED* 2005/41, p. 24, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2005/240, met commentaar van Groenewegen, met uitgebreide conclusie van Niessen, die voor wat de verschillende mogelijkheden voor het bepalen van de kosten norm zich baseert op C.J.G. Dosker in ‘Legesheffing en kostenverhaal’, *Belastingblad* 1989, p. 375.

1029 Monitor inkomsten uit lokale heffingen 2005, p. 8.

1030 HR 15 juli 1996, nr. 30.845, *Belastingblad* 1996, p. 490, met aantekening van Monsma, *BNB* 1996/331, *FED* 1996/594, p. 2017, *FED* 1996/687, p. 2396, met aantekening van Snoijink.

1031 HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *Belastingblad* 1999, p. 335, met aantekening van Monsma, *BNB* 1999/221, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1999/260, p. 1068.

haald. Daarna heeft de Hoge Raad aangegeven¹⁰³² dat de maximale kostendeckendheid voor wat de leges betreft niet per dienst doch op verordeningniveau geldt. Dit raakt uiteindelijk het wezen van rechtenheffing omdat de kosten per dienst over het algemeen niet nauwkeurig zijn te bepalen. Om die reden worden de kosten omgeslagen over de groep belastingplichtigen die genot hebben van een door de gemeente geleverde dienst dan wel gebruikmaken van gemeentebezittingen. De Hoge Raad stelt dat in het licht van hetgeen uit de ontstaansgeschiedenis blijkt omtrent het doel dat de wetgever voor ogen stond niet dwingt tot de uitlegging dat de opbrengsttoets moet worden toegepast per in de Verordening voorkomend belastingmiddel.

Ik neem aan dat daarmee wordt bedoeld per in de verordening voorkomende categorie rechten. Dit lijkt in contrast met het arrest van 31 maart 1999, dat handelde over riool-aansluit- en rioolgebruiksrechten die samen in één verordening waren opgenomen, waarin de Hoge Raad overwoog dat gezien het feit dat een strikt onderscheid tussen de kosten die het genot en de kosten die het gebruik oproepen niet kan worden gemaakt, dat om die reden de gemeente de vrijheid heeft om de kosten over beide categorieën rechten te verdelen, mits de maximale kostennorm niet wordt overschreden en dat op zichtbare en controleerbare wijze duidelijk moet maken welke kosten met welk recht worden verhaald. Deze laatste eis wordt in het arrest van 4 februari 2005 niet gesteld om de maximale opbrengst te controleren, maar om toetsing van de heffing aan algemene rechtsbeginselen mogelijk te maken. Naar ik aanneem ziet dit op de toets bij toepassing van het zogenoemde 'Amsterdamse model' waarbij slechts de grote lozers in het rioolafvoerrecht worden betrokken, dat van die grote lozers in het kader van het evenredigheidsbeginsel niet meer kosten worden verhaald dan zij veroorzaken.¹⁰³³ Daarnaast overweegt de Hoge Raad in het arrest van 4 februari 2005 dat bedoelde eis '(...) niet meer van belang of de geraamde opbrengst van een afzonderlijke heffing al dan niet uitgaat boven de geraamde uitgaven ter zake.' Omdat de Hoge Raad spreekt van 'niet meer' lijkt het erop dat die eis voor wat de opbrengstnorm betreft voor een afzonderlijke heffing in een verordening is komen te vervallen.

Vanwege de opbrengsttoets op verordeningniveau kan het voor de hand liggen om alle categorieën rechten in één verordening op te nemen zonder daarbij aan te geven welke kosten met welke categorie rechten worden verhaald. Hierbij wordt dan wel het risico gelopen dat als de verordening onverbindend wordt geacht vanwege bijvoorbeeld een onterecht opgevoerde kostenpost, dat dit voor alle in de onverbindend geachte verordening opgenomen rechten geldt.

1032 HR 4 februari 2005, nr. 38.860, *Belastingblad* 2005, p. 395, met aantekening van Monsma, *BNB* 2005/112, met noot van Snoijink, *FED* 2005/59, p. 15, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2005/239, met commentaar van Groenewegen en nr. 40072, *Belastingblad* 2005, p. 397, met aantekening van Monsma, *BNB* 2005/113, met noot van Snoijink, *FED* 2005/41, p. 24, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2005/240, met commentaar van Groenewegen.

1033 HR 10 december 2004, nr. 36.776 (Zoetermeer), *Belastingblad* 2005, p. 66, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2005/102, met noot van Snoijink, *FED* 2004/710, p. 3698, *NTFR* 2004/1883 met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nrs. 36.804 en 36.805 (Delft), *Belastingblad* 2003, p. 671 en *Belastingblad* 2005, p. 70, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2005/103, met noot van Snoijink, *FED* 2004/711, p. 3700 en *FED* 2004/712, p. 3701, *NTFR* 2004/1887 en 1888, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nr. 37.041 (Eindhoven), *Belastingblad* 2003, p. 671 en *Belastingblad* 2005, p. 74, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2005/104, met noot van Snoijink, *FED* 2004/713, p. 3702 en *FED* 2005/53, p. 22, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/1884, met commentaar van Groenewegen; nr. 37.042, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/714, p. 3703 en *FED* 2005/54, p. 26, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/1885, met commentaar van Groenewegen en nr. 37.043, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/715, p. 3704, *NTFR* 2004/1886, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nr. 39.178 (Rotterdam), *Belastingblad* 2005, p. 78, met aantekening van De Bruin, *FED* 2004/721, p. 3711, *NTFR* 2004/1890, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nrs. 38.291 en 38.292 (Leiden), *Belastingblad* 2003, p. 671 en *Belastingblad* 2005, p. 80, met aantekening van De Bruin, *FED* 2004/716, p. 3705, *NTFR* 2004/1889, met commentaar van Groenewegen.

Daarnaast moet worden bedacht dat die opbrengstnorm op verordeningniveau geldt voor de berekening van het in art. 229b, lid 1, Gemeentewet vermelde maximum waartoe de afvalstoffenheffing volgens Hof Amsterdam¹⁰³⁴ niet behoort. De onderhavige gemeente heeft de totale geraamde kosten van de inzameling van afvalstoffen toegedeeld aan de in één verordening opgenomen afvalstoffenheffing (58% van de totale kosten) en reinigingsrechten (42% van de totale kosten). De totale geraamde opbrengsten (van de afvalstoffenheffing en de reinigingsrechten gezamenlijk) overtroffen niet – althans verwaarloosbaar – de totale geraamde kosten (op verordeningniveau). De geraamde opbrengst van de afvalstoffenheffing overtrof wel de aan de afvalstoffenheffing toegedeelde geraamde kosten, hetgeen door het hof niet werd toegestaan. Omdat het Hof nadrukkelijk overweegt dat de afvalstoffenheffing op een andere wet is gebaseerd en dat om die reden er in dit geval slechts de aan de afvalstoffenheffing toebedeelde kosten mogen worden verhaald. Ik ga ervan uit dat dit wel mogelijk is als verschillende heffingen zijn gebaseerd op art. 229 Gemeentewet.

Dienstenrichtlijn

Eind 2006 is de Europese Dienstenrichtlijn in werking getreden en deze moet voor 2010 zijn geïmplementeerd. De Dienstenrichtlijn is van invloed op de legesheffing naar aanleiding van vergunningaanvragen. Art. 13, lid 2, ziet op de toegankelijkheid van vergunningprocedures en -formaliteiten en de hoogte van de kosten die de aanvragers maken. De kosten van een aanvraag moeten redelijk zijn en evenredig met de kosten van de vergunningsprocedures. De kostentoerekening hoeft niet per aanvraag te worden gedaan. Forfaitaire kostentoerekening is mogelijk, mits die forfaitaire kosten zijn gebaseerd op gemiddelde kosten. De huidige mogelijkheid van kruissubsidiëring is dan alleen nog toelaatbaar binnen clusters van sterk samenhangende vergunningstelsels.¹⁰³⁵

Baatbelasting

Voor wat de baatbelasting betreft is de opbrengstnorm op dit punt eenvoudiger. Doorgaans wordt één of een complex voorzieningen gepleegd waarvan de kosten vooraf moeten worden begroot. Soms wordt – al dan niet gelijktijdig – met deelgebieden gewerkt waarvoor één bekostigingsbesluit wordt vastgesteld. Dat is geen probleem maar dan moeten de kosten per deelgebied worden bepaald.¹⁰³⁶ Feitelijk worden de verschillende bekostigingsbesluiten in dat geval in één besluit verenigd. Daarnaast kan het voorkomen dat onroerende zaken in eigendom van de gemeente zijn gebaat. Die gebate objecten moeten in beginsel in de heffing worden betrokken maar dan is de gemeente belastinggeld aan het rondpompen. Die objecten mogen buiten de heffing blijven maar tellen logischerwijs wel mee voor wat betreft de maximale opbrengstnorm.¹⁰³⁷

8.4 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

Gemeenten kunnen milieukosten wellicht ook privaatrechtelijk verhalen. Onderzocht is of gemeenten hiertoe bevoegd zijn. Daar waar de publiekrechtelijke weg de aangewezen weg is gelden enkele beperkingen zoals onder andere de maximale kostennorm bij bestemmingsheffingen en kunnen niet altijd alle kosten worden verhaald. Publiek- of privaatrechtelijk kostenverhaal heeft zich ontwikkeld vanuit een streng onderscheid ten tijde van Thorbecke naar een – mits geen misbruik van bevoegdheden bestaat – wat vrije bevoegdheid in de jaren zestig van de vorige eeuw. In de jaren negentig wordt deze vrij-

1034 Hof Amsterdam 15 november 2006, nr. 05/00509 MK I, *Belastingblad* 2007, p. 236, *NTFR* 2007/51.

1035 Tweede Kamer 2007-2008, 31.579, nr. 3, p. 41 e.v.

1036 HR 25 oktober 2000, nr. 34.290, *Belastingblad* 2001, p. 208, met aantekening van Monsma *BNB* 2001/17, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2000/591, p. 2587, *NTFR* 2000/1677, met commentaar van De Graaf.

1037 HR 27 juni 2003, nr. 36.909, *Belastingblad* 2003, p. 910, met aantekening van Schep, *BNB* 2003/298, met noot van Snoijink, *FED* 2003/369, p. 1938, *FED* 2003/402, p. 2162, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2003/1220, met commentaar van Groenewegen.

heid beperkt met de eis dat indien in een wet een uitputtende regeling voor kostenverhaal is opgenomen, er dan geen plaats is voor privaatrechtelijk kostenverhaal. Indien in de wet geen regeling voor kostenverhaal is opgenomen dan kan slechts privaatrechtelijk worden verhaald indien dat de publiekrechtelijke regeling niet op onaanvaardbare wijze doorkruist gelet op de inhoud en strekking van de regeling in verband met de aard van het te behartigen belang. Indien publiekrechtelijk kostenverhaal is uitgesloten dan is dat een aanwijzing dat privaatrechtelijk kostenverhaal niet mogelijk is. Bestaat er een fiscale weg dan moet die in beginsel worden bewandeld, tenzij de wet een privaatrechtelijke mogelijkheid biedt (bijvoorbeeld baatbelasting dan wel exploitatieovereenkomst).

Kosten die publiekrechtelijk met bestemmingsheffingen worden verhaald moeten voldoen aan de maximale kostennorm. Bij gemeentelijke belastingen geldt de maximale kostennorm in beginsel op verordeningsniveau. Deze norm geldt bij privaatrechtelijk kostenverhaal (indien die weg is toegestaan) in beginsel niet doch indien kosten privaatrechtelijk gecombineerd met baatbelasting worden verhaald dan gelden de beperkingen die bij de baatbelasting gelden ook bij de privaatrechtelijke weg.

Nadat in dit hoofdstuk de verhouding publiek- en privaatrechtelijk kostenverhaal alsmede de maximale kostennorm die bij de in hoofdstuk 6 beschreven gemeentelijke belastingen geldt, is onderzocht, wordt in het volgende hoofdstuk een aantal specifieke onderwerpen onderzocht die van belang zijn voor fiscaal milieukostenverhaal in de praktijk. Dit zijn ten eerste het onderscheid tussen rioolgebruiksrechten en rioolgenotsrechten, ten tweede het beginsel 'de vervuiler betaalt' en ten derde de toepassing van waterspoor.

9 Fiscaal milieukostenverhaal in de praktijk

9.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 8 de niet-fiscale weg (privaatrechtelijk kostenverhaal) alsmede de maximale kostennorm die bij de in hoofdstuk 6 beschreven gemeentelijke belastingen geldt, is onderzocht, wordt in dit hoofdstuk een aantal onderwerpen onderzocht die van belang zijn voor fiscaal milieukostenverhaal in de praktijk. De eerste is het onderscheid tussen rioolgebruiksrechten en rioolgenotsrechten (welke per 2010 verplicht moeten worden vervangen door de rioolbestemmingsheffing(en) gebaseerd op art. 228a Gemeentewet. Het lijkt erop dat de Hoge Raad het voor wat het onderscheid tussen deze soorten rechten betreft het niet zo nauw neemt en wellicht moet worden aangenomen dat er geen onderscheid meer bestaat. De tweede is het beginsel 'de vervuiler betaalt'. Op basis van dit beginsel worden milieukosten gelegd waar zij worden veroorzaakt. Onder omstandigheden kan dit beginsel contraproductief werken. De derde is de wenselijkheid van toepassing van het waterspoor. Het waterspoor wordt toegepast om het waterverbruik te beperken (reguleren). Het is de vraag of het werkt en wat het nut is.

9.2 ONDERSCHEID (RIOOL)GEBRUIKS- EN GENOTSRECHTEN

9.2.1 Algemeen

Soms is het niet duidelijk of rioolrechten worden geheven op basis van art. 229, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet (gebruiksrechten), dan wel op basis van onderdeel b, (genotsrechten). Vaak worden rioolgebruiks- en rioolgenotsrechten in één verordening opgenomen onder één naam; rioolrecht(en). Hierdoor is het moeilijk te onderscheiden of ter zake van de gemeentelijke riolering een rioolgebruiks- dan wel een rioolgenotsrecht wordt geheven. Doorgaans wordt een vast bedrag van de eigenaar geheven en van de gebruiker wordt dan geheven naar hoeveelheden afgevoerd afvalwater (bepaald aan de hand van de hoeveelheid ingenomen water), met dien verstande dat doorgaans van volle eenheden kubieke meters ingenomen water wordt uitgegaan waardoor de lozers die beperkte hoeveelheden lozen (particulieren) buiten de heffing worden gelaten. In deze paragraaf zal worden aangegeven of er verschillen bestaan tussen (riool)gebruiks- en -genotsrechten.

9.2.2 Wetsgeschiedenis

Op grond van art. 280 gemeentewet (oud) konden gemeenten van eigenaren van gebouwde en ongebouwde onroerende eigendommen tot de wijziging van die wet in 1970 een zogenoemde straatbelasting heffen, naar verschillende grondslagen (billijke bijdrage).¹⁰³⁸ De straatbelasting was bedoeld de volgende uitgaven te bekostigen¹⁰³⁹ en dienden als een profijtbelasting te worden aangemerkt;

- aanleg van openbare land- of waterwegen;
- onderhoud van die wegen;

¹⁰³⁸ J.C. Timmermans en J. de Bruin, *De belastingen der gemeente*, N. Samsom NV, 1949, p. 171.

¹⁰³⁹ J.C. Timmermans en J. de Bruin, *De belastingen der gemeente*, N. Samsom NV, 1949, p. 175.

- openbare verlichting; en
- afvoer van water en vuil.¹⁰⁴⁰

Daarnaast konden op basis van art. 275 gemeentewet (oud), gebruiks- en genotsrechten worden geheven, namelijk: '(...) gelden voor het gebruik of genot van (...)'. Of rioolrechten gebruiks- dan wel genotsrechten waren deed – althans voor wat de wettelijke grondslag betreft – niet ter zake.¹⁰⁴¹ In het latere art. 277, lid 1, gemeentewet (oud)¹⁰⁴² is wettelijk een onderscheid aangebracht tussen gebruiks- en genotsrechten. In onderdeel b, sub 1°, waren de gebruiksrechten opgenomen en in onderdeel b, sub 2°, waren de genotsrechten opgenomen; separaat met ieder een eigen wettelijke grondslag. Het ligt voor de hand dat gemeenten met betrekking tot de gebruiksrechten vanaf dat moment afhankelijk waren of de inwoners bereid waren gebruik te maken van het rioleringsstelsel. Immers, indien geen gebruik wordt gemaakt van gemeentebezittingen kunnen in beginsel (in algemene zin) geen gebruiksrechten worden geheven.¹⁰⁴³ Genotsrechten worden geheven ter zake van genot van diensten en dat staat los van het gebruik. De bereidheid van inwoners om van een gemeentelijke riolering gebruik te maken speelt bij de rioolgebruiksrechten in de huidige maatschappelijke verhoudingen geen wezenlijke rol meer. In het zogenoemde buitengebied komen nog wel eigendommen voor die niet zijn aangesloten op de gemeentelijke riolering waardoor geen gebruik kan plaatsvinden. Dit is hoge uitzondering.

Gemeenten zijn op basis van art. 4.22 Wet milieubeheer, verplicht om voor een door henzelf te bepalen periode een rioleringsplan op te stellen. In art. 4.22, lid 2, Wet milieubeheer, zijn de minimumeisen aangegeven waaraan zo'n plan moet voldoen. Hieronder vallen ingevolge onderdeel e, ook de financiële consequenties. Veelal worden deze opgenomen in een kostendeckingsplan. De jaarlijkse kosten die uit dit kostendeckingsplan voortvloeien dienen te worden gefinancierd. Hiervoor kunnen op basis van het huidige art. 229, lid 1, onderdelen a en b, Gemeentewet, rioolrechten worden geheven. De riolering voldoet aan de omschrijvingen van beide onderdelen, te weten; 'gebruik van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of voor openbare dienst bestemde werken of inrichtingen, die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn.' of 'genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten.' Het formele wettelijke onderscheid (in algemene zin) tussen gebruiksrechten en genotsrechten is met de invoering van destijds art. 277 gemeentewet (oud) ontstaan. Van Leijenhorst¹⁰⁴⁴ is in zijn noot naar aanleiding van HR 15 februari 1995 (inzake marktgelden) van mening dat dit formele onderscheid zinloos is en dat het begrip dienst beter kan worden aangeduid als: 'alle prestaties niet zijnde leveringen van goederen'.

9.2.3 Bestaat er verschil

Met betrekking tot een gemeentelijke riolering kunnen, afhankelijk van de formulering in de verordening van de dienstverlening, zowel gebruiks- als genotsrioolrechten worden geheven. Van belang is dus hoe het belastbare feit in de gemeentelijke belastingverorde-

1040 Hieronder vielen rioleringskosten.

1041 HR 25 november 1970, nr. 16.379, *BNB* 1971/11, met noot van Hofstra.

1042 Wet van 29 juli 1851, *Stb.* 1851, 85, en gewijzigd bij wet van 13 april 1992, *Stb.* 1992, 238.

1043 Met de kanteekening dat rioolgebruiksrechten ook van de eigenaar – niet zijnde de gebruiker – kunnen worden geheven omdat de gebruikswaarde van hun onroerende zaak wordt verhoogd, HR 5 maart 1980, nr. 19.441, *BNB* 1980/103.

1044 HR 15 februari 1995, nr. 30.171, *Belastingblad* 1995, p. 532, met aantekening van Paans, *BNB* 1995/106, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1995/150, p. 571.

ning is geformuleerd. IIsink¹⁰⁴⁵ is van mening dat alle rioolrechten als rioolgebruiksrechten dienen te worden gekwalificeerd:

‘(...) De Hoge Raad is van oordeel dat het aansluitrecht en het afvoerrecht twee te onderscheiden heffingen zijn, ook al vinden zij hun regeling in dezelfde heffingsverordening. Ik ben niet overtuigd van de juistheid van dat oordeel; sterker nog: ik acht dat oordeel onjuist en inconsequent. Het gaat om twee verschijningsvormen van dezelfde gebruiksretributie, het rioolrecht, met de heffing waarvan de kosten van het als één geheel geëxploiteerde riool worden verhaald. In de meeste gevallen gaat het zelfs om één heffing, geregeld in één heffingsverordening, met twee (soorten) belastingplichtigen (gebruikers en eigenaren) die elk naar een eigen heffingsgrondslag of -maatstaf (die naar het oordeel van de politieke besluitvormers het beste aansluit bij het getrokken profijt) en met een eigen tarief (waarin de aan de politieke besluitvorming over te laten lastenverdeling tot uitdrukking komt) worden aangeslagen. Dat is dunkt mij ook de ultieme consequentie van ’s Hoge Raads opvatting dat het aansluitrecht niet een genotsrecht is maar, net als het afvoerrecht, een gebruiksrecht.(...)’

Het verschil tussen gebruiks- en genotsrechten bestaat strikt formeel uit het feit dat bij gebruiksrechten slechts ter zake van gebruik kan worden geheven en dat bij genotsrechten slechts ter zake van genot kan worden geheven. Wordt geen gebruik gemaakt van gemeentebezittingen dan zou geen belastingplicht voor gebruiksrechten kunnen ontstaan. Ik verwijs naar de problematiek met betrekking tot de reinigings(gebruiks)rechten waarbij de op de Wet milieubeheer gebaseerde afvalstoffenbelasting nu dienst doet. Bij genotsrechten wordt ter zake genot van een dienst geheven. Is dat genot niet aanwezig dan zou geen belastingplicht voor genotsrechten kunnen ontstaan. Daarnaast geldt de voorwaarde dat een dienst – om rechtsgeldig genotsrechten te kunnen heffen – niet kan worden opgedrongen.¹⁰⁴⁶ Bij gebruik speelt dit logischerwijs niet. Genot kan op verschillende wijzen in de belastingverordening worden geformuleerd. Bij de rioolgenotsrechten kan bijvoorbeeld worden gedacht aan: ‘genot ter zake van de mogelijkheid om afvalwater te kunnen lozen’ of ‘genot ter zake van het toestaan dat op de riolering wordt geloosd’ (mits er een verbodsbepaling is). Wellicht zijn er nog andere formuleringen te verzinnen. Uiteindelijk gaat het erom of een belanghebbende het genot heeft van de (aansluiting op de) riolering en om die reden lijkt de gekozen formulering niet van belang.¹⁰⁴⁷ Rioolgenotsrechten kunnen van de gebruiker en van de eigenaar worden geheven. Immers, indien de (aansluiting op de) riolering wordt gebruikt heeft de gebruiker óók het genot van de aansluiting. De eigenaar heeft het genot vanwege het feit dat zijn onroerende zaak op de riolering is aangesloten.¹⁰⁴⁸

1045 Bijlage conclusies bij HR 10 december 2004, nr. 36.776 (Zoetermeer), *Belastingblad* 2005, p. 66, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2005/102, met noot van Snoijink, *FED* 2004/710, p. 3698, *NTFR* 2004/1883 met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nrs. 36.804 en 36.805 (Delft), *Belastingblad* 2005, p. 70, met aantekening van De Bruin en *Belastingblad* 2003, p. 671, *BNB* 2005/103, met noot van Snoijink, *FED* 2004/711, p. 3700 en *FED* 2004/712, p. 3701, *NTFR* 2004/1887 en 1888, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nr. 37.041 (Eindhoven), *Belastingblad* 2003, p. 671, *Belastingblad* 2005, p. 74, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2005/104, met noot van Snoijink, *FED* 2004/713, p. 3702, *FED* 2005/53, p. 22, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/1884, met commentaar van Groenewegen; nr. 37.042, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/714, p. 3703, *FED* 2005/54, p. 26, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/1885, met commentaar van Groenewegen; nr. 37.043, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/715, p. 3704, *NTFR* 2004/1886, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nr. 39.178 (Rotterdam), *Belastingblad* 2005, p. 78, met aantekening van De Bruin, *FED* 2004/721, p. 3711, *NTFR* 2004/1890, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nrs. 38.291 en 38.292 (Leiden), *Belastingblad* 2003, p. 671, *Belastingblad* 2005, p. 80, met aantekening van De Bruin, *FED* 2004/716, p. 3705, *NTFR* 2004/1889, met commentaar van Groenewegen.

1046 HR 3 juni 1964, nr. 15.119, *BNB* 1964/204. Weliswaar kan dienstverlening ongevraagd worden uitgevoerd, doch indien belanghebbende aangeeft op dienstverlening geen prijs te stellen dan kunnen geen genotsrechten worden geheven.

1047 Hooguit zou dit van belang kunnen zijn om te bepalen of sprake is van een tijdvak- dan wel sprake is van een tijdstipheffing, doch voor de belastingplicht als zodanig speelt het geen rol.

1048 HR 25 november 1970, nr. 16.378, *BNB* 1971/12, met noot van Hofstra.

Opmerkelijk in dit verband is dat toen de Hoge Raad¹⁰⁴⁹ heeft aangegeven dat van de eigenaar een rioolgebruiksrecht kan worden geheven ondanks dat door die eigenaar niet zelf wordt gebruikt, de Hoge Raad zich baseert op jurisprudentie¹⁰⁵⁰ van vóór 1970. In die periode hadden genots- en gebruiksrechten dezelfde wettelijke basis en kon dus worden geheven ter zake van genot en of gebruik. Dit onderscheid is pas na 1970 in de gemeentewet (oud) opgenomen waardoor de afzonderlijke wettelijke basis voor gebruiks- en genotsrechten is ontstaan. Wellicht dat de Hoge Raad dit verschil toen niet heeft gezien.

De conclusie is dat ter zake van de riolering eigenaren en gebruikers beiden in de heffing van rioolgebruiks- en rioolgenotsrechten kunnen worden betrokken. In die zin kan de hiervoor aangehaalde conclusie van IJssink – dat beide categorieën rioolrechten als gebruiksrechten moeten worden opgevat – tot het resultaat leiden dat beide soorten rioolrechten ook als genotsrechten mogen worden opgevat. Het lijkt er op dat beide categorieën kunnen worden verwisseld. Wat wel een verschil maakt is de keuze van de heffingsmaatstaf. De Hoge Raad¹⁰⁵¹ heeft immers overwogen: 'Een wegens het lozen van afvalwater op de gemeentelijke riolering geheven rioolrecht past immers alleen voor diegenen die op de gemeentelijke riolering aangesloten gebouwde eigendommen feitelijk gebruiken.'

Het zondermeer mogen verwisselen van genots- en of gebruiksrechten lijkt mogelijk mits de heffingsmaatstaf verband houdt met het voordeel en of het gebruik. Daarnaast kan in dit verband worden verwezen naar het eerder aangehaalde arrest betreffende marktgel-den.¹⁰⁵² Met de opbrengst van de marktgebruiksrechten werden promotiekosten bekostigd. Omdat deze kosten geen verband hielden met de dienst – het gebruiken (innemen) van een marktplaats – konden deze kosten niet uit de marktgebruiksrechten worden bekostigd. Paans merkt in zijn aantekening op dat dit wellicht zou zijn toegestaan indien de kosten via marktgenotsrechten zouden worden bekostigd. Hierbij geldt dan wel dat dit in de verordening als zodanig moet zijn omschreven en van een daartoe strekkend tarief moet zijn voorzien. Overigens dient de promotie op basis van het zogenoemde Brandweerkostenarrest wel 'rechtstreeks en in overwegende mate verband te houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang' van de marktkooplieden¹⁰⁵³, tenzij ook hier door de Hoge Raad¹⁰⁵⁴ zal worden overwogen dat dit criterium – net als bij de rioolrechten – niet geldt voor marktrechten doch slechts voor de leges waarop die procedure betrekking had. Aangezien alle kosten van de riolering uit of rioolgenotsrechten kunnen worden bekostigd dan wel uit rioolgebruiksrechten, speelt de kostenproblematiek van de marktgel-den niet bij de rioolrechten.

Opmerkelijk in dit verband is het zogenoemde Baggerkostenarrest¹⁰⁵⁵ waarbij werd verwezen vanwege het feit dat met een rioolaansluitrecht mogelijke kosten van exploitatie – baggerwerkzaamheden en meting van peilfilterbuizen – werden verhaald waarbij voorals-

1049 HR 5 maart 1980, nr. 19.441, BNB 1980/103.

1050 HR 25 november 1970, nrs. 16.379 en 16.378, BNB 1971/11, met noot van Hofstra en BNB 1971/12.

1051 HR 15 juli 1986, nr. 23.881, *Belastingblad* 1986, p. 583, met aantekening van Paans, BNB 1986/263, *FED* 1986/1227, p. 4354.

1052 HR 15 februari 1995, nr. 30.171, *Belastingblad* 1995, p. 532, met aantekening van Paans, BNB 1995/106, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1995/150, p. 571.

1053 HR 7 mei 1997, nr. 31.845, *Belastingblad* 1997, p. 586, met aantekening van De Bruin, BNB 1997/208, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1997/374, p. 1349.

1054 HR 10 juni 2005, nr. 39.204, *Belastingblad* 2005, p. 1269, met aantekening van Monsma, BNB 2005/268, met noot van Snoijink, *NTFR* 2005/831, met commentaar van Groenewegen. De procedure ging over een rioolafvoerrecht doch de Hoge Raad overweegt in algemene zin dat het criterium uit het Brandweerkostenarrest geen rol speelt bij de heffing van rioolrechten. Naar mag worden aangenomen geldt de overweging van de Hoge Raad voor de rioolgebruiksrechten en voor de rioolgenotsrechten.

1055 HR 31 maart 1999, nr. 33.427, *Belastingblad* 1999, p. 335 met aantekening van Monsma, BNB 1999/221, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1999/260, p. 1068 en ook HR 2 december 2005, nr. 39275, BNB 2006/67, met noot van Snoijink, *NTFR* 2005/1633, met commentaar van Groenewegen.

nog niet aannemelijk was dat die kosten verband hielden met de aanwezigheid van een aansluiting op de riolering.¹⁰⁵⁶ De gemeente voerde in deze procedure aan dat de baggerwerkzaamheden bijdragen aan het goed functioneren van het rioolstelsel en daarmee verband houden met het hebben van een aansluiting op het rioolstelsel. Hof Den Haag overwoog in de onderliggende uitspraak¹⁰⁵⁷ hieromtrent dat:

‘(...) deze omstandigheid hoogstens van belang is voor het gebruik (cursief GG) van de aansluiting en de daarmee gemoeide kosten dus niet kunnen worden verhaald door middel van het rioolaansluitrecht.’

Het hof ziet dus wel een verschil tussen beide categorieën rechten. Daargelaten het antwoord op de vraag of deze kosten überhaupt met de riolering samenhangen en dus met rioolrechten kunnen worden verhaald, kunnen deze kosten volgens het hof in ieder geval niet met een rioolaansluitrecht worden verhaald omdat de kosten geen verband hebben met de aansluiting. Hebben de kosten verband met de riolering in algemene zin dan hadden die kosten met een rioolgebruiksrecht kunnen worden verhaald. De Hoge Raad is echter van mening dat niet slechts de kosten mogen worden verhaald die verband hebben met de aansluiting doch alle kosten die met het hebben van een aansluiting en of het gebruik van de riolering samenhangen. Het is volgens de Hoge Raad niet mogelijk te beoordelen op welk aspect van de riolering de bedoelde kosten betrekking hebben en het is ook niet verenigbaar met het feit dat zowel de eigenaar als de gebruiker hun genot ontleen aan de riolering. Opmerkelijk is ook dat door de Hoge Raad bij een rioolgebruiksrecht wordt aangesloten bij genot. Het lijkt erop dat de Hoge Raad tussen beide categorieën rioolrechten in dit geval geen onderscheid wil maken. Een eventueel onderscheid tussen rioolgebruiks- en genotsrechten – afgezien van de keuze van de heffingsmaatstaf in combinatie met de keuze van de belastingplichtige – lijkt niet uit te maken.

9.3 MILIEULEGES

9.3.1 Algemeen

De kosten die gemeenten maken voor het behandelen van verzoeken om milieuvergunningen werden bij de vergunningaanvragers in rekening gebracht in de vorm van leges.¹⁰⁵⁸ Daarmee zou aan het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ worden voldaan. Oorspronkelijk vormen de leges een vergoeding voor schrijffloon. Bij wetswijziging van 24 december 1970¹⁰⁵⁹ zijn de leges in de gemeentewet opgenomen. Aanleiding om de leges als aparte heffing op te nemen was dat de leges geacht werden niet altijd het karakter van rechten te hebben. De term leges is sinds 1 januari 1995 met de Wet materiële belastingbepalingen uit de Gemeentewet vervallen al wordt die in de praktijk nog veelvuldig gebruikt.

Vanuit de praktijk kwamen geluiden dat de onderhavige legestarieven ondoorzichtig waren, per overheidsinstantie en tussen overheidsinstanties verschilden of juist bij uiteenlopende vergunningen dezelfde waren. Tevens waren de legestarieven in het verleden te fors gestegen. In deze paragraaf zal het wettelijke kader van de leges worden aangegeven zoals dat bestond tot afschaffing van de bevoegdheid tot het heffen van milieuleges naar aanleiding van verzoeken tot vergunningen op basis van de Wet milieubeheer, welke kosten mochten worden doorberekend, hoe de kosten dienden te worden doorberekend

1056 Inmiddels heeft het verwijzingshof inzake HR 2 december 2005, nr. 39.275, BNB 2006/67, met noot van Snoijink, NTFR 2005/1633, met commentaar van Groenewegen, overwogen dat bedoelde kosten wel verband hielden met de riolering. Hof Arnhem 10 december 2007, nr. 05/00391, NTFR 2007/2306.

1057 Hof Den Haag 18 juni 1997, nr. 96/2571, M-3, *Belastingblad* 1998, p. 43, met aantekening van Monsma, *FED* 1997/705, p. 2553.

1058 De term ‘leges’ wordt in de Gemeentewet niet meer gehanteerd want deze is opgegaan in de term ‘genotsrechten’.

1059 Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

en of er mogelijkheden voor de vergunningaanvragers bestonden om op enigerlei wijze het te betalen legesbedrag door de belastingrechter te laten toetsen. Vervolgens wordt aangegeven of de milieulegesterecht zijn afgeschaft.¹⁰⁶⁰

Oorspronkelijk waren leges een vergoeding voor schrijffloon. Uit de jurisprudentie valt af te leiden dat bij legesheffing sprake moet zijn van door of vanwege een overheidsinstantie verstrekte dienst. Wordt er door de overheidsinstantie geen dienst geleverd, dan mogen geen leges worden geheven. Het onderscheid tussen leges en de andere rechten bestond hierin dat bij leges uitsluitend aan administratieve dienstverlening moest worden gedacht; bijvoorbeeld het afgeven van een vergunning of het voltrekken van een huwelijk. Hoewel de rechter en de wetgever sinds geruime tijd van dienstverlening uitgaan bij het in behandeling nemen van een vergunning, kunnen mijns inziens hierbij vraagtekens worden gezet. Een vergunning herstelt de vrijheid van een particulier; zij heft een verbod op. De vergunning herstelt de toestand van voor de verbodsbepaling en het vergunningensysteem is ingevoerd om het verbod op te heffen. Het is dan de vraag of sprake is van individuele dienstverlening waarvoor leges kunnen worden geheven. Met een vergunningensysteem heeft de maatschappij als geheel zekerheid dat het algemene belang niet zal worden geschaad. Volgens Simons¹⁰⁶¹ berust een tegengestelde opvatting op een staatsidee waarin vrijwel elk menselijk handelen is verboden en dat de staat zal uitmaken wie wat mag doen. Ik voeg hieraan toe: tegen betaling van leges. Simons is van mening dat slechts in bepaalde situaties leges mogen worden geheven en slechts tot geringe bedragen (zogenoemd schrijffloon). De commissie-Christiaanse is het met deze visie niet eens en is van mening dat in een moderne staatsopvatting wel van dienstverlening kan worden gesproken, al gaat het doorgaans om zuiver publiekrechtelijk handelen.¹⁰⁶² De verbodssituatie is – vergelijk Simons – weliswaar niet de oorspronkelijke situatie doch dat wordt door de commissie als minder relevant gezien. Weliswaar zijn verboden gekoppeld aan een systeem van ontheffing of vergunningverlening instrumenten van de overheid om te kunnen reguleren, doch volgens de commissie kunnen die activiteiten als dienstverlening worden beschouwd. Volgens de commissie is ook sprake van dienstverlening als de behandeling van een aanvraag van een vergunning niet leidt tot het verlenen van een vergunning.

Het is terecht dat leges worden geheven aangezien een verbodsbepaling bestaat in het kader van het algemene belang en een systeem van vergunningverlening – het opheffen van dat verbod – is gericht op het individuele belang; namelijk verandering van de rechtstoestand van de aanvrager. In die zin is het ook logisch dat voor ambtshalve vergunningen en het indienen van meldingen geen leges kunnen worden geheven. Bij ambtshalve vergunningen is er kennelijk een ander belang dan het individuele om de vergunning te verlenen want er ligt immers geen verzoek aan ten grondslag. Voor wat meldingen betreft is geen sprake van activiteiten gericht op die veranderde rechtstoestand van de melder. Een melding is slechts een bevestiging dat niet in strijd met het recht wordt gehandeld. Het meldingensysteem bestaat kennelijk voor de overheid als zodanig (registratie).

9.3.2 Kritiek op milieuleges

Er was kritiek op het systeem van legesheffing. Deze kritiek kwam van twee kanten: van de kant van de ondernemers en van de kant van de overheid.

1060 Wet van 18 december 1997, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 1998), *Stb.* 1997, 730.

1061 A.L.C. Simons, 'De leges na de uitspraken van de Hoge Raad van 22 juli 1985, nrs. 22.780 en 23.111', *WFR* 1985, p. 1065.

1062 Commissie inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, *Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten*, Staatsuitgeverij, Den Haag, juli 1983, p. 107.

Van de kant van de overheid was de klacht te horen dat ten gevolge van strengere eisen en nieuwe taken die in de verschillende Nationale Milieubeleidsplannen aan vergunningverlening werden gesteld de uitvoeringslasten van vergunningverlening bij lokale overheidsinstanties stegen waarbij veelal geen adequate bekostiging was gevoegd. Het ligt dan voor de hand de gestegen lasten door te berekenen in de legestarieven.

Indien het principe 'de vervuiler betaalt' volledig wordt toegepast, dan is de kostendekking 100%. Als er op lokaal niveau de wens bestaat om een volledige kostendekking door te voeren dan was niet zeker dat deze wens kon worden doorgevoerd. Andere overwegingen konden een rol spelen bij lokale overheidsinstanties om dit percentage niet op 100 te stellen. Eén van de redenen kan zijn het risico dat ondernemingen worden verplaatst dan wel gevestigd naar 'goedkope' gebieden. Deze problematiek was overigens destijds een van de redenen om de invoering van een stadsprovincie te overwegen. Gevolg hiervan was dat het principe 'de vervuiler betaalt' niet volledig werd toegepast en dat een gedeelte van de kosten van milieuvergunningverlening werd bekostigd uit andere (collectieve) middelen.

Er waren aan de kant van de ondernemers – bijvoorbeeld het Nederlands Christelijk Werkgeversverbond (NCW)¹⁰⁶³ – geluiden te horen dat de legestarieven ondoorzichtig waren, per overheidsinstantie en tussen overheidsinstantie verschilden, of juist te veel gelijkgeschakeld waren, en dat de tarieven destijds fors waren gestegen. Uit onderzoek was gebleken dat de meeste gemeenten de bouwkosten hanteren voor het vaststellen van bouwleges maar dat de uiteindelijke legesbedragen tussen gemeenten fors uiteenliepen. Door de onderzoekers werd onder andere geconcludeerd dat: 'Bij de gemeenten die een milieuvergunning nodig oordeelden, zijn opnieuw grote prijsverschillen te constateren, en verder (...) al krijgen voor 644 gulden. Daarentegen (...) voor het zelfde stuk papier 21.295 gulden.' In juni 1995 heeft de ondernemersorganisatie Midden en Klein Bedrijf Nederland (MKB-Nederland) cijfers gepubliceerd¹⁰⁶⁴ waaruit ook een willekeur aan tarieven zou blijken. Het Bureau Milieu en Ruimtelijke ordening van de Vereniging Nederlandse Ondernemingen (VNO) en het Nederlands Christelijk Werkgeversverbond hebben in 1993 eveneens een rapport geschreven¹⁰⁶⁵ over de heffing van leges. In dit rapport werd geconcludeerd dat het systeem van legesheffing ondoorzichtig is en dat de tarieven verschillen zonder dat duidelijk is waardoor de hoge kosten worden veroorzaakt.

Het Instituut voor Onderzoek van Overheidsuitgaven (IOO) heeft ook een onderzoek gepubliceerd waaruit de stijging van de legestarieven bleek.¹⁰⁶⁶ Het instituut constateerde dat de kostenberekening van vooral gemeenten en provincies sterk uiteenliep en dat prikkels voor een doelmatig beleid ontbraken. De Kamer van Koophandel voor Haarlem en omstreken heeft destijds een werkconferentie voor afgevaardigden van het bedrijfsleven en overheden georganiseerd over het milieuonderdeel van de legesverordening.¹⁰⁶⁷ Op deze werkconferentie werden als belangrijkste knelpunten bij legesheffing aangemerkt:

- het ontbreken van volledige kostendekkendheid;
- de hoogte van de legesbedragen;
- gebrek aan uniformiteit tussen overheidsinstanties;

1063 Nederlands Christelijk Werkgeversverbond, *Onderzoek lokale lasten. Maakt de wethouder er een potje van?*, De Werkgever, p. 6-19.

1064 A.H. van Boxtel en T. Mulders, *Investeren in regionale lastenverlichting. Het MKB-Nederland monitoronderzoek 1995 naar het regionale heffingen- en belastingklimaat in Nederland*, MKB-Nederland, Delft, 11 juli 1995.

1065 E. Numan, 'Milieuleges in Nederland. Enige kanttekeningen vanuit het bedrijfsleven', *Belastingblad* 1993, p. 483.

1066 J. van der Bij, C.G.M. van Oosleren en H. de Grool, *Milieuleges voor bedrijven*, Instituut voor Onderzoek van Overheidsuitgaven, Onderzoekreeks nr. 55, Den Haag, januari 1994.

1067 A.R. Biermans en F.C. Krijnen, 'Verslag werkconferentie: Milieu en leges', d.d. 28 maart 1995, Kamer van Koophandel en fabrieken voor Haarlem en omstreken, 19 april 1995.

- ontbreken verband bestede tijd en de legesbedragen;
- onvoldoende mogelijkheden tot differentiatie;
- kostenverhaal van welke kosten;
- ontbreken van een specificatie en verantwoording;
- stimulans tot effectief handelen ontbreekt.

Kort samengevat bleek uit deze rapporten onvrede over de structuur van kostendoorberekening via leges en de stijging van de tarieven. Klacht was dat het beginsel 'de vervuiler betaalt' geen toepassing vond, maar dat het principe 'de vergunningaanvrager betaalt' aan legesheffing ten grondslag lag. Nu is het de taak van in het bijzonder werkgeversorganisaties om tegen stijging van milieulasten – waaronder de leges – teweer te komen maar de kritiek suggereerde dat bij eenzelfde grondslag – bijvoorbeeld de bouwkosten – of bij dezelfde dienstverlening overheidsinstanties tot dezelfde legesbedragen dienden te komen. Het is de vraag of de kritiek juist was en of deze op juiste gronden was gebaseerd.

Bovengenoemde kritiek is één van de redenen voor het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden om onderzoek te doen naar bouwgerelateerde leges.¹⁰⁶⁸ De hoogte van de verschuldigde bouwleges wordt volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden doorgaans gerelateerd aan de hoogte van de bouwkosten en levert maatschappelijke weerstand op. Uit eerdere onderzoeken naar de bouwleges komen volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden vier voornaamste knelpunten naar voren:

- te grote verschillen in de hoogte van de legestarieven tussen gemeenten;
- de verhaalbare kosten zijn onvoldoende transparant;
- de tariefstructuren zijn onvoldoende transparant;
- er vindt kruissubsidiëring plaats.

Het is wettelijk toegestaan om voor een andere maatstaf dan de hoogte van de bouwkosten te kiezen, bijvoorbeeld een maatstaf die aansluit bij een bepaalde categorie bouwwerken bij veel voorkomende bouwprojecten met eenvormige bouw. Mede in het kader van de totstandkoming van de integrale VROM-vergunning¹⁰⁶⁹, gekoppeld aan de in ontwikkeling zijnde Centrale Server Bouwaanvragen, kan deze maatstaf volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden nuttig zijn. Het binnen de maatstaf verder differentiëren naar bijvoorbeeld typen aanvragen of typen gebouwen leidt volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden tot strijd met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel omdat een dergelijke differentiatie in een te ver verwijderd verband staat tot het karakter van de leges.

Het door het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden onderzochte Model transparantie bouwgerelateerde leges – opgesteld door een gelijknamige werkgroep in opdracht van de minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties – beoogt meer uniformiteit aan te brengen in de door gemeenten gehanteerde heffingsgrondslagen, tariefstructuur, tariefdifferentiatie en kostentoerekening. Implementatie hiervan heeft volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden tot gevolg dat gemeenten meer stil zullen gaan staan bij de onderbouwing van hun tarieven. Dit kan er volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale Overheden ook toe leiden dat kosten worden 'ontdekt' die als verrekenbare kosten kunnen worden aangemerkt en voor kostenverhaal in aanmerking komen. Een ander effect is volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden dat gemeenten waarvan de tarieven nog niet kostendekkend

1068 A.W. Schep en J.J. Verbeek, *Bouwleges Een fiscaaljuridische kijk op bouwgerelateerde leges*, Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden, Rotterdam, 2005. Het onderzoek is door beide onderzoekers besproken in *Interlokaal* 4 augustus 2005, *Belastingblad* 2005, p. 843.

1069 Regels inzake een vergunningstelsel met betrekking tot activiteiten die van invloed zijn op de fysieke leefomgeving en inzake handhaving van regelingen op het gebied van de fysieke leefomgeving (Wet algemene bepalingen omgevingsrecht); Tweede Kamer 2006-2007, 30 844, nr. 3.

zijn, deze kunnen verhogen. Het Model zal volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden landelijk niet leiden tot lagere tarieven. In individuele gevallen kan een tariefddaling wel mogelijk zijn. Met het Model zal kruissubsidiëring ten dele worden tegengegaan. Het Model geeft immers geen regels voor de toedeling van de kosten aan de verschillende tarieven. Wel kan hantering van het Model ertoe leiden dat gemeenten meer 'kostenbewust' worden en minder geneigd zijn kosten die niet gerelateerd zijn aan bouwvragen door te berekenen in andersoortige leges. Hoewel het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden in beginsel positief staat tegenover het initiatief om meer uniformiteit en transparantie in de legesheffing te bewerkstelligen, tekent het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden aan dat verschillen in tarieven een uitvloeisel zijn van de autonomie van gemeenten op het terrein van de belastingheffing en is het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden een tegenstander van eenzelfde eenvormigheid bij de bouwgerelateerde leges als bij de paspoortleges. De autonomie van gemeenten op dit punt wordt volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden reeds begrensd door wet en jurisprudentie. De heffingssystematiek dient immers in overeenstemming te zijn met het karakter van de leges en vanwege de wettelijke opbrengstnorm kunnen nooit meer dan de kosten worden verhaald. Toetsing aan het evenredigheidsbeginsel leidt volgens het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden ertoe dat wordt voorkomen dat het totaalbedrag van de leges dat in rekening wordt gebracht naar orde van grootte uitstijgt boven het totaalbedrag van de kosten dat naar een redelijke maatstaf aan hen kan worden toegerekend. Werkzaamheden die niet strikt noodzakelijk zijn voor een goede dienstverlening, moeten vanwege de monopoliepositie van gemeenten op dit punt dan ook niet worden meegenomen bij de kosten.

9.3.3 Heffingsmaatstaf en tariefstelling

Uit de jurisprudentie¹⁰⁷⁰ kan worden afgeleid dat de wetgever geen rechtstreeks verband tussen de hoogte van het legestartief en de omvang van de ter zake verstrekte dienst en de daarmee samenhangende lasten heeft beoogd. In de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen is hieromtrent destijds opgemerkt:¹⁰⁷¹

'Het is derhalve niet mogelijk om te bepalen dat er per individuele dienstverlening evenwicht moet zijn tussen de geraamde baten en de geraamde lasten. Dat de ene belastingplichtige wellicht meer bijdraagt in de gemeenschappelijke lasten dan overeenkomt met zijn aandeel in die last is inherent aan de keuze dat de gemeente zelf heffingsmaatstaven kan vaststellen.'

Aldus hoeft er geen kwantitatief verband te bestaan tussen de daadwerkelijke kosten die bij de vergunningverlening waren gemaakt en de doorberekende leges.¹⁰⁷² Een norm om de legesbedragen te bepalen werd niet door de wetgever gegeven. Blijkbaar hadden gemeenten hiertoe beleidsvrijheid. In dit kader is het van belang te weten hoe ver deze beleidsvrijheid destijds strekte.

In algemene zin wordt bovengenoemde vrijheid beperkt door het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel, het verbod van heffing naar draagkracht en eventuele voorschriften in

1070 Bijvoorbeeld HR 4 maart 1981, nr. 20.037, *BNB* 1981/142, met noot van Hofstra en HR 18 september 1991, nr. 27.457, *Belastingblad* 1991, p. 741, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1991/351, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1992/259, p. 773.

1071 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 10.

1072 Zie eveneens het in de vorige paragraaf behandelde rapport van het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden (p. 20 van het rapport). Anders: E. Numan, 'Milieuleges in Nederland: Enige kanttekeningen vanuit het bedrijfsleven', *Belastingblad* 1993, p. 483. Volgens deze schrijver zou deze gedachte zijn achterhaald.

de Gemeentewet en of andere wetten.¹⁰⁷³ In de Gemeentewet is geen heffingsmaatstaf of tariefstelling voorgeschreven. In art. 219 Gemeentewet staat wel het verbod omschreven dat het bedrag van de gemeentelijke belastingen niet afhankelijk mag zijn van het inkomen, de winst of het vermogen. Achtergrond hiervan is dat gemeenten niet het rijksinkomensbeleid mogen doorkruisen. Een andere overweging is dat het in de praktijk voor gemeenten moeilijk is gegevens te achterhalen waaruit de draagkracht van de belastingplichtigen kan worden afgeleid. De gemeentelijke belastingen mogen volgens dezelfde bepaling worden geheven naar de in de belastingverordening op te nemen heffingsmaatstaven. Dit suggereert dat zolang het motief van de keuze voor een heffingsmaatstaf niet in strijd is met art. 219 Gemeentewet, de gemeenten met betrekking tot de keuze van heffingsmaatstaf en tariefstelling vrij zijn in hun beleid. Tot de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen was deze bepaling niet in de Gemeentewet opgenomen. Tot voornoemde wijziging werd heffing naar draagkracht afgewezen op grond van het feit dat zo'n heffingsmaatstaf in strijd was met de aard van de heffing.¹⁰⁷⁴ De overwegingen tot een verbod op heffing naar draagkracht zoals die voor gemeenten gelden, gelden – vanwege het doorkruisen van rijksbeleid – naar mijn mening niet voor leges die door het Rijk worden geheven, zoals de (vervallen) leges op grond van art. 17, lid 4, Wet verontreiniging oppervlaktewateren (oud). Heffing naar draagkracht kan theoretisch op dat niveau in het algemene inkomensbeleid van de rijksoverheid worden ingepast, als dat al speelt bij vergunningaanvragende (doorgaans) bedrijven. Echter een dergelijke maatstaf is dan nog wel in strijd met de aard en het karakter van de leges.

In sommige legesverordeningen¹⁰⁷⁵ is de heffingsmaatstaf afhankelijk van één of andere – al dan niet met opslagen of basisbedragen – capaciteit. Formeel is de heffingsmaatstaf niet afhankelijk van het inkomen, de winst of het vermogen. Materieel (indirect) kan dit wel het geval zijn, omdat de hoogte van de legesbedragen door een dergelijke heffingsmaatstaf een min of meer evenredig verloop kan hebben met de opbrengsten. Een op één of andere wijze capaciteitsafhankelijke heffingsmaatstaf zou een op inkomen, winst of vermogen gebaseerde heffingsmaatstaf kunnen maskeren. In de parlementaire geschiedenis is terug te vinden dat de heffingsmaatstaf gekoppeld mag worden aan objectieve criteria die in een meer indirect verband een relatie met het inkomen hebben. Als voorbeeld is de waarde van de onroerende zaak gegeven.¹⁰⁷⁶ Indirecte koppeling van de heffingsmaatstaf aan draagkracht door deze aan een vorm van capaciteit te koppelen, heeft het risico in zich dat een te direct verband met heffing naar inkomen, winst of vermogen wordt aangenomen. Dat indirect heffen naar draagkracht strijd met art. 219 Gemeentewet kan opleveren, is in de jurisprudentie bevestigd.¹⁰⁷⁷ Van belang is dat het motief van de keuze voor een bepaalde heffingsmaatstaf niet is gelegen in inkomens-, winst- of vermogenspolitiek. Daarentegen heeft de Hoge Raad bij de toeristenbelasting een heffingsmaatstaf die was gebaseerd op een percentage van de overnachtingsprijs toegestaan

1073 In de Wet milieubeheer en de Wet bodembescherming is het sinds 1998 niet meer toegestaan om leges te heffen ter zake van milieuvergunningen waardoor aan de heffingsmaatstaf niet meer wordt toegekomen.

1074 HR 15 juli 1983, nr. 21.865, *Belastingblad* 1983, p. 491, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/112, met noot van Scheltens.

1075 Ingevolge de Wet milieubeheer dient een integrale milieuvergunning te worden aangevraagd. In vele verordeningen is het legestartief afhankelijk van onder andere aantal kubieke meters opslagoppervlakte; hoeveelheid kg verwerkingscapaciteit, kW motorisch vermogen, hoeveelheid kg vervaardiging, bewerking of verwerking, en dergelijke.

1076 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 7, p. 18.

1077 HR 15 juli 1983, nr. 21.865, *Belastingblad* 1983, p. 491, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/112, met noot van Scheltens.

Hier werd het motief van heffing naar draagkracht in de notulen van het besluit om tot de desbetreffende heffingsstructuur te komen, gevonden.

omdat het percentage slechts niet meer dan een indirect verband heeft met het inkomen van de toerist of de winst van het hotel.¹⁰⁷⁸

Uit de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen¹⁰⁷⁹ valt af te leiden dat de tekst van art. 219, lid 2, Gemeentewet: 'geheven naar de in de belastingverordening op te nemen heffingsmaatstaven', inhoudt dat:

'Tariefsdifferentiaties afhankelijk van gebruik, het voordeel, de kostentoedeling en dergelijke, (...). Wij hebben in art. 218, tweede lid (GG: *huidig art. 219, tweede lid*) een bepaling opgenomen die aan onze wens tegemoet komt. Op grond van die bepaling staat het gemeenten vrij die heffingsmaatstaven in de belastingverordening op te nemen welke zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing.' En verder: 'Milieuoverwegingen kunnen eveneens een rol spelen.'

Blijkens de algemene strekking van deze toelichting op art. 219 Gemeentewet geldt de gemeentelijke beleidsvrijheid voor de gebruiksrechten van art. 229, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet, en ook voor de genotsretributies van onderdeel b.

Daarmee lijkt de overweging van HR 15 juli 1983:¹⁰⁸⁰ (...) dat hiermede niet valt te rijmen dat het tarief van de heffing afhankelijk wordt gesteld van een omstandigheid (...), zonder dat daarbij enig verband wordt gelegd met de door de gemeente geleverde prestaties en de daaraan verbonden kosten', achterhaald te zijn. Een ander argument voor vrijheid van tariefsdifferentiatie is het feit dat in art. 219 Gemeentewet is gekozen voor een algemene regel in combinatie met een expliciete uitzondering. Dit kan voor het overige beleidsvrijheid suggereren. Ten aanzien van de heffingstructuur staat het aldus de overheidsinstantie vrij met het tarief te differentiëren naar gebruik, voordeel, kostentoedeling en dergelijke. De beleidsvrijheid is wel afhankelijk van het feit of de formele wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid een dergelijke heffingsmaatstaf voor ogen heeft gehad en of een bepaalde differentiatie via een andere heffing niet beter past.¹⁰⁸¹ Aangezien milieuoverwegingen volgens de formele wetgever een rol mogen spelen, is hieraan voldaan. De vrijheid ook wordt beperkt door het evenredigheids- en gelijkheidsbeginsel. Het invoeren van een schrikstarief voor bepaalde activiteiten zal waarschijnlijk nog steeds buiten de beleidsvrijheid vallen. Dit heeft de formele wetgever bij toekennen van de bevoegdheid niet voor ogen gehad. Een heffingsmaatstaf die overeenkomt met de praktijk van de belastingheffing doelt op een doelmatige lokale belastingstructuur.

Problemen kunnen zich voordoen bij interpretatie van 'en dergelijke'. Zoals hiervoor is opgemerkt vallen hieronder milieuoverwegingen. Als voorbeeld worden (zee)havengelden genoemd. Bij deze heffing mag rekening worden gehouden met de soort en hoeveelheid van de lading die wordt vervoerd evenals met de wijze waarop dit geschiedt.¹⁰⁸²

Uit een later door de Hoge Raad¹⁰⁸³ gewezen arrest bleek al dat extra kosten een redelijke grond is om differentiatie in de heffingsmaatstaf te rechtvaardigen. Dat de subjectieve gebruikswaarde van de overheidsdienst – bijvoorbeeld de tijdsduur of de oprichtingskosten – voor het individu ook een maatstaf kan zijn om de hoogte van het legestartief vast te

1078 HR 3 oktober 2003, nr. 38.185, *Belastingblad* 2003, p. 1238, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/384, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2003/522, p. 2872, *FED* 2003/665, p. 3505, met aantekening van Plante-Failé, *NTFR* 2003/1682, met commentaar van De Graaf.

1079 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 60.

1080 HR 15 juli 1983, nr. 21.865, *Belastingblad* 1983, p. 491, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/112, met noot van Scheltens.

1081 HR 9 maart 1994, nr. 28738, *Belastingblad* 1994, p. 308, met aantekening van Monsma, *BNB* 1994/139, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1994/385, p. 1699, met aantekening van Snoijink. Dit arrest moet nu in het licht van de Wet materiële belastingbepalingen worden uitgelegd. Zie hiervoor uitgebreider hoofdstuk 7.

1082 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 66.

1083 HR 8 februari 1995, nr. 30.064, *Belastingblad* 1995, p. 271, met aantekening van Paans, *BNB* 1995/82, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1995/128, p. 516.

stellen, was ook al in de jurisprudentie bevestigd.¹⁰⁸⁴ Gezien het karakter van de leges dient die subjectieve gebruikswaarde wel volgens objectieve maatstaven te worden bepaald.¹⁰⁸⁵

Toetsing van de begroting van baten en lasten ingevolge art. 229b, lid 1, Gemeentewet aan de mate van efficiency bij vergunningverlenende instanties vindt niet plaats: ten gevolge van verschillen in effectief handelen door vergunningverlenende instanties kunnen er 'prijsverschillen' ontstaan. Toetsing van effectief handelen van een vergunningverlenende instantie is arbitrair, omdat een 'dure' vergunningverlenende instantie, zorgvuldiger kan werken dan een 'goedkope' vergunningverlenende instantie. Daarnaast speelt de – veelal niet-beïnvloedbare – kostenstructuur van de gemeente een rol.

Vervolgens is het de vraag wat het doel is geweest om milieuoverwegingen een rol te laten mogen spelen bij het vaststellen van heffingsmaatstaven van (milieu)leges. Het enige doel in dit verband lijkt mij om te reguleren. Is het wel wenselijk om met de heffingsmaatstaf van milieuleges te reguleren via een vorm van differentiatie bij het in behandeling nemen van aanvragen voor vergunningen op basis van de Wet milieubeheer naar de mate van vervuiling of iets dergelijks van de bedrijfsactiviteiten door de aanvrager van de vergunning? Naar mijn mening is reguleren via het differentiëren binnen de heffingsmaatstaf bij (milieu)leges geen goed instrument. Bij (milieu)leges dient, evenals bij elke prestatie in het maatschappelijke verkeer, 'betaling voor prestatie te worden verlangd'. Primair geldt bij de (milieu)leges het prestatiebeginsel. Het is in strijd met de aard en het karakter van de heffing omdat (milieu)legesheffing een bekostigende functie heeft. Indien de (milieu)leges primair voor regulering worden gebruikt – en die regulering serieus wordt genomen – zal de grondslag wegvallen en daardoor de opbrengsten verminderen, waarbij de werklast voor gemeenten uiteraard afneemt. In feite is sprake van detournement de pouvoir omdat de bevoegdheid tot kostenverhaal wordt ge- of misbruikt om te reguleren.

9.3.4 Afschaffen milieuleges

Per 1998 zijn de milieuleges afgeschaft die naar aanleiding van verzoeken tot vergunningverlening onder andere op basis van Wet milieubeheer werden geheven.¹⁰⁸⁶ De belangrijkste overweging om tot afschaffing van milieuleges voor bedrijven te komen was dat deze een negatieve incentive waren om (herzienings)milieuvergunningen aan te vragen. Dit konden ook wijzigingsvergunningen zijn waarvan de investeringen beoogden het milieu te dienen. Het werd in dat geval contraproductief geacht om leges te heffen. Hieruit volgt dat toepassing van het beginsel 'de vervuiler betaalt' niet te pas en te onpas moet worden gedaan. Dit beginsel lijkt te suggereren dat een milieudoel wordt nagestreefd, maar dit milieudoel wordt daarmee dus niet altijd bereikt. De heffing van milieuleges vond plaats in verband met kostenverhaal. Het milieu als zodanig wordt met een systeem van vergunningverlening gediend, maar niet met de heffing van milieuleges. Ook de opstellers waren van mening dat het beginsel 'de vervuiler betaalt' bij vergunningaanvragen minder speelt.¹⁰⁸⁷ Het aanvragen van een vergunning is immers op zich geen vorm van milieuvervuiling. Hetzelfde gold voor verzoeken tot beoordeling van saneringsplannen op basis van de Wet bodembescherming. Vrijwillige saneringen in eigen beheer werden vanwege legesheffing belemmerd. Daarnaast gold dit ook voor vergunningen op grond van het Lozingsbesluit bodembescherming die onder de reikwijdte van de Wet bodembescherming vallen alsmede de overige op de Wet bodembescherming gebaseerde beschikkingen waarbij overigens slechts in zeer beperkte mate sprake was van legeshef-

1084 HR 4 december 1963, nr. 15.069, BNB 1964/45.

1085 HR 9 oktober 1991, nr. 27.576, *Belastingblad* 1992, p. 219, met aantekening van Monsma, BNB 1991/338, *FED* 1991/904, p. 3963, met aantekening van Snoijink.

1086 Wet van 18 december 1997, houdende wijziging van enkele belastingwetten c.a. (Belastingplan 1998), *Stb.* 1997, 730.

1087 Tweede Kamer 1997-1998, 25 691, nr. 3, p. 12.

fig. Vanwege doelmatigheidsoverwegingen is er voor gekozen om alle regelingen onder de afschaffing te laten vallen.

Ook de Raad voor de financiële verhoudingen heeft dit geadviseerd.¹⁰⁸⁸ Gemeenten werden door het Rijk gecompenseerd via een extra voeding van het Gemeentefonds. De omvang van de compensatie was voor wat betreft de milieuleges voor gemeenten ongeveer f 75 miljoen. Voor wat de beoordeling van bodemsaneringsplannen betreft was dit f 11,5 miljoen.¹⁰⁸⁹ De Raad voor de financiële verhoudingen adviseerde de compensatie te verlenen via een specifieke uitkering op declaratiebasis. Een integratie-uitkering ligt volgens de Raad voor de financiële verhoudingen minder voor de hand omdat de inkomstderving per gemeente niet bekend was en omdat de opbrengsten van een gemeente per jaar konden fluctueren. Er is toch gekozen voor een integratie-uitkering omdat dit minder administratieve lasten met zich meebrengt en door een gemiddelde van enkele jaren te nemen worden pieken en dalen in de opbrengsten gemiddeld. Daarnaast biedt een declaratie-uitkering geen incentive voor een efficiënte vergunningverlening. Gemeenten met enkele grote industriële objecten die in die periode geen vergunning hadden aangevraagd liepen dus inkomsten mis. Hierbij moet worden bedacht dat de meeste instellingen destijds een geactualiseerde vergunning hadden en dat dit effect dus beperkt zal zijn geweest. Voor zover door gemeenten destijds was gekozen voor bekostiging uit de algemene middelen zag de regering geen aanleiding om dit met rijksgeld te compenseren. Hierdoor werden gemeenten met (te) lage tarieven feitelijk gestraft.

Gesteld kan worden dat inderdaad het beginsel 'de vervuiler betaalt' bij vergunningaanvragen niet gold. De vergunning heeft niet in directe zin een relatie met vervuiling. Het is wel een middel om vervuiling te beperken en te reguleren door middel van het stellen van voorwaarden doch heeft geen directe relatie met het vervuilen. Milieuleges werden immers geheven naar aanleiding van dienstverlening; namelijk het in behandeling nemen van een aanvraag. Los van voornoemd beginsel ligt het toch wel voor de hand om leges te heffen want de behandeling van een dergelijke aanvraag wordt nu bekostigd uit de algemene middelen. De maatschappelijke kosten daarvan zitten nu niet in de producten die het betreft verdisconteerd en worden dus in feite gesubsidieerd. Echter, als daarvan het resultaat is dat er minder vergunningen worden aangevraagd werken de leges voor wat het milieu betreft contraproductief. Er vindt in dat geval dan minder controle plaats dan wel zijn er minder aangrijppunten om voorwaarden te stellen. Dit kan worden opgelost door bedrijven en instellingen (bijvoorbeeld jaarlijks of vijfjaarlijks) verplicht een (revisie)vergunning te laten aanvragen. Dan wordt daaraan tegemoet gekomen. In het geval van jaarlijkse legesheffing is legesheffing feitelijk getransformeerd in belastingheffing. Dezelfde problematiek heeft gespeeld bij de verwijdering van asbest. Afvalasbest moest verplicht tegen betaling worden aangeboden. Resultaat was dat illegaal werd gestort. De conclusie luidt dat met dit beginsel dus secuur moet worden omgegaan en dat dit beginsel niet altijd moet worden toegepast.

9.4 TOEPASSING WATERSPOOR

9.4.1 Algemeen en samenhang waterketen

Al jaren wordt gesproken over de wenselijkheid van het waterspoor. Het waterspoor volgt ook uit de Kaderrichtlijn Water vanwege de daaruit volgende plicht tot invoering van prikkels tot zuiniger gebruik van water (zie hiervoor uitgebreider hoofdstuk 10). Het waterspoor houdt in dat een belasting die gerelateerd is aan (afval)water voor wat de heffingsmaatstaf betreft afhankelijk is van de hoeveelheid ingenomen water. In dat geval hebben belastingplichtigen de mogelijkheid om het te betalen belastingbedrag te kunnen beïnvloeden.

1088 Kenmerk Rfv 16.13/001.002.

1089 Tweede Kamer 1997-1998, 25 691, nr. 3, p. 13.

vloeden door het waterverbruik te beperken hetgeen het milieu geacht wordt ten goede te komen.¹⁰⁹⁰ De minister van Verkeer en Waterstaat heeft reeds in 1992 toegezegd onder bepaalde voorwaarden proeven met het waterspoor mogelijk te maken om te bezien of de invoering daarvan het waterverbruik zou verminderen. Inmiddels heeft dat plaatsgevonden en hebben evaluaties daarvan plaatsgevonden.

Het is van belang te weten of met minder waterverbruik het milieu wordt gediend. Voor wat de verdrogingsproblematiek betreft (onttrekkingen) dient het een doel, zij het dat die problematiek zeker niet voor geheel Nederland geldt. De verdrogingsproblematiek wordt voor een groot deel veroorzaakt door het (te) snel afvoeren van hemelwater en overtollig grondwater via de riolering (een te intensief functionerend ontwaterings- en afwateringsstelsel). Zie hiervoor hoofdstuk 11. Voor wat de bekostiging van de gemeentelijke riolering betreft is het twijfelachtig – indien als gevolg van een regulerende heffingsmaatstaf bij de rioolrechten minder afvalwater via de gemeentelijke riolering wordt afgevoerd – of daarmee een milieudoel wordt gediend. Het is maar de vraag of bij de waterschappen een milieudoel wordt gediend. De waterschappen krijgen minder doch qua vervuilingswaarde wel geconcentreerder afvalwater aangeboden. De waterschappen zuiveren het afvalwater en lozen dit gezuiverd (schoon dus) op het oppervlaktewater. Afgezien van een eventueel kostenelement en de – niet in geheel Nederland voorkomende – verdrogingsproblematiek vraag ik mij af waarmee het milieu met vermindering van waterverbruik wordt gediend.¹⁰⁹¹ De feitelijke hoeveelheid vervuiling wordt niet verminderd (meer of minder geconcentreerd). Iets anders is te komen tot gescheiden rioleringsystemen ten behoeve van het afvalwater en ten behoeve van het hemel- en grondwater (systeemwater). Dat kan een oplossing bieden voor de verdrogingsproblematiek. Het systeemwater wordt doorgaans ook ter zuivering aangeboden, hetgeen niet noodzakelijk is. Ontkoppeling leidt dan tot kostenbesparing bij de zuivering doch leidt tot andere kosten. Ontkoppeling staat echter los van waterbesparing. Zie hiervoor eveneens hoofdstuk 11.

De term ‘waterspoor’ kan enerzijds worden opgevat in die zin dat het rioolafvoerrecht geheel of gedeeltelijk is gebaseerd op de hoeveelheid geleverd drinkwater (smal waterspoor) en anderzijds dat naast smal waterspoor de vervuilingswaarde van woningen ten behoeve van de verontreinigingsheffing van de waterschappen niet forfaitair doch ook op basis van geleverd drinkwater wordt bepaald (breed waterspoor). Daarnaast wordt vaak de term ‘waterketen’ gehanteerd waaronder naast breed waterspoor tevens de prijs van drinkwater valt alsmede de samenwerking tussen de verschillende partijen in de waterketen.¹⁰⁹² Bijna alle eigendommen die nog geen watermeter hadden om het waterspoor te kunnen toepassen zijn hiermee inmiddels voorzien. Het doel van het waterspoor¹⁰⁹³ is:

- het bevorderen van waterbesparing;
- het toepassen van het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ waardoor het milieuaspect bij betalingen tot uiting komt;
- het inzicht bieden in de totale waterketenprijs;
- het bundelen van de rekeningen in de waterketen; en
- kostenbesparing vanwege schaalvergroting.

9.4.2 Smal waterspoor

Bij smal waterspoor worden de kosten voor drinkwaterverbruik en het gebruiksrioolrecht (vanaf 2010 verplicht in de gedaante van de rioolbestemmingsheffing gebaseerd op

¹⁰⁹⁰ Handelingen UCV 1992-1993, nr. 17, p. 28/29.

¹⁰⁹¹ Indien vanwege besparing van water de productie van water door de waterleidingbedrijven wordt beperkt – voor zover daarbij sprake is van vervuiling – wordt daarmee het milieu wel gediend.

¹⁰⁹² Tweede Kamer 2002-2003, 28 966, nr. 1, p. 3, inzake de Rijkvisie Waterketen. Hieruit volgt dat de waterketenproblematiek grotendeels overeenkomt met het breed waterspoor.

¹⁰⁹³ Tweede Kamer 1998-1999, 26 635, nr. 1, p. 22, Brief staatssecretaris bij notitie ‘Rioleringsinvesteringen en lokale lasten’.

art. 228a Gemeentewet) gevariabiliseerd op basis van drinkwaterverbruik en via één rekening geïnd.¹⁰⁹⁴ Hier zij opgemerkt dat het overgrote deel van de kosten wordt veroorzaakt door investeringskosten. Deze zullen bij het beperken van de hoeveelheid waterverbruik niet substantieel wijzigen. Indien het waterverbruik daadwerkelijk wordt beperkt dan zullen de tarieven van de huidige rioolrechten – gebaseerd op art. 229 Gemeentewet – en vanaf 2010 de rioolbestemmingsheffing(en) – gebaseerd op art. 228a Gemeentewet – moeten worden verhoogd om de benodigde investeringen te kunnen bekostigen. Bij de rioolrechten en de rioolbestemmingsheffing(en) vindt kostenverhaal plaats tot maximaal 100%. De in de media door diverse partijen geventileerde opvatting dat de gemeentelijke lasten op dit punt de laatste jaren onevenredig zijn gestegen klopt voor wat de rioolrechten (en vanaf 2010 de rioolbestemmingsheffing(en)) betreft, doch dit kan uitsluitend zijn oorzaak vinden in de stijging van de kosten (voornamelijk investeringen of dotaties aan voorzieningen daartoe en nieuwe taakstelling door het Rijk al dan niet volgend uit Europees recht) en of van een hoger percentage aan kostendeckendheid. Indien de stijging van de opbrengst is gerelateerd aan de totale opbrengst dan kan ook het belastingvolume een rol spelen; vanwege nieuwbouw wordt de belastinggrondslag vergroot maar daar zullen doorgaans forse kosten (aanleg in buitengebied, overschrijden capaciteit van bergingen en dergelijke) tegenover hebben gestaan.¹⁰⁹⁵ Als gevolg van de vrijheid bij het bepalen van heffingsmaatstaven (art. 219 Gemeentewet) kan de mate en wijze van kostenverhaal via rioolgebruiksrechten per gemeente uiteenlopen. Groepen belastingplichtigen kunnen daardoor zelfs buiten de heffing vallen.¹⁰⁹⁶ In die zin dient de belastingmix van een gemeente in samenhang te worden gezien om daarover conclusies te kunnen trekken. Overigens worden de kosten van de gemeentelijke riolering vooralsnog gedeeltelijk door het Rijk bekostigd via het Gemeentefonds.

Over smal waterspoor heeft een evaluatie plaatsgevonden.¹⁰⁹⁷ Hiermee is onderzocht wat de ervaringen zijn van burgers, gemeenten en drinkwaterbedrijven'. Uit de evaluatie volgt voor de categorie 'burgers' dat het positief wordt ervaren dat via het gebruik invloed kan worden uitgeoefend op de waternota en dat men redelijk op de hoogte is van de taakverdeling in de waterketen en tevreden is met de wijze waarop smal waterspoor wordt uitgevoerd. De tarieven van het rioolrecht en van het drinkwater waren weinig bekend, zo ook het smalle waterspoor in algemene zin. Het wordt door de meerderheid van de categorie 'burgers' positief aangemerkt dat zij via het eigen waterverbruik de waternota's kunnen beïnvloeden. Hierbij moet wel een belangrijke kanttekening worden gemaakt, namelijk dat er geen significante daling van het waterverbruik is aangetoond. Uit de evaluatie volgt

1094 Brief van de staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieu inzake *Interdepartementaal beleidsonderzoek: bekostiging van het regionale waterbeheer*, Tweede Kamer 2004-2005, 28 966 en 29 428, nr. 4, p. 10.

1095 Bij nieuwbouw kan het voorkomen dat extra dure investeringen moeten worden gedaan vanwege drassige gebieden of vanwege het overschrijden van de capaciteit van bergingen en dergelijke.

1096 HR 10 december 2004, nr. 36.776 (Zoetermeer), *Belastingblad* 2005, p. 66, met aantekening van De Bruin, BNB 2005/102, met noot van Snoijink, *FED* 2004/710, p. 3698, *NTFR* 2004/1883 met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nrs. 36.804 en 36.805 (Delft), *Belastingblad* 2005, p. 70, met aantekening van De Bruin en *Belastingblad* 2003, p. 671, BNB 2005/103, met noot van Snoijink, *FED* 2004/711, p. 3700 en *FED* 2004/712, p. 3701, *NTFR* 2004/1887 en 1888, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nr. 37.041 (Eindhoven), *Belastingblad* 2003, p. 671, *Belastingblad* 2005, p. 74, met aantekening van De Bruin, BNB 2005/104, met noot van Snoijink, *FED* 2004/713, p. 3702, *FED* 2005/53, p. 22, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/1884, met commentaar van Groenewegen; nr. 37.042, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/714, p. 3703, *FED* 2005/54, p. 26, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/1885, met commentaar van Groenewegen; nr. 37.043, *Belastingblad* 2003, p. 671, *FED* 2004/715, p. 3704, *NTFR* 2004/1886, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nr. 39.178 (Rotterdam), *Belastingblad* 2005, p. 78, met aantekening van De Bruin, *FED* 2004/721, p. 3711, *NTFR* 2004/1890, met commentaar van Groenewegen; HR 10 december 2004, nrs. 38.291 en 38.292 (Leiden), *Belastingblad* 2003, p. 671, *Belastingblad* 2005, p. 80, met aantekening van De Bruin, *FED* 2004/716, p. 3705, *NTFR* 2004/1889, met commentaar van Groenewegen.

1097 Tweede Kamer 2004-2005, 28 966 en 29 428, nr. 4, p. 10.

voor de categorie 'gemeenten en drinkwaterbedrijven' dat zij de mogelijkheid van het beperken van het waterverbruik belangrijk vinden, zo ook het verbeteren van de transparantie van waterverbruikskosten en het verhogen van efficiency (daling wanbetalers en een beperkt schaalvoordeel). De ondervraagden verwachten geen substantiële daling van het waterverbruik omdat deze in Nederland al relatief laag is.¹⁰⁹⁸

9.4.3 Breed waterspoor

Breed waterspoor houdt in dat naast smal waterspoor de vervuilingswaarde van de zuiveringsheffing van de waterschappen wordt bepaald op basis van het geleverde drinkwater. Voor de bekostiging van de zuivering van afvalwater is de zuiveringsheffing opgenomen in de Waterschapswet (hoofdstuk XVIIIB). Hierbij worden woningen en kleine bedrijfsruimten doorgaans forfaitair in de heffing betrokken via een vast aantal zogenoemde vervuilingseenheden naar een vast bedrag per vervuilingseenheid per waterschap.¹⁰⁹⁹ Daarnaast zijn er tabelbedrijven waarbij het aantal vervuilingseenheden (in beginsel maximaal 1.000) wordt bepaald door de hoeveelheid ingenomen water te vermenigvuldigen met een formule overeenkomende met de gemiddelde vervuilingswaarde van die klasse. Ter zake van de grote vervuilers worden de aantallen vervuilingseenheden bepaald op basis van in beginsel dagelijks meten, bemonsteren en analyseren van de werkelijke hoeveelheid en samenstelling van het door hen geloosde afvalwater. Dit laatste is zeer arbeidsintensief (voor de individuele lozers maar ook de controle daarop door de waterschappen) en duur. Dit heeft met name in het verleden tot de zogenoemde afhaakproblematiek geleid. Dit is het in eigen beheer voorafgaand aan de lozing grotendeels zelf zuiveren.

Dit lijkt een voordeel voor het milieu te hebben maar bedacht dient te worden dat een groot deel van de kosten van afvalwaterzuivering net als die van de rioolrechten (en vanaf 2010 de rioolbestemmingsheffingen) bestaat uit kosten van (in het verleden gepleegde) investeringen en moeten zijn berekend op een bepaalde capaciteit. Dit heeft tot gevolg gehad dat sinds 2001 de mogelijkheid voor waterschappen bestaat om de heffing via een subsidie te beperken waardoor heffingsplichtigen gebruik blijven maken van de zuivering door het waterschap. Breed waterspoor was oorspronkelijk op basis van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren niet mogelijk doch sinds 2001 is die mogelijkheid bij woningen ingevoerd bij toepassing van de zogenoemde experimenteerbepaling (art. 21a Wet verontreiniging oppervlaktewateren). Indien waterschap, gemeente en waterleidingbedrijf gezamenlijk voor toepassing van deze bepaling kiezen dan kon de forfaitaire regeling van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren bij woningen worden omgezet in heffing naar hoeveelheid ingenomen drinkwater.¹¹⁰⁰ De experimenteerbepaling is ingevolge het negende lid per 1 januari 2006 komen te vervallen. De aangewezen gebieden – in casu slechts het hierna te behandelen experiment Medemblik – bleven onder de experimenteerregeling vallen.

Op 1 mei 2001 is het experiment Medemblik van start gegaan en dit experiment is eind 2004 afgerond. Ingevolge het achtste lid moest vóór 2006 een evaluatie zijn opgesteld. Ook deze evaluatie is inmiddels de Tweede Kamer aangeboden.¹¹⁰¹ De doelstelling van het experiment was volgens de evaluatie driedig; namelijk ervaring opdoen met de uitvoering van breed waterspoor, samenwerking in de keten en effecten voor de burgers.

1098 Hier wordt wel de kanttekening gemaakt van de door de Werkgroep fiscale vergroening van het fiscale stelsel II gesignaleerde tekortkomingen bij evaluaties. De werkgroep is van mening dat evaluaties doorgaans onzorgvuldig worden uitgevoerd. Zie hiervoor paragraaf 7.2.2.

1099 Vanaf 2008 is de mogelijkheid opgenomen om niet forfaitair te heffen doch op basis van hoeveelheid ingenomen water (art. 122h).

1100 Hiermee samenhangend is een aantal nadere regelingen in art. 21a opgenomen zoals maximale heffing en tijdsvenredige heffing.

1101 Tweede Kamer 2004-2005, 28 966 en 29 428, nr. 4.

Partijen van het experiment hebben besloten te stoppen met het experiment omdat het geen additionele informatie opleverde en het om substantiële investeringen vroeg. Die investeringen zijn vanwege de kleine schaal van het experiment niet gepleegd en het gevolg was dat bepaalde werkzaamheden handmatig moesten worden uitgevoerd. Daarnaast leidde – niet onbelangrijk – het verbruiksafhankelijke tarief niet tot een meetbaar lager waterverbruik.¹¹⁰² Uit de evaluatie volgt voor wat de ervaring met breed waterspoor betreft dat duidelijke afspraken moeten worden gemaakt over rol en verantwoordelijkheden tussen deelnemende partijen. Kennelijk waren die afspraken er niet en was niet duidelijk wie wat moest doen. Vanwege het afzien van de benodigde investeringen heeft het experiment naar verhouding veel tijd en (te veel) energie gekost. Voor wat de samenwerking in de waterketen betreft heeft het experiment hieraan geen directe bijdrage geleverd en voor wat de effecten voor de burgers betreft is nagenoeg geen wijziging in het waterverbruik waargenomen; een mislukt experiment dus.

9.4.4 Wenselijkheid waterspoor

Naar aanleiding van een Interdepartementaal Beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer¹¹⁰³ heeft het Kabinet in februari 2004 haar standpunt geformuleerd¹¹⁰⁴ en op 30 juni 2004 heeft hierover in de Kamer overleg plaatsgevonden.¹¹⁰⁵ Standpunt van het Kabinet was dat ter bekostiging van waterketentaken binnen drie tot vijf jaren moest worden gekomen tot één geïntegreerd waterketentarief gebaseerd op het (leiding)watergebruik en gekoppeld aan de levering van drinkwater. Hierbij kan – conform het Interdepartementaal Beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer – deels een vaste en deels een variabele tariefstelling worden gehanteerd. Vooralsnog zou worden gestart met het door één instantie innen van de huidige drie bedragen (rioolrecht, zuiveringsheffing en de prijs van water) die afzonderlijk op één rekening herkenbaar moesten zijn vanwege het feit dat iedere dienstverlener verantwoordelijk is voor bepaalde taken. Dit was als een tussenstap bedoeld want uiteindelijk moest verplicht tot één tarief worden gekomen die moest worden geheven door zogenoemde waterketenbedrijven. De waterketenbedrijven moesten bestaan uit de huidige betrokken – in enigerlei vorm samengevoegde of samenwerkende – partijen.

Tijdens het voornoemde overleg is een motie¹¹⁰⁶ aangenomen strekkende om naast het voorstel van één waterrekening en tarief in de waterketen andere opties van samenwerking tussen gemeenten en waterschappen en eventueel met andere partijen, in de verdere besluitvorming mee te nemen. Samenvoeging tot waterketenbedrijven staat sindsdien dus op losse schroeven. Naar aanleiding van bovengenoemd overleg is gekozen voor een route die niet uitgaat van het door het Rijk opleggen van maatregelen, zoals een verplicht waterketentarief, doch is gekozen voor een benadering waarbij zo veel mogelijk ruimte wordt geboden aan de betrokken partijen. Partijen dienen zelf tot samenwerking te komen¹¹⁰⁷ en na twee jaren moest (wederom) door de staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer worden bezien wat was bereikt en of bijstelling noodzakelijk was.

Het waterspoor gaat uit van gecombineerde tariefstelling afhankelijk van de mate van het gebruik van drinkwater en waterketen ziet ook op de samenwerking tussen de betrokken partijen. Waterketen ziet met name op doelmatigheid en het waterspoor ziet met name op het milieu. Uit de evaluatie van het brede en het smalle waterspoor blijkt dat zij nage-

1102 Tweede Kamer 2004-2005, 28 966 en 29 428, nr. 4, p. 12.

1103 Tweede Kamer 2003-2004, 29 428, nr. 1.

1104 Tweede Kamer 2003-2004, 29 428, nr. 1.

1105 Tweede Kamer 2004-2005, 28 966 en 29 428, nr. 4.

1106 Tweede Kamer 2003-2004, 29 428, nr. 1 en 2 en Handelingen II 2003-2004, 91-5913.

1107 Tweede Kamer 2004-2005, 28 966 en 29 428, nr. 4, p. 2.

noeg geen bijdrage leveren aan het beperken van het gebruik van drinkwater. Als het doel van het waterspoor niet wordt bereikt is er geen reden dit toe te passen.

De verdere ontwikkelingen met betrekking tot de waterketen- en -systeemtaken in samenhang met toepassing van het waterspoor worden beschreven in hoofdstuk 11.

9.5 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

De Gemeentewet maakt een onderscheid tussen (riool)gebruiksrechten en (rioolge-
nots)rechten en het is de vraag of dat onderscheid feitelijk nog wel bestaat. Sinds de Hoge Raad het heeft toegestaan om een rioolgebruiksrecht van eigenaren (die niet de gebrui-
kers zijn) te heffen lijkt het onderscheid te zijn vervaagd. Dit temeer omdat met de riool-
gebruiks- en genotsrechten over en weer alle kosten van de gemeentelijke riolering kun-
nen worden verhaald. Die kosten kunnen immers niet aan de afzonderlijke rioolrechten
worden toegerekend. Om die reden zijn gemeenten vrij in het toedelen van kosten aan de
afzonderlijke categorieën rioolrechten. Of dit eveneens geldt voor de rioolbestemmings-
heffing(en) wordt besproken in hoofdstuk 11. Toch is er verschil omdat er beperkingen
zijn voor wat betreft de heffingsmaatstaf als van de eigenaar een rioolgebruiksrecht wordt
geheven. Er mag in dat geval niet worden geheven naar de mate van het gebruik. Afge-
vraagd kan worden of dan feitelijk wel een gebruiksrecht wordt geheven. Daarnaast kan
in dit verband worden gesteld dat de Hoge Raad het weliswaar heeft toegestaan om van
de eigenaar een rioolgebruiksrecht te heffen, maar dat van die eigenaar in die procedure
niet tevens een rioolgenotsrecht werd geheven. Het lijkt erop dat de Hoge Raad de naam-
geving niet doorslaggevend vindt.

Bij milieuleges speelt het beginsel 'de vervuiler betaalt' geen rol. Het in behandeling
nemen van een vergunning heeft niets met vervuiling als zodanig te maken. Uitgaande
van het beginsel 'de vervuiler betaalt' werkten de milieuleges in de praktijk contraproductief.
Er werden immers minder snel milieuvergunningen aangevraagd. Hieruit blijkt dat
dit beginsel niet altijd werkt zoals we willen dat het werkt. Om die reden is het terecht
dat deze zijn afgeschaft, doch niet om redenen dat de tarieven tussen gemeenten verschil-
den (klacht bedrijfsleven). Dat valt onder de gemeentelijke beleidsvrijheid. Een toets bij
invoering van het beginsel 'de vervuiler betaalt' in de zin dat vooraf wordt onderzocht of
dit beginsel bij de heffing eventueel contraproductief kan werken lijkt mij zinvol.

Het doel van het waterspoor is waterbesparing en uit evaluaties¹¹⁰⁸ blijkt dat dit doel niet
wordt bereikt. Als over de aanleiding om tot waterbesparing te komen wellicht valt te
twijfelen maar in de praktijk blijkt dat het waterspoor niet tot minder waterverbruik
leidt, dan hadden die inspanningen wellicht anders ten behoeve van het milieu kunnen
worden ingezet. In hoofdstuk 11 worden de ontwikkelingen van het beheer van
(afval)water onderzocht waarbij voor toepassing van het waterspoor een belangrijke rol is
weggelegd.

Nadat in dit hoofdstuk een aantal onderwerpen is onderzocht die van belang zijn voor fis-
caal milieukostenverhaal in de praktijk worden in het volgende hoofdstuk de mogelijkhe-
den van vergroening van gemeentelijke belastingen onderzocht.

¹¹⁰⁸ Met overigens de kanttekening dat niet zeker is of die evaluaties correct en op het juiste tijdstip
zijn uitgevoerd; vergelijk het Rapport 'Fiscale Vergroening; Een verkenning van de fiscale mogelijkheden
om het milieu te ontlasten', besproken in hoofdstuk 7.

10 (On)mogelijkheden vergroening gemeentelijke belastingen

10.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 9 een aantal onderwerpen is onderzocht die van invloed kunnen zijn op fiscaal milieukostenverhaal in de praktijk, worden in dit hoofdstuk de mogelijkheden van vergroening van gemeentelijke belastingen onderzocht.

Er is meer belangstelling voor het vergroenen van rijksbelastingen dan voor het vergroenen van gemeentelijke belastingen. Weliswaar bestaat de bevoegdheid tot het heffen van milieubelastingen (riool- en reinigingsrechten, afvalstoffenbelasting) doch die belastingen worden ter bekostiging geheven en dienen geen milieudoel, tenzij met deze belastingen via de heffingsmaatstaf tevens wordt gereguleerd. Gemeenten hebben een zekere vrijheid bij het vaststellen van heffingsmaatstaven van bepaalde belastingen om milieu als neven-doel te hanteren. Dit blijkt onder andere uit het feit dat vele gemeenten de zogenoemde diftar-methode bij de afvalstoffenheffing hanteren (heffingsmaatstaf afhankelijk van de hoeveelheid aangeboden afval) en dat bij het rioolgebruiksrecht vaak wordt geheven naar de hoeveelheid ingenomen water (behandeld in paragraaf 9.5). Voor het overige zijn er weinig mogelijkheden.

Staatssecretaris van Geel van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer heeft in 2004 laten onderzoeken wat de mogelijkheden zijn van fiscale vergroening van onder andere de gemeentelijke belastingen en daarnaast ook andere financiële mogelijkheden.¹¹⁰⁹ Doel van dit onderzoek was om vanuit een faciliterende rol te bezien op welke wijze onder andere gemeenten hun fiscaal en financieel stelsel kunnen vergroenen. Uitgangspunt was dat geen verplichtende maatregelen moeten worden opgelegd doch dat gemeenten zelf beslissen of een bepaalde fiscale of financiële milieumaatregel wenselijk is en of die door een gemeente al dan niet kan worden ingevoerd. De uitkomsten van dit onderzoek¹¹¹⁰ heeft de staatssecretaris op 24 december 2004 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹¹¹¹

Dit rapport wordt in dit hoofdstuk besproken. Vervolgens wordt in dit hoofdstuk nagegaan wat bij de bestaande gemeentelijke belastingen de juridische mogelijkheden tot vergroening zijn, al dan niet na eventuele wettelijke aanpassingen. Hiertoe worden in dit hoofdstuk alle belastingen gebaseerd op de Gemeentewet en de afvalstoffenheffing gebaseerd op de Wet milieubeheer onderzocht.

1109 Reeds aangekondigd in de Notitie: *Vaste waarden, nieuwe vormen: Milieubeleid 2002-2006*, Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, november 2002, p. 33.

1110 M.J. Blom, R.A.A. Schillemans, B.H. Boon en F.J. Rooijers, *Vergroening van het fiscale en financiële stelsel; Mogelijkheden voor gemeenten en provincies*, Delft, CE, 2004.

1111 Tweede Kamer 2004-2005, 29 770, nr. 3.

10.2 RAPPORT 'VERGROENING VAN HET FISCALE EN FINANCIËLE STELSEL; MOGELIJKHEDEN VOOR GEMEENTEN EN PROVINCIES'

10.2.1 Algemeen

De staatssecretaris heeft op 24 december 2004 dit rapport¹¹¹² aan de Tweede Kamer aangeboden.¹¹¹³ Uit het rapport volgen 22 opties ter vergroening die op bruikbaarheid voor het lokale beleid zijn beoordeeld. De opties zijn geselecteerd op basis van een drietal kenmerken, te weten milieueffectiviteit, uitvoeringsaspecten en lokaal draagvlak voor invoering.¹¹¹⁴ Elk van de opties heeft een kwalificatie (kansrijk zonder voorbehoud, nader te bestuderen of niet kansrijk) gekregen. Bedoelde opties worden voor zover het gemeenten betreft in de volgende paragraaf besproken.

10.2.2 Opties ter vergroening

Kansrijke opties zonder voorbehoud

Uit het rapport volgt dat er zes opties zijn die kansrijk zijn zonder voorbehoud. Optie 1 tot en met 3 zien op gemeentelijke belastingen en optie 4 tot en met 6 zien op overige maatregelen en rijksbelastingen.

De eerste is het differentiëren van de parkeertarieven naar grootte of milieuklasse van de auto. Hierbij moeten parkeermeters worden aangepast wat kostbaar en tijdrovend is. Om die reden moet in eerste instantie deze optie volgens de onderzoekers beperkt blijven tot de vergunningbelasting. Er kan worden gedifferentieerd naar milieukeurmerken (motorvermogen/emissie) dan wel naar ruimtebeslag van een voertuig. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan vrijstellingen voor hybride of elektrische voertuigen.

De tweede optie is de reeds bestaande regeling van parkeerbelastingen. Deze optie is volgens de onderzoekers gebleken een effectief middel te zijn om de parkeerdruk in een gebied te verlagen en meer ruimte te creëren voor andere gebruikers van de openbare ruimte. Deze optie wordt reeds door vele gemeenten gehanteerd. Bij de parkeerbelastingen kan bij de feitelijke parkeerbelasting reeds worden gedifferentieerd naar tijdstip, plaats en wijze en bij de vergunningbelasting naar plaats en wijze doch niet naar type voertuig dan wel kenmerken van het voertuig.

De derde optie is het gebruik van de reeds bestaande mogelijkheid van het toepassen van Diftar (gedifferentieerde tarieven).¹¹¹⁵ Deze methode wordt bij circa een kwart van de Nederlandse gemeenten gehanteerd. Betalen per kilo of per vuilniszak levert volgens de onderzoekers globaal een daling op van 50% voor restafval en 60% voor gft-afval. Betalen per keer dat de minicontainer wordt aangeboden leidt volgens de onderzoekers tot ongeveer 25% minder restafval en tot 45% minder gft-afval.¹¹¹⁶ Aandachtspunt volgens de onderzoekers is het tegengaan van fraude en ongewenst ontwijkgedrag. Cijfermatige onderbouwing of bij Diftar sprake is van ontwijkgedrag (afvaltoerisme) ontbreekt in het rapport. Voor wat de Diftar betreft dient te worden bedacht dat bij de afvalstoffenheffing gebaseerd op de Wet milieubeheer naast differentiatie naar hoeveelheid (gewicht of aan-

1112 M.J. Blom, R.A.A. Schillemans, B.H. Boon en F.J. Rooijers, *Vergroening van het fiscale en financiële stelsel; Mogelijkheden voor gemeenten en provincies*, Delft, CE, 2004.

1113 Tweede Kamer 2004-2005, 29 770, nr. 3.

1114 Rapport, p. 1.

1115 Diftar kan op verschillende wijzen worden doorgevoerd: naar volume, naar gewicht, naar aantal personen per huishouden, naar frequentie van aanbieden, of combinaties van mogelijkheden.

1116 Gebaseerd op ervaringsgegevens van gemeenten die in de periode tussen 1996 en 2000 een Diftar-systeem hanteerden. Onderzoek van het Afval Overleg Orgaan (AOO), *Eerste hulp bij discussie over diftar*, Utrecht, 2004, p. 13.

tal zakken) er dan wel tevens een vast bedrag aan de voet dient te worden geheven. Dit volgt uit het belastingkarakter in tegenstelling tot de reinigingsrechten.

De vierde optie is milieuaspecten bij openbare aanbesteding van het gemeentelijke en regionale vervoer betrekken door een milieuparagraaf (bijvoorbeeld eisen emissies, verplichting roetfilters, verbeterde ketenmobiliteit en dergelijke) in de openbaarvervoerconcessies op te nemen. Het betreft hier volgens de onderzoekers een simpele maatregel die substantiële effecten kan sorteren. Bij deze optie is geen link met gemeentelijke belastingen en wordt verder buiten beschouwing gelaten.

Nader te bestuderen opties

Uit het rapport volgt dat zeven opties nadere bestudering waard zijn. Eén en ander hangt af van lokale omstandigheden, vormgeving van de optie en of inpassing in het gevoerde beleid.

De eerste nader te bestuderen optie is invoering van een (decentrale) congestieheffing. Deze heffing is in meerdere Europese steden een effectief instrument gebleken bij het terugdringen van de automobilititeit. Belangrijke factoren zijn volgens de onderzoekers hierbij de beschikbaarheid van voldoende alternatieven van openbaar vervoer, de mogelijkheid om het heffingsgebied goed te kunnen begrenzen, oormerken van de opbrengsten voor investeringen in bereikbaarheid en ten slotte een goede communicatie over de invoering van het plan. Londen heeft een gemeentelijke kordonheffing ingevoerd met een tarief van € 7,50 per voertuig per dag ongeacht het aantal ritten. Uit een evaluatie is gebleken dat de congestie daar met 30% is gedaald.¹¹¹⁷

De tweede nader te bestuderen optie is differentiatie van de haventarieven (binnen- en zeevaart) naar milieukennissen. Een dergelijke differentiatie heeft volgens de onderzoekers een positieve invloed op het milieu. De hoogte van de haventarieven kan volgens de onderzoekers nu geen relatie hebben met milieuovertredingen en wordt volledig gedomineerd door concurrentieverhoudingen. Per saldo kan een belastingverschuiving (budgetneutraal) plaatsvinden van bijvoorbeeld schone schepen naar vervuilende schepen. Daarnaast overwegen de onderzoekers dat een voorkeursbehandeling voor schone schepen ook denkbaar is. In Zweden wordt met tariefdifferentiatie bij de havengelden gewerkt en dat had volgens de onderzoekers tot gevolg dat circa 40 regelmatig aandoende schepen om die reden milieumaatregelen hebben getroffen. In Rotterdam wordt door het gemeentelijke havenbedrijf reeds gewerkt met een zogenoemde 'Green Award' welke is gebaseerd op diverse milieu- en veiligheidskenmerken.

De derde nader te bestuderen optie is de invoering van een heffing op pleziervaartuigen gecombineerd met een sticker- of vignettensysteem of een 'ontheffingsvergunning' om recreatief verblijf in bepaalde watergebieden te ontmoedigen. Dit kan volgens de onderzoekers een bestemmingsheffing zijn of een regulerende heffing waarbij de druk op kwetsbare ecosystemen wordt verkleind. Het ligt volgens de onderzoekers voor de hand dat de bevoegdheid tot heffen bij de provincies wordt neergelegd aangezien die veelal de beheerders zijn van vaarwegen. Deze optie is dus voor gemeenten niet van belang en wordt om die reden verder buiten beschouwing gelaten.

De vierde nader te bestuderen optie is de invoering van een statiegeldregeling voor bedrijventerreinen. Bij gronduitgifte kan volgens de onderzoekers een opslag op de grondprijs in rekening worden gebracht die wordt terugbetaald als is gebouwd volgens bepaalde milieunormen (bijvoorbeeld energieprestatie, ruimtebeslag, duurzame materialen en dergelijke).

¹¹¹⁷ Transport for London, *Congestion Charging, 6 months on*, oktober 2003.

De vijfde nader te bestuderen optie is de invoering van een heffing op het lozen van restwarmte. Hergebruik van restwarmte komt volgens de onderzoekers in de huidige geliberaliseerde energiemarkten nauwelijks van de grond. Inefficiënt gebruik en onnodige verwarming van oppervlaktewater (koelwater) wordt hiermee ontmoedigd. De grondslag van de heffing kan de opwarming van het koelwater zijn dat wordt geloosd (verschil in temperatuur ingaande en uitgaande water) of het energierendement van een installatie dan wel combinaties van systemen waarbij bijvoorbeeld de inkoop van fossiele brandstof kan worden gehanteerd gecombineerd met een teruggave ter zake van nuttig gebruikte energie.

De zesde nader te bestuderen optie is de invoering van een jaarlijkse ruimtegebruikheffing. Deze heffing kan leiden tot het sneller gebruik van grond (bouw) aangezien het doel is braakliggende grond te belasten. Bij deze optie wordt een onderscheid gemaakt tussen grond en opstal. Grondslag voor beide is de waarde met een hoog tarief ter zake van grond en laag tarief ter zake van de opstallen.¹¹¹⁸ Deze heffing kan volgens de onderzoekers uit oogpunt van vergroening juist in stedelijke gebieden een kansrijk instrument zijn tot hergebruik van onbenutte percelen. Vanwege veronderstelde geringe prijselasticiteit is een dergelijke heffing volgens de opstellers niet erg effectief.

De zevende nader te bestuderen optie is de heffing van OZB naar energieprestatie door binnen de OZB het tarief te differentiëren naar daadwerkelijke energieverbruik of naar energieprestaties. Op 16 december 2002 is de Europese richtlijn voor energieprestaties in gebouwen aangenomen. Op basis van die Richtlijn¹¹¹⁹ moet vanaf 1 januari 2006 onder andere voor woningen en utiliteitsgebouwen een energiecertificaat beschikbaar zijn op moment van mutatie (verkoop of verhuur).¹¹²⁰ Volgens de onderzoekers kan hierbij worden aangesloten. De huidige OZB werken op dit punt contraproductief aangezien ook over milieu-investeringen wordt geheven omdat milieu-investeringen in de WOZ-waarden ziten verdisconteerd.

Niet-kansrijke opties

Uit het rapport volgen negen opties die niet kansrijk zijn vanwege redenen van beperkt milieurendement in termen van primaire regulering en of neveneffecten in disproportionele verhoudingen, ten opzichte van de beoogde effecten.

De eerste niet kansrijke optie is differentiatie van de opcenten op de motorrijtuigenbelasting waarbij door het Rijk wordt gedifferentieerd naar gewicht en brandstof hetgeen door de provincies veelal wordt gevolgd. Hierbij moeten volgens de onderzoekers provincies ook kunnen heffen naar bijvoorbeeld de euroklasse van de motor of de CO₂-uitstoot. Omdat deze heffing buiten de reikwijdte van gemeenten valt wordt deze optie verder buiten beschouwing gelaten.

De tweede niet kansrijke optie is invoering van een ruimtegebruikbelasting die aangrijpt bij het fysieke ruimtebeslag. De optie grijpt aan bij het gebruik van ruimte op basis van kubieke meters eventueel gedifferentieerd naar typen objecten. Deze optie heeft mijn voorkeur ten opzichte van een ruimtegebruikbelasting waarvan de grondslag de waarde is. Volgens de onderzoekers is gebleken dat vanwege de geringe prijselasticiteit bij de gebouwde voorraad een dergelijke heffing niet effectief is, met uitzondering van nieuw-

¹¹¹⁸ Deze gedachte past bij de al oude ideeën van de Stichting Grondvest. Deze stichting propageert de visie van Henry George dat de Aarde en haar bodemschatten toebehoren aan alle levende wezens. Alle mensen hebben het recht op een gelijk aandeel in alle natuurgaven. Wie voor persoonlijke doeleinden beschikt over een natuurgave, bijvoorbeeld grond, dient daarom het voordeel uit dit voorrecht ten volle te vereffenen met de gemeenschap.

¹¹¹⁹ Richtlijn energieprestatie van gebouwen (EPBD), 2002/91/EG, Pb. 2003 L 001.

¹¹²⁰ In Nederland geïmplementeerd via het Besluit energieprestatie gebouwen, Stb. 2006, 608 en de Regeling energieprestatie gebouwen, Stcrt. 2006, 253, p. 25.

bouw als met hoge tarieven wordt gewerkt. Het milieuvoordeel is in dit geval een efficiënter gebruik van de buitenruimte.

De derde niet kansrijke optie is het met baatbelasting verhalen van kosten van bepaalde voorzieningen. De onderzoekers geven hierbij aan dat gedacht kan worden aan de aanleg van energiezuinige infrastructuur (stadsverwarmingssystemen) of groenvoorzieningen.

De vierde niet kansrijke optie is de introductie van een compensatieregeling bij het verlenen van een kapvergunning. Indien bomen worden gekapt dan moeten die worden vervangen. Omdat dit geen fiscale maatregel is wordt deze optie verder buiten beschouwing gelaten.

De vijfde niet kansrijke optie is de invoering van een lokale bereikbaarheidsbelasting ter bekostiging van nieuwe infrastructuur. De onderzoekers geven aan dat dit een bestemmingsbelasting moet zijn die bijvoorbeeld kan worden geheven van werkgevers via de werkgeverslasten (op basis van aantallen werknemers) of door middel van een koppeling met de perceeloppervlakte via de OZB.

De zesde optie is differentiatie in de heffingsmaatstaf dan wel tariefstelling van de bouwleges. Aanvragen voor (ver)bouwvergunningen om energiebesparende maatregelen te treffen werken vanwege de bouwleges contraproductief. Daarnaast kan volgens de onderzoekers gedifferentieerd worden naar al of niet duurzame bouw.

De zevende optie is de heffingsmaatstaf van rioolrechten afhankelijk te laten zijn van de hoeveelheid ingenomen water. De onderzoekers geven aan dat hiervan niet veel valt te verwachten aangezien gebleken is dat het waterverbruik minder gevoelig is voor prijsprikkels.

De achtste optie is invoering van een zogenoemde 'rood-voor-groen-bijdrage' geheven van projectontwikkelaars op basis van vloeroppervlakte dan wel inhoud van nieuwbouw buiten de bebouwde kom. Indien binnen de bebouwde kom wordt gebouwd dan moet de projectontwikkelaar, afhankelijk van de vloeroppervlakte dan wel inhoud, een bijdrage per m² leveren. De opbrengst moet volgens de onderzoekers bijvoorbeeld een landschapsfonds voeden. Volgens de onderzoekers is uit diverse studies gebleken dat woonconsumenten bereid zijn om 10-15% meer te betalen voor het wonen in een groene omgeving. Hierbij dient te worden opgemerkt dat met de wijziging van de Wet op de ruimtelijke ordening¹¹²¹ gemeenten en projectontwikkelaars een exploitatieovereenkomst moeten sluiten waarbij bepaalde kosten worden verdeeld. De kostenposten die worden verdeeld zullen via een algemene maatregel van bestuur opgenomen op een zogenoemde kostensoortlijst en deze bijdrage dient dan wel op die lijst te worden opgenomen. Deze optie ligt buiten het fiscale terrein en wordt voor het overige buiten beschouwing gelaten.

De negende optie is wijziging van de provinciale grondwaterheffing van art. 48 Grondwaterwet. De heffingsmaatstaf van deze bestemmingsheffing is nu gebaseerd op de hoeveelheid onttrokken grondwater. Volgens de onderzoekers moet binnen deze heffing gedifferentieerd kunnen worden naar gebied naar de mate van verdroging aan de hand van een droogtekaart. Omdat deze optie voor gemeenten niet van belang is blijft deze optie verder buiten beschouwing.

Bovenstaand kan voor wat de gemeenten betreft in het volgende schema worden samengevat:

1121 Wet van 24 mei 2007 tot wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, *Stb.* 2007, 271.

Onderzochte vergroeningsmaatregel	Kansrijk	Nader bestuderen	Niet kansrijk
Tariefdifferentiatie parkeerbelastingen	x		
Betaald parkeren als zodanig	x		
Toepassen Diftar-methode afvalstoffenheffing	x		
Eisen stellen openbare aanbesteding vervoer	x		
Decentrale congestieheffing		x	
Differentiatie haventarieven		x	
Statiegeldregeling bedrijventerreinen		x	
Jaarlijkse ruimtegebruikheffing op gebouwen en grond naar de waarde		x	
Heffing OZB naar energiestatistiek		x	
Jaarlijkse ruimtegebruikheffing op basis van ingenomen ruimte (m ³)			x
Baatbelasting uitbreiden ten behoeve van energiezuinige infrastructuur			x
Lokale bereikbaarheidsbelasting ten bekostiging van infrastructuur			x
Differentiatie bouwleges naar energieverbruik			x
Heffingsmaatstaf rioolrechten naar waterverbruik			x
'Groen-voor-rood-bijdrage'			x

10.2.3 Commentaar

Opties zonder voorbehoud

Voor wat de opties inzake de gemeentelijke belastingen betreft (optie 1 tot en met 3) is optie één nieuw. Ik vraag mij echter af of invoering van deze optie in een aantal gemeenten zal leiden tot een ander aankoopgedrag van auto's. Ik durf dit te betwijfelen tenzij de tarieven zeer substantieel uiteen gaan lopen. In dit verband kan een link worden gelegd met het waterspoor. Hierbij is de heffing van het rioolgebruiksrecht afhankelijk van de hoeveelheid ingenomen water (smal waterspoor). Daarvan heeft in 2004 een evaluatie (zie paragraaf 9.5) plaatsgevonden waaruit bleek dat van een substantiële daling van het watergebruik bij toepassing van het waterspoor geen sprake was. Wellicht dat in combinatie met meerdere maatregelen dit wel tot een positief resultaat zal leiden. Daarnaast verwijst ik naar de door de Werkgroep fiscale vergroening gesignaleerde problematiek inzake evaluaties. Gezien de beperkte mogelijkheden van differentiaties van de tarieven zal dit waarschijnlijk alleen gecombineerd met andere maatregelen effect resulteren. In dit verband kan worden gewezen op de differentiatie binnen de Belasting van Personenauto's en Motorrijwielen naar milieukeurmerken en de fiscale bijtelling van de auto van de zaak die met het Belastingplan 2008 zijn ingevoerd.¹¹²² Daarin is geregeld de belasting van personenauto's en motorrijwielen per 1 januari 2008 te verhogen voor onzuinige auto's. Bij een uitstoot van meer dan 240 gram CO₂ per kilometer en dieselauto's met meer dan 200 gram CO₂ per kilometer krijgen een heffing van € 80 à € 90 per extra gram CO₂ uitstoot per kilometer. Daarnaast is in het Belastingplan 2008 geregeld dat de bedra-

¹¹²² Tweede Kamer 2007-2008, 31 205, nr. 3, p. 9. Wet van 20 december 2007, houdende wijzigingen van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008), *Stb.* 2007, 562.

gen voor onzuinige energielabels¹¹²³ zijn verhoogd en krijgen de zuinige energielabels iets meer korting.¹¹²⁴ Leaserijders hebben eveneens een belastingprikkel gekregen om voor een zuinige auto te kiezen via een lagere fiscale bijtelling. Per saldo kan dat uitkomen op 12 à 14% in plaats van het huidige 22%.

Nader te bestuderen opties

Voor wat de (decentrale) congestieheffing betreft dient te worden opgemerkt dat hiervoor theoretisch diverse mogelijkheden bestaan. Deze kunnen variëren tussen een rijks-, een provinciale, een waterschaps- en of een gemeentelijke heffing. De keuze is afhankelijk van welke wegen in de heffing worden betrokken en ook welke voertuigen (alle voertuigen of bijvoorbeeld alleen vrachtauto's). Daarnaast dient een keuze te worden gemaakt welke overheid gerechtigd is tot de opbrengst. Vervolgens dient te worden bepaald waarvoor wordt geheven; opbrengst beogen of reguleren. Indien het uitgangspunt is dat het milieu met de fiscale maatregel moet worden gediend valt de eerste af, tenzij vergroening – vergelijkbaar met de Wet belastingen op milieugrondslag die destijds als een maatregel ter vergroening is gepresenteerd – moet worden opgevat dat er een verschuiving plaatsvindt tussen belastingheffing op milieubelastende activiteiten en overige activiteiten. In het laatste geval bestaat er voor wat de rechtsgrond betreft dus een keuze. Indien en voor zover gemeenten bevoegd zijn tot heffing en gerechtigd tot de al dan niet geoordeelde opbrengst is dit een optie tot vergroening van het gemeentelijke belastinggebied.

Voor wat de differentiatie binnen de haventarieven (binnen- en zeevaart) betreft moet worden opgemerkt dat uit de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen volgt dat de heffingsmaatstaf (mede) afhankelijk mag zijn van milieuoverwegingen, soort en of hoeveelheid lading en de wijze van vervoer. Zie uitgebreider paragraaf 7.4. Afgezien van het feit of en binnen welke grenzen de belastingrechter dit zal toestaan, geldt als bijkomende eis – indien een dergelijke heffingsmaatstaf van invloed is (of kan zijn) op het handelsverkeer binnen de Europese Unie, wat bij zeehavengelden doorgaans het geval zal zijn – dat bij de heffingsmaatstaf en tariefstelling dient te worden beoordeeld of sprake is van een 'onbillijke prijs die niet in redelijke verhouding staat tot de economische waarde van de geleverde prestatie' (behandeld in paragraaf 7.4.8.2).¹¹²⁵ Die toets speelt slechts indien vanwege de keuze van heffingsmaatstaf sprake is van misbruik van de gemeentelijke machtspositie. Aan het deelcriterium 'macht' zal wel zijn voldaan aangezien de gemeente de enige eigenaar van de haven is dan wel als enige de zeehavendiensten aanbiedt. Of sprake is van 'misbruik van macht' kan dan uit de heffingsmaatstaf blijken en dient te worden beoordeeld aan de hand van bovengenoemd criterium. Dit staat los van wat de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen destijds hebben beoogd.

Voor wat de statiegeldregeling voor bedrijventerreinen betreft dient te worden opgemerkt dat deze optie geen fiscale doch een financiële maatregel is. Echter, deze optie kan wel als een fiscale maatregel worden vormgegeven. Een soort statiegeldregeling toevoegen aan de legesheffing naar aanleiding van het verlenen van bouwvergunningen. Een dergelijke regeling kan geen onderdeel vormen van de legesheffing als zodanig aangezien

1123 Met het systeem van energielabels worden in beginsel alle nieuwe typen personenauto's van jaar tot jaar voorzien van een label, dat kan variëren van een groen label A (de auto is meer dan 20% zuiniger dan het gemiddelde in de eigen grootteklasse) tot een rood label G (de auto is meer dan 30% minder zuinig dan het gemiddelde van de andere auto's die net zo groot zijn). Tweede Kamer 2005-2006, 30 306, nr. 3, p. 18.

1124 De indeling in de energielabels is grotendeels gebaseerd op relatieve zuinigheid (75%) en voor een kleiner deel op absolute zuinigheid (25%). Voor het relatieve deel wordt de zuinigheid van een auto volgens de opstellers afgezet tegen de gemiddelde zuinigheid van de andere nieuwe auto's van dezelfde grootte. Voor het absolute deel wordt volgens de opstellers de zuinigheid van een auto afgezet tegen de zuinigheid van alle nieuwe auto's. Tweede Kamer 2007-2008, 31 205, nr. 3, p. 10.

1125 HR 7 mei 2004, nr. 37.375, *Belastingblad* 2004, p. 634.

een statiegeldregeling niets van doen heeft met kostenverhaal waartoe de leges dienen. Er wordt in dat geval bij de heffing van leges slechts aangehaakt. Een vergelijking kan worden gemaakt met de nieuwe regeling in de Wet op de ruimtelijke ordening waarbij projectontwikkelaars bij grondexploitatie bij de vergunningverlening met de gemeente een exploitatieovereenkomst moeten sluiten.¹¹²⁶

Voor wat de heffing op het lozen van restwarmte betreft lijkt het mij lastig de grondslag voor een dergelijke heffing te achterhalen. Een dergelijke heffing lijkt me kostbaar (perceptiekosten). Hier kan een vergelijking worden gemaakt met het bepalen van het aantal vervuilingseenheden op basis van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren. Met name bij de zogenoemde meetbedrijven is het bepalen van de vervuilingswaarde op basis van aantallen vervuilingseenheden zeer kostbaar. Slechts uit een energiebalans of iets dergelijks kan dit blijken doch dat zal net als bij de Wet verontreiniging oppervlaktewateren kostbaar zijn en zal tot procedures leiden. Als met een forfaitaire regeling wordt gewerkt dan staat dit haaks op de doel (reguleren) van een dergelijke belasting.

Voor wat de jaarlijks te heffen ruimtegebruikheffing betreft – waarbij de grondslag de waarde is en waarbij gedifferentieerd wordt naar grond (hoog tarief) en naar opstallen (laag tarief) – kan worden aangesloten bij de OZB. De gedachte die hieraan ten grondslag ligt past bij de al oude ideeën van de Stichting Grondvest. Deze stichting propageert de visie van Henry George dat de Aarde en haar bodemschatten toebehoren aan alle levende wezens. Alle mensen hebben het recht op een gelijk aandeel in alle natuurgaven. Wie voor persoonlijke doeleinden beschikt over een natuurgave, bijvoorbeeld grond, dient daarom het voordeel uit dit voorrecht ten volle te vereffenen met de gemeenschap. Doorgaans wordt door gemeenten een gecombineerde aanslag gemeentelijke belastingen opgelegd en indien de ruimtegebruikheffing daarbij wordt gecombineerd wordt bijna impliciet bij de OZB aangesloten indien de grondslag de WOZ-waarde is. Ik heb alleen moeite met het verder differentiëren van de OZB. Er bestaan reeds vele regelingen (tarieven, vrijstellingen, verminderingen en dergelijke) waardoor de grondslag van de OZB wel onder druk komt te staan.¹¹²⁷ Heeft het uiteindelijke belastingbedrag met toepassing van allerlei regelingen feitelijk nog wel een relatie met de WOZ-waarde? Een ruimtegebruikheffing kan wellicht wel naar een vast bedrag per vierkante meter (vloer)oppervlakte worden geheven (variant van onderdeel 'niet-kansrijk'). Dat heeft immers een direct verband met de ingenomen ruimte en met een dergelijke heffingsmaatstaf is de band met de OZB doorgesneden.

Voor wat de tariefdifferentiatie binnen de OZB naar energieprestaties betreft dient te worden opgemerkt dat huurders (van niet-woningen) van niet-geïsoleerde objecten geen invloed hebben op isolerende maatregelen want zij zijn afhankelijk van de eigenaar. Deze huurders vallen dan onder een hoger (regulerend bedoeld) OZB-tarief. Zij hebben geen invloed op de isolatiewaarde van hun object en vallen wel onder een regulerende regeling, hetgeen de werking van deze regeling twijfelachtig maakt. Sinds het vervallen van de gebruikers-OZB op woningen sinds 2006 speelt dit argument voor woningen niet meer. Het ligt dus voor de hand een dergelijke regeling eventueel te verdisconteren in de 'eigenaren-OZB'. Voor wat deze optie betreft maakt dit net als de vorige optie (tweede variant: ruimtegebruikheffing) wederom een inbreuk op het huidige OZB-systeem. Echter, tariefdifferentiatie binnen de OZB op basis van energieprestatie vanwege het al dan niet hebben van een energiecertificaat lijkt mij wel een duidelijk en eenvoudig onderscheid dat kan

1126 Wet van 24 mei 2007 tot wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, *Stb.* 2007, 271.

1127 Denk aan de reeds bestaande tariefdifferentiaties, de verminderingen als gevolg van de zogenoemde 'Rotterdamwet' (wet van 22 december 2005, houdende regels die een geconcentreerde aanpak van grootstedelijke problemen mogelijk maken, *Stb.* 2005, 726) en de limitering van de tarieven (Wet van 22 december 2005, *Stb.* 2005, 225).

worden doorgevoerd. Het maakt overigens het vaststellen van de tarieven er niet eenvoudiger op.

Niet kansrijke opties

Voor wat de ruimtegebruikbelasting betreft waarbij wordt aangesloten bij het fysieke ruimtebeslag dient te worden opgemerkt dat een dergelijke belasting losstaat van de waarde en daarmee dus los van de OZB. Deze optie heeft mijn voorkeur ten opzichte van een ruimtegebruikbelasting waarvan de grondslag de waarde is omdat met de onderhavige belasting een direct verband bestaat met de ingenomen oppervlakte dan wel de ingenomen ruimte.

Voor wat het kostenverhaal van bepaalde voorzieningen (energiezuinige infrastructuur (stadsverwarmingssystemen) of groenvoorzieningen) via de baatbelasting betreft dient te worden bedacht dat de eerste aanleg van dergelijke voorzieningen wellicht met baatbelasting kunnen worden verhaald indien bepaalde onroerende zaken met die voorzieningen zijn gebaat, doch dat eventuele vervanging van die voorzieningen in de toekomst in beginsel niet met baatbelasting kunnen worden verhaald tenzij sprake is van een substantiële wijziging van een geheel van voorzieningen zodat deze naar inrichting, aard of omvang zijn gewijzigd. Dit zal bij vervanging van stadsverwarmingssystemen niet aan de orde zijn. Vervolgens dient te worden bedacht dat bij het privaatrechtelijk tot exploitatie brengen van gronden onlangs de Wet op de ruimtelijke ordening is gewijzigd waardoor in situatie van grondexploitatie geen baatbelasting meer kan worden geheven.¹¹²⁸ De onderzoekers zijn van mening dat bij de baatbelasting het profijt moet worden aangetoond en dat de baatbelasting in dit kader als 'stok achter de deur' kan worden gebruikt bij het sluiten van (privaatrechtelijke) exploitatieovereenkomsten (Wet op de ruimtelijke ordening). Bedacht dient te worden dat tussen privaatrechtelijk (exploitatieovereenkomst) en publiekrechtelijk (baatbelasting) kostenverhaal – niet zijnde grondexploitatie – in beginsel geen verschillen mogen bestaan. Wat voor de één geldt, geldt eveneens voor de ander. In die zin moet deze optie dus in samenhang met de Wet op de ruimtelijke ordening worden gezien. Daar waar sprake is van milieuvoorzieningen waarvoor de huidige baatbelasting kan worden geheven is sprake van een reeds bestaande regeling.

Voor wat een lokale bereikbaarheidsbelasting ter bekostiging van nieuwe infrastructuur betreft kan worden gesteld dat de variant waarbij van werkgevers naar aantallen werknemers wordt geheven willekeurig gekozen is. Niet-werknemers (zelfstandigen zonder personeel en niet-actieven) vallen niet onder de heffing. Voor wat de tweede variant betreft waarbij door middel van een koppeling met het perceeloppervlakte via de OZB wordt geheven, kan worden gesteld dat de OZB wederom met een nadere regeling wordt opgetuigd (opcenten of iets dergelijks) waarvan uiteindelijk de heffingsmaatstaf (WOZ-waarde) wel erg ver komt te staan van het uiteindelijk te betalen belastingbedrag.

Voor wat de differentiatie binnen de heffingsmaatstaf dan wel het tarief van de bouwleges betreft kan worden gesteld dat het argument – het contraproductief werken bij bouwvergunningen ten behoeve van investeringen in energiebesparende maatregelen – eveneens ten grondslag heeft gelegen aan de wijziging van de Wet milieubeheer waarbij het verbod van heffing van milieuleges naar aanleiding van aanvragen van milieu(revisie)vergunningen is opgenomen. Dergelijke (revisie)vergunningen werden (mede) vanwege de legeskosten minder aangevraagd. Bij energiebesparende (ver)bouw dient een toets plaats te vinden of al dan niet sprake is van energiebesparende (ver)bouw. Dit zal tot discussies leiden wanneer daarvan wel of niet sprake is. Een dergelijke maatregel kan positief uitwerken in de zin dat sneller tot energiebesparende (ver)bouw wordt overgegaan. Voor wat tariefdifferentie betreft tussen al of niet duurzame bouw kan worden gesteld dat dergelijke alterna-

¹¹²⁸ Wet van 24 mei 2007 tot wijziging van de Wet ruimtelijke ordening inzake de grondexploitatie, *Stb.* 2007, 271. Hiervoor reeds behandeld en zie hierover uitgebreider hoofdstuk 6.

tieven in beginsel reeds mogelijk zijn aangezien gemeenten volgens de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen in beginsel de vrijheid hebben in hun keuze van heffingsmaatstaven. Het is denkkelijk lastig om hiervoor objectieve criteria vast te stellen anders dan een soort milieulabel. Hetzelfde geldt voor verbouw.

Voor wat betreft het binnen de heffingsmaatstaf van de rioolrechten richten naar het watergebruik (hoeveelheid ingenomen water) is gebleken – uit de in 2004 uitgevoerde evaluaties inzake het smalle¹¹²⁹ en het brede¹¹³⁰ waterspoor – dat de verschillende verbruikers (bedrijven en particulieren) de mogelijkheid van beïnvloeding van het te betalen belastingbedrag positief waarderen, doch dat van een substantiële daling van het waterverbruik geen sprake was.

10.3 FISCAALJURIDISCHE (ON)MOGELIJKHEDEN VERGROENING GEMEENTELIJKE BELASTINGEN

10.3.1 Algemeen

In deze paragraaf zullen de bestaande gemeentelijke belastingen worden nagelopen met het oog op mogelijkheden tot vergroening. Hiertoe wordt per belasting gezien of gezien de rechtsgrond een belasting voor vergroening in aanmerking komt, mede in het licht van het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. Vergroening kan op verschillende manieren worden opgevat.

1. Ten eerste kan vergroening worden opgevat als middel om opbrengsten te genereren om daarmee milieu-uitgaven de bekostigen. De opbrengsten van een belasting zijn dan geoormerkt om bepaalde milieu-uitgaven te bekostigen.
2. Ten tweede kan vergroening worden opgevat als middel om te reguleren (positieve of negatieve prikkels). Bij regulering moet sprake zijn van mogelijkheden van vervanging (afzien, vermindering of wijziging) en de vormgeving van de vergroening van een belasting moet dusdanig zijn dat dit leidt tot gedragsverandering. Dit is lastig om vooraf in te kunnen schatten. Uit de evaluaties inzake het waterspoor bij rioolrechten en zuiveringsheffing (zie uitgebreider paragraaf 9.5) is bijvoorbeeld gebleken dat de mogelijkheid van het beperkt kunnen beïnvloeden van het rioolrecht, de heffing op basis van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren en ook de prijs voor geleverd drinkwater via het beperken van de hoeveelheid verbruikt water, destijds nagenoeg niet heeft geleid tot een (beoogde) daling van het waterverbruik. Daarnaast dient in het licht van de rechtsgrond van een belasting te worden voldaan aan het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. Binnen regulering kan een onderscheid worden gemaakt tussen:
 - a. Bevorderen van milieukeurmerken van het voorwerp van de belasting zelf. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan wel of geen isolatie bij onroerende zaken indien dat het voorwerp van de belasting is; en
 - b. Wijzigen van het gedrag van belastingplichtigen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het heffen naar gebruik bij de rioolrechten dan wel de rioolbestemmingsheffing(en) om daarmee de mate van het gebruik te beperken. Hieronder valt niet een gedraging die een wijziging (van milieukeurmerken) van het voorwerp van de belasting zelf betreft.

10.3.2 Gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel

Alvorens de afzonderlijke belastingen te toetsen op mogelijkheden van vergroening dient de werking van het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel te worden onderzocht. Differentiaties naar milieu kunnen daarmee in strijd zijn. Hoofddregel van de werking van het

¹¹²⁹ Tweede Kamer 2004-2005, 28 966 en 29 428, nr. 4, p. 10.

¹¹³⁰ Tweede Kamer 2004-2005, 28 966 en 29 428, nr. 4.

gelijkheidsbeginsel is dat gelijke gevallen gelijk en dat ongelijke gevallen ongelijk dienen te worden behandeld naar de mate van ongelijkheid (evenredigheidsbeginsel). Aan dit laatste wordt alleen dan niet voldaan indien sprake is van een overduidelijke onevenredige behandeling.¹¹³¹ Hierop kan een uitzondering worden gemaakt indien een objectieve rechtvaardigingsgrond kan worden aangewezen.¹¹³²

In deze paragraaf wordt aan de hand van jurisprudentie inzake met name lokale belastingen onderzocht of de lokale wetgever bij het vaststellen van een belastingverordening (heffingsmaatstaven en tarieven) in algemene zin aan het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel voldoet indien tot een vorm van vergroening wordt overgegaan. Indien vergroening wordt opgevat als het verkrijgen van opbrengsten om daarmee milieu-uitgaven in algemene zin te bekostigen wordt in beginsel niet aan het gelijkheidsbeginsel toegekomen. In dat geval wordt een belasting op de reguliere wijze geheven. Indien sprake is van vergroening in de zin van regulering dan is dat in beginsel mogelijk. Zoals in de vorige paragraaf is aangegeven kan sprake zijn van vergroening met en zonder reguleringsoogmerk.

Om aan het gelijkheidsbeginsel te kunnen toetsen dient eerst te worden beoordeeld of sprake is van gelijke gevallen.¹¹³³ Dit kan worden beoordeeld ter zake van het voorwerp van de belasting en of ter zake van de belastingplichtige.

Van Leijenhorst¹¹³⁴ is van mening dat het er uiteindelijk om gaat of een belastingplichtige wordt bevoordeeld of niet, en dat het gelijkheidsbeginsel naar zijn aard om die reden subjectgericht is. Het is inderdaad zo dat het er uiteindelijk om gaat of subjecten al dan niet gelijk worden behandeld want dat zijn immers degenen die de belasting moeten voldoen. Echter, de al dan niet gelijke behandeling kan ook worden beoordeeld in het licht van (kenmerken van) het voorwerp van de belasting en dus los van het subject. De verschillende behandeling van woningen en niet-woningen in de OZB (tarieven en waardemethodieken) bijvoorbeeld treft logischerwijs uiteindelijk de subjecten. Eigenaren en of gebruikers van onroerende zaken – of het nu woningen of niet-woningen zijn – zijn op het eerste gezicht vergelijkbaar maar vanwege kenmerken van het voorwerp van de belasting worden die eigenaren en of gebruikers door de wetgever niet als gelijke gevallen aangemerkt. Ook de Hoge Raad gaat uit van ongelijke gevallen.¹¹³⁵ Volgens de Hoge Raad komt aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toe om te bepalen wat gelijke gevallen zijn en de wetgever heeft bij invoering van de tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen aangegeven dat er een objectief en zakelijk verschil tussen beide categorieën onroerende zaken bestaat. Uit de parlementaire geschiedenis – waarop de Hoge Raad zich beroept – volgt dat het is toegestaan onderscheid naar objecten (de onroerende zaken) te maken en wordt bij de tariefdifferentiatie geen onderscheid gemaakt naar subjecten (de belastingplichtigen) aangezien het om een objectbelasting gaat.¹¹³⁶ Volgens de Hoge Raad mocht de wetgever in redelijkheid dit onderscheid maken omdat het gebruik respectievelijk het genot van woningen en niet-woningen aanzienlijk verschillen.

1131 Onder andere HR 19 mei 1993, nr. 28.273, BNB 1993/242, met noot van Brunt, FED 1993/696, p. 2751, met aantekening van Van Westen.

1132 Onder andere HR 9 februari 1994, nr. 29.504, *Belastingblad* 1994, p.373, met aantekening van Monsma, BNB 1994/109, FED 1994/156, p. 668.

1133 HR 13 oktober 1982, nrs. 21.237 en 21.253, BNB 1983/ 3 en 4, met aantekening van Den Boer.

1134 G.J. van Leijenhorst, 'Gelijke kabouters, gelijke puntmutsen; de grenzen aan het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 1997/6256, p. 1111.

1135 HR 28 februari 2001, nr. 35.940, *Belastingblad* 2001, p. 554, met aantekening van Kruiemel, BNB 2001/172, met noot van Van Leijenhorst, FED 2001/191, p. 680, NTFR 2001/386.

1136 Handelingen Tweede Kamer, 6 november 1996, p. 22-1658, inzake de Aanpassingswet Wet waarderend onroerende zaken.

Happé¹¹³⁷ is op basis van jurisprudentie¹¹³⁸ van mening dat de Hoge Raad met de zinsnede 'feitelijk en rechtens vergelijkbaar dienen te zijn' heeft bedoeld dat gevallen ten eerste dezelfde kenmerken moeten hebben en ten tweede onder dezelfde wettelijke regeling moeten kunnen worden gerangschikt, waarbij volgens hem de wettelijke regeling als uitgangspunt dient te worden genomen. Als gelijke gevallen kunnen dan slechts worden aangemerkt die gevallen waarvoor de betreffende regeling geldt. Dit impliceert mijns inziens een behoorlijke ruime beoordelingsvrijheid als gemeenten zelf in een verordening kunnen aangeven wat gelijke gevallen zijn. Volgens de Hoge Raad moet bij het maken van onderscheid wel om voor de heffing 'relevante kenmerken' gaan.¹¹³⁹

Monsma¹¹⁴⁰ is van mening dat gemeenten zeker enige beleidsvrijheid is vergund bij het bepalen van de heffingsmaatstaven, maar dat deze vrijheid, ondanks het in de Gemeentewet opgenomen standpunt dat gemeentelijke belastingen kunnen worden geheven naar de in de belastingverordening te bepalen maatstaven, en ondanks de voorbeelden uit de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen inzake differentiatiemogelijkheden, niet onbegrensd is. Er moet volgens hem rekening worden gehouden met het karakter van een heffing en ook met de algemene rechtsbeginselen.

Uitgangspunt van onderzoek is trachten te achterhalen welke feiten relevant zijn bij de beoordeling van de vraag wie in het kader van de regelgeving – waaronder in dit verband ook gemeentelijke belastingverordeningen vallen – tot de vergelijkende groep behoort. Hier wordt ook geabstraheerd van de situatie dat onderscheid is gemaakt op basis van onjuiste wetsuitleg omdat in dat geval in beginsel niet aan toetsing aan het gelijkheidsbeginsel wordt toegekomen omdat geen begunstiging is beoogd.¹¹⁴¹ Voor wat de lokale belastingen betreft is de jurisprudentie onderzocht die is gewezen na 1995.

De opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen¹¹⁴² hebben aangegeven dat bij het vaststellen van heffingsmaatstaven – tenzij de Gemeentewet of een andere wet een heffingsmaatstaf voorschrijft en niet wordt geheven naar draagkracht – gemeenten in beginsel vrij zijn tenzij de keuze in strijd is met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. Milieuoverwegingen mogen hierbij een rol kunnen spelen zoals bijvoorbeeld het gescheiden aanbieden van afval.¹¹⁴³ Over het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel is door de opstellers in het kader van art. 219, lid 2, Gemeentewet, opgemerkt dat indien belastingplichtigen in dezelfde positie verkeren zij gelijk dienen te worden behandeld doch dat gemeenten in beginsel zelf kunnen bepalen wanneer sprake is van gelijke gevallen (vergelijk Happé hiervoor beschreven).¹¹⁴⁴ Naar mijn mening dient hierbij wel te worden bedacht dat die beoordeling in het licht van de betreffende regeling dient te worden gedaan.¹¹⁴⁵ Het lijkt erop dat milieuoverwegingen of -beleid onder omstandigheden als resultaat kunnen hebben dat rechtens wel of niet sprake is van gelijke gevallen. Het evenredigheidsbeginsel wordt door de opstellers uitgelegd als dat een ieder in de kosten van gemeentelijke dienstverlening moet bijdragen naar rato van de mate van profijt hetgeen

1137 R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Fiscale monografie (diss.), Kluwer, 1996, p. 297 en beroept zich op HR 13 oktober 1982, nrs. 21237 en 21253, BNB 1983/3 en 4.

1138 HR 16 september 1992, nr. 27.765, BNB 1993/20, met noot van Brunt, FED 1992/729, p. 2522.

1139 Onder andere HR 13 december 1995, nr. 30.420, BNB 1996/90, met noot van Zwemmer, FED 1996/56, p. 186, met aantekening van Smit en HR 9 april 1997, nr. 32.087, BNB 1997/188, met noot van Zwemmer, FED 1997/263, p. 1058, FED 1997/453, p. 1657, met aantekening van Rouwers.

1140 J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. 1999, Kluwer, p. 355.

1141 HR 24 juni 2005, nr. 38183, *Belastingblad* 2005, p. 853, met aantekening van Noordermeer-Van Loo, BNB 2005/275, met noot van Van Leijenhof, FED 2005/107, p. 26, met aantekening van Groenewegen, NTFR 2005/862, met commentaar van Groenewegen.

1142 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 3, p. 77.

1143 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 3, p. 66.

1144 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 7, p. 19.

1145 Dit volgt mijns inziens reeds uit HR 9 april 1997, nr. 32.087, BNB 1997/188, met noot van Zwemmer, FED 1997/263, p. 1058, FED 1997/453, p. 1657, met aantekening van Rouwers.

volgens de opstellers eveneens door gemeenten kan worden bepaald.¹¹⁴⁶ Beide elementen zijn volgens de opstellers slechts bij benadering aan te geven. Zie uitgebreider hierover de behandeling van de rechten verderop in dit hoofdstuk. Over de niet-profijtheffingen wordt hieromtrent niets opgemerkt. Hier zij opgemerkt dat aan zo'n beetje alle gemeentelijke belastingen het profijtbeginsel al dan niet in ruime zin ten grondslag ligt. Als voorbeeld wordt door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen gegeven indien schepen met een verschillende lading een gemeente aandoen dat dan een verschillend belastingbedrag voor de hand kan liggen indien het profijt van de schepen verschillend is. Een verschillend belastingbedrag is overigens niet verplicht want volgens de opstellers kan ook met vaste bedragen worden gewerkt. Hoe bijvoorbeeld een milieuoverweging zich met het profijt van een belastingplichtige verhoudt, is mij niet duidelijk maar ik ga ervan uit dat naast profijt tevens milieuoverwegingen een rol kunnen spelen aangezien dit zo nadrukkelijk is overwogen.

Op een aanpalend rechtsgebied zijn de opstellers van de zogenoemde experimenteerbepaling van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren op basis van de jurisprudentie¹¹⁴⁷ van mening dat moet worden gezien of met de ongelijke behandeling (het wel of niet toepassen van het brede waterspoor) een gerechtvaardigd doel wordt nagestreefd (in casu milieu) en of er een redelijke verhouding bestaat tussen de ongelijke behandeling en dat doel.¹¹⁴⁸ Daarnaast zijn de opstellers van die bepaling op basis van de jurisprudentie¹¹⁴⁹ van mening dat – gezien het feit dat de onderhavige ongelijke behandeling dermate gering was – op het punt van het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel geen problemen konden worden verwacht. Ik kan dit laatste in dat arrest niet lezen maar indien de ongelijke behandeling kennelijk dusdanig beperkt moet zijn, dan is het maar de vraag of dit in het kader van vergroening überhaupt leidt tot milieugedragsveranderingen.

Volgens de Hoge Raad in het alom bekende 'Tandartsvrouw'arrest¹¹⁵⁰ heeft de wetgever 'een zekere beoordelingsvrijheid' bij het aanmerken van (on)gelijke gevallen en dient volgens de Hoge Raad te worden onderzocht of tussen gevallen 'relevante verschillen' bestaan.¹¹⁵¹ Het is dan de vraag of in dit verband milieu als een relevant verschil kan worden aangemerkt. In deze procedure aangaande het verschil tussen aftrek van kinderopvang tussen werknemers en ondernemers, overwoog de Hoge Raad dat gezien de regeling tussen beide categorieën geen relevante verschillen bestonden. Bij beide categorieën bestond behoefte aan kinderopvang en voor wat de fiscale behandeling betreft waren er weliswaar verschillen maar die waren met betrekking tot de onderhavige verschillende behandeling niet relevant. Hieruit volgt dat de voor de regeling relevante verschillen bij de subjecten moeten liggen en het is dan de vraag of milieu daaronder valt.

Daarnaast heeft de Hoge Raad¹¹⁵² overwogen dat het is toegestaan dat met een fiscale regeling niet-fiscaal beleid mag worden nagestreefd (in casu het bevorderen arbeidsparticipatie) maar dat een dergelijk beleid niet discriminatoir mag zijn. In casu betrof het de verhoging van het arbeidskostenforfait ten behoeve van alle werkenden maar dit inkomensvoordeel werkte slechts door naar degenen die lage – lager dan het forfait – arbeidskosten hadden. Degenen met hoge arbeidskosten hadden dit voordeel niet vanwege de daadwerkelijk hogere kosten. Toetsing aan het gelijkheidsbeginsel wordt door de Hoge Raad heel duidelijk opgehangen aan de ratio van de (nieuwe verhoogde) regeling en op basis hiervan

1146 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 7, p. 19.

1147 HR 15 maart 1995, nr. 30.192, *Belastingblad* 1995, p. 394, met aantekening van Gieskes, *BNB* 1995/125, *FED* 1995/227, 797.

1148 Tweede Kamer 1999-2000, 26 367, nr. 7, p. 8.

1149 HR 2 juni 1993, nr. 28.616, *BNB* 1993/247, *FED* 1993/514, p. 1911, met aantekening van Smit.

1150 HR 27 september 1989, nr. 24.297, *BNB* 1990/61.

1151 Onder andere HR 15 december 1995, nr. 30.420, *BNB* 1996/90 en HR 9 april 1997, nr. 32.087, *BNB* 1997/188.

1152 HR 12 mei 1999, nr. 33.320, *BNB* 1999/271, met aantekening van Wattel, *FED* 1999/350, p. 1482.

worden door de Hoge Raad geen relevante verschillen geconstateerd. Aldus was in dit geval rechtens sprake van gelijke gevallen. Weliswaar kan vanwege de wens tot bevordering van arbeidsparticipatie geoorloofd fiscaal beleid worden gevoerd doch de gekozen vorm leidt niet tot een objectieve rechtvaardigingsgrond. De oorspronkelijke regeling was rechtsgeldig ingegeven vanwege doelmatigheidsoverwegingen waarbij een afweging dient plaats te vinden of er een redelijke verhouding bestaat tussen doel en de ongelijkheid die wordt veroorzaakt door die regeling, doch de latere verhoging van het forfait had daar niets mee te maken. Zou de verhoging ook in het licht van doelmatigheid zijn doorgevoerd (bijvoorbeeld inflatiecorrectie) dan was de beslissing van de Hoge Raad waarschijnlijk anders geweest. Daarenboven overweegt de Hoge Raad dat het niet om een kwantitatief onbelangrijk verschil dient te gaan. Het gevoerde niet-fiscale beleid als zodanig mag niet discriminatoir zijn.

Indien dit wordt toegespitst op de gemeentelijke belastingen dan kan bijvoorbeeld de vraag worden gesteld of een gemeente een algemene opbrengstbeogende hondenbelasting rechtsgeldig mag heffen ter zake van honden die binnen de bebouwde kom worden gehouden terwijl houders van honden die buiten de bebouwde kom worden gehouden zijn vrijgesteld van hondenbelasting vanwege het feit dat buiten de bebouwde kom geen (milieu)voorzieningen ten behoeve van houders van honden zijn of worden gepleegd. Is een dergelijke heffing in strijd met het gelijkheidsbeginsel of valt dit onder de beoordelingsvrijheid van gemeenten? De Hoge Raad¹¹⁵³ oordeelde dat in beginsel sprake is van gelijke gevallen, doch het feit dat de gemeente slechts binnen de bebouwde kom overlastbeperkende maatregelen heeft getroffen werd door de Hoge Raad als een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor dit onderscheid aangemerkt.

Weliswaar is de hondenbelasting een algemene opbrengstbeogende belasting (de opbrengst hoeft niet te worden aangewend voor bepaalde bestemmingen zoals bijvoorbeeld maatregelen die de overlast veroorzaakt door honden te beperken) doch de gemeente mag de opbrengst wel aan bepaalde uitgaven bestemmen en daarmee de rechtsgrond bepalen en dus bepalen wat gelijke gevallen zijn.

Dit is door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen als zijnde een voorstel van de commissie-Christiaanse in de toelichting op die wet beschreven doch in de standpuntbepaling van de opstellers naar aanleiding van bedoeld rapport is dit niet expliciet overgenomen.¹¹⁵⁴ Toch lijkt dit door de Hoge Raad in algemene zin te worden toegestaan en lijkt het mij dat dit dan ook voor andere algemene inkomstenverwervende belastingen moet gelden. Kennelijk kan de gemeente zelf de rechtsgrond van een algemene inkomstenverwervende belasting gebaseerd op het profijtbeginsel (in ruime zin) transformeren in een bestemmingsheffing (gebaseerd op het profijtbeginsel niet in ruime zin). Hierboven is reeds aangegeven dat een heffing zich in het laatste geval in beginsel mag richten naar de mate van profijt waarbij milieu dan tevens een rol kan spelen. Had de gemeente dit niet gedaan – het transformeren in een bestemmingsheffing – dan had er naar mijn overtuiging minder ruimte bestaan om te differentiëren.¹¹⁵⁵ Uitgaande van een algemene inkomstenverwervende belasting bestaan er geen relevante verschillen tussen honden die binnen en die buiten de bebouwde kom worden gehouden. Het feit waar de hond binnen de gemeente wordt gehouden is niet relevant. Echter, vanwege de door de gemeente gekozen rechtsgrond – bestemmingsheffing – leidt dit tot het resultaat dat geen sprake is van gelijke gevallen. Gemeenten kunnen met het bepalen van een rechtsgrond de omvang van de bedoelde vrijheid mede zelf bepalen. De vrijheid in het bepalen van de rechtsgrond vindt mijns inziens zijn beperking indien de gekozen rechtsgrond dusdanig fundamen-

1153 HR 21 juni 2000, nr. 33.816, *Belastingblad* 2000, p. 829, met aantekening van Monsma, *BNB* 2000/272, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2000/342, p. 1476, *NTFR* 2000/917, met commentaar van De Graaf.

1154 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 33.

1155 Zie ook de conclusie van IJssink bij het onderhavige arrest.

teel is dat die keuze leidt tot de conclusie dat feitelijk een andere belasting is ontstaan. Hier kan worden verwezen naar de wijziging van de Wet op de ruimtelijke ordening waar bij een wijziging van de baatbelasting is overwogen. Een dergelijke wijziging van de baatbelasting leidt volgens de opstellers feitelijk tot een andere belasting.¹¹⁵⁶ Daarnaast kan worden verwezen naar de afvalstoffenheffing indien wordt geheven naar hoeveelheden aangeboden afval. In dat geval moet minimaal een vast bedrag aan de voet worden geheven omdat anders feitelijk reinigingsrechten worden geheven.¹¹⁵⁷ Dit doet afbreuk aan het belastingkarakter.

Rechtbank Middelburg heeft beslist dat het gelet op de gemeentelijke autonomie mogelijk is reclamebelasting slechts in een deel van de gemeente (centrumgebied) in te voeren mits daarvoor een objectieve en redelijke grond bestaat, onder verwijzing naar een uitspraak van de HR van 6 juni 2000 (zonder rolnummer, LJN: AA2687). Deze uitspraak heb ik niet kunnen vinden en het zal waarschijnlijk gaan om de hiervoor besproken uitspraak van de HR van 21 juni 2000¹¹⁵⁸, de casus die handelde over de hondenbelasting. Zoals hiervoor is beschreven lijkt het mij dat hetgeen in dat arrest door de Hoge Raad is beslist voor alle belastingen met een vergelijkbare wettelijke rechtsgrond – algemene opbrengstbegrijpende belastingen – moet kunnen gelden. De onderhavige reclamebelasting is net als de hierboven beschreven hondenbelasting getransformeerd in een bestemmingsheffing. Met de opbrengst werden in het centrumgebied van de gemeente infrastructurele voorzieningen bekostigd (herinrichting winkelgebied). Daar waar ik me bij de profijtrelatie bij de hondenbelasting nog het één en ander kan voorstellen, vraag ik me bij de onderhavige tot bestemmingsheffing getransformeerde reclamebelasting af waar de profijtrelatie in zit bij het belastbare feit (het doen van openbare aankondigingen die de gemeente blijkens de procedure overigens wenst te beperken) en de infrastructurele voorzieningen. De bestemming is de bekostiging van infrastructurele voorzieningen waarvan kostenverhaal voorheen regelmatig via de baatbelasting kon plaatsvinden dan wel werd getracht plaats te vinden. Is de reclamebelasting niet feitelijk getransformeerd tot een verkapte baatbelasting¹¹⁵⁹ en worden de waarborgen van belastingplichtigen (bekostigingsbesluit en (maximale) kosten) die bij de baatbelasting gelden daarmee niet ontlopen? Kan in redelijkheid hiervoor worden gekozen?

Ter zake van de onderhavige voorzieningen worden slechts die belastingplichtigen – de eigenaren van onroerende zaken die in het voorzieningengebied zijn gelegen – in de heffing van reclamebelasting betrokken, die – naast het profijt van de voorzieningen – ook openbaar aankondigen. Degenen die profijt hebben van de voorzieningen en die niet openbaar aankondigen, worden niet in de heffing van reclamebelasting betrokken. Dat is dus een belangrijk verschil met de hierboven beschreven procedure inzake de hondenbelasting. In die procedure werd van alle van de ten behoeve van de honden gepleegde voorzieningen profijttrekkende houders van honden hondenbelasting geheven. Bij deze belasting was er dus een link met het belastbare feit (het houden van honden) en de voorzieningen ten behoeve van honden, doch in de onderhavige procedure inzake de reclamebelasting is die link er niet. De openbare aankondiging heeft niets van doen met de gepleegde voorzieningen. Hier openbaart zich naar mijn mening – en dus anders dan de rechtbank overweegt – de grens van de vrijheid van de keuze van heffingsmaatstaven dan wel het transformeren van de rechtsgrond. Het lijkt mij dat het onderhavige onderscheidende criterium – profijt van de gepleegde voorzieningen – voor de reclamebelasting

1156 Tweede kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 10.

1157 Tweede Kamer 1976-1977, 13 364, nr. 3, p. 81.

1158 HR 21 juni 2000, nr. 33.816, *Belastingblad* 2000, p. 829, met aantekening van Monsma, *BNB* 2000/272, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2000/342, p. 1476, *NTR* 2000/917, met commentaar van De Graaf.

1159 HR 30 maart 1983, nr. 21535, *Belastingblad* 1983, p. 289, met aantekening van de Bruin, *BNB* 1983/191 en HR 13 januari 1988, nr. 25129, *Belastingblad* 1988, p. 132, met aantekening van de Bruin, *BNB* 1988/106, inzake de heffing van toeristenbelasting in plaats van de destijds vervallen vermaelijkenbelasting.

niet relevant is en dat openbaart zich in het feit dat niet alle profijttrekkers in de heffing kunnen worden betrokken.

In het oormerken van de opbrengst zijn gemeenten uiteraard vrij doch dat oormerken mag er mijns inziens niet toe leiden dat daardoor per definitie een legitiem onderscheidend criterium ontstaat. Het door de gemeente aangevoerde onderscheidende argument van het profijt van de voorzieningen maakt de positie van de gemeente mijns inziens juist zwakker. Een ander onderscheidend criterium kan wellicht wel door de beugel. Bijvoorbeeld het slechts in het centrumgebied willen reguleren. Dat is waarschijnlijk mogelijk maar niet in combinatie met het onderhavige profijt.

Inzake een procedure over de heffing van toeristenbelasting die wel werd geheven ter zake van degenen die binnen de gemeente dagverblijf hielden en via een exploitant van een bootdienst de gemeente bereikten, en die van verblijfhouders die anderszins de gemeente bereiken niet werd geheven, heeft de Hoge Raad overwogen dat – mede op grond van de wetgeschiedenis – aan de heffing van toeristenbelasting van degenen die gelegenheid tot verblijf bieden onmiskenbaar voordelen zijn verbonden met betrekking tot de uitvoerbaarheid en de controleerbaarheid van de heffing (doelmatigheid). Die voordelen vormden volgens de Hoge Raad een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor ongelijke behandeling.¹¹⁶⁰ Inzake reinigingsrechten die werden geheven ter zake van het gebruik van een bedrijfspand en waarvan belanghebbende zijn afval mee naar huis nam – en dus geen afvalstoffen aanbod – heeft de Hoge Raad overwogen dat – nu de gemeente zijn bedrijfsafval wel periodiek samen met het huishoudelijk afval heeft ingezameld – terecht reinigingsrechten zijn geheven. Het beroep op het gelijkheidsbeginsel – in de zin dat ondernemers die geen bedrijfspand doch slechts een onzelfstandig gedeelte van een woonhuis voor bedrijfsactiviteiten gebruikten – geen reinigingsrecht wordt geheven, wordt door de Hoge Raad verworpen. De uitvoerbaarheid en de controleerbaarheid van de heffing vormen volgens de Hoge Raad een objectieve en redelijke rechtvaardiging.¹¹⁶¹

Daarnaast kan uit de bedoelde beoordelingsvrijheid volgen dat in eerste instantie als gelijke gevallen aangemerkte voorwerpen van de belasting later kunnen transformeren in ongelijke gevallen. Dit lijkt te volgen uit de procedure inzake de tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen bij de OZB waarbij de Hoge Raad heeft overwogen dat de wetgever mede vanwege een verschil in waardeontwikkeling tussen beide categorieën ‘in redelijkheid’ tot het bedoelde tariefonderscheid heeft kunnen besluiten omdat het gebruik en genot tussen woningen en niet-woningen aanzienlijk verschillend is. De situatie dat voor wat de tariefstelling betreft juridisch geen sprake meer was van gelijke gevallen is ontstaan nadat er een verschillende waardeontwikkeling had plaatsgevonden overigens waarna de Hoge Raad concludeert dat sprake is van aanzienlijk verschillend gebruik en genot. Dat laatste staat uiteraard los van de verschillende waardeontwikkeling tenzij die waardeontwikkeling onder het begrip genot valt. De wetgever heeft volgens de Hoge Raad geoordeeld dat er een – erkend en objectief – zakelijk onderscheid bestaat tussen woningen en niet-woningen. De formele wetgever heeft volgens de Hoge Raad een zekere beoordelingsvrijheid om te bepalen dat beide categorieën voor wat de tariefstelling betreft geen gelijke gevallen zijn.¹¹⁶² Hieruit volgt de kwalificatie ‘een zekere beoordelingsvrijheid’.

1160 HR 14 februari 2001, nr. 35.691, *Belastingblad* 2001, p. 256, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/134, met noot van Van Leijenhof, *NTR* 2001/312, met commentaar van Efstratiades

1161 HR 21 februari 2001, nr. 35.878, *Belastingblad* 2001, p. 384, met aantekening van Monsma, *BNB* 2001/164, *FED* 2001/168, p. 620, *NTR* 2001/342, met commentaar van Wasch.

1162 HR 28 februari 2001, nr. 35.940, *Belastingblad* 2001, p. 554, met aantekening van Kruimel, *BNB* 2001/172, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2001/191, p. 680, *NTR* 2001/386.

In een procedure¹¹⁶³ waarbij van een belastingplichtige naast de gebruikersbelasting OZB tevens forensenbelasting werd geheven (cumulatie van belastingen) van alleen die belastingplichtigen die niet in de gemeente hoofdverblijf hielden, overwoog de Hoge Raad dat de Gemeentewet die bevoegdheid biedt en dat het gebruikmaken van die bevoegdheid door een gemeente wordt gerechtvaardigd vanwege de verdeelmaatsstaven van de Financiële-verhoudingswet op basis waarvan ter zake van niet-ingezetenen geen uitkering wordt ontvangen. Niet duidelijk is of dit laatste door de Hoge Raad als een vereiste wordt gezien ter rechtvaardiging naast het feit dat de bevoegdheid in de Gemeentewet is opgenomen. Vanwege het bestaan van de bevoegdheid tot het heffen van forensenbelasting van degenen die geen hoofdverblijf houden en – naar mag worden aangenomen – de verdeelmaatsstaven van de Financiële verhoudingswet, mag dus onderscheid worden gemaakt tussen wel en niet-ingezetenen.

Inzake de vrijstelling van OZB voor publiekrechtelijk beheerde waterzuiveringsinstallaties oordeelde de Hoge Raad dat het niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel om privaatrechtelijk beheerde waterzuiveringsinstallaties niet onder de vrijstelling te laten vallen. De wetgever heeft een bewuste afweging gemaakt tussen rechtsbescherming en doelmatigheid (rondpompen van belastinggeld) en daarmee heeft de wetgever volgens de Hoge Raad de grenzen van de hem toekomende 'ruime beoordelingsvrijheid' niet overschreden.¹¹⁶⁴ Hieruit volgt een nieuwe kwalificatie namelijk 'een ruime beoordelingsvrijheid'.

In een procedure werd door de gemeente binnen de grafrechten een onderscheid gemaakt tussen algemene en eigen graven. De Hoge Raad¹¹⁶⁵ staat hier differentiatie slechts toe indien deze zich richt naar het genot dat belanghebbende heeft van het door de gemeente gepleegde onderhoud. Het lijkt er in eerste instantie op dat de Hoge Raad van het bestaan van 'nieuwe vrijheid' niets afweet want er wordt verwezen naar haar uitspraak van 7 mei 1997¹¹⁶⁶ die handelde over de periode van voor invoering van de 'nieuwe vrijheid', waarin vergelijkbaar is overwogen en waarbij de Hoge Raad als voorbeeld voor een legitieme differentiatie geeft dat sprake is van verschillende infrastructuur rondom eigen en algemene graven. Naar mag worden aangenomen is dan sprake van een andere dienstverlening of een ander kostenniveau. Naar mag worden aangenomen – maar de Hoge Raad overweegt dat eveneens niet expliciet – waren er gezien de regeling geen relevante verschillen en was dus sprake van gelijke gevallen die ongelijk werden behandeld zonder dat een objectieve rechtvaardigingsgrond kon worden aangegeven. Gelet op de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen waarin is opgemerkt dat indien belastingplichtigen in dezelfde positie verkeren dat zij dan gelijk dienen te worden behandeld, is wat door de Hoge Raad is overwogen daarmee in overeenstemming.¹¹⁶⁷ Daarnaast is het evenredigheidsbeginsel door de opstellers uitgelegd als dat een ieder in de kosten van gemeentelijke dienstverlening moet bijdragen naar rato van de mate van profijt.¹¹⁶⁸ Ook hiermee

1163 HR 9 november 2001, nr. 36.111, *Belastingblad* 2002, p. 24, met aantekening van De Bruin, BNB 2002/17, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2001/616, p. 3633, *FED* 2002/148, p. 627, met aantekening van Monsma, *NTFR* 2001/1572, met commentaar van Kastelein.

1164 HR 9 mei 2003, nr. 37.517, *Belastingblad* 2003, p. 697, BNB 2003/254, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2003/288, p. 1513, *FED* 2003/328, p. 1754, met aantekening van Snoijink, *NTFR* 2003/878, met commentaar van De Graaf.

1165 HR 28 februari 2003, nr. 37.716, *Belastingblad* 2003, p. 462, met aantekening van De Bruin, BNB 2003/147, met noot van Snoijink, *FED* 2003/164, p. 857, *FED* 2003/342, p. 1826, met aantekening van Douma, *NTFR* 2003/462, met commentaar van Groenewegen en daarvoor reeds in HR 3 november 1999, nr. 34.616, *Belastingblad* 2000, p. 15, met aantekening van De Bruin, BNB 1999/448, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1999/676, p. 2904, *FED* 1999/700, p. 2995, met aantekening van Snoijink.

1166 HR 7 mei 1997, 31.920, *Belastingblad* 1997, p. 451, met aantekening van Paans, BNB 1997/211, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 1997/373, p. 1348.

1167 Tweede Kamer 1999-2000, 26 367, nr. 7, p. 19.

1168 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 7, p. 19.

is wat door de Hoge Raad is overwogen in overeenstemming. Heeft aan het gemaakte onderscheid een beleidskeuze ten grondslag gelegen dan was de uitkomst wellicht anders geweest.¹¹⁶⁹ Zie overigens uitgebreider het onderdeel 'rechten' verderop in dit hoofdstuk.

De heffingsmaatstaf bij de toeristenbelasting die afhankelijk was van een percentage van de overnachtingprijs heeft tot gevolg dat bij verblijf in een duurder hotel een hoger belastingbedrag betaald moest worden. Hierover oordeelde de Hoge Raad¹¹⁷⁰ dat de gemeente op basis van de haar toekomstende beoordelingsvrijheid heeft kunnen oordelen dat verblijf in verschillende hotels geen gelijke gevallen zijn. Hiermee wordt volgens de Hoge Raad het gelijkheids- en of het evenredigheidsbeginsel niet geschonden. De onderhavige toeristenbelasting voldeed aan de eis dat het bedrag van de belasting afhankelijk is van feiten en omstandigheden die verband hielden met de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf hield. Aldus was volgens de Hoge Raad geen strijd met het karakter en de rechtsgrond van de belasting. Gemeenten hebben dus beoordelingsvrijheid bij het bepalen van wat al dan niet gelijke gevallen zijn doch moeten daarbij wel de rechtsgrond van de belasting in ogenschouw nemen. De Hoge Raad geeft overigens geen nadere kwalificatie van de mate van die beoordelingsvrijheid.

De Hoge Raad heeft in een latere procedure overwogen dat de gelijke behandeling van ongelijke gevallen bij de Wet waardering onroerende zaken – in casu het op dezelfde wijze afbakenen tot op gebruiksniveau van gesplitste en niet-gesplitste onroerende zaken – door de wetgever op basis van eenvoud en doelmatigheid is ingevoerd met als doel een uniforme waardevaststelling van onroerende zaken. Kennelijk is gezien de onderhavige regeling sprake van gelijke gevallen. De wetgever heeft hierbij volgens de Hoge Raad niet de grenzen van de hem op fiscaal gebied toekomstende ruime beoordelingsvrijheid overschreden.¹¹⁷¹ Hieruit volgt wederom de kwalificatie 'een ruime beoordelingsvrijheid'.

Inzake de tijdelijke ongelijke behandeling bij de heffing over de WOZ-waarde van onroerende zaken tussen (niet-)wetsfictiegemeenten, waarbij de waarde in wetsfictiegemeenten op een oudere waardepeildatum was gebaseerd (en dus veelal een lagere waarde), overweegt de Hoge Raad¹¹⁷² dat dit door doelmatigheid was ingegeven, dat de wetgever zich dit bij de invoering bewust is geweest en in redelijkheid de afweging heeft gemaakt, en dat toepassing van ophogingspercentages niet mogelijk was aangezien die voor niet-woningen ontbraken (doelmatigheid). Daarnaast was deze ongelijke behandeling van voorbijgaande aard aangezien de wetsfictieregeling slechts voor het eerste WOZ-tijdvak gold. Vanwege het bestaan van een objectieve rechtvaardigingsgrond was geen sprake van strijd met het gelijkheidsbeginsel.¹¹⁷³ Over de mate van beoordelingsvrijheid wordt door de Hoge Raad niet gesproken.

Inzake het tariefverschil van het vervallen art. 19a, lid 4, Wet verontreiniging oppervlaktewateren, tussen zuiveringsinstallaties van openbare lichamen en die van private eigena-

1169 Met de kanttekening dat niet iedere beleidskeuze tot een objectieve rechtvaardigingsgrond zal leiden. Beleid is ook onderhevig aan toetsing aan het gelijkheidsbeginsel.

1170 HR 3 oktober 2003, nr. 38.185, *Belastingblad* 2003, p. 1238, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/384, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2003/522, p. 2872, *FED* 2003/665, p. 3505, met aantekening van Plante-Failé, *NTFR* 2003/1682, met commentaar van De Graaf.

1171 HR 28 mei 2004, nr. 38.665, *Belastingblad* 2004, p. 723, met aantekening van Kruimel, *BNB* 2004/233, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2004/310, p. 1629, *FED* 2004/327, p. 1727, met aantekening van Snoijink, *NTFR* 2004/837, met commentaar van Redactie.

1172 HR 18 juni 2004, nr. 37.057, *Belastingblad* 2004, p. 811, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2004/319, met noot van Snoijink, *FED* 2004/345, p. 1813, *FED* 2004/386, p. 1958, met aantekening van Groenewegen, *NTFR* 2004/993, met commentaar van Groenewegen.

1173 Met IJssink kan terecht worden geconstateerd dat die ongelijkheid reeds voor de invoering van de Wet waardering onroerende zaken bestond. In de zogenoemde OAB-periode liepen de waardepeildata tussen gemeenten uiteen. Na invoering gingen tijdvakken van vijf jaren lopen, al naar gelang een gemeente destijds de OZB in had gevoerd ging zo'n tijdvak lopen.

ren, oordeelde de Hoge Raad¹¹⁷⁴ dat bedoelde zuiveringsinstallaties dienen tot zuivering van afvalwater van particuliere huishoudens en dat zuiveringsinstallaties van private eigenaren veelal bedrijfsafvalwater zuiveren. De zuiveringsinstallaties hebben volgens de Hoge Raad daardoor veel minder invloed op de samenstelling van het aan hen aangeboden afvalwater dan zuiveringsinstallaties van private eigenaren. Als gevolg hiervan zijn zuiveringsinstallaties zelf minder vatbaar voor de regulerende werking die van de heffing uitgaat dan zuiveringsinstallaties van private eigenaren. Volgens de Hoge Raad heeft de wetgever gelet hierop, mede gezien de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid, in redelijkheid voor het bedoelde tariefsverschil kunnen kiezen vanwege het ontbreken van een directe mogelijkheid¹¹⁷⁵ om de samenstelling van het aangeboden afvalwater te beïnvloeden, welke mogelijkheid bij private eigenaren van zuiveringsinstallaties wel bestaat. Vanwege het verschil in mogelijkheden tot regulering was kennelijk sprake van ongelijke gevallen. Hieruit volgt wederom de kwalificatie 'een ruime beoordelingsvrijheid'.

Inzake de indeling in omslagklassen door een waterschap was in geschil of van belanghebbende op grond van het gelijkheidsbeginsel wel of geen waterschapslasten mochten worden geheven. Hierbij overweegt de Hoge Raad dat waterschappen 'een zekere vrijheid' toekomt bij het instellen van omslagklassen en bij de indeling van gebieden binnen die klassen met dien verstande dat daarbij de grenzen der redelijkheid in acht moeten worden genomen. Het gelijkheidsbeginsel noopt volgens de Hoge Raad niet tot een verdergaande gelijke behandeling dan voortvloeit uit deze redelijkheidstoets. Hier wordt de reikwijdte van het gelijkheidsbeginsel opgehangen aan het feit of het waterschap in redelijkheid de grenzen ten behoeve van de omslagklassen heeft kunnen trekken.¹¹⁷⁶ Wellicht hangt dat samen met de relatieve ruwheid die eigen is aan een omslagstelsel. Hieruit volgt op eens de oude kwalificatie 'een zekere beoordelingsvrijheid'. Het lijkt er dus op dat bij de uitvoering van een regeling (het feitelijk indelen in gebieden) sprake is van 'een zekere beoordelingsvrijheid' (in redelijkheid) doch bij het vaststellen van regelgeving sprake is van een 'ruime beoordelingsvrijheid'.

Vervolgens is door de Hoge Raad in een reeks van uitspraken¹¹⁷⁷ die betrekking hadden op de belastingjaren 1994 tot en met 1996 – voor en na invoering van de Wet materiële belastingbepalingen dus – overwogen dat het bij de rioolafvoerrechten hanteren van volle eenheden kubieke meters met een vrijstelling aan de voet op zichzelf niet leidt tot strijd met het gelijkheidsbeginsel vanwege het feit dat daardoor een grote groep potentiële belastingplichtigen feitelijk buiten de heffing wordt gehouden. Immers, iedere (potentiële) belastingplichtige heeft recht op die vrijstelling aan de voet en dus wordt niet ongelijk behandeld. Dit mag volgens de Hoge Raad er echter niet toe leiden dat het geraamde totaalbedrag dat door de in de heffing betrokken 'grote' lozers met het rioolrecht wordt opgebracht 'naar orde van grootte' uitstijgt boven het totaal geraamde bedrag aan kosten dat aan die lozers 'naar een redelijke maatstaf kan worden toegerekend'. Indien boven de door de gemeente gekozen toerekening wordt uitgestegen dan wordt volgens de Hoge Raad het evenredigheidsbeginsel geschonden. Dit laat overigens onverlet dat de gemeente voor een andere toerekening van kosten kiest waardoor de verdeling van de kosten anders uitpakt. Aan de mate van beoordelingsvrijheid wordt door de Hoge Raad niet toegekomen.

1174 HR 1 oktober 2004, nr. 37.877, *Belastingblad* 2004, p. 1246, met aantekening van De Bruin, BNB 2005/19, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2004/536, p. 2916, *NTFR* 2004/949, *NTFR* 2004/1479, met commentaar van Groenewegen.

1175 Van indirecte mogelijkheden is bij *rwzi*'s wel sprake door middel van bijvoorbeeld de vergunning op basis van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren.

1176 HR 22 oktober 2004, nr. 38.862, *Belastingblad* 2004, p. 1278, met aantekening van De Bruin, BNB 2004/25, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2004/603, p. 3107, *NTFR* 2004/1621, met commentaar van Thomas.

1177 HR 10 december 2004, nrs. 36.776, 37.041, 37.042, 37.043, 36.804, 36.805, 38.291, 38.292 en 39.178, *NTFR* 2004/1883-1890.

In een procedure waarbij door een gemeente bij het (éénmalige) rioolaansluitrecht een onderscheid bij het tarief werd gemaakt tussen van bestaande bouw (laag tarief) en nieuwe bouw (hoog tarief), overwoog de Hoge Raad¹¹⁷⁸ dat er geen sprake is van discriminatie voor zover bestaande percelen en nieuw te bouwen woningen al kunnen worden aangemerkt als gelijke gevallen ondanks de door de gemeenteraad gereleveerde verschillen, en er in ieder geval sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het tariefonderscheid. De gemeente voerde aan dat bij bestaande bouw eigenaren reeds een voorziening hadden en dat het verwijderen van die voorzieningen ten behoeve van een aansluiting op de riolering voor die eigenaren extra kosten met zich meebracht. Volgens de Hoge Raad valt niet in te zien dat geen rekening mag worden gehouden met de aanwezigheid op bestaande percelen van een adequate voorziening voor de afvoer van afvalwater, en met de kostenveroorzakende noodzaak tot verwijdering dan wel sanering daarvan als met de rioolaansluiting samenhangend dan wel toebehorend zou zijn, zelfs niet als dat als 'persoonlijke omstandigheden' van de eigenaren van die percelen moeten worden aangemerkt. Ook is volgens de Hoge Raad geen sprake van willekeurige en onredelijke belastingheffing. De gemeenteraad is volgens de Hoge Raad niet getreden buiten de vrijheid die art. 219, lid 2, Gemeentewet, biedt. Hier lijkt het onderscheid (on)gelijke gevallen en objectieve rechtvaardigingsgrond samen te vallen. Het verschil in kostenniveau tussen eigenaren van bestaande bouw en die van nieuwe bouw was een legitimatie om te mogen differentiëren. Dit is opmerkelijk aangezien het kostenniveau van eigenaren naar mijn mening losstaat van de mate van profijt van gemeentelijke dienstverlening doch de Hoge Raad geeft aan dat bij de onderhavige profijtheffing bij bestaande bouw minder sprake is van profijt. Het feit dat de gemeente bij bestaande bouw nu juist meer kosten moest maken dan bij nieuwbouw is niet relevant (geen willekeurige en onredelijke heffing) aangezien een bewuste afweging is gemaakt op basis van relevante verschillen.

Vertrekpunt bij de beoordeling of sprake is van (on)gelijke gevallen is dat het moet gaan om gevallen die gezien de rechtsgrond van een belasting rechtens en feitelijk al dan niet van elkaar relevant verschillen. Gemeenten kunnen bij algemene inkomstenverwervende belastingen de oorspronkelijke rechtsgrond anders invullen waardoor bijvoorbeeld een vergroeningsmaatregel in overeenstemming is met die gekozen rechtsgrond. De Hoge Raad geeft de wetgever (waaronder gemeenten) een ruime beoordelingsvrijheid inzake het via een wettelijke regeling al dan niet aanmerken van (on)gelijke gevallen (op basis van relevante verschillen), zeker indien daarover een bewuste beleidsafweging is gemaakt (het beleid van de gemeentelijke belastingheffing). Daarbij dient wel te worden gekeken naar de aard en het karakter van de belasting (rechtsgrond die eventueel zelf te bepalen is) waarbij reguleren in beginsel mogelijk is indien dit uit de wettelijke regeling volgt of door de (formele) wetgever hieromtrent een bewuste afweging is gemaakt. Vergelijk in dit verband de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen waarin door de opstellers is overwogen dat milieuoverwegingen bij het vaststellen van heffingsmaatstaven een rol kunnen spelen.¹¹⁷⁹ Het lijkt er op dat milieuoverwegingen in beginsel onder de beleidsvrije ruimte van gemeenten kunnen vallen bij de keuze van heffingsmaatstaven van (bepaalde) gemeentelijke belastingen. Bij een profijtheffing kan gezien de rechtsgrond in ieder geval worden gedifferentieerd naar de mate van profijt (zie eveneens verderop in paragraaf 10.3.3.9) en daarnaast kan in beginsel naar een milieudoel worden gedifferentieerd, mits in redelijkheid tot een onderscheidend criterium is gekomen.¹¹⁸⁰ Dit suggereert dat indien sprake is van bijvoorbeeld een verblijfsbelasting – gezien de ruime beoorde-

1178 HR 23 december 2005, nr. 40.220, *Belastingblad* 2006, p. 97, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2006/102, met noot van Snoijink, *NTFR* 2005/1752, met commentaar van Groenewegen.

1179 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3 p. 66

1180 HR 8 juli 2005, nr. 39.870, *BNB* 2005/310, met noot van Happé, *FED* 2006/20, p. 5, met aantekening van Smit, *NTFR* 2005/902, met commentaar van Ligthart, waarbij wordt gerefereerd aan EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, zaak M.A. en anderen tegen Finland, *BNB* 2005/222, met noot van Lange-reis, *FED* 2003/604, p. 3215, met aantekening van Wattel, *NTFR* 2003/2025, met commentaar van Kors.

lingsvrijheid van gemeenten – dat die belasting zich moet richten naar het verblijf maar dat die belasting zich dan ook mag richten naar een milieudoel, als dat als voor die belasting als een relevant onderscheidend criterium kan worden aangemerkt. Het is lastig een handvat te geven om in algemene zin aan te geven wat onder een ruime beoordelingsvrijheid van gemeenten valt bij het bepalen wat (on)gelijke gevallen zijn.

De kwalificatie 'gelijke gevallen ongelijk behandelen met een objectieve rechtvaardigingsgrond' dan wel de kwalificatie 'ongelijke gevallen die ongelijk mogen worden behandeld' wordt door de Hoge Raad regelmatig in het midden gelaten. Soms wordt door de Hoge Raad gesproken van 'als al sprake zou zijn van (...) dan is in ieder geval sprake van (...)'. Daarnaast kunnen onder andere persoonlijke omstandigheden een rol spelen om te bepalen wat (on)gelijke gevallen zijn (vergelijk kosten ter verwijdering van een Individuele Behandeling Afvalwater (IBA) bij de aanleg van en aansluiting op de riolering), kosten en profijt.

In de volgende paragraaf wordt onderzocht of de afzonderlijke gemeentelijke belastingen voor vergroening in aanmerking kunnen komen. Dit wordt beoordeeld op enerzijds rijksniveau en anderzijds op gemeentelijk niveau. Indien dit op gemeentelijk niveau mogelijk is, is behandeling op rijksniveau overbodig. In beginsel is afgezien van de beoordeling of een regeling doelmatig of doeltreffend is. Het is in dit verband belangrijk om onderscheid te maken naar het doel van vergroening; met of zonder reguleringsoogmerk. Bestemmingsheffingen kunnen in beginsel niet tevens een regulerend doel hebben. Immers indien van regulering sprake is dan valt in zoverre de mogelijkheid van bekostiging weg. Dat is slechts dan anders als ten gevolge van de regulerende werking de milieukosten evenredig minder zijn. Dat is bij bestemmingsheffingen doorgaans niet het geval aangezien met die heffingen de kosten over een groep belastingplichtigen worden verdeeld, zonder dat er een verband hoeft te bestaan met de daadwerkelijke kosten die op het niveau van een individuele belastingplichtige worden gemaakt. Voor wat de juridische mogelijkheden betreft dient te worden onderzocht of een fiscale vergroening al dan niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Het bepalen wat gelijke gevallen zijn dient in het licht van de aard en het karakter van een belasting te worden gedaan en de wetgever heeft in beginsel een ruime beoordelingsmarge.

10.3.3 (On)mogelijkheden vergroening gemeentelijke belastingen

10.3.3.1 OZB en roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen

De OZB¹¹⁸¹ zijn naar aard en karakter objectieve en zakelijke belastingen en de opbrengsten vloeien naar de algemene middelen van de gemeente met als gevolg dat de opbrengst niet geoormerkt is. Daarnaast zijn de OZB gebaseerd op het profijtbeginsel in ruime zin. Onder de huidige heffingssystematiek is vergroening niet mogelijk. Objectief wil zeggen dat het voorwerp van de belasting (het WOZ-object) uitgangspunt van heffing is ongeacht wie de belastingplichtige is. Indien een WOZ-object binnen de gemeentegrens is gelegen wordt dat WOZ-object in de heffing betrokken ongeacht de woon- of vestigingsplaats van de eigenaar. Met zakelijk wordt bedoeld dat geen rekening wordt gehouden met persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige.

1. De opbrengst van de OZB is niet gekoppeld aan bekostiging van milieutaken doch hier toe kan het Rijk of de gemeente theoretisch wel overgaan. Voor het Rijk is dit niet opportuun vanwege het financiële belang van de OZB voor gemeenten. Bij een gemeente kan dit bijvoorbeeld spelen bij een tariefverhoging bij bekostiging van bepaalde milieu-uitgaven doch niet bij de OZB als zodanig aangezien deze inkomsten

¹¹⁸¹ Gezien de identieke rechtsgrond en essentialia – met uitzondering van het (on)roerend zijn – van de OZB en de roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen zijn beide categorieën belastingen samengevoegd; wat over de OZB wordt gesteld geldt eveneens voor de roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen.

bron voor gemeenten te omvangrijk is om slechts aan milieu-uitgaven te oormerken. De OZB worden in dat geval op de reguliere wijze geheven.

- 2a. Voor het bevorderen van milieukeurmerken van het voorwerp van de belasting zelf komen de OZB theoretisch in aanmerking; bijvoorbeeld het in de Gemeentewet toestaan dat een verschillend tarief geldt indien het voorwerp van de belasting wel of niet is geïsoleerd of indien voor een bepaalde onroerende zaak een soort milieukeur of een milieulabel is afgegeven, afgezien in welke vorm dit moet worden gegoten. Hierbij kan worden gestart bij het onlangs ingevoerde energielabel voor gebouwen.¹¹⁸² Vanwege uitvoeringsproblemen zal de regeling per 2009 worden aangepast.¹¹⁸³ Er was verwarring inzake de classificatie. Het aangepaste label sluit aan bij het type object. Daarnaast blijkt uit bestanden van te koop staande woningen dat het energielabel regelmatig niet wordt gebruikt. Het energielabel kan in de gemeentelijke vastgoedbestanden worden bijgehouden. Daarnaast kunnen milieu-investeringen buiten de heffing worden gelaten. Dit kan vorm worden gegeven door de waarde van milieu-investeringen bij de heffing van de eigenaren-OZB op de vastgestelde WOZ-waarde in mindering te brengen dan wel als een waarderingssuitzondering in de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken op te nemen. In het laatste geval passen de waterschappen (watersysteemheffing gebouwd) en de rijksbelastingdienst (eigenwoningforfait en de afschrijvingsregeling¹¹⁸⁴ in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de regeling impliciet toe en wordt de regeling ook toegepast bij de gebruikers-OZB niet-woningen. Bij de laatste ligt dit niet voor de hand aangezien de gebruikers van niet-woningen in beginsel niet de mogelijkheid hebben kenmerken van de door hen gebruikte onroerende zaken te wijzigen. Hiertegen kan het argument worden ingebracht dat huurders theoretisch wel de keuze hebben om een bepaalde niet-woning al dan niet te gaan huren. Indien het gebruik van de WOZ-waarde eventueel verder wordt verbreed – bijvoorbeeld door in box 3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en bij de overdrachtsbelasting in de Wet op belastingen van rechtsverkeer de WOZ-waarde als waardemaatstaf voor te schrijven – dan vallen die andere belastingen eveneens onder de reikwijdte van de vergroeningsmaatregel. Daarnaast kan het voorkomen dat bij de heffing van andere gemeentelijke belastingen de WOZ-waarde als uitgangspunt wordt genomen hoewel dat wettelijk niet is voorgeschreven. Te denken valt bijvoorbeeld aan de forensenbelasting en het rioolrecht. Indien een gemeente ook bij andere heffingen van de WOZ-waarde gebruik maakt is de reikwijdte van de vergroening uiteraard nog breder. Bij de behandeling van de overige gemeentelijke belastingen inzake vergroening blijft een eventuele bredere reikwijdte als het gevolg van het gebruik van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf buiten beschouwing.

Als tot vergroening naar milieukeurmerken van de onroerende zaak wordt overgegaan dan wordt bij kenmerken van het voorwerp van de belasting aangesloten hetgeen in overeenstemming is met het objectieve en zakelijke karakter van de OZB waartoe mijns inziens in redelijkheid kan worden besloten. Er wordt immers niet gedifferentieerd naar subjecten. Dit zal niet in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel. Dit is mijns inziens een relevant onderscheidend criterium, waardoor geen sprake meer is van gelijke gevallen. Een vergelijking kan worden gemaakt met de regeling inzake de tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen. Deze regeling leidt volgens de Hoge Raad niet tot strijd met het gelijkheidsbeginsel. Indien de gebruikers-OZB voor

1182 Het energielabel is op basis van de Richtlijn Energieprestatie van gebouwen EG (2002/91/EG) ingevoerd. De richtlijn is omgezet in Nederlandse regelgeving door vaststelling en publicatie van het Besluit energieprestatie gebouwen (besluit van 24 november 2006, *Stb.* 2006, 608) en de op dat besluit gebaseerde Regeling energieprestatie gebouwen (*Stcrt.* 2006, 253).

1183 Besluit van 29 mei 2007, nr. DJZ 2007046340, *Stcrt.* 2007, 108

1184 Voor de regeling inzake de afschrijving op onroerende zaken werkt een verlaging van de WOZ-waarde overigens contra-productief. Er kan in dat geval over een lagere waarde worden afgeschreven.

een dergelijke regeling niet in aanmerking moet komen kan een regeling vorm worden gegeven door deze slechts bij de heffing van de eigenaren-OZB te laten verlopen en dus niet via de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken. Een vergelijking kan in dit verband worden gemaakt met het verschil in heffingsmaatstaf tussen eigenaren en gebruikers van niet-woningen waarin zich een woondeel bevindt.¹¹⁸⁵ Bij de gebruikers-OZB niet-woningen dient de WOZ-waarde ter zake van het woondeel te worden verminderd waarbij er dus een verschillende heffingsmaatstaf wordt gehanteerd ten behoeve van de eigenaren-OZB en de gebruikers-OZB. Dit is voor een dergelijke vergroeningsmaatregel eveneens mogelijk, al leidt dit wel tot een extra bijzondere regeling binnen de OZB. In de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen is over eventuele vergroeningsmaatregelen binnen de OZB niets overwogen. Een ruime redactie van een waarderingsuitzondering leidt overigens wel tot een grote beperking van deze voor gemeenten – qua opbrengst – belangrijkste belastingen. De tarieven zullen in dat geval moeten worden verhoogd. Een andere mogelijkheid is invoering van een dergelijke vergroeningsmaatregel via de tarieven te laten verlopen. In dat geval kan dit leiden tot een complexe tariefstelling. Op basis van de op 4 januari 2003 gepubliceerde Europese Richtlijn 'Energieprestaties in gebouwen'¹¹⁸⁶ moesten energieprestatiecertificaten voor woningen en utiliteitsgebouwen op het moment dat een object wordt verkocht of wordt verhuurd, vanaf 2006 verplicht worden gesteld.¹¹⁸⁷ Via het inwerkingstredingsbesluit van het Besluit energieprestatie gebouwen¹¹⁸⁸ is dit per 2008 verplicht gesteld. Het gaat hierbij ondermeer om een monitoringstelsel en het aanwijzen of kiezen van een kwaliteitsborgingssysteem voor energiegerelateerde keuringen. Gemeenten krijgen hierbij een taak bij de uitvoering van de bouwregelgeving. Wellicht dat hierbij kan worden aangesloten, al is het de vraag of de huidige regeling adequaat is aangezien geen sancties gelden als geen energiecertificaten worden overlegd. In de praktijk blijkt dat gebouwen doorgaans zonder dergelijk certificaat te koop worden aangeboden.¹¹⁸⁹ Wellicht dat een vorm van tariefdifferentiatie binnen de OZB hieraan een bijdrage kan leveren.

Wellicht is het nu al mogelijk om enerzijds objecten met een bepaald milieulabel of anderzijds milieu-investeringen buiten de heffing te laten op basis van art. 220d, lid 1, onderdeel i, Gemeentewet. Op basis van deze bepaling kan een gemeente besluiten (delen van) objecten bij het bepalen van de heffingsmaatstaf buiten aanmerking te laten. Dit kan door een individuele gemeente in haar belastingverordening worden opgenomen. Dit is naar het spraakgebruik de regeling van de facultatieve vrijstellingen. Objecten met een bepaald milieulabel buiten de heffing laten vallen zal gezien het financiële belang van de opbrengst van de OZB voor gemeenten niet opportuun zijn. Milieu-investeringen buiten de heffing laten is wellicht wel een mogelijkheid. Dergelijke regelingen moeten in de belastingverordening worden opgenomen en die zijn qua toetsing risicovoller dan op het niveau van een formele wet.¹¹⁹⁰ Over de reikwijdte van deze bevoegdheid wordt door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen

1185 In 2006 opgenomen in art. 220f, lid 8, Gemeentewet en vanaf 2007 is de regeling opgenomen in art. 220e Gemeentewet.

1186 Pb. nr. 2002/91/EG.

1187 Ingevolge Tweede Kamer 2005-2006, 21 109, nr. 161, p. 26 moest in de eerste helft van 2006 het Besluit energieprestatie gebouwen (BEG) worden vastgesteld. Bij de brief van 11 juli 2005 van de minister van het Ministerie van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer over informatieverzoek inzake Richtlijn 2002/91 inzake energieprestaties van gebouwen, is verzocht tot uitstel van bedoelde regeling. Tijdens de behandeling in de ministerraad van 8 juli en 25 augustus 2005 is het Besluit vastgehouden in verband met de met de regeling samenhangende lastenstijging. Met het Besluit van 24 november 2006 tot implementatie van de richtlijn betreffende de energieprestatie van gebouwen (Besluit energieprestatie gebouwen) is de regeling ingevoerd.

1188 Besluit van 6 juni 2007, *Stb.* 2007, 216.

1189 Een enquête of een evaluatie heeft niet plaatsgevonden.

1190 J.A. Monsma, *Toetsing van gemeentelijke belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. Kluwer, 1999, p. 175 en p. 247.

gen niet gesproken, zo ook niet in het rapport van de commissie-Christiaanse.¹¹⁹¹ Deze bevoegdheid wordt veelal gebruikt om bijvoorbeeld begraafplaatsen, plantsoenen, straatmeubilair en objecten in eigendom van de gemeente die in hoofdzaak zijn bestemd voor de publieke dienst, buiten de heffing te laten. De regeling zelf geeft geen beperkingen doch op basis van jurisprudentie wordt al snel tegen het gelijkheidsbeginsel aangelopen.¹¹⁹² Daarnaast is door de wetgever aangegeven dat het aantal uitzonderingen zo beperkt mogelijk dient te zijn omdat het draagvlak van de OZB zo breed mogelijk moet zijn maar de wetgever heeft hiervoor geen kader aangegeven.¹¹⁹³ Het moet in beginsel mogelijk zijn dat een individuele gemeente in redelijkheid een besluit neemt om milieu-investeringen als facultatieve uitzondering in de verordening op te nemen. Er wordt bij een dergelijke uitzondering immers aangesloten bij (milieu)kenmerken van het object en er wordt niet bij het subject aangesloten. In dat geval kan een individuele gemeente besluiten om al dan niet milieu-investeringen buiten de heffing te laten. Echter, het is mijns inziens lastig voor een individuele gemeente om dergelijke milieu-investeringen exact te definiëren. Er zullen vele discussies ontstaan over wat wel en wat geen milieu-investeringen zijn.¹¹⁹⁴ In dit verband kan een vergelijking worden gemaakt met de toepassing van de werktuigenuitzondering¹¹⁹⁵ welke in de praktijk tot veel discussiepunten leidt. Voor individuele gemeenten is een dergelijke regeling juridisch toelaatbaar.

2b. De OZB gebruiken om het gedrag van belastingplichtigen te veranderen ligt vanwege de rechtsgrond minder voor de hand gezien het feit dat de OZB objectieve en zakelijke belastingen zijn. Er wordt ongeacht de hoedanigheid of omstandigheid (waaronder het gedrag) van de belastingplichtige geheven en dus kan niet bij gedragingen worden aangesloten. Gezien de rechtsgrond zal verschillend gedrag van een belastingplichtige een niet-relevant verschil zijn in het kader van het gelijkheidsbeginsel.

10.3.3.2 Baatbelasting

De baatbelasting is naar aard en karakter net als de OZB een objectieve en zakelijke belasting. Verschil met de OZB is dat de opbrengsten zijn bestemd voor bekostiging van bepaalde voorzieningen. De opbrengst is dus geormerkt en bestemd ten behoeve van éénmalige bekostiging van bepaalde uitgaven van bepaalde voorzieningen. Objectief wil zeggen dat het voorwerp van de belasting (de gebate onroerende zaak) uitgangspunt van heffing is ongeacht de (hoedanigheid van de) belastingplichtige. Indien een binnen de gemeente gelegen onroerende zaak is gebaat met bepaalde voorzieningen dan moet die onroerende zaak – op basis van de huidige stand van de jurisprudentie in beginsel naar de mate van baat – in de heffing worden betrokken ongeacht de woon- of vestigingsplaats dan wel hoedanigheid van de eigenaar en ongeacht zijn subjectieve beleving over het wel of niet zijn gebaat. Met zakelijk wordt ook hier bedoeld dat geen rekening wordt gehouden met persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. Zie hiervoor uitgebreider hoofdstuk 6.

1. De opbrengst van de baatbelasting is geormerkt aan bekostiging van bepaalde voorzieningen. Bedoelde voorzieningen kunnen in het kader van het milieu worden getroffen

1191 Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, 'rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Ministerie van Binnenlandse zaken, Staatsuitgeverij, 1983.

1192 HR 6 december 1995, nr. 30.219, *Belastingblad* 1996, p. 86, *Belastingblad* 1996, p. 119, met aantekening van Kruimel, *BNB* 1996/57, met noot van Van Leijenhof, *FED* 1996/123, p. 371, met aantekening van Wouters-Van de Ven.

1193 Tweede kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 27 en 71.

1194 Hier kan worden verwezen naar de aangewezen energie-investeringsaftrekregeling van art. 3:42 Wet IB 2001, waarbij kan worden aangesloten. Echter die regeling ziet slechts op bedrijfsmiddelen waarvan woonhuizen op basis van art. 3:45 Wet IB 2001, zijn uitgesloten. In de Uitvoeringsregeling energie-investeringsaftrek 2001, *Stcrt.* 2000, 249, wordt aangegeven welke investeringen onder de regeling vallen en hoe die dienen te worden bepaald.

1195 Art. 2, lid 1, onderdeel e, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken.

fen en kunnen – onder bepaalde voorwaarden – tevens worden aangemerkt als voorzieningen waarvan de kosten met baatbelasting kunnen worden verhaald. De baatbelasting wordt dan op de reguliere wijze geheven. De baatbelasting in de Gemeentewet in algemene zin uitbreiden dat daarmee milieuvoorzieningen – waarmee niet (slechts) bepaalde in de gemeente gelegen onroerende zaken met bepaalde voorzieningen zijn gebaat – lijkt mij een te fundamentele wijziging van de baatbelasting die daardoor in feite een andere belasting is geworden. De opstellers van de wetswijziging van de Wet op de ruimtelijke ordening inzake kostenverhaal bij grondexploitatie¹¹⁹⁶ hebben overwogen of dit kostenverhaal via een aanpassing van de baatbelasting kan verlopen. In dat geval wordt de baatbelasting uitgebreid met kostenverhaal van openbare voorzieningen die door particuliere eigenaren worden aangelegd, differentiatie naar uitgifte-prijzen en inbrengwaarden, uitbreiding van de verhaalbare kosten met kosten van bovenwijkse voorzieningen, planschade en plankosten, en het buiten beschouwing kunnen laten van bestaande bebouwing. De opstellers menen – mijns inziens terecht – dat dit op gespannen voet staat met de huidige baatbelasting zoals deze zich heeft ontwikkeld. Een dergelijke wijziging is door de opstellers zo fundamenteel geacht dat in feite een nieuw instrument wordt geïntroduceerd onder een oude naam.

2a. Voor het bevorderen van milieukenmerken van het voorwerp van de belasting zelf komt de baatbelasting in beginsel niet in aanmerking. Baatbelasting wordt geheven ter (gedeeltelijke) bekostiging van bepaalde voorzieningen waarmee bepaalde onroerende zaken zijn gebaat, waarbij de heffingsmaatstaf zich in beginsel dient te richten naar de mate van baat. Er kan dus niet worden geheven naar aanleiding van milieukenmerken van bepaalde onroerende zaken. Heffing op andere gronden dan naar de mate van baat kan theoretisch in de Gemeentewet worden opgenomen. De heffingsmaatstaf kan wellicht op basis van milieukenmerken worden bepaald. Naar mijn mening zijn milieukenmerken voor de baatbelasting niet een relevant onderscheidend criterium en het is zelfs de vraag of deze vorm van vergroening werkt. Zou het theoretisch al mogelijk zijn milieukenmerken in de heffingsmaatstaf te verwerken dan zal mijns inziens geen of nauwelijks een regulerend effect optreden aangezien baatbelasting éénmalig wordt geheven¹¹⁹⁷ naar aanleiding van éénmalig gepleegde bepaalde voorzieningen. Potentiële toekomstige belastingplichtigen weten vooraf niet dat wellicht voorzieningen zullen worden gepleegd waarvoor wellicht een baatbelasting – waarvan de heffingsmaatstaf zich wellicht naar milieukenmerken zal richten – zal worden ingevoerd. Het vooraf anticiperen op de onzekere kans dat in de toekomst wellicht baatbelasting wordt ingevoerd waarvan de heffingsmaatstaf zich richt naar milieukenmerken van onroerende zaken lijkt mij niet opportuun en dus zal van een regulerend effect geen sprake zijn.

2b. Baatbelasting gebruiken om gedragingen te veranderen ligt vanwege de rechtsgrond eveneens niet voor de hand aangezien het feit dat geheven dient te worden naar de mate van baat ten gevolge van gepleegde voorzieningen en dus niet kan worden geheven naar (mate van gewijzigd) gedrag van een belastingplichtige. Verwezen wordt naar het vorige onderdeel. Verschillend gedrag van een belastingplichtige zal naar mijn mening een niet-relevant verschil zijn in het kader van het gelijkheidsbeginsel in het licht van de rechtsgrond.

10.3.3.3 Forensenbelasting

Het doel van de forensenbelasting is niet erg duidelijk. De opbrengst vloeit naar de algemene middelen van een gemeente tenzij de gemeente heeft besloten de opbrengst te oormerken. Wettelijk is de forensenbelasting dus geen bestemmingsbelasting. In het verle-

¹¹⁹⁶ Tweede Kamer 2004-2005, 30 218, nr. 3, p. 10.

¹¹⁹⁷ Daargelaten de bevoegdheid om op basis van art. 222, lid 5, Gemeentewet door belastingplichtigen te opteren voor jaarlijkse heffing tot maximaal 30 jaren afhankelijk van hetgeen in de belastingverordening is vermeld. In dat geval staat het belastingbedrag vast en komt dat niet voor vergroening meer in aanmerking.

den werd forensenbelasting geheven wegens het gemis aan opbrengsten van de gemeentelijke inkomstenbelasting van forensen en later wegens het gemis aan inkomsten uit het Gemeentefonds vanwege forensen terwijl forensen wel van gemeentelijke voorzieningen gebruik (kunnen) maken. De verdeelsystematiek van het Gemeentefonds was voor een groot deel gebaseerd op het aantal inwoners. De verdeelsystematiek van het Gemeentefonds is inmiddels in die zin gewijzigd dat bij de verdeelsystematiek de algemene uitkering aan de gemeenten afhankelijk is van circa 50 verdeelmaatstaven¹¹⁹⁸ waarvan het aantal inwoners er slechts één is. Bovendien wordt de bijdrage uit het Gemeentefonds gecorrigeerd voor de eigen verdien capaciteit van gemeenten uit de OZB. De oorspronkelijke rechtsgrond lijkt dus grotendeels te zijn vervallen echter zonder dat de wetgever hierover iets heeft aangegeven. Er wordt geheven van natuurlijke personen die binnen de gemeente geen hoofdverblijf hebben doch wel minimaal negentig malen nachtverblijf houden (slaapforensenbelasting; deze belasting wordt in geen enkele gemeente geheven) dan wel negentig dagen een gemeubileerde woning ter beschikking houden (woonforensenbelasting; deze belasting wordt wel door een aantal gemeenten geheven). Het gaat doorgaans dan om tweede woningen.

Forensen kunnen profiteren van gemeentelijke voorzieningen en dus is de forensenbelasting mede gebaseerd op het profijtbeginsel in ruime zin al is dat beginsel ver verwijderd, aangezien het niet om voorzieningen specifiek ten behoeve van forensen hoeft te gaan. Daarnaast kan de forensenbelasting worden gekenschetst als een verblijfsbelasting al is de band met het verblijf minder sterk dan bij de hierna te behandelen toeristenbelasting. Bij de (gebruikelijk geheven) woonforensenbelasting hoeft er immers geen sprake te zijn van daadwerkelijk verblijf aangezien van het ter beschikking houden van een gemeubileerde woning – ongeacht of daadwerkelijk wordt verbleven – wordt uitgegaan. Om die reden hoeft de heffingsmaatstaf van de forensenbelasting zich niet te richten naar het verblijf.

Om onduidelijke redenen moeten forensen dus een extra financiële bijdrage leveren aan de gemeente die forensenbelasting heeft ingevoerd. Uit de toelichting op onder andere de Wet materiële belastingbepalingen kan niet worden afgeleid of de forensenbelasting een objectieve en zakelijke belasting is en van een andere kwalificatie is niets gebleken. Om die reden – en ook omdat de Gemeentewet op dit punt niets voorschrijft – kan een bepaalde vrijheid bij het vormgeven van de heffingsmaatstaf en het tarief worden verondersteld.

1. Voor milieubekostiging in algemene zin is de opbrengst van de forensenbelasting niet geormerkt doch de gemeente kan hiertoe overgaan (vergelijk het arrest inzake de hondenbelasting hiervoor behandeld¹¹⁹⁹) bij de invoering van een forensenbelasting dan wel een verhoging van het tarief. Dit kan bij de forensenbelasting als zodanig aangezien qua opbrengsten deze belasting doorgaans voor gemeenten niet substantieel is zoals de OZB dat zijn. Aldus kan de forensenbelasting in beginsel worden gebruikt ter bekostiging van milieuvoorzieningen. De forensenbelasting wordt in dat geval op de reguliere wijze geheven. Indien (milieu)voorzieningen in een bepaald gedeelte van de gemeente worden gepleegd dan is het mogelijk te differentiëren naar profijt van die milieuvoorzieningen door slechts in dat gedeelte van de gemeente forensenbelasting te heffen, al is dat praktisch lastig te bepalen aangezien forensen niet slechts de mogelijkheid hebben om in dat gedeelte van de gemeente te verblijven.
- 2a. Het bevorderen van milieukeurmerken van het voorwerp van de belasting zelf is bij de slaapforensenbelasting lastig te realiseren aangezien er geen duidelijk voorwerp van de belasting is. Bij de woonforensenbelasting is dat de gemeubileerde woning. Pro-

¹¹⁹⁸ Tweede Kamer 2007-2008, 31 200 hoofdstuk B, nr. 2, p. 11.

¹¹⁹⁹ HR 21 juni 2000, nr. 33.816, *Belastingblad* 2000, p. 829, met aantekening van Monsma, *BNB* 2000/272, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2000/342, p. 1476, *NtFR* 2000/917, met commentaar van De Graaf.

bleem bij het bevorderen van milieukeukenmerken van die gemeubileerde woning is dat een forens – net als bij de gebruikers-OZB niet-woningen – geen eigenaar van de woning hoeft te zijn al is dat bij tweede woningen vaak wel het geval. Indien dat niet het geval is dan heeft die forens in beginsel geen mogelijkheid om milieukeukenmerken van het voorwerp van de belasting te wijzigen. Ook hier kan net als bij de gebruikers-OZB op niet-woningen het argument worden ingebracht dat hurende forensen theoretisch wel de keuze hebben om een bepaalde woning al dan niet te gaan huren, al zal die keuze in de praktijk niet opportuun zijn. Feitelijk kan worden aangenomen dat hurende forensen geen invloed op objectkenmerken hebben en dus op het te betalen bedrag aan forensenbelasting en dat dit dus als een niet-relevant criterium moet worden aangemerkt.¹²⁰⁰

Is differentiatie tussen personen die wel of die geen eigenaar zijn (ander tarief of vrijstelling) in strijd met het gelijkheidsbeginsel? Met andere woorden zijn huurders van onderkomens dan wel eigenaren van onderkomens rechtens gelijke gevallen? Naar mijn mening dient te worden bezien of dit onderscheid voor de forensenbelasting een relevant verschil is om tot ongelijke gevallen te kunnen concluderen. De forensenbelasting is in de Gemeentewet niet vormgegeven als een bestemmingsheffing doch hier toe kan de gemeente wel besluiten. Differentiatie tussen eigenaren en gebruikers lijkt mij gezien de rechtsgrond van de forensenbelasting een niet-relevant onderscheidend criterium. De wens om te vergroenen komt van de gemeente en voor de forensenbelasting worden in beginsel gelijke gevallen dan ongelijk behandeld.

- 2b. Voor het veranderen van gedragingen van belastingplichtigen kan de forensenbelasting theoretisch worden gebruikt, alleen is het gedrag van forensen in dit verband lastig meetbaar. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan een beperking van inname van water of aan het bevorderen van het gescheiden aanbieden van afvalstoffen. Probleem hier is dat niet binnen de gemeente hoeft te worden verbleven doch dat slechts een gemeubileerde woning ter beschikking moet staan. Gedragingen van forensen via de forensenbelasting trachten te wijzigen is dus niet opportuun.

10.3.3.4 Toeristenbelasting

Het doel van de toeristenbelasting is vergelijkbaar met de forensenbelasting echter de toeristenbelasting is wel duidelijk een verblijfsbelasting waarvan de opbrengst – net als die van de forensenbelasting – naar de algemene middelen van een gemeente vloeit (dient een zuiver fiscaal doel).¹²⁰¹ De toeristenbelasting wordt vaak geheven als een tegemoetkoming vanwege door de gemeente gepleegde voorzieningen ten behoeve van toeristen doch die link is niet wettelijk verplicht. De toeristenbelasting is een algemene verblijfsbelasting en is dus geen bestemmingsbelasting.

Toeristen worden geacht te profiteren van gemeentelijke voorzieningen en dus is de toeristenbelasting mede gebaseerd op het profijtbeginsel in ruime zin, doch is de toeristenbelasting niet bedoeld voor verhaal van kosten die ten behoeve van toeristen worden gemaakt. De verdeelsystematiek van het Gemeentefonds – die één van de redenen was om de forensenbelasting in de Gemeentewet op te nemen – is bij de toeristenbelasting niet aan de orde omdat het in beginsel om kortstondig verblijf gaat. Er dient gezien de rechtsgrond in tegenstelling tot de forensenbelasting te worden aangesloten bij duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt. De hoogte van het bedrag aan belasting wordt – vanwege de eis dat de heffing zich dient te richten naar de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt – vrijwel niet bepaald door persoonlijke omstandigheden en om die reden moet de toeristenbelasting als een objectieve en zakelijke belasting worden aangemerkt. Volgens de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen

1200 Vergelijk HR 9 april 1997, nr. 32.087, BNB 1997/188, met noot van Zwemmer, FED 1997/263, p. 1058, FED 1997/453, p. 1657, met aantekening van Rouwers.

1201 Weliswaar kan de slaapforensenbelasting ook als een verblijfsbelasting worden gekarakteriseerd, maar deze belasting wordt door geen enkele gemeente geheven.

kan echter met het tarief worden gedifferentieerd naar bijvoorbeeld 65+, groepsmaat, een zogenoemd jongerentarief of een percentage van de overnachtingprijs.¹²⁰² In dat geval is het te betalen belastingbedrag mede afhankelijk de hoedanigheid van de belastingplichtige waardoor sprake is van een subjectief element. Toch overheerst naar mijn mening het objectieve karakter omdat verplicht bij de duur van het verblijf en het aantal verblijfhouders dient te worden aangeknoopt. Is sprake van verblijf door een niet-ingezetene dan wordt onder de reikwijdte van de toeristenbelasting gevallen ongeacht de reden van het verblijf.¹²⁰³

Doorgaans wordt de verblijfbieder als belastingplichtige aangemerkt die dan op basis van art. 224, lid 2, Gemeentewet, de mogelijkheid heeft de belasting als zodanig te verhalen op de verblijfhouder indien sprake is van verblijf tegen een vergoeding. Dat laatste is een vereiste om toeristenbelasting van de verblijfbieder rechtsgeldig te kunnen heffen. De toeristenbelasting wordt in twee gedaanten geheven, te weten als gewone toeristenbelasting en als watertoeristenbelasting.

1. Voor milieubekostiging in algemene zin is de opbrengst van de toeristenbelasting niet geoormerkt doch de gemeente kan hiertoe overgaan (vergelijk het arrest betreffende de hondenbelasting hiervoor behandeld¹²⁰⁴) bij de invoering van een toeristenbelasting dan wel een verhoging van het tarief. Dit kan bij de toeristenbelasting als zodanig aangezien qua opbrengsten deze belasting doorgaans voor gemeenten niet substantieel is zoals de OZB dat zijn. Aldus kan de toeristenbelasting in beginsel worden gebruikt ter bekostiging van milieuvoorzieningen. De toeristenbelasting wordt in dat geval op de reguliere wijze geheven. Indien (milieu)voorzieningen in een bepaald gedeelte van de gemeente worden gepleegd dan is het mogelijk te differentiëren naar profijt van die milieuvoorzieningen door slechts in dat gedeelte van de gemeente toeristenbelasting te heffen, al is dat praktisch lastig te bepalen aangezien toeristen niet slechts de mogelijkheid hebben om in dat gedeelte van de gemeente te verblijven.
- 2a. Het voorwerp van de belasting is bij de toeristenbelasting lastig te bepalen. Het ligt voor de hand om aan te sluiten bij de onderkomens (hotels, campings, jachthavens) waarin wordt verbleven. De toeristenbelasting komt in beginsel in aanmerking om bepaalde kenmerken van het voorwerp van de belasting te bevorderen. In dit verband kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het wel of niet geïsoleerd zijn van het onderkomen waarin wordt verbleven of het wel of niet hebben van een milieukeur of -label. Aangezien de verblijfbieder – doorgaans de eigenaar van het onderkomen – veelal als belastingplichtige wordt aangewezen – is dat mogelijk. In dat geval wordt bij het onderkomen waarin wordt verbleven aangesloten hetgeen in overeenstemming is met het objectieve karakter van de toeristenbelasting. Bijkomend probleem is dat er een wettelijke bevoegdheid bestaat voor de verblijfbieder om de belasting op de verblijfhouder te verhalen. Voor die verblijfhouder bestaat geen mogelijkheid kenmerken van het onderkomen te wijzigen terwijl deze uiteindelijk wel de belasting draagt. Echter, de verblijfhouder heeft de keuze om te verblijven in bepaalde onderkomens wat bij kortstondig verblijf meer voor de hand ligt dan bij langdurig verblijf zoals bij de gebruikers-OZB op niet-woningen en de woonforensenbelasting. Om die reden kan de toeristenbelasting in beginsel als instrument worden gebruikt om milieukeurkenmerken van het voorwerp van de belasting te bevorderen. Gezien de rechtsgrond is dat niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel aangezien het onderscheid op basis van objectieve relevante criteria wordt gemaakt mits de heffing zich uiteindelijk ook richt naar de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt. Een vergelijking kan worden

1202 Tweede Kamer 1989-1990, 21 951, nr. 3, p. 32.

1203 HR 22 april 1998, nr. 33.138 (inzake asielzoekers), *Belastingblad* 1998, p. 402, met aantekening van Monsma, BNB 1998/213, met noot van Snoijink, *FED* 1998/470, p. 2052, met aantekening van Plante-Failé (inzake asielzoekers).

1204 HR 21 juni 2000, nr. 33.816, *Belastingblad* 2000, p. 829, met aantekening van Monsma, BNB 2000/272, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2000/342, p. 1476, *NTFR* 2000/917, met commentaar van De Graaf.

gemaakt met het arrest inzake de heffingsmaatstaf welke afhankelijk was van de overnachtingprijs van een hotel.¹²⁰⁵ Uiteindelijk richtte de onderhavige heffingsmaatstaf zich naar het verblijf en het aantal personen dat verblijf hield. Voor wat de watertoeristenbelasting betreft kunnen verblijfhouders wel eigenaar zijn van het vaartuig waarmee binnen de gemeente wordt verbleven. Echter, dat zal zeker niet altijd het geval zijn aangezien verblijfhouders het vaartuig kunnen hebben gehuurd. In dat geval hebben de verblijfhouders in beginsel ook geen mogelijkheid om kenmerken van het vaartuig te wijzigen. Ook hier kunnen de kortstondige huurders kiezen welk vaartuig wordt gehuurd. Ook bij de watertoeristenbelasting is het mijns inziens gezien de rechtsgrond niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel mede te differentiëren naar milieukenmerken aangezien het onderscheid op basis van objectieve relevante criteria wordt gemaakt (relevant verschil). Aangezien de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen hebben aangegeven dat milieu een rol kan spelen bij het vaststellen van de heffingsmaatstaf en of het tarief, lijkt mij dit toelaatbaar waardoor een wijziging van de Gemeentewet niet noodzakelijk is. Verblijf in een onderkomen met een milieukeur is dan niet hetzelfde als verblijf in een onderkomen zonder milieukeur. Naar mijn mening kan de gemeente in redelijkheid tot een dergelijke keuze komen en zal bijvoorbeeld een tariefonderscheid niet leiden tot willekeurige en of onredelijke belastingheffing.

2b. De toeristenbelasting kan theoretisch worden gebruikt om gedragingen van de belastingplichtige verblijfhouders en of-bieders te beïnvloeden. Hier bestaat dus de keuze wiens gedrag wordt beoogd te worden gewijzigd. Vanwege het feit dat de verblijfbieders bevoegd zijn de belasting als zodanig te verhalen op de verblijfhouders, ligt het voor de hand om van het gedrag van de laatste uit te gaan. Gedacht kan bijvoorbeeld aan het beperken van inname van water, of iets dergelijks. Echter een dergelijk gedrag is praktisch lastig meetbaar waardoor dit alternatief mijns inziens niet opportuun is.

10.3.3.5 Parkeerbelastingen

Er zijn twee parkeerbelastingen: de feitelijke en de vergunningsbelasting. Het doel van de parkeerbelastingen is regulering en in mindere mate opbrengst beogen al wordt die opbrengst wel per definitie verkregen. De opbrengst van een regulerende belasting tendert naar nihil indien regulering daadwerkelijk plaatsvindt. Bij de feitelijke parkeerbelasting gaat het om parkeerdoorstroming vanwege schaarse parkeerruimte. Die parkeerruimte wordt dan wel gebruikt waardoor per definitie opbrengst resteert. De vergunningbelasting wordt jaarlijks éénmalig geheven om (grotendeels) in een bepaald gebied te mogen parkeren zonder de plicht tot het betalen van de feitelijke parkeerbelasting. In dit verband hebben parkeerbelastingen een retributief karakter in de zin dat – afgezien van het kostenverhaalaspect – een parkeerder een dienst geleverd, namelijk de mogelijkheid om te parkeren. De inname van een parkeerplaats is immers gebruikmaken van een gemeentebestemming en om die reden waren de parkeerbelastingen voor 1991 geredigeerd als parkeerrechten.¹²⁰⁶

Beïnvloeding van het parkeergedrag staat dus centraal en de parkeerbelastingen kunnen als zakelijke belastingen worden gekenschetst. Er wordt immers in beginsel geen rekening gehouden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige omdat bij het (parkeren van het) voertuig wordt aangesloten (plaats, tijdstip en wijze) dan wel bij het verlenen van de vergunning om met een voertuig te mogen parkeren (plaats en wijze).

1. Voor milieubekostiging in algemene zin is de opbrengst van de parkeerbelastingen niet geormerkt doch de gemeenteraad kan hiertoe wel overgaan. Vergelijk in dit ver-

¹²⁰⁵ HR 3 oktober 2003, nr. 38.185, *Belastingblad* 2003, p. 1238, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/384, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2003/522, p. 2872, *FED* 2003/665, p. 3505, met aantekening van Plante-Failé, *NTFR* 2003/1682, met commentaar van De Graaf.

¹²⁰⁶ Deze gebruiksrechten waren gebaseerd op art. 20, lid, 2 (vervallen) Wet op de motorrijtuigenbelasting 1966 juncto art. 229, lid 1, onderdeel a, Gemeentewet, zoals deze bepaling thans luidt.

band de procedure betreffende de hondenbelasting die hiervoor is behandeld.¹²⁰⁷ Verschil met de parkeerbelastingen is dat die niet in de gehele gemeente hoeft te worden geheven, doch slechts daar waar de parkeerdruk daartoe aanleiding geeft. Weliswaar kunnen de opbrengsten worden geoormerkt doch dat staat los van de belastingplicht. In die zin kunnen geen vrijstellingen binnen de parkeerbelastingen voor een (deel)gebied worden opgenomen indien in dat (deel)gebied geen voorzieningen (parkeerapparatuur en -plaatsen) ten behoeve van parkeerders worden getroffen. In dat geval speelt de parkeerbelasting niet. Het kernpunt is de noodzaak tot regulering en niet eventuele voorzieningen. In dat kader ligt de invoering van parkeerbelastingen als zodanig ter bekostiging van milieu-uitgaven dus niet voor de hand. Art. 225, lid 1, Gemeentewet, spreekt dan ook van 'In het kader van parkeerregulering (...)'. Parkeerbelastingen invoeren om opbrengsten te verkrijgen om milieu-uitgaven te bekostigen waarbij er geen aanleiding is tot het reguleren van het parkeren is niet zozeer in strijd met het gelijkheidsbeginsel doch is mijns inziens in strijd met de rechtsgrond (regulering parkeergedrag) van de parkeerbelastingen. Indien de bestaande tarieven worden verhoogd om opbrengsten te genereren dan wel dat de reguliere opbrengsten van de parkeerbelastingen worden geoormerkt om milieu-uitgaven te bekostigen, dan worden de parkeerbelastingen op de reguliere wijze geheven.

2a. De parkeerbelastingen komen in beginsel in aanmerking om wijzigingen van het voorwerp van de belasting te bevorderen. Het voorwerp van de belasting bij de parkeerbelastingen is het voertuig of de vergunning ten behoeve van een voertuig. Milieukenmerken van een vergunning is niet opportuun maar er kan wel worden aangesloten bij het voertuig waarvoor de vergunning is afgegeven. Het onderdeel vergunning wordt hier dus verder niet besproken doch slechts het voertuig. Vergroening van de parkeerbelastingen om milieukenmerken van het voorwerp van de belasting (het voertuig) te wijzigen lijkt niet in strijd met de rechtsgrond, doch is op basis van de huidige wettekst niet mogelijk. Bij de parkeerbelastingen kan op basis van de huidige wettekst bij de feitelijke parkeerbelasting slechts worden gedifferentieerd naar tijdstip, plaats en wijze en bij de vergunningbelasting slechts naar plaats en wijze. Bij deze vorm van regulering speelt de schaarse parkeerruimte in het kader van de bereikbaarheid van voornamelijk de binnensteden een rol. Differentiatie van de parkeertarieven naar grootte of milieuklasse van de auto is na aanpassing van de Gemeentewet mogelijk. In het licht van de rechtsgrond van een dergelijke regeling kunnen milieukenmerken van het voertuig een relevant onderscheidend criterium zijn waartoe de formele wetgever – gezien het doel – in redelijkheid kan besluiten, waardoor dit mijns inziens niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Milieukenmerken dienen objectieve kenmerken te zijn waar de heffing zich (mede) naar richt. Het huidige doel van regulering wordt dan verreed doch de parkeerbelastingen als zodanig worden dan op de reguliere wijze geheven.

2b. De parkeerbelastingen worden per definitie gebruikt om gedragingen van de belastingplichtige parkeerders te beïnvloeden. Dit ligt immers aan de rechtsgrond van de parkeerbelastingen ten grondslag (bevorderen kortparkeren bij de feitelijke parkeerbelasting gecombineerd met een andere regeling voor bewoners en bedrijven in de vorm van de vergunningbelasting). De parkeerbelastingen gebruiken om milieugedragingen van belastingplichtigen anderszins te wijzigen ligt niet voor de hand aangezien mijns inziens, die voor de onderhavige belasting geen relevante verschillen opleveren.

10.3.3.6 Hondenbelasting

Het doel van de hondenbelasting is opbrengst beogen. De hondenbelasting kan als een objectieve en zakelijke belasting worden aangemerkt en is geen profijtbelasting. Er wordt immers aangesloten bij de hond(en) en er wordt geen rekening gehouden met de persoon-

¹²⁰⁷ HR 21 juni 2000, nr. 33.816, *Belastingblad* 2000, p. 829, met aantekening van Monsma, *BNB* 2000/272, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2000/342, p. 1476, *NTFR* 2000/917, met commentaar van De Graaf.

lijke omstandigheden van de belastingplichtige houders. Door de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen wordt de hondenbelasting mede gekenschetst als een verteringsbelasting.¹²⁰⁸

De hondenbelasting kan in beginsel (facultatief) als een regulerend instrument worden ingezet om het aantal honden te beperken al zal een schrikstarief niet toelaatbaar zijn.¹²⁰⁹ De Hoge Raad¹²¹⁰ heeft geoordeeld dat bij de heffing van hondenbelasting in beginsel sprake is van gelijke gevallen en dus moeten in beginsel alle houders van honden in de heffing worden betrokken. Wanneer de hondenbelasting door een gemeente echter als een bestemmingsbelasting is vormgegeven – bijvoorbeeld slechts binnen de bebouwde kom overlastbeperkende maatregelen treffen die uit de hondenbelasting worden bekostigd – dan is het volgens de Hoge Raad een objectieve en redelijke rechtvaardiging om onderscheid te maken tussen honden die binnen de bebouwde kom worden gehouden en honden die buiten de bebouwde kom worden gehouden. De Hoge Raad oordeelde dat de hondenbelasting een algemene inkomstenverwervende belasting is doch de gemeente mag de opbrengst aan bepaalde uitgaven oormerken. De gemeente kan dus zelf de rechtsgrond van een algemene inkomstenverwervende belasting transformeren in een profijt- dan wel een bestemmingsheffing. Dit was gemeenten al door de opstellers van de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen toegestaan.¹²¹¹ Er bestaan geen relevante verschillen tussen honden binnen en buiten de bebouwde kom doch de door de gemeente gekozen rechtsgrond leidt tot een objectieve rechtvaardiging voor het behandelen van gelijke gevallen op basis van relevante verschillen waartoe in redelijkheid mocht worden gekozen.

1. Voor milieubekostiging in algemene zin is de opbrengst van de hondenbelasting niet geoormerkt doch de gemeenteraad kan hiertoe wel overgaan. Dit kan bijvoorbeeld spelen bij een tariefverhoging ter bekostiging van milieu-uitgaven, dan wel de invoering van de hondenbelasting als zodanig. In tegenstelling tot bijvoorbeeld de OZB is de opbrengst beperkt en kan de opbrengst van de belasting als zodanig worden geoormerkt. In dat geval wordt de hondenbelasting toch op de reguliere wijze geheven. De opbrengst dient dan wel geoormerkt te zijn aan uitgaven die ten behoeve van (houders van) honden worden gedaan (relevant onderscheidend criterium), indien niet in de gehele gemeent wordt geheven. Indien de opbrengsten anderszins worden geoormerkt – milieu-uitgaven die niets met de (houders van) honden van doen hebben – dan is mijns inziens gezien de rechtsgrond van deze belasting geen sprake van een relevant verschil. De Gemeentewet op dit punt wijzigen is mijns inziens dusdanig fundamenteel dat daardoor in feite een andere belasting is ontstaan.
- 2a. Voor het bevorderen van milieukenmerken van het voorwerp van de belasting komt de hondenbelasting niet in aanmerking. Het voorwerp van de belasting is de hond en daarbij spelen milieukenmerken niet. Er dient naar het aantal honden te worden geheven en in het kader van regulering (beperken aantal honden) wordt in de praktijk doorgegaan geheven met een (beperkte) progressieve tariefstelling. Heffing naar type hond – bijvoorbeeld het ontmoedigen van bepaalde typen vechthonden – is in combinatie met het heffen naar het aantal honden mijns inziens mogelijk. In dit verband kan worden vergeleken met de toeristenbelasting die eveneens een algemene inkomstenverwervende belasting is zonder overigens een mogelijkheid tot reguleren, waarbij de heffing zich moet richten naar het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt. In dat geval mag tevens worden geheven naar de overnachtingsprijs van bijvoorbeeld een

1208 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 35.

1209 Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02-01596, *Belastingblad* 2004, p. 44, *NTFR* 2003/1863.

1210 HR 21 juni 2000, nr. 33.816, *Belastingblad* 2000, p. 829, met aantekening van Monsma, *BNB* 2000/272, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2000/342, p. 1476, *NTFR* 2000/917, met commentaar van De Graaf.

1211 Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 35.

hotel.¹²¹² Een hondenbelasting die zich ergens anders naar richt lijkt mij onder de huidige redactie niet voorstelbaar en een wetswijziging lijkt mij gezien de rechtsgrond te fundamenteel waardoor in feite een andere belasting is ontstaan. Voor de hondenbelasting als zodanig zal sprake zijn van een niet-relevant verschil.

2b. De hondenbelasting kan onder de huidige redactie niet worden gebruikt om (milieu)gedragingen van de belastingplichtige houders te beïnvloeden. Wijziging van die redactie met als doel om de hondenbelasting te gebruiken om gedragingen te wijzigen lijkt mij gezien de rechtsgrond te fundamenteel waardoor in feite een andere belasting is ontstaan. Voor de hondenbelasting als zodanig zal sprake zijn van een niet-relevant verschil.

10.3.3.7 Reclamebelasting

Het doel van de reclamebelasting is opbrengst beogen maar de reclamebelasting kan door de gemeente in beginsel ook als een regulerend instrument worden gebruikt¹²¹³ om het aantal dan wel bepaalde typen aankondigingen te beperken, al zal een schrikstarief niet toelaatbaar zijn.¹²¹⁴ Dit betekent mijns inziens eveneens dat, los van de aankondiging zelf, naar gebied mag worden geheven indien de wens – bijvoorbeeld een historisch stads-hart – om te reguleren slechts voor een bepaald binnen de gemeente gelegen gebied betreft. De reclamebelasting kan in beginsel als een objectieve en zakelijke belasting worden gekenschetst. Er wordt immers aangesloten bij de openbare aankondiging zichtbaar vanaf de openbare weg en er wordt geen rekening gehouden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. Naar mijn mening kan de opbrengst van de reclamebelasting – net als de hondenbelasting; zie hiervoor – worden geoormerkt aan bepaalde uitgaven van de gemeente. In dat geval kan eveneens slechts in bepaalde gebieden worden geheven, doch niet in het kader van regulering. De uitgaven van de gemeente die in dat geval met de opbrengst van de reclamebelasting worden bekostigd dienen naar mijn mening wel verband te hebben met degenen die reclamebelasting verschuldigd zijn. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de kosten als gevolg van het plaatsen van reclamezuilen en dergelijke.

1. Voor milieubekostiging in algemene zin is de opbrengst van de reclamebelasting niet geoormerkt doch de gemeenteraad kan hiertoe wel overgaan. Vergelijk in dit verband de procedure betreffende de hondenbelasting die hiervoor is behandeld.¹²¹⁵ Dit kan bijvoorbeeld spelen bij een tariefverhoging ter bekostiging van milieu-uitgaven, dan wel de invoering van de reclamebelasting als zodanig. In tegenstelling tot bijvoorbeeld de OZB is de opbrengst beperkt en kan de opbrengst van de belasting als zodanig worden geoormerkt. In dat geval wordt de reclamebelasting toch op de reguliere wijze geheven. Naar mijn mening dient opbrengst dan wel geoormerkt te zijn aan uitgaven die ten behoeve van diegenen die openbaar aankondigen worden gedaan en ik kan mij in dit verband geen milieu-uitgaven voorstellen. Indien de opbrengsten wettelijk anderszins mogen worden geoormerkt – milieu-uitgaven die niets met het openbaar aankondigen van doen hebben – dan is mijns inziens gezien de rechtsgrond van deze belasting geen sprake van een relevant verschil. Wordt de Gemeentewet op dit punt gewijzigd dan is mijns inziens sprake van een wijziging die dusdanig fundamenteel is dat in feite een andere belasting is ontstaan.
- 2a. Voor wijzigingen van het voorwerp van de belasting zelf komt de reclamebelasting in beginsel in aanmerking indien het wenselijk wordt geacht bepaalde typen reclame-uitingen te ontmoedigen (verlicht of onverlicht). Het voorwerp van de belasting is de

1212 HR 3 oktober 2003, nr. 38.185, *Belastingblad* 2003, p. 1238, met aantekening van De Bruin, BNB 2003/384, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2003/522, p. 2872, *FED* 2003/665, p. 3505, met aantekening van Plante-Failé, *NTFR* 2003/1682, met commentaar van De Graaf.

1213 Tweede Kamer 1990-1991, 21 591, nr. 7, p. 33.

1214 Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02-01596, *Belastingblad* 2004, p. 44, *NTFR* 2003/1863.

1215 HR 21 juni 2000, nr. 33.816, *Belastingblad* 2000, p. 829, met aantekening van Monsma, BNB 2000/272, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2000/342, p. 1476, *NTFR* 2000/917, met commentaar van De Graaf.

aankondiging zichtbaar vanaf de openbare weg. Bij de omschrijving van het voorwerp van de belasting in de belastingverordening kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de grootte, de materiaalkeuze of het type openbare aankondiging. In dat geval wordt de reclamebelasting op de reguliere wijze geheven aangezien de reclamebelasting regulerend mag worden gebruikt.¹²¹⁶ In dit verband kan worden vergeleken met de toeristenbelasting die eveneens een algemene inkomstenverwervende belasting is waarbij de heffing zich moet richten naar het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt. In dat geval mag tevens worden geheven naar een percentage van de overnachtingsprijs.¹²¹⁷ Echter, een reclamebelasting die zich ergens anders naar richt dan naar de openbare aankondiging lijkt mij onder de huidige redactie niet voorstelbaar en een wijziging hiervan lijkt mij gezien de rechtsgrond dusdanig fundamenteel welke in feite tot een andere belasting zal leiden. Voor de reclamebelasting als zodanig zal sprake zijn van een niet-relevant verschil.

2b. De reclamebelasting kan onder de huidige redactie mijns inziens niet worden gebruikt om (milieu)gedragingen van de belastingplichtige houders te beïnvloeden. Wijziging van de redactie om de reclamebelasting te gebruiken om gedragingen te wijzigen lijkt mij gezien de rechtsgrond dusdanig fundamenteel welke in feite tot een andere belasting zal leiden. Voor de reclamebelasting zal sprake zijn van een niet-relevant verschil.

10.3.3.8 Precariobelasting

Het doel van de precariobelasting is opbrengst beogen en is vergelijkbaar met de reclamebelasting. De precariobelasting kan als een regulerend instrument worden gebruikt om het aantal voorwerpen dan wel typen voorwerpen dat zich onder, op of boven de voor de openbare dienst bestemde gemeentegrond bevindt te beperken. Een schriktarief zal niet toelaatbaar zijn.¹²¹⁸ De precariobelasting kan als een objectieve en zakelijke belasting worden gekenschetst. Er wordt immers bij de voorwerpen aangesloten en er wordt geen rekening gehouden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. Hetgeen bij de reclamebelasting is gesteld, geldt grosso modo eveneens voor de precariobelasting. Beide belastingen worden doorgaans in samenhang geheven, gecombineerd met een antisamenloopbepaling.

10.3.3.9 Rechten

10.3.3.9.1 Algemeen

Het doel van de rechten is kostenverhaal naar aanleiding van gebruik van gemeentebezittingen (gebruiksrechten) dan wel het genot van door de gemeente verleende diensten (genotsrechten). Daarnaast kunnen rechten worden geheven ter zake van het geven van gemakkelikheden (vermakelikhedenrechten). Deze paragraaf gaat grotendeels over de eerste twee. Enerzijds worden met de rechten dus opbrengsten beoogd maar anderzijds mogen de rechten volgens de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen door de gemeente, sinds 1995, ook als beleidsinstrument worden gebruikt waarbij bijvoorbeeld het aspect milieu een rol kan spelen, mits het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel in acht wordt genomen.¹²¹⁹

¹²¹⁶ Tweede Kamer 1990-1991 21 591, nr. 7, p. 33.

¹²¹⁷ HR 3 oktober 2003, nr. 38.185, *Belastingblad* 2003, p. 1238, met aantekening van De Bruin, *BNB* 2003/384, met noot van Van Leijenhof, *FED* 2003/522, p. 2872, *FED* 2003/665, p. 3505, met aantekening van Plante-Failé, *NTFR* 2003/1682, met commentaar van De Graaf.

¹²¹⁸ Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02-01596, *Belastingblad* 2004, p. 44, *NTFR* 2003/1863.

¹²¹⁹ Tweede Kamer 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 66, en dit heeft zijn grondslag gevonden in de redactie van art. 219, lid 2, Gemeentewet.

Oude jurisprudentie¹²²⁰ dat de rechten zich dienden te richten naar de mate van gebruik is volgens de opstellers achterhaald. De rechten zijn profijtbekostigingsheffingen niet in ruime zin en gezien dit doel is het de vraag of bij de rechten bijvoorbeeld milieuaspecten tot uiting mogen komen, ondanks het feit dat de opstellers van de Wet materiële belastingbepalingen dit toestaan. De werking van het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel doet de bedoelde vrijheid wellicht teniet. In de toelichting op de Wet materiële belastingbepalingen wordt de 'nieuwe vrijheid' van toepassing geacht op alle gemeentelijke belastingen tenzij de Gemeentewet een heffingsmaatstaf voorschrijft dan wel wordt geheven naar draagkracht, doch uiteindelijk wordt bedoelde vrijheid in de toelichting vooral bij de rechten beschreven.

10.3.3.9.2 Toepassing rechten en afvalstoffenheffing

In deze paragraaf worden de in paragraaf 10.3.1 beschreven mogelijkheden van vergroening toegepast op de rechten. Aangezien het begrip 'rechten' een verzamelbegrip is wordt onderscheid gemaakt tussen gebruiksrechten, genotsrechten en gemakrechten en daarnaast de – in de praktijk doorgaans in samenhang met de reinigingsrechten geheven – afvalstoffenheffing (Wet milieubeheer). Voor wat de toepassing op de in te voeren rioolbestemmingsheffing(en) betreft wordt verwezen naar het volgende hoofdstuk.

Gebruiksrechten

1. De opbrengst van gebruiksrechten dient te worden besteed aan kosten die samenhangen met het gebruik van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of onderhoud zijn. Indien ter zake van het gebruik van milieuvoorzieningen (gebruik riolering of minicontainer) gebruiksrechten worden geheven dan worden die op de reguliere wijze geheven.
- 2a. Voor wijzigingen van het voorwerp van de belasting zelf komen gebruiksrechten niet in aanmerking. Het voorwerp van de belasting is hetgeen wordt gebruikt en dat wordt in beginsel door de gemeente bepaald. Daarop hebben belastingplichtigen geen invloed.
- 2b. Gebruiksrechten kunnen in beginsel worden gebruikt om (milieu)gedragingen van belastingplichtigen te beïnvloeden. Hierbij kan worden gedacht aan heffing naar gebruik om dat gebruik te ontmoedigen. Een schrikstarief zal niet toelaatbaar zijn.¹²²¹ Het te beïnvloeden gedrag moet wel een verband hebben met de heffing (relevant onderscheidend criterium).

Genotsrechten

1. De opbrengst van genotsrechten dient te worden besteed aan kosten die samenhangen met de door of vanwege de gemeente verstrekte dienst. Indien ter zake van het genot van door de gemeente verleende (milieu)diensten (genot aansluiting riolering of inzameling afvalstoffen) genotsrechten worden geheven dan worden die op de reguliere wijze geheven.
- 2a. Voor wijzigingen van het voorwerp van de belasting zelf komen genotsrechten niet in aanmerking aangezien er geen expliciet voorwerp van de belasting is. Het voorwerp van de belasting gaat in feite op in het belastbare feit en wordt gevormd door het genot van een dienst.¹²²² Het wijzigen van het genot van een dienst is in dit verband niet opportuun.
- 2b. Genotsrechten kunnen in beginsel worden gebruikt om (milieu)gedragingen van belastingplichtigen te beïnvloeden. Bijvoorbeeld een reinigingsgenotsrecht ter zake van het

¹²²⁰ Onder andere HR 1 februari 1984, nr. 22.243, *Belastingblad* 1984, p. 176, met aantekening van Paans, *BNB* 1984/129, met noot van Hofstra en HR 9 mei 1984, nr. 22.240, *Belastingblad* 1984, p. 311, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1985/227, met noot van Scheltens.

¹²²¹ Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02-01596, *Belastingblad* 2004, p. 44, *NTFR* 2003/1863.

¹²²² J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, diss. 1999, Kluwer, p. 77.

door de gemeente ophalen van afvalstoffen waarbij voor het gescheiden aanbieden een lager tarief geldt, is mogelijk. Het te beïnvloeden gedrag moet wel een verband hebben met de heffing (relevant onderscheidend criterium). Een schrikstarief zal niet toelaatbaar zijn.¹²²³ Het te beïnvloeden gedrag moet wel een verband hebben met de heffing (relevant onderscheidend criterium).

Afvalstoffenheffing (Wet milieubeheer)

Het doel van de afvalstoffenheffing¹²²⁴ is net als bij de gebruiks- en genotsrechten kostenverhaal naar aanleiding van dienstverlening: de inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen. Het is een bestemmingsheffing waarbij als belastbaar feit geldt dat iemand feitelijk gebruiker van een perceel moet zijn waarvan een verplichting voor de gemeente geldt tot het inzamelen van huishoudelijke afvalstoffen en die door de gemeente wordt nagekomen. De noodzaak van gebruik of genot (dienstverlening) geldt bij de afvalstoffenheffing niet omdat die band is losgelaten. Het is immers een bestemmingsheffing waarbij ongeacht of sprake is van het aanbieden van afvalstoffen kan worden geheven. Opbrengst wordt beoogd en de afvalstoffenbelasting kan door de gemeente beperkt worden gebruikt als een beleidsinstrument om bijvoorbeeld de hoeveelheid afvalstoffen te beperken of om een wijziging van de samenstelling van afvalstoffen te bevorderen.

1. De opbrengst van de afvalstoffenheffing dient te worden besteed aan kosten die samenhangen met de inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen. De afvalstoffenheffing wordt dan op de reguliere wijze geheven
- 2a. Komt de afvalstoffenheffing in aanmerking om bepaalde kenmerken van het voorwerp van de belasting (het perceel) te bevorderen? Het begrip perceel kan voor de afvalstoffenheffing worden omschreven als een woning met enige mate van zelfstandigheid of een ander door een particuliere huishouding of deel daarvan gebruikt verblijf, waar huishoudelijke afvalstoffen kunnen ontstaan en ten aanzien waarvan de gemeente voldoet aan haar inzamelplicht (hierna: onderkomen).¹²²⁵ Kan met de heffingsmaatstaf en of het tarief worden gedifferentieerd naar bijvoorbeeld het wel of niet geïsoleerd zijn van dergelijke onderkomens? Tariefdifferentiatie past niet bij deze bestemmingsheffing omdat naar aanleiding van het feitelijke gebruik van een perceel wordt geheven. Het feitelijke gebruik is voor alle belastingplichtigen gelijk en dan is – afgezien van heffing naar tijdsgelang, naar het aantal personen dat feitelijk gebruikt en naar inza-melfrequentie – alleen een gelijk bedrag aan afvalstoffenheffing te rechtvaardigen. Vanaf 1993 is het toegestaan om met het tarief te differentiëren naar hoeveelheden aangeboden afval of aantal malen dat bijvoorbeeld een minicontainer wordt aangeboden.¹²²⁶ Een schrikstarief is niet toelaatbaar.¹²²⁷ In de situatie van heffing naar hoeveelheden moet wel een vast bedrag aan de voet worden geheven vanwege het feit dat de afvalstoffenheffing een bestemmingsheffing is. Het belastingkarakter moet in dat geval in stand blijven. Een afvalstoffenheffing die zich ergens anders naar richt dan naar het aantal personen dat van een onderkomen feitelijk gebruikmaakt, naar de hoeveelheid dan wel samenstelling van de aangeboden afvalstoffen, naar inza-melfrequentie of naar tijdsgelang, – zoals bijvoorbeeld naar kenmerken van onderkomens – lijkt mij onder de huidige redactie niet voorstelbaar en een wijziging hiervan lijkt mij gezien de rechtsgrond dusdanig fundamenteel welke in feite tot een andere belasting zal leiden. Voor de voor de afvalstoffenheffing zal sprake zijn van een niet-relevant verschil.

1223 Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02-01596, *Belastingblad* 2004, p. 44, *NTFR* 2003/1863.

1224 De afvalstoffenheffing is gebaseerd op art. 15:33 Wet milieubeheer.

1225 HR 25 januari 1984, nr. 22.119, *Belastingblad* 1984, p. 155, met aantekening van De Bruin, *BNB* 1984/113, met noot van Ploeger.

1226 Circulaire van de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken van 5 november 1993, nr. FBA93/U1930, aan de provinciale besturen en de gemeentebesturen inzake gemeentelijke belastingverordening.

1227 Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02-01596, *Belastingblad* 2004, p. 44, *NTFR* 2003/1863.

2b. Kan de afvalstoffenheffing worden gebruikt om (milieu)gedragingen van de belastingplichtige te beïnvloeden? Heffing naar hoeveelheid of samenstelling van de aangeboden afvalstoffen om de hoeveelheid afvalstoffen te beperken dan wel de samenstelling van afvalstoffen te beïnvloeden is – gezien het voorgaande – mogelijk, al zal een schrik-tarief niet toelaatbaar zijn.¹²²⁸ De afvalstoffenheffing gebruiken om het gedrag van belastingplichtigen te beïnvloeden niet zijnde gericht op de hoeveelheid dan wel samenstelling van de aangeboden afvalstoffen – bijvoorbeeld het bevorderen van het isoleren van onderkomens – lijkt mij een niet-relevant onderscheidend criterium. Met de afvalstoffenheffing kan geen gedragsverandering worden beoogd die niets te maken heeft met de inzameling van de afvalstoffen. Onder de huidige redactie zijn dergelijke differentiaties niet mogelijk. Wordt de Wet milieubeheer op dit punt gewijzigd dan is mijns inziens sprake van een dusdanige fundamentele wijziging van de afvalstoffenheffing dat daardoor in feite een andere belasting is ontstaan.

Vermakelijkhedenrechten

Vermakelijkhedenrechten worden geheven ter zake van het geven van vermakelijkheden waarbij gebruik wordt gemaakt van door of met medewerking van de gemeente tot stand gebrachte of in stand gehouden voorzieningen of waarbij een bijzondere voorziening in de vorm van toezicht of anderszins van de zijde van het gemeentebestuur getroffen wordt. Voor deze categorie rechten is – net als bij de gebruiks- en genotsrechten – sprake van kostenverhaal doch hier geldt de maximale kostennorm niet. De kosten van deze vorm van dienstverlening zijn doorgaans moeilijk te bepalen. Om die reden heeft de wetgever ervoor gekozen om die norm hier niet te laten gelden. Voldoende is dat er kosten zijn gemaakt. Vermakelijkheden kunnen als gebruiksrechten worden opgevat indien gebruik wordt gemaakt van getroffen gemeentelijke voorzieningen en als genotsrechten indien sprake is van genot van bijvoorbeeld gemeentelijk toezicht. In die zin geldt hetgeen bij de gebruiks- en de genotsrechten is gesteld hier eveneens.

10.3.3.9.3 Toepassing rioolbestemmingsheffing(en)

Voor wat vergroening van de rioolbestemmingheffing(en) betreft kan worden verwezen naar de huidige rioolrechten. Uit de toelichting op de nieuwe regeling volgt dat voor wat de heffingsmaatstaf betreft kan worden aangesloten bij de huidige rioolrechten. Weliswaar is de rechtgrond van de rioolbestemmingheffing(en) iets anders dan de rioolrechten aangezien het een belasting is, doch vanwege de toelichting maakt dit voor de heffingsmaatstaf niet uit. Daarnaast kan worden verwezen naar de gemeentelijke afvalstoffenheffing. Deze heffing is ingevoerd om bepaalde uitvoeringsproblemen (bewijslast) van de reinigingsrechten te kunnen ontlopen. De heffingsmaatstaf van de afvalstoffenheffing mag bijvoorbeeld afhankelijk zijn van de hoeveelheid aangeboden afvalstoffen maar in dat geval moet vanwege het belastingkarakter minimaal een vast bedrag worden geheven omdat anders geen afvalstoffenheffing wordt geheven doch reinigingsrechten.¹²²⁹ Vanwege bedoelde toelichting lijkt deze eis voor de rioolbestemmingheffing(en) niet te gelden en ook niet vanwege het toekomstige verbod van het heffen van (riool)rechten op basis van art. 229 Gemeentewet. Heffing naar bijvoorbeeld hoeveelheden ingenomen water is eveneens in overeenstemming met de Kaderrichtlijn Water waaruit volgt dat vanaf 2010 bij de (verplichte) kosten terugwinning prikkels tot zuiniger verbruik van water moeten zijn ingebouwd.

10.4 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

In dit hoofdstuk zijn de (on)mogelijkheden van vergroening van het gemeentelijke belastingstelsel onderzocht. Uit het Rapport 'Vergroening van het fiscale en financiële stelsel' volgen drie fiscale opties zonder voorbehoud; de eerste is tariefdifferentiatie bij de par-

¹²²⁸ Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02-01596, *Belastingblad* 2004, p. 44, *NTFR* 2003/1863.

¹²²⁹ Tweede Kamer 1976-1977, 13 364, nr. 3, p. 81.

keerbelastingen, de tweede is het huidige gefiscaliseerde parkeersysteem en de derde is de reeds bestaande Diftar-methode bij de reinigingsheffingen. Uiteindelijk is de tariefdifferentiatie bij de parkeerbelastingen naar kenmerken van het voertuig nieuw maar het is mijns inziens de vraag of daarmee gedragingen van eigenaren van voertuigen zullen worden gewijzigd. Zullen die eigenaren de hogere parkeertarieven bij de aanschaf van een voertuig laten meewegen? Mijns inziens denkkelijk slechts in zeer beperkte mate. Dergelijke regelingen moeten in een breder verband worden ingevoerd. Niet slechts kijken naar één bepaalde maatregel maar onderzoeken welke maatregelen in brede zin mogelijk zijn. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld verdere differentiatie van de motorrijtuigenbelasting en de belasting van personenauto's en motorrijwielen of bij rekeningrijden of een congestieheffing als die in de toekomst in enigerlei vorm worden ingevoerd. Dit moet dan mijns inziens wel worden gecombineerd met een vorm van milieugedragsmonitor.

Als eerste is onderzocht of een gemeentelijke belasting kan worden gebruikt om milieu-uitgaven te bekostigen. Als tweede is onderzocht of een gemeentelijke belasting kan worden gebruikt om te reguleren. Reguleren kan op twee wijzen worden vormgegeven. De eerste is het bevorderen van milieukenmerken van het voorwerp van de belasting en de tweede is het wijzigen van het gedrag van belastingplichtigen (niet zijnde het wijzigen van kenmerken van het voorwerp van de belasting).

Voor bekostiging van milieu-uitgaven komen de OZB niet in aanmerking aangezien de opbrengst van deze belasting niet is geormerkt en deze belasting qua omvang te belangrijk is om te kunnen oormerken. Wel kan dit bij tariefsverhogingen spelen maar dan worden de OZB feitelijk op de reguliere wijze geheven. Voor wat de baatbelasting betreft kan de opbrengst van deze belasting slechts aan milieu-uitgaven worden besteed indien deze dienen ter bekostiging van milieuvorzieningen waarmee bepaalde binnen de gemeente gelegen onroerende zaken zijn gebaat. In dat geval wordt de baatbelasting op de reguliere wijze geheven. Wijziging van de baatbelasting om kosten van milieu-voorzieningen waarmee bedoelde onroerende zaken niet zijn gebaat met baatbelasting te verhalen, lijkt mij een te fundamentele wijziging dat in feite een andere belasting is ontstaan. De forensenbelasting, de toeristenbelasting, de parkeerbelasting, de hondenbelasting, de reclamebelasting en de precariobelasting kunnen door gemeenten worden gebruikt ter bekostiging van milieu-uitgaven (oormerken opbrengst). Bij de rechten en de afvalstoffenheffing wordt de opbrengst per definitie besteed aan kosten van dienstverlening (gebruik of genot). Indien de dienstverlening bestaat uit milieutaken dan komen de rechten en de afvalstoffenheffing hiervoor in aanmerking en worden deze op de reguliere wijze geheven.

Voor het beogen van wijzigingen van kenmerken van het voorwerp van de belasting komen de OZB in beginsel in aanmerking indien een vorm van tariefdifferentiatie naar milieukenmerken (op basis van een milieulabel of iets dergelijks) wordt ingevoerd of via de huidige bevoegdheid om objecten dan wel delen daarvan van OZB uit te zonderen. De laatste ligt uitvoeringstechnisch niet voor de hand aangezien gemeenten dan autonoom kunnen bepalen wat wel en wat niet onder een dergelijke regeling valt en het de vraag is of gemeenten voldoende kennis in huis hebben om die kenmerken te beoordelen. De baatbelasting komt hiervoor in beginsel niet in aanmerking omdat milieukenmerken van het voorwerp van de belasting losstaat van de voorzieningen waarmee de voorwerpen van de belasting moeten zijn gebaat. De baatbelasting op dit punt wijzigen lijkt mij een te fundamentele wijziging dat daardoor feitelijk een andere belasting is ontstaan. Voor de forensen- en de toeristenbelasting is dit eveneens lastig aangezien degenen die uiteindelijk de belasting dragen niet altijd in staat zijn de milieukenmerken van onderkomens te wijzigen. Wijziging van die belastingen is op dit punt dan ook niet mogelijk. De parkeerbelastingen komen in aanmerking om via – een in te voeren – tariefdifferentiatie milieukenmerken van voertuigen te beïnvloeden. Beïnvloeding van kenmerken van het voorwerp van de belasting bij de hondenbelasting is niet opportuun. De reclamebelasting kan zich

nu reeds naar milieukeurmerken van openbare aankondigingen richten (wel of niet verlicht). Hetzelfde geldt voor de precariobelasting. Bij de gebruiks- en genotsrechten is dit niet opportuun aangezien de gemeente hetgeen door belastingplichtigen wordt gebruikt in eigendom of beheer heeft dan wel de gemeente de dienst aanbiedt. Hetzelfde geldt voor de afvalstoffenheffing. Voor wat de gemakkelikhedenrechten betreft wordt geheven naar aanleiding van door de gemeente gepleegde voorzieningen waarop de belastingplichtige geen invloed kan uitoefenen, anders dan hetgeen bij de genotsrechten is vermeld.

Voor het wijzigen van het gedrag van belastingplichtigen komt de OZB niet in aanmerking vanwege het zakelijke en objectieve karakter. De OZB wijzigen om te kunnen differentiëren naar gedrag lijkt mij een te fundamentele wijziging van de OZB en dit geldt eveneens voor de baatbelasting. Bij de toeristen- en forensenbelasting is gewijzigd gedrag moeilijk meetbaar. Bij de parkeerbelastingen kan slechts worden gedacht aan differentiëren naar kort en lang parkeren. Voor de hondenbelasting, de reclamebelasting en de precariobelasting geldt hetzelfde als voor de OZB. De gebruiks-, genots- en gemakkelikhedenrechten alsmede de afvalstoffenheffing komen hiervoor in aanmerking mits het onderscheid een voor die specifieke categorie rechten een relevant onderscheidend criterium is.

Nadat in dit hoofdstuk de mogelijkheden van vergroening van gemeentelijke belastingen zijn onderzocht worden in het volgende hoofdstuk de ontwikkelingen op het gebied van de bekostiging van (afval)waterbeheer onderzocht.

11 Ontwikkelingen bekostiging (afval)waterbeheer

11.1 INLEIDING

Nadat in hoofdstuk 10 de mogelijkheden van vergroening van gemeentelijke belastingen zijn onderzocht worden in dit hoofdstuk de ontwikkelingen beschreven op het gebied van waterketentaken en watersysteemtaken alsmede de bekostiging daarvan. In paragraaf 11.2 wordt een korte beschrijving van alle belastingen die ter zake van (afval)water (kunnen) worden geheven met uitzondering van recente wetswijzigingen dienaangaande. In paragraaf 11.3 wordt het onderscheid tussen bekostiging van waterketen en -systeemtaken beschreven zoals dit de wetgever voor ogen heeft gestaan aan de hand van de Rijksvisie Waterketen, het Nationaal bestuursakkoord water en het kabinetsstandpunt betreffende de bekostiging van het regionale waterbeheer. In paragraaf 11.4 wordt de Europese Kaderrichtlijn water beschreven en in het verlengde daarvan de implementatiewet Kaderrichtlijn Water. De Kaderrichtlijn Water is van invloed op de uitvoering van watertaken en de bekostiging daarvan. In paragraaf 11.5 worden de per 1 januari 2007 ingevoerde gemeentelijke rioolbestemmingsheffingen behandeld en in paragraaf 11.6 worden de wijzigingen van het waterschapsbestel behandeld.

11.2 HUIDIGE BELASTINGEN OP (AFVAL)WATER

11.2.1 Algemeen

(Afval)water valt onder de reikwijdte van diverse belastingen met uiteenlopende – en soms tegenstrijdig lijkende – rechtsgronden. In deze paragraaf worden per bestuurslaag kort de huidige belastingen besproken.

11.2.2 Gemeenten

De meeste gemeenten heffen rioolrechten gebaseerd op art. 229, lid 1, onderdeel a (gebruiksrechten) en of onderdeel b (genotsrechten), Gemeentewet. In deze bepalingen is de bevoegdheid van gemeenten opgenomen om kosten te verhalen naar aanleiding van een individuele wederprestatie in de vorm van rechten waaronder rioolrechten. Voor het overige wordt verwezen naar hoofdstuk 6. Per 2008 zijn de rioolbestemmingsheffingen in art. 228a Gemeentewet ingevoerd. Tot 2010 kunnen gemeenten kiezen om de kosten die met de gemeentelijke riolering samenhangen via rioolrechten of via de nieuwe rioolbestemmingsheffingen te verhalen. De rioolbestemmingsheffingen worden in paragraaf 11.5 behandeld.

11.2.3 Waterschappen

De waterschappen hebben grosso modo twee taakgroepen; het waterkwaliteitsbeheer en het waterkwantiteitsbeheer. Gemeenten verzamelen afvalwater en leveren dit ter zuivering aan de waterschappen in hun functie als waterkwaliteitsbeheerders. Voor de bekos-

tiging¹²³⁰ door de waterschappen van het zuiveren van afvalwater was een heffing opgenomen in de Wet verontreiniging oppervlaktewateren en vanaf 2008 is de zuiveringsheffing opgenomen in de Waterschapswet (hoofdstuk XVIIB). Deze wijziging wordt in paragraaf 6 behandeld. Bij deze heffing worden woningen en kleine bedrijfsruimten forfaitair in de heffing betrokken via een vast aantal zogenoemde vervuilingseenheden, naar een vast bedrag per vervuilingseenheid. Daarnaast zijn er tabelbedrijven waarbij het aantal vervuilingseenheden (in beginsel maximaal 1.000) wordt bepaald door de hoeveelheid ingenomen water te vermenigvuldigen met een formule overeenkomende met de gemiddelde vervuilingswaarde van een klasse waarin een tabelbedrijf valt. Ter zake van de zogenoemde grote vervuilers (meetbedrijven) worden de aantallen vervuilingseenheden bepaald op basis van in beginsel dagelijks meten, bemonsteren en analyseren van de werkelijke hoeveelheid en samenstelling van het door hen geloosde afvalwater. Dit laatste is zeer arbeidsintensief (de werkzaamheden van de individuele lozers maar ook de controle daarop door de waterschappen) en duur. Dit heeft in de praktijk tot de zogenoemde afhaakproblematiek geleid. Dit is het in eigen beheer voorafgaand aan de lozing (groten-deels) zelf zuiveren. Dit lijkt een voordeel te hebben maar bedacht dient te worden dat een groot deel van de kosten van afvalwaterzuivering bestaan uit kosten van (in het verleden gepleegde) investeringen en berekend (moet zijn) op een bepaalde capaciteit. De Unie van Waterschappen is zich dit – in combinatie met de inmiddels vervallen omslagen ten behoeve van de bekostiging van het kwantiteitsbeheer – ingewikkelde en ondoelmattige stelsel van waterschapshoeffingen bewust geweest en heeft de commissie-Togtema opdracht gegeven te onderzoeken of dit eenvoudiger en of efficiënter kan.

In de tussenrapportage¹²³¹ ging de commissie er nog vanuit dat het aantal categorieën belastingplichtigen voor de omslagen moest worden teruggebracht van vijf tot twee; namelijk de eigenaren (wegens het objectbelang) en gebruikers (wegens het subjectbelang). Tevens is door de commissie een onderscheid aangebracht tussen waterschapstaken; namelijk watersysteembeheer, zorg voor veiligheid, zuivering en wegenbeheer. Een deel van het kwalitatieve beheer van het water (baggeren en natuur) moet volgens de commissie onder het systeembeheer vallen. De verontreinigingsheffing dient dan slechts voor bekostiging van de zuivering (kostenveroorzakersbeginsel). De rest van de taken moet onder de collectieve goederen vallen en moet worden gefinancierd via belastingheffing waarbij het belang niet meer centraal moet staan doch het solidariteitsbeginsel (basispakket via omslagen). In de definitieve rapportage¹²³² maakt de commissie een splitsing tussen watersysteembeheer en zuiveringsbeheer waarbij onder de laatste ook de verwerking van slib moet vallen en moet worden bekostigd via (destijds) de verontreinigingsheffing. Onder de eerste moet ook het passieve waterkwaliteitsbeheer en de afvoer van regenwater vallen. Gevolg is dat het tarief van de verontreinigingsheffing met circa 40% kan dalen. Het watersysteembeheer moet naast de ingezetenenomslag (algemene taakbelangen) worden bekostigd uit een watersysteemheffing, gebaseerd op profijt en kostenveroorzaking (specifieke taakbelangen).

Op 17 mei 2001 heeft de Unie van Waterschappen hierover een standpunt ingenomen.¹²³³ Met dit standpunt volgt de Unie van Waterschappen de commissie dat voor wat betreft de bekostiging van waterschapstaken een splitsing dient te worden gemaakt tussen zuiveringsbeheer sec en het verbrede watersysteembeheer. Voor wat het kostenaandeel van de ingezetenen betreft dient volgens de Unie van Waterschappen rekening te worden gehou-

1230 In dit onderdeel wordt uitgegaan van het inmiddels vervallen systeem van bekostiging. Het nieuwe systeem van bekostiging van waterschapstaken wordt in paragraaf 11.6 behandeld.

1231 *Stcrt.* 1998, 84. Voor een nadere beschouwing: J.A. Monsma, 'Waterschapsbelastingen op weg naar de 21e eeuw. Een visie van de Commissie Togtema', *Belastingblad* 1998, p. 427.

1232 Voor een nadere beschouwing: J.A. Monsma, 'Waterschapsbelastingen in de 21e eeuw. Het eindrapport van de Commissie Togtema', *Belastingblad* 2000, p. 3.

1233 Brief van het bestuur van de Unie van Waterschappen van 7 juni 2001, nr. 9216, *Belastingblad* 2001, p. 634.

den met de bevolkingsdichtheid. Voor wat de gewijzigde Waterschapswet en de gewijzigde Wet verontreiniging oppervlaktewateren betreft wordt verwezen naar paragraaf 11.6. Deze wijzigingen zijn per 1 januari 2008 ingevoerd.

11.2.4 Provincies

De provincies kunnen enkele belastingen heffen waarvan water het voorwerp van de belasting is. Dit zijn de grondwaterheffing en de bodembeschermingheffing.

Grondwaterheffing

De grondwaterheffing (art. 48 Grondwaterwet) kan worden geheven van grondwaterexploitanten (onttrekkers) waarvan de opbrengst dient te worden besteed aan kosten die de provincie maakt ten gevolge van (grofweg) maatregelen die verband houden met het voorkomen en tegengaan van nadelige gevolgen van onttrekkingen van grondwater voor zover die niet voor rekening van de vergunninghouder kunnen blijven. Het voorwerp van de belasting is het onttrokken grondwater en er wordt geheven naar aantallen kubieke meters. Deze belasting kan echter per provincie verschillen. Het doel van de grondwaterheffing is opbrengst ten behoeve van de bekostiging van maatregelen die verband houden met het voorkomen en tegengaan van nadelige gevolgen van onttrekkingen van grondwater. Het is een bestemmingsbelasting.

Bodembeschermingheffing

De bodembeschermingheffing (art. 15:34 Wet milieubeheer) kan worden geheven van (grofweg) drinkwaterbedrijven die grondwater onttrekken. De opbrengst wordt besteed aan het betalen van schadevergoedingen aan bedrijven die vanwege het feit dat grondwater wordt onttrokken extra maatregelen moeten nemen (bepaalde bodembeschermingsgebieden). Het voorwerp van de belasting is het onttrokken grondwater en er wordt geheven naar aantallen kubieke meters. Deze belasting kan echter per provincie verschillen. Het doel van de bodembeschermingheffing is opbrengst beogen ten behoeve van de bekostiging van het betalen van schadevergoedingen. Het is een bestemmingsbelasting.

11.2.5 Rijk

Ingevolge de Wet belastingen op milieugrondslag valt water onder het regime van twee belastingen, namelijk de belasting op grondwater en de belasting op leidingwater.

Belasting op grondwater

De belasting op grondwater (art. 3-11 Wet belastingen op milieugrondslag) is in de eerste plaats een opbrengstbeogende belasting en in de tweede plaats een regulerende belasting. Belastingplichtig zijn houders van een inrichting als bedoeld in de Grondwaterwet (waterleidingbedrijven en bedrijven die in eigen beheer water aan de bodem onttrekken). Er wordt geheven naar aantallen onttrokken kubieke meters grondwater.

Belasting op leidingwater

De belasting op leidingwater (art. 11a-11k Wet belastingen op milieugrondslag) is in de eerste plaats een regulerende en in de tweede plaats een opbrengstbeogende belasting. Dit is tegenstrijdig met de belasting op grondwater voor zover leidingwater uit grondwater bestaat. Het is een kleinverbruikersheffing want er wordt geheven tot 300 kubieke meters per WOZ-object per jaar naar aantallen kubieke meters. Belastingplichtig zijn degenen die leveringen van leidingwater verrichten.

11.2.6 Kosten

De totale kosten van de overheid als gevolg van watertaken bedroegen in 2005 € 4,85 miljard.¹²³⁴ De prijs van water (drinkwater, riolering en zuivering) bedroeg in 2005 gemiddeld € 490 per huishouden waarbij circa € 1,5 miljard is bijgedragen uit de algemene middelen (€ 210 per huishouden) waardoor de daadwerkelijke kosten per huishouden € 700 hebben bedragen. Van de totale kosten van de watertaken bedroeg het aandeel van de gemeenten (riolering) in 2005 € 1,1 miljard waarvan € 900 miljoen via rioolrechten is bekostigd. Stichting Rioned geeft de volgende cijfers:¹²³⁵

	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2003	2004*	2005
Inkomsten uit rioolrecht	142	246	443	645	672	723	785	854	923
Totale baten	230	307	534	732	783	848	920	916	993
Totale lasten	375	435	690	885	948	1.007	1.071	1.019	1.056
Saldo baten en lasten	145	128	156	153	165	158	151	103	63

* Per 1 januari 2004 is de systematiek veranderd waardoor de cijfers maar beperkt vergelijkbaar zijn.

Hieruit blijkt dat de gemeentelijke lasten van de riolering in 20 jaar tijd ongeveer verdriedvoudigd zijn.

11.3 BEKOSTIGING WATERKETEN EN -SYSTEEMTAKEN

11.3.1 Algemeen

In deze paragraaf wordt ingegaan op de bekostiging van het waterbeheer. Het waterbeheer bestaat uit waterketentaken (leveren, vervoeren en zuiveren van (afval)water) en uit watersysteemtaken (voornamelijk het kwantiteitsbeheer). De watersysteemtaken vallen uiteen in twee deeltaken, namelijk de gemeentelijke watersysteemtaken en de watersysteemtaken van de waterschappen. Voor wat de gemeentelijke watersysteemtaken betreft is per 2007 een wetswijziging doorgevoerd inzake verankering en bekostiging gemeentelijke watertaken¹²³⁶ en voor wat de watersysteemtaken en de zuiveringstaken van de waterschappen betreft heeft een wetswijziging plaatsgevonden inzake modernisering van het waterschapsbestel.¹²³⁷ Deze wetswijzigingen vinden uiteindelijk hun oorsprong in de Kaderrichtlijn Water. Deze richtlijn is bedoeld om de kwaliteit van het grond- en oppervlaktewater in Europa op goed niveau te krijgen en te houden alsmede de noodzaak tot het aanpakken van de gevolgen van de zeespiegelstijging, bodemdaling en een veranderend klimaat. Nederland krijgt hierdoor steeds meer te maken met extreem natte en

1234 Rapport *Water in Beeld 2006*, op 14 juni 2006 aan het parlement aangeboden. Tweede Kamer 2005-2006, 27 625, nr. 71, p. 57.

1235 Bronnen: CBS StatLine en Stichting Rioned, *Riool in Cijfers 2005-2006*, augustus 2005.

1236 Wet van 28 juni 2007 tot wijziging van de Gemeentewet, de Wet op de waterhuishouding en de Wet milieubeheer in verband met de introductie van zorgplichten van gemeenten voor het afvloeiende hemelwater en het grondwater, alsmede verduidelijking van de zorgplicht voor het afvalwater, en aanpassing van het bijbehorende bekostigingsinstrument (verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken), *Stb.* 2007, 276.

1237 Wet van 21 mei 2007 tot wijziging van de Waterschapswet en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren in verband met de modernisering en vereenvoudiging van de bestuurlijke structuur en de financieringsstructuur van waterschappen (Wet modernisering waterschapsbestel), *Stb.* 2007, 208.

extreem droge periodes. De taken en de bekostiging daarvan worden in onderstaande schema's samengevat.

Waterketentaken			
Taken:	Uitvoerende instantie:	Bekostiging:	Wettelijke grondslag:
Levering leidingwater	Waterleiding-bedrijven	Privaatrechtelijk	Nvt
Inzameling en afvoer afvalwater	Gemeenten	Rioolrechten / rioolbestemmingsheffing(en)	Gemeentewet; art. 229 en 228a
Zuivering afvalwater	Waterschappen	Zuiveringsheffing (indirecte lozingen)	Waterschaps-wet; Hoofdstuk XVIIB
Watersysteemtaken			
Taken:	Uitvoerende instantie:	Bekostiging:	
Afvoer regenwater en aanpak grondwater-overlast in stedelijk gebied	Gemeenten	Rioolrechten / rioolbestemmingsheffing(en)	Gemeentewet; art. 229 en 228a
Zorg voor het regionale watersysteem	Waterschappen	watersysteemheffing	Waterschaps-wet; Hoofdstuk XVII

11.3.2 Rijkvisie Waterketen

Op 10 juni 2003 heeft de staatssecretaris van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer mede namens de staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat, de Tweede Kamer de 'Rijkvisie Waterketen' aangeboden.¹²³⁸ Aanleiding voor deze Rijkvisie was dat de waterketentaken niet doelmatig werden uitgevoerd, onbenutte kansen bleven liggen en een uniformering van het rijksstandpunt inzake de waterketen. De waterketentaken omvatten drinkwaterwinning, -productie, -distributie en -gebruik alsmede afvalwaterinzameling, -transport en -zuivering.¹²³⁹ Hieruit volgt dat de Rijkvisie van invloed is op de werkzaamheden van de verschillende overheden (gemeenten en waterschappen) en ook op die van de waterleidingbedrijven.

Er is volgens de opstellers van de Rijkvisie tussen de verschillende schakels onvoldoende aandacht voor de onderlinge samenhang met als gevolg suboptimalisatie. De prestaties van de verschillende schakels en ook de rekeningen van de 'waterdienstverleners' zijn onvoldoende transparant voor de zogenoemde 'gebonden klanten' en er zijn onvoldoende prikkels tot doelmatiger werken. Tevens zijn er volgens de opstellers voor wat de heffingen betreft (rioolrechten en verontreinigingsheffing) geen mogelijkheden voor de belastingplichtigen om de heffing te beïnvloeden in relatie tot de geleverde dienst. Daarnaast wordt in de huidige systematiek bij de heffing geen onderscheid gemaakt tussen kosten van afvalwater en kosten van regenwater.¹²⁴⁰

¹²³⁸ Tweede Kamer 2002-2003, 28 966, nr. 1, p. 1.

¹²³⁹ Tweede Kamer 2002-2003, 28 966, nr. 1, p. 3.

¹²⁴⁰ Tweede Kamer 2002-2003, 28 966, nr. 1, p. 6.

Het uiteindelijke doel in dit verband was dat de te betalen belastingbedragen in de waterketen moeten worden gebaseerd op daadwerkelijk gemaakte kosten overeenkomstig de mate van gebruik van dienstverlening. Hiermee wordt volgens de opstellers duurzaam gebruik van water bevorderd. In de Rijksvisie wordt niet gesproken van overheveling van taken en verantwoordelijkheden van waterschappen, gemeenten en nutsbedrijven. Dat dient te worden betaald naar de mate van gebruik is in overeenstemming met een Mededeling van de Europese Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en Sociaal Comité¹²⁴¹ inhoudende dat elke gebruiker de kosten dient te dragen die samenhangen met zijn of haar waterverbruik. Om te waarborgen dat de waterprijsstelling aanspoort tot een beter gebruik van de waterrijdommen moet volgens de Commissie een directe koppeling bestaan tussen de prijs en de gebruikte waterhoeveelheid en of de veroorzaakte verontreiniging. In de Kaderrichtlijn Water¹²⁴² wordt ook gepleit voor een grotere rol voor prijsstelling ter verhoging van de duurzaamheid van de waterreserves, zie hiervoor paragraaf 11.4. De Rijksvisie voldoet hieraan.

Volgens de Rijksvisie moet in de toekomst anders met regenwater worden omgegaan. Het is de bedoeling dat regenwater niet via de bestaande rioleringstelsels wordt afgevoerd. Regenwater moet niet meer als afvalwater worden behandeld doch dit moet in de bodem worden geïnfiltreerd (al dan niet via overstortplaatsen) of worden gebruikt voor waterwinning.

Vanwege relatie naar aanpalende beleidsterreinen zoals ruimtelijke ordening, wegbeheer, natuur, recreatie is het volgens de Rijksvisie wenselijk onderscheid te maken tussen de kosten die moeten worden betaald door de klant voor de waterketendienst en het streven naar zo laag mogelijke maatschappelijke kosten inzake die aanpalende beleidsterreinen. Voor de (afval)waterketen is dit onderscheid relevant omdat er door een integrale aanpak volgens de opstellers kostenvoordelen zijn te behalen op aanpalende beleidsterreinen. Omgekeerd betekent dit volgens de Rijksvisie dat er voor de maatregelen meer kostendragers kunnen worden georganiseerd omdat sprake is van meekoppelende belangen. De praktische mogelijkheden met betrekking tot de medefinanciering vanuit de meekoppelende belangen moet volgens de opstellers nader worden onderzocht.¹²⁴³

11.3.3 Nationaal Bestuursakkoord 'Nederland leeft met water'

Het Rijk, het Interprovinciaal Overleg, de Unie van Waterschappen en de Vereniging van Nederlandse Gemeenten hebben vanwege de noodzaak van een veranderende aanpak hiertoe de kennis en inzichten neergelegd in een Bestuursakkoord en deze op 2 juli 2003 ondertekend. Dit is nagenoeg gelijktijdig met het aanbieden van de Rijksvisie. Het bestuursakkoord ziet grotendeels op watersysteemtaken. Voor wat de waterproblematiek betreft doen zich volgens het bestuursakkoord structurele veranderingen voor, zoals: klimaatveranderingen, zeespiegelstijging, bodemdaling en verstedelijking.

In het bestuursakkoord zijn taakstellende afspraken opgenomen over doelen en maatregelenpakketten die nodig zijn om de waterhuishouding op orde te brengen en te houden, inclusief de financiële dekking. De partijen constateren dat de taken die nodig zijn om het watersysteem in 2015 op orde te krijgen en tot 2050 op orde te houden in beeld zijn gebracht en dat is gestart met de implementatie van de Europese Kaderrichtlijn Water. Tevens constateren de partijen dat er een gezamenlijke verantwoordelijkheid is voor het

1241 Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité – Prijsstelling als beleidsinstrument voor een duurzamere benutting van de waterreserves, en geeft uitwerking aan de Kaderrichtlijn Water. In de Kaderrichtlijn Water wordt uitgegaan van het beginsel van kostenterugwinning waarbij vanaf 2010 prikkels tot zuiniger gebruik van water moeten zijn ingebouwd.

1242 Pb L 327.

1243 Tweede Kamer 2002-2003, 28 966, nr. 1, p. 11.

watersysteem en dat een noodzaak bestaat tot het bevorderen van een gemeenschappelijke aanpak. Een integrale afweging dienen de afzonderlijke partijen vanuit hun specifieke verantwoordelijkheden en bevoegdheden te maken. Kennelijk wordt van bestaande verantwoordelijkheden en bevoegdheden uitgegaan en was het niet de bedoeling deze te wijzigen.

Voor wat de bekostigingsstructuur betreft dient volgens het bestuursakkoord te worden uitgegaan van het kostenveroorzakersbeginsel. Dit is in overeenstemming met de Kaderrichtlijn Water (zie hiervoor paragraaf 11.4). In art. 18 van het bestuursakkoord is bepaald dat het Rijk in samenspraak met het Interprovinciaal Overleg, de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Unie van Waterschappen (onder behoud van eigen verantwoordelijkheden) zorgdraagt voor een wijze van bekostiging, waarbij rekening gehouden wordt met de wateropgave voor het regionale watersysteem, waarbij onder andere gedacht wordt aan de invoering van een watersysteemheffing, zuiveringsheffing en voor de stedelijke opgave aan het aanpassen van de rioolheffing. De geraamde investeringen die nodig zijn voor het regionale watersysteem in verband met wijzigingen van klimatologische omstandigheden, bodemdaling, zeespiegelstijging en toename van verhard oppervlak bedragen ingevolge art. 18 van het bestuursakkoord in de periode 2003-2015 ongeveer € 8 miljard (op orde brengen). In de periode 2003-2050 bedraagt dit ongeveer € 16 miljard (op orde houden).

Het bestuursakkoord is in 2006 geëvalueerd.¹²⁴⁴ De conclusie was dat dit akkoord in belangrijke mate heeft bijgedragen aan de onderlinge samenwerking bij de aanpak van de wateroverlastproblematiek.

11.3.4 Kabinetsstandpunt bekostiging regionaal waterbeheer

Algemeen

Het kabinet heeft op 16 februari 2004 een standpunt¹²⁴⁵ ingenomen over de bekostiging van het regionale waterbeheer hetgeen voor een groot deel is gebaseerd op een Interdepartementaal beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer.¹²⁴⁶ Het kabinetsstandpunt ziet dus op waterketentaken en op watersysteemtaken. In het Interdepartementaal beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer wordt geconstateerd dat de huidige bekostigingsstructuur van het regionale waterbeheer complex en weinig transparant is vanwege de hoge perceptiekosten die het systeem oproept, de beperkte invloed op de te betalen bedragen in geval van zuiniger gebruik, het bestemmingskarakter van de bestaande heffingen, het weinig op elkaar afstemmen door de dienstverleners en ook het door elkaar heen lopen van waterketentaken en watersysteemtaken.¹²⁴⁷ Het Interdepartementaal beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer gaat in haar aanbevelingen uit van een (fysiek en financieel) onderscheid tussen waterketentaken en watersysteemtaken.

Het kabinet constateert dat er in de nabije toekomst vele extra investeringen¹²⁴⁸ noodzakelijk zijn ter voorkoming van wateroverlast, het anders omgaan met water en investeringen in de gemeentelijke rioleringsstelsels. Aangezien de lasten voor de burgers behoorlijk zullen gaan stijgen, dient volgens het kabinet de uitvoering doelmatiger te worden gedaan

1244 Evaluatie Nationaal Bestuursakkoord Water, Eindrapport Verantwoordend Spoor, juli 2006.

Tweede Kamer 2006-2007, 27 625, nr. 81.

1245 Tweede Kamer 2003-2004, 29 428, nr. 1.

1246 En mede gebaseerd op en adviezen van de het Interprovinciaal Overleg en de Unie van Waterschappen. Het Interdepartementaal beleidsonderzoek inzake waterbeheer is niet gepubliceerd.

1247 Tweede Kamer 2003-2004, 29 428, nr. 1, p. 12.

1248 Voor het anders omgaan met water tot 2015 bedragen de kosten volgens het kabinet circa € 9 miljard en in de periode tot 2050 € 19 miljard. Voor investeringen in riolering en het anders omgaan met water in stedelijke gebieden de komende decennia bedragen de kosten circa € 10 miljard.

met een transparante en eenvoudige bekostigingswijze. Het kabinet volgt het IBO inzake waterbeheer en maakt een onderscheid tussen bekostiging van de waterketentaken en bekostiging van de watersysteemtaken.

Waterketentaken

Ter bekostiging van de waterketentaken moet volgens het kabinet binnen drie tot vijf jaren worden gekomen tot één geïntegreerd waterketentarief gebaseerd op het (leiding)watergebruik en gekoppeld aan de levering van drinkwater. Hierbij moet – conform het Interdepartementaal beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer – deels een vaste en deels een variabele tariefstelling worden gehanteerd. Vooralsnog moet volgens het kabinet worden gestart met het door één instantie innen van de huidige drie bedragen die afzonderlijk op één rekening herkenbaar moeten zijn. Dit vanwege het feit dat de afzonderlijke dienstverleners verantwoordelijk zijn voor ieders deel van het uiteindelijk te betalen (belasting)bedrag. Dit is een tussenstap want uiteindelijk moet tot één tarief worden gekomen dat door waterketenbedrijven wordt geïnd.

Het kabinet is, conform het Interdepartementaal beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer, voorstander van één uitvoeringsinstantie vanwege doelmatigheid en het borgen van publieke belangen en aldus moet worden gestreefd naar waterketenbedrijven die alle waterketentaken uitvoeren. Het kabinet maakt echter de kanttekening dat de uitwerking in beginsel moet worden overgelaten aan de afzonderlijke dienstverleners. Dit laat de huidige taakuitoefening in stand indien besloten wordt tot samenwerkingsverbanden. Niet wordt aangegeven of het een landelijke uniforme regeling moet zijn of dat dit regionaal of lokaal kan verschillen.

Watersysteemtaken gemeenten

Voor wat de wijze van bekostiging van de gemeentelijke watersysteemtaken betreft gaat het Interdepartementaal beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer uit van twee opties; de eerste is een aparte gemeentelijke watersysteembelasting en de tweede is verbreding van de rioolrechten tot een rioolbelasting. Het kabinet volgt deze opties maar heeft destijds geen keuze gemaakt omdat beide opties niet voldoen aan het streven naar ontvlechting van taken en ook niet aan de wens tot vereenvoudiging van de financieringsstructuur.

Watersysteemtaken waterschappen

Naast de zuiveringsheffing kunnen waterschappen in hun functie als kwantiteitsbeheerders de watersysteemheffing heffen. Tijdens het kabinetsstandpunt waren dit nog de verontreinigingsheffing en de omslagen. Het kabinet heeft ervoor gekozen het watersysteembeheer op regionaal niveau door de waterschappen te laten blijven uitoefenen en de waterschappen voor hun eigen bekostiging te laten blijven zorgdragen.¹²⁴⁹ In plaats van de verschillende omslagen moet één watersysteemheffing ter bekostiging van het regionale watersysteembeheer in de plaats komen, waardoor de perceptiekosten naar verwachting zullen dalen. Voor de directe lozingen op oppervlaktewater moest de verontreinigingsheffing gehandhaafd blijven waarvan de opbrengst ten goede komt aan de bekostiging van het regionale watersysteembeheer. De toen nog in te voeren watersysteemheffing moest zijn gebaseerd op profijt en gedeeltelijk op solidariteit (trits 'belang-betaling-zeggenschap'). De algemene taakbelangen moesten in het waterschapsbestuur worden vertegenwoordigd door de categorie ingezetenen. De specifieke taakbelangen moesten in het waterschapsbestuur worden vertegenwoordigd door de categorieën: bedrijven, agrariërs en beheerders van bos en natuurterreinen. De eerste bestaan uit de voormalige categorieën gebruikers-bedrijfsgebouwd en die van gebouwd-bedrijven. De deelcategorie gebouwd-huishoudens moest komen te vervallen want die moest grotendeels samen gaan vallen met de categorie ingezetenen. De belangrijkste reden van het kabinet om van ver-

¹²⁴⁹ Tweede Kamer 2003-2004, 29 428, nr. 1, p. 6.

schillende categorieën belanghebbenden uit te gaan is dat maatwerkoplossingen mogelijk moesten blijven. De andere in het Interdepartementaal beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer aangegeven varianten legden de bekostiging volgens het kabinet niet neer in de regio waar de watersysteemtaken worden uitgevoerd, maar, afhankelijk van de variant, op een centraler niveau. Dit was volgens het kabinet niet gewenst.

Het kabinet volgde hiermee grotendeels het in 2001 uitgebrachte standpunt van de Unie van Waterschappen inzake een vereenvoudiging van de bestuurlijke en financiële structuur van de waterschappen, naar aanleiding van het door de commissie-Togtema hierover uitgebrachte rapport.¹²⁵⁰ Zie uitgebreider paragraaf 11.6.¹²⁵¹

Commentaar

Het door het kabinet voorgestelde uitgangspunt dat bij de uitvoering van waterketentaken van één uitvoeringsinstantie dient te worden uitgegaan kan tot gevolg hebben dat (fiscale) bevoegdheden – na een overgangsfase waarbij de drie bedragen afzonderlijk door één instantie worden geïnd – worden overgedragen aan de zogenoemde waterketenbedrijven.¹²⁵² Niet duidelijk is wat de status van die waterketenbedrijven is. Het feit dat in het kabinetstandpunt van het begrip ‘rekening’ en niet van het begrip ‘belasting’ wordt gesproken, lijkt te suggereren dat het primaat bij de waterleidingbedrijven komt te liggen. Opmerkelijk is dat door de opstellers toch ook van ‘geheven’ wordt gesproken en niet van bedragen of prijzen. Dat zou dan de fiscale weg suggereren. De heffingsmaatstaf – indien van de fiscale weg wordt uitgegaan – moet zich (gedeeltelijk) gaan richten naar het waterverbruik waardoor de vrije bevoegdheid op dit punt (art. 219, lid 2, Gemeentewet) voor gemeenten wordt beperkt. Daarnaast moet (impliciet) verplicht van de gebruiker worden geheven aangezien die verantwoordelijk is voor de mate van het waterverbruik. Dit is ook een beperking van de beleidsvrijheid van gemeenten. Daarnaast worden de kosten van gemeentelijke watersysteemtaken – vanwege het ontbreken van gescheiden rioolringssystemen – nu grotendeels via de rioolrechten bekostigd en dat zal indien sprake is van waterketenbedrijven niet anders zijn. Die kosten staan los van de hoeveelheid geleverd water. Voor de waterschappen speelt eventuele beperking van bevoegdheden niet aangezien daar voor wat de heffingsmaatstaf betreft geen vrijheid is.¹²⁵³

Gedurende de overgangsfase diende afzonderlijke kostentoedeling naar de afzonderlijke dienstverleners (gemeenten en waterschappen) plaats te vinden. De maximale kostendekkendheid per dienstverlener blijft dan in stand en toetsing aan de maximale kostendekkendheid is dan per dienstverlener mogelijk. Indien uiteindelijk wordt gekomen tot één waterketentarifief dan is niet zeker of die toetsing nog mogelijk is. Het is zelfs de vraag of bekostiging door gemeenten en waterschappen via de waterleidingbedrijven in dat geval nog wel via de fiscale weg moet verlopen. Het lijkt erop dat alle kosten op één hoop worden gegooid en dat alle kosten bij de waterleidingbedrijven ‘in rekening’ worden gebracht. Vervolgens brengen de waterleidingbedrijven de kosten bij de afnemers privaatrechtelijk in rekening. Of en hoe dit moet worden geregeld volgt niet uit het kabinetsstandpunt.

1250 Het rapport van de commissie-Togtema, *Waterschapsbelastingen in de 21^e eeuw*, uitgave Unie van Waterschappen, oktober 1999.

1251 J.A. Monsma, ‘Waterschapsbelastingen in de 21^e eeuw. Het eindrapport van de commissie-Togtema’, *Belastingblad* 2000, p. 3-9.

1252 Opmerkelijk is dat door de opstellers van ‘geheven’ wordt gesproken en niet van bedragen of prijzen. Kennelijk wordt van de fiscale weg uitgegaan.

1253 Anders dan de keuze om ter zake van woonruimte een forfaitair aantal vervuilingseenheden te heffen (art. 112h, lid 1, Waterschapswet) of op basis van hoeveelheid ingenomen water te heffen (art. 112h, lid 2, Waterschapswet).

Voor wat betreft het kabinetsstandpunt inzake de bekostiging van watersysteemtaken van de waterschappen is de keuze om van verschillende categorieën belanghebbenden te blijven uitgaan te begrijpen maar dit leidt niet tot een wezenlijke vereenvoudiging van het waterschapsbestel. De bestaande omslagen omzetten in één watersysteemheffing met verschillende categorieën belanghebbenden maakt weinig verschil met het huidige systeem van omslagen (zie uitgereider paragraaf 11.6).

11.3.5 Standpunt Vereniging van Nederlandse Gemeenten

De Vereniging van Nederlandse Gemeenten heeft een standpunt¹²⁵⁴ ingenomen inzake een integrale en doelmatige realisatie van de gemeentelijke wateropgaven. In dit standpunt gaat de Vereniging van Nederlandse Gemeenten ervan uit dat vanwege lokale verschillen de wateropgaven op lokaal niveau moeten worden opgepakt. Het gemeentelijke beleid wordt dan op dat punt democratisch gecontroleerd. Gemeenten moeten volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten als regisseur kunnen optreden vanwege de bestaande wateropgaven en de huidige afstemming met de waterschappen. Via de gemeentelijke rioleringsplannen (GRP's) vindt reeds integratie plaats en dit moet worden verbreed. Van de oprichting van waterketenbedrijven is de Vereniging van Nederlandse Gemeenten geen voorstander wel van afstemming. De Vereniging van Nederlandse Gemeenten en de Unie van Waterschappen hebben daartoe de 'Handreiking afvalwaterakkoord' opgesteld. Een wettelijke afkoppelverplichting is volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten onwenselijk, doch dient lokaal te worden bepaald vanwege lokale verschillen.

De bekostiging van de waterketen moet via een gemeentelijke heffing plaatsvinden waaruit afval-, regen- en grondwateropgaven integraal kunnen worden bekostigd; het zogenoemde 'verbrede rioolrecht'. De kosten moeten volgens de Vereniging van Nederlandse Gemeenten evenwichtiger tussen gemeenten en waterschappen worden verdeeld aangezien de afkoppeling van hemelwater van het afvalwater veel investeringskosten oproept waarvan met name de zuiverende waterschappen profijt hebben. De Vereniging van Nederlandse Gemeenten is tegenstander van één waterketentarief omdat er geen verband bestaat tussen afvalwaterverwijdering en regenwater.

Nadat het kabinet het hierboven beschreven standpunt heeft ingenomen is hierop door het kabinet gedeeltelijk teruggekomen. Uit een brief van de staatssecretaris van Volksgezondheid, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer volgt dat van een bottom-up benadering wordt uitgegaan (vrijwillige samenwerking) en dat het doel om te komen tot één waterketentarief is losgelaten.¹²⁵⁵

11.3.6 Standpunt Unie van Waterschappen

Voor wat het financieringsstelsel betreft wijst de Unie van Waterschappen de invoering van één landelijk verplicht waterketentarief af.¹²⁵⁶ De Unie van Waterschappen ziet meer in samenwerking met gemeenten in de waterketen om transparantie te vergroten en de perceptiekosten te verlagen. Voor het overige volgt de Unie van Waterschappen het standpunt van het kabinet.

1254 'Baas in eigen buis', Tien acties van de VNG voor een integrale en doelmatige realisatie van de gemeentelijke wateropgaven, Vereniging van Nederlandse Gemeenten, februari 2004.

1255 Brief van de staatssecretaris van inzake de waterketen, Tweede Kamer 2004–2005, 28 966 en 29 428, nr. 4, p. 2.

1256 Brief aan de staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat van 23 maart 2005, met kenmerk 20012 BJZ/RB, inzake nadere uitwerking en vereenvoudiging bestuursamenstelling, verkiezing en financiering waterschappen.

11.4 KADERRICHTLIJN WATER

11.4.1 Algemeen

De Kaderrichtlijn Water¹²⁵⁷ is bedoeld om de kwaliteit van het grond- en oppervlaktewater in Europa op goed niveau te krijgen en te houden (zie eerder paragraaf 11.3.3), al wordt daarin niet expliciet aangegeven wat die goede toestand is, afgezien van algemene omschrijvingen in de begripsbepalingen van art. 2 en de nadere uitwerking in bijlage V.¹²⁵⁸ De Kaderrichtlijn Water is gebaseerd op art. 175, lid 1, EG-verdrag dat betrekking heeft op milieubeleid en er wordt verwezen naar de procedure van art. 251 EG-verdrag. De Kaderrichtlijn Water is vanaf december 2000 van kracht geworden en gaat uit van een integrale benadering van de waterproblematiek door het zo veel mogelijk op elkaar afstemmen van de verschillende waterrichtlijnen in plaats van het tot dusver gevoerde sectorale waterbeleid.

De Kaderrichtlijn Water heeft tot doel het bereiken van een goede ecologische en chemische toestand in alle wateren in 2015 en gaat uit van een resultaatsverplichting in plaats van een inspanningsverplichting.¹²⁵⁹ Het was de bedoeling dat de lidstaten binnen drie jaar na inwerkingtreding de afzonderlijke stroomgebieden op hun grondgebied hadden bepaald en deze hadden toegewezen aan afzonderlijke stroomgebiedsdistricten. Voor Nederland zijn dit de Eems, Rijn, Maas en Schelde geworden. In juni 2005 is de Implementatiewet EG-kaderrichtlijn Water in het Staatsblad verschenen.¹²⁶⁰

11.4.2 Bevoegdheidsverdeling: gevolgen gemeenten

Zoals in paragraaf 11.2 is beschreven worden in Nederland de watertaken uitgevoerd door het Rijk, provincies, waterschappen en gemeenten, waarvan de laatste twee de belangrijkste zijn. De uitvoering van de Kaderrichtlijn Water is dus een gezamenlijke verantwoordelijkheid van deze overheden. Vanwege de resultaatsverplichting die uit de Kaderrichtlijn Water volgt is de interbestuurlijke samenwerking voor het waterbeheer uiteraard belangrijk en moest een bevoegde – in ieder geval coördinerende – autoriteit worden aangewezen mede in verband met internationale coördinatie. Gekozen is om dat de minister van Verkeer en Waterstaat en die van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit te laten zijn. Provincies, waterschappen en gemeenten zijn eveneens bevoegde autoriteiten voor zover het hun huidige taken in de waterhuishouding binnen een stroomgebiedsdistrict betreft. Dat brengt dus feitelijk geen verandering. De nieuwe verplichtingen voor gemeenten uit de Kaderrichtlijn Water zijn in dit verband dus beperkt en betreffen uiteindelijk de hierna te behandelen kosten terugwinning met betrekking tot het huidige rioleringsbeheer inclusief de verbrede taak (toegekende watersysteemtaken¹²⁶¹), evenals de hierna te behandelen economische analyse die door gemeenten moet worden opgesteld.

Het Nederlandse waterbeheer kenmerkt zich door een sterk gedecentraliseerde opzet.¹²⁶² Slechts de uitvoering met betrekking tot de rijkswateren wordt door het Rijk gedaan waarbij in de Wet waterhuishouding is geregeld dat de minister van Verkeer en Waterstaat beleid hieromtrent kan aansturen. Het regionale beheer berust van oudsher bij de waterschappen gecombineerd met aansturing door provincies. Is daarmee verzekerd dat milieudoelstellingen uit de Kaderrichtlijn Water worden verwezenlijkt? Hierover wordt door de

1257 Richtlijn nr. 2000/60/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 23 oktober 2000 tot vaststelling van een kader voor communautaire maatregelen betreffende het waterbeleid (*PbEG* L 327)

1258 Uitwerking van biologische, hydromorfologische, chemische en fysisch-chemische aspecten.

1259 Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 3.

1260 Wet van 7 april 2005, *Stb.* 2005, 303.

1261 Tweede Kamer 2005-2006, 30 578, nr. 1-2.

1262 Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 33.

opstellers¹²⁶³ een aantal instrumenten aangedragen waarmee milieudoelstellingen uit de Kaderrichtlijn Water kunnen worden verwezenlijkt.

Het eerste instrument is dat op basis van art. 5 Wet milieubeheer via algemene maatregel van bestuur landelijke milieukwaliteitseisen kunnen worden vastgesteld door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer in dit verband aangevuld met die van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit. Hierbij kunnen kwaliteitseisen per stroomgebieddistrict worden gesteld. Daarnaast kan de minister van Verkeer en Waterstaat op grond van art. 1c Wet verontreiniging oppervlaktewateren bij algemene maatregel van bestuur aan specifieke watersystemen bijzondere kwaliteitseisen stellen waarbij de minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit kan worden betrokken (medecoördineren).

Het tweede instrument is dat de minister van Verkeer en Waterstaat op basis van de Wet waterhuishouding een Nota waterhuishouding met de hoofdlijnen van het beleid ten aanzien van de landelijke waterhuishouding vaststelt. Hierin is opgenomen de gewenste ontwikkeling en bescherming van de waterhuishoudkundige systemen. Daarnaast kunnen op grond van die wet in beginsel de door de Kaderrichtlijn Water vereiste maatregelen als beheerplannen, maatregelenprogramma's en monitor worden vastgesteld. De Wet waterhuishouding gaat echter niet uit van stroomgebieden maar van waterhuishoudkundige systemen. Vervolgens kan de minister op basis van de Wet waterhuishouding provincies – en daarmee indirect ook de waterschappen – een aanwijzing geven inzake hun waterhuishoudingsplan.

Het derde instrument is dat provincies in de provinciale waterhuishoudingsplannen aangeven hoe het provinciale waterbeleid zal worden gevoerd, rekening houdend met de landelijke nota. De waterschappen zijn vervolgens bij het opstellen van hun beheersplannen gebonden aan die provinciale waterhuishoudingsplannen. De provincies kunnen goedkeuring onthouden maar kunnen niet een dwingende aanwijzing in het beheer van een waterschap geven. Art. 148 Waterschapswet biedt wel de mogelijkheid van preventief toezicht van gedeputeerde staten op besluiten van waterschappen inzake de waterbeheersing en de aanleg en verbetering van waterstaatswerken.

Het vierde instrument is dat gebruik kan worden gemaakt van de taakverwaarlozingsregeling van art. 60 Waterschapswet waarbij het dagelijkse bestuur in de plaats treedt van het algemene bestuur en als die in gebreke blijft dan kunnen gedeputeerde staten in de plaats treden (medebewindstaken).

Op grond van het bovenstaande zijn de opstellers van mening dat daarmee grotendeels aan de uitvoering van de Kaderrichtlijn Water wordt voldaan, maar dat dit niet volledig is gegarandeerd. Zij menen daarom dat het instrumentarium dient te worden uitgebreid met een aanvullende taakverwaarlozingsregeling in de Wet waterhuishouding waardoor de minister van Verkeer en Waterstaat voor provincie(s) in de plaats kan treden. Voor gemeenten heeft het bovenstaande geen directe invloed.

Voor het bereiken van de 'stand still' is het volgens de opstellers¹²⁶⁴ noodzakelijk dat maatregelen worden gerealiseerd waardoor gemeenten kunnen voldoen aan het terugdringen van de vuillast door riooloverstorten. De risicovolle riooloverstorten moesten uiterlijk in 2005 zijn gesaneerd.¹²⁶⁵ In 2005 heeft de minister van Verkeer en Waterstaat

1263 Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 34, waarbij wordt gerefereerd aan een advies van de Staatscommissie voor de Waterstaatswetgeving, *De EU-kaderrichtlijn water*, Ministerie van Verkeer en Waterstaat, 1999.

1264 Tweede Kamer 2003-2004, 28 808, nr. 12, p. 24.

1265 Tweede Kamer 2003-2004, 28 808, nr. 12, p. 10.

de Tweede Kamer per brief een rapportage¹²⁶⁶ gestuurd met daarin de stand van zaken bij de sanering en vergunningverlening van de risicovolle riooloverstorten per 1 mei 2005. Daaruit blijkt dat er 39 risicovolle riooloverstorten bestaan die nog aandacht vergen van betrokken gemeente en waterschap. Overigens blijkt volgens de opstellers dat Rioned in de rioleringatlas tot een aantal van 16 nog bestaande knelpunten komt. Riolering en rioolwaterzuiveringsinstallaties moeten in dit verband in samenhang worden gezien. Afkoppelen van regenwater heeft tot gevolg dat de uitstoot vanuit riooloverstorten wordt beperkt doch dit heeft ook tot gevolg dat het aanbod van water naar de rwzi's wordt beperkt waardoor daar minder afvalwater hoeft te worden gezuiverd.

11.4.3 Kostenterugwinningdoelstelling en economische analyse

Ingevolge art. 9 Kaderrichtlijn Water dient het 'kostenterugwinbeginsel' te worden toegepast. Daarnaast moeten ingevolge art. 5 de lidstaten voor elk stroomgebieddistrict of op hun grondgebied gelegen deel van een internationaal stroomgebieddistrict een economische analyse van het watergebruik uitvoeren. Deze analyse moest ingevolge het eerste lid uiterlijk eind 2004 gereed zijn.¹²⁶⁷ Het is de bedoeling dat de economische analyses en beoordelingen in het kader van de uitvoering van art. 5 Kaderrichtlijn Water door Rijk, provincies, waterschappen en gemeenten worden uitgevoerd, waarbij ieder bestuursorgaan optreedt naar rato van zijn aandeel in taaktoedeling binnen de waterhuishouding.¹²⁶⁸ Voor gemeenten ziet dit op de riolering en daarmee samenhangende (verbrede) taken.

Over bedoelde economische analyse is op 3 maart 2005 aan de Tweede Kamer gerapporteerd; de zogenoemde 'Art. 5-rapportages'.¹²⁶⁹ De economische analyse dient ingevolge Bijlage III informatie te bevatten over:

- a. de relevante berekeningen die nodig zijn om overeenkomstig art. 9 rekening te kunnen houden met het beginsel van de terugwinning van de kosten voor waterdiensten, gelet op langetermijnvoorspellingen van aanbod en vraag naar water in het stroomgebieddistrict en, waar nodig:
 - ramingen van volume, prijzen en kosten voor waterdiensten; en
 - ramingen van relevante investeringen, inclusief voorspellingen voor dergelijke investeringen;
- b. een oordeel over de meest kosteneffectieve combinatie van maatregelen op het gebied van watergebruik die moeten worden opgenomen in het programma van maatregelen overeenkomstig art. 11, gebaseerd op ramingen van de potentiële kosten van dergelijke maatregelen.

Ingevolge art. 9 moet rekening worden gehouden met het beginsel van terugwinning van de kosten van waterdiensten, inclusief milieukosten en kosten van de hulpbronnen, waarbij vanaf 2010 prikkels moeten zijn ingebouwd tot zuiniger gebruik van water. Wat in dit verband onder waterdiensten dient te worden verstaan is opgenomen in art. 2, onderdeel 38, van de Kaderrichtlijn Water, en volgens deze bepaling dient dit ruim te worden opgevat:

'Alle diensten die ten behoeve van de huishoudens, openbare instellingen en andere economische actoren voorzien in:

- a. onttrekking, opstuwing, opslag, behandeling en distributie van oppervlakte- of grondwater

¹²⁶⁶ Tweede Kamer 2004-2005, 25 890, nr. 33, Bijlage 'Stand van zaken vergunningverlening en sanering risicovolle riooloverstorten per mei 2005'

¹²⁶⁷ Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 15.

¹²⁶⁸ Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 39

¹²⁶⁹ Tweede Kamer 2004-2005, 28 808, nr. 24.

- b. installaties voor de verzameling en behandeling van afvalwater, die daarna in oppervlaktewater lozen;'

De afzonderlijke sectoren watergebruikers (minimaal onderverdeeld in huishoudens, bedrijven en landbouw) moeten ieder een redelijke bijdrage in de kosten leveren. Deze kosten moeten in beginsel dus niet (volledig) via de algemene middelen van de overheid worden bekostigd maar via specifieke belastingen of prijzen worden doorberekend aan de verschillende economische sectoren ('de vervuiler betaalt'). Bij kostenterugwinning mag overigens rekening worden gehouden met sociale effecten, milieueffecten en economische effecten van die terugwinning evenals de geografische en klimatologische omstandigheden van de betrokken gebieden.

Commentaar

Aangezien slechts 'rekening dient te worden gehouden' met kostenterugwinning hoeft die kostenterugwinning kennelijk niet volledig plaats te vinden. Indien en voor zover terugwinning plaatsvindt dan moet vanaf 2010 dit met prikkels tot zuiniger gebruik worden gedaan. Bedoelde kostenterugwinning wordt in Nederland op dit moment grotendeels toegepast via de zuiveringsheffing, de rioolrechten dan wel rioolbestemmingsheffing(en) en de prijs van water. Om aan prikkels tot zuiniger gebruik van water te voldoen moet het waterspoor worden toegepast. Op basis van de rioolrechten en de rioolbestemmingsheffing(en) is dit mogelijk doch niet verplicht. Indien (en voor zover) de forfaitaire regelingen van de zuiveringsheffing worden gehanteerd dan wordt geen gebruik gemaakt van prikkels tot zuiniger gebruik van water (zie uitgebreider paragraaf 11.6).

Indien vanaf 2010 de heffingsmaatstaf van de rioolbestemmingsheffing en de forfaitaire regelingen van de zuiveringsheffing geen prikkels bevatten tot zuiniger gebruik van water dan wordt in zoverre in strijd met de Kaderrichtlijn Water gehandeld. Uit de Kaderrichtlijn blijkt niet dat kostenterugwinning voor 100% moet plaatsvinden. Mocht dat wel de bedoeling zijn dan moet het kostendeckingspercentage van de rioolbestemmingsheffing(en) op 100% komen te liggen. De zuiveringsheffing en ook de prijs van water zijn per definitie kostendeckend als ervan wordt uitgegaan dat alle kosten goed zijn toegedeeld.

Onttrekkingen van grond- en oppervlaktewater ten behoeve van de industrie vallen niet onder bovengenoemde heffingen indien en voor zover er niet wordt geloosd en die moeten in beginsel wel daaronder gaan vallen¹²⁷⁰, indien en voor zover die onttrekkingen kosten opleveren (kostenterugwinning). Bedoelde onttrekkingen vallen wel onder de grondwaterbelasting van de Wet belastingen op milieugrondslag welke belasting in de eerste plaats een opbrengstdoel (algemene middelen en niet ten behoeve van bepaalde kosten) dient en in de tweede plaats een regulerend doel dient.¹²⁷¹ Die heffing heeft dus in een verwijderd verband (secundair doel) een prikkel in zich, doch voldoet niet aan het beginsel van kostenterugwinning. Het is immers geen bestemmingsbelasting.

Daarnaast vallen bedoelde onttrekkingen onder de provinciale grondwaterheffing van art. 48 Grondwaterwet en de grondwaterbeschermingsheffing of bodembeschermingsheffing van art. 15:34 Wet milieubeheer. De eerste heffing is een bestemmingsheffing ter bekostiging van maatregelen die direct verband houden met het voorkomen en tegengaan van nadelige gevolgen van onttrekkingen en infiltraties, voor zover deze niet voor rekening van de vergunninghouder (bijv. wijzigingen vergunningen) kunnen worden gebracht. De heffing wordt geheven van en ten behoeve van grondwateronttrekkende grondwaterexploitanten. De tweede heffing is eveneens een bestemmingsheffing. Belastingplichtig zijn houders van inrichtingen, bestemd tot het onttrekken van grondwater binnen het beschermingsgebied en die belang hebben bij de milieuverordening in de zin

¹²⁷⁰ Zie ook van G.R.M. Dijk, H.J.M. Havekes en W.G.M. Heldens, *De Europese Kaderrichtlijn Water*, Het Waterschap, 1998, p. 1033.

¹²⁷¹ G. Groenewegen, 'Wet belastingen op milieugrondslag', *WFR* 1994, p. 6104.

van toekennen van schadevergoeding. Die schade wordt uitgekeerd aan degenen die de bodem van beschermde gebieden vervuilen en die maatregelen moeten nemen om dat tegen te gaan, doch waarvan het niet redelijk is dat zij de kosten daarvan dragen. Aan het beginsel van kosten terugwinning wordt voldaan aangezien naar hoeveelheden onttrokken grondwater wordt geheven en deze heffingen bevatten dus prikkels tot beperking van waterverbruik.

11.4.4 Handhaving en toezicht

Ingevolge art. 23 Kaderrichtlijn Water moeten sancties worden vastgesteld op de overtreding van de overeenkomstig de Kaderrichtlijn Water vastgestelde nationale bepalingen die doeltreffend, evenredig en afschrikkend moeten zijn.¹²⁷² De sancties moeten zijn gericht op burgers en bedrijven die met voorschriften ter uitvoering van de richtlijn te maken krijgen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het verbod te lozen zonder vergunning, voorschriften verbonden aan een vergunning, algemene regels. Dergelijke sancties zijn reeds in de Nederlandse regelgeving opgenomen (straf- en bestuursrechtelijk).

De strafrechtelijke sancties op overtredingen van voorschriften van de Wet waterhuishouding zijn opgenomen in art. 59 van die wet en met betrekking tot de Wet milieubeheer, de Wet verontreiniging oppervlaktewateren, de Wet bodembescherming en de Grondwaterwet is dit opgenomen in art. 1a, onder 1°, 2° en 3°, en 6, Wet op de economische delicten, waarin in art. 2 is bepaald dat dergelijke opzettelijk begane overtredingen als misdrijven worden aangemerkt met daarbij opgenomen sancties (gevangenisstraf of geldboete, stillegging van de onderneming, ontzegging van bepaalde rechten, ontneming van het wederrechtelijk genoten voordeel en onderbewindstelling bedrijf). Bestuursrechtelijke sancties (bestuursdwang dan wel dwangsom) zijn mogelijk op grond van art. 58 Wet waterhuishouding, art. 18, lid 7, Wet milieubeheer, art. 30 Wet verontreiniging oppervlaktewateren, art. 95 Wet bodembescherming, art. 122 Provinciewet en art. 61 Waterschapswet. Daarmee wordt voor wat de sancties betreft aan de Kaderrichtlijn Water voldaan.

Indien de afzonderlijke decentrale overheden in strijd met verplichtingen van de Kaderrichtlijn Water handelen dan kunnen betrokkenen, indien die daarmee in hun belang worden geschaad, dit in een procedure aan de orde stellen, bijvoorbeeld bij de vergunningverlening. Indien de rechter een beschikking geheel of gedeeltelijk vernietigt, dan heeft dat impliciet gevolgen voor de onderliggende plannen of maatregelen. Ervan uitgaande dat op nationaal niveau correct is geïmplementeerd zal in een dergelijk geval corrigerend kunnen worden opgetreden via toepassing van de taakverwaarlozingsregeling van art. 121 Provinciewet. In dat geval treedt het Rijk in de plaats van de provincie op kosten van die provincie. Een vergelijkbare regeling is opgenomen in art. 60, lid 2, Waterschapswet, waarbij de provincie in de plaats treedt.

Daarnaast kan het Rijk schade lijden als het Europese Hof van Justitie Nederland veroordeelt tot betaling van schadevergoeding dan wel tot betaling van een boete of tot betaling van een dwangsom gebaseerd op art. 228 EG-verdrag ter zake van de schending van een communautaire verplichting die plaatsvindt op decentraal niveau. De Staat kan dan in een civiele procedure (onrechtmatige daad) van een desbetreffende decentrale overheid schadevergoeding eisen of financiële middelen (uitkeringen) onthouden. Aangezien de taakstelling aan gemeenten via de Kaderrichtlijn Water beperkt is, is dit voor gemeenten niet opportuun.

¹²⁷² Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 30.

11.4.5 Standpunt Vereniging van Nederlandse Gemeenten

De Vereniging van Nederlandse Gemeenten¹²⁷³ stelt vraagtekens bij de mate van kosten-effectiviteit van gemeentelijke maatregelen. De effecten van onder andere riooloverstorten op het bereiken van de doelen uit de Kaderrichtlijn Water zijn beperkt in tegenstelling tot de kosten. Daarnaast is de Vereniging van Nederlandse Gemeenten een voorstander van beleidsvrijheid voor de regio met haalbare betaalbare doelen en een verbod op producten, materialen en middelen die aantoonbaar waterverontreinigend zijn. De resultaatsverplichting van de Kaderrichtlijn Water eist meer duidelijkheid over de consequenties van de Kaderrichtlijn Water, evenals het stellen van realistische en uitvoerbare doelen. Kosteneffectiviteit moet het centrale uitgangspunt bij de maatregelenkeuze zijn en vervolgens moeten diffuse bronnen van waterverontreiniging via bronbeleid en wetgeving worden aangepakt.

Voor wat het regenwaterbeleid en afkoppelen van verharde oppervlakken betreft geeft de Vereniging van Nederlandse Gemeenten aan dat de financiële consequenties daarvan aanzienlijk kunnen zijn. Deze zijn geschat op ongeveer € 5 miljard, echter door de Vereniging van Nederlandse Gemeenten worden deze op basis van een rapportage van Rioned op € 20 miljard geschat indien gemeenten de helft van hun gemengde systeem gaan ombouwen tot een gescheiden systeem.¹²⁷⁴

11.5 VERBREED RIOOLRECHT: RIOOLBESTEMMINGSCHEFFING(EN)

11.5.1 Algemeen

Vanaf 1 januari 2008 is met de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijkewater-taken¹²⁷⁵ in art. 228a Gemeentewet de bevoegdheid voor gemeenten opgenomen om één of twee rioolbestemmingsheffingen in te voeren. Doel van de wet¹²⁷⁶ is gemeenten de in paragraaf 11.3 beschreven watersysteemtaken toe te delen en daarnaast gemeenten de mogelijkheid geven om kosten van het anders dan via de riolering verwerken van hemelwater en gemeentelijk grondwater (indien de riolering een drainerende werking heeft), te bekostigen via een nieuwe rioolbestemmingsheffing. Het huidige art. 229 Gemeentewet schiet volgens de opstellers tekort daar waar kosten dienen te worden verhaald waarbij geen sprake is van gebruik overeenkomstig de bestemming van voor openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of onderhoud zijn (rioolgebruiksrechten), dan wel dat geen sprake is van genot van door of vanwege de gemeente verstrekte diensten (rioolgenotsrechten). Met name voor wat het anders dan via de riolering verwerken van grond- en hemelwater betreft wordt hieraan niet worden voldaan waardoor geen adequaat bekostigingsinstrumentarium beschikbaar was. Om die reden moest het huidige rioolrecht worden verbreed in de vorm van een bestemmingsheffing zonder een retributief karakter.¹²⁷⁷ Dit is vormgegeven door introductie van art. 228a Gemeentewet en het per 2010 laten vervallen van de huidige bevoegdheid van art. 229 Gemeentewet, voor wat de kosten van de onderhavige watertaken betreft. Uitzondering wordt hierop gemaakt

1273 Tweede Kamer 2002-2003, 28 808, nr. 3, p. 30.

1274 Ledenbrief Vereniging van Nederlandse Gemeenten van 27 februari 2006, *Stand van zaken implementatie Kaderrichtlijn Water (KRW)*.

1275 Wet van 28 juni 2007 tot wijziging van de Gemeentewet, de Wet op de waterhuishouding en de Wet milieubeheer in verband met de introductie van zorgplichten van gemeenten voor het afvloeiende hemelwater en het grondwater, alsmede verduidelijking van de zorgplicht voor het afvalwater, en aanpassing van het bijbehorende bekostigingsinstrument (verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken), *Stb.* 2007, 276.

1276 Tweede Kamer 2005-2006 30 578, nr. 3, p. 2.

1277 Tweede Kamer 2005-2006 30 578, nr. 3, p. 21.

voor het (eenmalige) rioolaansluitingsrecht en kosten van een individuele behandeling afvalwater.¹²⁷⁸

De watertaken die uit de rioolbestemmingsheffing bekostigd mogen worden zijn:¹²⁷⁹

- de inzameling, berging en transport van huishoudelijk afvalwater en bedrijfsafvalwater en op de zuivering van huishoudelijk afvalwater door middel van een individuele behandeling afvalwater;
- de inzameling en verdere verwerking van afvloeiend hemelwater: de inzameling, berging, transport, nuttige toepassing of al dan niet na zuivering brengen in het oppervlaktewater of op of in de bodem van afvloeiend hemelwater; en
- het treffen van maatregelen ter voorkoming of beperking van nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming: de inzameling, berging, transport, nuttige toepassing of terugbrengen in het oppervlaktewater of op of in de bodem van grondwater, evenals verbetering van de waterdoorlaatbaarheid van de bodemtoplaag of hydrologische compartimentering van de bodem.

11.5.2 Verschil met huidige rioolrechten en noodzaak invoering

De Hoge Raad¹²⁸⁰ heeft over kostenverhaal inzake gemeentelijke watersysteemtaken via rioolrechten overwogen dat, als het al mogelijk is deze kosten te elimineren, het gemeenten vrij staat de lasten verbonden met de inzameling en afvoer van regenwater met het rioolrecht te verhalen. De Hoge Raad gaat zelfs een stap verder. Ook indien sprake is van een afzonderlijk stelsel ten behoeve van regenwater – en dat daarmee dus de kosten grotendeels wel kunnen worden gesplitst – dan is dit volgens de Hoge Raad eveneens toegestaan, zonder dit overigens te motiveren. Op dit punt schiet de bevoegdheid om rioolrechten te heffen niet tekort al gaan de opstellers daarvan wel uit.¹²⁸¹

De Raad voor de financiële verhoudingen¹²⁸² heeft over de nieuwe regeling advies uitgebracht. Daarin is aangegeven dat sinds de invoering van de Wet materiële belastingbepalingen gemeenten in beginsel vrij zijn om met de heffingsmaatstaf van onder andere de rioolrechten beleid te voeren. Daarmee heeft volgens de Raad voor de financiële verhoudingen de rechtsgrond van het rioolrecht zich meer ontwikkeld naar een (bestemmings)belasting. Vanwege het feit dat niet alleen meer een prijs voor bewezen diensten wordt verlangd is volgens de Raad voor de financiële verhoudingen het retributieve karakter van de rioolrechten verdwenen. In die zin creëert de nieuwe regeling wel duidelijkheid.

Hetgeen door de Raad voor de financiële verhoudingen wordt overwogen is in lijn met de hiervoor aangehaalde jurisprudentie. Het gaat feitelijk niet langer meer om een betaling voor individuele dienstverlening doch – naast de gemeentelijke waterketentaak – ook om maatregelen te bekostigen voor het beheer van afvloeiend regenwater en de verwerking van ingezameld grondwater. De Raad voor de financiële verhoudingen maakt een vergelijking met de gemeentelijke afvalstoffenheffing omdat met die heffing niet alleen kosten worden verhaald die samenhangen met de mogelijkheid tot afgifte van huishoudelijke afvalstoffen, maar ook kosten van maatregelen om de hoeveelheid dan wel de samenstelling van de huishoudelijke afvalstoffen te beperken of te verwerken. Uiteindelijk bestaan er dus weinig verschillen tussen art. 228a 229 Gemeentewet, anders dan dat door de

¹²⁷⁸ Tweede Kamer 2005-2006 30 578, nr. 3, p. 41.

¹²⁷⁹ Tweede Kamer 2005-2006 30 578, nr. 3, p. 23. Opvallend is dat de kosten van een individuele behandeling afvalwater kennelijk ook via art. 228a kunnen worden verhaald.

¹²⁸⁰ HR 24 september 2004, nr. 36.874, *Belastingblad* 2004, p. 1325, met aantekening van Monsma, *BNB* 2004/399, met noot van Van Leijenhorst, *FED* 2004/518, p. 2861, *NTR* 2004/1481, met commentaar van Groenewegen.

¹²⁸¹ Tweede Kamer 2005-2006, 30 578, nr. 3, p. 2.

¹²⁸² Tweede Kamer 2005-2006, 30 578, nr. 3, p. 39.

opstellers expliciet wordt aangegeven dat bepaalde enkele kostencomponenten voor kostenverhaal via art. 228a Gemeentewet in aanmerking komen.

11.5.3 Rioolbestemmingsheffing(en)

11.5.3.1 Algemeen

De per 2008 ingevoerde regeling biedt gemeenten op basis van art. 228a, lid 1, Gemeentewet, de mogelijkheid tot het invoeren van één rioolbestemmingsheffing en in het tweede lid wordt de bevoegdheid gegeven om twee afzonderlijke rioolbestemmingsheffingen in te voeren. In art. 228a wordt een onderscheid gemaakt tussen kosten van waterketentaken (eerste lid, onderdeel a) en kosten van watersysteemtaken (eerste lid, onderdeel b) waarvoor één of twee heffingen kunnen worden geheven. De keuze voor één of twee heffingen is voor gemeenten facultatief doch nadat fysieke splitsing van taken (gescheiden rioleringsystemen) meer heeft plaatsgevonden zal financiële splitsing volgens de opstellers nader worden verkend. Volgens de opstellers is de rioolbestemmingsheffing minder gevoelig voor bezwaar- en beroepsprocedures omdat het retributiekarakter is komen te vervallen en daardoor individueel profijt geen vereiste is.

In 2004 bedroeg de opbrengststijging van het rioolrecht 7,2% en in 2005 8,1%. Op basis van rapportages van Rioned wordt verwacht dat die opbrengststijgingen een indicatie vormen voor de stijgingen in de komende jaren.¹²⁸³ Het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden¹²⁸⁴ verwacht een stijging van de rioolrechten tussen 2005 en 2010 tussen de 5 en 7,5%.¹²⁸⁵ Beide organisaties houden geen rekening met extra kosten van de verbrede taak en verbrede bekostiging (de laatste ziet met name op uitbreidingsinvesteringen en gescheiden rioleringsystemen). Het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden begroot naast de aangegeven opbrengststijgingen de extra kosten als gevolg van het versneld afkoppelen van het verharde oppervlak op € 200 miljoen per jaar over een periode van 30 jaar (in verband met de kortere afschrijvingstermijn). Indien niet versneld wordt ontkoppeld dan zullen de kosten over een periode van 50 jaar jaarlijks met € 8 miljoen tot € 17 miljoen toenemen. Indien daarnaast besparingen¹²⁸⁶ worden doorgevoerd dan zullen over een periode van 50 jaar de lasten jaarlijks met circa € 3 miljoen dalen. Het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden maakt hierbij de kanttekening dat een nauwkeurige kostenraming niet valt te geven. Informatie is vertroebeld vanwege gebruikte boekhoudkundige methoden en fondsvorming.¹²⁸⁷ Het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden beveelt aan te komen tot uniforme boekhoudmethoden, een zuiverder kosten-toerekening en een zuiverder inzicht in de kosten. Daarnaast zijn besparingsmogelijkheden op basis van efficiëncymaatregelen in de waterketen op basis van huidige gegevens volgens het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden uiteindelijk niet te kwantificeren.

Commentaar

Als één heffing wordt geheven dan kunnen alle kosten van waterketentaken en watersysteemtaken bij elkaar worden gevoegd en met die heffing worden verhaald. Als twee heffingen worden ingevoerd dan mag worden aangenomen dat één heffing ziet op de kosten

1283 Tweede Kamer 2005-2006, 28 966 en 30 300 B, nr. 6, p. 2.

1284 E. Gerritsen en C.G.M. Sterks, *Kostenontwikkeling in de waterketen 1990-2010* Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden, 2004, p. 8.

1285 De stijging wordt volgens het Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden veroorzaakt door volumetoename, sanering overstorten, aansluitingen in het buitengebied, inhalen achterstand onderhoud en de gevolgen van de Kaderrichtlijn Water en het Nationaal Bestuursakkoord Water.

1286 Zoals schaalvergroting of nauwere samenwerking al dan niet via fusies.

1287 E. Gerritsen en C.G.M. Sterks, *Kostenontwikkeling in de waterketen 1990-2010*, Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden, 2004, p. 7.

van waterketentaken (de waterketenrioolheffing) en de andere heffing ziet op de kosten van watersysteemtaken (de watersysteemrioolheffing), vanwege het feit dat de wettekst van verschillende kostensoorten uitgaat. Onder het regime van art. 229 Gemeentewet kunnen meerdere categorieën rioolrechten worden geheven; doorgaans rioolaansluitrechten van de eigenaar en rioolgebruiksrechten van de gebruiker. In dat geval is de gemeente in beginsel vrij in het toedelen van de totale kosten aan beide categorieën rioolrechten. Het lijkt erop dat dit onder de nieuwe systematiek niet meer mogelijk is al blijkt dat niet expliciet uit de toelichting op art. 228a Gemeentewet. Wellicht dat de regeling van de rioolgebruiksrechten die in combinatie met rioolaansluitrechten worden geheven, waarbij gemeenten vrij zijn de kosten naar de afzonderlijke categorieën rioolrechten toe te delen, ook kan worden toegepast op de rioolbestemmingsheffingen. Als dat het geval is dan is de splitsing van kostensoorten in art. 228a overbodig.

Omdat – nadat fysieke splitsing van taken meer heeft plaatsgevonden – de financiële splitsing volgens de opstellers nader zal worden verkend, lijkt het erop dat die splitsing te zijner tijd verplicht zal worden gesteld. Aangezien de Kaderrichtlijn Water in art. 9 eist dat bij kostenverhaal van waterdiensten met het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ (kostenterugwinning) rekening dient te worden gehouden en dat daarbij mede een prikkel tot zuiniger gebruik van water moet zijn ingebouwd, ligt het voor de hand dat in dat geval de waterketenrioolheffing zich verplicht zal moeten gaan richten naar de hoeveelheid ingenomen water en dus verplicht moet worden geheven van de gebruikers.

Omdat het individuele profijt door de gemeente niet meer hoeft te worden aangetoond zou de rioolbestemmingsheffing volgens de opstellers tot minder procedures leiden. Gezien de jurisprudentie¹²⁸⁸ inzake kostenverhaal van watersysteemtaken lijkt mij niet dat de rioolrechten hiervoor substantieel onderdoen. Wel is de mogelijkheid om meer kosten te verhalen vergroot (bijvoorbeeld uitbreidingsinvesteringen).

11.5.3.2 *Essentialia*

Voor wat het vormgeven betreft is door de opstellers aangegeven¹²⁸⁹ dat gemeenten het huidige systeem van rioolrechten kunnen voortzetten maar dan in de vorm van één of twee rioolbestemmingsheffingen en zijn gemeenten op dit punt vrij in het verdelen van de belastingdruk.¹²⁹⁰

De regels inzake de huidige rioolrechten en met name art. 216-219 Gemeentewet gelden volgens de opstellers eveneens voor de rioolbestemmingsheffing(en) en dus ook voor de keuze van de heffingsmaatstaf (‘nieuwe vrijheid’; behandeld in paragraaf 7.4). Voor wat de heffingsmaatstaf betreft kan volgens de opstellers worden gedacht aan een vast bedrag, een bedrag afhankelijk van het waterverbruik al dan niet gecombineerd met een vast bedrag, naar grootte van het huishouden, een percentage van de WOZ-waarde, naar lengte van de riolering langs perceel of oppervlakte van het perceel en te differentiëren naar soort op de riolering aangesloten eigendom (bijvoorbeeld woning of niet-woning). Daarnaast is het volgens de opstellers mogelijk om van combinaties uit te gaan indien van twee heffingen gebruik wordt gemaakt. Voor wat de keuze van belastingplichtige betreft (gebruiker en of eigenaar) zijn gemeenten volgens de opstellers vrij. Dit wordt door de opstellers in algemene zin overwogen.

Commentaar

Indien bij de waterketenrioolheffing wordt gekozen om die van de gebruiker te heffen en als die afhankelijk is van bijvoorbeeld de WOZ-waarde, dan vraag ik mij af of de WOZ-waarde voor die (gebruikers)heffing een relevant onderscheidend criterium is. Indien bij

¹²⁸⁸ HR 24 september 2004, nr. 36.874, *Belastingblad* 2004, p. 1325.

¹²⁸⁹ Tweede Kamer 2005-2006, 30 578, nr. 3, p. 22.

¹²⁹⁰ Tweede Kamer 2005-2006, 30 578, nr. 3, p. 40.

de watersysteemrioolheffing wordt gekozen om die van de eigenaar te heffen en als die afhankelijk is van de hoeveelheid ingenomen water, dan vraag ik mij af of de mate van gebruik voor die heffing een relevant onderscheidend criterium is. Deze gedachte wordt versterkt vanwege het feit dat de opstellers¹²⁹¹ aangeven dat sprake is van een bestemmingsheffing zoals de baatbelasting. Bij de baatbelasting kan immers eveneens niet zomaar een heffingsmaatstaf worden gekozen want deze moet zich richten naar (de mate van) baat. Aangenomen mag worden dat als twee heffingen worden geheven dat de waterketenrioolheffing van de gebruiker moet worden geheven naar de hoeveelheid ingenomen water en dat de watersysteemrioolheffing dan van de eigenaar wordt geheven naar een vast bedrag, naar de WOZ-waarde of naar de oppervlakte van het perceel. Het lijkt erop dat de huidige systematiek van toedelen van kosten aan de afzonderlijke categorieën rioolrechten kan worden voortgezet.

11.5.3.3 Kosten

De opstellers gaan ervan uit dat kosten van nieuwe aanleg (uitbreidingsinvesteringen) kunnen worden verhaald op degenen die specifiek profijt hebben van die aanleg zoals dat onder het huidige regime wordt gedaan. Die profijthebbenden zijn alleen degenen ten behoeve van wie de nieuwe riolering wordt aangelegd. Onder het regime van de rioolrechten kunnen uitbreidingsinvesteringen niet met rioolrechten worden verhaald – met uitzondering van het éénmalige rioolaansluitingsrecht ter zake van het daadwerkelijk aansluiten – aangezien die kosten niet samenhangen met het huidige gebruik dan wel het huidige genot. Bij uitbreidingsinvesteringen gaat het immers over toekomstig gebruik dan wel toekomstig genot. Om die reden worden die kosten veelal privaatrechtelijk verhaald via een exploitatieovereenkomst of via verwerking in de grondprijzen, dan wel publiekrechtelijk via de heffing van baatbelasting al dan niet aangevuld met een (eenmalig) rioolaansluitings(genots)recht wegens het feitelijk aansluiten op de gemeentelijke riolering. Deze laatste mogelijkheid wordt niet in de onderhavige rioolbestemmingsheffing geïncorporeerd. Dit is in overeenstemming met het gestelde in het tweede lid dat twee belastingen kunnen worden geheven. Voor een (derde en éénmalige) rioolaansluitingsbestemmingsheffing is kennelijk geen plaats. Tenzij de opstellers (ten onrechte) van mening zijn dat uitbreidingsinvesteringen wel met de huidige rioolrechten kunnen worden verhaald. In dat geval zouden alle kosten op één hoop kunnen worden gegooid en met de rioolbestemmingsheffing(en) kunnen worden verhaald. Dat zou dan weer in tegenspraak zijn met de opmerking dat die kosten dienen te worden verhaald op degenen die specifiek profijt daarvan hebben. Ik houd het er maar op dat die kosten niet met de rioolbestemmingsheffing kunnen worden verhaald.

Ook kosten van de aanleg van een individuele behandeling afvalwater kunnen niet met de huidige rioolrechten en ook niet met de baatbelasting worden verhaald. Rioolgebruiksrechten kunnen niet worden geheven omdat geen sprake is van gebruik van gemeentebezittingen en rioolgenotsrechten kunnen niet worden geheven omdat een dienst niet kan worden opgedrongen. Baatbelasting kan niet worden geheven omdat een individuele behandeling afvalwater geen (collectieve) voorziening is in de zin van de baatbelasting. Nadeel van privaatrechtelijk kostenverhaal van een individuele behandeling afvalwater via exploitatieovereenkomsten is dat die uiteindelijk niet kunnen worden afgedwongen. Dergelijke kosten konden dus niet met rioolrechten worden verhaald en kunnen met de nieuwe rioolbestemmingsheffing wel worden verhaald. Dit maakt de gemeentelijke praktijk op dit punt eenvoudiger. Een individuele behandeling afvalwater wordt door de opstellers beschouwd als een alternatief voor de gemeentelijke riolering. Het ware eenvoudiger om naast de individuele behandeling afvalwater ook uitbreidingsinvesteringen onder de nieuwe regeling te laten vallen. Gezien de nieuwe rechtsgrond zou dat moeten kunnen. Kosten van vervanging van een gemengde riolering door een gescheiden riolering vallen immers ook onder de reikwijdte van de heffing(en).

1291 Tweede Kamer 2005-2006, 30 578, nr. 3, p. 40.

11.6 WET MODERNISERING WATERSCHAPSBESTEL

11.6.1 Algemeen

Gedurende een reeks van jaren hebben de waterschappen die belast zijn met het kwaliteitsbeheer of die belast zijn met het kwantiteitsbeheer, zich ontwikkeld tot zogenoemde all-in waterschappen (voeren beide taken uit). Hierbij zijn vele waterschappen samengevoegd waardoor er nu nog 26 waterschappen zijn overgebleven. In het verleden bestonden diverse soorten waterschappen en in de huidige Waterschapswet worden de taken inzake de waterkering en waterhuishouding afzonderlijk genoemd met afzonderlijke heffingen. Bij integraal waterbeheer past dit onderscheid volgens de opstellers niet meer.¹²⁹² Daarnaast is het systeem – vanwege het bestaan van verschillende categorieën belastingplichtigen waarvan sommige voor meerdere omslagen belastingplichtig zijn, in combinatie met het daaraan gekoppelde stemrecht en in het licht van integraal waterbeheer – volgens de opstellers achterhaald.

De nieuwe regeling¹²⁹³ ziet op wijzigingen van de Waterschapswet inzake de taakomschrijving, de bestuurssamenstelling, de verkiezingen en het heffingenstelsel. Daarnaast bevat de nieuwe regeling een wijziging van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren voor wat betreft de heffing als gevolg van het kabinetsstandpunt inzake het Interdepartementaal Beleidsonderzoek naar de bekostiging van het regionale waterbeheer omdat daarin is gekozen voor bekostiging van het kwaliteitsbeheer van oppervlaktewateren uit een (nieuwe) watersysteemheffing.

11.6.2 Wijzigingen Waterschapswet

11.6.2.1 Algemeen

Zoals hierboven is aangegeven betreft het wijzigingen inzake de taakomschrijving, de bestuurssamenstelling, de verkiezingen en de waterschapsbelastingen alsmede de omslagen.¹²⁹⁴ De verontreinigingsheffing van de waterschappen is als zuiveringsheffing in de Waterschapswet opgenomen.

11.6.2.2 Taakomschrijving

Waterschappen hebben de waterkering en of de waterhuishouding (kwantiteits- en kwaliteitsbeheer van oppervlaktewateren) tot zorg. Vanwege het bestaan van all-in waterschappen wordt met de nieuwe regeling niet meer van waterschappen met verschillende taken uitgegaan. Er wordt uitgegaan van 'zorg voor het watersysteem' waarbij moet worden opgemerkt dat de waterschappen nu niet alle zorg dragen (provincies) en dat blijft zo.¹²⁹⁵ Met de invoering van de Waterwet¹²⁹⁶ zal een wijziging van definiëring van begrippen worden doorgevoerd (waterbeheer en -systeem) waardoor dan wel een verschuiving van taken kan optreden. Ook de in art. 15a Wet verontreiniging oppervlaktewateren opgenomen zorgplicht van zuivering zal worden opgenomen in de Waterwet. De overige taken (onder andere (vaar)wegenbeheer en muskusrattenbestrijding) worden niet gewijzigd. Met het integreren van watersysteemtaken is de mogelijkheid van provincies om taakgebieden in te stellen (art. 2 Waterschapswet) niet meer van belang.

¹²⁹² Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 4.

¹²⁹³ Wet van 21 mei 2007 tot wijziging van de Waterschapswet en de Wet verontreiniging oppervlaktewateren in verband met de modernisering en vereenvoudiging van de bestuurlijke structuur en de financieringsstructuur van waterschappen (Wet modernisering waterschapsbestel) *Stb.* 2007, 208.

¹²⁹⁴ Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 7.

¹²⁹⁵ Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 10.

¹²⁹⁶ Tweede Kamer 2006-2007, 30 818, nrs. 1-2.

11.6.2.3 Trits

Uitgangspunt bij de taakuitoefening door het waterschap en bekostiging daarvan is dat degenen die direct en continu belang daarbij hebben ook de kosten daarvan moeten dragen en daardoor waren vertegenwoordigd in het waterschapsbestuur. Dit is vormgegeven door van verschillende categorieën belanghebbenden uit te gaan ((on)gebouwd, ingezetenen) waarbij een aandeel in de kosten aan iedere categorie wordt toebedeeld en alle categorieën in het bestuur moeten zijn vertegenwoordigd. Dit geldt niet voor de zuiveringskosten die met de verontreinigingsheffing worden bekostigd omdat die heffing is gebaseerd op het beginsel 'de vervuiler betaalt'. De trits is in de nieuwe regeling in essentie blijven bestaan doch op de relatie 'betaling en zeggenschap' wordt minder accent gelegd en ligt het accent meer op de relatie 'belang en betaling' en 'belang en zeggenschap'. Om die reden zijn de categorieën in art. 11 en 116 Waterschapswet opnieuw afgebakend.

Uitgangspunt¹²⁹⁷ is dat er bij beheer van het watersysteem en het zuiveringsbeheer aparte groepen belanghebbenden zijn. Bij het beheer van het watersysteem is sprake van algemene (wonen, werken en recreëren; verg. de ingezetenenomslag) en van specifieke taakbelangen (bijvoorbeeld agrariërs). De nieuwe regeling gaat bij het watersysteembeheer van de volgende categorieën belanghebbenden uit:

- ingezetenen;
- eigenaren van agrarische en overige ongebouwde gronden;
- eigenaren van natuurterreinen;
- eigenaren van gebouwde onroerende zaken.

Voor de zorg voor het watersysteem wordt de relatie 'belang en betaling' vormgegeven in een systeem van kostentoedeling voor de nieuwe watersysteemheffing waarbij de categorieën een aandeel daarvan krijgen toebedeeld en waarvan de systematiek op hoofdlijnen in de waterschapswet wordt vastgelegd.

Ter zake van het zuiveringsbeheer zijn alle huishoudens belanghebbenden. De bekostiging zal gebaseerd blijven op het beginsel 'de vervuiler betaalt'. De lozers op oppervlaktewater vallen ook onder de zuiveringsheffing vallen. De opbrengst van deze heffing zal ten goede komen aan het beheer van het watersysteem en zal om die reden in mindering gebracht worden op de watersysteemheffing.

Met betrekking tot de zeggenschap moeten alle categorieën belanghebbenden van het watersysteembeheer maar ook de lozers zijn vertegenwoordigd in het bestuur. Dit heeft tot gevolg dat niet iedere categorie belanghebbenden vooraf een bepaald aantal zetels krijgt toebedeeld. Eigenaren van gebouwde onroerende zaken worden niet meer als zelfstandige categorie in het bestuur opgenomen omdat hun belang vergelijkbaar is aan die van de ingezetenen (samenloop). De huidige twee categorieën bedrijven (eigenaren van gebouwde onroerende zaken en de gebruikers van bedrijfsruimten (lozers) worden samengevoegd.

11.6.2.4 Bestuursamenstelling

Op grond van de nieuwe regeling¹²⁹⁸ kunnen provincies niet meer aangeven welke categorieën in het algemeen bestuur moeten zijn vertegenwoordigd. Vanwege uniformering, doelmatigheid en slagvaardigheid is het volgens de opstellers wenselijk dit in de Waterschapswet te regelen en om die reden is bepaald dat het waterschapsbestuur uit tussen de achttien en dertig leden dient te bestaan. Hierbij zijn zeven tot negen zetels gereserveerd voor de specifieke categorieën gezamenlijk, waarbij iedere categorie minimaal één zetel toegewezen krijgt om vertegenwoordiging zeker te stellen. De overige zijn voor de cate-

¹²⁹⁷ Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 12.

¹²⁹⁸ Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 15.

gorie ingezetenen. De omvang van de betaling door een categorie geldt niet meer als zelfstandig criterium doch is een afgeleide van het belang geworden.

Het dagelijkse bestuur bestond uit de voorzitter en een door het algemeen bestuur te bepalen aantal andere leden en was zo veel mogelijk gebaseerd op de afzonderlijke categorieën van belanghebbenden uit het algemeen bestuur. In de nieuwe regeling wordt uitgegaan dat minimaal één lid van het dagelijks bestuur wordt gekozen uit de bestuursleden die de specifieke categorieën vertegenwoordigen. Daarnaast is in de nieuwe regeling de mogelijkheid tot het instellen van afdelingen (ten behoeve van advies of uitoefening van bestuurlijke taken en verantwoordelijkheden) geschrapt vanwege de wens tot uniformering (eenheid van beleid en bestuur te houden).

11.6.2.5 Verkiezingen

Het kiesstelsel ging vanwege de functionele samenstelling van het algemeen bestuur uit van het personen- en niet van een lijstenstelsel. Een programmatische achtergrond sloot niet goed aan bij het karakter en de taken van het waterschap. De belangen die de vertegenwoordigers van de onderscheiden belangencategorieën vertegenwoordigden waren echter minder eenduidig en konden binnen een categorie uiteenlopen. Om die reden en ook omdat kandidaten vaak niet herkenbaar waren is een lijstenstelsel volgens de opstellers zeer goed mogelijk. Voor de categorie ingezetenen gaat de nieuwe regeling om die reden uit van een lijstenstelsel. Voor de specifieke categorieën is gekozen voor benoemde in plaats van gekozen bestuursleden vanwege het feit dat die categorieën in staat worden geacht tot een representatieve benoeming van kandidaten te kunnen komen. Daarnaast zullen landelijke waterschapsverkiezingen worden gehouden waarbij een hogere opkomst wordt verwacht (in verband met de democratische legitimatie).

11.6.2.6 Watersysteemheffing

Met de nieuwe regeling is de watersysteemheffing¹²⁹⁹ in de Waterschapswet geïntroduceerd en deze dient ter vervanging van de omslagen en het deel van de verontreinigingsheffing waaruit het kwaliteitsbeheer van oppervlaktewateren werd bekostigd en is gebaseerd op de relatie belang-betaling als onderdeel van de trits (zie hierboven). Aan de heffing ligt solidariteit en profijt ten grondslag omdat het waterschap zowel maatregelen treft die iedereen ten goede komen (algemeen belang) als die specifieke groepen ten goede komen (specifieke belang) waarbij overigens een toerekening naar precieze kostenveroorzaking feitelijk niet mogelijk is. Voorheen werd dat doorgaans via de methode Oldambt gedaan die inmiddels doorgaans reeds was vervangen door een methode gebaseerd op de waardeverhoudingen (methode Delfland). De opstellers hebben met de nieuwe regeling gestreefd naar een eenvoudiger en transparantere bekostigingsstructuur.

Gekozen is het solidariteitsdeel op te laten brengen door alle ingezetenen en het profijtdeel door de eigenaren van onroerende zaken waarbij de volgende categorieën van belastingplichtigen voor de watersysteemheffing worden onderscheiden;

- ingezetenen, naar een gelijk bedrag;
- eigenaren of anderszins zakelijk gerechtigden van gebouwde onroerende zaken, naar de WOZ-waarde;
- eigenaren of anderszins zakelijk gerechtigden van natuurterreinen, naar de oppervlakte;
- eigenaren of anderszins zakelijk gerechtigden van agrarische en overige ongebouwde gronden, naar de oppervlakte.

De hoogte van de watersysteemheffing wordt bepaald door de kosten te bepalen die voor rekening komen van de ingezetenen en die voor rekening komen van de specifieke categorieën belanghebbenden. Vervolgens dient de hoogte van de watersysteemheffing voor

¹²⁹⁹ Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 22.

een individuele belastingplichtige te worden bepaald. Het toedelen van kosten aan de ingezetenen wordt aan het belang gekoppeld via de inwonerdichtheid. Hoe hoger de inwonerdichtheid des te meer belang deze categorie heeft bij het waterbeheer waardoor dan ook – binnen een in de Waterschapswet op te nemen bandbreedte – meer kosten aan deze categorie kunnen worden toegerekend.

Het profijtdeel zoals dat onder de specifieke categorieën belanghebbenden moet worden verdeeld dient plaats te vinden op basis van de onderlinge waardeverhouding van de onroerende zaken behorende bij de verschillende categorieën belastingplichtige belanghebbenden. Voor gebouwde onroerende zaken wordt hiervoor de WOZ-waarde gehanteerd, waarbij geen onderscheid meer wordt gemaakt tussen woningen en bedrijven. Landbouwgronden, landgoederen en natuurterreinen zijn echter op basis van de Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten van waardebepaling en –vaststelling vrijgesteld en dus wordt de waarde hiervan op basis van de WOZ-regelgeving niet bepaald en vastgesteld. De waarde van deze objecten moet dus op een andere wijze worden bepaald. Door de opstellers worden als mogelijkheden aangegeven de verkoopcijfers die het CBS publiceert, uitgifteprijs van gemeenten voor bouwpercelen, en dergelijke. De waardebepaling van wegen, spoorwegen en vaarwegen vallen ingevolge art. 117 Waterschapswet nog steeds onder de categorie ongebouwd. Aangezien van deze objecten geen verkoopcijfers beschikbaar zijn dient de waarde te worden bepaald op basis van de gecorrigeerde vervangingswaarde waarbij een verplichte correctiefactor van 25% in een algemene maatregel van bestuur zal worden vastgelegd (doelmatigheid). De waarde is bij landbouwgronden, landgoederen en natuurterreinen ‘slechts’ van belang voor de kostentoedeling. Heeft éénmaal de kostentoedeling plaatsgevonden dat dient de hoogte van het belastingbedrag te worden bepaald aan de hand van de oppervlakte. Dit heeft wel tot gevolg dat het aandeel dat eigenaren van natuurterreinen moeten betalen laag zal zijn omdat de waarde van natuurterreinen zeer beperkt is. Onder het oude systeem kon hiermee rekening worden gehouden via het instellen van omslagklassen (classificatie naar belang). Die mogelijkheid is vervallen.

Er kunnen nog wel – door de provincie via de kostentoedelingsverordening goed te keuren – afwijkende tarieven worden vastgesteld voor buitendijks gelegen onroerende zaken, voor onroerende zaken gelegen in bemaalde gebieden en voor onroerende zaken die in hoofdzaak bestaan uit glasopstanden. Dit is bedoeld voor uitzonderingssituaties indien het reguliere tarief leidt tot sterk onredelijke resultaten.

11.6.2.7 De heffing ter bekostiging van het wegenbeheer

Enkele waterschappen zijn ingevolge de Wet herverdeling wegenbeheer belast met wegenbeheer. Dit beheer ziet op de gemeentelijke beheerstaak voor wegen buiten de bebouwde kom in bepaalde gebieden waarvan het beheer ingevolge die wet aan het waterschap is opgedragen. Voor de bekostiging dient een gemeente jaarlijks een bijdrage te verstrekken ter grootte van ongeveer de helft van de gemaakte kosten. De rest werd bekostigd uit de omslagen dan wel uit een aparte wegenomslag op grond van de algemene bevoegdheid van art. 116 Waterschapswet. Als gevolg van de invoering van de watersysteemheffing is gekozen voor een aparte heffing ten behoeve van bekostiging van het wegenbeheer.¹³⁰⁰ Dit ligt voor de hand aangezien deze taak losstaat van de zorg voor het watersysteem en ook omdat dit beheer slechts in een bepaald gedeelte van het waterschap wordt uitgevoerd en de watersysteemheffing voor het gehele waterschap geldt.

De onderhavige wegenheffing kan worden opgelegd aan dezelfde categorieën belastingplichtigen als die van de watersysteemheffing waarbij bepaalde categorieën buiten de heffing kunnen worden gelaten. Voor het overige is de kostentoedelingssystematiek van de watersysteemheffing van overeenkomstige toepassing op de wegenheffing. Voor die

¹³⁰⁰ Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 28.

waterschappen die het wegenbeheer in hun hele gebied uitvoeren kan de wegenheffing in de watersysteemheffing worden geïntegreerd.

11.6.3 Wijzigingen Wet verontreiniging oppervlaktewater

11.6.3.1 Zuiveringsheffing indirecte lozingen (afvoeren)

De verontreinigingsheffing was gebaseerd op art. 18 Wet verontreiniging oppervlaktewateren en diende ter bekostiging van het waterkwaliteitsbeheer; namelijk kwaliteit oppervlaktewater en zuiveringsbeheer. De kwaliteit oppervlaktewater maakt onderdeel uit van de zorg voor het watersysteem en om die reden verloopt op basis van de nieuwe regeling de bekostiging via de watersysteemheffing. Alleen de kosten van de zuivering van afvalwater ter zake van indirecte lozingen (lozingen op de riolering of op het zuiveringstechnische werk dat in de wet als 'afvoeren' wordt aangemerkt) worden met de in de Waterschapswet opgenomen zuiveringsheffing verhaald.¹³⁰¹ Hieronder vallen ook de kosten van het verwerken van hemelwater indien en voor zover dat ter zuivering wordt aangeboden. Het verwerken van hemelwater valt weliswaar onder de watersysteemtaken en zou logischerwijs uit een watersysteemheffing moeten worden verhaald, doch een splitsing van die kosten is niet te maken. Nadat in de verre toekomst gebruik wordt gemaakt van gescheiden systemen kan hiertoe worden overgegaan. Voor wat de directe lozingen betreft blijft de verontreinigingsheffing in de Wet verontreiniging oppervlaktewateren vooralsnog gehandhaafd.

De grondslag en de heffingsmaatstaf zijn dezelfde gebleven. De heffingsmaatstaf voor zuurstofbindende stoffen is aangepast zodat deze meer in overeenstemming is met de gemiddelde samenstelling van huishoudelijk afvalwater. Dit wordt uitgedrukt in vervuilingseenheden en is gebaseerd op het zuurstofverbruik dat nodig is om het afvalwater dat één persoon gemiddeld per jaar produceert biologisch af te breken. Dat zuurstofverbruik bedraagt volgens de nieuwe regeling op jaarbasis 54,8 kilogram zuurstofverbruik per jaar.

Het heffingensysteem van de zuiveringsheffing – het bepalen van aantallen vervuilingseenheden – is gehandhaafd, met dien verstande dat voor meerpersoonshuishoudens deze in de wet op 3 is gesteld en voor eenpersoonshuishoudens op 1. Dit is in overeenstemming met de woonbezetting van meerpersoonshuishoudens van gemiddeld 2,95. Daarnaast is het de waterschappen toegestaan om via de verordening ter zake van woonruimten naast de forfaitaire regeling het aantal vervuilingseenheden geheel of gedeeltelijk op basis van het drinkwatergebruik (hoeveelheid ingenomen water) te bepalen, vergelijkbaar met het (vervallen) art. 21a Wet verontreiniging oppervlaktewateren. Gezien de Kaderrichtlijn Water zal die regeling vanaf 2010 wel verplicht worden gesteld en dat ligt ook in lijn met de gewenste samenwerking tussen partijen in de waterketen. Opmerkelijk is dat de vervuilingswaarde 'geheel of gedeeltelijk' via de hoeveelheid ingenomen water kan worden bepaald. Dit betekent dat de heffingsmaatstaf én forfaitair (als vaste kosten) én via waterverbruik (als variabele kosten) kan worden bepaald. In de verdeling tussen forfaitaire heffing en heffing naar hoeveelheid ingenomen water zijn de waterschappen vrij. Als een waterschap heeft gekozen voor gehele of gedeeltelijke heffing naar hoeveelheid ingenomen water, dan moet dat voor het gehele waterschapsgebied gelden.

11.6.3.2 Verontreinigingsheffing directe lozingen

De zuiveringsheffing ter zake van het afvoeren (voorheen de indirecte lozingen) is opgenomen in de Waterschapswet en de heffing ter zake van het direct lozen is in de Wet verontreiniging oppervlaktewateren gebleven.¹³⁰² De Wet verontreiniging oppervlaktewateren zal in de nog in te voeren Waterwet worden geïntegreerd. Een heffing ter zake van

¹³⁰¹ Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 26.

¹³⁰² Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 29.

directe lozingen is – om uitdrukking te kunnen geven aan het beginsel ‘de vervuiler betaalt’ – wenselijk.

Het belastbare feit is het brengen van stoffen in oppervlaktewateren via een lozingswerk dan wel anderszins (lozingen via afvloeiing van terreinen). Overweging om die heffing in de Wet verontreiniging oppervlaktewateren te laten was het feit dat waterschappen en het Rijk ter zake van die heffing heffingsbevoegd kunnen zijn en de opbrengst niet strekt tot bekostiging van een bepaalde taak van de waterschappen. De opbrengst komt ten goede aan het watersysteembeheer in de zin van regulering van lozingen op oppervlaktewateren en het soms maatregelen moeten treffen om de nadelige effecten op het watersysteem te voorkomen of te compenseren en zien niet op de zuivering (en eventueel het wegenbeheer) als zodanig. Om die reden is het niet noodzakelijk om onderscheid te maken tussen maatregelen die bekostigd worden uit de opbrengst van de watersysteemheffing (Waterschapswet) of die van de onderhavige zuiveringsheffing.

Het is voor waterschappen volgens de opstellers het meest eenvoudig en transparant het tarief van de verontreinigingsheffing te relateren aan het tarief van de zuiveringsheffing. Het wordt de waterschappen toegestaan zelf het tarief te bepalen dat minimaal 50% en maximaal 100% van het zuiveringstarief moet bedragen. De laatste sluit aan bij de verontreinigingsheffing die voor directe en indirecte lozingen gelijk was. Vanwege het feit dat de zuiveringsheffing ook wordt opgelegd ter zake van effluentlozingen vanuit een ‘eigen’ zuiveringstechnisch werk op wateren in eigen beheer, kan de opbrengst gedeeltelijk worden overgeheveld van de zuiveringsheffing naar het watersysteembeheer. De bandbreedte geeft de maximale overheveling aan. Uiteraard geldt dit niet voor de rijksheffing aangezien het Rijk geen heffing heeft waaraan de verontreinigingsheffing gerelateerd kan worden. Het tarief van de lozingen op rijkswater is wettelijk vastgesteld op € 25 per vervuilingseenheid (voorheen € 31,76). Het tarief is op die hoogte bepaald om het tarief ter zake van lozingen op rijkswater enigszins vergelijkbaar te laten zijn met het tarief voor lozingen op waterschapswater, doch in ieder geval niet hoger. Lozingen op (groter) rijkswater worden als minder bezwaarlijk ervaren dan lozingen op regionaal water. Vanuit waterkwaliteitsoogpunt zijn die lozingen veelal minder bezwaarlijk. In dit tarief zit de aanpassing van de maatstaf voor gemiddeld zuurstofverbruik en de afschaffing van de korting van 50% op het tarief van de rijksheffing. Die korting is niet meer legitiem vanwege de splitsing tussen de zuiveringsheffing en de verontreinigingsheffing en dat lozingen vanuit een rioolwaterzuiveringsinstallatie in eigen beheer op eigen water onder de verontreinigingsheffing valt. Lozing op eigen water was immers vrijgesteld. Voor bedrijven die nu het volle tarief betalen leidt dit tot een verlaging van het tarief en voor de waterschappen die via rioolwaterzuiveringsinstallaties op rijkswater lozen leidt dit tot een stijging van € 9,12 per vervuilingseenheid.

11.6.4 Lastenverschuiving en efficiency

Het was niet de bedoeling dat de invoering van het nieuwe heffingsstelsel de totale lasten voor alle belastingplichtigen moest wijzigen.¹³⁰³ Tussen categorieën belastingplichtigen treden echter wel verschuivingen op. Volgens de opstellers bedroegen de waterschapslasten in 2004 totaal € 1.828 miljoen (waterkwantiteitsomslag, de waterkeringsomslag en de verontreinigingsheffing). Hieraan droegen bij de huishoudens € 1.266 miljoen, de bedrijven € 402 miljoen, de agrarische sector € 116 miljoen, de eigenaren van natuurterreinen € 14 miljoen en de eigenaren van overige onbebouwde terreinen € 30 miljoen. De lastenverschuiving wordt door de opstellers begroot op circa € 90 miljoen en deze begrote verschuiving komt met name ten goede aan de eigenaren van natuurterreinen (€ 12 miljoen), de eigenaren van agrarische gronden (€ 56 miljoen), de eigenaren van overige onbebouwde gronden (€ 14 miljoen) en de bedrijven (€ 8 miljoen). De toename van de

1303 Tweede Kamer 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 31.

lasten vindt dan logischerwijs bij de huishoudens plaats maar binnen deze categorie bestaan er volgens de opstellers verschillen. Voor huurders blijven de waterschapslasten min of meer gelijk, afgezien van het feit dat verhuurders de gestegen kosten op de één of andere wijze in de huur(stijging) zullen verdisconteren. Voor eigenarenbewoners wordt de stijging grotendeels bepaald door de WOZ-waarde. Bij een koopwoning met een gemiddelde WOZ-waarde naar waardepeildatum 1 januari 2003 van € 200.000 zal de nieuwe regeling een gemiddelde stijging van de waterschapslasten tot gevolg hebben van circa € 220 per jaar naar circa € 230 per jaar. Indien de nieuwe regeling wordt toegepast op een koopwoning met een WOZ-waarde van € 600.000 dan stijgt dit gemiddeld van circa € 300 naar circa € 340 per jaar. Volgens de opstellers zouden de huishoudens indien het heffingensysteem niet zou zijn gewijzigd ook met een stijging van de waterschapslasten zijn geconfronteerd vanwege het feit dat de aantallen vervuilingseenheden van huishoudens toenemen (toename bevolking) en die van bedrijven juist afnemen (saneringen). Het aandeel van de huishoudens zou daardoor ook zijn gestegen. Op macroniveau klopt deze redenering. Er zijn dan ook meer huishoudens die de aantallen vervuilingseenheden moeten betalen maar dat maakt op het niveau van een individuele belastingplichtige dus niet uit. Daarnaast speelt het verschil in waardeontwikkeling tussen woningen en bedrijven een rol omdat de waarden van woningen in het recente verleden veel meer zijn gestegen dan de waarden van niet-woningen. Dit volgt uit de keuze om beide groepen belastingplichtigen in één categorie op te nemen. Daarnaast wordt door de opstellers aangegeven dat het watersysteembeheer meer wordt afgestemd op het belang van de huishoudens en dat is dan kennelijk een legitimatie om bij die groep een groter deel van de kosten neer te laten slaan.

Voor wat de rijksheffing betreft wordt als opbrengt voor 2004 € 30,7 miljoen aangegeven waarvan € 17,1 miljoen door de waterschappen is opgebracht, de bedrijven € 12,7 miljoen en de gemeenten € 0,8 miljoen. De opbrengst op basis van de nieuwe regeling bedraagt € 34 miljoen. Er treedt een lastenvermindering bij de bedrijven op van € 3,7 miljoen en bij de gemeenten van € 0,25 miljoen. De lastenstijging zal dus optreden bij de waterschappen als gevolg van een hogere verontreinigingsheffing op lozingen vanuit rioolwaterzuiveringsinstallaties op rijkswater. Deze wordt vervolgens in de aan de indirecte lozers opgelegde zuiveringsheffing door het waterschap verwerkt, waarvan € 5 miljoen bij de huishoudens en € 2 miljoen bij de bedrijven neerslaat.

De opstellers geven aan dat vanwege vereenvoudigingen in het belastingstelsel een besparing op perceptiekosten te verwachten valt van € 20 miljoen. Dit is een gevolg van de integratie van waterkerings- en waterkwantiteitsomslagen tot watersysteemheffing, de vervanging van de methode van kostentoedeling Oldambt door Delfland en de afschaffing van de classificatie op basis van die methode. Indien in de waterketen verder wordt samengewerkt dan kan dit meer bedragen. Daarnaast wordt vanwege de voorgestelde (kleinere) bestuurssamenstelling en (landelijke) waterschapsverkiezingen een kostenbesparing van circa € 3 miljoen verwacht.

Vervolgens kan nog een besparing worden gerealiseerd bij de objectafbakening op basis van de Wet waardering onroerende zaken. Bij de uitvoering van die wet dient ingevolge art. 117 Waterschapswet een nadere objectafbakening te worden gedaan (onderscheid (on)gebouwde eigendommen). De waterschappen moeten in dit verband in de kosten van de uitvoering van de Wet waardering onroerende zaken bijdragen. Indien de nadere objectafbakening ten behoeve van de waterschappen niet meer door gemeenten hoeft te worden gedaan dan zal die bijdrage worden beperkt en dit wordt door de opstellers begroot op € 10 miljoen. Daarnaast leidt deze aanpassing tot minder werk bij de waterschappen zelf.

11.7 SAMENVATTING EN CONCLUSIE

Met name op het gebied van (afval)water zijn er vanaf het begin van de jaren negentig fiscale ontwikkelingen geweest die recentelijk in wetgeving zijn vastgelegd. Op dit terrein zijn naast de waterleidingbedrijven verschillende overheden actief: gemeenten, waterschappen, provincies en het Rijk. De gemeenten en de waterschappen voeren de meeste uitvoeringstaken uit. Bedoelde ontwikkelingen en wetgeving zijn in dit hoofdstuk onderzocht. Voor gemeenten is de belangrijkste ontwikkeling dat zij bepaalde watertaken (verwerken hemel- en grondwater) formeel toebedeeld hebben gekregen. Uiteindelijk dient voor wat de riolering betreft uiteindelijk te worden gekomen tot gescheiden systemen ten behoeve van afvalwater en voor hemel- en grondwater. Hiertoe is de rioolbestemmingsheffing in art. 228a Gemeentewet ingevoerd. Deze heffing kan worden gesplitst in twee heffingen voor bekostiging van de waterketen- en voor bekostiging van watersysteemtaken. De rioolbestemmingsheffing is vergelijkbaar aan de op de Wet milieubeheer gebaseerde afvalstoffenheffing. Individueel profijt is geen vereiste meer zoals dat voor de rioolrechten zou hebben gegolden. De rioolrechten hebben zich echter min of meer ontwikkeld tot bestemmingsheffingen. De opstellers van de nieuwe bekostigingsregeling gaan ervan uit dat de heffingssystematiek van de rioolrechten kan worden gecontinueerd doch het is niet zeker of dat in alle gevallen mogelijk is. Er wordt in art. 228a Gemeentewet gesproken van 'een heffing (...)' en het is dus niet duidelijk of dat verschillende soorten heffingen kunnen zijn zoals dat nu het geval kan zijn bij de (riool)rechten. Daarnaast dient ingevolge de Kaderrichtlijn Water bij de verplichte kostenterugwinning vanaf 2010 prikkels tot zuiniger gebruik van water worden ingebouwd. Indien de rioolbestemmingsheffing van de eigenaar wordt geheven dan zijn prikkels niet opportuun. Om die reden moet de rioolbestemmingsheffing – indien van een gecombineerde heffing wordt uitgegaan – van de gebruiker worden geheven. Als de rioolbestemmingsheffing wordt gesplitst dan zijn prikkels bij de heffing ter bekostiging van gemeentelijke watersysteemtaken niet opportuun.

Daarnaast is het waterschapsbestel gemoderniseerd door de gecompliceerde regeling inzake de omslagen te transformeren in een wederom gecompliceerde watersysteemheffing waarbij de trits grotendeels intact is gebleven. De verontreinigingsheffing van de waterschappen is in afgeslankte vorm in de Waterschapswet geïncorporeerd (zuiveringsheffing) vanwege het feit dat louter nog all-in waterschappen bestaan. Een aantal taken die via de verontreinigingsheffing werd bekostigd (kwaliteit oppervlaktewater) wordt via de watersysteemheffing bekostigd die de omslagen heeft vervangen.

12 *Samenvatting, conclusies en aanbevelingen*

12.1 SAMENVATTING EN CONCLUSIES

12.1.1 Ontwikkeling verhouding Rijk en gemeenten

Met de grondwetsherziening van 1848 werd de inrichting van het gemeentebestuur wettelijk geüniformeerd en kregen gemeenten verordeningbevoegdheid (gedecentraliseerde eenheidsstaat). Die inrichting is verder uitgewerkt in de gemeentewet van 1851 van Thorbecke. Een scherpe afbakening tussen gemeentelijke zelfstandigheid en de eenheidsstaat was er niet maar het lijkt erop dat de autonomie van gemeenten afhankelijk was van hetgeen door de centrale overheid werd toegestaan. Handelingen met betrekking tot de gemeentelijke huishouding werden aan gemeenten gelaten maar daaruit volgt niet de omvang van de gemeentelijke huishouding. In de periode daarna groeide de omvang van de gemeentelijke bestuurstaken op een breed terrein grotendeels via medebewindstaken. Gemeenten moesten steeds meer taken van het Rijk uitvoeren. Daarnaast is uiteraard steeds meer het Europese recht van invloed op de verhouding tussen het Rijk en de gemeenten. Nederlandse wetgeving dient in overeenstemming te zijn met het Europese recht waardoor de oorsprong van nieuwe wetgeving vaak in Europa ligt (implementatiewetgeving). Gemeenten moeten indien nationale regelgeving ontbreekt zelf voldoen aan het Europese recht.

De bestuurlijke vrijheid van gemeenten is in de loop der tijd steeds verkleind en van het nulde nu op het derde en deels op het vierde aspiratieniveau beland. Het Rijk en de gemeenten zijn steeds meer vervlochten geraakt. Er is spanning tussen enerzijds gemeentelijke vrijheid en anderzijds de wens van een gelijk basisvoorzieningenniveau. De Raad voor het openbaar bestuur en Raad voor de financiële verhoudingen concluderen dat gemeenten – mede in het licht van financiële zelfstandigheid – te weinig autonome beleidsruimte hebben en daarnaast concludeert de Raad voor het openbaar bestuur dat tussen gemeenten verschillen moeten kunnen bestaan.

Daarnaast is een tegengestelde ontwikkeling waarneembaar op basis van het Europese Handvest inzake de lokale autonomie, althans zo lijkt het. Op basis van dit Handvest dient het Rijk bij het toekennen van bevoegdheden aan gemeenten, die gemeenten zo veel mogelijk vrijheid van handelen toe te staan bij het aanpassen van het beleid aan de plaatselijke omstandigheden en moeten bevoegdheden zo dicht mogelijk bij de burger worden uitgeoefend. Die vrijheid van handelen kan zich echter ook in medebewindstaken tot uiting komen. Met de limitering van de OZB-tarieven per 2006 is de vrijheid van gemeenten impliciet behoorlijk ingeperkt omdat de financiën om eigen beleid te voeren ontbreken. In dit licht is het dus positief dat de limitering per 2008 is teruggedraaid.

12.1.2 Rijksmilieutaakstelling gemeenten

De milieutaakstelling door het Rijk naar de gemeenten is onderzocht. Hiertoe zijn in eerste instantie de diverse Nationale Milieubeleidsplannen in algemene zin besproken en vervolgens de Milieuprogramma's over de periode 1997-2000 tot en met 2002-2005. Uit het

eerste Nationale Milieubeleidsplan eind jaren tachtig volgde nog milieubeleid voor de middellange termijn met als uitgangspunt een duurzame ontwikkeling. Erfenissen uit het verleden moesten nog worden opgeruimd. Aan lokale overheden werd voor de uitvoering een belangrijke taak toebedeeld en het Rijk zou de strategie bepalen. Kort daarna verscheen het Nationale Milieubeleidsplan-plus waaruit blijkt dat de uitvoering van milieubeleid door gemeenten grotendeels moest bestaan uit vergunningverlening en handhaving, inzameling van afvalstoffen en regulering en beheer van het gemeentelijke grondgebied. Toen al werd aangegeven dat meer met financiële instrumenten moest worden gewerkt waardoor enerzijds gedragsbeïnvloeding kan worden bewerkstelligd en anderzijds dat milieukosten in de prijzen kunnen worden verwerkt. Wel werd aangegeven dat de resultaten van financiële prikkels op het milieu moeilijk meetbaar zouden zijn en dat het risico zou kunnen bestaan dat dit tot een verbrokkelde inzet van verschillende typen instrumenten kon leiden. Oplossing volgens de opstellers zou zijn de inzet van financiële prikkels in combinatie met fysieke regulering (bijvoorbeeld verhandelbare emissierechten) mede in het licht van efficiency. De opstellers gaan ervan uit dat met financiële prikkels een grote mate van zekerheid wordt verkregen van het realiseren van milieudoelstellingen.

Het Nationale Milieubeleidsplan-2 bevat de strategie van milieubeleid voor de periode 1995-1998 en ging eveneens uit van het bereiken van een duurzame ontwikkeling. Hiertoe moest de uitvoering worden versterkt, aanvullende maatregelen worden genomen en zou duurzaam produceren en consumeren moeten worden bereikt. Het Rijk zou zich gaan beperken tot het stellen van kaders en faciliteiten. Regulering van bovenaf zou meer in de plaats treden van zelfregulering (al dan niet via convenanten) binnen de gestelde kaders.

Het Nationale Milieubeleidsplan-3 ziet voor een groot deel op de bereikte resultaten over de periode 1999-2003 en een doorkijk naar de jaren daarna en ook op de samenwerking tussen de doelgroepen. Hierbij speelt volgens het Nationale Milieubeleidsplan-3 een aantal elementen: communicatie in verband met mondigere burgers, belangenorganisaties in verband met publieke opinie, zelfregulering via vraag en aanbod en internationalisatie dan wel decentralisatie. Uitgangspunt was nog steeds dat het Rijk steeds meer een faciliterende en kaderstellende rol moest hebben. Het Nationale Milieubeleidsplan-3 bevat een opsomming op hoofdlijnen van gemeentelijke milieutaken.

Het Nationale Milieubeleidsplan-4 richt zich op het jaar 2030 en gaat van een aantal (7) milieuproblemen uit. Uiteindelijk moet in het kader van het bereiken van milieudoelen volgens dit Nationale Milieubeleidsplan meer aan marktwerking (belastingen en verhandelbaarheid) worden gedaan waardoor kosten van milieu meer in de prijzen wordt verdisconteerd.

De diverse Nationale Milieubeleidsplannen beschrijven het milieubeleid op hoofdlijnen en daaruit volgt voor gemeenten geen feitelijke taakstelling.

In de Milieuprogramma's zijn lijsten opgenomen inzake de stand van zaken van de wetgeving. Daaruit kan gemeentelijke taakstelling worden afgeleid. Alle wetswijzigingen van de wetgevingslijsten van de diverse verschenen Milieuprogramma's zijn op basis van iedere Memorie van Toelichting onderzocht of daaruit taakstelling voor gemeenten volgde. In een (beperkt) aantal gevallen bleek dat het geval te zijn. Doorgaans wordt eventuele taakstelling slechts summier besproken of geheel niet besproken. Overigens is gebleken dat een aantal wetswijzigingen juist tot vermindering van gemeentelijke milieutaken heeft geleid (bijvoorbeeld vereenvoudiging vergunningverlening Wet milieubeheer). De meeste wijzigingen zien op wijzigingen bij de vergunningverlening. Vaak wordt gesproken van 'het bevoegde gezag' waardoor het in eerste lezing niet duidelijk is wie het bevoegde gezag is. Het zou duidelijker zijn de taakstelling nadrukkelijker te expliciteren en (financieel) te kwantificeren. Dat laatste kan overigens lastig zijn want hoe moet bij-

voorbeeld de werklast van het stellen van extra voorwaarden in de vergunningaanvraag worden gekwantificeerd. Dat zal niet nauwkeurig kunnen, doch in ieder geval wel globaal. In het rapport 'Doorlichting gemeentelijk heffingsinstrumentarium' van het EIM en het Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden¹³⁰⁴ blijkt bijvoorbeeld dat de uitvoeringskosten van bepaalde (in casu) belastingwerkzaamheden redelijk goed zijn te kwantificeren, zelfs naar bepaalde typen gemeenten. Dit zou voor milieutaken in beginsel eveneens mogelijk moeten zijn.

Vanaf 2003 zijn geen Milieuprogramma's meer verschenen doch zijn in de jaarlijkse begrotingsstaten van het Ministerie van Volkshuisvesting, de Ruimtelijke Ordening en het Milieubeheer zogenoemde 'Overzichtsconstructies Milieu' opgenomen. Daarin zijn geen lijsten inzake de stand van zaken wetgeving meer opgenomen.

12.1.3 Bekostiging rijksmilieutaakstelling gemeenten

De bekostiging van milieutaakstelling door het Rijk naar de gemeenten is over een periode onderzocht op basis van de diverse Nationale Milieubeleidsplannen en Milieuprogramma's (1997-2000 tot en met 2002-2005). Onderzocht is of en zo ja hoe de bekostiging is geregeld van nieuwe of gewijzigde gemeentelijke milieutaakstelling.

Volgens het Nationale Milieubeleidsplan-1 zouden de extra milieukosten ten opzichte van 1988 in 1990 oplopen met f 1.881 miljoen tot f 6.650 miljoen. Hierbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen verschillende overheden. De gevolgen voor gemeenten worden dus niet gekwantificeerd. Wel is aangegeven dat in 1990 f 130 miljoen en in 1994 f 615 miljoen extra via de reinigingsrechten moest worden verhaald. Voor de rioolrechten bedroeg dit nihil respectievelijk f 70 miljoen. Een bedrag van f 7 miljoen respectievelijk f 30 miljoen zou via algemene heffingen worden verhaald. Wel werd een bedrag van f 15 miljoen respectievelijk f 65 miljoen begroot voor nieuwe taken en intensiveringen van gemeenten en provincies. Voor gemeenten afzonderlijk werden geen bedragen gegeven. In het Nationale Milieubeleidsplan-plus van een jaar later was het bedrag dat via de reinigingsrechten moest worden verhaald reeds opgelopen tot f 751 miljoen. Daarnaast werd in 1994 een bedrag van f 87,7 miljoen aan gemeenten extra ter beschikking gesteld ten behoeve van milieukerntaken die uit het Nationale Milieubeleidsplan-plus volgden. Voor wat de kosten van externe integratie van milieutaken betreft zouden volgens de opstellers voldoende middelen beschikbaar zijn via het Gemeentefonds, zonder dit te kwantificeren. Uit de Notitie instrumentarium, handhaving en de uitbouw van de Wet algemene bepalingen milieuhygiëne volgt dat het beginsel 'de vervuiler betaalt' dient te worden toegepast met de volgende uitzonderingen:

- indien dit tot onbillijkheden zoals inkomenssituatie van vervuilers zou leiden;
- indien dit tot - te - hoge perceptiekosten zou leiden;
- indien vervuilers niet te identificeren zijn dan wel er onvoldoende rechtsgronden zijn om de kosten te verhalen;
- indien kosten niet goed toerekenbaar zijn aan afzonderlijke groepen vervuilers;
- indien op basis van beleid (bijvoorbeeld de grootte van budgetten), Europese regelgeving en dergelijke, uitzonderingen noodzakelijk moeten zijn.

Daarnaast moest de vormgeving van een samenhangend bekostigingsbeleid worden bepaald met inachtneming van een evenwicht tussen het treffen van voorzieningen met gevolgen voor de destijds bestaande collectieve lastendruk en het uitstellen daarvan met (mogelijk grotere) gevolgen voor de collectieve lastendruk in de toekomst. Vervolgens waren via het zogenoemde Tijdelijk Bijdragenbesluit gemeenten in 1990 financiële middelen ter beschikking gesteld om het gemeentelijke milieubeleid op een adequaat niveau

¹³⁰⁴ In opdracht van het Ministerie van Financiën en uitgebracht op 26 september 1997.

te krijgen over een periode van vijf jaren (1990 f 23,9 miljoen tot 1994 f 48,7 miljoen). In 1994 moest dat adequate niveau zijn bereikt.

Volgens het Nationale Milieubeleidsplan-2 volgt dat de fiscaliteit meer moest worden ingezet om milieudoelen te bereiken. Er diende een verschuiving plaats te vinden van belastingen op arbeid naar milieubelastende activiteiten. Er werd in dit Nationale Milieubeleidsplan niet aangegeven wat de milieukosten voor gemeenten zouden bedragen.

In het Nationale Milieubeleidsplan-3 wordt slechts in algemene zin aangegeven dat onder andere de fiscaliteit (zogenoemde groene belastingen) meer moest worden ingezet om milieudoelen te bereiken. Voor wat de milieulasten betreft wordt verwezen naar 'andere overheden' waaronder gemeenten vallen. Die lasten werden ten behoeve van ongewijzigd beleid voor 1995 en 2000 begroot op respectievelijk f 1.668 en f 2.048. Voor wat nieuw beleid voor de andere overheden betreft worden in dit Nationale Milieubeleidsplan de lasten tot 2010 begroot op f 101 miljoen. Niet duidelijk is of en hoeveel van de lasten konden worden afgewenteld via belastingen. Voor wat het Nationale Milieubeleidsplan-4 betreft kan worden vermeld dat het financiële deel erg summier is; slechts één paragraaf waarin werd gemeld dat de kosten zijn geschat en dat de financiering (nog) niet was geregeld. Het lijkt erop dat aan de bekostiging van milieutaken – in ieder geval voor wat de gemeenten betreft – in de Nationale Milieubeleidsplannen weinig en zelfs steeds minder aandacht wordt besteed.

Vervolgens zijn op basis van diverse milieuprogramma's geselecteerde milieuwetswijzigingen onderzocht of en zo ja hoe de bekostiging van nieuwe of gewijzigde milieutaken is geregeld. Voor wat de gemeentelijke belastingen betreft worden in de milieuprogramma's slechts aangegeven wat de opbrengsten van de reinigings- en rioolrechten alsmede de leges zijn geweest. Hieronder wordt naar aanleiding van de diverse milieuprogramma's cumulatief aangegeven of en hoe de financiële consequenties van de diverse wetswijzigingen is geregeld.

Cumulatief (36 wetswijzigingen)

Eventuele bekostigingsregeling	aantallen wetswijzigingen
Geen regeling ter bekostiging doch wel expliciete verhaalsmogelijkheid	2
Geen regeling ter bekostiging	13
Vermindering uitvoeringslasten met kwantificering	1
Vermindering uitvoeringslasten zonder kwantificering	8
Wel regeling ter bekostiging met kwantificering	3
Wel regeling ter bekostiging zonder kwantificering	4
Geen wijziging uitvoeringslasten	5

Uit bovenstaande blijkt dat wetswijzigingen doorgaans niet vergezeld gaan van een regeling ter bekostiging en indien dat wel het geval is dan wordt dit doorgaans niet gekwantificeerd. Hetzelfde geldt overigens ook in de omgekeerde situatie, indien uitvoeringslasten vanwege wetswijzigingen worden verlaagd. Indien door gemeenten extra uitvoeringskosten worden gemaakt dan kunnen die onder omstandigheden via milieubelastingen – waarvan de meest in het oog springende de afvalstoffenheffing, de reinigings- en rioolrechten dan wel rioolbestemmingsheffingen – en ook de baatbelasting worden bekostigd indien de kosten verband houden met die heffingen (dienst dan wel baat). Aangezien het vrij te besteden belastinggebied de laatste tijd aan het afkalven is (vervallen gebruikers-OZB op woningen), dient bij taakstelling mijns inziens de bekostiging door gemeenten explicieter te worden geregeld. Dit zou anders zijn als gemeenten een substantiële belas-

tinggebied wordt gegund. De ontwikkeling van het gemeentelijke belastinggebied en van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten wordt in de volgende paragraaf beschreven.

In de Miljoenennota's over de jaren waarop de milieuprogramma's betrekking hebben zijn opbrengststaten opgenomen van de gemeentelijke inkomsten, waarvan de belastingen in categorieën zijn ingedeeld. De opbrengsten van de gemeentelijke milieuheffingen worden in de Miljoenennota's in twee categorieën gesplitst; de reinigingsheffingen (waaronder naar mag worden aangenomen de afvalstoffenheffing valt) en de rioolrechten. De opbrengststijgingen zijn als volgt begroot.

	1997	1998	1999	2000	2001
Reinigingsheffingen	+ 7,2%	+ 2,8%	+ 4,8%	+ 8,3%	+ 3,4%
Rioolrechten	+ 10,5%	+ 7,2%	+ 7,2%	+ 7,2%	+ 5,5%

- In de Miljoenennota wordt vanaf 2002 geen aandacht meer geschonken aan de ontwikkeling van de gemeentelijke belastingen.

Raadpleging van het CBS¹³⁰⁵ leverde (slechts) in algemene zin de volgende gegevens op:

Opbrengst gemeentelijke milieuheffingen en daarmee corresponderende kosten:

miljoen €	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Rioolrechten	522	565	594	656	701	746	794*	866*	-
Afvalstoffenheffingen	980	985	1.103	1.183	1.227	1.324	1.427*	1.427*	-
Totale opbrengst	1.502	1.550	1.697	1.839	1.928	2.070	2.221	2.293	-
Kosten inzamel- ing afval en afval- water	1.817	2.012	2.046	2.223	2.383	-	2.684	-	-
		(x)		(x)					

* voorlopige cijfers

- geen gegevens beschikbaar

(x) Over die jaren is geen volledig beeld aanwezig van de onderlinge betalingen (subsidies, heffingen en betalingen voor milieudiensten) tussen sectoren. De netto milieulasten per sector kunnen dus over die jaren niet worden gegeven.

Verwacht mag worden dat de stijging van met name de rioolrechten in de gedaante van rioolbestemmingsheffing(en) in de toekomst als gevolg van taakstelling (met name de invoering van gescheiden rioleringen en dergelijke) zich zal gaan voortzetten.

Getracht is de ontwikkeling van de kosten over de periode 1995-2005 op het niveau van een individuele gemeente inzichtelijk te maken. Hiertoe is een aantal gemeenten geselecteerd om een vragenlijst in te vullen over de betreffende periode (afzonderlijke kostencomponenten en toelichting daarop). Geen van de gemeenten heeft de vragenlijst volledig ingeleverd waardoor dit onderdeel niet is voortgezet.

Vervolgens is op basis van diverse rapporten van SenterNovem/Afval Overleg Orgaan geconcludeerd dat de gemiddelde stijging van het bedrag aan jaarlijkse gemeentelijke afvalstoffenheffing in de periode vanaf 1995 beperkt is geweest in tegenstelling tot de jaren daarvoor waarbij een percentage van circa 20 niet ongewoon was.

1305 <http://statline.cbs.nl>. Over andere milieukosten zijn geen gegevens voorhanden.

12.1.4 Ontwikkeling financiële verhouding Rijk en gemeenten

De ontwikkeling van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten is beschreven. Hieruit blijkt dat tot 1851 de financiële positie van gemeenten behoorlijk autonoom was (nulte aspiratieniveau). In de periode tot 1929 konden gemeenten grotendeels zelf in hun financiële middelen voorzien aangezien de gemeentelijke activiteiten relatief beperkt waren. Echter in de loop der tijd werden gemeenten steeds afhankelijker van het Rijk (eerste aspiratieniveau). Met de invoering van de Financiële-verhoudingswet 1929 werd een gelijker voorzieningen- en belastingenniveau tussen gemeenten beoogd (tweede aspiratieniveau). Gemeenten werden via de rijksvoeding van het Gemeentefonds afhankelijker van het Rijk. Vanwege de economische situatie in die tijd werd het Gemeentefonds onvoldoende gevoed in verhouding tot de gemeentelijke (noodzakelijke) uitgaven. Met de Financiële-verhoudingswet 1960 werd de uitkerings- en inkomstensystematiek gewijzigd omdat de oude systematiek geen rekening kon houden met gewijzigde omstandigheden. Een forse verruiming van het gemeentelijke belastinggebied is destijds in 1970 gekomen met de bevoegdheid om OZB te heffen, overigens met het tegelijkertijd afschaffen van een aantal andere gemeentelijke belastingen. Met de Financiële-verhoudingswet van 1984 is de systematiek wederom gewijzigd aangezien de verdeelsystematiek van daarvoor niet meer voldeed. Met de invoering van de Financiële-verhoudingswet 1997 is de systematiek wederom gewijzigd aangezien inmiddels het vierde aspiratieniveau was bereikt waarbij van een gelijkwaardig voorzieningenniveau met gelijkwaardige belastingdruk werd uitgegaan. De belastingcapaciteit werd in de verdeelsystematiek betrokken. Uiteindelijk zijn gemeenten vanuit een relatief autonome financiële positie gekomen tot een positie waarbij de financiële positie nagenoeg geheel wordt bepaald door het Rijk.

Uit het voorgaande blijkt dat de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten steeds aan veranderende situaties moest worden aangepast. Die aanpassing moest via het Rijk verlopen aangezien het Rijk grotendeels de bepalende factor is voor wat betreft de omvang van de inkomsten van gemeenten. Wellicht zou het beter zijn gemeenten een substantiëlere zelfstandige inkomstenbron te gunnen. Aanpassingen van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten worden gedaan indien er onvolkomenheden ontstaan. Indien gemeenten een substantiëlere zelfstandige inkomstenbron hebben dan kunnen zij die onvolkomenheden wellicht zelf oplossen. Verschillen in belastingdruk tussen gemeenten zijn dan wel het gevolg doch het is de vraag of bij het bestaan van gemeentelijke autonomie dit kan worden voorkomen dan wel of het wenselijk is dit te willen voorkomen. Dit volgt uit de keuze voor gemeentelijke autonomie. In dat geval hoeft bij taakstelling door het Rijk minder snel de bekostiging daarvan op rijksniveau te worden geregeld.

In de loop der tijd is de financiële positie van gemeenten regelmatig punt van onderzoek geweest met wisselende uitkomsten, mede afhankelijk van de financiële situaties bij gemeenten. Het eerste rapport was dat van de commissie-Oud halverwege jaren vijftig en de laatste was het advies van de Stuurgroep verkenning decentraal belastinggebied. De trend uit het voorgaande voor wat de financiële verhouding betreft tussen het Rijk en de gemeenten is dat de relatief autonome positie van gemeenten gaandeweg steeds meer is geëvalueerd naar een afhankelijke positie. Tot voor kort bestond deze verhouding (autonomie en gelijkheid) die met de limitering van de OZB-tarieven was gewijzigd naar gelijkheid. Uit de meeste in de loop der tijd verschenen rapporten volgt een voorkeur voor een wat groter gemeentelijk belastinggebied.

Voor wat de behandelde fiscale wetswijzigingen betreft kan worden vermeld dat dit doorgaans materiële wijzigingen zijn geweest. Een aantal malen heeft dit betrekking gehad op de heffingsbevoegdheid of de gemeentelijke beleidsvrijheid. Uit een aantal wijzigingen volgt dat gemeenten met haar belastinggebied te weinig uit de voeten kon en dat de beleidsvrijheid moest worden vergroot (met name de nieuwe vrijheid). Uit de invoering

van de lokale lastenverlichting (naar het spraakgebruik de 'Zalmsnip') blijkt dat milieubeleidintensiveringen hadden plaatsgevonden waarvan de lasten moesten worden gecompenseerd. Deze lastenverlichting is inmiddels afgeschaft waarbij de milieubeleidintensiveringen (en de lasten daarvan) zijn blijven bestaan. Met het vervallen van de lokale lastenverlichting werd immers € 325 miljoen uit het Gemeentefonds genomen. Daarnaast zijn de milieuleges afgeschaft omdat deze contraproductief ten aanzien van milieubeleid werkten. Hieruit blijkt dat met de toepassing van het beginsel 'de vervuiler betaalt' zorgvuldig moet worden omgegaan. Vervolgens is de meest fundamentele wijziging die van de limitering van de OZB-tarieven geweest welke per 2008 is komen te vervallen. Dit zou voor alle gemeenten gaan leiden tot een voorzieningenniveau en belastingdruk dat de Financieel-verhoudingswet hen toelaat (vergelijkbaar niveau) en zou tot gevolg hebben gehad dat de gemeentelijke autonomie fundamenteel zou worden aangetast. Dit geldt minder voor de afschaffing van de gebruikers-OZB op woningen want zonder limitering van de overige tarieven had met de overige OZB nog autonoom beleid kunnen worden gevoerd. De overige gemeentelijke belastingen zijn minder geschikt om gemeentelijk beleid (voorzieningenniveau) te kunnen voeren omdat òf de opbrengst niet substantieel genoeg is òf de opbrengst is geoormerkt aan bepaalde uitgaven.

12.1.5 Relevante gemeentelijke belastingen

Gemeenten hebben een aantal belastingen ter beschikking om uitgaven van milieubeleid te bekostigen. Onderzocht is welke dit zijn en wat de mogelijkheden van deze belastingen zijn. De eerste is de baatbelasting welke (beperkt) geschikt is voor bekostiging van milieuvoorzieningen – bijvoorbeeld de nieuwe aanleg van een riolering – waarbij bepaalde binnen de gemeenten gelegen onroerende zaken zijn gebaat. Zijn alle onroerende zaken met een voorziening gebaat dan kan geen baatbelasting worden geheven. De tweede zijn de reinigingsheffingen (reinigingsrecht en afvalstoffenheffing) waarmee de kosten van inzameling en verwerking van afvalstoffen kunnen worden bekostigd. De derde zijn de rioolrechten die per 2010 verplicht zullen worden vervangen door de rioolbestemmingsheffing(en). Met de laatste kunnen de kosten van de gemeentelijke riolering in ruime zin worden verhaald. De opbrengst van bovenbedoelde heffingen is bestemd voor milieukosten die met diensten samenhangen (bijvoorbeeld het gebaat zijn met een milieuvoorziening of het gebruikmaken van de riolering). Voor andere milieukosten (bijvoorbeeld de afgifte van milieuvergunningen) bestaat geen specifieke heffing. Bekostiging verloopt dan via de algemene middelen tenzij die milieukosten een vorm van dienstverlening oplevert waarvoor rechten kunnen worden geheven anders dan de reinigings- en rioolrechten. Bij bekostigingsheffingen dient wel een kanttkening te worden gemaakt. Indien van een bekostigingsheffing gebruik wordt gemaakt bestaat de kans dat potentiële belastingplichtigen het belastbare feit proberen te vermijden; vergelijk het in het verleden tegen betaling aanbieden van asbest waarbij destijds veel asbest illegaal werd gestort. In die zin moet hiermee dus zorgvuldig met bekostigingsheffingen worden omgegaan en zijn milieuheffingen geen panacee voor alle milieukosten. Met andere woorden; het beginsel 'de vervuiler betaalt' moet niet onder alle omstandigheden worden doorgevoerd. Daarnaast is het bij bekostigingsheffingen van belang dat de kosten die daarmee worden verhaald door gemeenten voldoende kunnen worden gekwantificeerd. Uit van het onderzoek naar de kostenontwikkeling inzake de inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen in paragraaf 4.9 volgt dat geen van de benaderde gemeente volledige gegevens hebben aangeleverd. Indien gemeenten de betreffende kosten niet inzichtelijk kunnen maken, dan is het de vraag welke uitgaven met een bekostigingsheffing worden verhaald. Bekostigingsheffingen dienen ter bekostiging en dan dient duidelijk te zijn ter bekostiging van wat.

12.1.6 Fiscale bekostiging van gemeentelijke milieutaken als instrument van milieubeleid

Vergroening van het belastingstelsel in de zin dat belastingen tevens een milieudoel dienen is een veel gehoord fenomeen. Enerzijds zouden er belastingopbrengsten zijn waardoor de lasten op arbeid kunnen worden verlaagd en anderzijds zouden belastingen via gedragswijzigingen (belastingontwijking) het milieu dienen. Onderzocht is of dat fenomeen in de praktijk kan werken. Naar mijn mening zijn dit twee tegenstrijdige doelstellingen. Het is òf het beogen van opbrengst òf het is reguleren, maar niet allebei. Indien wordt gereguleerd dan valt de grondslag weg en is er geen opbrengst. Deze doelstellingen worden vaak door elkaar gehaald. Ik verwijs naar de belastingen op milieugrondslag waarbij aan de afzonderlijke belastingen en ook de belastingen in onderling verband deze tegenstrijdige doelstellingen ten grondslag liggen.

Bij het beogen van opbrengst vindt het beginsel 'de vervuiler betaalt' toepassing. Met de toepassing van dit beginsel dient zorgvuldig te worden omgegaan. Immers, onbedoelde regulering kan plaatsvinden via legale of illegale belastingontwijking. In dat geval werkt het beginsel 'de vervuiler betaalt' contraproductief. Ik verwijs naar het afschaffen van de milieuleges omdat vanwege die leges minder vaak een vergunning werd aangevraagd en ook naar de zogenoemde 'afhaakproblematiek' bij de waterschappen waarbij bedrijven niet beoogd (goedkoper) in eigen beheer gaan zuiveren. Dit element zou ik dus aan de door de opstellers van het Nationale Milieubeleidsplan-plus gegeven uitzonderingen op dit beginsel willen toevoegen. Uiteindelijk is bij toepassing van het beginsel 'de vervuiler betaalt' sprake van kostenallocatie en dat dient als zodanig geen milieudoel doch een bekostigingsdoel. Hooguit kan sprake zijn van milieukostenbewustheid. Daarnaast worden milieukosten via het beginsel 'de vervuiler betaalt' uiteindelijk in de prijzen verwerkt waardoor er voor wat de kosten betreft een zuiverder afweging plaats zal vinden (nut en offer).

Zouden gemeentelijke bekostigingsbelastingen kunnen reguleren of de milieukostenbewustheid kunnen bevorderen? Indien dat wenselijk wordt geacht dient te worden onderzocht of daarmee in strijd met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel wordt gehandeld. Indien onderscheid wordt gemaakt naar milieukeurmerken dient te worden beoordeeld of een milieunderscheid een voor die betreffende gemeentelijke belasting 'relevant onderscheidend criterium' is.

12.1.7 Publiek- of privaatrechtelijk kostenverhaal

Gemeenten zouden milieukosten wellicht ook privaatrechtelijk kunnen verhalen. Onderzocht is of gemeenten hiertoe bevoegd zijn. Daar waar de publiekrechtelijke weg de aangewezen weg is gelden enkele beperkingen zoals de maximale kostennorm bij de rechten en kunnen niet altijd alle kosten worden verhaald (bijvoorbeeld uitbreidingsinvesteringen). Publiek- of privaatrechtelijk kostenverhaal heeft zich ontwikkeld vanuit een streng onderscheid ten tijde van Thorbecke naar een wat vrijere bevoegdheid in de jaren zestig, mits geen misbruik van bevoegdheden bestaat. In de jaren negentig wordt deze vrijheid beperkt met de eis dat indien in een wet een uitputtende regeling voor kostenverhaal is opgenomen, dat dan geen plaats is voor privaatrechtelijk kostenverhaal. Indien in de wet geen regeling voor kostenverhaal is opgenomen dan kan slechts privaatrechtelijk worden verhaald indien dat de publiekrechtelijke regeling niet op onaanvaardbare wijze doorkruist gelet op de inhoud en strekking van de regeling in verband met de aard van het te behartigen belang. Indien publiekrechtelijk kostenverhaal is uitgesloten dan is dat een aanwijzing dat privaatrechtelijk kostenverhaal niet mogelijk is. Bestaat er een fiscale weg dan moet die in beginsel worden bewandeld, tenzij de wet een privaatrechtelijke mogelijkheid biedt (bijvoorbeeld een exploitatieovereenkomst).

Voor wat de kosten betreft die publiekrechtelijk worden verhaald, geldt bij gemeentelijke belastingen de maximale kostennorm in beginsel op verordeningsniveau die bij privaatrechtelijk kostenverhaal (indien die weg is toegestaan) in beginsel niet geldt. Nadat de Dienstenrichtlijn is geïmplementeerd zal de huidige praktijk van kruissubsidiëring bij de leges worden beperkt.

12.1.8 Fiscaal milieukostenverhaal in de praktijk

De Gemeentewet maakt (tot 2010) een onderscheid tussen (riool)gebruiksrechten en (rioolgenots)rechten en het is de vraag of dat onderscheid feitelijk nog wel bestaat. Sinds de Hoge Raad het heeft toegestaan om een rioolgebruiksrecht van eigenaren (die niet de gebruikers zijn) te heffen lijkt het onderscheid te zijn vervaagd. Dit temeer omdat met de rioolgebruiks- en genotsrechten over en weer alle kosten van de gemeentelijke riolering kunnen worden verhaald. Die kosten kunnen immers niet aan de afzonderlijke rioolrechten worden toegerekend. Om die reden zijn gemeenten vrij in het toedelen van kosten aan de afzonderlijke categorieën rioolrechten. Toch is er verschil omdat als van de eigenaar een rioolgebruiksrecht wordt geheven er beperkingen zijn voor wat de heffingsmaatstaf betreft. Er mag in dat geval niet worden geheven naar de mate van het gebruik. Afgevraagd kan worden of dan feitelijk wel een gebruiksrecht wordt geheven. Daarnaast kan in dit verband worden gesteld dat de Hoge Raad het weliswaar heeft toegestaan om van de eigenaar een rioolgebruiksrecht te heffen maar dat van die eigenaar niet tevens een rioolgenotsrecht werd geheven. Het lijkt erop dat de Hoge Raad het (slechts) met de naamgeving niet zo nauw neemt.

Voor wat de milieuleges betreft kan worden afgevraagd of daarmee het beginsel 'de vervuiler betaalt' wordt toegepast. Heeft het in behandeling nemen van een vergunning iets met vervuiling als zodanig te maken? Uitgaande van het beginsel 'de vervuiler betaalt' werkten de milieuleges in de praktijk contraproductief. Er werden immers minder snel milieuvergunningen aangevraagd. Hieruit blijkt dat dit beginsel niet altijd werkt zoals we willen dat het werkt. Om die reden is het terecht dat deze zijn afgeschaft, doch niet om redenen dat de tarieven tussen gemeenten zouden verschillen (klacht bedrijfsleven). Dat valt onder de gemeentelijke beleidsvrijheid. Een toets bij invoering van het beginsel 'de vervuiler betaalt' in de zin dat vooraf wordt onderzocht of dit beginsel bij de heffing eventueel contraproductief kan werken lijkt mij zinvol.

Daarnaast kan voor wat de toepassing van het waterspoor betreft de vraag worden gesteld of met de daarmee beoogde regulering wordt bereikt. Het doel is waterbesparing maar het is de vraag of dat – in verhouding met de inspanningen om tot toepassing van het waterspoor te komen – voldoende milieurendement oplevert. Ten eerste is het maar de vraag of er in geheel Nederland een watertekort is. In sommige delen van Nederland is de grond verdroogd maar in andere delen niet. Daarnaast volgt uit evaluaties van het (smalle en brede) waterspoor dat van waterbesparing nagenoeg geen sprake is geweest.¹³⁰⁶ Als over de aanleiding wellicht valt te twijfelen en in de praktijk blijkt dat van waterbesparing geen sprake is, dan hadden die inspanningen wellicht anders ten behoeve van het milieu kunnen worden ingezet. In hoofdstuk 11 zijn de ontwikkelingen van het beheer van (afval)water onderzocht waarbij is gebleken dat voor toepassing van het waterspoor een belangrijke rol is weggelegd.

¹³⁰⁶ Met overigens de kanttekening of die evaluaties correct en op het juiste tijdstip zijn uitgevoerd; vergelijk het Rapport *Fiscale Vergroening; Een verkenning van de fiscale mogelijkheden om het milieu te ontlasten*, besproken in hoofdstuk 7.

12.1.9 Vergroening gemeentelijke belastingen

De mogelijkheden van vergroening van het gemeentelijke belastingstelsel lijken beperkt. Onderzocht is wat de juridische (on)mogelijkheden zijn. Uit het Rapport 'Vergroening van het fiscale en financiële stelsel' volgen voor gemeenten drie fiscale opties zonder voorbehoud; tariefdifferentiatie bij de parkeerbelastingen, betaald parkeren als zodanig, de reeds bestaande diftar-methode bij de reinigingsheffingen. Uiteindelijk is de tariefdifferentiatie bij de parkeerbelastingen naar milieukeurmerken van het voertuig nieuw. Mijns inziens zullen eigenaren van voertuigen met bepaalde milieukeurmerken in zeer beperkte mate de hogere parkeertarieven bij de aanschaf van een voertuig laten meewegen. Dergelijke regelingen moeten in een breder verband worden ingevoerd. Niet slechts kijken naar één bepaalde maatregel maar onderzoeken welke maatregelen in brede zin mogelijk zijn. In dit verband kan bijvoorbeeld worden gedacht aan verdere differentiatie van de motorrijtuigenbelasting en de belasting van personenauto's en motorrijwielen of bij rekeningrijden, kilometerheffing of een congestieheffing zoals die in de nabije toekomst in enigerlei vorm lijken te worden ingevoerd. Dit moet dan wel worden gecombineerd met een vorm van evaluatie dan wel milieugedragsmonitor (de mate van gedragsbeïnvloeding gecombineerd met de mate van fiscale opbrengstderving). In het rapport 'Fiscale Vergroening; Een verkenning van de fiscale mogelijkheden om het milieu te ontlasten' wordt een aantal eisen gesteld waaraan een dergelijke evaluatie moet voldoen: tijd, volledigheid en de omvang van een steekproef.

Voor wat de fiscaaljuridische mogelijkheden van vergroening van gemeentelijke belastingen betreft komen slechts enkele belastingen in aanmerking. Hierbij geldt dat fiscale maatregelen zo veel mogelijk gecombineerd – dus niet slechts bij de gemeentelijke belastingen – moeten worden genomen met een vorm van milieugedragsmonitor. Daar waar in het hiernavolgende van vergroeningsmogelijkheden wordt uitgegaan wordt ervan uitgegaan dat dit in combinatie met andere maatregelen wordt gedaan.

Als eerste is onderzocht of een gemeentelijke belasting kan worden gebruikt om milieu-uitgaven te bekostigen. Als tweede is onderzocht of een gemeentelijke belasting kan worden gebruikt om te reguleren. Dit kan op twee wijzen worden opgevat: bevorderen van milieukeurmerken van het voorwerp van de belasting of wijzigen van het gedrag van belastingplichtigen, niet zijnde het wijzigen van kenmerken van het voorwerp van de belasting.

Voor wat bekostiging van milieu-uitgaven betreft komt de OZB niet in aanmerking aangezien de opbrengst van deze belasting niet is geoormerkt en deze belasting qua omvang te belangrijk is om te kunnen labelen. Wel zou dit bij de tariefsverhogingen kunnen spelen maar dan worden de OZB feitelijk op de reguliere wijze geheven. Voor wat de baatbelasting betreft kan de opbrengst van deze belasting slechts aan milieu-uitgaven worden besteed indien die dienen ter bekostiging van milieuvoorzieningen waarmee bepaalde binnen de gemeente gelegen onroerende zaken zijn gebaat. In dat geval wordt de baatbelasting op de reguliere wijze geheven. Wijziging van de baatbelasting op dit punt lijkt mij een te fundamentele wijziging dat in feite een andere belasting is ontstaan. De forensenbelasting, de toeristenbelasting, de parkeerbelasting, de hondenbelasting, de reclamebelasting en de precariobelasting zouden door gemeenten kunnen worden gebruikt (geoormerkte opbrengst) ter bekostiging van milieu-uitgaven. Bij de rechten en de afvalstoffenheffing wordt de opbrengst per definitie besteed aan kosten van dienstverlening (gebruik dan wel genot). Indien de dienstverlening bestaat uit milieutaken dan komen de rechten en de afvalstoffenheffing hiervoor in aanmerking en worden deze op de reguliere wijze geheven.

Voor wat het beogen van wijzigingen van kenmerken van het voorwerp van de belasting betreft komen de OZB in beginsel in aanmerking via een in te voeren tariefdifferentiatie

naar milieukeurmerken (op basis van een milieulabel) of via de huidige bevoegdheid om objecten dan wel delen daarvan van OZB vrij te stellen. Dat laatste ligt uitvoeringstechnisch niet voor de hand aangezien gemeenten dan autonoom kunnen bepalen wat wel en wat niet onder een dergelijke regeling valt en het de vraag is of gemeenten voldoende kennis in huis hebben om die kenmerken te beoordelen. De baatbelasting komt hiervoor in beginsel niet in aanmerking omdat milieukeurmerken van het voorwerp van de belasting losstaat van de voorzieningen waarmee de voorwerpen van de belasting moeten zijn gebaat. De baatbelasting op dit punt wijzigen lijkt mij een te fundamentele wijziging omdat daarmee feitelijk een andere belasting is ontstaan. Voor de forensen- en de toeristenbelasting ligt dit eveneens lastig aangezien degenen die uiteindelijk de belasting dragen niet altijd in staat zijn de milieukeurmerken van onderkomens te wijzigen. Wijziging van die belastingen is op dit punt dan ook niet mogelijk. De parkeerbelastingen komen in aanmerking om via tariefdifferentiatie milieukeurmerken van voertuigen te beïnvloeden. Beïnvloeding van kenmerken van het voorwerp van de belasting bij de hondenbelasting is niet opportuun. De reclamebelasting kan zich nu reeds naar milieukeurmerken van openbare aankondigingen richten (grootte, wel of niet verlicht). Hetzelfde geldt voor de precariobelasting. Bij de gebruiks- en genotsrechten is dit niet opportuun aangezien de gemeente hetgeen wordt gebruikt in eigendom of beheer heeft dan wel de dienst aanbiedt. Bij de laatste zou indien sprake is van een keuze van dienstverlening (wel of geen gebruik van bijvoorbeeld een ecokeurmerk) wel kunnen worden gedifferentieerd; vergelijk het aanbieden van groene stroom door nutsbedrijven. Hetzelfde geldt voor de afvalstoffenheffing. Voor wat de vermoedelijkhedenrechten betreft wordt geheven naar aanleiding van door de gemeente gepleegde voorzieningen waarop de belastingplichtige geen invloed kan uitoefenen, anders dan hetgeen bij de genotsrechten is vermeld.

Voor wat het wijzigen van het gedrag van belastingplichtigen betreft komt de OZB niet in aanmerking vanwege het zakelijke en objectieve karakter. Subjectieve vrijstellingen zijn in strijd met het objectieve karakter. De OZB wijzigen om daarmee te differentiëren naar gedrag lijkt mij een te fundamentele wijziging van de OZB en dit geldt eveneens voor de baatbelasting. Bij de toeristen- en forensenbelasting is gewijzigd gedrag moeilijk meetbaar. Voor wat de parkeerbelastingen betreft zou kunnen worden gedifferentieerd naar kort en lang parkeren. Voor de hondenbelasting, de reclamebelasting en de precariobelasting geldt hetzelfde als voor de OZB. Gebruiks-, genots- en vermoedelijkhedenrechten alsmede de afvalstoffenheffing zouden theoretisch in aanmerking kunnen komen mits het onderscheid een voor dat specifieke recht relevant onderscheidend criterium is.

12.1.10 Bekostiging (afval)water

Met name op het gebied van (afval)water zijn er vanaf het begin van de jaren negentig fiscale ontwikkelingen gaande die op dit moment in wetgeving worden vastgelegd. Op dit terrein zijn naast de waterleidingbedrijven verschillende overheden actief: gemeenten, waterschappen, provincies en het Rijk. De eerste twee overheden voeren de meeste uitvoeringstaken uit. Bedoelde ontwikkelingen zijn onderzocht. Voor gemeenten is de belangrijkste ontwikkeling dat zij bepaalde watertaken (verwerken hemel- en grondwater) krijgen toebedeeld. Uiteindelijk dient voor wat de riolering betreft te worden gekomen tot min of meer gescheiden systemen ten behoeve van afvalwater en voor hemel- en grondwater. Hiertoe worden voor de afzonderlijke systemen twee rioolbestemmingsheffingen ingevoerd, die vergelijkbaar zijn met de huidige gemeentelijke afvalstoffenheffing. Vooralsnog mogen beide heffingen tot één worden samengevoegd. De opstellers gaan ervan uit dat de huidige heffingssystematiek van de rioolrechten kan worden gecontinueerd maar het is niet zeker of dat mogelijk is. Er wordt in art. 228a Gemeentewet gesproken van 'een heffing (...)' en het is dus niet duidelijk of dat verschillende soorten kunnen zijn zoals dat nu het geval kan zijn bij de (riool)rechten. Zeker indien beide bestemmingsheffingen tot één (moeten) worden verenigd omdat nog geen sprake is van gescheiden rioleringsystemen. Daarnaast dient ingevolge de Kaderrichtlijn Water bij de verplichte kos-

tenterugwinning prikkels tot zuiniger gebruik van water te worden ingebouwd. Indien van de eigenaar wordt geheven kunnen die prikkels niet worden toegepast als van de heffingssystematiek van rioolrechten wordt uitgegaan. Heffing naar (mate van) gebruik is daar niet toegestaan. Het lijkt erop dat om die reden de rioolbestemmingsheffing ter zake van het afvalwater van de gebruiker moet worden geheven. Die prikkels gelden uiteraard niet voor de te zijner tijd door gemeenten in te voeren rioolbestemmingsheffing ter zake van het verwerken van het hemel- en grondwater. Die zou dan te zijner tijd (in de verre toekomst) van de eigenaar kunnen worden geheven. Het huidige éénmalige aansluitingsrecht ter zake van het feitelijk aansluiten op de riolering – en volgens de opstellers ook op een individuele behandeling afvalwater – dat gebaseerd is op art. 229, lid 1, onderdeel b, Gemeentewet, blijft bestaan.

Daarnaast wordt het waterschapsbestel gemoderniseerd door de huidige gecompliceerde omslagen te transformeren in een (wederom gecompliceerde) watersysteemheffing waarbij de trits grotendeels intact blijft. Daarnaast wordt de verontreinigingsheffing in afgeslankte vorm voor de waterschappen in de Waterschapswet geïncorporeerd vanwege het feit dat nu all-in waterschappen bestaan. Een aantal taken dat nu via de verontreinigingsheffing wordt bekostigd zullen via de watersysteemheffing worden bekostigd. Voor wat de watersysteemheffing betreft zou mijns inziens een drastischer vereenvoudiging wenselijk zijn. Wellicht kunnen die in de toekomst – via opslagen of iets dergelijks – via de rioolbestemmingsheffing ten behoeve van de verwerking van hemel- en grondwater worden geïnd. Met de voorgestelde watersysteemheffing van de waterschappen zullen huishoudens reeds meer gaan bijdragen (hogere WOZ-waarden) en zou voor wat de watersysteemheffing van de waterschappen betreft hierbij kunnen worden aangesloten. De toerekening naar categorieën zou dan kunnen vervallen.

12.2 PROBLEEMSTELLING

De algemene probleemstelling die bij dit onderzoek centraal heeft gestaan is:

Wat is de invloed van de rijkstaakstelling op het gemeentelijke milieubeleid en de bekostiging daarvan en zijn er bij daarbij voor wat betreft de bekostiging tekortkomingen te onderkennen.

Deze probleemstelling is onderzocht aan de hand van de volgende subvragen:

1. Hoe heeft de relatie voor wat betreft de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten zich in de loop der tijd ontwikkeld?
2. Welke milieutaakstelling volgt voor gemeenten uit de diverse Milieuprogramma's en is daarbij de bekostiging bij die taakstelling adequaat geregeld?
3. Hoe hebben de kosten van het inzamelen en verwerken van huishoudelijke afvalstoffen zich over een periode bij individuele gemeenten ontwikkeld?
4. Welke bestemmingsbelastingen staan gemeenten ter beschikking om milieutaken te bekostigen en welke aandachts- en knelpunten spelen bij de fiscale aspecten van bekostiging van milieutaken door gemeenten?
5. Welke ontwikkelingen zijn van invloed op de fiscale aspecten van bekostiging van milieutaken en in hoeverre zijn aanpassingen in de huidige systematiek wenselijk en of mogelijk (vergroening gemeentelijke belastingen)?
6. Welke wijzigingen volgen uit de Kaderrichtlijn Water en de daaruit volgende wetswijzigingen?

Ik kom hierbij tot de volgende antwoorden:

1. De relatie voor wat betreft de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten heeft zich in de loop der tijd wisselend ontwikkeld. Sinds de Financiële-verhoudingswet 1997 bevindt deze zich deels op het derde aspiratieniveau – een globale – gericht op egalisering van voorzieningen tussen gemeenten – algemene uitkering in combina-

tie met het feit dat met belastingcapaciteit rekening wordt gehouden – en vanwege het grote aantal specifieke uitkeringen bevindt deze zich ook deels op het vierde niveau.

2. Uit de diverse milieuprogramma's volgen uiteindelijk 36 milieuwetswijzigingen die van invloed zijn geweest op het gemeentelijke takenpakket. Van deze wetswijzigingen waren er 13 wetswijzigingen zonder een regeling ter bekostiging, 4 wetswijzigingen met een regeling ter bekostiging echter zonder deze te kwantificeren en slechts 3 wetswijzigingen met een kwantificering van de kosten. Van de overige wetswijzigingen was óf sprake van vermindering – al dan niet met kwantificering – van de werklust óf ontbrak een bekostigingsregeling doch was sprake van een expliciete verhaalsmogelijkheid. Hieruit blijkt dat bij milieutaakstelling door het Rijk de bekostiging zeker niet altijd adequaat geregeld wordt.
3. Het is niet mogelijk geweest de ontwikkeling van de kosten inzake inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen inzichtelijk te maken. Gemeenten die zijn benaderd hebben of niet gereageerd of zijn niet in staat geweest de (uitgesplitste) kosten met toelichting aan te leveren. Wel kan aan de hand van diverse rapporten worden afgeleid dat de stijging van de gemeentelijke afvalstoffenheffing vanaf 1996 aan het afvlakken is, in tegenstelling tot de jaren daarvoor.
4. Gemeenten staat een aantal bestemmingsbelastingen ter beschikking (riool- en reinigingsrechten, afvalstoffenheffing, de baatbelasting en sinds 2008 de rioolbestemmingsheffingen) en zien op specifieke kosten. In het licht van bekostiging voldoen deze belastingen. Bij milieutaakstelling door het Rijk waarvan de kosten via deze belastingen kunnen worden verhaald zullen de tarieven gaan stijgen. Met name voor de rioolrechten heeft dit in het recente verleden gespeeld en dit zal – in de gedaante van rioolbestemmingsbelastingen – zich sterker gaan voortzetten. Indien de gemeenten milieutaken worden opgelegd die geen verband houden met deze belastingen – bij het ontbreken van een bekostigingsregeling – dan moeten de uitgaven als gevolg van die milieutaken uit de algemene middelen worden bekostigd.
5. Uit het voorgaande volgt dat het Rijk – al dan niet als gevolg van gemeenschapsrecht – een belangrijke invloed heeft uitgeoefend op het milieutakenpakket van gemeenten en dat nog steeds doet. Het gevolg is dat – indien een adequate bekostigingsregeling ontbreekt – de tarieven van de gemeentelijke bekostigingsheffingen in het verleden zijn gestegen en met name als gevolg van de gemeentelijke watertaken in de toekomst verder zullen gaan stijgen. Met name voor wat de gemeentelijke watersysteemtaken (bevorderen algemeen belang) betreft is het onnodig een aparte heffing in het leven te roepen. Mij is niet duidelijk welk doel daarmee wordt gediend. Wel is het fiscaal zuiverder om tot 2010 die kosten niet (meer) met de huidige rioolrechten te verhalen omdat mijns inziens individuele dienstverlening op dit punt ontbreekt, vergelijkbaar met bijvoorbeeld het onderhoud van wegen.
De mogelijkheden van vergroening van gemeentelijke belastingen zijn mijns inziens beperkt tot het oormerken van bepaalde belastingen aan bepaalde milieu-uitgaven (bekostiging). Voor verdere vergroening waardoor een regulerend effect op zal treden – in de zin dat wijzigingen van het voorwerp van belasting zullen gaan optreden – zijn de gemeentelijke belastingen niet geschikt met uitzondering van in beginsel de parkeerbelastingen, de OZB en de rechten (mits voldaan aan de eis van een relevant onderscheidend criterium), met dien verstande dat ik van mening ben dat dit gecombineerd met andere regelingen en of belastingen (van het Rijk) moet worden gedaan en ook gekoppeld aan een gedragsmonitor. Van de parkeerbelastingen, de OZB en de rechten als zodanig zal vanwege het beperkte financiële belang geen gedragsverandering optreden.

6. Uit de Europese Kaderrichtlijn Water en de naar aanleiding daarvan voorgestelde wetswijzigingen volgt een watersysteembenadering in tegenstelling tot het huidige Nederlandse systeem waarbij van functieverdeling wordt uitgegaan. Het ligt dus voor de hand dat de verschillende partijen (gemeenten, waterschappen en waterleidingbedrijven) in de waterketen zullen moeten gaan samenwerken. De bekostiging verloopt nu en – blijkens de verankering van gemeentelijke watersysteemtaken en de wijzigingen in de Waterschapswet – in de toekomst via die verschillende partijen. Bij die bekostiging wordt aan het Europese beginsel van kostenterugwinning voldaan. Echter, de op basis van de Kaderrichtlijn Water per 2010 geldende verplichting om bij de bekostiging een prikkel tot zuiniger verbruik van water in te bouwen, ontbreekt in de Gemeentewet en ook bij de voorgestelde rioolbestemmingsheffingen. Gemeenten moeten aan het gemeenschapsrecht voldoen en dus zullen ze vanaf 2010 die prikkel – rioolbestemmingsheffing heffen naar de hoeveelheid ingenomen water – moeten gaan inbouwen en zal dus van de gebruiker van een eigendom moeten worden geheven. Een aantal gemeenten heft reeds op basis van deze systematiek. Een groot deel van die gemeenten hanteert echter een systematiek waarbij de kleine lozers (voornamelijk particulieren) buiten de heffing vallen. Die systematiek zal moeten worden gewijzigd in die zin dat de kleine lozers daadwerkelijk onder de heffing gaan vallen.

12.3 AANBEVELINGEN

1. In de meerderheid van de onderzochte wetswijzigingen waarbij gemeentelijke milieutaken werden gewijzigd is geen regeling ter bekostiging opgenomen of indien dat wel het geval was werd dit niet gekwantificeerd. Bij het toekennen van milieutaken aan gemeenten moet de bekostiging daarvan adequater worden geregeld door per wijziging van een gemeentelijke milieutaak explicieter aan te geven via welke weg de bekostiging moet verlopen en aan te geven wat de financiële omvang is van een gewijzigde gemeentelijke milieutaak.
2. De gemeentelijke watersysteemtaken moeten uit de algemene middelen worden bekostigd via een verhoging van de algemene uitkering uit het Gemeentefonds. Dit ziet niet op de kosten van de riolering bij een niet-gemengd afvoersysteem aangezien in dat geval de kosten niet afzonderlijk aan de watersysteem- en aan de waterketentaken kunnen worden toegerekend. Indien sprake is van gescheiden systemen – het anders omgaan met hemel- en grondwater – is dat wel mogelijk.
3. Eventuele vergroening van gemeentelijke belastingen moet worden gecombineerd met andere (rijks)vergroeningsmaatregelen om het effect te versterken.
4. Eventuele vergroening van gemeentelijke belastingen moet – met inachtneming van punt 3 – worden gekoppeld met een vorm van een monitor.
5. Bij de rioolbestemmingsheffing die ziet op kostenverhaal van waterketentaken moet vanaf 2010 verplicht worden geheven van de gebruiker van een eigendom naar de hoeveelheid ingenomen water (prikkel tot zuiniger gebruik van water) en moeten de kleine lozers daadwerkelijk in de heffing worden betrokken indien die niet reeds in de heffing worden betrokken.
6. Aangezien de kosten van de gemeentelijke waterketentaken op de gebruikers moeten worden verhaald ligt het voor de hand om de kosten van de watersysteemtaken – indien deze kunnen worden afgezonderd – op de eigenaar van een eigendom te verhalen. Indien de kosten niet kunnen worden afgezonderd kan toerekening slechts plaatsvinden op basis van het systeem van de rioolaansluit- en rioolgebruiksrechten in de vorm van rioolbestemmingsheffingen.

Summary

INTRODUCTION

The general problem addressed in this study is:

What influence do the tasks assigned by central government have on municipal environmental policy and the financing for that policy, and are there shortcomings as regards the funding?

This matter was studied on the basis of the following sub-questions:

1. How has the financial relationship between central government and the municipalities developed over the course of time?
2. What environmental tasks arise for municipalities from the various Environmental Programmes, and is funding for those tasks properly arranged?
3. How have the costs for collecting and processing household waste developed over a period for individual municipalities?
4. What specifically targeted levies are available to municipalities in order to fund environmental tasks, and what issues and problems arise as regards the taxation aspects of funding the environmental tasks of municipalities?
5. What developments have an impact on the taxation aspects of funding environmental tasks, and to what extent are changes desirable and possible in the current system (i.e. – ‘greening’ – favourable tax treatment for green behaviour as regards municipal tax levies)?
6. What changes will result from the Framework Directive on Water and the legislative amendments proposed on the basis of that directive?

SUMMARY

The administrative freedom of the Dutch municipalities has been consistently reduced over time, and has now progressed from the zero level of ‘ambition’ to the third level (complete equalisation of services capacity) and partly to the fourth level (complete equalisation of the level of services) (see Goethart). Central government and the municipalities have become ever more interwoven with one another. There is a tension between municipal freedom on the one hand and the desire for an equal level of basic facilities. The Council for Public Administration [*Raad voor het openbaar bestuur – Rob*] and the Financial Relations Council [*Raad voor de financiële verhoudingen – Rfv*] conclude that municipalities – partly in the light of financial independence – have too little independent scope for creating policy; the Council for Public Administration also concludes that it must be possible for there to be differences between municipalities. In addition, a contrary development is perceptible based on the European Charter of Local Autonomy, at least that would seem to be the case. On the basis of the Charter, when assigning powers to municipalities central government must allow them as much freedom of action as possible in adapting policy to local circumstances, and powers must be exercised as close to the citizen as possible. That freedom of action can also be expressed, however, in shared administration tasks. With the limitation of the property tax tariffs [OZB] with effect from 2006, the freedom of municipalities has implicitly been severely restricted because of a lack of funding

to pursue their own policy. In this connection, it is therefore a positive matter that that limitation has been reversed with effect from 2008.

The setting of environmental tasks for the municipalities by central government was studied. In order to do this, the various national Environmental Plans were first discussed generally, followed by the Environmental Plans for the period 1997–2000 to 2002–2005. The first National Environmental Plan, in the late 1980s, led to environmental policy for the medium-long term, based on the principle of sustainable development. The inheritance of the past needed to be cleared up. Local authorities were assigned an important role in implementation, with strategy being determined by central government. Shortly after this, the National Environmental Policy Plan Plus was published; this provided that implementation of environmental policy by municipalities had to consist primarily of issuing permits and enforcement, collecting waste, and regulating and managing the land making up the municipality. It was already pointed out at the time that more use would need to be made of financial instruments in order to change people's behaviour and also that environmental costs could be allowed for in prices. It was, however, stated that the results of financial incentives as regards the environment would be difficult to measure and that there might be a risk of this leading to the piecemeal deployment of various types of instrument. According to the authors, the solution would be to deploy financial incentives in combination with physical regulation – for example tradable emission rights – partly in the light of efficiency. The authors assume that financial incentives will allow for a considerable measure of certainty regarding achieving environmental objectives.

The Environmental Programmes include lists regarding the legislation situation, from which one can derive the tasks to be performed by the municipalities. All the legislative amendments in the legislation lists with the various different Environmental Programmes have been investigated, on the basis of each Explanatory Memorandum, to determine whether they require tasks to be allocated to municipalities. In a (restricted) number of cases, that turned out to be so. Generally, any tasks to be allocated are dealt with only briefly, if at all. In fact, it turned out that a number of amendments actually led to a reduction in the environmental tasks to be carried out by municipalities (for example the simplification of the issuing of permits in the context of the Environmental Protection Act [*Wet milieubeheer*]). Most amendments relate to changes in the issuing of permits. In many cases, reference is made to 'the competent authority' without it being clear at first reading just which authority that actually is. Things would be clearer if the tasks to be performed were made more explicit and quantified from the financial perspective. It should be noted that the latter can in fact be problematical: how can one, for example, quantify the amount of work involved in setting extra conditions in the permit application? It will not be possible to do this very precisely, but it can in any case be done broadly. The report *Analysis of Range of Municipal Levy Options* [*Doorlichting gemeentelijk heffingsinstrumentarium*] produced by EIM and the Erasmus Study Centre for Local Government Taxation on behalf of the Ministry of Finance shows, for example, that the implementation costs for certain taxation work (in this case) can be fairly well quantified, even according to certain types of municipality. Basically, this ought also to be possible for environmental tasks. The table below indicates cumulatively on the basis of the various Environmental Programmes whether the financial consequences of the various legislative amendments have been provided for and how.

Cumulative (36 legislative amendments)

Funding arrangements (if any)	Number of legislative amendments
No arrangements for funding but explicit recovery option	2
No arrangements for funding	13
Reduction in implementation costs, with quantification	1

Reduction in implementation costs, without quantification	8
Funding arrangements, with quantification	3
Funding arrangements, without quantification	4
No change in implementation costs	5

The above shows that amendments to legislation are not generally accompanied by arrangements for funding, and if they are they are not generally quantified. It should be noted that the same also applies in the reverse situation when implementation charges are reduced as a result of amendments to legislation. If municipalities incur extra implementation costs, these can, under certain circumstances, be funded via environmental taxation – with the most obvious taxation being the waste collection levy, cleaning and sewerage levies, or perhaps specifically targeted levies [*bestemmingsheffingen*] for sewerage – and also the betterment levy in respect of property if the costs are related to these levies (services or betterment). Given that the tax remit that can be freely allocated has been crumbling of late (demise of the user property tax on homes), I believe that funding by municipalities needs to be arranged for more explicitly when the relevant tasks are being defined. This would be a different matter if municipalities were given a more substantial tax remit.

The Government Budgets for the years to which the Environmental Programmes relate include overviews of revenue for municipal income, setting out the various levies according to categories. The revenues generated by the municipal environmental levies are divided into two categories in the Government Budgets, namely cleaning charges and sewerage levies. One can expect that in future the increase in sewerage levies in particular in the form of specifically targeted levies for sewerage as a result of tasks allocated – in particular the introduction of separate sewage systems etc. – will continue. An attempt has been made to clarify the developments in costs for the period from 1995 to 2005 at the level of individual municipalities. In order to do this, a number of municipalities were selected and asked to fill in a questionnaire for the period concerned (giving separate cost components with explanation). None of the municipalities filled in the questionnaire completely and this component was therefore not pursued.

It was then concluded on the basis of various reports by SenterNovem/Waste Consultative Body that the average increase in the amount of the annual municipal waste collection levy in the period since 1995 has been restricted when compared to the preceding years, when something like 20% was not unusual.

The development of the financial relationship between central government and the municipalities was investigated. This showed that until 1851, the financial position of municipalities was fairly independent (zero ambition level). In the period up to 1929, municipalities could to a large extent provide for their own funding, given that municipal activities were relatively limited. In the course of time, however, municipalities became increasingly dependent on central government (first ambition level). The 1929 Financial Relationship Act [*Financiële-verhoudingswet*] was intended to bring about a more equal level of facilities and taxation between municipalities (second ambition level). Municipalities became more dependent on central government because central government paid money into the Municipalities Fund. The economic situation at the time meant that the Municipalities Fund was not sufficiently funded when compared to the necessary expenditure incurred by municipalities. The 1960 Financial Relationship Act amended the payment and income system because the existing system was unable to take account of altered circumstances. A major extension of the municipal tax remit was brought about in 1970 when municipalities were empowered to levy property taxes, although a number of other municipal levies were simultaneously abolished. The 1984 Financial Relationship Act again amended the system because the distribution system was no longer effective. The 1997 Financial Relationship Act again amended the system because by then the fourth ambition level had

been achieved, with the principle being that of an equal level of services and an equal burden of taxation. The tax capacity was incorporated into the distribution system. Ultimately, municipalities have moved from a relatively autonomous financial position to a situation in which the financial position is almost entirely determined by central government.

All this shows that the financial relationship between central government and the municipalities has always needed to be altered to take account of changing circumstances. Such alteration needed to operate through central government because it is central government that determines the great majority of municipal income. It might perhaps be better if municipalities were given a more substantial independent source of income. Alterations in the financial relationship between central government and the municipalities are effectuated when problems have arisen. If municipalities have a more substantial independent source of income, they can determine their income to a greater extent and those problems can probably be avoided. There will then be differences in the burden of taxation from one municipality to another, but the question is whether the existence of municipal autonomy in this regard can prevent this and indeed whether it is desirable to prevent it. The differences follow from the choice of municipal autonomy. If such a system providing for greater autonomy for municipalities were to be introduced, funding for tasks allocated by central government would less quickly need to be arranged at national level. If municipalities are not given a more substantial independent source of income, the financial relationship between central government and the municipalities will need to constantly be adapted in the light of changing circumstances.

In the course of time, the financial position of municipalities has frequently been the subject of investigation, leading to a variety of results, partly depending on the financial situations at the municipalities. The first report was that produced by the Oud Committee in the mid-1950s, with the most recent one being that by the Steering Committee to Explore the Decentralised Tax Remit. The trend shown by the above where the financial relationship between central government and the municipalities is concerned is for the relatively autonomous position of municipalities to gradually evolve towards a dependent position. The majority of the various reports suggest a preference for a somewhat more extensive municipal tax remit. Assuming municipal autonomy, that is also an obvious step.

The amendments to tax legislation that have been dealt with have generally been material changes. In a number of cases, they related to the power to levy taxes or municipal freedom to create policy. A number of amendments meant that municipalities were unable to manage as regards their tax remit, and their freedom to create policy needed to be increased (particularly the new freedom). The introduction of tax relief at local level showed that there had been an intensification of environmental policy and that compensation needed to be provided for the associated charges. This tax break has since been done away with, while intensification of environmental policy has continued (as have the associated charges). The demise of this local tax relief in fact meant € 325 million being taken from the Municipalities Fund. Moreover, environmental administrative charges have also been abolished because they had a counterproductive effect on environmental policy. This shows that one needs to be cautious about applying the principle that 'the polluter pays'. The most fundamental change has been the limitation of property tax tariffs, which were done away with with effect from 2008. This was intended to lead for all municipalities to a level of services and a burden of taxation permitted by the Financial Relationship Act (comparable level) and would also have had a drastic effect on municipal autonomy. This applies less to the abolition of the user property tax on homes because without limitation of the other tariffs, an autonomous policy could still have been pursued by means of the other types of property tax. The other municipal levies are less suitable for implementing municipal policy (level of services) because the proceeds are either not substantial enough or are not earmarked for particular expenditure.

Municipalities have a number of types of taxation available with which to fund expenditure on environmental policy. These have been analysed, as have the options that they provide. The first of them is the betterment levy [*baatbelasting*], which is suitable (to a restricted extent) for funding environmental facilities – for example laying new sewers – which benefit certain properties within the municipality concerned. If all the properties within the municipality benefit, then no betterment levy can be raised. The second type of taxation are the cleaning charges (refuse collection charges and the waste collection levy) used to fund the cost of collecting and processing waste. The third type involves sewerage levies, which will be compulsorily replaced in 2010 by specifically targeted levies for sewerage. The latter will make it possible to recover the costs for municipal sewerage facilities in the broad sense. The proceeds of these levies are intended to cover environmental costs associated with services (for example benefiting from an environmental facility or using the sewage system). For other environmental costs, for example the issuing of environmental permits, there is no specific levy. Funding is then via general funds unless the environmental costs concerned produce a type of service for which charges can be levied other than cleaning and sewerage levies. One remark needs to be made regarding funding by means of levies. If such a levy is used, there is a chance that potential tax subjects may attempt to avoid the taxable activity concerned. In the past, for example, when people were required to pay to dispose of asbestos, a great deal of asbestos was dumped illegally. In that light, one therefore needs to deal carefully with funding by means of levies; environmental levies are not a panacea for all environmental costs. In other words, the principle that ‘the polluter pays’ should not be implemented under all circumstances. It is also important in the case of funding by means of levies that the costs recovered by municipalities in that way can be sufficiently quantified. The study of cost trends for the collection and processing of household waste in Section 4.9 shows that none of the municipalities that were approached supplied full details. If municipalities are unable to clarify the costs involved, one may wonder what expenditure is recovered by means of funding by levies. Such levies are intended for funding purposes, and clarification is then necessary of just what is being funded.

One frequently hears talk of the ‘greening’ of the tax system in the sense that taxes also serve an environmental purpose. On the one hand, there are supposed to be tax revenues that allow work-related taxation to be reduced and on the other taxation that serves the environment by changing people’s behaviour (tax avoidance). An investigation was carried out to see whether this phenomenon can actually be effective in practice. In my opinion, these are two contradictory objectives. It is a matter of either generating revenues or regulation, but not both. If regulation is the aim, the basis disappears and there are no revenues. These objectives are often confused. I would refer here to the tax levies on an environmental basis where the separate levies and also the levies taken together are based on these contradictory objectives.

When the intention is to generate revenues, the principle that ‘the polluter pays’ is applied. One in fact needs to be cautious about applying that principle. After all, unintended regulation can take place in the form of legal or illegal tax avoidance. If that happens, then the principle that ‘the polluter pays’ is counterproductive. I would refer here to the abolition of environmental administrative charges because the existence of those charges meant that permits were less frequently applied for and also to the ‘drop-out problem’ affecting the water boards, i.e. the fact that companies did not purify their water themselves as intended (i.e. more cheaply). I would therefore like to add this element to the list of exceptions drawn up by those who drafted the National Environmental Policy Plan Plus. When the principle that ‘the polluter pays’ is applied, there is ultimately a case of cost allocation, which as such does not serve an environmental purpose but does serve a funding purpose. The most there may be is awareness of environmental costs. Moreover, applying the principle that “the polluter pays” ultimately incorporates environmental

costs into prices, meaning that there will be a clearer decision-making process (benefits and sacrifices) as regards the costs.

Can municipal levies for funding purposes regulate matters or increase awareness of environmental costs? If that is considered desirable, then it is necessary to determine whether this is contrary to the principle of equality and proportionality. If a distinction is made according to environmental features, one must assess whether an environmental distinction is a 'relevant distinguishing criterion' for the environmental levy concerned.

Municipalities could also perhaps recover environmental costs under private law. A study was carried out of whether they are empowered to do so. Where public law is the way to go, there are a number of restrictions, for example the maximum standard for the charges; in addition, not all of the costs can be recovered (for example investment in extension). Recovery of costs under public and private law has developed from a strict distinction made at the time of Prime Minister Thorbecke in the mid-nineteenth century towards somewhat freer powers in the 1960s, if there is no abuse of powers. In the 1990s, this freedom was restricted by the requirement that if a piece of legislation includes exhaustive arrangements for recovering costs, then recovering them through private law is not an option. If the legislation does not include arrangements for recovering costs, then they can only be recovered under private law if this does not thwart the public-law arrangements unacceptably, bearing in mind the content and object of the arrangements in connection with the nature of the interest that must be served. If recovering the costs under public law is excluded, then that indicates that doing so under private law is not possible. If there is a taxation option, then that option must basically be utilised unless the law offers an option under private law (for example the betterment levy). In the case of costs recovered under public law, municipal levies are basically subject to the maximum costs standard at bye-law level which does not apply in principle in the case of recovery under private law (if that option exists).

The Municipalities Act makes a distinction (until 2010) between utilisation charges (for the sewerage system and enjoyment charges; one may question whether that distinction still actually exists. Given that the Dutch Supreme Court has permitted the levying of sewerage utilisation charges from owners (i.e. parties who are not users), that distinction would seem to have become blurred. That is all the more so because charges for utilisation and enjoyment of sewerage facilities make it possible to recover all the costs for the municipal sewerage system. Those costs cannot, after all, be allocated to the separate sewerage charges. Municipalities are consequently free to allocate the costs to the separate categories of sewerage charges. There is, nevertheless, a difference because if a sewerage utilisation charge is levied on the owner there are restrictions as regards the levy criterion. In such a case, the levy cannot be in accordance with the extent of the use made of the sewerage system. One can then wonder whether a utilisation charge is in fact being levied. One can also argue in this connection that although the Supreme Court permitted sewerage utilisation charges to be recovered from the owner, that owner cannot also be required to pay enjoyment charges. It would seem that the Supreme Court is being rather imprecise with the terms used.

As far as environmental administrative charges are concerned, one may wonder whether this means application of the principle that 'the polluter pays'. Does processing a permit application have anything to do with pollution as such? Working on the basis of the principle that 'the polluter pays', levying environmental administrative charges was in practice counter-productive. It led, after all, to people being less ready to request an environmental permit. This shows that applying the principle does not always have the effect that we want. It was for this reason that environmental administrative charges were, rightly, abolished, but not because they differed from one municipality to the other (a point complained about by businesses). This comes under municipal freedom to create policy. I con-

sider that it would be useful to apply a test when introducing the principle that 'the polluter pays' in the sense that one would determine beforehand whether doing so might be counterproductive where the levy is concerned.

Where application of the 'water footprint' [*waterspoor*] is concerned (i.e. linking sewerage charges to someone's water bill and making the size of the levy dependent on water consumption), one may also wonder what the intended regulation is meant to achieve. The objective of the 'water footprint' is to save water but it is questionable whether – given the efforts needed to apply it – it has enough of an environmental effect. Firstly, one can question whether the Netherlands in fact has a water shortage. In some parts of the country, there is a problem with groundwater depletion but not in others. Moreover, evaluation of the water footprint (both narrow and broad) shows that it has led to hardly any water being saved. If one can doubt the necessity of it and if it does not in fact save water, then the efforts involved in introducing the water footprint might have been deployed otherwise for the benefit of the environment. Section 11 investigates trends in the management of water (including wastewater); it appears that application of the water footprint plays an important role.

The legal possibilities and impossibilities were considered as regards 'greening' of the municipal tax system. The report *Greening of the Tax and Financial System* [*Vergroening van het fiscale en financiële stelsel*] presents three tax options (without conditions) for municipalities: differential tariffs for parking taxes, paid parking as such, and the existing differentiated tariffs method for cleaning charges. Ultimately, tariff differentiation for parking taxes according to the vehicle's environmental features is something new. In my opinion, owners of vehicles with certain environmental features will take account to only a very limited extent of the higher tariffs for parking when purchasing a vehicle. Such arrangements need to be introduced in a broader context. One needs to look not merely at a single particular measure but to determine what measures are possible in the broad sense. In this connection, one might consider, for example, further differentiation in motor vehicle tax and taxes relating to passenger vehicles and motorcycles etc., or the road pricing, kilometre levies, or congestion levies that are likely to be introduced in some form or other in the near future. This will, however, need to be combined with some type of evaluation or environmental behaviour monitor (i.e. the extent of changes in behaviour combined with the extent of the loss of tax revenues). The report *Greening of the Tax System; an Exploration of the Tax Possibilities for Reducing the Burden on the Environment* [*Fiscale Vergroening; Een verkenning van de fiscale mogelijkheden om het milieu te ontlasten*] sets out a number of requirements that such evaluation needs to meet: time, completeness, and the size of the sample.

Where the tax law options for 'greening' the municipal tax system are concerned, only a few types of levy are appropriate. Fiscal measures must here be combined as far as possible with some type of environmental behaviour monitor, i.e. not merely with municipal levies. Where I refer below to options for greening, I assume that this will be done in combination with other measures.

The first thing to be studied was whether a municipal levy can be used to fund environmental expenditure. Secondly, consideration was given to whether it could be used to regulate matters. This can be taken in two different ways: promoting environmental features of the object of the levy or changing the behaviour of tax subjects, i.e. not changing the features of the object of the levy.

Where funding environmental expenditure is concerned, the property tax is not appropriate given that the proceeds of that tax are not earmarked and because it is too extensive to be labelled. This might be relevant in the case of tariff increases but the property tax can then in fact be levied in the normal manner. As far as the betterment levy is concerned, the proceeds generated can only be used for environmental expenditure if they

serve to fund environmental facilities that benefit certain properties within the municipality concerned. In that case, the betterment levy is levied in the normal manner. Amending the betterment levy in this regard would seem to me to be too fundamental a change that would in fact create a different type of tax. The taxes applying to second homes, tourists, parking, dogs, advertising, and frontages that encroach on public land could be used by municipalities (earmarked proceeds) to fund environmental expenditure. In the case of the charges and the waste collection levy, the proceeds go by definition to fund the relevant service (utilisation or enjoyment). If the service concerned consists of environmental tasks, the charges and the waste collection levy are appropriate and are levied in the normal manner.

Where proposed changes to features of the object of the levy are concerned, the property tax can basically be involved by introducing tariff differentiation according to environmental features (based on an environmental label) or via the current power to exempt certain properties (or parts of properties). The latter option is not appropriate from the point of view of actual implementation given that municipalities could then decide for themselves what did and did not come within such an arrangement and it is questionable whether the municipalities have sufficient know-how at their disposal to be able to assess those features. The betterment levy is basically not appropriate because the environmental features of the object of the levy are separate to the facilities which are intended to benefit the objects of the levy. Amending the betterment levy in this regard would seem to me to be too fundamental a change that would in fact create a different type of tax. This is also a difficult matter as regards second-home and tourist taxes because those who ultimately pay the tax are not always in a position to make changes to the environmental features of the properties concerned. Changing these taxes is therefore not possible in this regard either. Parking taxes are an appropriate way of influencing the environmental features of vehicles by means of tariff differentiation. Influencing features of the object of the levy in the case of the dog-licence fee would not be expedient. The tax on advertising can already take account of the environmental features of publically visible advertising (i.e. its size, whether or not it is illuminated, etc.). The same applies to the tax on frontages that encroach on public land. In the case of the utilisation and enjoyment charges, it is not expedient because the municipality owns or manages that which is used, or provides the service concerned. In the case of the latter and if a choice of services is available – for example whether or not to make use of an ecological quality mark – it is possible to apply differentiation; take, for example, the provision of ‘green’ electricity by utility companies. The same applies in the case of the waste collection levy. Where entertainment charges are concerned, the levy involves facilities provided by the municipality over which the tax subjects can exercise no influence; this is different to what has been said about enjoyment charges.

Where changing the behaviour of tax subjects is concerned, the property tax is not appropriate because of its impersonal and objective character. Subjective exemptions are contrary to that objective character. Altering the property tax in order to differentiate according to behaviour seems to me to be too fundamental a change; the same applies to the betterment tax. In the case of the tourist and second-home taxes, it is difficult to measure changes in behaviour. Where parking taxes are concerned, one might differentiate between short-term and long-term parking. The same applies to the dog-licence fee, the tax on advertising, and the tax on frontages that encroach on public land as applies to the property tax. Utilisation, enjoyment, and entertainment charges and the waste collection levy might theoretically be considered relevant if the distinction is a relevant distinguishing criterion for that specific charge.

Specifically in the area of waste water, there have been developments as regards tax since the early 1990s which are now being laid down in legislation. In addition to the water companies, various authorities are active in this field, namely municipalities, water

boards, provinces, and central government. It is the first two of these authorities that carry out most of the service delivery tasks. The developments referred to were studied. For municipalities, the most important development is that they are assigned certain tasks to do with water (i.e. processing rainwater and groundwater). Ultimately, where sewerage is concerned, more or less separate systems need to be set up for waste water and for rainwater/groundwater. To that end, two specifically targeted levies for sewerage will be introduced, comparable to the present municipal waste collection levy. For the present, the two different levies can be combined into one. The authors assume that the present system for levying charges for sewerage can continue, although it is not certain that that will be possible. Section 228(a) of the Municipalities Act refers to 'a levy', and it is therefore unclear whether that can take the form of various different levies, as is now possible in the case of the charges levied for sewerage. That is definitely the case if both specifically targeted levies are combined into one because there are not yet separate sewerage systems. In addition, the Framework Directive on Water requires that incentives for more economical use of water be incorporated into the system for obligatory recovery of costs. If there is a levy on the owner, those incentives cannot be applied if one takes the levy system for sewerage charges as one's basis. A levy according to usage is not permitted. It would therefore seem that the specifically targeted levy for sewerage for waste water will need to be levied from users. The incentives naturally do not apply to the specifically targeted levy for sewerage that will eventually be introduced by municipalities for processing rainwater and groundwater. This could eventually – in the distant future – be levied on the owner. The current one-off connection charge for actual connection to the sewerage system – and according to the authors also the individual treatment of waste water – based on Section 229(b) of the Municipalities Act will continue to apply.

In addition, the water boards structure will be modernised by converting the current system of complicated apportionments into a single – but still complicated – water system levy in which the triple principles of 'interest, payment and control' would remain largely intact. In addition, the pollution levy would be incorporated into the Water Boards Act, in a slimmed-down form, for the water boards due to the fact that we now have all-in water boards. A number of tasks that are currently funded by the pollution levy will be funded via the water system levy. Where the latter is concerned, I consider that a much more far-reaching simplification is in fact desirable. Those tasks can perhaps in future be funded – by means of surcharges or something of the sort – via the specifically targeted levy for sewerage for processing rainwater and groundwater. The proposed water system levy by the water boards already means that households will contribute more (i.e. a higher 'WOZ value' (i.e. the *WOZ-waarde*, the value for the purposes of the Valuation of Immovable Property Act); one might link up with this where the water system levy by the water boards is concerned. Allocation according to categories could then be dispensed with.

CONCLUSIONS

I therefore wish to provide the following answers:

1. The financial relationship between central government and the municipalities has varied in different ways in the course of time. Since the 1997 Financial Relationship Act took effect, that relationship has been in part at the third ambition level – a costs-oriented general payment combined with the need to take account of tax capacity – and, due to the large number of specific payments, also at the fourth level.
2. The various Environmental Programmes have ultimately led to 36 amendments to environmental legislation that affect the tasks allocated to the municipalities. Of those amendments, 13 were without arrangements for funding, 4 did involve such arrangements but without quantification, and only 3 quantified the costs. In the case of the other amendments, there was either a reduction – whether or not with quantification – of the workload or there were no funding arrangements but there was an explicit

recovery option. This shows that where environmental tasks are concerned, central government has definitely not always regulated funding effectively.

3. It has not been possible to clarify the development of the costs for collecting and processing household waste. The municipalities that were approached either failed to reply or were unable to specify the costs (categorised) with an explanation. One can, nevertheless, conclude on the basis of various reports that the increase in the municipal waste collection levy since 1996 has been levelling out compared to before that date.
4. Municipalities have a number of specifically targeted levies at their disposal – sewerage and cleaning charges, the waste collection levy, the betterment levy, and since 2008 the specifically targeted levies for sewerage – which relate to specific costs. In the light of funding, these levies are sufficient. In the case of the assignment of environmental tasks by central government for which the costs can be recovered through these levies, the tariffs will increase. This was particularly the case recently as regards sewerage charges and this trend will increase, in the form of specifically targeted levies for sewerage. If the municipalities are given environmental tasks that are not related to these levies – in the absence of funding arrangements – the expenditure arising from those tasks will need to be funded from general funds.
5. It follows from the above that central government – whether or not as a result of Community law – has exercised a significant influence on the environmental tasks allocated to municipalities and continues to do so. As a result – in the absence of proper funding arrangements – the tariffs of the municipal funding levies increased and will increase further in future as a result of the tasks allocated to municipalities as regards water. Specifically, it is unnecessary to introduce a separate levy for municipal water system tasks (promoting the general interest). It is not clear to me what purpose this would serve. It is more correct from the tax point of view to no longer (until 2010) collect those costs by means of the current sewerage charges because, in my opinion, individual services are not provided in this regard, comparable, for example, to road maintenance.

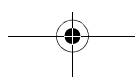
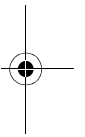
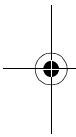
I believe that the options for ‘greening’ municipal taxes are restricted to earmarking certain levies for certain environmental expenditure (i.e. funding). Municipal taxes are not suitable for further ‘greening’ with a view to a regulatory effect – in the sense that there will be changes in the object of the levy – except for, in principle, parking taxes, the property tax, and the charges (if the requirement of a relevant distinguishing criterion is met), on the understanding that I believe that this should be combined with other regulations and/or taxes (by central government) and also linked to a behaviour monitor. The parking taxes, the property tax, and the charges as such will not bring about any change in behaviour due to the limited financial interest involved.

6. The EU Framework Directive on Water and the legislative amendments proposed in the light of that directive will lead to an approach to the water system that is different to the current Dutch system based on a division of functions. It is therefore obvious that the various parties – municipalities, water boards, and water companies – within the ‘water chain’ will need to cooperate. Funding is currently via the various different parties and – due to the embedding of municipal water system tasks and the changes in the Water Boards Act – will remain so in future. The funding system will comply with the EU principle of cost recovery. However, the obligation (from 2010 on) based on the Framework Directive on Water for funding to provide incentives for more economical use of water is missing from the Municipalities Act and also from the proposed specifically targeted levies for sewerage. Municipalities are required to comply with Community law and from 2010 will therefore be obliged to incorporate the incentive – a specifically targeted levy for sewerage levied according to the volume of water utilised – and consequently impose the levy on the user of a property. A number of municipalities are already implementing their levies on the basis of this system. A large number of those municipalities, however, are applying a system whereby those res-

possible for small-scale discharges (primarily private individuals) are not covered by the levy. The system will need to be altered to ensure that the levy does in fact apply to such persons.

RECOMMENDATIONS

1. In the majority of the legislative amendments studied in which environmental tasks are altered, no arrangements for funding are included; if that is in fact the case, these are not quantified. When environmental tasks are assigned to municipalities, there is a need for more effective arrangements for funding of those tasks by indicating more specifically for each amendment to a municipal environmental task just how funding is intended to operate and what the financial extent is of the amended municipal environmental task.
2. Environmental water system tasks should be funded from general funds by increasing the general payment from the Municipalities Fund. This is not directed towards the costs of sewerage in the case of a non-mixed discharge system because in that case the costs cannot be allocated separately to the water system and water chain tasks. This will, however, be possible if there are in fact separate systems, i.e. if rainwater and groundwater are dealt with separately from waste water.
3. Any 'greening' of municipal tax levies must be combined with other 'greening' measures (at central government level) in order to reinforce their effect.
4. Any 'greening' of municipal tax levies – with recommendation 3 being taken into account – should be linked to some type of monitor.
5. In the case of the specifically targeted levy for sewerage that is intended to recover costs for water chain tasks, there should be a compulsory levy from 2010 on the user of a property according to the volume of water utilised; those responsible for small-scale discharges should also be covered by the levy.
6. Given that the costs for municipal water chain tasks must be recovered from users, it is an obvious step to recover the costs of water system tasks from the owner of the property, assuming that such tasks can be separated out. If the costs cannot be separated out, allocation will only be possible on the basis of the system of sewerage connection and sewerage utilisation charges in the form of specifically targeted levies for sewerage.



Bijlage I. Inventarisatie gemeentelijke milieutaken

In deze bijlage zijn wetswijzigingen opgenomen die uit ieder Milieuprogramma volgen en van invloed zijn op het milieutakenpakket van gemeenten

1. Milieuprogramma 1997-2000¹³⁰⁷

In september 1996 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de ministers van Landbouw en Visserij, Verkeer en Waterstaat en Economische Zaken het Milieuprogramma 1997-2000 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹³⁰⁸ In het hiernavolgende worden de wetswijzigingen die voor gemeenten relevant zijn besproken.

1. *Wet bodembescherming: sanering van de waterbodem*¹³⁰⁹

Inzake de sanering van verontreinigde waterbodems bestond een aantal knelpunten (uitvoering en bekostiging). Tot invoering van de onderhavige wetswijziging werd ernstige verontreiniging van waterbodems aangepakt in het kader van onderhoud en soms op basis van de Wet verontreiniging oppervlaktewateren indien sprake was van milieuovertredingen.¹³¹⁰ Ernstige vormen van milieuverontreiniging werden tot invoering van deze wetswijziging door en op kosten van het ministerie van Verkeer en Waterstaat, de provincies en de waterkwaliteitsbeheerders uitgevoerd. Dit was gebaseerd op het zogenoemde interimbeleid.¹³¹¹ Deze wetswijziging beoogde aanvullingen te geven inzake de bepalingen over onderzoek en sanering van bodemverontreiniging in de Wet bodembescherming en bestond uit het regelen van de taken en bevoegdheden van de waterkwaliteitsbeheerders bij onderzoek en sanering van verontreinigde waterbodems en de bekostiging daarvan.¹³¹² Ter zake van verontreinigde rijkswaterbodems is de minister van Verkeer en Waterstaat als waterkwaliteitsbeheerder bevoegd en ter zake van de regionale wateren zijn belangrijke, sturende en coördinerende taken bij de provincies gelaten en de uitvoering bij de waterkwaliteitsbeheerders.¹³¹³ Ingevolge art. 90 Wet bodembescherming worden de gemeenten Amsterdam, Den Haag, Rotterdam en Utrecht voor de toepassing van art. 4.14, lid 2, onderdeel a, ten eerste en art. 4.15, lid 2, Wet milieubeheer, met provincies gelijkgesteld. Voor de uitvoering van taken die volgen uit deze wetswijziging is de uitvoering aan de provincies (gedeputeerde staten) opgedragen vanwege het feit dat de omvang van ernstige waterbodemverontreiniging de gemeentegrenzen kunnen overstijgen.¹³¹⁴ De kosten van de uitvoering van taken die uit deze wetswijziging volgen diende in de eerste plaats door de veroorzaker te worden bekostigd en de tweede plaats door de gebruiker dan wel de belanghebbende. Indien deze bekostiging niet kan plaatsvinden dan dient de bekostiging uit de algemene middelen te worden gedaan. Indien samenloop plaatsvindt

¹³⁰⁷ Naar de stand van zaken per 1 juli 1996.

¹³⁰⁸ Tweede Kamer 1996-1997, 25 005, nrs. 1-2.

¹³⁰⁹ Tweede Kamer 1994-1995, 24 234, nrs. 1-3 en Stb. 1997, 86.

¹³¹⁰ Ingevolge art. 25 Wet verontreiniging oppervlaktewateren juncto art. 18:9 Wet milieubeheer.

¹³¹¹ Circulaire van 12 juli 1994, nr. DBO/06974010, Stcrt. 1994, 138.

¹³¹² Tweede Kamer 1994-1995, 24 234, nr. 3, p. 4.

¹³¹³ Tweede Kamer 1994-1995, 24 234, nr. 3, p. 8.

¹³¹⁴ Tweede Kamer 1994-1995, 24 234, nr. 3, p. 18.

met onderhoudsbaggerwerkzaamheden dienen de rijks- en regionale waterkwaliteitsbeheerders (forfaitair) in de bekostiging bij te dragen.¹³¹⁵

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Gemeenten kunnen eveneens beheerders en of gebruikers zijn. Indien gemeenten als gebruiker saneert is dat aldus van invloed op het takenpakket. Dit is echter geen structurele taak.

2. *Woningwet: wijziging inzake bouwen op verontreinigde grond*¹³¹⁶

Deze wijziging van art. 8 Woningwet verduidelijkt de opdracht aan gemeenten om in de gemeentelijke bouwverordening voorschriften op te nemen inzake het tegengaan van bouwen op verontreinigde grond. Er bleken tussen gemeenten op dit punt grote verschillen in voorschriften en toepassing te bestaan. Verder is een aantal wijzigingsvoorstellen van meer wetstechnische aard doorgevoerd waarmee de Woningwet in overeenstemming is gebracht met de Aanwijzingen voor de regelgeving.¹³¹⁷

Het wetsvoorstel levert voor bepaalde bouwactiviteiten besparing van kosten op omdat deels geen bodemonderzoek meer mag worden geëist en deels kan worden volstaan met een minder vergaand onderzoek, mits daar uit planologische, bouwkundige of welstands-overwegingen geen bezwaren bestaan. Daarnaast is de mogelijkheid geboden te differentiëren naar de mate waarin het verplichte onderzoek moet plaatsvinden. Het bodemonderzoek en de mate waarin dat moet plaatsvinden, moet bij een vermoeden van verontreiniging, nadat dat vermoeden is gemeld bij het bevoegde gezag (gedeputeerde staten of burgemeester en wethouders van de vier grote steden), door dat gezag kunnen worden opgelegd. In die zin leidt dit wetsvoorstel voor die bouwwerken ook tot een zekere beperking van kosten. Indien geen vermoeden van verontreiniging bestaat moet bodemonderzoek achterwege blijven, terwijl bodemonderzoek volgens de oude regeling krachtens de Woningwet ook in die gevallen kon worden opgelegd.¹³¹⁸

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Voor gemeenten heeft deze regeling invloed gehad op het takenpakket, in die zin dat minder vaak om bij (ver)bouw minder vaak een bodemonderzoek te eisen. Voor het overige wordt geen melding gemaakt van invloed op het takenpakket.

3. *Luchtvaartwet: wijziging Besluit geluidsbelasting grote luchtvaartterreinen (decentralisatie en deregulering)*¹³¹⁹

Dit besluit vervangt het Besluit geluidsbelasting grote luchtvaartterreinen en strekt tot uitvoering van art. 25, lid 1, 3 en 4, Luchtvaartwet. Het Besluit bevat de volgende wijzigingen ten opzichte van het vorige Besluit:¹³²⁰

1. Het Besluit geluidsbelasting grote luchtvaartterreinen kent voor nieuwbouw geen hogere-waardebesluiten meer. Of een concreet plan valt binnen de mogelijkheden van het Besluit wordt in eerste instantie beoordeeld door de gemeente en de provincie, in het kader van het desbetreffende ruimtelijkeordeningsbesluit.

1315 Tweede Kamer 1994-1995, 24 234, nr. 3, p. 20.

1316 Tweede Kamer 1995-1996, 24 809.

1317 Tweede Kamer 1995-1996, 24 809, nr. 3, p. 1.

1318 Tweede Kamer 1995-1996, 24 809, nr. 3, p. 9.

1319 Besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668.

1320 Nota van Toelichting op het besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668, p. 10.

2. Het is niet meer mogelijk om in bestemmingsplannen nieuwbouw van woningen binnen de geluidszone toe te staan in het geval dat de woningen zullen dienen voor de huisvesting van door de gemeente aangewezen woningzoekenden voor wie huisvesting elders in het woningmarktgebied op overwegende bezwaren zou stuiten.
3. De mogelijkheden voor nieuwbouw van andere geluidsgevoelige gebouwen binnen de geluidszone zijn vrijwel volledig in overeenstemming gebracht met de mogelijkheden voor woningbouw.
4. Er hoeft niet meer per geval een besluit genomen te worden over de maximaal toelaatbare geluidsbelasting van een bestaande woning tenzij is vastgesteld dat de woning niet-isoleerbaar is.
5. Het Besluit biedt ruimte voor handhaving van de woonbestemming van een bestaande woning bij een bepaalde geluidsbelasting, mits van voldoende geluidwering wordt voorzien.
6. De maximaal toelaatbare geluidsbelasting van bestaande andere geluidsgevoelige gebouwen wordt niet meer vastgesteld door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, maar door de minister van Verkeer en Waterstaat dan wel de minister van Defensie.
7. Het begrip 'ander geluidsgevoelig gebouw' is, wat onderwijsgebouwen betreft, uitgebreid.
8. Het Besluit geluidsbelasting grote luchtvaartterreinen bevat geen mogelijkheid meer voor de aanleg van nieuwe woonwagendplaatsen binnen de geluidszone.
9. Vliegbasis Ypenburg is geschrapt uit de lijst van luchtvaartterreinen waaromheen een geluidszone in Ke moest worden vastgesteld.
10. Tevens is het besluit duidelijker en toegankelijker gemaakt. Dat heeft geleid tot zo veel (kleine) wijzigingen.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

De beoordeling of een nieuwbouwplan valt binnen de mogelijkheden van het Besluit vindt met dit Besluit in eerste instantie plaats door gemeente en provincie in het kader van de procedures van de Wet op de ruimtelijke ordening. Dit kan worden aangevochten in het kader van de procedures ingevolge de Wet op de ruimtelijke ordening. Nu het afzonderlijke hogere-waardebesluit van de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer verdwijnt, is het volgens de opstellers het van belang dat de gemeente en de provincie in het plan of besluit motiveren op welke wijze zij omgaan met de nieuwbouwmogelijkheden van het Besluit.

Ook voor bestaande woningen kent het Besluit geen afzonderlijke hogere-waardebesluiten meer. In plaats daarvan geldt de hogere waarde van rechtswege zodra voldaan aan de voorwaarden in het Besluit. Dat heeft tot gevolg dat geen bezwaar en beroep meer openstaat tegen de hogere waarde op zichzelf, en ook niet tegen het feit dat in het Besluit voor bestaande woningen niet meer telkens door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer moet worden beoordeeld welke geluidwerende voorzieningen voldoende geacht moeten worden voor het gelden van de hogere waarde. Door de afschaffing van het aparte hogere-waardebesluit verschuift het zwaartepunt van de concrete toepassing en interpretatie van het Besluit van de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer naar de gemeente en de provincie.¹³²¹

De geluidszone moeten worden vastgelegd in bestemmingsplannen. De nieuw vastgestelde of herziene bestemmingsplannen moeten overeenstemmen met dit Besluit en met de aanwijzingen van de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieu-

¹³²¹ Nota van Toelichting op het besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668, p. 12.

beheer. Vanaf het tijdstip waarop de gemeenteraad of de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer heeft verklaard dat een bestemmingsplan wordt voorbereid (een voorbereidingsbesluit), of vanaf het moment van inzage van het (herziening)ontwerp-bestemmingsplan, is verlening van een bouwvergunning voor de in het Besluit opgenomen geluidsgevoelige bestemmingen slechts mogelijk op plaatsen met een bepaalde geluidsbelasting.¹³²²

Het schrappen van de hogere-waardevaststelling voor bestaande en nieuwe woningen heeft volgens de opstellers een aanzienlijke vermindering van de bestuurlijke en administratieve lasten tot gevolg.¹³²³ Hierbij wordt door de opstellers niet aangegeven voor wie dat gaat gelden, voor het Rijk of voor gemeenten en provincies in het kader van het vaststellen van (wijzigings)bestemmingsplannen.

4. *Wet bodembescherming: wijziging Besluit opslaan in ondergrondse tanks*¹³²⁴

Dit besluit heeft betrekking op het in ondergrondse tanks opslaan van vloeibare aardolieproducten die als vloeibare brandstof worden gebruikt, van afgewerkte olie en van huishoudelijk afvalwater. Het Besluit vervangt het besluit van 15 januari 1993 over hetzelfde onderwerp dat wordt ingetrokken, en bevat de volgende onderwerpen:

- invoering van een algemene verwijderingsplicht per 1 januari 1999 voor ondergrondse tanks die uit gebruik worden genomen en voor niet meer in gebruik zijnde tanks die voor die datum niet onklaar zijn gemaakt;
- een nadere regeling met betrekking tot tanks die gelegen zijn in grond die in erfpacht is uitgegeven;
- wijzigingen in de tekst van een aantal bijlagen waarbij wordt uitgegaan van de laatste (herziene) versie van richtlijn CPR 9-1, vijfde druk, 1993;
- redactionele verbeteringen in de tekst van het besluit en de bijlagen;
- vervanging van de voornorm door het protocol 'nulsituatie-bodemonderzoek bij ondergrondse tanks' en de gelijkstelling van Kiwa n.v. en vergelijkbare buitenlandse instituten.

Voor het in gebruik hebben van blijvende en nieuwe tanks gelden nieuwe en stringente regels inzake keuring en het onklaar maken of verwijderen, voor zover deze in het verleden al niet werden gesteld op grond van de voormalige Hinderwet of de Afvalstoffenwet. De lokalisering en registratie van ondergrondse tanks, het verwerken van de meldingen en het toezien op de uitvoering van het besluit brengen taken voor het bevoegd gezag met zich mee.¹³²⁵

In dit Besluit is een regeling opgenomen met betrekking tot het bevoegd gezag. Ingevolge dit besluit is het bevoegd gezag met name betrokken bij het toezicht op de naleving en de handhaving van de voorschriften van het besluit.

Volgens de opstellers kunnen gemeenten met name ten aanzien van de voorheen vergunningplichtige ondergrondse tanks aansluiten bij een de praktijkervaring in het kader van de Hinderwet. Voor wat de handhaving van de bodembeschermende voorschriften

1322 Nota van Toelichting op het besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668, p. 21.

1323 Nota van Toelichting op het besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668, p. 25.

1324 Besluit van 1 juli 1998, houdende regels met betrekking tot het opslaan van vloeistoffen in ondergrondse tanks (Besluit opslaan in ondergrondse tanks 1998), *Stb.* 1998, 414.

1325 Nota van Toelichting op het besluit van 1 juli 1998, houdende regels met betrekking tot het opslaan van vloeistoffen in ondergrondse tanks (Besluit opslaan in ondergrondse tanks 1998), *Stb.* 1998, 414, p. 46.

betreft, is bestuursrechtelijk als ook strafrechtelijk optreden mogelijk. Bestuursrechtelijk kan door gemeenten ingevolge de Gemeentewet bestuursdwang worden toegepast. Voorts kan op grond van art. 18.9 het bevoegd gezag in bepaalde gevallen een dwangsom opleggen. Strafrechtelijk gezien valt één en ander onder de Wet op de economische delicten.¹³²⁶

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Door de opstellers wordt niet aangegeven of sprake is van wijziging van het takenpakket van gemeenten.

5. *Wet geluidhinder: wijziging Saneringsbesluit geluidhinder wegverkeer*¹³²⁷

Het onderdeel 'bestaande situaties' van de wet bevat een regeling voor het uit het oogpunt van geluidhinder saneren en in bepaalde gevallen geluidhinderlijke situaties te heroverwegen. In de wet wordt op drie plaatsen aangegeven, dat nadere regeling bij algemene maatregel van bestuur nodig of mogelijk is.¹³²⁸ Dit Besluit regelt die nadere invulling. In dit Besluit zijn de volgende aspecten betrokken:

- de behoefte om in een saneringsprogramma ook andersoortige maatregelen te kunnen opnemen;
- afronding van de saneringsoperatie voor de meest urgente gevallen voor 1 januari 2004; en
- differentiatie in de soorten van saneringsprogramma's en de daaraan te stellen inhoudelijke eisen;
- een maatregel waarbij een andere functie wordt gegeven aan de gronden waarop saneringswoningen zijn gelegen.

Het onderhavige besluit opent de mogelijkheid om een maatregel in het saneringsprogramma op te nemen. Dit betreft de maatregel waarbij, in het kader van een door de gemeente geïnitieerde wijziging van het desbetreffende bestemmingsplan, een andere functie wordt gegeven aan de gronden waarop saneringswoningen zijn gelegen. Het gevolg van deze bestemmingsplanwijziging kan zijn dat een saneringswoning een niet geluidsgevoelige bestemming krijgt (bijvoorbeeld: kantoor) maar ook dat de desbetreffende saneringswoning moet worden geamoveerd.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Door de opstellers wordt niet aangegeven of sprake is van wijziging van het takenpakket van gemeenten.

6. *Wet milieubeheer: wijziging Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer (MDW)*¹³²⁹

Dit Besluit strekt tot implementatie van de besluitvorming van het kabinet ter zake van de marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit. De regeling is met betrekking tot de gegevensverstrekking aangepast om te voorkomen dat gegevens worden verstrekt die redelijkerwijs niet nodig zijn voor de juiste beslissing op een aanvraag. Tevens worden

¹³²⁶ Nota van Toelichting op het besluit van 1 juli 1998, houdende regels met betrekking tot het opslaan van vloeistoffen in ondergrondse tanks (Besluit opslaan in ondergrondse tanks 1998), *Stb.* 1998, 414, p. 53.

¹³²⁷ Besluit van 7 februari 1998, houdende vaststelling van een Saneringsbesluit geluidhinder wegverkeer 1998, *Stb.* 1998, 108.

¹³²⁸ Nota van Toelichting op het besluit van 7 februari 1998, houdende vaststelling van een Saneringsbesluit geluidhinder wegverkeer 1998, *Stb.* 1998, 108, p. 8.

¹³²⁹ Besluit van 17 oktober 1997 tot wijziging van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer, in het bijzonder in verband met de besluitvorming ter zake van marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit, en enkele overige aanpassingen, *Stb.* 1997, 493.

nog enkele andere aanpassingen in het Inrichtingen- en vergunningenbesluit aangebracht die noodzakelijk zijn gebleken.¹³³⁰

De aard van de wijzigingen van dit Besluit in het Inrichtingen- en vergunningenbesluit loopt volgens de opstellers sterk uiteen. Een cijfermatige onderbouwing van de positieve gevolgen voor de administratieve lasten is volgens de opstellers nauwelijks te geven. Een verlaging van de administratieve lastendruk in het kader van vergunningprocedures zou reëel zijn waarbij tevens minder (detail)informatie van belang zou zijn. Volgens de opstellers brengt het overgrote deel van de wijzigingen per saldo een verlaging van uitvoeringskosten met zich mee.¹³³¹

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Dit Besluit leidt volgens de opstellers tot verlaging van uitvoeringslasten en beperkt (vereenvoudiging en stroomlijning) het takenpakket.

2. Milieuprogramma 1998-2001¹³³²

In september 1997 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de ministers van Landbouw en Visserij, Verkeer en Waterstaat en Economische Zaken het Milieuprogramma 1998-2001 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹³³³ In het hiernavolgende worden de wetswijzigingen die voor gemeenten relevant zijn besproken.

1. Wet milieubeheer: wijziging Besluit emissie-eisen stookinstallaties A en B¹³³⁴

Met dit wijzigingsbesluit worden enkele voorheen niet in werking getreden emissie-eisen vervangen door andere eisen. Tevens ziet de wijziging op de uitbreiding van de werkingssfeer tot installaties voor gasvormige en vloeibare brandstoffen met een thermisch vermogen vanaf 0,9 MW. Deze wijziging voorziet in een leemte en daarnaast wordt de werkingssfeer verruimd. De wijzigingen moeten worden gezien in verband met de noodzaak tot bestrijding van de NOx-uitworp.¹³³⁵

De bedrijven zijn zelf verantwoordelijk voor de naleving van de eisen. De onderhavige wijziging van emissie-eisen verandert daaraan niets. Echter, bij een aanvraag voor een vergunning voor een nieuwe installatie of een wijziging daaraan, zal de toepassing van bedoelde eisen aan de orde komen. De bevoegde instantie kan dan op dit punt eisen stellen, waarbij de mogelijkheden slechts beperkt zijn gewijzigd.

1330 Nota van Toelichting op het besluit van 17 oktober 1997 tot wijziging van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer, in het bijzonder in verband met de besluitvorming ter zake van marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit, en enkele overige aanpassingen, *Stb.* 1997, 493, p. 5.

1331 Nota van Toelichting op het besluit van 17 oktober 1997 tot wijziging van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer, in het bijzonder in verband met de besluitvorming ter zake van marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit, en enkele overige aanpassingen, *Stb.* 1997, 493, p. 6-7.

1332 Naar de stand van zaken per 1 juli 1997.

1333 Tweede Kamer 1997-1998, 25 605, nrs. 1-2.

1334 Besluit van 18 maart 1998, houdende wijziging van het Besluit emissie-eisen stookinstallaties milieubeheer A en van het Besluit emissie-eisen stookinstallaties milieubeheer B (verruiming werkingssfeer tot bestaande gasgestookte zuigermotoren, tot kleine olie- en gasgestookte installaties vanaf een thermisch vermogen van 0,9 MW en aanscherping van enkele emissie-eisen met betrekking tot stikstofoxiden), *Stb.* 1998, 166.

1335 Nota van toelichting op het besluit van 18 maart 1998, houdende wijziging van het Besluit emissie-eisen stookinstallaties milieubeheer A en van het Besluit emissie-eisen stookinstallaties milieubeheer B (verruiming werkingssfeer tot bestaande gasgestookte zuigermotoren, tot kleine olie- en gasgestookte installaties vanaf een thermisch vermogen van 0,9 MW en aanscherping van enkele emissie-eisen met betrekking tot stikstofoxiden), *Stb.* 1998, 166, p. 14.

Volgens de opstellers zijn voornamelijk de provincies de meest betrokken instanties.¹³³⁶ Gemeenten kunnen bij de vergunningverlening eveneens bij deze nieuwe emissie-eisen worden betrokken.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Voor het overige – dat gemeenten bij de vergunningverlening eveneens bij deze nieuwe emissie-eisen kunnen worden betrokken – wordt niet gesproken van extra taken voor gemeenten.

2. Wet milieubeheer: Besluit verwijdering wit- en bruingoed¹³³⁷

Doel van dit Besluit is een lekvrije verwijderingstructuur voor wit- en bruingoed te bewerkstelligen. Hergebruik van producten en materialen en een zodanige verwijdering van de afvalstoffen dat de milieuhygiënische risico's beperkt zijn. Hierbij vindt verdeling van taken en verantwoordelijkheden tussen consumenten, leveranciers, gemeenten en producenten plaats dat preventie en hergebruik worden gestimuleerd. Consumenten kunnen oude producten om niet aanbieden aan de leverancier bij aankoop van een nieuw product. Koel- en vriesapparatuur met CFK's of HCFK's mogen door de leverancier niet verhandeld worden, maar milieuhygiënische worden verwerkt.

Gemeenten behouden de verantwoordelijkheid voor het inzamelen van deze producten van particuliere huishoudens. Nieuw is de verplichting om afzonderlijk in te zamelen en de door de leverancier aangeboden producten in te nemen. Tevens is er een regeling voor apparaten die worden achtergelaten bij reparatiebedrijven.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Voor zover wit- en bruingoed deel uitmaakt van huishoudelijk afval, waren gemeenten reeds verplicht tot inzameling daarvan. De gemeenten moesten vanwege dit Besluit eveneens zorgen voor een afzonderlijke inzameling van het kleine wit- en bruingoed zoals kruimeldieven, koffiezetapparaten, scheerapparaten en boormachines en dergelijke. Met een afzonderlijke inzameling wordt bedoeld dat deze op eenvoudige wijze aan de producenten of importeurs kunnen worden overgedragen. Gemeenten kunnen de ingezamelde producten, met uitzondering van de CFK- en HCFK-houdende koel- en vriesapparatuur, verkopen aan een tweedehands winkel, een kringloopbedrijf of het (metaal-)recycling circuit. Indien dit niet mogelijk is kunnen deze producten worden aangeboden aan de producenten of importeurs die verplicht zijn deze producten in te nemen. Indien dat niet (meer) mogelijk is blijven de gemeenten daarvoor.

Tevens dienen de gemeenten deze producten in te nemen van leveranciers indien die leverancier onvoldoende opslagcapaciteit heeft. De opslagcapaciteit van de gemeente kan daarvoor worden benut tegen kostenvergoeding.¹³³⁸

¹³³⁶ Nota van toelichting op het besluit van 18 maart 1998, houdende wijziging van het Besluit emissie-eisen stookinstallaties milieubeheer A en van het Besluit emissie-eisen stookinstallaties milieubeheer B (verruiming werkingssfeer tot bestaande gasgestookte zuigermotoren, tot kleine olie- en gasgestookte installaties vanaf een thermisch vermogen van 0,9 MW en aanscherping van enkele emissie-eisen met betrekking tot stikstofoxiden), *Stb.* 1998, 166, p. 27.

¹³³⁷ Besluit van 21 april 1998, houdende vaststelling van regels voor het na gebruik innemen en verwerken van wit- en bruingoed (Besluit verwijdering wit- en bruingoed), *Stb.* 1998, 238.

¹³³⁸ Besluit van 21 april 1998, houdende vaststelling van regels voor het na gebruik innemen en verwerken van wit- en bruingoed (Besluit verwijdering wit- en bruingoed), *Stb.* 1998, 238, p. 16.

3. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer*¹³³⁹

De werkingssfeer van 8.40-besluiten werd als te beperkend ervaren en sloot veel bedrijven uit waardoor deze vergunningplichtig waren. Echter, de verleende vergunningen hebben niet tot een betere bescherming van het milieu geleid dan indien het besluit van toepassing zou zijn geweest.¹³⁴⁰ Met het in werking treden van dit Besluit vervalt vaker de verplichting tot het aanvragen van een vergunning op grond van hoofdstuk 8 van de Wet milieubeheer. Het bedrijf is slechts gehouden de oprichting of de wijziging van de inrichting aan het bevoegd te melden.

Door meer bedrijven onder de reikwijdte van het besluit te doen laten vallen moest worden gekomen tot een nieuwe opzet voor het Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer, dat het Besluit detailhandel milieubeheer, het Besluit brood- of banketbakkerijen milieubeheer, het Besluit doe-het-zelfbedrijven milieubeheer en het Besluit slagereijen milieubeheer vervangt. Het voorschriftenpakket zou beter toegankelijk zijn gemaakt, vereenvoudigd en is het aantal voorschriften beperkt.¹³⁴¹ Er zou een besparing (in verband met leges milieuvergunningen) van f 28 miljoen worden bereikt, waarbij is opgemerkt dat de leges voor vergunningen op basis van de Wet milieubeheer destijds reeds waren vervallen.¹³⁴²

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

De nieuwe regeling heeft volgens de opstellers geleid tot een grotere toegankelijkheid en een eenvoudiger en duidelijker redactie van voorschriften. Verwacht mag worden volgens de opstellers dat dit een positief effect heeft op de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het besluit.

Dit vernieuwde besluit is van toepassing op een groot aantal inrichtingen dat voorheen niet onder een 8.40-besluit viel en waarvoor dus de vergunningprocedure gold. Volgens de opstellers mocht worden aangenomen zal dit een structurele vermindering van de werkbelasting voor het bevoegd gezag met zou meebrengen. Tevens gaan de opstellers er van uit dat het aantal bezwaar- en beroepsprocedures zou verminderen.¹³⁴³

4. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit horeca-, sport- en recreatie-inrichtingen milieubeheer*¹³⁴⁴

De overwegingen van dit wijzigingsbesluit zijn gelijklopend aan die van het Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer. Hier zij naar de behandeling van dat wijzigingsbesluit verwezen.

1339 Besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van detailhandel of een ambachtsbedrijf (Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer), *Stb.* 1998, 603.

1340 Nota van toelichting op het besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van detailhandel of een ambachtsbedrijf (Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer), *Stb.* 1998, 603, blz 23.

1341 Nota van toelichting op het besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van detailhandel of een ambachtsbedrijf (Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer), *Stb.* 1998, 603, blz 24.

1342 Nota van toelichting op het besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van detailhandel of een ambachtsbedrijf (Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer), *Stb.* 1998, 603, blz 38.

1343 Nota van toelichting op het besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van detailhandel of een ambachtsbedrijf (Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer), *Stb.* 1998, 603, blz 42.

1344 Besluit van 20 mei 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van horeca, sport of recreatie (Besluit horeca-, sport- en recreatie-inrichtingen milieubeheer), *Stb.* 1998, 332.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

De overwegingen van dit wijzigingsbesluit zijn gelijklopend aan die van het Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer. Hier zij naar de behandeling van dat wijzigingsbesluit verwezen.

5. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit woon- en verblijfsgebouwen*¹³⁴⁵

De overwegingen van dit wijzigingsbesluit zijn gelijklopend aan die van het Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer. Hier zij naar de behandeling van dat wijzigingsbesluit verwezen.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

De overwegingen van dit wijzigingsbesluit zijn gelijklopend aan die van het Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer. Hier zij naar de behandeling van dat wijzigingsbesluit verwezen.

3. **Milieuprogramma 1999-2002**¹³⁴⁶

In september 1998 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de ministers van Landbouw en Visserij, Verkeer en Waterstaat en Economische Zaken het Milieuprogramma 1999-2001 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹³⁴⁷ In het hiernavolgende worden de wetswijzigingen die voor gemeenten relevant zijn besproken.

1. *Experimentenwet Stad en milieu*¹³⁴⁸

Bij de uitvoering van het ruimtelijk beleid speelt volgens de Memorie van Toelichting het concept van de compacte stad ingevolge de Vierde nota ruimtelijke ordening Extra¹³⁴⁹ een belangrijke rol. Als uitwerking van een compacte verstedelijking wordt onder meer gestreefd naar een concentratie en optimale menging van functies in het stedelijk gebied. Daarbij wordt zo veel mogelijk gebruikgemaakt van het bestaand stedelijk gebied via het opvullen van open plekken, de herinrichting van buiten gebruik geraakte bedrijfsterreinen en de revitalisering van bestaande stadsgebieden door het streven naar hoge bebouwingsdichtheden en de nadruk te leggen op openbaar vervoer en langzaam verkeer. Uitgangspunt is dat onder de primaire verantwoordelijkheid van het lokale bestuur, via een gebiedsgerichte aanpak verkrijgen van een optimale stedelijke leefkwaliteit.

Soms staat bestaande wetgeving dit uitgangspunt in de weg. Om die reden wordt met dit wetsvoorstel de mogelijkheid geboden bij wijze van experiment op verzoek van afzonderlijke gemeenten af te wijken van wet- en regelgeving om in het stedelijk gebied praktijkervaring op te doen met de toepassing van de Stad-en-Milieubenadering. Doel is meer inzicht te krijgen in de mogelijkheden en beperkingen voor een integrale en gebiedsgerichte benadering van ruimtelijke ordening en milieu in het stedelijk gebied en ervaring op te doen met een afwijking van regelgeving.

Met dit wetsvoorstel is hiertoe een juridische basis gelegd en wordt aangegeven onder welke voorwaarden een besluit tot afwijking van wet- en regelgeving kan worden genomen.

¹³⁴⁵ Besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor woon- en verblijfsgebouwen (Besluit woon- en verblijfsgebouwen milieubeheer), *Stb.* 1998, 602.

¹³⁴⁶ Naar de stand van zaken per 1 juli 1999.

¹³⁴⁷ Tweede Kamer 1998-1999, 26 205, nrs. 1-2.

¹³⁴⁸ Tweede Kamer 1997-1998, 25 848, nrs. 1-2.

¹³⁴⁹ Tweede Kamer 1990-1991, 21 879, nrs. 5-6.

De afwijkingen op bestaande wet- en regelgeving strekken zich uit tot de milieukwaliteits-eisen met betrekking tot bodem, geluid, lucht en externe veiligheid alsmede procedurele bepalingen en bepalingen inzake bevoegdheden gesteld bij of krachtens de Wet geluidshinder, de Wet milieubeheer, de Wet bodembescherming, de Wet op de Ruimtelijke Ordening, de Woningwet en de Wet op de stads- en dorpsvernieuwing. Hierbij is de bevoegdheid aan de gemeenteraad toebedeeld waarbij voorwaarden gelden.

Volgens de opstellers was het niet duidelijk hoeveel en op welke wijze gemeenten gebruik zouden maken van de nieuwe mogelijkheden en was het om die reden moeilijk de gevolgen van de onderhavige regeling in te schatten voor de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid. De uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid zouden onderwerpen zijn bij een latere evaluatie (vijf jaren na inwerking treden). Deze evaluatie heeft nog niet plaatsgevonden.¹³⁵⁰

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

In de Memorie van Toelichting wordt niets expliciet vermeld omtrent eventuele wijzigingen in de taken van gemeenten. De afwijkingen op bestaande regelgeving zal grotendeels plaatsvinden bij de vergunningverlening op basis van de wet milieubeheer en vaststellen van een (gewijzigd) bestemmingsplan. Ter zake van de eerste kon – indien sprake is van dienstverlening – kostenverhaal plaatsvinden via legesheffing indien de kosten verband houden met de dienstverlening (vergunningverlening). De bevoegdheid om rechten te heffen ter zake van het aanvragen van (wijzigings)vergunningen op basis van de Wet milieubeheer is met ingang van 1 januari 1998 echter komen te vervallen, waarbij door het Rijk door bekostiging via het Gemeentefonds (integratie-uitkering) over het jaar 1998 compensatie wordt geboden.¹³⁵¹ Activiteiten ter zake van de tweede vallen onder het reguliere takenpakket van gemeenten die het betreft waarvan de bekostiging verloopt via de algemene middelen.

2. *Wet milieubeheer en Wet economische delicten: milieutoezicht politie; handhaving, voorlopige voorziening*¹³⁵²

Dit wetsvoorstel beoogt verbetering van de handhavingsbevoegdheden legt de bevoegdheid tot de bestuurlijke handhaving van art. 10.2, 10.3 en 10.43 (oud) vast. Hierdoor is de onduidelijkheid over wie van de overheden bevoegd is met betrekking tot de handhaving van de afvalstoffenregels buiten inrichtingen weggenomen. Tevens is beoogd voor de overige regels met betrekking tot afvalstoffen vast te leggen wie bevoegd is tot bestuurlijke handhaving.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Er worden geen nieuwe handhavingstaken geschapen doch vastgelegd wie bevoegd is tot handhaving, waaronder gemeenten. De uitvoeringstaken nemen volgens de opstellers niet toe.¹³⁵³

3. *Woningwet: uitbreiding grondslag Bouwbesluit met milieu-uitgangspunt*¹³⁵⁴

Met dit voorstel wordt de Woningwet gewijzigd dat bij of krachtens het Bouwbesluit niet alleen technische voorschriften worden gegeven uit oogpunt van veiligheid, gezondheid, bruikbaarheid en energiezuinigheid, maar ook technische voorschriften uit het oogpunt van milieu, verband houdend met duurzaam bouwen. Hierbij gaat het niet slechts om

¹³⁵⁰ Tweede Kamer 1997-1998, 25 848, nr. 3, p. 2 en 11.

¹³⁵¹ Wet van 18 december 1997, *Stb.* 1997, 730.

¹³⁵² Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nrs. 1-2.

¹³⁵³ Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nr. 3, p. 33.

¹³⁵⁴ Wijziging Woningwet in verband met milieugrondslag bouwbesluit, *Stb.* 1998, 458.

voorschriften voor het voorkomen of beperken van milieubelasting door het gebouw zelf (energiezuinige installaties), maar ook om voorschriften die leiden tot een beperking van het gebruik van milieu belastende materialen.

Het is een uitputtende regeling. Gemeenten mogen langs privaatrechtelijke weg geen aanvullende technische voorschriften uit het oogpunt van milieu opleggen (in verband met uniformiteit), waarbij een ontheffingsmogelijkheid bestaat via een verzoek aan minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer. Gemeentelijke beleidsvrijheid wordt hiermee beperkt.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Het betreft geen toedeling van taken doch een beperking van de beleidsvrijheid op het punt van het stellen van milieuvoorschriften in verband met duurzaam bouwen. Door de opstellers wordt niet aangegeven of deze wetswijziging gevolgen heeft voor het takenpakket van gemeenten aangezien het stellen van milieueisen grotendeels een facultatieve bevoegdheid van gemeenten is.

4. *Wet milieubeheer: Besluit financiële zekerheid Wet milieubeheer*¹³⁵⁵

Art. 8.15 biedt het bevoegd gezag om in de bij algemene maatregel van bestuur aangewezen categorieën van inrichtingen financiële zekerheid op te nemen in de vergunning op basis van de Wet milieubeheer. Er zijn twee vormen van financiële zekerheid. Art. 8.15, lid 1, onderdeel a, Wet milieubeheer ziet op financiële zekerheid voor het nakomen van krachtens de vergunning geldende verplichtingen. Onderdeel b heeft betrekking op financiële zekerheid ter dekking van de aansprakelijkheid voor schade. Doel is te voorkomen dat het milieu wordt aangetast, om te waarborgen dat het milieu feitelijk wordt hersteld en dat de overheid of een derde niet met de (potentiële) schade aan het milieu blijft zitten omdat de veroorzaker niet in staat is deze te vergoeden.

Afhankelijk van het type of de grootte van de betreffende inrichting zijn gedeputeerde staten of burgemeester en wethouders het bevoegde gezag belast met de handhaving.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

De handhavingstaak bestaat volgens de toelichting op dit Besluit uit de volgende elementen:

- a. Bij de aangewezen bedrijven nagaan of er redenen zijn om financiële zekerheid op te leggen. Dit kan aan de orde komen bij de periodieke controles en de periodieke actualisering van de vergunning;
- b. Controleren of bedrijven aan wie financiële zekerheid in de vergunning is opgelegd ook daadwerkelijk deze zekerheid op een juiste manier qua bedrag, termijn en vorm hebben gesteld.

De financiële zekerheid maakt onderdeel uit van de voorschriften verbonden aan een vergunning. Om die reden zijn de aldaar voorgeschreven rechtsbeschermingsbepalingen van overeenkomstige toepassing op de besluitvorming over financiële zekerheid.

De belasting van de gemeenten zullen volgens de opstellers¹³⁵⁶, omdat het besluit als een soort 'stok achter de deur' kan worden gezien, 'in lichte mate' toenemen. De financiële gevolgen omvatten het controleren of voldoende financiële zekerheid is gesteld en indien dit niet het geval is, nagaan of het bedrijf voldoende solvabel is; het aanschrijven dat er

¹³⁵⁵ Besluit van 8 februari 2003, houdende regels met betrekking tot het stellen van financiële zekerheid voor het nakomen van vergunningvoorschriften en voor aansprakelijkheid krachtens de Wet milieubeheer (Besluit financiële zekerheid milieubeheer), *Stb.* 2003, 71.

¹³⁵⁶ Toelichting op het Besluit financiële zekerheid milieubeheer, *Stb.* 2003, 71, p. 19.

redenen zijn om financiële zekerheid te verlangen en het verzoeken van gegevens waaruit zekerheid blijkt; het aan de vergunning verbinden van de eis tot financiële zekerheid bij nieuwe inrichtingen; en bij het wijzigen van vergunningen. De opstellers verwachten dat deze werkzaamheden samen kunnen vallen met de periodieke actualisering van de vergunning ingevolge art. 8.22 Wet milieubeheer.

5. *Wet milieubeheer: wijziging Besluit milieu-effectrapportage*¹³⁵⁷

Met deze wijziging zijn aan de lijst van activiteiten waarvoor een m.e.r.-plicht geldt enkele nieuwe activiteiten toegevoegd. Daarnaast zijn bestaande activiteiten gewijzigd en uitgebreid. Indien een m.e.r.-plicht voor een activiteit geldt dan dient het bevoegd gezag het milieu-effectrapport te betrekken in de besluitvormingsprocedure met betrekking tot die activiteit.

De m.e.r.-procedure is als volgt.¹³⁵⁸ De initiatiefnemer deelt het bevoegde gezag mede dat er een voornemen is een activiteit te ondernemen die in onderdeel D van de bijlage voorkomt. Het bevoegde gezag toetst of al dan niet een milieueffectrapport noodzakelijk is. Indien er meer bevoegde bestuursorganen zijn dan beslissen zij gezamenlijk.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

In de toelichting op dit Wijzigingsbesluit wordt niet gesproken over taken van gemeenten, anders dan 'het bevoegde gezag' waaronder gemeenten vallen.

6. *Wet milieubeheer: Besluit herziening Besluit risico's zware ongevallen*¹³⁵⁹

Dit besluit strekt tot uitvoering van de richtlijn nr. 96/82/EG van de Raad van de Europese Unie van 3 december 1999 en dient de preventie van zware ongevallen in inrichtingen waarbij gevaarlijke stoffen zijn betrokken, en de beperking van de gevolgen daarvan voor mens en milieu. Op grond van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer moeten bepaalde aanvragen voor een inrichting vergezeld gaan van een veiligheidsrapport voor zover dat betrekking heeft op externe-veiligheids- en milieurisico's.¹³⁶⁰

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Dit besluit brengt enkele nieuwe taken met zich mee en een intensivering van bestaande taken. Deze nieuwe taken zien vooral op de coördinerende en administratieve taken van het bevoegde gezag waaronder de gemeenten vallen, waar het de uitwerking van de één loket gedachte betreft. Het betreft grofweg de verspreiding van de ingediende veiligheidsrapporten met het oog op de beoordeling daarvan; de organisatie en coördinatie van het overleg over het veiligheidsrapport en het in overleg opstellen van het oordeel over het veiligheidsrapport alsmede de communicatie daarover met de betrokken inrichtingen.

1357 Besluit van 7 mei 1999, houdende wijziging van het Besluit milieu-effectrapportage 1994 alsmede uitvoering van art. 2, lid 3, Tracéwet, *Stb.* 1999, 224.

1358 Besluit van 7 mei 1999, houdende wijziging van het Besluit milieu-effectrapportage 1994 alsmede uitvoering van art. 2, lid 3, Tracéwet, *Stb.* 1999, 224, p. 29.

1359 Besluit van 27 mei 1999 tot vaststelling van het Besluit risico's zware ongevallen 1999 en tot herziening van enkele andere besluiten in verband met de uitvoering van Richtlijn nr. 96/82/EG van de Raad van de Europese Unie van 9 december 1996 betreffende de beheersing van de gevaren van zware ongevallen waarbij gevaarlijke stoffen zijn betrokken, *Stb.* 1999, 234.

1360 Toelichting op het besluit van 27 mei 1999 tot vaststelling van het Besluit risico's zware ongevallen 1999 en tot herziening van enkele andere besluiten in verband met de uitvoering van Richtlijn nr. 96/82/EG van de Raad van de Europese Unie van 9 december 1996 betreffende de beheersing van de gevaren van zware ongevallen waarbij gevaarlijke stoffen zijn betrokken, *Stb.* 1999, 234, p. 40.

De intensivering van bestaande taken betreft grofweg de voorbereiding en de uitvoering van gezamenlijke inspecties bij de inrichtingen en de beoordeling van de veiligheidsrapporten in overleg. Vanwege het integrale karakter van het veiligheidsrapport is de hoeveelheid informatie voor iedere betrokken instantie groter.

Het bevoegde gezag waaronder gemeenten vallen dient de beoordeling van het veiligheidsrapport en de mededeling van de conclusies aan de exploitant binnen een redelijke termijn na ontvangst te doen; hierbij dient de bevoegde instantie de kans en omvang te bepalen van een zwaar ongeval bij een bedrijf groter als gevolg van de aanwezigheid van een buurbedrijf (domino); de actieve openbaarheid van het veiligheidsrapport; minimum-normen bepalen waaraan het inspectiesysteem moet voldoen (waaronder opzetten inspectieprogramma); de verplichting om de exploitatie of de inbedrijfstelling van de inrichting geheel of gedeeltelijk te verbieden indien duidelijk onvoldoende maatregelen zijn getroffen ter voorkoming van zware ongevallen of ter beperking van de gevolgen daarvan.¹³⁶¹

7. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer*¹³⁶²

Met dit besluit wordt het Besluit opslag goederen milieubeheer vervangen. De opgenomen voorschriften zouden volgens de opstellers beter toegankelijk zijn, vereenvoudigd en in aantal beperkt. Het besluit zou meer ruimte bieden om de uitvoering en toepassing van de voorschriften meer af kunnen stemmen op omstandigheden en meer beleidsruimte bieden voor lokale overheden die met de uitvoering en de handhaving zijn belast.

De opstellers gaan ervan uit dat de verruimde werking van dit besluit (energie, verlichting en afvalpreventie) in de aanvang wellicht enige extra aandacht vragen van het bevoegd gezag, waaronder gemeenten vallen. De mate waarin (vervolg)controles plaatsvinden wordt volgens de opstellers grotendeels bepaald door de eigen prioriteitsstelling van gemeenten.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Er wordt in de toelichting op dit Besluit in algemene zin aangegeven dat de regelgeving voor gemeenten lokale overheden wordt vereenvoudigd en dat de werklast dardoor zou dalen, echter door de verruimde werking zou de werklast in aanvang toenemen. Dit wordt niet gekwantificeerd.

8. *Woningwet: wijziging Bouwbesluit (Dubo-maatregelen)*¹³⁶³ *een paar keer genoemd op de lijst*

Dit Besluit geeft mede het uitvoering aan enige duurzaam bouwen maatregelen, zoals aangekondigd in het Plan van aanpak duurzaam bouwen.¹³⁶⁴ In het Plan van aanpak duurzaam bouwen is aangegeven dat bepaalde, in het Bouwbesluit gegeven inrichtingseisen van sanitaire ruimten alsmede het vereiste van een aanrecht zullen worden geschrapt. Daarnaast is aangegeven dat ter bevordering van het gescheiden kunnen inzamelen van huishoudelijk afval voor te bouwen woongebouwen aanvullende technische eisen zullen worden gegeven.

¹³⁶¹ Toelichting op het besluit van 27 mei 1999 tot vaststelling van het Besluit risico's zware ongevallen 1999 en tot herziening van enkele andere besluiten in verband met de uitvoering van Richtlijn nr. 96/82/EG van de Raad van de Europese Unie van 9 december 1996 betreffende de beheersing van de gevaren van zware ongevallen waarbij gevaarlijke stoffen zijn betrokken, *Stb.* 1999, 234, p. 32.

¹³⁶² Besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van de opslag van goederen (Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer), *Stb.* 2000, 278.

¹³⁶³ Besluit van 6 augustus 1998, houdende wijziging van het Bouwbesluit (geluidwering structureel uitgevoerd nachtelijk vliegverkeer en enige dubo-maatregelen), *Stb.* 1998, 531.

¹³⁶⁴ Tweede Kamer 1994-1995, nr. 24 280, nr. 1.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

De vermindering van de eisen met betrekking tot de keuken en sanitaire ruimten zouden volgens de opstellers leiden tot minder administratieve lasten.¹³⁶⁵

4. Milieuprogramma 2000-2003¹³⁶⁶

In september 1999 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de ministers van Landbouw en Visserij, Verkeer en Waterstaat en Economische Zaken het Milieuprogramma 2000-2003 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹³⁶⁷ In het hiernavolgende worden de wetswijzigingen die voor gemeenten relevant zijn besproken.

1. *Interimwet ammoniak en veehouderij (reparatie t.b.v. gemeentelijk ammoniak-reductiebeleid)*¹³⁶⁸

Deze regeling diende volgens de opstellers de bevoegdheid tot het instellen van een zogenoemde 'ammoniakbank' door gemeenten (in verband met saldering van ammoniakrechten) expliciet in de wet te worden opgenomen. Het strekt ertoe de oorspronkelijk beoogde doelstelling van de Interimwet te bereiken.¹³⁶⁹

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Aangezien De onderhavige wetswijziging raakt de gemeentelijke uitvoering doch leidt niet tot een wijziging van het takenpakket van gemeenten; er kunnen bij vergunningverlening andere voorwaarden worden gesteld.

2. *Interimwet ammoniak en veehouderij (basis voor algemene maatregel van bestuur huisvesting)*¹³⁷⁰

Dit wetsvoorstel strekt ertoe regels te stellen ter beperking van de door veehouderijen veroorzaakte ammoniakemissie en ammoniakdepositie. Aanleiding voor deze reparatie zijn enkele uitspraken van de Raad van State, waarbij geen wettelijke grond werd gevonden voor het voorschrijven van 'extra ammoniakreductie'. Deze uitspraken hebben geleid tot stagnatie in het uitvoeren van de betreffende ammoniakreductieplannen. Kern van het wetsvoorstel is gemeenten de bevoegdheid te geven om bij de verlening van milieuvergunningen aan veehouderijen de ammoniakrechten die voortvloeien uit de bestaande vergunning te verlagen. Bijvoorbeeld als een veehouder zijn stallen emissiearm uitvoert. Hiermee wordt voorkomen dat de milieuwinst door een uitbreiding van het aantal dieren weer tenietgedaan wordt.

Gemeenten moeten aanvragen om een milieuvergunning voor een veehouderij aan grenswaarden toetsen. Met het onderhavige wetsvoorstel wordt vastgelegd dat gemeenten bij deze toetsing mogen uitgaan van lagere waarden dan de ingevolge de wet zelf geldende depositiewaarden. Daarmee wordt bereikt dat de invoering van emissiearme huisvesting geheel of ten dele (namelijk afhankelijk van de hieromtrent door de gemeente in het ammoniakreductieplan gemaakte keuze) ten goede van het milieu kan komen.¹³⁷¹

¹³⁶⁵ Toelichting op het besluit van 6 augustus 1998, houdende wijziging van het Bouwbesluit (geluidwering structureel uitgevoerd nachtelijk vliegverkeer en enige dubo-maatregelen), *Stb.* 1998, 531, p. 18.

¹³⁶⁶ Naar de stand van zaken per 1 juli 2000.

¹³⁶⁷ Tweede Kamer 1999-2000, 26 804, nr. 1-2.

¹³⁶⁸ Wijziging van de Interimwet ammoniak en veehouderij, Tweede Kamer, 1997-1998, 26 118, nr. 3.

¹³⁶⁹ Tweede Kamer 1997-1998, 26 118, nr. 3, p. 1.

¹³⁷⁰ Tweede Kamer 1997-1998, 26 118, nr. 3.

¹³⁷¹ Tweede Kamer 1997-1998, 26 118, nr. 3, p. 6.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

In de toelichting wordt niet expliciet aangegeven of de regeling gevolgen heeft op de omvang van het takenpakket van gemeenten. Het geeft gemeenten de bevoegdheid om voorwaarden bij vergunningverlening te stellen. Aangenomen kan worden dat een extra beoordeling zal plaatsvinden.

3. *Wet milieubeheer (structuur verwijdering afvalstoffen)*¹³⁷²

Deze wetswijziging strekt ertoe het verankeren van de toekomstige afvalverwijderingsstructuur in de Wet milieubeheer en enige onderwerpen die waren aangekondigd bij de wet van 6 november 1997 tot wijziging van de Wet milieubeheer inzake afvalstoffen (*Stb.* 1997, 533). In het nieuwe systeem krijgt het Rijk (minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer) een centrale (sturende) rol toebedeeld in plaats van de provinciale staten in verband met schaalvergroting ten behoeve van marktwerking met als gevolg efficiëntie en kostenbeheersing.¹³⁷³ Dit volgt uit het laten vervallen van de provinciegrenzen voor afvalstoffen, de introductie van een landelijk afvalbeheersplan en de bevoegdheid tot regels te stellen op landelijk niveau te brengen.¹³⁷⁴ De daadwerkelijk uitvoering gebeurt door de drie bestuurslagen.

Tevens wordt de grondslag waarop de gemeentelijke afvalstoffenverordening is gebaseerd verbreed. Tot invoering van deze wetswijziging waren deze veelal op de Gemeentewet gebaseerd omdat in de Wet milieubeheer geen grondslag was opgenomen voor bijvoorbeeld regelgeving door gemeenten op het gebied van inzameling van afvalstoffen door derden. Na invoering van deze wetswijziging kan dit op basis van de Wet milieubeheer.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Gemeenten blijven zorgdragen voor de inzameling van huishoudelijke afvalstoffen. Op deze zorgplicht zijn ten gevolge van deze wetswijziging in het kader van een doelmatige inzameling twee wijzigingen, te weten; het opheffen van de zorgplicht van het inzamelen van grof huishoudelijk afval en het vervallen van de inzamelplicht van componenten van huishoudelijke afvalstoffen waarbij er een plicht voor de aanbieder is deze naar een bepaalde plaats te brengen (brengplicht). Ter zake van de eerste is het ter beschikking stellen van een plaats waar dergelijk stoffen kunnen worden achtergelaten voldoende.

Het verbreden van de grondslag in de Wet milieubeheer heeft tot gevolg dat gemeenten bij hun regelgeving rekening moet gehouden met het (landelijke) afvalbeheersplan.¹³⁷⁵

4. *Wet milieubeheer (meldingenstelsel)*¹³⁷⁶

Het meldingenstelsel in de Wet milieubeheer voor veranderingen in inrichtingen is met deze wetswijziging verruimd en verbeterd. Meer ruimte voor eigen verantwoordelijkheid van de vergunninghouder. Of een meldingprocedure of een vergunningwijzigingprocedure gevolgd moet worden alvorens een verandering kan worden doorgevoerd, is afhankelijk van de inhoud van de vergunning en niet de aard van de verandering. Er wordt een onderscheid in veranderingen gemaakt die zonder meer, met een melding of pas na een vergunningwijziging mogen worden doorgevoerd. Het bevoegd gezag kan bij de doelvoorschriften rekening houden met veranderingen betreffende de inrichting die op het moment van vergunningverlening kunnen worden voorzien. Het bevoegde gezag heeft de mogelijk-

¹³⁷² Wijziging van de Wet milieubeheer, Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nrs. 1-3 en *Stb.* 2001, 346.

¹³⁷³ Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nr. 3, p. 2.

¹³⁷⁴ Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nr. 3, p. 3.

¹³⁷⁵ Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nr. 3, p. 22.

¹³⁷⁶ Tweede Kamer 1998-1999, 26 552, nr. 3.

heid gegeven om in reactie op de melding te verklaren dat de gemelde verandering aanleiding is tot toepassing van art. 8.22, 8.23 of 8.25 Wet milieubeheer.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Het onderhavige wetsvoorstel houdt deels een verschuiving in van administratieve lasten van de gemeentelijke vergunningverlening naar de verwerking van de meldingen. Volgens de opstellers zou het zeer waarschijnlijk zijn dat de administratieve lastendruk aanzienlijk zou afnemen vanwege het door middel van art. 8.19, lid 2, Wet milieubeheer, mogelijk maken van de melding voor meer veranderingen. Een procedure tot wijziging van de vergunning brengt meer administratieve lasten met zich dan een 'procedure' van een melding. De omvang van deze afname is volgens de opstellers slechts globaal te kwantificeren. Het aantal meldingen zal ingevolge van art. 8.1, lid 3, Wet milieubeheer, afnemen en ingevolge art. 8.19, lid 2, Wet milieubeheer, toenemen. Bovendien zal vanwege de rechtszekerheid in het wetsvoorstel voorgeschreven verklaring leiden tot administratieve verplichtingen aan de kant van het bevoegd gezag (provincies en gemeenten al naar gelang het type dan wel de grootte van de inrichting die het betreft. Als reactie op de melding de bevoegde instantie verklaren dat de gemelde verandering aanleiding is tot toepassing van art. 8.22, 8.23 of 8.25 Wet milieubeheer. Deze verzwarende van het meldingssysteem is een direct gevolg van de verruiming van de mogelijkheden tot melden. Ook nemen de mogelijkheden van bezwaar en beroep in beginsel toe, waarbij de omvang van de werkzaamheden volgens de opstellers moeilijk zijn te kwantificeren.

De opstellers gaan er van uit dat de toezichtstaken (nagenoeg) gelijk zullen blijven. Immers, bij een wijzigings- dan wel meldingsprocedure moet altijd worden nagegaan of de feitelijke situatie klopt. Het ten onrechte niet doen van een melding zal handhaving vereisen. Er wordt dan immers gehandeld in strijd met de vergunningvoorschriften.¹³⁷⁷

5. *Interimwet ammoniak en veehouderij: Besluit ammoniakemissie huisvesting veehouderij (emissie-eisen voor stallen)*¹³⁷⁸

Dit Besluit strekt ertoe de op de Wet milieubeheer gebaseerde Besluiten melkvee- en veehouderijen milieubeheer en akkerbouwbedrijven milieubeheer te wijzigen vanwege het vervallen van de Interimwet ammoniak en veehouderij op 1 januari 2002 en het inwerking-treden van de Wet ammoniak en veehouderij dat voornoemde Interimwet zal vervangen en dient ter beperking van emissie van ammoniak. Tevens wordt de vergunningplicht beperkt. Het tot dan bevoegde gezag, waaronder gemeenten, wordt met de uitvoering van dit Besluit belast en leidt volgens de opstellers niet tot een hoger aantal te verlenen vergunningen en ook de voorschriften sluiten aan bij de bestaande praktijk. Een en ander leidt volgens de opstellers niet tot extra administratieve lasten voor de overheid.¹³⁷⁹

Dit Besluit is gebaseerd op de Wet milieubeheer bevat tevens voorschriften met betrekking tot ammoniakemissie uit huisvestingssystemen van veehouderijen. Volgens de opstellers wordt het bevoegde gezag niet met nieuwe vergunningplichtige bedrijven geconfronteerd en leidt het gewijzigde (duidelijkere) vergunningensysteem uiteindelijk tot lagere uitvoeringslasten.¹³⁸⁰ Door de opstellers is niet aangegeven bij wie de lagere uitvoeringslasten neerslaan en hoeveel.

¹³⁷⁷ Tweede Kamer 1998-1999, 26 552, nr. 3, p. 17.

¹³⁷⁸ Ontwerpbesluit houdende regels ter beperking van de ammoniakemissie uit huisvestingssystemen van veehouderijen en wijziging Besluit melkvee- en veehouderijen milieubeheer en het Besluit akkerbouwbedrijven milieubeheer, Stcrt. 2001, 99, p. 13, en Besluit ammoniakemissie huisvesting veehouderij, Stb. 2005, 675.

¹³⁷⁹ Nota van Toelichting op het Ontwerpbesluit, Stcrt. 2001, 99, p. 13.

¹³⁸⁰ Nota van Toelichting op het Ontwerpbesluit, Stcrt. 2001, 99, p. 13.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Indien een milieuvergunning wordt aangevraagd voor het toepassen of wijzigen van een huisvestingssysteem dan moeten gemeenten nagaan of voldaan wordt aan de eisen van dit besluit. Als het om nieuwe huisvesting gaat is dat een eenvoudige handeling, namelijk slechts de emissiefactor van het aangevraagde huisvestingssysteem te vergelijken met de maximale emissiewaarde voor de betrokken diercategorie.

Door het vooraf scheppen van duidelijkheid over de emissie-eisen wordt een belangrijke verlichting van de uitvoeringslasten bewerkstelligd. Daarmee zou worden voorkomen dat de gemeenten op grond van de verplichting van art. 8.22 Wet milieubeheer zelf via afzonderlijke procedures de milieuvergunningen zouden moeten actualiseren aan de hand van de stand der techniek. Mede daardoor zou volgens de opstellers de uitvoering en handhaving minder problemen geven en ook vanwege voorlichting en ondersteuning van de uitvoering in de vorm van een aanvulling van de Handreiking ammoniak en veehouderij en via de helpdesk en website van het zogenoemde InfoMil.

6. Wet milieubeheer: wijziging Besluit stortverbod afvalstoffen (categorieën afvalstoffen)¹³⁸¹

Het besluit bevat een wijziging van categorie 28.3, onder c, van bijlage I van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer inhoudende dat categorie 28.3, onder c, wordt aangepast aan het Bouwstoffenbesluit bodem- en oppervlaktewaterenbescherming (Bouwstoffenbesluit). De wijziging die is opgenomen in art. 1 van dit besluit voorziet in een aanpassing van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit aan het Bouwstoffenbesluit. De aanpassing heeft betrekking op het gebruiken van afvalstoffen in werken. Onder werken wordt in dit kader verstaan werken in de zin van het Bouwstoffenbesluit, te weten grondwerken, wegen- en waterbouwkundige werken en bouwwerken.

Categorie 28.6 houdt slechts een toedeling van bevoegdheid in en is niet gewijzigd. Deze toedeling wijkt af van de hoofdregel dat voor inrichtingen burgemeester en wethouders worden aangemerkt als bevoegd gezag. Indien het gaat om het gebruiken van afvalstoffen in werken, die niet onder het Bouwstoffenbesluit vallen, blijven als bevoegd gezag aangewezen gedeputeerde staten. Aan hen dient dus voor alle voorgenomen werken met afvalstoffen, die niet onder het Bouwstoffenbesluit vallen, een vergunning op grond van de Wet milieubeheer moeten worden aangevraagd. Het overgrote deel van de situaties vallen onder het Bouwstoffenbesluit. Indien het een vergunningaanvraag op grond van de Wet milieubeheer betreft, zal per geval door de bevoegde instantie worden beoordeeld of het gebruik van de betreffende afvalstoffen in een werk conform hoofdstuk 8 van de Wet milieubeheer kan worden verleend.

De consequentie van het bestaan van twee juridische kaders voor het gebruiken van afvalstoffen in werken volgens de opstellers is dat het bevoegd gezag niet hetzelfde is: voor het Bouwstoffenbesluit is dit de gemeente voor gebruik van bouwstoffen op de bodem en de waterkwaliteitsbeheerder voor gebruik van bouwstoffen in oppervlaktewater en op de waterbodem, terwijl voor andere op grond van de Wet milieubeheer vergunningplichtige gevallen op grond van categorie 28.6 van bijlage I van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit de provincie is aangewezen.

Dit onderwerp was vóór het in werking treden van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit (op 1 maart 1993) geregeld in het – thans vervallen – Werkenbesluit Afvalstoffenwet. Het lag destijds – in 1991 – reeds in de bedoeling om het Werkenbesluit Afvalstoffenwet aan te passen aan het toen in voorbereiding zijnde Bouwstoffenbesluit. Inmiddels was op 1 maart 1993 het Werkenbesluit Afvalstoffenwet vervallen en de daarin vervatte regeling voor het gebruiken van afvalstoffen in werken in aangepaste vorm overgenomen in

¹³⁸¹ Wijziging van het Besluit stortverbod afvalstoffen, *Stb.* 1998, 406.

diverse onderdelen van categorie 28 van bijlage I van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit. Nu het Bouwstoffenbesluit tot stand is gekomen dient – zoals ook reeds was aangekondigd in de nota van toelichting bij het Inrichtingen- en vergunningenbesluit – deze regeling voor het gebruiken van afvalstoffen in werken in het Inrichtingen- en vergunningenbesluit te worden aangepast.

Het betreft het opnieuw vastleggen van een bestaande doch vervallen regeling. Hieruit volgen geen extra taken voor gemeenten.

7. *Wet milieubeheer: Besluit tot wijziging Inrichtingen- en vergunningenbesluit (toegevoegd gezag spoorwegemplacementen)*¹³⁸²

Met dit Besluit wordt het bevoegde gezag met betrekking tot spoorwegemplacementen gewijzigd van gemeenten in gedeputeerde staten vanwege de grote milieubelasting (voornamelijk geluidhinder). De wijziging is een gevolg van jurisprudentie en dient de oorspronkelijke situatie te herstellen. Volgens de opstellers zou ruim een vijfde van het totale aantal spoorwegemplacementen tot de bevoegdheid van de gedeputeerde staten behoren. Dit zou overeenkomen met het aantal en de soort inrichtingen dat op basis van het destijds geldende 20-handelingen criterium onder de provinciale bevoegdheid zou vallen.¹³⁸³ Uiteindelijk worden met deze wetswijziging geen materiële wijzigingen beoogd.

Heeft deze milieuwetwijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Het gaat over een bevoegdheidsverdeling tussen gemeenten en provincies, waarbij de laatste sneller het bevoegde gezag is. Dit zal – naar mag worden aangenomen – tot een daling van de werklast bij gemeente leiden al wordt daarover door de opstellers niet gesproken.

8. *Wet milieubeheer: wijziging Besluit luchtmissies afvalverbranding*¹³⁸⁴

Het Besluit luchtmissies afvalverbranding bevat emissie-eisen die op een nader te bepalen tijdstip in werking zouden treden. Dit tijdstip was afhankelijk van nader onderzoek dat moest worden gedaan. Uit dit nadere onderzoek is gebleken dat afvalverbrandingsinrichtingen aan die emissie-eisen kunnen voldoen, doch dat de meetwijze moest worden aangepast. Deze aangepaste meetwijze wordt met dit Besluit ingevoerd.¹³⁸⁵ Het bevoegde gezag is dat bestuursorgaan dat bevoegd is een vergunning krachtens art. 8.1 Wet milieubeheer voor de betrokken inrichting te verlenen (gemeente of provincie). De opstellers geven niet aan wat deze wijziging tot gevolgen heeft en of dit een wijziging in de lasten tot gevolg heeft.

9. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit inrichtingen voor motorvoertuigen milieubeheer*¹³⁸⁶

Dit Besluit bevat voorschriften die ertoe strekken de nadelige milieugevolgen van bepaalde inrichtingen te voorkomen of te beperken. Hierbij geldt als uitgangspunt dat de verantwoordelijkheid bij de desbetreffende inrichtingen komt te liggen. Het systeem van vergunningverlening wordt gedeeltelijk getransformeerd in een systeem van meldingen. Bevoegde overheidsinstanties (over het algemeen gemeenten) kunnen hierbij nadere eisen stellen die op een bepaalde situatie zijn toegesneden.

Voor diverse bedrijfscategorieën zijn op basis van art. 8.40 Wet milieubeheer algemene maatregelen van bestuur vastgesteld waarbij geen (wijzigings)vergunning meer is vereist

1382 Besluit van 22 juli 2000, houdende wijziging van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer met name met betrekking tot bevoegd gezag voor spoorwegemplacementen, *Stb.* 2000, 330.

1383 Nota van Toelichting op het Besluit, *Stb.* 2000, 330, p. 3.

1384 Besluit van 2 mei 2000, houdende wijziging van het besluit luchtmissies afvalverbranding, *Stb.* 2000, 194.

1385 Nota van Toelichting op het Besluit, *Stb.* 2000, 194, p. 3.

1386 Besluit van 13 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen voor motorvoertuigen, *Stb.* 2000, 262.

en met een melding kan worden volstaan. Het onderhavige Besluit past hierin en gaat uit van een nieuwe opzet waarbij de voorschriften beter toegankelijk en vereenvoudigd zijn waarbij de inbreng en verantwoordelijkheid van bedrijven zo veel mogelijk centraal zijn vastgesteld. De ondernemers zijn verantwoordelijk voor de beoordeling of deze regeling (melding of vergunning) op hen van toepassing is. Dit Besluit biedt beleidsruimte voor detailvoorschriften op concrete omstandigheden voor de lokale overheden en gaat uit van een gedeelde verantwoordelijkheid tussen overheid en bedrijfsleven waarbij de overheid als laatste instantie de verantwoordelijkheid dient te dragen. Op basis van dit Besluit kunnen bij beschikking door de bevoegde overheidsinstantie in individuele gevallen, indien de lokale omstandigheden dit noodzakelijk maken, nadere eisen worden gesteld. Het is niet de bedoeling dat dit *dé facto* leidt tot een verkapte vergunning. Er dient een redelijke verhouding zijn tussen doel en de door een bedrijf te leveren inspanning. Een systeem van meldingen zou voor de uitvoerende overheidsinstanties (waaronder gemeenten) efficiënter en goedkoper zijn.¹³⁸⁷

Heeft deze milieuwetwijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Gemeenten als vergunningverlenende instanties zijn in nagenoeg alle gevallen belast met de handhaving van dit Besluit (toezicht). Hierbij dienen de gemeenten gegevens te verzamelen en te registreren (art. 18, lid 3, onderdeel b, Wet milieubeheer). Volgens de opstellers leidt een systeem van meldingen in plaats van een systeem van (wijzigings)vergunningen niet tot stijging van de werklast aangezien de werkzaamheden van het verwerken van meldingen niet noemenswaardig anders zijn dan het verwerken van aanvragen tot (wijzigings)vergunningen. Per saldo zou de werklast verminderen.¹³⁸⁸

10. Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer¹³⁸⁹

Dit Besluit bevat voorschriften die ertoe strekken de nadelige milieugevolgen van bepaalde inrichtingen te voorkomen of te beperken. Hierbij geldt als uitgangspunt dat de verantwoordelijkheid bij de desbetreffende inrichtingen komt te liggen. Het systeem van vergunningverlening wordt gedeeltelijk getransformeerd in een systeem van meldingen. Bevoegde overheidsinstanties (over het algemeen gemeenten) kunnen hierbij nadere eisen stellen die op een bepaalde situatie zijn toegesneden.

Voor diverse bedrijfscategorieën zijn op basis van art. 8.40 Wet milieubeheer algemene maatregelen van bestuur vastgesteld waarbij geen (wijzigings)vergunning meer is vereist en met een melding kan worden volstaan. Het onderhavige Besluit past hierin en gaat uit van een nieuwe opzet waarbij de voorschriften beter toegankelijk en vereenvoudigd zijn waarbij de inbreng en verantwoordelijkheid van bedrijven zo veel mogelijk centraal zijn vastgesteld. De ondernemers zijn verantwoordelijk voor de beoordeling of deze regeling (melding of vergunning) op hen van toepassing is. Dit Besluit biedt beleidsruimte voor detailvoorschriften op concrete omstandigheden voor de lokale overheden en gaat uit van een gedeelde verantwoordelijkheid tussen overheid en bedrijfsleven waarbij de overheid als laatste instantie de verantwoordelijkheid dient te dragen. Op basis van dit Besluit kunnen bij beschikking door de bevoegde overheidsinstantie in individuele gevallen, indien de lokale omstandigheden dit noodzakelijk maken, nadere eisen worden gesteld. Het is niet de bedoeling dat dit *dé facto* leidt tot een verkapte vergunning. Er dient een redelijke verhouding zijn tussen doel en de door een bedrijf te leveren inspanning. Een systeem van meldingen zou voor de uitvoerende overheidsinstanties (waaronder gemeenten) efficiënter en goedkoper zijn.¹³⁹⁰

1387 Nota van Toelichting bij het Besluit, *Stb.* 2000, 262, p. 30.

1388 Nota van Toelichting bij het Besluit, *Stb.* 2000, 262, p. 30.

1389 Besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van goederen, *Stb.* 2000, 278.

1390 Nota van Toelichting bij het besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van goederen, *Stb.* 2000, 278, p. 38.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Gemeenten als vergunningverlenende instanties zijn in nagenoeg alle gevallen belast met de handhaving van dit Besluit (toezicht). Hierbij dienen de gemeenten gegevens te verzamelen en te registreren (art. 18, lid 1, onderdeel b, Wet milieubeheer). Volgens de opstellers leidt een systeem van meldingen in plaats van een systeem van (wijzigings)vergunningen niet tot stijging van de werklast aangezien de werkzaamheden van het verwerken van meldingen niet noemenswaardig anders zijn dan het verwerken van aanvragen tot (wijzigings)vergunningen. Per saldo zou een vermindering van de werklast optreden.¹³⁹¹

5. Milieuprogramma 2001-2004¹³⁹²

In september 2000 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de ministers van Landbouw en Visserij, Verkeer en Waterstaat en Economische Zaken het Milieuprogramma 2001-2004 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹³⁹³

1. *Wet milieubeheer (verbetering handhavingsbevoegdheden)*¹³⁹⁴

Dit onderhavige wetsvoorstel beoogt de bevoegdheden voor bestuurlijke handhaving beter en vooral duidelijker te regelen. In het wetsvoorstel worden de meer acute problemen met betrekking tot de bevoegdheidentoedeling op het terrein van de bestuursrechtelijke handhaving geregeld. Het wetsvoorstel betreft:¹³⁹⁵

1. een aanvulling van de Wet milieubeheer in verband met de handhaving van art. 10.2 en 10.43 van het hoofdstuk afvalstoffen;
2. een aanvulling van de Wet milieubeheer in verband met de handhaving van de zorgplichtbepaling in de artikelen 1.11 en 10.3;
3. een aanvulling van de Wet milieugevaarlijke stoffen in verband met de handhaving van de regels die zowel binnen als buiten inrichtingen van toepassing zijn;
4. een aanvulling van de Wet bodembescherming in verband met de handhaving van de zorgplichtbepaling (art. 13), van de saneringsregeling en van art. 72;
5. een aanvulling van de Wet milieubeheer in verband met de handhaving bij wisseling van bevoegd gezag.
6. het oplossen van de problematiek van de bekostiging van herstelmaatregelen na milieuovertredingen (bijvoorbeeld via een milieuschadevoorziening) valt buiten de reikwijdte van dit wetsvoorstel.

Zekerheid over de vraag wie in een bepaalde situatie bevoegd tot handhaving is of zijn, is volgens de opstellers van essentieel belang voor een slagvaardige en effectieve handhaving. De regels omtrent de bevoegdheidstoedeling blijken in de praktijk niet voldoende duidelijk of niet volledig te zijn en tot concrete problemen te leiden. Door de toegenomen aandacht voor handhaving en handhaafbaarheid van regelgeving wordt het probleem steeds manifester.¹³⁹⁶

Dit wetsvoorstel biedt geen oplossing voor de situaties waarin niet bekend is wie de in het wetsvoorstel betrokken voorschriften heeft overtreden en evenmin voor de situaties waarin weliswaar de overtreder bekend is maar het verhaal van de kosten van bestuursdwang op deze een ernstig probleem vormt.¹³⁹⁷ Niettemin kunnen de betrokken bestuursorganen zich ook in dergelijke situaties gesteld zien voor kosten van maatregelen tot her-

1391 Nota van Toelichting bij het besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van goederen, *Stb.* 2000, 278, p. 38.

1392 Naar stand van zaken 1 juli 2001.

1393 Tweede Kamer 2000-2001, 27.404, nr. 1.

1394 Tweede Kamer 1999-2000, 26 929

1395 Tweede Kamer 1999-2000, 26 929, nr. 3, p. 1.

1396 Tweede Kamer 1999-2000, 26 929, nr. 3, p. 2.

1397 Tweede Kamer 1999-2000, 26 929, nr. 3, p. 3.

stel van de milieusituatie of het ongedaan maken van de gevolgen van milieuovertredingen. Daartoe ziet dit wetsvoorstel niet.

Er bestaat derhalve behoefte aan een niet voor tweeërlei uitleg vatbare toekenning van de handhavingbevoegdheid met betrekking tot de artikelen 10.2 en 10.43. Het voorliggende wetsvoorstel voorziet daartoe (in art. I, onderdeel C) in aanvulling van hoofdstuk 18 van de Wet milieubeheer met een bepaling waarin de handhavingstaak ten aanzien van deze artikelen wordt opgedragen aan burgemeester en wethouders, gedeputeerde staten en de waterkwaliteitsbeheerder.¹³⁹⁸ De betrokken handhavinginstanties zullen onderling, structureel of ad hoc, afspraken moeten maken over de vraag welke instantie waarvoor in algemene zin of in specifieke gevallen daadwerkelijk van haar bevoegdheden gebruik zal maken.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Nee; geen extra toedeling van taken doch het explicieter maken waar bevoegdheden liggen.

6. Milieuprogramma 2002-2005¹³⁹⁹

In september 2001 is door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer, de ministers van Landbouw en Visserij, Verkeer en Waterstaat en Economische Zaken het Milieuprogramma 2002-2005 aan de Tweede Kamer aangeboden.¹⁴⁰⁰

1. Invulling hoofdstuk 11 Wet milieubeheer met regeling betreffende buisleidingen voor het vervoer van gevaarlijke stoffen¹⁴⁰¹

Met dit wetsvoorstel wordt een registratieplicht ingevoerd voor risicosituaties waarbij gevaarlijke stoffen bij een ongeval vrij kunnen komen en personen buiten een inrichting of transportroute of rond een buisleiding, kunnen treffen. Onder andere gemeentelijke overheden moeten risicogegevens over risicovolle situaties waarbij gevaarlijke stoffen zijn betrokken en waarvoor zij een beleidsverantwoordelijkheid dragen, melden aan een centraal openbaar register. Het register zal worden beheerd door het RIVM en kan worden geraadpleegd door burgers, buurtbedrijven, overheden en anderen op grond van belangstelling voor of betrokkenheid bij de risicogegevens. Door het register te raadplegen kan een ieder een overzicht krijgen van de risicosituaties voor wat betreft gevaarlijke stoffen in een bepaald gebied.¹⁴⁰²

Er is voor gekozen om deze taak te leggen bij een aantal bestuursorganen. Met betrekking tot inrichtingen betreft het de bestuursorganen die het bevoegd gezag zijn in het kader de vergunningverlening (gemeenten en provincies). Met betrekking tot transportroutes wordt hiervoor aangemerkt het bestuursorgaan dat verantwoordelijk is voor het beheer van de transportroute. Voor buisleidingen is de minister van Economische Zaken thans het bevoegd gezag.¹⁴⁰³

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Het jaarlijks opnemen en beheren van de risicogegevens over inrichtingen door onder andere de gemeenten.

¹³⁹⁸ Tweede Kamer 1999-2000, 26 929, nr. 3, p. 6.

¹³⁹⁹ Naar stand van zaken 1 juli 2002.

¹⁴⁰⁰ Tweede Kamer 2001-2002, 28 003, nr. 1-2.

¹⁴⁰¹ Tweede Kamer 2002-2003, 28 767.

¹⁴⁰² Tweede Kamer 2002-2003, 28 767, nr. 3, p. 1.

¹⁴⁰³ Tweede Kamer 2002-2003, 28 767, nr. 3, p. 10.

2. *Wet inzake implementatie EU-richtlijn omgevingsgeluid*¹⁴⁰⁴

Ingevolge art. 1 Richtlijn omgevingslawaai (PbEG L 189) is het doel om op basis van prioriteiten de schadelijke gevolgen, hinder inbegrepen, van blootstelling van omgevingslawaai te vermijden, te voorkomen of te verminderen. Daarnaast beoogt de richtlijn een grondslag te bieden voor het ontwikkelen van gemeenschapsmaatregelen om lawaai van de belangrijkste bronnen te verminderen, in het bijzonder lawaai van weg- en spoorwegvoertuigen en lawaai van weg- en spoorweginfrastructuur, lawaai van vliegtuigen, lawaai van materieel voor gebruik buitenshuis en in de industrie en lawaai van verplaatsbare machines. Bedoelde wet geldt ter implementatie van de richtlijn.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Uiterlijk 30 juni 2007 moesten zogenoemde agglomeratiegemeenten voor de eerste maal een geluidsbelastingkaart voor het gehele grondgebied van hun gemeente hebben vastgesteld. Daarop moet zichtbaar zijn welke geluidsgevoelige objecten in 2006 zijn blootgesteld aan een geluidsbelasting van meer dan 55 dB Lden en 50 dB Lnight als gevolg van de bronnen wegverkeer, spoorwegverkeer, luchthavens en inrichtingen (industrie). Vervolgens moet uiterlijk 18 mei 2008 die agglomeratiegemeenten voor de eerste maal een actieplan te hebben vastgesteld, bedoeld ter beheersing van lawaai-uitstoot en lawaai-effecten, waar nodig met inbegrip van lawaai-vermindering.

3. *Wet tot goedkeuring en implementatie Verdrag van Aarhus*¹⁴⁰⁵

Het wetsvoorstel betreft de implementatie van het Verdrag van Aarhus en ziet op een aantal beperkte aanvullende maatregelen. De meeste van de in beide EG-richtlijnen genoemde verplichtingen waren reeds verwerkt in de Wet uitvoering Verdrag van Aarhus. Onderhavig wetsvoorstel heeft dus een beperkt karakter en ziet grotendeels op inspraakprocedures.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Het nieuwe openbaarheidsregime heeft betrekking op gemeentelijke taken al worden deze niet omschreven. Drie jaren na inwerkingtreding zou de nieuwe regeling worden geëvalueerd, mede in het licht van de uitvoeringslasten.

4. *Besluit financiële zekerheid Wet milieubeheer*¹⁴⁰⁶

Bedoeld Besluit maakt het mogelijk inrichtingen te verplichten financiële zekerheid te geven als voorwaarde voor een vergunning voor het nakomen van aan de vergunning verbonden verplichtingen en ter dekking van eventuele aansprakelijkheid die voortvloeit uit door de inrichting veroorzaakte nadelige gevolgen voor het milieu. Het Besluit sluit aan bij de ontwikkeling naar zelfregulering. Wanneer immers op vrijwillige basis financiële zekerheid is gesteld dan hoeft wordt dit niet tevens in de vergunning worden opgenomen. De financiële zekerheidseis maakt deel uit van de vergunning.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

De handhaving zal door het bevoegd gezag voor inrichtingen ingevolge de Wet milieubeheer worden uitgevoerd door onder andere de gemeenten en bestaat enerzijds uit het nagaan of vorm van financiële zekerheid is gesteld, en zo nee, hoe het is gesteld met de solvabiliteit en dergelijke van het bedrijf. Dit kan worden gedaan bij de periodieke controles en de periodieke actualiseringen van de vergunning. Anderzijds moet worden gecontroleerd of bedrijven aan wie financiële zekerheid in de vergunning is opgelegd ook

1404 Tweede kamer 2002-2003, 29 021, nr. 3.

1405 Tweede Kamer 2004-2005, 29 877, nr. 3.

1406 Besluit financiële zekerheid milieubeheer, *Stb.* 2003, 71.

daadwerkelijk deze zekerheid op een juiste manier qua bedrag, termijn en vorm hebben gesteld.

5. *Besluit uniforme saneringssituaties*¹⁴⁰⁷

Dit Besluit strekt ertoe het bodemsaneringsproces te versnellen door de procedure voor eenvoudige saneringen in te perken. Daarmee zou worden bijgedragen aan een beperking van de administratieve lasten voor de saneerder en uitvoeringslasten voor het bevoegd gezag, waaronder gemeenten. Met invoering van het Besluit wordt een meldingssysteem toegevoegd.

Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Het Besluit zou bijdragen aan vermindering van de uitvoeringslasten bij onder andere de gemeenten en zou op de middellange termijn een afname van de apparaatskosten tot gevolg hebben. Op korte termijn zou het Besluit op de apparaatskosten echter neutraal uitwerken in verband met aanpassing van de administratieve organisaties en verkorting van termijnen. Daarnaast wordt door de opstellers verwacht dat het Besluit saneerders zal stimuleren eerder tot sanering over te gaan waardoor in de eerste jaren meer saneringen zullen moeten worden afgehandeld. In het eerste jaar na inwerkingtreding van het Besluit zal een monitor en een evaluatie plaatsvinden mede in het licht van de eventuele vermindering van de apparaatskosten.

6. *Implementatie 2e dochterrichtlijn benzeen/CO₂*¹⁴⁰⁸

Het onderhavige Besluit strekt ertoe het Besluit luchtkwaliteit (Stb. 2001, 269) te vervangen en geeft uitvoering aan de Europese richtlijnen nrs. 2000/69/EG en 2003/35/EG betreffende de grenswaarden voor benzeen en koolmonoxide in de lucht, alsmede de inspraak van het publiek in de opstelling van actieplannen en programma's en met betrekking tot het milieu.¹⁴⁰⁹

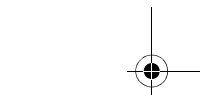
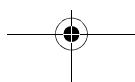
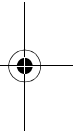
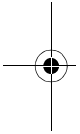
Heeft deze milieuwetswijziging gevolgen gehad voor het takenpakket van gemeenten?

Gemeenten moeten grenswaarden van luchtkwaliteit in acht nemen en moeten bij het opstellen van actieplannen inzake de luchtkwaliteit die grenswaarden aan eisen voldoen betreffende de inspraakprocedures.

¹⁴⁰⁷ Besluit uniforme saneringen Stb. 2006, 54.

¹⁴⁰⁸ Besluit luchtkwaliteit 2005, Stb. 2005, 316.

¹⁴⁰⁹ Aangezien het niet redelijk wordt geacht gemeenten de kosten te laten dragen van metingen die nodig zijn omdat er geen model beschikbaar is dat voldoet aan de onzekerheidscriteria, zou het Rijk de kosten van deze metingen dragen (MvT, p. 23). Voor een toelichting op de hoofdlijnen van de financiële aspecten van onderhavig besluit wordt verwezen naar de Nota van Toelichting bij het Besluit luchtkwaliteit. De kans dat gemeenten ingevolge art. 28 metingen moeten verrichten ter bepaling van de concentraties van koolmonoxide, wanneer uit berekeningen blijkt dat de toetswaarde voor koolmonoxide wordt overschreden, zou gezien de heersende concentraties van koolmonoxide, uiterst beperkt zijn. De verwachting bestond dan ook dat bekostiging daarvan door het Rijk, niet aan de orde zou komen (MvT, p. 24).



Bijlage II. Inventarisatie bekostiging gemeentelijke gewijzigde milieutaken

In deze bijlage zijn wetswijzigingen opgenomen die uit ieder milieuprogramma volgen en aangegeven of, en zo ja, hoe, de bekostiging van de financiële gevolgen van gemeenten van iedere wetswijziging moest verlopen.

1. Milieuprogramma 1997-2000

1. Wet bodembescherming: sanering van de waterbodem¹⁴¹⁰

De kosten van de uitvoering van taken die uit deze wetswijziging volgen dienen in de eerste plaats door de veroorzaker te worden opgebracht en de tweede plaats door de gebruiker dan wel de belanghebbende. Gemeenten kunnen eveneens gebruikers zijn. Indien een gemeente als gebruiker saneert dan draagt zij de kosten daarvan.¹⁴¹¹ Afspraken over (mede)bekostiging dienen te worden gerelateerd aan het belang of het voordeel dat gebruikers hebben met de onderzoeks- en saneringswerkzaamheden. Zie ook de situatie van samenloop hierboven.

Deze situatie kan zich bij gemeenten voordoen indien bijvoorbeeld in het kader van onderhoud baggerwerkzaamheden dienen te worden verricht. Indien de werkzaamheden primair om onderhoudsredenen worden verricht, blijven de meerkosten ten gevolge van de verontreiniging voor rekening van degene die het onderhoud verricht. Indien de werkzaamheden primair om milieuredenen worden verricht (doorgaans op initiatief van de waterkwaliteitsbeheerders), dienen over de bekostiging afspraken te worden gemaakt.

De kosten van onderzoek en sanering van verontreinigde waterbodems die door de overheid in het kader van het onderhavige wetsvoorstel zijn gemaakt kunnen op grond van art. 75 Wet bodembescherming theoretisch op de veroorzaker(s) worden verhaald.

Er is geen regeling voor bekostiging gegeven, anders dan dat het grootste deel van de sanering door provincies en waterschappen dienen te worden uitgevoerd. Indien een gemeente saneert dan bestaat in beginsel de mogelijkheid tot verhaal op de veroorzaker. Indien die mogelijkheid niet bestaat blijkt uit de Memorie van Toelichting geen financiële tegemoetkoming.

2. Woningwet: wijziging inzake bouwen op verontreinigde grond¹⁴¹²

Voor gemeenten heeft deze regeling invloed gehad op het takenpakket, in die zin dat zij minder vaak bij (ver)bouw een bodemonderzoek hoeven te eisen. Voor het overige wordt geen melding gemaakt van invloed op het takenpakket.

In de Memorie van Toelichting wordt niet aangegeven of de regeling kosten voor de gemeente met zich mee heeft gebracht.

¹⁴¹⁰ Tweede Kamer 1994-1995, 24 234, nrs. 1-3 en *Sib.* 1997, 86.

¹⁴¹¹ Tweede Kamer 1994-1995, 24 234, nr. 3, p. 20.

¹⁴¹² Tweede Kamer 1995-1996, 24 809.

3. *Luchtvaartwet: wijziging Besluit geluidsbelasting grote luchtvaartterreinen (decentralisatie en deregulering)*¹⁴¹³

De beoordeling of een nieuwbouwplan valt binnen de mogelijkheden van het Besluit vindt met dit Besluit in eerste instantie plaats door gemeente en provincie in het kader van procedures in het kader van de Wet op de ruimtelijke ordening. Dit kan worden aangevochten in het kader van de procedures ingevolge de Wet op de Ruimtelijke Ordening. Nu het afzonderlijke hogere-waardebesluit van de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer verdwijnt, is het volgens de opstellers van belang dat de gemeente en de provincie in het plan of besluit motiveren op welke wijze zij omgaan met de nieuwbouwmogelijkheden van het Besluit. Ook voor bestaande woningen kent het Besluit geen afzonderlijke hogere-waardebesluiten meer. In plaats daarvan geldt de hogere waarde van rechtswege zodra is voldaan aan de voorwaarden in het Besluit.

Dit heeft tot gevolg dat geen bezwaar en beroep meer openstaat tegen de hogere waarde op zichzelf, en ook niet tegen het feit dat in het Besluit voor bestaande woningen niet meer telkens door de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer moet worden beoordeeld welke geluidwerende voorzieningen voldoende geacht moeten worden voor het gelden van de hogere waarde. Door de afschaffing van het aparte hogere-waardebesluit verschuift het zwaartepunt van de concrete toepassing en interpretatie van het Besluit van de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer naar de gemeente en de provincie.¹⁴¹⁴

De geluidszone moeten worden vastgelegd in bestemmingsplannen. De nieuw vastgestelde of herziene bestemmingsplannen moeten overeenstemmen met dit Besluit en met de aanwijzingen van de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer. Vanaf het tijdstip waarop de gemeenteraad of de minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer heeft verklaard dat een bestemmingsplan wordt voorbereid (een voorbereidingsbesluit), of vanaf het moment van inzage van het (herziening)ontwerpbestemmingsplan, is verlening van een bouwvergunning voor de in het Besluit opgenomen geluidsgevoelige bestemmingen slechts mogelijk op plaatsen met een bepaalde geluidsbelasting.¹⁴¹⁵

Het schrappen van de hogere-waardevaststelling voor bestaande en nieuwe woningen heeft volgens de opstellers een aanzienlijke vermindering van de bestuurlijke en administratieve lasten tot gevolg.¹⁴¹⁶ Hierbij wordt door de opstellers niet aangegeven voor wie dat gaat gelden, voor het Rijk of voor gemeenten en provincies in het kader van het vaststellen van (wijzigings)bestemmingsplannen, en daarnaast wordt dit niet gekwantificeerd.

1413 Besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668.

1414 Nota van Toelichting op het besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668, p. 12.

1415 Nota van Toelichting op het besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668, p. 21.

1416 Nota van Toelichting op het besluit van 17 december 1996, houdende vaststelling van grenswaarden voor de geluidsbelasting binnen en buiten de geluidszones rond grote-luchtvaartterreinen (Besluit geluidsbelasting grote luchtvaart), *Stb.* 1996, 668, p. 25.

4. *Wet bodembescherming: wijziging Besluit opslaan in ondergrondse tanks*¹⁴¹⁷

In het kader van het Bijdragenbesluit openbare lichamen milieubeheer ontvingen gemeenten voor deze taak (niet in gebruik zijnde tanks) aanvullende financiële middelen. Voor wat de in gebruik zijnde tanks is op basis van vergelijking met de apparaatskosten van gemeentelijke en provinciale milieutaken op het gebied van bodembescherming en bodemsanering de totale personele kosten met betrekking tot deze taak geschat op circa f 7,8 miljoen per jaar in de periode vanaf 1993 tot en met 1997. De lokalisering en registratie van ondergrondse tanks, het verwerken van de meldingen en het toezien op de uitvoering van het besluit brengen immers taken voor gemeenten met zich mee.

Deze kosten zouden deel gaan uitmaken van de bodemtaken en taken uit de Nationale Milieubeleidsplannen van lagere overheden en zouden worden gedekt uit de bij de Nationale Milieubeleidsplan-plus behorende besluitvorming voor dat doel bestemde gelden voor provincies en gemeenten.

5. *Wet geluidhinder: wijziging Saneringsbesluit geluidhinder wegverkeer*¹⁴¹⁸

Het onderhavige Besluit bevat geen regeling of kwantificering van kosten.

6. *Wet milieubeheer: wijziging Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer (MDW)*¹⁴¹⁹

Over de gemeentelijke kosten wordt door de opstellers niets opgemerkt anders dan dat dit Besluit voor het overgrote deel per saldo een verlaging van uitvoeringskosten met zich mee zou brengen.¹⁴²⁰

2. **Milieuprogramma 1998-2001**

1. *Wet milieubeheer: wijziging Besluit emissie-eisen stookinstallaties A en B*¹⁴²¹

Er wordt door de opstellers niet gesproken over extra kosten voor gemeenten.

2. *Wet milieubeheer: Besluit verwijdering wit- en bruingoed*¹⁴²²

Gemeentebesturen zamelden reeds afgedankt wit- en bruingoed in. De verwerking van koelkasten wordt betaald door de gemeenten. Het overige wit- en bruingoed belandde in het tweedehandse circuit, de (metaal-)recycling, de verbrandingsoven of op de stortplaats. In de twee laatstgenoemde situaties werden de kosten reeds betaald door de gemeentebesturen. De totale huidige gemeentelijke kosten voor inzameling en verwerking van afge-

1417 Besluit van 1 juli 1998, houdende regels met betrekking tot het opslaan van vloeistoffen in ondergrondse tanks (Besluit opslaan in ondergrondse tanks 1998), *Stb.* 1998, 414.

1418 Besluit van 7 februari 1998, houdende vaststelling van een Saneringsbesluit geluidhinder wegverkeer 1998, *Stb.* 1998, 108.

1419 Besluit van 17 oktober 1997 tot wijziging van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer, in het bijzonder in verband met de besluitvorming ter zake van marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit, en enkele overige aanpassingen, *Stb.* 1997, 493.

1420 Nota van Toelichting op het besluit van 17 oktober 1997 tot wijziging van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer, in het bijzonder in verband met de besluitvorming ter zake van marktwerking, deregulering en wetgevingskwaliteit, en enkele overige aanpassingen, *Stb.* 1997, 493, p. 6-7.

1421 Besluit van 18 maart 1998, houdende wijziging van het Besluit emissie-eisen stookinstallaties milieubeheer A en van het Besluit emissie-eisen stookinstallaties milieubeheer B (verruiming werkingssfeer tot bestaande gasgestookte zuigermotoren, tot kleine olie- en gasgestookte installaties vanaf een thermisch vermogen van 0,9 MW en aanscherping van enkele emissie-eisen met betrekking tot stikstofdioxide), *Stb.* 1998, 166.

1422 Besluit van 21 april 1998, houdende vaststelling van regels voor het na gebruik innemen en verwerken van wit- en bruingoed (Besluit verwijdering wit- en bruingoed), *Stb.* 1998, 238.

dankt wit- en bruingoed bedragen volgens de opstellers¹⁴²³ jaarlijks naar schatting f 20 miljoen. Deze kosten worden gedekt door de gemeentelijke afvalstoffenheffing. Na inwerkingtreding van het besluit moesten de gemeentebesturen de inzameling van afgedankt wit- en bruingoed optimaliseren en uitbreiden. De inzaamkosten zouden daardoor licht toenemen. De kosten van eindverwerking van niet gescheiden ingezameld wit- en bruingoed dat toch in het afval terecht komt, zou ten laste van gemeentebesturen blijven, maar als gevolg van dit Besluit, afnemen. De totale gemeentelijke kosten voor inzameling en eindverwerking van wit- en bruingoed zouden volgens de opstellers naar schatting afnemen tot f 9 miljoen per jaar.¹⁴²⁴

Door de opstellers is geen regeling ter bekostiging opgenomen, anders dan dat kostenverhaal verloopt via de reinigingsheffingen.

3. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer*¹⁴²⁵
 Transformatie van vergunningverlening naar het in ontvangst nemen van een melding heeft tot gevolg dat geen leges meer kunnen worden geheven waar dat voorheen wel mogelijk was. Echter, per 1 januari 1998 is de bevoegdheid om leges te heffen ter zake van vergunningen gebaseerd op de Wet milieubeheer, gemeenten ontnomen. Aldus wordt aan bovenstaand punt niet toegekomen. De derving van (leges)inkomsten zou worden gecompenseerd door een extra voeding van het Gemeentefonds, doch dit wordt niet gekwantificeerd.

De opstellers verwachten dat de compensatie structureel voldoende is. De meeste bedrijven zouden inmiddels over een geactualiseerde Wet milieubeheervergunning beschikken. Dit zou tot gevolg hebben dat de kosten en de gederfde legesopbrengsten voor de lokale overheden, in combinatie met de huidige nieuwe regeling, in de toekomst zouden moeten dalen.¹⁴²⁶

4. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit horeca-, sport- en recreatie-inrichtingen milieubeheer*¹⁴²⁷

De overwegingen van dit Wijzigingsbesluit zijn gelijklopend aan die van het Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer. Hier zij naar de behandeling van dat wijzigingsbesluit verwezen.

5. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit woon- en verblijfsgebouwen*¹⁴²⁸

De overwegingen van dit wijzigingsbesluit zijn gelijklopend aan die van het Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer. Hier zij naar de behandeling van dat wijzigingsbesluit verwezen.

1423 Nota van toelichting op het besluit van 21 april 1998, houdende vaststelling van regels voor het na gebruik innemen en verwerken van wit- en bruingoed (Besluit verwijdering wit- en bruingoed), *Stb.* 1998, 238, blz 19-20.

1424 Nota van toelichting op het Besluit van 21 april 1998, houdende vaststelling van regels voor het na gebruik innemen en verwerken van wit- en bruingoed (Besluit verwijdering wit- en bruingoed), *Stb.* 1998, 238, blz 20.

1425 Besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van detailhandel of een ambachtsbedrijf (Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer), *Stb.* 1998, 603.

1426 Nota van toelichting op het besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van detailhandel of een ambachtsbedrijf (Besluit detailhandel en ambachtsbedrijven milieubeheer), *Stb.* 1998, 603, blz 38. Hier zij opgemerkt dat legesheffing naar aanleiding van veergunningen inmiddels niet meer mogelijk is.

1427 Besluit van 20 mei 1998, houdende regels voor inrichtingen voor de uitoefening van horeca, sport of recreatie (Besluit horeca-, sport- en recreatie-inrichtingen milieubeheer), *Stb.* 1998, 332.

1428 Besluit van 7 oktober 1998, houdende regels voor inrichtingen voor woon- en verblijfsgebouwen (Besluit woon- en verblijfsgebouwen milieubeheer), *Stb.* 1998, 602.

3. Milieuprogramma 1999-2002

1. *Experimentenwet Stad en milieu*¹⁴²⁹

In de Memorie van Toelichting wordt niets vermeld over eventuele wijzigingen in de kostenstructuur. De afwijkingen op bestaande regelgeving zullen grotendeels plaatsvinden bij de vergunningverlening op basis van de Wet milieubeheer en vaststellen van een (gewijzigd) bestemmingsplan. Ter zake van de eerste kon – indien sprake is van dienstverlening – kostenverhaal plaatsvinden via legesheffing indien de kosten verband houden met de dienstverlening (vergunningverlening). De bevoegdheid om rechten te heffen ter zake van het aanvragen van (wijzigings)vergunningen op basis van de Wet milieubeheer is met ingang van 1 januari 1998 echter komen te vervallen, waarbij door het Rijk door bekostiging via het Gemeentefonds (integratie-uitkering) over het jaar 1998 compensatie wordt geboden.¹⁴³⁰

Activiteiten ter zake van de eerste vielen onder de (vervallen) mogelijkheid om die met leges te verhalen. Activiteiten ter zake van de tweede vallen onder het reguliere takenpakket van gemeenten die het betreft waarvan de bekostiging verloopt via de algemene middelen. Voor het overige wordt niets over de omvang van kosten aangegeven.

2. *Wet milieubeheer en Wet economische delicten: milieutoezicht politie; handhaving, voorlopige voorziening*¹⁴³¹

Er worden geen nieuwe handhavingstaken geschapen doch vastgelegd wie bevoegd is tot handhaving. De uitvoeringstaken nemen volgens de opstellers dus niet toe.¹⁴³²

3. *Woningwet: uitbreiding grondslag Bouwbesluit met milieu-uitgangspunt*¹⁴³³

Het betreft geen toedeling van taken doch een beperking van de beleidsvrijheid op het punt van het stellen van milieuvoorschriften in verband met duurzaam bouwen.

Door de opstellers wordt niet aangegeven of deze wetswijziging gevolgen heeft voor het takenpakket van gemeenten.

4. *Wet milieubeheer: Besluit financiële zekerheid Wet milieubeheer*¹⁴³⁴

De opstellers verwachten dat deze werkzaamheden samen kunnen vallen met de periodieke actualisering van de vergunning ingevolge art. 8.22 Wet milieubeheer. De opstellers schatten op basis van verricht onderzoek een tijdsbesteding per bedrijf tussen de 10 en 30 uur (exclusief eventuele beroepsgronden en handhaving). De uren voor controle en handhaving worden geschat tussen de 2 en 18 uur per bedrijf. De tijdsbesteding voor inventarisatie van bedrijven die financiële zekerheid moeten stellen, werd door respondenten van het onderzoek zeer verschillend (tussen de 10 en 400 uren per jaar) ingeschat.

Anders dan de tijdsbesteding wordt het kostenaspect door de opstellers niet uitgewerkt.

5. *Wet milieubeheer: wijziging Besluit milieu-effectrapportage*¹⁴³⁵

In de toelichting op dit wijzigingsbesluit wordt niet gesproken over taken van gemeenten, anders dan 'het bevoegde gezag'.

1429 Tweede Kamer 1997-1998, 25 848, nrs. 1-2

1430 Wet van 18 december 1997, *Stb.* 1997, 730.

1431 Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nrs. 1-2.

1432 Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nr. 3, p. 33.

1433 Wijziging Woningwet in verband met milieugrondslag bouwbesluit, *Stb.* 1998, 458.

1434 Besluit van 8 februari 2003, houdende regels met betrekking tot het stellen van financiële zekerheid voor het nakomen van vergunningvoorschriften en voor aansprakelijkheid krachtens de Wet milieubeheer (Besluit financiële zekerheid milieubeheer), *Stb.* 2003, 71.

1435 Besluit van 7 mei 1999, houdende wijziging van het Besluit milieu-effectrapportage 1994 alsmede uitvoering van art. 2, lid 3, Tracéwet, *Stb.* 1999, 224.

Er is niet aangegeven of deze regeling voor gemeenten kosten met zich mee heeft gebracht.

6. *Wet milieubeheer: Besluit herziening Besluit risico's zware ongevallen*¹⁴³⁶

Dit besluit brengt enkele nieuwe taken met zich mee en een intensivering van bestaande taken. De nieuwe taken zien vooral op de coördinerende en administratieve taken van het bevoegde gezag, waar het de uitwerking van de 'één-loket-gedachte' betreft. Het betreft grofweg de verspreiding van de ingediende veiligheidsrapporten met het oog op de beoordeling daarvan; de organisatie en coördinatie van het overleg over het veiligheidsrapport en het in overleg opstellen van het oordeel over het veiligheidsrapport alsmede de communicatie daarover met de betrokken inrichtingen.

De intensivering van bestaande taken betreft grofweg de voorbereiding en de uitvoering van gezamenlijke inspecties bij de inrichtingen en de beoordeling van de veiligheidsrapporten in overleg. Vanwege het integrale karakter van het veiligheidsrapport is de hoeveelheid informatie voor iedere betrokken instantie groter.

Het bevoegde gezag dient de beoordeling van het veiligheidsrapport en de mededeling van de conclusies aan de exploitant binnen een redelijke termijn na ontvangst te doen; hierbij dient de bevoegde instantie de kans en omvang te bepalen van een zwaar ongeval bij een bedrijf groter als gevolg van de aanwezigheid van een buurbedrijf (domino); de actieve openbaarheid van het veiligheidsrapport; minimumnormen bepalen waaraan het inspectiesysteem moet voldoen (waaronder opzetten inspectieprogramma); de verplichting om de exploitatie of de inbedrijfstelling van de inrichting geheel of gedeeltelijk te verbieden indien duidelijk onvoldoende maatregelen zijn getroffen ter voorkoming van zware ongevallen of ter beperking van de gevolgen daarvan.¹⁴³⁷

Het is volgens de opstellers nog niet geheel duidelijk in welke mate uitbreiding van de capaciteit noodzakelijk is om deze nieuwe geïntensiveerde taken uit te voeren. In de Toelichting wordt verder opgemerkt dat het kabinet voor de inwerkingtreding van dit besluit hiertoe in overleg zal treden.

De financiële lasten zouden door het rijk moeten worden gedragen. Structurele bekostiging van deze lasten zou door ieder bij de uitvoering van dit besluit betrokken ministerie worden gecompenseerd binnen de begroting met ingang van uiterlijk het jaar 2000.¹⁴³⁸

7. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer*¹⁴³⁹

Er wordt in de toelichting op dit Besluit in algemene zin aangegeven dat de regelgeving voor lokale overheden (dit zijn in dit kader gemeenten en provincies) wordt vereenvoudigd en dat de werklust daardoor zou dalen.

1436 Besluit van 27 mei 1999 tot vaststelling van het Besluit risico's zware ongevallen 1999 en tot herziening van enkele andere besluiten in verband met de uitvoering van Richtlijn nr. 96/82/EG van de Raad van de Europese Unie van 9 december 1996 betreffende de beheersing van de gevaren van zware ongevallen waarbij gevaarlijke stoffen zijn betrokken, *Stb.* 1999, nr. 234.

1437 Toelichting op het besluit van 27 mei 1999 tot vaststelling van het Besluit risico's zware ongevallen 1999 en tot herziening van enkele andere besluiten in verband met de uitvoering van Richtlijn nr. 96/82/EG van de Raad van de Europese Unie van 9 december 1996 betreffende de beheersing van de gevaren van zware ongevallen waarbij gevaarlijke stoffen zijn betrokken, *Stb.* 1999, 234, p. 32.

1438 Toelichting op het besluit van 27 mei 1999 tot vaststelling van het Besluit risico's zware ongevallen 1999 en tot herziening van enkele andere besluiten in verband met de uitvoering van Richtlijn nr. 96/82/EG van de Raad van de Europese Unie van 9 december 1996 betreffende de beheersing van de gevaren van zware ongevallen waarbij gevaarlijke stoffen zijn betrokken, *Stb.* 1999, 234, p. 40.

1439 Besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van de opslag van goederen (Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer), *Stb.* 2000, 278.

Er wordt in de toelichting op dit Besluit in algemene zin aangegeven dat de regelgeving voor lokale overheden (dit zijn in dit kader gemeenten en provincies) wordt vereenvoudigd en dat de werklust daardoor zou dalen met als gevolg een besparing in kosten van f 23,7 miljoen in totaal.¹⁴⁴⁰

8. *Woningwet: wijziging Bouwbesluit (Dubo-maatregelen)*¹⁴⁴¹

De vermindering van de eisen met betrekking tot het aanrecht en het sanitair zouden volgens de opstellers leiden tot minder administratieve lasten doch dit wordt niet gekwantificeerd.¹⁴⁴²

4. **Milieuprogramma 2000-2003**

1. *Interimwet ammoniak en veehouderij (reparatie t.b.v. gemeentelijk ammoniak-reductiebeleid)*¹⁴⁴³

Deze regeling diende volgens de opstellers de bevoegdheid tot het instellen van een zogenoemde 'ammoniakbank' door gemeenten (in verband met saldering van ammoniakrechten) expliciet in de wet te worden opgenomen. Aangezien De onderhavige wetswijziging raakt de gemeentelijke uitvoering doch leidt niet tot een wijziging van het takenpakket van gemeenten. Het strekt ertoe de oorspronkelijk beoogde doelstelling van de Interimwet te bereiken.¹⁴⁴⁴

De onderhavige regeling leidt niet tot extra kosten voor gemeenten.

2. *Interimwet ammoniak en veehouderij (basis voor algemene maatregel van bestuur huisvesting)*¹⁴⁴⁵

In de toelichting wordt niet expliciet aangegeven of de regeling gevolgen heeft op het takenpakket van gemeenten doch het raakt dat takenpakket wel. Het geeft gemeenten de bevoegdheid om voorwaarden bij vergunningverlening te stellen.

In de toelichting wordt niet aangegeven of de bevoegdheid gevolgen heeft op de kostenstructuur van gemeenten.

3. *Wet milieubeheer (structuur verwijdering afvalstoffen)*¹⁴⁴⁶

Op de gemeentelijke zorgplicht voor de inzameling van huishoudelijke afvalstoffen zijn ten gevolge van deze wetswijziging in het kader van een doelmatige inzameling twee wijzigingen, te weten;

- het opheffen van de zorgplicht van het inzamelen van grof huishoudelijk afval; en
- het vervallen van de inzamelplicht van componenten van huishoudelijke afvalstoffen waarbij er een plicht voor de aanbieder is deze naar en bepaalde plaats te brengen (brengplicht).

1440 Toelichting op het Besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van de opslag van goederen (Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer), *Stb.* 2000, 278, p. 35.

1441 Besluit van 6 augustus 1998, houdende wijziging van het Bouwbesluit (geluidwering structureel uitgevoerd nachtelijk vliegverkeer en enige dubo-maatregelen), *Stb.* 1998, 531. Deze regeling wordt een aantal malen op de lijst van wetswijzigingen genoemd.

1442 Toelichting op het besluit van 6 augustus 1998, houdende wijziging van het Bouwbesluit (geluidwering structureel uitgevoerd nachtelijk vliegverkeer en enige Dubo-maatregelen), *Stb.* 1998, 531, p. 19.

1443 Wijziging van de Interimwet ammoniak en veehouderij, Tweede Kamer 1997-1998, 26 118, nrs. 1-3 (augustus 2001 nog niet in het Staatsblad verschenen).

1444 Tweede Kamer 1997-1998, 26 118, nr. 3, p. 1.

1445 Tweede Kamer 1997-1998, 26 118, nr. 3.

1446 Wijziging van de Wet milieubeheer, Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nrs. 1-2 en *Stb.* 2001, 346.

Ter zake van de het opheffen van de zorgplicht is het ter beschikking stellen van een plaats waar dergelijk stoffen kunnen worden achtergelaten voldoende. Het verbreden van de grondslag in de Wet milieubeheer heeft tot gevolg dat gemeenten bij hun regelgeving rekening moet gehouden met het (landelijke) afvalbeheersplan.¹⁴⁴⁷

Volgens de opstellers zouden de uitvoeringslasten voor de overheid als geheel gelijk afnemen. Met deze wetwijziging zullen de uitvoeringslasten van vooral de provincies dalen.¹⁴⁴⁸ Voor het overige wordt door de opstellers voor gemeenten niets vermeld.

4. *Wet milieubeheer (meldingenstelsel)*¹⁴⁴⁹

Het onderhavige wetsvoorstel houdt deels een verschuiving in van administratieve lasten van de vergunningverlening naar de verwerking van de meldingen. Volgens de opstellers zou het zeer waarschijnlijk zijn dat de administratieve lastendruk aanzienlijk zou afnemen vanwege het door middel van art. 8.19, lid 2, Wet milieubeheer, mogelijk maken van de melding voor meer veranderingen. Een procedure tot wijziging van de vergunning brengt meer administratieve lasten met zich dan een 'procedure' van een melding.

De omvang van deze afname is volgens de opstellers slechts globaal te kwantificeren. Het aantal meldingen zou ingevolge van art. 8.1, lid 3, Wet milieubeheer, afnemen en ingevolge art. 8.19, lid 2, Wet milieubeheer, toenemen. Bovendien zal vanwege de rechtszekerheid in het wetsvoorstel voorgeschreven verklaring leiden tot administratieve verplichtingen aan de kant van het bevoegde gezag (provincies en gemeenten al naar gelang het type en of de grootte van de inrichting die het betreft. Als reactie op de melding de bevoegde instantie verklaren dat de gemelde verandering aanleiding is tot toepassing van art. 8.22, 8.23 of 8.25 Wet milieubeheer. Deze verzwaring van het meldingssysteem is een direct gevolg van de verruiming van de mogelijkheden tot melden. De mogelijkheden van bezwaar en beroep zullen in beginsel toenemen, waarbij dit volgens de opstellers moeilijk te kwantificeren is.

De opstellers gaan er van uit dat de toezichtstaken (nagenoeg) gelijk zullen blijven omdat bij een wijzigings- dan wel meldingsprocedure altijd moet worden nagaan of de feitelijke situatie klopt. Het ten onrechte niet doen van een melding zal handhaving vereisen. Er wordt dan immers gehandeld in strijd met de vergunningvoorschriften.¹⁴⁵⁰ De opstellers gaan er van uit dat de nieuwe regeling per saldo een vermindering van de administratieve lasten van de bevoegde instanties oplevert zonder dit te kwantificeren.

De verhoging van de administratieve lasten als gevolg van de zwaardere meldingenprocedure wordt volgens de opstellers meer dan teniet gedaan als gevolg van de afname van het aantal wijzigingsvergunningen. Deze lastenverlichting zou volgens de opstellers vooral plaatsvinden bij de provincies en gemeenten die bij veel grotere vergunningplichtige inrichtingen de bevoegde instantie zijn.

De vermindering van de lastendruk leidt volgens de opstellers tot een besparing van enkele miljoenen guldens al zou het moeilijk zijn om dit exact te kwantificeren.¹⁴⁵¹

1447 Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nr. 3, p. 22.

1448 Tweede Kamer 1998-1999, 26 638, nr. 3, p. 33.

1449 Tweede Kamer 1998-1999, 26 552, nr. 3.

1450 Tweede Kamer 1998-1999, 26 552, nr. 3, p. 17.

1451 Tweede Kamer 1998-1999, 26 552, nr. 3, p. 17.

5. *Interimwet ammoniak en veehouderij: Besluit ammoniakemissie huisvesting veehouderij (emissie-eisen voor stallen)*¹⁴⁵²

Dit Besluit strekt ertoe de op de Wet milieubeheer gebaseerde Besluiten melkvee- en veehouderij milieubeheer en akkerbouwbedrijven milieubeheer te wijzigen vanwege het vervallen van de Interimwet ammoniak en veehouderij op 1 januari 2002 en het inwerking-treden van de Wet ammoniak en veehouderij dat voornoemde Interimwet zal vervangen en dient ter beperking van emissie van ammoniak. Tevens wordt de vergunningenplicht beperkt. Het tot dan bevoegde gezag, waaronder gemeenten, wordt met de uitvoering van dit Besluit belast en leidt niet tot een hoger aantal te verlenen vergunningen en ook de voorschriften sluiten aan bij de bestaande praktijk.

De onderhavige regeling leidt volgens de opstellers niet tot extra administratieve lasten voor onder andere de gemeenten.¹⁴⁵³

6. *Wet milieubeheer: wijziging Besluit stortverbod afvalstoffen (categorieën afvalstoffen)*¹⁴⁵⁴

Het Besluit bevat een wijziging van categorie 28.3, onder c, van bijlage I van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer (voortaan: Ivb) inhoudende dat categorie 28.3, onder c, wordt aangepast aan het Bouwstoffenbesluit bodem- en oppervlaktewaterenbescherming (Bouwstoffenbesluit). Categorie 28.6 houdt slechts een toedeling van bevoegdheid in en is niet gewijzigd.

De onderhavige regeling leidt niet tot extra kosten voor gemeenten.

7. *Wet milieubeheer: Besluit tot wijziging Inrichtingen- en vergunningenbesluit (toegevoegd gezag spoorwegemplacements)*¹⁴⁵⁵

Dit Besluit gaat over een bevoegdheidsverdeling tussen gemeenten en provincies, waarbij de laatste sneller het bevoegde gezag is.

De onderhavige regeling zal tot een daling van de werklast bij gemeente leiden al wordt daarover door de opstellers niet gesproken.

8. *Wet milieubeheer: wijziging Besluit luchtmissies afvalverbranding*¹⁴⁵⁶

Het Besluit luchtmissies afvalverbranding bevat emissie-eisen die op een nader te bepalen tijdstip in werking zouden treden. Dit tijdstip was afhankelijk van nader onderzoek dat moest worden gedaan. Uit dit nadere onderzoek is gebleken dat afvalverbrandingsinrichtingen aan die emissie-eisen kunnen voldoen, doch dat de meetwijze moest worden aangepast. Deze aangepaste meetwijze wordt met dit Besluit ingevoerd.¹⁴⁵⁷ Het bevoegde gezag is dat bestuursorgaan dat bevoegd is een vergunning krachtens art. 8.1 Wet milieubeheer voor de betrokken inrichting te verlenen (gemeente of provincie). De opstellers geven niet aan wat deze wijziging tot gevolgen heeft en of dit een wijziging in de lasten tot gevolg heeft.

1452 Ontwerpbesluit houdende regels ter beperking van de ammoniakemissie uit huisvestingssystemen van veehouderijen en wijziging Besluit melkvee- en veehouderij milieubeheer en het Besluit akkerbouwbedrijven milieubeheer, *Stcrt.* 2001, 99, p. 13, en Besluit ammoniakemissie huisvesting veehouderij, *Stb.* 2005, 675.

1453 Nota van Toelichting op het Ontwerpbesluit, *Stcrt.* 2001, 99, p. 13.

1454 Wijziging van het Besluit stortverbod afvalstoffen, *Stb.* 1998, 406.

1455 Besluit van 22 juli 2000, houdende wijziging van het Inrichtingen- en vergunningenbesluit milieubeheer met name met betrekking tot bevoegd gezag voor spoorwegemplacements, *Stb.* 2000, 330.

1456 Besluit van 2 mei 2000, houdende wijziging van het besluit luchtmissies afvalverbranding, *Stb.* 2000, 194.

1457 Nota van Toelichting op het Besluit, *Stb.* 2000, 194, p. 3.

9. *Wet milieubeheer art. 8.40: Besluit inrichtingen voor motorvoertuigen milieubeheer*¹⁴⁵⁸

Het systeem van vergunningverlening wordt gedeeltelijk getransformeerd in een systeem van meldingen. Bevoegde overheidsinstanties (over het algemeen gemeenten) kunnen hierbij nadere eisen stellen die op een bepaalde situatie zijn toegesneden. Gemeenten als vergunningverlenende instanties zijn in nagenoeg alle gevallen belast met de handhaving van dit Besluit (toezicht). Hierbij dienen de gemeenten gegevens te verzamelen en te registreren (art. 18, lid 1, onderdeel b, Wet milieubeheer).

Volgens de opstellers leidt een systeem van meldingen in plaats van (wijzigings)vergunningen niet tot stijging van de werklast aangezien de werkzaamheden van het verwerken van meldingen niet noemenswaardig anders zijn dan het verwerken van aanvragen tot (wijzigings)vergunningen. Per saldo zou de werklast verminderen.¹⁴⁵⁹

10. *Wet milieubeheer art.8.40: Besluit opslag- en transportbedrijven milieubeheer*¹⁴⁶⁰

Gemeenten als vergunningverlenende instanties zijn in nagenoeg alle gevallen belast met de handhaving van dit Besluit (toezicht). Hierbij dienen de gemeenten gegevens te verzamelen en te registreren (art.18, lid 1, onderdeel b, Wet milieubeheer). Volgens de opstellers leidt een systeem van meldingen in plaats van (wijzigings)vergunningen niet tot stijging van de werklast aangezien de werkzaamheden van het verwerken van meldingen niet noemenswaardig anders zijn dan het verwerken van aanvragen tot (wijzigings)vergunningen. Per saldo zou een vermindering van de werklast optreden.¹⁴⁶¹

Bij de totstandkoming is aandacht besteed aan de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het besluit en de voorschriften. Met vertegenwoordigers uit de branches en met gemeenten is hierover overleg gevoerd en zijn suggesties – indien mogelijk – meegenomen. Dit heeft mede geleid tot een grotere toegankelijkheid van het besluit en van de voorschriften.¹⁴⁶²

De opstellers verwachten dat bovenstaande een positief effect heeft op de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van dit Besluit. Voor het overige wordt niet gesproken over een wijziging van lasten voor gemeenten.

5. **Milieuprogramma 2001-2004**

1. *Wet milieubeheer (verbetering handhavingsbevoegdheden)*¹⁴⁶³

Geen melding van toedeling van milieutaken.

6. **Milieuprogramma 2002-2005**

1. *Invulling hoofdstuk 11 Wet milieubeheer met regeling betreffende buisleidingen voor het vervoer van gevaarlijke stoffen*¹⁴⁶⁴

De jaarlijkse lasten met betrekking tot de risicogegevens over inrichtingen worden voor gemeenten geraamd op € 113.000. De éénmalige kosten voor inrichten van het register en het opnemen van beschikbare gegevens wordt geraamd op € 424.000. De jaarlijks kosten

1458 Besluit van 13 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen voor motorvoertuigen, *Stb.* 2000, 262.

1459 Nota van Toelichting bij het Besluit, *Stb.* 2000, 262, p. 30.

1460 Besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van goederen, *Stb.* 2000, 278.

1461 Nota van Toelichting bij het besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van goederen, *Stb.* 2000, 278, p. 38.

1462 Nota van Toelichting op het besluit van 15 juni 2000, houdende regels voor inrichtingen ten behoeve van goederen, *Stb.* 2000, 278, p. 38.

1463 Tweede Kamer 1999-2000, 26 929.

1464 Tweede Kamer 2002-2003, 28 767.

van het bijhouden van deze gegevens worden geraamd op € 393.000.¹⁴⁶⁵ Bovenstaande bedragen zijn de bedragen die ten laste komen van het Rijk, waarin uitvoeringslasten bij andere overheden zijn begrepen.¹⁴⁶⁶

2. *Wet inzake implementatie EU-richtlijn omgevingsgeluid*¹⁴⁶⁷
Over de bekostiging wordt door de opstellers niets overwogen.

3. *Wet tot goedkeuring en implementatie Verdrag van Aarhus*¹⁴⁶⁸
Over de bekostiging wordt door de opstellers niets overwogen.

4. *Besluit financiële zekerheid Wet milieubeheer*¹⁴⁶⁹
Over de bekostiging wordt door de opstellers niets overwogen.

5. *Besluit uniforme saneringssituaties*¹⁴⁷⁰
Dit Besluit strekt ertoe het bodemsaneringsproces te versnellen door de procedure voor eenvoudige saneringen in te perken. Daarmee zou worden bijgedragen aan een beperking van de administratieve lasten voor de saneerder en uitvoeringslasten voor het bevoegd gezag, waaronder gemeenten. Met invoering van het Besluit wordt een meldingssysteem toegevoegd.

Het Besluit zou bijdragen aan vermindering van de uitvoeringslasten bij onder andere de gemeenten en zou op de middellange termijn een afname van de apparaatskosten tot gevolg hebben. Op korte termijn zou het Besluit op de apparaatskosten echter neutraal uitwerken in verband met aanpassing van de administratieve organisaties en verkorting van termijnen. Daarnaast wordt door de opstellers verwacht dat het Besluit saneerders zal stimuleren eerder tot sanering over te gaan waardoor in de eerste jaren meer saneringen zullen moeten worden afgehandeld. In het eerste jaar na inwerkingtreding moest een monitor plaatsvinden en zal het Besluit worden geëvalueerd, mede in het licht van de eventuele vermindering van de apparaatskosten.

Voor het overige wordt door de opstellers niets over bekostiging overwogen.

6. *Implementatie 2e dochterrichtlijn benzeen/CO₂*¹⁴⁷¹
De procedure voorafgaand aan de sanering neemt minder tijd in beslag, waardoor er meer tijd kan worden besteed aan de handhaving. Voor het overige wordt door de opstellers niets overwogen.

1465 Tweede Kamer 2002-2003, 28 767, nr. 3, p. 13.

1466 Tweede Kamer 2002-2003, 28 767, nr. 3, p. 13.

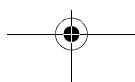
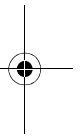
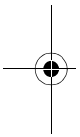
1467 Tweede kamer 2002-2003, 29 021, nr. 3.

1468 Tweede Kamer 2004-2005, 29 877, nr. 3.

1469 Besluit financiële zekerheid milieubeheer, *Stb.* 2003, 71.

1470 Besluit uniforme saneringen *Stb.* 2006, 54.

1471 Besluit luchtkwaliteit 2005, *Stb.* 2005, 316.



Bijlage III. Vragenlijst gemeenten inzake kostenontwikkeling inzameling en verwerking van huishoudelijke afvalstoffen (periode 1995-2005)

1. Afval van particuliere huishouden - HAALSYSTEEM

Afvalcomponent
(zie informatiedocument)

Definities gemeentelijke afvalstromen)

Periode 1995-2005

Hoeveelheid

Inzameling door

Verwerking

Directe kosten

Totaal bedrag per deelcategorie

ton¹

	eigen gemeente	buurgemeente, gemeensch. regeling	kringloopbedrijf	particuliere inzameelaar	overige	hergebruik/nuttige toepassing	composteren/vergisten	scheiden achteraf	verbranden	storten	
Huishoudelijk restafval											
Grof huishoudelijk restafval											
Verbouwingsrestafval											
GFT-afval											
Oud papier en karton											
Verpakkingsglas											
Textiel											
Vloerbedekking											
KCA (huis-aan-huis)											
Metalen verpakkingen (blik)											
Kunststoffen											
Stuks ²											
Witgoed en ICT-apparatuur											
Grof tuinafval											
Bruikbaar huisraad											
Metalen											
Houtafval											
Overige, te weten											

Indirecte kosten (overhead, huur e.d.) totaalbedrag.
Aangeven waar indirecte kosten uit bestaan.

¹ Indien zoals opgave in m³ dit graag erachter vermelden.

² Alleen invullen indien het gewicht niet bekend is.

	straatvoorziening	milieustraat/gemeentewerf	kringloopbedrijf	overige	hergebruik/nuttige toepassing	composteren/vergielen	scheiden achteraf	verbranden	storten
Grof tuinafval									
Bruikbaar huisraad									
Vlaktglas									
Metalen									
Houtafval									
Schoon puin									
Asbest									
Autobanden									
Schone grond									
Dakbedekking									
Overige, te weten									

Indirecte kosten (overhead, huur e.d.) totaalbedrag.
Aangeven waar indirecte kosten uit bestaan.

¹ Indien opgave in m³ dit graag erachter vermelden.

² Alleen invullen indien het gewicht niet bekend is.

Aanvullende vragen - BRENGSYSTEEM

Werd glas op kleur gescheiden ingezameld? ☐ nee ☐ ja, deels ☐ ja

Hoeveel inzamelbakken staan in de gemeente voor de inzameling van:

Oud papier en karton	Verpakkingsglas	Textiel
☐ stuks	☐ stuks	☐ stuks
☐ stuks	☐ stuks	☐ stuks
☐ stuks	☐ stuks	☐ stuks

Maakt de gemeente gebruik van milieustraat? ☐ nee ☐ ja, uitsluitend voor de eigen gemeente ☐ ja, via een gemeenschappelijke regeling ☐ ja, samen met andere gemeenten

Indirecte kosten (overhead, huur e.d.) totaalbedrag.
Aangeven voor indirecte kosten uit bestaan.

3. Kostenverhaal

Totale directe/indirecte kosten huishoudelijke afvalstoffen:

Kosten dekkingspercentage afvalstoffenheffing:

Totale opbrengst afvalstoffenheffing:

Aantallen één/meer-persoonshuishouden:

Totale aantal inwoners/huishoudens:

Totale kosten gemiddeld per inwoner:

Totale kosten gemiddeld per m³ huishoudelijk afval

4. Indien met betrekking tot de kosten van het inzamelen en verwerken van huishoudelijke afvalstoffen een wijziging ten opzichte van het vorige jaar heeft plaatsgevonden, kunt u aangeven wat de oorza(a)k(en) van die wijziging is geweest, en kunt u die kwantificeren?

5. Toelichting/opmerking gemeente.

6. Kunt u aangeven wat het percentage is van de kosten van het inzamelen en verwerken van huishoudelijke afvalstoffen, dat bestaat uit de rijksafvalstoffenbelasting gebaseerd op de Wet belasting op milieugrondslag?

Lijst van geraadpleegde literatuur

Afval Overleg Orgaan

Eerste hulp bij discussie over Diftar, onderzoek van het Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht 2004.

Afval Overleg Orgaan/SenterNovem

Gemeentelijke afvalstoffenheffing in Nederland in 1996

Rapport: Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 1996, tot en met Rapport: Gemeentelijke afvalstoffenheffingen in Nederland in 2006, Afval Overleg Orgaan (AOO)/SenterNovem, Utrecht 1996-2006.

Afval Overleg Orgaan

Rapport: De afvalmarkt: Nederland en omliggende landen, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht 2003.

Afval Overleg Orgaan

Rapport: Vergelijking van de kosten van de afvalverwijdering in de provincie Limburg en Nederland, Afval Overleg Orgaan (AOO), Utrecht 1999.

Algemene Rekenkamer

Belastingen als Beleidsinstrument, Tweede Kamer 1998-1999, 26 452, nr. 2.

M.A. Allers, C.A. de Kam, C.G.M. Sterks, L. van Leeuwen en J.A. Monsma,

Voor- en nadelen van afschaffing van de OZB op woningen, COELO-rapport, Groningen 2002.

M.A. Allers en C. Hoebe

Achtergronden van tariefstijgingen van gemeentelijke belastingen, COELO-rapport, Groningen 2004.

W.G. van der Ban

'Over stacaravans en duurzame vereniging met de grond (3). Verdere ontwikkelingen in de rechtspraak', *Belastingblad* 2001, p. 239.

W.G. van der Ban

'Over stacaravans en duurzame vereniging met de grond (1) en (2) / Een tweeluik over de uitleg en de gevolgen van een wettelijk criterium in de fiscale gemeentepraktijk', *Belastingblad* 2000, p. 147 en 195.

G.W. Bannier

Grondwetten van Nederland: teksten der achtereenvolgende staatsregelingen en grondwetten sedert 1795, met verschillende andere staatsstukken, historische toelichtingen en eenige tabellen, Tjeenk Willink, Zwolle, 1936.

P.H.G. Berkhout, A. Ferrer-i-Carbonell en A.C. Muskens
Het effect van de REB op huishoudelijk energiegebruik, een econometrische analyse, eindrapport, SEO, Amsterdam 2001.

P.H.G. Berkhout en J.W. Velthuisen
De haalbaarheid van een milieu&gedragmonitor : bieden bestaande CBS-bronnen een basis?, SEO, Amsterdam 2001.

Bestuursakkoord rijk en gemeenten
Samen aan de slag, d.d. 4 juni 2007, Persbericht van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten, 5 juni 2007.

P.F.A. Bierbooms
'Privaatrechtelijk kostenverhaal door de overheid', diss. Kluwer, Deventer 1997.

A.R. Biermans en F.C. Krijnen
Verslag werkconferentie: Milieu en leges, Kamer van Koophandel en fabrieken voor Haarlem en omstreken, 19 april 1995.

J. van der Bij, C.G.M. van Oosleren en H. de Groot
Milieuleges voor bedrijven, Instituut voor Onderzoek van Overheidsuitgaven, Onderzoekssreeks nr. 55, Den Haag 1994.

M.J. Blom, R.A.A. Schillemans, B.H. Boon en F.J. Rooijers
Vergroening van het fiscale en financiële stelsel; Mogelijkheden voor gemeenten en provincies, Delft, CE 2004.

A.L. Bovenberg en S. Cnossen
'Fiscaal fata morgana', ESB, 4 december 1991.

A.H. van Boxtel en T. Mulders
Investeren in regionale lastenverlichting. Het MKB-Nederland monitorenonderzoek 1995 naar het regionale heffingen- en belastingklimaat in Nederland, MKB-Nederland, Delft 1995.

J.A.M. van den Brand
'Grondbeleid en grondexploitatie/onteigening', *Vastgoedrecht* 1998, p. 13.

J.A.M. van den Brand
'Verhaal van exploitatiekosten via overeenkomst', *Vastgoedrecht* 1996, p. 88.

J.A.M. van den Brand, A.W. Klaassen en C. Sonneveld
'Het bekostigingsbesluit bij baat- en bouwgrondbelasting', *Belastingblad* 1991, p. 731.

E. Brederveld
Gemeenterecht, zesde druk, p. 10, Kluwer, Deventer 2002.

P. de Bruin en J.A. Monsma
'Het gemeentelijke belastinggebied op de schop: waarom eigenlijk?' deel 1 en 2, *Belastingblad* 2005, p. 1005 en 1069.

M.P. van der Burg e.a.
Compendium gemeentelijke belastingen, Kluwer, vijfde druk, 2008.

M.P. van der Burg

'Parkeerbelasting: chip in de knip of kat in de zak?', *Belastingblad* 2004, p. 3.

M.P. van der Burg

Wet materiele belastingbepalingen 1995 geschiedenis, inhoud en gevolgen, ESBL-brochure 1995, nr. 4, Erasmus Universiteit Rotterdam.

M.P. van der Burg en F.J.H.L. Makkinga

'Symposium Tariefdifferentiatie in de OZB', *WFR* 1993, p. 1780.

Centraal Planbureau

'Fiscale vergroening en energie II; Economische effecten van verhoging en verbreding van de Regulerende Energiebelasting, juli 2001.

Commissie inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten (commissie-Christiaanse)

Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Staatsuitgeverij, Den Haag juli 1983.

Commissie inzake het herstel van de financiële zelfstandigheid van gemeenten en Provinciën (commissie-Oud)

Rapport betreffende een regeling van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten voor 1958 en volgende jaren, Den Haag 1956.

Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden (commissie-De Kam)

Rapport: Belastingen omlaag, Ministerie van Binnenlandse Zaken, Den Haag augustus 1992.

Commissie voor de Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften

Advies van de Commissie voor de Gemeentelijke Comptabiliteitsvoorschriften van 10 oktober 1989, nr. 10, *Stcrt.* 223, p. 19.

W. Derksen en A.F.A. Korsten

Lokaal bestuur in Nederland, tweede druk, Samsom H.D. Tjeenk Willink, Alphen aan den Rijn 1989.

H.M.G. van der Dool

'Onroerendezaakbelastingen op ondergrondse infrastructuur', *Belastingblad* 2007, p. 887.

C.J.G. Dosker

'Legesheffing en kostenverhaal', *Belastingblad* 1989, p. 375.

J.W. van der Dussen

De allocatie van middelen en de financiële verhoudingswet, diss., VUGA-Boekerij, Den Haag 1975.

Economische en Monetaire Commissie

Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren, COM (2001) 260 def., *Pb.* 2002, C 048.

Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale overheden (ESBL)

Rapport Gemeentelijke belastingen in de 21^e eeuw, heffing op goede grond(slag). 4 juli 2001.

C. Goedhart

Hoofddlijnen van de leer der openbarefinanciën, Stenfert-Kroese, 1958.

I.H. Gosses

Handboek tot de staatkundige geschiedenis der Nederlanden', deel I, de Middeleeuwen, Den Haag 1959 (bewerkt door R.R. Post).

W.C.C. Groenen, E.J. Pommer, M. Ras en J.L.T. Blank

Milieuheffingen en consument: de gevolgen van milieuheffingen voor de koopkracht en de consumptie van huishoudens, d.d. 9 november 1993 (Sociaal en Cultureel Planbureau).

J.W. van de Gronden

De implementatie van het EG-milieurecht door Nederlandse decentrale overheden, diss., Kluwer, Deventer 1998.

R.H. Happé

Drie beginselen van fiscale rechtenbescherming, diss. Kluwer, Deventer 1996.

T.A.M. Harkink, E.W.F.P.M. Ingen, E.J. Lampert, B. van der Lelij en R. van Ossenbruggen
Maatschappelijke waardering van duurzame Ontwikkeling; Achtergrondrapport bij de Duurzaamheidsverkenning, rapport RIVM, Bilthoven 2004.

Th. Holterman

Recht betreffende decentrale rechtsgemeenschappen, derde druk, p. 73, W.E.J. Tjeenk Willink, Deventer 1998.

S. Joosen, M. Harmelink en K. Blok

Evaluatie van het klimaatbeleid in de gebouwde omgeving, 1995-2002, Ecofys, Utrecht juni 2004.

R.W.J. Kerckhoffs

'Het civiele recht: de vluchtstrook van het belastingrecht?', *MBB* 1999, p. 312.

M.J.A.V. Kocken

Van stads- en plattelandsbestuur naar gemeentebestuur, Stichting Gemeentelijk Cultuurfonds, Den Haag 1973.

H.A. Kogels

'De groene Bron', *MBB* 1999, p. 388.

H.A. Kogels

'Van draagkracht naar vraagkracht', *MBB*, 1998, p. 68.

H.A. Kogels

'Operatie prikkelschuif', *WFR* 1995, p. 1207.

J.P. Kruimel en A.H. Mulder

'Herziening gemeentelijke belastingen 1995', *Fiscaal Actueel*, Kluwer, Deventer 1994.

L. van Leeuwen

Om het financieel bestuur der gemeenten, afscheidsrede, 2 december 2005, Universiteit van Tilburg.

L. van Leeuwen

De burger centraal. Lokale heffingen als bestuurlijke vernieuwers, oratie, 7 april 1995, Erasmus Universiteit Rotterdam.

G.J. van Leijenhorst

'Gelijke kabouters gelijke puntmutsen', 'De grenzen aan het gelijkheidsbeginsel', *WFR* 1997, p. 1111.

V. Linderhof

Household Demand for Energy, Water and the Collection of Waste, a Microeconomic Analysis, diss., Rijksuniversiteit Groningen 2001.

F.J.H.L. Makkinga en G.I. Sheer Mahomed

'De baatbelasting nieuwe stijl: beter dan vroeger, maar blijft lastig als instrument voor grondexploitatie', *Vastgoedrecht* 1996, p. 115.

W. Meyer

De financiën van de Nederlandse provinciën en gemeenten in de periode 1850-1914. Universiteit van Amsterdam, Instituut voor Actuarie en Econometrie, 1970.

Staatscommissie voor Waterstaatswetgeving

De EU-kaderrichtlijn water, advies, Ministerie van Verkeer en Waterstaat, 1999.

Ministerie van VROM

Notitie: Vaste waarden, nieuwe normen: Milieubeleid 2002-2006, november 2002.

Ministerie van VROM,

Rapport: Differentiaties van tarieven voor inzameling van huishoudelijk afval, nr. 1993/9, oktober 1993.

J.A. Monsma

Column: 'Oude schoenen', *WFR* 2005, p. 779.

J.A. Monsma

'Waterschapsbelastingen in de 21e eeuw. Het eindrapport van de commissie-Togtema', *Belastingblad* 2000, p. 3.

J.A. Monsma

Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie, diss., Kluwer, Deventer 1999.

N.A. Nap

'Financiële verhouding rijk en gemeenten', *WFR* 1968, p. 511.

E. Numan

'Milieuleges in Nederland. Enige kanttekeningen vanuit het bedrijfsleven', *Belastingblad* 1993, p. 483.

OECD

'The political economy of environmentally related taxes', Volume 2006, Number 9, September 2006, p. 1.

W.P.H. van Oorschot

De autonomie van de gemeente in Nederland en in Nederlandsch-Indië, NV A. Oosthoek's Uitgevers-Maatschappij, Utrecht 1936.

R. van Ossenbruggen

Maatschappelijke waardering van duurzame Ontwikkeling; Achtergrondrapport bij de Duurzaamheidsverkenning, rapport RIVM, Bilthoven 2004.

P.J. Oud
Handboek voor het Nederlands gemeenterecht, deel III, NV Uitgeverij W.E.J. Tjeenk Wil-
link, Zwolle 1963.

P.J. Oud
De Gemeentewet en de gemeentelijke zelfstandigheid, Gedenkboek Gemeentewet 1851-
1951, Vereniging van Nederlandse Gemeenten, Den Haag 1951.

J. van der Poel
Sijmen betaal!: belastingen toen en nu, Samsom, Alphen aan den Rijn 1966.

Raad van State
Spelregels voor interbestuurlijke verhoudingen. Eerste periodieke beschouwing over
interbestuurlijke verhoudingen, november 2006.

Raad voor de financiële verhoudingen
Advies wetsvoorstel afschaffing gebruikersdeel OZB op woningen (maximering overige
OZB-tarieven), 3 juni 2005, kenmerk Rfv2005057828.

Raad voor de financiële verhoudingen
Tien jaar financiële verhoudingen. Een evaluatie van de financiële-verhoudingswet 1997-
2007, 31 oktober 2007.

Raad voor de vastgoedinformatie
De wet WOG, naar een wet waardebepaling onroerend goed, Rapport van 15 oktober 1987.

Rekenkamercommissie Hillegom
Rapport: Doelmatigheid en doeltreffendheid leges gemeente Hillegom, Rekenkamercom-
missie Hillegom, Lisse en Noordwijkerhout juli 2007.

U. Rosenthal, M.P.C.M. van Schendelen en G.H. Scholten
Openbaar bestuur: organisatie, beleid en politieke omgeving, Uitgeverij H.D. Tjeenk Wil-
link, Alphen aan den Rijn 1977.

J.V. Rijpperda Wierdsma
Politie en Justitie, een studie over Hollandschen staatsbouw tijdens de republiek, NV
Drukkerij en Uitgeverij van de Erven J.J. Tijl, Zwolle 1937.

A.W. Schep
Financiële exploitatie van de openbare ruimte. Een vergelijkend onderzoek naar de hef-
fing van precariobelasting en reclamebelasting enerzijds en privaatrechtelijke inkomsten
anderzijds van grote gemeenten, Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale
overheden, april 2007.

A.W. Schep en J.J. Verbeek
'Bouwleges: een fiscaaljuridische kijk op bouwgerelateerde leges', *Belastingblad* 2005, p.
843, Katern Interlokaal.

F.N. Sickenga
Geschiedenis der Nederlandse belastingen sedert het jaar 1810, J.L. Beijers, Utrecht 1883.

P. Sikkens en A. Zadel
Beknopt leerboek voor het gemeenterecht, 17^e druk, Samsom, Alphen aan den Rijn 1969.

A.L.C. Simons

'De leges na de uitspraken van de Hoge R 22 juli 1985 nrs. 22.780 en 23.111', *WFR* 1985, blz. 1065.

R.T.N. Smeets

'Kostenverhaal bij rioolheffingen', *Belastingblad* 1995, p. 599, Katern Interlokaal.

Stuurgroep verkenning decentraal belastinggebied (commissie-Eenhoorn)

Advies Lokale belastingen: meer, beheerst!, Den Haag mei 2005.

C.W.A. Timmermans

'Is het subsidiariteitsbeginsel vatbaar voor rechtelijke controle?', *SEW*, nr. 6, juni 2007, p. 224.

J.C. Timmermans

De belastingen der gemeente: handleiding voor praktijk en studie, Samsom, Alphen aan den Rijn 1952.

Transport for London

Congestion Charging, 6 months on, oktober 2003 (www.tfl.gov.uk/tfl/cc_intro.shtml).

M. Troostwijk

Het gebruik maken van burgerrechtelijke vormen bij de behartiging van openbare belangen, H.D., Tjeenk Willink & Zoon NV, Haarlem 1956.

B.M. Veltkamp

Implementatie van EG-milieurichtlijnen in Nederland, Europese Monografieën, nr. 53, Kluwer, Deventer 1998.

W.G. Verkruijsen en B.C. Vis

Gemeente en gemeentewet, serie Staats- en bestuursrecht, Nijmegen 1983.

W.A. Vermeend en H.A. Kogels

Compendium Europees belastingrecht, derde druk, Kluwer, Deventer 2003.

I. M. de Vigo

Nota aan de leden van de Europese Conventie: Mandaat van de Werkgroep subsidiariteitsbeginsel, Brussel, 30 mei 2002 (03.06), CONV 71/02.

A. Vrankrijker

Belastingen in Nederland, 1848-1893: de Strijd om een modernisering van het stelsel, Bohn, Haarlem 1967.

G.J., te Wechel

'Centrale of decentrale belastingheffing', in: *Bestuurswetenschappen*, XXXVII, nr. 6. p. 400-406.

H.D. van Wijk en W. Konijnenbelt

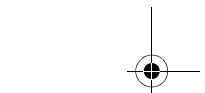
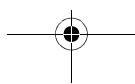
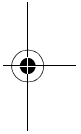
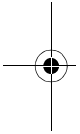
Hoofdstukken van administratief recht, Uitgeverij Lemma BV, Utrecht 1993.

W.F. Wijthoff

Staatsinrichting van Nederland, vierde druk, 1940, De Erven F. Bohn NV.

C.H.E. de Wit

Thorbecke en de wording van de Nederlandse Natie, Socialistische Uitgeverij Nijmegen, 1980.



Jurisprudentieregister

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1934	HR 6 juni 1934, nr. 6202					Wvhr, nr. 12.764	7.4.3
1942	HR 15 april 1942					AB 1942, p. 601	6.2.5.2
1955	HR 9 maart 1955, nr. 12.189		1955/163, met noot van Toebes				6.4.4
1957	HR 30 januari 1957, nr. 12.935		1957/82				6.2.4
1958	HR 18 juni 1958,					AB 1959, p. 23	6.2.5.6
1959	HR 11 november 1959, nr. 14.080					V-N 1959, p. 853	6.2.5.3
1963	HR 4 december 1963, nr. 15.069		1964/45				9.4.3
1964	HR 3 juni 1964, nr. 15.119,		1964/204				9.2.3
1968	HR 19 januari 1968					NJ 1968, 166 (Eind- hoven/Staals), met noot van Scholten	8.2.2
1970	HR 25 november 1970, nr. 16.378		1971/12, met noot van Hof- stra				9.2.3

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1970	HR 25 november 1970, nr. 16.379		1971/11, met noot van Hofstra				9.2.2, 9.2.3
1973	HR 21 maart 1973, nr. 16.950		1973/111				6.2.5.4, 6.2.7.1
1975	Hof Arnhem van 17 april 1975, nr. 795/1973		1975/256				6.2.6
1975	HR 13 juni 1975					NJ 1975, 509, met noot van Scholten	6.2.4
1976	HR 28 januari 1976, nr. 17.837		1976/65				6.4.6
1976	Hof Den Bosch 5 maart 1976, nr. 401/1975		1977/213				6.2.5.4
1977	HR 22 juni 1977, nr. 18.423		1977/192, met noot van Schel-tens				6.4.4
1978	HR 3 mei 1978, nr. 18.776		1978/142				6.2.10, 8.2.3
1978	HR 14 juni 1978, nr. 18.852		1978/184		1978, p. 303, met aantekening van Brüll		6.2.5.6
1978	Hof Den Haag 22 december 1978, nr. 96/78 M III		1980/25				6.4.7, 6.4.9, 6.5.8

1980	HR 5 maart 1980, nr. 19.441	1980/103	5.5.1.4, 6.5.2, 6.5.3, 6.5.5, 7.4.8.4, 9.2.2, 9.2.3, 9.3.4
1980	Hof Arnhem 12 mei 1980, nr. 132/ 179		V-N 1981, p. 312 6.2.8
1980	HR 15 juli 1980, nr. 19.529	1980/30	6.2.5.7
1980	HR 10 december 1980, nr. 19.869	1981/45, met noot van Hof- stra	6.2.4
1980	HR 10 december 1980, nr. 20.197	1981/18	6.4.4
1981	HR 4 maart 1981, nr. 20.037	1981/142, met noot van Hof- stra	9.4.2
1981	HR 25 maart 1981, nr. 20.415	1981/173, met noot van Hof- stra	6.4.7
1981	HR 29 april 1981, nr. 20.437	1981/162	5.5.1.4
1981	HR 3 juni 1981, nr. 20.281	1981/230, met noot van Hof- stra	8.2.2
1981	HR 8 juli 1981, nr. 20.639	1981/248, met noot van Hof- stra	5.5.1.4

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1981	HR 16 september 1981, nr. 20.694	1981, p. 11, met aantekening van Kruimel	1981/297, met noot van Hofstra				6.4.4
1981	Hof Den Bosch 18 december 1981, nr. 251/1978, MI	1983, p. 39, met aantekening van Monsma	1982/304				6.2.7.1
1982	Hof Den Haag 24 maart 1982, nr. 755/81, E I	1983, p. 293, met aantekening van Monsma					6.476
1982	HR van 15 september 1982, nr. 21.134	1982, p. 543, met aantekening van Monsma	1982/271				6.2.2, 6.2.5.6, 6.2.6
1982	HR 13 oktober 1982, nrs. 21.237 en 21.253		1983/3 en 4, met noot van Den Boer				10.3.2
1983	Hof Amsterdam 24 januari 1983, nr. 3212/81	1983, p. 272, met aantekening van Kruimel					5.5.1.4
1983	HR 30 maart 1983, nr. 21.535	1983, p. 289, met aantekening van De Bruin	1983/191, met noot van Ploeger				10.2.2
1983	HR 15 juli 1983, nr. 21.865	1983, p. 491, met aantekening van De Bruin	1984/112, met noot van Schelkens				6.4.7, 7.4.2, 7.4.5, 8.2.2, 9.4.3
1983	HR 14 december 1983, nr. 22.294	1983, p. 132, met aantekening van Monsma	1984/74, met noot van Ploeger				6.2.5.5, 6.2.5.6

1984	HR 25 januari 1984, nr. 22.119	1984, p. 155, met aantekening van De Bruin	1984/113, met noot van Ploeger	6.6.6
1984	HR 1 februari 1984, nr. 22.243	1984, p. 176, met aantekening van Paans	1984/129, met noot van Hofstra	10.3.3.9.2
1984	HR 15 februari 1984, nr. 22.311	1984, p. 216, met aantekening van Monsma	1984/154, met noot van Hofstra	6.6.4
1984	HR 9 mei 1984, nr. 22.312	1984, p. 339, met aantekening van De Bruin	1984/174	6.6.2
1984	HR 9 mei 1984, nr. 22.240	1984, p. 311, met aantekening van De Bruin	1985/227, met noot van Schelkens	5.5.1.2, 7.4.3, 7.4.4, 10.3.3.9.2
1984	HR 9 mei 1984, nr. 22.243	1984, p. 176, met aantekening van Paans	1984/129, met noot van Hofstra	7.4.3
1985	Hof Amsterdam 3 januari 1985, nr. 102/83, E IV	1985, p. 560, met aantekening van Breugel		6.4.7
1985	HR 24 april 1985, nr. 22.991	1985, p. 426, met aantekening van Monsma	1985/173	6.2.7.1
1985	HR 22 juli 1985, nr. 22.780	1985, p. 493, met aantekening van De Bruin	1985/259, met noot van Simons	9.3.1
			1985, p. 1311, met aantekening van Snoijink	
			1985, p. 1970, met aantekening van Snoijink	

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1985	HR 22 juli 1985, nr. 23.111					WFR 1985, blz. 1065	9.3.1
1986	HR 15 juni 1986, nr. 23.910	1986, p. 568, met aantekening van Snoijink	1986/267	1986, p. 4548, met aantekening van IIsink			9.2.3
1986	HR 15 juli 1986, nr. 23.881	1986, p. 583, met aantekening van Paans	1986/263	1986, p. 4354			9.2.3
1986	HR 15 juli 1986, nr. 23.881	1986, p. 583, met aantekening van Paans	1986/263	1986, p. 4354			5.5.1.4, 6.4.4
1987	HR 27 maart 1987, nr. 12.807					NJ 1987, 727, met noot van Scheltema	8.2.2, 8.2.3
1987	Hof Arnhem 30 juni 1987, nr. 3264/1983, E VI	1988, p. 26, met aantekening van Wasch	1989/14				6.6.8
1987	HR 15 juli 1987, nr. 24.238	1987, p. 537, met aantekening van Walboom	1987/275, met noot van Van Leijenhorst	1987, p. 1326			5.5.1.13
1987	HR 15 juli 1987, nr. 24.455	1987, p. 548, met aantekening van De Bruin	1988/114, met noot van Schel-tens	1987, p. 1789, met aantekening van IIsink			8.2.2
1987	Hof Den Haag 5 oktober 1987, nr. 212/86, E III		1989/35	1988, p. 678			6.6.2, 6.6.8

1988	HR 6 januari 1988, nr. 24.905	1988, p. 235, met aantekening van Monsma	1988/120, met noot van Van Leijenhorst	1988, p. 1088, met aantekening van Streppel	6.2.8
1988	HR 13 januari 1988, nr. 25.129	1988, p. 132, met aantekening van De Bruin	1988/106		10.2.2
1988	HR 27 januari 1988, nr. 24.967	1988, p. 188, met aantekening van Paans	1988/107, met noot van Van Leijenhorst	1988, p. 790, met aantekening van Snoijink	5.5.1.4
1988	HR 3 februari 1988, nr. 25.017	1988, p. 216, met aantekening van Kruimel	1988/133, met noot van Hofstra	1988, p. 856, met aantekening van IIsink	5.5.1.4
1988	Hof Den Bosch 25 april 1988, nr. 1919/1987	1988, p. 622			6.2.4
1988	HR 25 mei 1988, nr. 25.347	1988, p. 506, met aantekening van De Bruin		1988, p. 1518, met aantekening van IIsink	6.2.5.6
1988	HR 15 juni 1988, nr. 25.393	1990, p. 736, met aantekening van Monsma	1990/298	1990, p. 2172	6.2.5.6.
1988	HR 29 juni 1988, nr. 25.228		1988/263	1888, p. 1803	6.2.7.1
1988	HR 9 november 1988, nr. 25.685	1989, p. 244, met aantekening van Meppelder	1989/101	1989, p. 410	6.6.3, 6.6.4

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1989	Hof Arnhem 4 juli 1989, nr. 1475/1987, E III	1990, p. 144, met aantekening van Monsma					6.6.4
1989	HR 27 september 1989, nr. 24.297		1990/61, met noot van Schel- tens	1989, blz. 2139, met aantekening van Smit			7.4.8.5, 10.3.2
1990	HR 26 januari 1990, nr. 13.724	1990, p. 474, met aantekening van Monsma	1990/162, met noot van Brunt	1990, p. 571		NJ 1991, 393	6.4.3, 8.2.2
1990	HR 23 mei 1990, nr. 26 328	1990, p. 470, met aantekening van Kruimel	1990/239, met noot van Van Leijenhorst	1990, p. 1569, met aantekening van IIsink			6.4.4, 6.6.4
1990	HR 9 juli 1990, nr. 13.952					NJ 1991, 394 met noot van MS	
1990	HR 19 september 1990, nr. 26.880	1990, p. 699, met aantekening van Kruimel	1990/309	1990, p. 2175			8.2.2
1990	HR 21 november 1990, nr. 26.578	1991, p. 470, met aantekening van Monsma	1991/35	1991, p. 239, met aantekening van Snoijink			6.4.3
1990	Hof Den Haag 29 november 1990, nr. 1131/89, M I	1991, p. 290					6.5.4
1991	HR 18 september 1991, nr. 27.457	1991, p. 741, met aantekening van De Bruin	1991/351, met noot van Van Leijenhorst	1992, p. 773			9.4.2

1991	HR 18 september 1991, nr. 27.597	1992, p. 47, met aantekening van Paans	1991/333,	1991, p. 3482	6.6.5.2
1991	Hof Den Haag 27 september 1991, EK 10 nr. 824/91	1992, p. 184, met aantekening van Monsma			6.4.3
1991	HR 9 oktober 1991, nr. 27.576	1992, p. 219, met aantekening van Monsma	1991/338	1991, p. 3963, met aantekening van Snoijink	9.4.3
1992	HR 26 februari 1992, nr. 27.935	1992, p. 389, met aantekening van Paans	1992/141, met noot van Van Leijenhorst	1992, p. 1353, met aantekening van Snoijink	6.4.4, 6.6.4
1992	Hof Arnhem 30 juni 1992, nr. 880 471, E I	1992, p. 765, met aantekening van Kruimel			6.2.7.2
1992	HR 8 juli 1992, nr. 27.610	1992, p. 653, met aantekening van Paans	1992/333, met noot van Brunt	1992, p. 1984	7.4.6
1992	HR 8 juli 1992, nr. 28.243	1992, p. 546, met aantekening van De Bruin	1992/309	1992, p. 2557, met aantekening van Snoijink	6.5.5
1992	HR 16 september 1992, nr. 27.765		1993/20, met noot van Brunt	1992, p. 2522	10.3.2
1992	HR 30 september 1992, nr. 27.506	1992, p. 728, met aantekening van De Bruin	1992/388, met noot van Van Leijenhorst	1993, p. 270, met aantekening Sio	8.2.2

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1992	HR 14 oktober 1992, nr. 27.804	1993, p. 165, met aantekening van De Bruin; 1993, p. 185, met aantekening van Paans	1993/24, met noot van Brunt	1992, p. 3250, met aantekening van Snoijink			6.5.2
1992	HR 11 december 1992, nr. 14.484					RvdW 1993/6	8.2.2
1993	Hof Leeuwarden 8 januari 1993, nr. 983/91, E II	1993, p. 589					6.6.2
1993	HR 19 mei 1993, nr. 28.273		1993/242, met noot van Brunt	1993, p. 2751, met aantekening van Van Westen			10.3.2
1993	HR 2 juni 1993, nr. 28.616		1993/247	1993, p. 1911, met aantekening van Smit			10.3.2
1993	HR 1 juli 1993, nr. 15.137	1993, p. 552, met aantekening van De Bruin				NJ 1995, 150, met noot van Brunner	8.2.2
1993	HR 8 oktober 1993, nr. 15.101	1994, p. 5, met aantekening van Monsma	1994/19, met noot van Van Dijk			NJ 1994, 46, met noot van Scheltema	8.2.2, 8.2.3
1993	HR 20 oktober 1993, nr. 29.183	1993, p. 829, met aantekening van Monsma	1993/347	1993, p. 3101			6.6.7, 7.4.4

1993	HR 20 oktober 1993, nr. 29.464	1994, p. 174	1993/349	1993, p. 3278, met aantekening van Snoijink	6.6.8
1994	HR 12 januari 1994, nr. 29.597		1994/84, 1994/270, met noot van Monsma	1994, p. 391	6.5.5
1994	HR 9 februari 1994, nr. 29.504	1994, p. 373, met aantekening van Monsma	1994/109	1994, p. 668	7.4.4, 10.3.2
1994	HR 23 februari 1994, nr. 28.837	1994, p. 301, met aantekening van Kruimel	1994/135, met noot van Den Boer	1994, p. 830	6.2.4
1994	HR 23 februari 1994, nr. 29.115	1994, p. 299	1994/136 met noot van Den Boer	1994, p. 831	6.2.4
1994	HR 9 maart 1994, nr. 28.738	1994, p. 308, met aantekening van Monsma	1994/139, met noot van Van Leijenhorst	1994, p. 1699, met aantekening van Snoijink	6.5.6, 7.4.4, 7.4.8.2
1994	HR 9 maart 1994, nr. 28.934	1994, p. 339, met aantekening van Monsma	1994/140, met noot van Van Leijenhorst	1994, p. 1708, met aantekening van Snoijink	6.5.6
1994	HR 9 maart 1994, nr. 28.738	1994, p. 308, met aantekening van Monsma	1994/139, met noot van Van Leijenhorst	1994, p. 1699, met aantekening van Snoijink	9.4.3
1994	Hof Den Haag 21 maart 1994, nr. 932/695-E-7	1994, p. 785			6.6.4

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1994	Hof Amsterdam 29 april 1994, nr. 93/2462, E VII	1994, p. 543					6.2.3
1994	Hof Arnhem van 19 oktober 1994, nr. 931000, M II	1995, p. 361					8.3.2
1994	Hof Den Haag 28 oktober 1994, nr. 924 055, M 2	1995, p. 82					6.2.4
1994	HR 2 november 1994, nr. 29.595	1994, p. 819, met aantekening van Van Leijenhorst	1995/12				6.4.6
1994	Hof Arnhem 28 december 1994, nr. 92/1183, E II	1995, p. 350		1995/278			6.2.5.2
1995	HR 8 februari 1995, nr. 30.064	1995, p. 271, met aantekening van Paans	1995/82, met noot van Van Leijenhorst	1995, p. 516			9.4.3
1995	HR 15 februari 1995, nr. 30.171	1995, p. 532, met aantekening van Paans	1995/106, met noot van Van Leijenhorst	1995, p. 571			9.2.2, 9.2.3
1995	Hof Den Bosch 22 februari 1995, nr. 0519/93	1995, p. 707					6.6.2
1995	HR 15 maart 1995, nr. 30.192	1995, p. 394, met aantekening van Gieskes	1995/125	1995, 797			10.3.2

1995	Hof Amsterdam 17 maart 1995, nr. P94/1626 M IV	1995, p. 481, met aantekening van Kruimel		6.2.5.6
1995	HR 5 april 1995, nr. 30.120	1995, p. 421, met aantekening van De Bruin	1995/189, met noot van IIsink Snoijink	6.5.5
1995	Hof Arnhem van 18 mei 1995, nr. 941 821, E-I	1995, p. 283		6.6.5.2
1995	Hof Arnhem 31 mei 1995, nr. 950 522, M I	1995, p. 750	1995, p. 2487	6.6.8
1995	Hof Arnhem 7 juni 1995, nr. 93/ 1238, M I	1996, p. 54		6.2.5.6
1995	HR 20 september 1995, nr. 30.567	1995, p. 678, met aantekening van Monsma	1995/315, met noot van Van Leijenhorst	6.4.7, 6.5.6, 7.4.4
1995	HR 6 december 1995, nr. 30.219	1996, p. 86, 1996, p. 119, met aan- tekening van Krui- mel	1996, p. 371, met aantekening van Wouters-Van de Ven	10.3.3.1
1995	HR 13 december 1995, nr. 30.420		1996/90, met noot van Zwem- mer	10.3.2
1995	HR 20 december 1995, nr. 30.452	1996, p. 235, met aantekening van Paans	1996/61 met noot van Van Leijenhorst	6.2.6

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1996	HR 16 februari 1996, nr. 15.933					RvdW 1996/61	6.2.10, 8.2.3
1996	Hof Den Haag 16 maart 1996, nr. 934/023-M-3	1994, p. 462					6.6.2
1996	HR 10 april 1996, nr. 30.251	1996, p. 307, met aantekening van Monsma	1996/207, met noot van Van Leijenhorst	1996, met aantekening van Wouters- Van de Ven			7.4.4
1996	Hof Den Haag 12 april 1996, nr. 94/2309, M III	1997, p. 164, met aantekening van Kruimel					6.2.6
1996	Hof Amsterdam 28 juni 1996, nr. P95/4083, X V II	1996, p. 768					6.6.8
1996	Hof Arnhem 8 juli 1996, nr. 95/1305-E-3	1997, p. 131, met aantekening van De Bruin					6.6.7
1996	Hof Arnhem 9 juli 1996, nr. 95/1918 E III	1997, p. 201		1996, p. 3287			6.6.9
1996	Hof Den Haag 12 juli 1996, nr. 94/3392, E VII	1997, p. 417					6.2.3
1996	HR 15 juli 1996, nr. 30.845	1996, p. 490, met aantekening van Monsma	1996/331	1996, p. 2396, met aantekening van Snoijink			8.3.4

1996	Hof Den Haag 2 augustus 1996, nr. 94/2511, E X	1997, p. 273, met aantekening van Kruimel		6.2.6, 6.6.7
1996	HR 9 augustus 1996, nr. 30.588	1996, p. 605, met aantekening van Monsma	1996/318, met noot van Van Leijenhorst	6.4.7, 6.5.6, 7.4.4
1996	Rechtbank Amsterdam 11 september 1996, nr. 94.3727		JB 1996, 237	2.4.2
1996	HR 18 december 1996, 31.032	1997, p. 174, met aantekening van Paans	1997/59, met noot van Van Leijenhorst	6.4.6
1996	Hof Den Haag 2 augustus 1996, nr. 94/2511, E X	1997, p. 273, met aantekening van Kruimel		6.2.5.6
1997	HR 8 januari, 1997, nr. 31.657	1997, p. 277, met aantekening van Van der Burg	1997/68, met noot van Van Leijenhorst	8.2.2
1997	Hof Den Haag 11 februari 1997, nr. 94/2456, E X	1997, p. 379		6.2.8
1997	HR 9 april 1997, nr. 32.087		1997/188, met noot van Zwemmer	10.3.2
1997	Hof Den Haag 29 april 1997, nr. 94/2740, M I	1998, p. 8	1997, p. 1657, met aantekening van Rouwers	6.2.4, 6.2.5.7

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NITFR	Overig	Paragraaf
1997	Hof Den Bosch 29 april 1997, nr. 94/2647-E-5	1999, p. 408					6.6.2
1997	HR 7 mei 1997, nr. 31.658		1997/221, met noot van Hoogendoorn	1997, p. 1457, met aantekening van Franssen			8.2.2
1997	HR 7 mei 1997, nr. 31.845	1997, p. 586, met aantekening van De Bruin	1997/208, met noot van Van Leijenhorst	1997, p. 1349			6.2.13.2, 9.2.3
1997	HR 7 mei 1997, 31.920	1997, p. 451, met aantekening van Paans	1997/211, met noot van Van Leijenhorst	1997, p. 1348			7.4.8.2, 10.3.2
1997	HR 11 juni 1997, nr. 31.253	1997, p. 739, met aantekening van Monsma	1997/271, met noot van Snoijink	1997, p. 1638			6.5.2
1997	HR 11 juni 1997, nr. 31.412	1998, p. 445, met aantekening van Paans	1997/272, met noot van Van Leijenhorst	1997, p. 1639			6.5.4, 6.5.5
1997	Hof Den Haag 18 juni 1997, nr. 96/2571, M-3	1998, p. 43, met aantekening van Monsma		1997, p. 2553			9.2.3
1997	HR 8 juli 1997, nr. 31.137	1997, p. 737, met aantekening van Kruimel	1997/291, met noot van Van Leijenhorst	1997, p. 2070			6.2.6
1997	HR 8 juli 1997, nr. 31.183	1997, p. 632, met aantekening van Van Leijenhorst	1997/293	1997/575			6.2.8

1997	HR 8 juli 1997, nr. 31.274	1997, p. 703, met aantekening van Kruimel	1997/294, met noot van Snoijink	1997, p. 2840, met aantekening van Holdert	6.2.4
1997	HR 15 juli 1997, nr. 30.845	1996, p. 490, met aantekening van Monsma	1996/331	1996/687, p. 2396, met aantekening van Snoijink	6.5.6
1997	HR 31 oktober 1997, nr. 16.404	1998, p. 252, met aantekening van Kruimel			6.2.4.
1998	Hof Arnhem 27 januari 1998, nr. 97/20712-E-5	1998, p. 826			6.6.2
1998	HR 18 maart 1998, nr. 33.256	1998, p. 543, met aantekening van De Bruin	1998/156, met noot van Wattel	1998, p. 1452, met aantekening van Vetter	7.4.7
1998	HR 15 april 1998, nr. 31.804		1998/182, met noot van Van Dijk	1998, p. 1343, met aantekening van Monsma	6.2.8
1998	HR 22 april 1998, nr. 33.138	1998, p. 402, met aantekening van Monsma	1998/213, met noot van Snoijink	1998, p. 2052, met aantekening van Plante-Failé	10.3.3.4
1998	HR 8 mei 1998, nr. 16.553		1998/277, met noot van Den Boer	1998, p. 3173, met aantekening van Streppel	NJ 1998, 890 (Lenger), met noot van Bloembergen
1998	HR 10 juni 1998, nr. 33.288	1998, p. 625, met aantekening van Monsma	1998/249	1998, p. 1667	6.2.5.6.

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
1998	Hof Den Haag 10 juni 1998, nr. BK-96/01433, M-3	2000, p. 369, met aantekening van Monsma					6.2.5.7
1998	HR 15 juli 1998, nr. 33.339	1998, p. 633, met aantekening van Monsma	1998/346, met noot van Happé	1998, p. 2140; 1998, p. 2328			6.4.4
1999	Hof Den Bosch 24 maart 1999, nr. 97/20057, E-1	1999, p. 957					6.2.5.6, 6.2.6
1999	HR 31 maart 1999, nr. 33.427	1999, p. 335, met aantekening van Monsma	1999/221, met noot van Van Leijenhorst	1999, p. 1068			6.5.3, 6.5.6, 7.4.6, 8.3.2, 8.3.4, 9.2.3
1999	Hof Arnhem 6 april 1999, nr. 97/683				V-N 1999/28.22	8.2.2	
1999	Hof Arnhem van 4 mei 1999, nr. 97/20498-E-5	1999, p. 780					6.6.5.3
1999	HR 12 mei 1999, nr. 33.320		1999/271, met aantekening van Wattel	1999, p. 1482			10.3.2
1999	HR 12 mei 1999, nr. 33.730	1999, p. 563, met aantekening van Borghols	1999/314, met noot van Snoijink	1999, p. 1483			6.2.4, 6.2.10
1999	HR 29 september 1999, nr. 34.439	1999, p. 818, met aantekening van Monsma	1999/424, met noot van Snoijink				6.2.5.7, 6.2.7.1

1999	HR 3 november 1999, nr. 34.616	2000, p. 15, met aantekening van De Bruin	1999/448, met noot van Van Leijenhorst	1999, p. 2995, met aantekening van Snoijink	1999/41, p. 25	8.3.1, 10.3.2
1999	HR 1 december 1999, nr. 34.301	2000, p. 57, met aantekening van Monsma	2000/37	1999, p. 3164		6.6.4
2000	HR 5 januari 2000, nr. 34.974	2000, p. 559, met aantekening van Kruimel	2000/83	2000, p. 70	2000/75, met commentaar van Van Dongen	6.2.4
2000	Hof Amsterdam 13 januari 2000, nr. P98/2793-M-4	2000, p. 205			2000/174	6.2.9.4
2000	HR 21 juni 2000, nr. 33.816	2000, p. 829, met aantekening van Monsma	2000/272, met noot van Van Leijenhorst	2000, p. 1476	2000/917, met commentaar van De Graaf	7.4.7, 10.3.2, 10.3.3.3, 10.3.3.4, 10.3.3.5, 10.3.3.6, 10.3.3.7
2000	HR 21 juni 2000, nr. 34.633	2000, p. 732, met aantekening van Monsma	2000/273, met noot van Van Leijenhorst	2000, p. 1880, met aantekening van Snoijink	2000/965, met commentaar van Kastelein	6.5.3
2000	Hof Arnhem 13 juli 2000, nr. 99/01205, M-2	2001, p. 251, met aantekening van Borghols				6.2.5.3
2000	HR 20 september 2002, nr. 37.461	2003, p. 13, met aantekening van De Bruin	2002/369, met noot van Snoijink	2002, p. 2346	2002/1428, met commentaar van De Graaf	6.2.9.3
2000	Hof Leeuwarden 6 oktober 2000, nr. 825/98-M-I	2001, p. 296, met aantekening van De Bruin			2000/1617	6.2.7.1

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
2000	HR 25 oktober 2000, nr. 34.290	2001, p. 208 met aantekening van Monsma	2001/17, met noot van Van Leijenhorst	2000, p. 2587	2000/853; 2000/1677, met commentaar van De Graaf		6.2.9.3, 8.3.4
2000	Hof Den Bosch van 15 november 2000, nr. 98/3041-E-1	2001, p. 421			2000/1852		6.2.6
2000	HR 29 november 2000, nr. 35.797	2001, p. 58, met aantekening van Kruiemel	2001/52, met noot van Snoijink	2001, p. 583, met aantekening van Monsma	2001/148, met commentaar van Kastelein		5.5.1.16
2000	Hof Den Bosch 30 november 2000, nr. 99/274-M-1	2001, p. 331,			2000/1901		6.2.6.
2000	Hof Amsterdam van 1 december 2000, nr. 99/1332-M-4	2001, p. 129			2000/1895		6.2.5.6
2000	Hof Arnhem 18 december 2000, nr. 98/4106, M III	2001, p. 375			2001/100		6.2.5.4
2001	HR 14 februari 2001, nr. 35.691	2001, p. 256, met aantekening van Monsma	2001/134, met noot van Van Leijenhorst		2001/312, met commentaar van Efsratides		7.4.4, 10.3.2
2001	HR 21 februari 2001, nr. 35.878	2001, p. 384, met aantekening van Monsma	2001/164	2001, p. 620	2001/342, met commentaar van Wasch		6.4.4, 6.6.5.2, 6.6.6, 10.3.2

2001	Hof Arnhem 23 februari 2001, nr. 00/1146	2001, p. 558				6.6.9
2001	HR 28 februari 2001, nr. 35.583	2001, p. 373, met aantekening van De Bruin,	2001/167, met noot van Snoijink	2001, p. 675	2001/387, met commentaar van Wasch	6.2.6.
2001	HR 28 februari 2001, nr. 35.875	2002, p. 17, met aantekening van Kruimel	2001/152	2001, p. 619	2001/341, met commentaar van Kastelein	6.2.3
2001	HR 28 februari 2001, nr. 35.940	2001, p. 554, met aantekening van Kruimel	2001/172, met noot van Van Leijenhorst	2001, p. 680	2001/386	10.3.2
2001	Hof Arnhem 17 april 2001, nr. 98/153-E-1	2001, p. 962				6.6.5.2
2001	Hof Arnhem 19 april 2001, nr. 99/3014-E-3	2001, p. 842, met aantekening van De Bruin			2001/808	6.6.5.3
2001	HR 30 mei 2001, nr. 36.047	2001, p. 721, met aantekening van Monsma	2001/103	2001, p. 1883, met aantekening van Poelmann	2001/806, met commentaar van Wasch	6.6.5.2, 6.6.6
2001	Hof Den Haag 7 juni 2001, BK-00/00117	2002, p. 257, met aantekening van Kruimel		2002/176, p. 699	2002/1159	6.2.4.
2001	Hof Den Haag 3 juli 2001, nr. BK-99/30948-E-8	2002, p. 100				6.6.9

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
2001	HR 24 juli 2001, nr. 35.981	2001, p. 890, met aantekening van De Bruin	2001/328, met noot van Snoijink	2001, p. 2901	2001/1094, met commentaar van Wasch		6.2.5.6
2001	HR 10 augustus 2001, nr. 35 618	2001, p. 1222, met aantekening van Bolghols	2001/377, met noot van Van Soest	2001, p. 3254, met aantekening van Marres	2001/1228, met commentaar van Van Hassel		6.2.5.5
2001	HR 10 augustus 2001, 36.125	2001, p. 963, met aantekening van Monsma	2001/340, met noot van Van Leijenhorst		2001/1185, met commentaar van Kastelein		6.4.4, 6.4.6
2001	HR 12 oktober 2001, nr. 36.011	2002, p. 91, met aantekening van Monsma	2001/404, met noot van Snoijink	2001, p. 3439	2001/1449, met commentaar van Groenewegen		6.5.6
2001	HR 26 oktober 2001, nr. 36.205	2002, p. 299, met aantekening van Monsma	2002/14, met noot van Van Leijenhorst		2001/1493, met commentaar van Groenewegen		6.5.2, 6.5.6, 7.4.6
2001	HR 9 november 2001, nr. 36.111	2002, p. 24, met aantekening van De Bruin,	2002/17, met noot van Van Leijenhorst	2002, p. 627, met aantekening van Monsma	2001/1572, met commentaar van Kastelein		10.3.2
2001	Hof Den Haag 14 november 2001, nr. BK-01/00751	2001, p. 958			2002/766		6.2.13.2
2002	Hof Arnhem 29 januari 2002, nr. 00/00626, M III	2002, p. 541					6.2.5.6, 6.2.7.2
2002	Hof Arnhem van 7 februari 2002, nr. 97/21915, M III	2002, p. 1201, met aantekening van Monsma			2002/527		6.2.4

2002	HR 8 maart 2002, nr. 36.716	2002, p. 497, met aantekening van Monsma	2002, p. 641	2002/463, met commentaar van Wasch	6.6.4
2002	Hof Den Haag 20 maart 2002, nr. BK-01/00947, M-3	2002, p. 938, met aantekening van De Bruin	2002, p. 1760		6.2.9.4
2002	HR 3 mei 2002, nr. 36.808	2004, p. 229, met aantekening van De Bruin	2003, p. 3390	2003/2038, met commentaar van De Graaf	6.5.3
2002	Hof Leeuwarden 3 mei 2002, nr. BK-572/00, M-2	2002, p. 883			6.2.5.6
2002	HR 28 juni 2002, nr. 36.638	2002, p. 1226, met aantekening van De Bruin	2003, p. 148, met aantekening van Douma	2002/189; 2002/1719, met commentaar van Noordermeer - Van Loo	6.5.6, 7.4.7, 7.4.8.2, 7.4.8.5
2002	HR 28 juni 2002, nr. 36.969	2002, p. 836, met conclusie van IJlsink, met aantekening van De Bruin	2002, p. 1595	2002/190, 2002/1025, met commentaar van Kastelein	7.4.5
2002	HR 9 augustus 2002, nr. 37.150	2003, p. 161, met aantekening van De Bruin,	2002, p. 1912	2002/1340, met commentaar van De Graaf	6.6.5.3
2002	HR 20 september 2002, nr. 37.128	2002, p. 1142, met aantekening van Kruimel	2002, p. 2344	2002/1397, met commentaar van Kastelein	6.2.4

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
2002	Hof Leeuwarden 22 november 2002, nr. BK 250/ 01, MI	2003, p. 204					6.2.5.6
2002	HR 20 december 2002, nr. 38.105	2003, p. 395, met aantekening van Monsma	2003/104	2003, p. 83	2003/190		6.2.9.1, 6.2.9.3
2003	HR 24 januari 2003, nr. 37.613	2003/278, p. 278, met aantekening van Monsma	2003/112, met noot van Snoijink	2003, p. 458	2003/245, met com- mentaar van Kaste- lein		6.2.4
2003	HR 28 februari 2003, nr. 37.716	2003, p. 462, met aantekening van De Bruin	2003/147, met noot van Snoijink	2003, p. 1862, met aantekening van Douma	2003/462, met com- mentaar van Groene- wegen		7.4.8.2, 10.3.2
2003	Hof Den Haag 5 maart 2003, nr. 02/00709, E II	2003, p. 919, met aantekening van Monsma			2003/818		6.2.5.6
2003	Hof Den Haag 5 maart 2003, nr. 02/01084, E II	2003, p. 1094			2003/819		6.2.11
2003	HR 7 maart 2003, nr. 38.055	2003, p. 577, met aantekening van De Bruin	2003/160	2003, p. 903	2003/569, met com- mentaar van Groene- wegen		6.6.5.3, 6.6.6
2003	HR 2 mei 2003, nr. C02/209HR				BR 2003, p. 583		6.2.12.1, 6.2.13.1
2003	HR 9 mei 2003, nr. 37.517	2003, p. 697	2003/254, met noot van Van Leijenhorst	2003, p. 1754, met aantekening van Snoijink	2003/878, met com- mentaar van De Graaf		10.3.2

2003	HR 6 juni 2003, nr. 36.075	2003, p. 815, met aantekening van Kruimel	2003/271, met noot van Zwemmer	2003/330, p. 1782	2003, p. 1015, met commentaar van Hemels	6.2.4
2003	HR 6 juni 2003, nr. 36.076	2003, p. 817, met aantekening van Kruimel	2003/272, met noot van Zwemmer	2003, p. 1783	2003/1016, met commentaar van Hemels	6.2.4
2003	HR 6 juni 2003, nr. 37.936	2003/864, p. 864, met aantekening van De Bruin	2003/273, met noot van Snoijink	2003, p. 2158, met aantekening van Groenewegen	2003/1021, met commentaar van Groenewegen	6.2.3, 6.2.4, 6.2.6
2003	EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95		2005/222, met noot van Lange-reis	2003, p. 3215, met aantekening van Wattel	2003/2025, met commentaar van Kors	10.3.2
2003	HR 27 juni 2003, nr. 36.909	2003, p. 910, met aantekening van Schep	2003/298, met noot van Snoijink	2003, p. 2162, met aantekening van Monsma	2003/1220, met commentaar van Groenewegen	6.2.5.6, 6.2.6, 6.2.7.1, 6.2.8, 6.2.9.3, 8.3.4
2003	Hof Amsterdam 4 juli 2003, nr. 02/01596	2004, p. 44			2003/1863	8.2.3, 10.3.3.7
2003	Hof Den Bosch 16 juli 2003, nr. 02/02453	2004, p. 231			2003/1741	6.5.3
2003	HR 8 augustus 2003, nr. 36.766	2003, p. 974	2003/338, met noot van Snoijink	2003, p. 3001, met aantekening van Monsma	2003/1558, met commentaar van Groenewegen	6.2.5.3, 6.2.5.4, 6.2.5.8, 8.3.3
2003	HR 8 augustus 2003, nr. 36.769	2003, p. 979	2003/339, met noot van Snoijink	2003, p. 3042, met aantekening van Monsma	2003/1559, met commentaar van Groenewegen	6.2.5.3, 6.2.5.4, 6.2.5.8, 6.2.9.1, 6.2.9.2

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
2003	HR 8 augustus 2003, nr. 36.776	2003, p. 671	2003/102, met noot van Snoijink	2004, p. 3698	2004/1883, met commentaar van Groenewegen		6.2.5.3
2003	HR 8 augustus 2003, nr. 36.777	2003, p. 984	2003/340, met noot van Snoijink	2003, met aantekening van Monsma	2003/1560, met commentaar van Groenewegen		6.2.5.3
2003	HR 8 augustus 2003, nr. 36.778	2003, p. 988	2003/341, met noot van Snoijink	2003, p. 3070, met aantekening van Monsma	2003/1561, met commentaar van Groenewegen		6.2.5.3, 6.2.5.4, 6.2.5.8
2003	HR 8 augustus 2003, nr. 36.779	2003, p. 991, met aantekening van De Bruin,	2003/342, met noot van Snoijink	2003, p. 3078, met aantekening van Monsma	2003/1562, met commentaar van Groenewegen		6.2.5.3
2003	HR 5 september 2003, nr. 37.747	2003, p. 1325, met aantekening van Verbeek	2003/360, met noot van Van Leijenhorst	2003, p. 2680	2003/1516, met commentaar van Groenewegen		7.4.6
2003	HR 5 september 2003, nr. 38.203	2003, p. 1362			2003/1563		6.2.5.6
2003	Hof Leeuwarden 8 september 2003, nr. 1450/02, M I	2004, p. 32,			2003/1647		6.2.5.6
2003	Hof Den Haag 10 september 2003, nr. BK-02/04947	2003, p. 1311, met aantekening van De Bruin		2003, p. 2864	2003/1738		5.5.1.14

2003	Hof Amsterdam 12 september 2003, nr. 02/ 04630, E XIV	2003, p. 1235	2003/1733	6.2.5.6
2003	Hof Leeuwarden 12 september 2003, MK 1060/01	2004, p. 29		6.2.5.3, 6.2.5.6.
2003	HR 20 september 1995, nr. 30.567	1995, p. 678, met aantekening van Monsma	1995, p. 2779, met aantekening van Snoijink	6.5.6
2003	HR 3 oktober 2003, nr. 38.185	2003, p. 1238, met aantekening van De Bruin	2003/384, met noot van Van Leijenhorst	7.4.8.2, 7.4.8.3, 9.4.3, 10.3.2, 10.3.3.4, 10.3.3.6, 10.3.3.7
2003	HR 3 oktober 2003, nr. 38.259	2003, p. 1233, met aantekening van De Bruin	2003/343 2003, p. 3195, met aantekening van Monsma	6.2.7.1, 6.2.9.3, 8.3.1
2003	Hof Den Haag 8 oktober 2003, nr. BK-02/03434		2003/1682, met com- mentaar van De Graaf	6.2.5.3
2003	Hof Amsterdam 24 oktober 2003, nr. 02/06231	2004, p. 40, met aantekening van De Bruin	2003/1681 met com- mentaar van Groene- wegen	6.2.13.2
2003	HR 5 december 2003, nr. 37.395	2004, p. 219, met aantekening van De Bruin	2003/2092, met com- mentaar van Van der Burg	6.2.5.6
2003	HR 19 december 2003, nr. 38.874	2004, p. 293, met aantekening van De Bruin	2004/67, met com- mentaar van Groene- wegen	6.6.5.2

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NITR	Overig	Paragraaf
2004	Hof Arnhem 22 januari 2004, nr. 02/04233	2004, p. 528, met aantekening van De Bruin					5.5.1.14
2004	Hof Amsterdam 6 februari 2004, nr. 02/06620, M IV	2004, p. 43			2004/321		6.2.5.6
2004	HR 6 februari 2004, nr. 38.999	2004, p. 435, met aantekening van Monsma	2003/157	2004, p. 556	2004/293, met commentaar van Van der Burg		6.5.3, 6.6.4
2004	Hof Leeuwarden 5 maart 2004, nr. 02/1507, M II	2004, p. 910					6.2.5.6
2004	HR 7 maart 2004, nr. 38.055	2003, p. 577	2003/160	2003, p. 903	2003/569, met commentaar van Groenewegen		6.6.5.2
2004	HR 23 april 2004, nr. 39.414	2004, p. 631, met aantekening van Monsma	2004/230	2004, p. 1351	2004/680, met commentaar van Van der Burg		6.5.5
2004	HR 7 mei 2004, nr. 37.375	2004, p. 634, met aantekening van De Bruin	2004/243, met noot van Snoijink	2004, p. 1803, met aantekening van Groenewegen	2004/718, met commentaar van Van der Burg		7.4.8.2, 10.2.3
2004	HR 25 mei 2004, nr. 38.978	p. 1072, met aantekening van Monsma	2004/292, met noot van Snoijink	2004, p. 1798, met aantekening van Groenewegen	2004/832, met commentaar van Groenewegen		6.2.5.3
2004	HR 28 mei 2004, nr. 38.665	2004, p. 723, met aantekening van Kruimel	2004/233, met noot van Van Leijenhorst	2004, p. 1727, met aantekening van Snoijink	2004/837, met commentaar van Redactie		10.3.2

2004	HR 28 mei 2004, nr. 38.978 (Roermond)	2004, p. 1072, met aantekening van Monsma	2004/292, met noot van Snoijink	2004, p. 1798, met aantekening van Groenewegen	2004/832, met commentaar van Groenewegen	6.2.5.3
2004	HR 18 juni 2004, nr. 37.057	2004, p. 811, met aantekening van De Bruin	2004/319, met noot van Snoijink	2004, p. 1958, met aantekening van Groenewegen	2004/993, met commentaar van Groenewegen	10.3.2
2004	HR 18 juni 2004, nr. 38.866	2004, p. 804, met aantekening van De Bruin	2004/320, met noot van Snoijink	2004, p. 2838, met aantekening van Kruimel	2004/1162	6.2.9.1
2004	HR 25 juni 2004, nr. 38.235	2004, p. 883, met aantekening van De Bruin	2004/321, met noot van Snoijink	2004, p. 2195, met aantekening van Monsma	2004/991, met commentaar van Van der Burg	6.2.10, 6.2.12.1
2004	Hof Leeuwarden 25 juni 2004, nr. 2002/01227, M II	2005, p. 199			2004/1136	6.2.5.6, 6.2.6, 6.2.7.2
2004	HR 9 juli 2004, nrs. 39.148 en 39.149	2004, p. 944, met aantekening van de Bruin	2004/340, met noot van Van Leijenhorst	2004, p. 2323, met aantekening van Snoijink	2004/1077, met commentaar van Groenewegen	6.2.5.3.
2004	HR 9 juli 2004, nr. 39.827	2004, p. 860, met aantekening van Kruimel	2004/342	2004, p. 2043	2004/1164	6.2.4
2004	HR 13 augustus 2004, nr. 37.836	2003, p. 1023; 2004, p. 957, met aantekening van De Bruin	2004/369, met noot van Van Leijenhorst	2004, p. 2843, met aantekening van Monsma	2004/1310, met commentaar van Groenewegen	6.2.13.2, 6.5.2

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
2004	HR 24 september 2004, nr. 36.874	2003, p. 671; 2004, p. 1325, met aantekening van Monsma	2004/399, met noot van Van Leijenhorst	2004, p. 2861	2004/1481, met commentaar van Groenewegen		6.5.2, 6.5.6, 7.4.6, 7.4.8.4, 11.5.2, 11.5.3.1
2004	HR 1 oktober 2004, nr. 37.877	2004, p. 1246, met aantekening van De Bruin	2005/19, met noot van Van Leijenhorst	2004, p. 2916	2004/1479, met commentaar van Groenewegen		10.3.2
2004	Hof Arnhem 7 oktober 2004, nr. 2003/00744, E X	2005, p. 15			2004/1676		6.2.9.3
2004	HR 8 oktober 2004, nrs. 38.443 en 38.444	2004, p. 1263, met aantekening van Kruimel	2005/7, met noot van Van Leijenhorst	2004, p. 3303, met aantekening van Monsma	2004/1534, met commentaar van Van der Burg		6.2.4.
2004	HR 22 oktober 2004, nr. 38.862	2004, p. 1278, met aantekening van De Bruin	2004/25, met noot van Van Leijenhorst	2004, p. 3107	2004/1621, met commentaar van Thomas		10.3.2
2004	Hof Arnhem 26 oktober 2004, nr. 2003/02601, M III	2004, p. 1316			2004/1700		6.2.5.6
2004	Hof Arnhem 9 december 2004, nr. 02/01056, EK IV	2005, p. 427			2005/86		6.2.5.3, 6.2.5.6, 6.2.6
2004	HR 10 december 2004, nr. 36.805	2003, p. 671		2004, p. 3701	2004/1888, met commentaar van Groenewegen		7.4.7

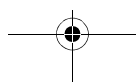
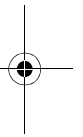
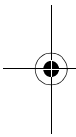
2004	HR 10 december 2004, nr. 36.776	2005, p. 66, met aantekening van De Bruin	2005/102, met noot van Snoijink	2004, p. 3698	2004/1883 met commentaar van Groenewegen	6.5.6, 6.6.2, 7.4.4, 7.4.8.2, 7.4.8.4, 8.3.4, 9.2.3, 9.4.2, 10.3.2
2004	HR 10 december 2004, nrs. 36.804 en 36.805	2005, p. 70, met aantekening van De Bruin	2005/103, met noot van Snoijink	2004, p. 3700; 2004, p. 3701	2004/1887 en 1888, met commentaar van Groenewegen	6.5.6, 6.6.2, 7.4.4, 7.4.8.2, 7.4.8.4, 8.3.4, 9.2.3, 9.4.2, 10.3.2
2004	HR 10 december 2004, nr. 37.041	2005, p. 74, met aantekening van De Bruin	2005/104, met noot van Snoijink	2005, p. 22, met aantekening van Groenewegen	2004/1884, met commentaar van Groenewegen	6.5.6, 6.6.2, 7.4.4, 7.4.8.2, 7.4.8.4, 8.3.4, 9.2.3, 9.4.2, 10.3.2
2004	HR 10 december 2004, nr. 37.042			2005, p. 26, met aantekening van Groenewegen	2004/1885, met commentaar van Groenewegen	6.5.6, 6.6.2, 7.4.4, 7.4.8.2, 7.4.8.4, 8.3.4, 9.2.3, 9.4.2, 10.3.2
2004	HR 10 december 2004, nr. 37.043	2003, p. 671		2004, p. 3704	2004/1886, met commentaar van Groenewegen	6.5.6, 6.6.2, 7.4.4, 7.4.8.2, 7.4.8.4, 8.3.4, 9.2.3, 9.4.2, 10.3.2
2004	HR 10 december 2004, nrs. 38.291 en 38.292	2005, p. 80, met aantekening van De Bruin		2004, p. 3705	2004/1889, met commentaar van Groenewegen	6.5.6, 6.6.2, 7.4.4, 7.4.8.2, 7.4.8.4, 8.3.4, 9.2.3, 9.4.2, 10.3.2
2004	HR 10 december 2004, nr. 39.178	2005, p. 78, met aantekening van De Bruin		2004, p. 3711	2004/1890, met commentaar van Groenewegen	6.5.6, 6.6.2, 7.4.4, 7.4.8.2, 7.4.8.4, 8.3.4, 9.2.3, 9.4.2, 10.3.2
2005	HR 4 februari 2005, nr. 38.860	2005, p. 395, met aantekening van Monsma	2005/112, met noot van Snoijink	2005/59, met aantekening van Monsma	2005/239, met commentaar van Groenewegen	7.4.8.2
2005	HR 4 februari 2005, nrs. 38.860 en 40.072	2005, p. 395 en 397 met aantekening van Monsma	2005/112 en 113, met noot van Snoijink	2005/41, met aantekening van Monsma	2005/239 en 240, met commentaar van Groenewegen;	6.5.6

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
2005	HR 4 februari 2005, nr. 38.860	2005, p. 395, met aantekening van Monsma	2005/112, met noot van Snoijink	2005/59, met aantekening van Monsma	2005/239, met commentaar van Groenewegen		8.3.4
2005	HR 10 juni 2005, nr. 38.839	2005, p. 752, met aantekening van Van der Burg	2005/267, met noot van Snoijink		2005/793, met commentaar van Groenewegen		6.2.4
2005	HR 10 juni 2005, nr. 39.204	2005, p. 1269, met aantekening van Monsma	2005/268, met noot van Snoijink		2005/831, met commentaar van Groenewegen		6.5.2, 8.3.2, 9.2.3
2005	HR 24 juni 2005, nr. 38.183	2005, p. 853, met aantekening van Noordermeer van Loo	2005/275, met noot van Van Leijenhorst	2005/107, met aantekening van Groenewegen	2005/862, met commentaar van Groenewegen		10.3.2
2005	Hof Den Haag 6 juli 2005, nr. BK-03/02188	2005, p. 1017, met aantekening van de Bruin			2005/1106		6.2.5.3
2005	HR 8 juli 2005, nr. 39.870		2005/310, met noot van Happé	2006/20, met aantekening van Smit	2005/902, met commentaar van Ligthart		10.3.2
2005	HR 8 juli 2005, nr. 40.298	2005, p. 864, met aantekening van De Bruin	2006/48, met noot van Meusen	2005/125, met aantekening van Roij	2005/934, met commentaar van Van der Burg		5.5.1.14
2005	Hof Amsterdam 16 september 2005, nr. 04/03100	2006, p. 19, met aantekening van De Bruin			2006/96		6.2.5.3

2005	HR 16 september 2005, nr. 38.815	2005, p. 1193, met aantekening van der Burg	2005/343, met noot van Snoijink	2005/124, met aantekening van Groenewegen	2005/1204, met commentaar van Groenewegen	6.2.5.3
2005	HR 23 september 2005, nr. 39.704	2005, p. 1093, met aantekening van De Bruin	2006/4, met noot van Snoijink		2005/1382, met commentaar van Groenewegen	6.2.9.1
2005	HR 2 december 2005, nr. 39.275		2006/67, met noot van Snoijink		2005/1633, met commentaar van Groenewegen	7.4.6, 9.2.3
2005	Rechtbank Almelo 21 december 2005, nr. 05/275	2006, p. 169, met aantekening van De Bruin				6.2.5.3
2005	HR 23 december 2005, nr. 40.220	2006, p. 97, met aantekening van De Bruin	2006/102		2005/1752, met commentaar van Groenewegen	7.4.7, 7.4.8.2, 7.4.8.5, 10.3.2
2006	Hof Arnhem 12 januari 2006, 04/01091, MK I	2006, p. 296			2006/305	6.2.5.8.
2006	Hof Den Bosch 22 maart 2006, nr. 98/05119	2006, p. 1346, met aantekening van Borghols			2006/1073	6.2.5.3
2006	HR 14 april 2006, nr. 40.300	2006, p. 629, met aantekening van De Bruin	2006/225		2006/818, met commentaar van Van der Burg	6.2.8
2006	HR 14 april 2006, nr. 41.170	2006, p. 585, met aantekening van de Bruin	2006/212, met noot van Snoijink		2006/550, met commentaar van Groenewegen	6.2.5.3

Jaar	Uitspraak	Belastingblad	BNB	FED	NIFR	Overig	Paragraaf
2006	Hof Den Bosch 9 november 2006, nr. 05/00482				2007/738		6.2.5.3
2006	Hof Amsterdam van 15 november 2006, nr. 05/00509 MK I	2007, p. 236			2007/51		8.3.4
2007	Rechtbank Roermond 30 maart 2007, AWB 05/1634	2007, p. 539, met aantekening van Kruimel					6.2.4
2007	Rechtbank Arnhem 16 april 2007, nr. AWB 06/4493	2007, p. 610			2007/786		6.5.6, 7.4.4
2007	Rechtbank Den Haag 18 april 2007, nr. HA ZA 06-1068	2007, p. 568, met aantekening van Kruimel					2.4.3, 5.2
2007	HR 4 mei 2007, nr. 42.457	2007, p. 599, met aantekening van de Bruin		2007/49, met aantekening van Groenewegen	2007/917, met commentaar van Groenewegen		6.2.5.3, 6.2.5.7
2007	HR 8 juni 2007, nr. 42.758	2007, p. 823, met aantekening van Monsma		2007/62, met aantekening van Groenewegen	2007/1055, met commentaar van Groenewegen		6.2.5.3

2007	HR 29 juni 2007, nr. 40.932	2007, p. 947, met aantekening van Monsma	2007/1205, met commentaar van Van der Burg	6.5.5
2007	Hof Arnhem 9 oktober 2007, nr. 07/00231		2007/1888, met commentaar van Groenewegen	7.4.4
2007	Hof Den Bosch 26 oktober 2007, nr. 06/00327		2008/90	6.2.5.6
2007	HR 16 november 2007, nr. 40.606	2007, p. 322	2007/2166, met commentaar van Groenewegen	5.5.1.17
2007	Hof Arnhem 10 december 2007, nr. 05/00391		2007/2306	7.4.6, 9.2.3
2008	HR 15 februari 2008, nr. 43.934		2008/459, met commentaar van Van der Burg	5.5.1.16
2008	HR 29 februari 2008, nr. 41.671		2008/691	6.6.5.2
2008	Hof Arnhem 27 augustus 2008, nr. 07/00191		2008/1727, met commentaar van Groenewegen	6.2.5.3



Trefwoordenregister

A

aansprakelijkheidstelling / 41
aard- of nagelvaste verbinding / 173
absolute limieten / 129
accijnzen op levensmiddelen / 96
afhaakproblematiek / 47, 316, 358
aftopvariant / 84, 142
afvalstoffenheffing / 125, 216
afvoeren / 381
algemene bestemmingsheffingen / 245
algemene inkomstenverwervende belasting / 332
algemene middelen / 245
algemene uitkering / 94, 105
all-in waterschappen / 377
allocatiefunctie / 120
ambtshalve vergunningen / 306
ambtshalve vermindering / 152
anti-speculatiebeding / 154
armoedeval / 161
aspiratieniveau / 94
assurantiebelasting / 99
autonomie / 26, 33
autonoom belastingstelsel / 95

B

baatbelasting / 125, 128, 132, 323, 333
baatbelasting-nieuwe-stijl / 132
basisregistratie / 154, 155
bedrijfsafval / 218
beginsel van proportionaliteit / 34
bekostigingsbesluit / 127, 133
bekostigingsheffingen / 258, 260
bekostigingsmethoden / 114
bekostigingsvoorkeursvolgorde / 121
belasting op leidingwater / 145
belastingcapaciteit / 94, 101, 107, 108, 112, 120
belastingmix / 259
Benthamse progressie / 99
beschuttingscriterium / 154

besparing / 281
 bestanddeelvorming / 176
 bestanddelen / 175
 bestemmingsbelasting / 349, 359
 bestemmingsheffing / 332, 353, 372
 bestemmingsplan / 210
 bestemmingswaarde / 136
 bestuurlijke decentralisatie / 27
 bewijsproblematiek / 290
 bezwarendrempel / 151
 billijke bijdrage / 198
 bodemwaarde / 153
 boekwaarde / 153
 bouwgeld / 99
 bouwgrondbelasting / 125, 132, 169, 181, 200, 206
 bouwleges / 308, 323
 bouwterreinbelasting / 99, 103
 brandstoffenheffingen / 261
 brandverzekeringsbelasting / 103
 breed waterspoor / 314
 bruto binnenlands product / 76
 budgettaire verantwoordelijkheidsbesef / 113
 bufferfunctie / 94, 161
 BUGM-gelden / 62

C

categorieën belanghebbenden / 378
 centralisten / 26
 centrumfunctie / 107
 chipknip / 143
 chipper / 143
 civielrechtelijke onroerende zaak / 178
 codecisieprocedure / 28
 collectief gebruik / 130
 collectieve goederen / 114
 collectieve lastendruk / 48, 245, 258
 commissie-Christiaanse / 113
 commissie-De Kam / 117
 commissie-Eenhoorn / 123
 commissie-Oud / 112
 compensatieregeling / 323
 congestieheffing / 321
 constitutie / 25
 constitutionele toetsing / 25
 cumulatie van belastingen / 335

D

decentralisatie / 118

deel / 179, 220
 democratie / 118
 democratische legitimatie / 161
 détournement de pouvoir / 312
 dienstverlening / 304
 Diftar / 320
 diftar-methode / 259, 319
 directe regelgeving / 245
 disproportionaliteit / 270
 doelmatigheid / 334
 doeluitkeringen / 98
 draagkracht / 267, 310
 draagkrachtaspecten / 244
 dubbele dividend / 258
 duurzame vereniging / 173
 dwangbevel / 286

E

ecologisering / 243, 257
 economische veroudering / 148
 eenheidsstaat / 23, 24
 eenpersoonshuishoudens / 381
 efficiencyvrijstelling / 131
 eigen gemeentelijke inkomsten / 105
 eigenwoningforfait / 340
 emissierechten / 47
 energiebelasting / 145
 energiecertificaat / 322
 energieprestatiecertificaten / 341
 Europese Unie / 325
 evenredigheidsbeginsel / 269, 275, 281, 309, 328, 330
 excessieve gebruikskosten / 148
 exclusieve bevoegdheden / 34
 experimenteerbepaling / 121, 316
 exploitatiebijdrage / 209
 exploitatiekosten / 210
 exploitatieovereenkomst / 205, 291, 327
 exploitatieverordening / 205, 291
 extern-effectenmotief / 114

F

facultatieve vrijstellingen / 137, 341
 federalisten / 26
 feitelijk gebruik / 130
 feitelijke parkeerbelasting / 347
 fictiegemeenten / 137
 financiële decentralisatie / 27
 financiële instrumenten / 46

fiscale autonomie / 78
 fiscale vergroeningsmaatregelen / 244
 forensenbelasting / 125
 free-ridergedrag / 118, 208
 fysieke criterium / 173

G

garantiebepalingen / 99
 gebouw / 153
 gebouwd eigendom / 154, 175
 gebruik / 130
 gebruikersbelasting / 131
 gebruiksrechten / 125
 gebruikswaarde / 312
 gecorrigeerde oppervlakte / 104
 gecorrigeerde vervangingswaarde / 130
 gedecentraliseerde eenheidsstaat / 25
 gedeelte / 179
 gelijkheidsbeginsel / 269, 282, 329
 gemeenschapstrouw / 32
 gemeente / 21
 gemeentefondsbelasting / 95
 gemeentelijke accijnzen / 94
 gemeentelijke comptabiliteitsvoorschriften / 294
 gemeentelijke inkomstenbelasting / 95
 gemeentelijke watersysteemtaken / 364, 373
 genotsrechten / 125
 geoormerkte uitkeringen / 98
 gescheiden rioleringsystemen / 314
 goederen / 173
 grafrechten / 276
 Green Award / 321
 griffierecht / 212
 grondbelasting / 96, 103
 grondexploitatie / 207, 327, 343
 grondexploitatieheffing / 122, 208

H

heffing op het lozen van restwarmte / 322
 heffing op pleziervaartuigen / 321
 hondenbelasting / 125, 332
 horizontale compensatie / 118
 huishoudelijk afval / 218
 hulpzaak / 175
 huurafhankelijk recht van opstal / 150

I

indirecte aansluiting / 226

indirecte lozingen / 381
 individualiseerbaar belang / 304
 individuele dienstverlening / 224, 295
 individuele wederprestatie / 214, 357
 inflatiecorrectie / 332
 infrastructurele voorzieningen / 333
 ingezetenenheffing / 122
 ingroeivariant / 84, 139
 initiële WOZ-beschikking / 139
 inkomensafhankelijk tarief / 267
 inkomensbeleid / 267
 instrumentalisering / 283
 inzamelplicht / 232

K

kadastraal perceel / 179, 235
 kostendekkendheid / 315
 kostendeckingspercentage / 370
 kostenmotief / 114
 kostensoortenlijst / 209
 kostenterugwinbeginsel / 369
 kostenterugwinning / 38, 93
 kostenveroorzakersbeginsel / 358
 kwijtschelding / 135

L

leges / 125, 305
 lijkbezorgingsrechten / 282
 limietbepalingen / 99
 limieten / 125
 limitering / 125, 155
 limitering OZB / 164
 logeergastenbelasting / 99
 lokale bereikbaarheidsbelasting / 323
 lokale lastenverlichting / 81

M

maatschappelijke criterium / 173
 marktgebruiksrechten / 304
 marktgenotsrechten / 304
 matige winst / 126
 maximale kostendekkendheid / 298
 maximale kostendekking / 288
 maximale kostennorm / 126, 273
 medebelanghebbende / 147
 medebewind / 33
 medebewindstaken / 93
 meerpersoonshuishoudens / 381

meetbedrijven / 358
meldingen / 306
merit-goodmotief / 114
microlastenontwikkeling / 77
milieueffectiviteit / 320
milieugedragmonitor / 251
milieu-investeringen / 340
milieukosten / 59
milieukostenallocatie / 243
milieuleges / 312
milieuoverwegingen / 338
milieuprogramma / 65
milieutaken / 60
modelverordening / 226
moderne tweewegenleer / 288
mutatiedrempels / 136
mutatiegronden / 136

N

natrekking / 173
niet-profijtheffingen / 331
niet-woningen / 180
nieuwe belanghebbende / 148
nieuwe vrijheid / 266
no-show-verblijf / 275

O

objectafbakening / 177, 383
objectieve en zakelijke belasting / 178, 348, 350, 351
objectieve en zakelijke belastingen / 339
objectieve rechtvaardigingsgrond / 329
omgevingsadressendichtheid / 110
omslagen / 97
onderscheidend criterium / 334, 339
ondoelmatigheid / 148
onroerend / 173
ontheffingsvergunning / 321
ontwikkelingsmotief / 114
oormerken / 349
oormerken van de opbrengst / 334
opbrengst beogen / 350, 351
opcenten / 95, 124
opcenten op de motorrijtuigenbelasting / 322
opcenten op de rijksinkomstenbelasting / 99
opcenten op de vermogensbelasting / 99
opcenten op rijksbelastingen / 98
openbare aanbesteding / 321
openbare bestemming / 286

openbare orde / 290
 ophogingspercentages / 336
 oppervlaktegrondslag / 130
 opslag / 124
 OZB naar energieprestatie / 322

P

parate executie / 286
 parkeerbelastingen / 125, 320
 parkeerrechten / 126
 parkeertarieven / 320
 patentbelasting / 96
 perceptiekosten / 97, 117, 123
 personele belasting / 94, 98, 103
 personele belastingen / 96
 plankosten / 189, 343
 planschade / 153, 343
 planschadevergoedingen / 210
 planschadevergoedingsovereenkomst / 210
 potentieel profijt / 192
 precariobelasting / 133, 272
 precariorechten / 133, 272
 preventief toezicht / 134
 prijselasticiteit / 48, 259, 265
 privaatrechtelijke overeenkomst / 205
 privileges / 22
 profijt / 277
 profijtbeginsel / 104, 105, 171, 213, 275, 281, 332
 profijtbelasting / 301
 profijtbelastingen / 169
 profijtgedachte / 131
 profijtheffing / 338
 projectbesluit / 213
 proportionaliteit / 270
 provinciale grondwaterheffing / 323
 publiekrechtelijk kostenverhaal / 115

Q

quasi-collectieve goederen / 114
 quasi-collectieve zaken / 286

R

rechtstreeks werkende richtlijnbevestigingen / 31
 rechtstreekse aansluiting / 226
 rechtszekerheid / 170
 reclamebelasting / 99, 125, 333
 recreatiebelasting / 117, 120, 133
 recreatieterreinen / 150

redelijkheidtoets / 337
 registergoederen / 173
 reguleren / 350
 regulerende energiebelasting / 250
 reinigingsrechten / 334
 repressief toezicht / 40
 resultaatsverplichting / 38
 richtlijnconforme interpretatie / 29
 rijksmilieubelastingen / 244
 rioolaanlegbelasting / 103
 rioolaansluitingsrecht / 373
 rioolaansluitrecht / 276
 rioolafvoerrecht / 280
 rioolbelasting / 103, 122
 rioolbestemmingsheffing / 372
 rioolbestemmingsheffingen / 125, 357
 rioolgebruiksrecht / 278
 rioolgebruiksrechten / 302, 372
 rioolgenotsrechten / 303, 372
 roerend / 173
 rood-voor-groen-bijdrage / 323
 Rotterdamwet / 162
 ruimtegebruikbelasting / 322
 ruimtegebruikheffing / 322

S

samenstel / 178
 schrijffloot / 306
 schrikstarief / 126
 slaapforensenbelasting / 344
 smal waterspoor / 314, 324
 sociale structuur / 108
 solidariteitsbeginsel / 358
 specifiek profijt / 376
 specifieke bestemmingsheffingen / 245
 specifieke uitkeringen / 94, 105
 spill-over effecten / 116
 stand-stillverplichting / 38
 statiegeldregeling / 211, 321
 straatbelasting / 99, 103, 301
 subsidiariteitsbeginsel / 33
 substitutie / 281
 substitutiemogelijkheden / 48
 systeemwater / 314

T

taakverwaarlozingsregeling / 39, 371
 tabelbedrijven / 316, 358

tariefdifferentiatie / 311
 tariefstructuur / 99
 taxatiemarge / 151
 terugwerkende kracht / 41, 198
 toeristenbelasting / 125, 276, 334, 336
 trits / 364
 tweewegenleer / 287
 tweezijdig snijdende zwaard / 258

U

uitbreidingsinvesteringen / 376

V

vangnetbepaling / 137
 vangnetregeling / 292
 vaststellingsovereenkomst / 290
 verbeteringscriterium / 182
 verblijfbieder / 346
 verblijfhouder / 346
 verblijfsbelasting / 117, 133
 verbod op constitutionele toetsing / 31
 verbodsbepaling / 306
 verbruiksbelastingen van brandstoffen / 261
 verdeelmaatstaven / 93
 verdelingsbeginsel / 275
 verdragsschendingsprocedure / 30
 verdroging / 37
 verdrogingsproblematiek / 314
 vereveningssystematiek / 120
 verkeersopvattingen / 174
 vermakelijkhedenbelasting / 103
 vermakelijkhedenrechten / 125
 vermogensrechten / 173
 veroudering bouwwijze / 148
 verpakkingenbelasting / 262
 verticale compensatie / 118
 vervuilingseenheden / 316, 358, 381
 vervuilingswaarde / 358
 vliegbelastingen / 262
 voorzieningen / 296

W

waarde in het economische verkeer / 130, 283
 waardegrondslag / 130
 waarderingsuitzondering / 131, 340
 waardetijdvak / 104
 Wabm-heffing / 62
 waterketen / 314

waterketenbedrijven / 317
waterketenrioolheffing / 375
waterketentaken / 317, 357, 361
waterketentarief / 366
waterkwaliteitsbeheer / 357
waterkwantiteitsbeheer / 37, 357
waterspoor / 259, 313, 331
watersysteembeheer / 358
watersysteemheffing / 363
watersysteemheffing gebouwd / 340
watersysteemrioolheffing / 376
watersysteemtaken / 357, 361
watertaken / 360
watertoeristenbelasting / 347
waterverbruikskosten / 316
wegaanlegbelasting / 103
Wet Mulderbeschikking / 126
wetsfictiegemeenten / 336
wielklemmen / 127
wijzigingsverdrag / 37
woningdelen / 158
woningen / 179
woninggedeelte / 158
woonforensenbelasting / 344, 346

Z

zakelijke bedrijfsbelasting / 99
zaken / 173
Zalmsnip / 74
zeehavengelden / 277
zuiver fiscaal doel / 104
zuiveringsheffing / 381

Curriculum vitae

Gino Groenewegen (1959) studeerde Nederlands recht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam, Fiscaal recht aan de Rijksuniversiteit Leiden en volgde de post-doctorale leergang Europese Fiscale Studies aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Hij is in de periode 1991-2008, eerste fulltime en later parttime, werkzaam geweest aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en heeft daar als één van de weinigen in Nederland wetenschappelijk onderzoek verricht en onderwijs gegeven op het gebied van de heffingen van lokale overheden en milieuheffingen in de ruimste zin van het woord. Diverse wetenschappelijke- en vakpublicaties alsmede boekwerken verschenen van zijn hand. Sinds de oprichting in 1999 is hij partner bij Groenewegen & Van der Burg bureau lokale belastingen BV. Hij heeft bij vele gemeenten in Nederland uiteenlopende opdrachten op het terrein van gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ uitgevoerd, zoals de toetsing van belastingverordeningen, invoeringstrajecten baatbelasting, WOZ- en belastingprocedures, etc.

