

ONTWIKKELINGEN OP HET GEBIED VAN DE LOKALE BELASTINGEN¹

MEVR. MR. A.P. MONSMA *

1 Inleiding

De afgelopen tijd is een aantal interessante uitspraken gedaan op het gebied van de lokale belastingen, zeker wanneer deze uitspraken worden bekeken vanuit het perspectief van de fiscale autonomie en de grenzen daaraan. Ik zal in dit artikel drie uitspraken uitlichten:

- het arrest over de zogenoemde Fierens-marge;²
- het arrest over de bouwleges van de gemeente Nijkerk;³ en
- de uitspraak over de leges voor een identiteitskaart.⁴

Het feit dat dergelijke geschillen ontstaan, heeft mijns inziens mede te maken met algemene ontwikkelingen op het terrein van de lokale belastingen. In het navolgende zal ik een en ander bespreken.

1.1 Bekostiging gemeentelijke taken onder druk

Gemeenten hebben in de afgelopen jaren steeds meer taken toebedeeld gekregen van het Rijk, bijvoorbeeld op het gebied van de inburgering van nieuwe Nederlanders.⁵ In de bijbehorende bekostiging is echter (nagenoeg) niets veranderd. De inkomsten van gemeenten bestaan uit (algemene en specifieke) uitkeringen uit het Gemeentefonds, gemeentelijke belastingen en overige inkomsten (bijvoorbeeld uit verhuur van eigendommen of inkomsten uit aandelen). De inkomsten uit eigen belastingen bedragen al jaren zo'n 14 à 15% van de totale gemeentelijke inkomsten en tussen de 1 en 1,5% van het BBP.⁶ De belastingen (en heffingen) die gemeenten mogen invoeren, zijn ook al jaren (ongeveer) dezelfde.

***'De gemeenteraad wil liever
geen lastenverhoging
invoeren voor haar burgers
en bedrijven, maar wordt
wel geconfronteerd met
hogere kosten'***

* Wetenschappelijk onderzoeker bij het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

1 Dit artikel is geschreven in het kader van het onderzoeksprogramma 'Fiscale autonomie en haar grenzen' van de capgroep fiscaal recht aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

2 HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, Belastingblad 2010, blz. 152, (m.nt. Monsma; BNB 2010/335, m.nt. Van Leijenhorst; FED 2010/124, m.aant. Groenewegen; NTFR 2010/2458, m.nt. Groenewegen; V-N 2010/54.4, m.nt. Redactie; LJN BL1943). Zie ook het artikel van W.G. van den Ban 'Alternatieven voor de bezwaardrempels in de Wet WOZ', WFR 2011/103.

3 HR 14 augustus 2009, nr. 43 120, Belastingblad 2009, blz. 1214 (m.nt. De Bruin; BNB 2009/276, m.nt. Van Leijenhorst; FED 2010/108, m.aant. Groenewegen; NTFR 2009/1883, m.nt. Groenewegen; V-N 2009/38.30; LJN BI1943).

4 Hof 's-Hertogenbosch 7 oktober 2010, nr. 09/00474, Belastingblad 2010, blz. 1483 (m.nt. Makkinga; NTFR 2010/2327, m.nt. Van der Burg; LJN BN9659).

5 Zie in dit kader bijvoorbeeld 'Willekeur dreigt bij inburgering', Trouw 12 januari 2011, blz. 1 en 25.

Gezien het toenemend aantal taken is de vraag waar het geld vandaan moet komen. Gemeenten die voorheen voor extra taken vooral dekking vonden in de onroerende-zaakbelastingen (OZB), voelen zich (mede vanwege de inmiddels aan de OZB gestelde beperkingen) gedwongen om nieuwe heffingen in te voeren en/of bestaande tarieven te verhogen. In deze tijden van economische crisis komt de gemeenteraad daarmee voor lastige keuzes te staan. De gemeenteraad wil liever geen lastenverhoging invoeren voor haar burgers en bedrijven, maar wordt wel

6 Bron: CBS-cijfers via www.cbs.nl.

geconfronteerd met hogere kosten. Door deze ontwikkelingen bestaat er bij gemeenten meer behoefte aan bestemmingsheffingen en heffingen gebaseerd op het profijtbeginsel. Men zal de kosten meer en meer willen neerleggen waar zij worden opgeroepen. De bestaande retributies en bestemmingsheffingen zal men in dat kader kostendekkend willen maken. Daarnaast zoeken gemeenteraden naar nieuwe toepassingsmogelijkheden van bestaande belastingen, zoals het gebruik van de reclamebelasting voor het verhaal van kosten van voorzieningen in een bepaald gebied.

'Het belang van de WOZ-waarde is toegenomen door nieuwe toepassingen'

Door het opzoeken van de grenzen van de fiscale mogelijkheden en bevoegdheden zal mijns inziens voor de gemeente meer risico ontstaan in de rechtszaal. Het inslaan van nieuwe wegen brengt over het algemeen immers meer juridisch risico met zich dan het betreden van gebaande paden.

1.2 Toegenomen belang WOZ-waarde

Bij de geschillen omtrent de vastgestelde WOZ-waarde speelt mee, dat het belang van de WOZ-waarde is toegenomen door de nieuwe toepassingen van deze waarde.⁷ Behalve voor gemeentelijke belastingen zoals de OZB, wordt de WOZ-waarde ook gebruikt voor de inkomstenbelasting (box 1 en box 3), waterschapsheffingen, vennootschapsbelasting (beperking afschrijving op gebouwen), overdrachtsbelasting en de nieuwe schenk- en erfbelasting. Tevens wordt de objectafbakening uit de

Wet WOZ ook voor andere doeleinden gebruikt (bijvoorbeeld in de Wet belastingen op milieugrondslag). Met de invoering van de Basisregistratie WOZ is het gebruik van WOZ-gegevens praktisch en juridisch gemakkelijker geworden en de verwachting is dan ook, dat het gebruik van deze gegevens verder zal toenemen.⁸ Een eerste voorbeeld daarvan is het gebruik van de WOZ-waarde door notarissen, hypotheekverstrekkers en verzekeraars bij de bestrijding van vastgoedfraude.⁹ Maar ook andere nieuwe toepassingen zijn denkbaar.¹⁰ Het belang bij een correcte afbakening en WOZ-waarde wordt gezien het voorgaande voor de rechthebbende van de onroerende zaak steeds groter.

1.3 Autonomie gemeentelijke wetgever op fiscaal terrein

De fiscale autonomie van gemeenten brengt mee, dat gemeenten in principe vrij zijn in hun keuze om wel of geen belastingen in te voeren en om de belastingverordeningen naar eigen inzicht in te richten. Maar dit is wel een gebonden vrijheid, want er zijn bepaalde grenzen aan gesteld door de rechtsbeginselen en door wet- en regelgeving.

Het legaliteitsbeginsel brengt mee, dat de gemeentelijke wetgever bij de regeling van belastingen binnen de door de hogere wetgever gegeven bevoegdheid moet blijven. De gemeenteraad mag bijvoorbeeld alleen die belastingen invoeren, die door de wetgever in formele zin zijn genoemd.¹¹ Voorts mag de gemeenteraad die elementen in de belastingverordening¹² zelf bepalen, voor zover de hogere wetgever deze niet heeft ingevuld. Bij het hierna besproken arrest over de bouwleges van de gemeente Nijkerk betreft dit onder andere de heffingsmaatstaf en het tarief. Heeft de hogere wetgever echter elementen expliciet bepaald, dan moet de gemeenteraad deze verplicht overnemen.

De Wet WOZ is geen belastingwet, maar de op grond van de Wet WOZ vastgestelde waarde wordt wel gebruikt bij diverse belastingen (zie onderdeel 1.2). Bij de uitvoering van de Wet WOZ dient de gemeente zich te houden aan de

7 Zie bijvoorbeeld Platform WOZ, *De WOZ 'Goudgerand'*, Den Haag: Platform WOZ 2008, en A.P. Monsma, *Wet WOZ: breder gebruik en vermarkting van gegevens* (ESBL-brochure 11), Rotterdam: ESBL 2009.

8 Zie bijvoorbeeld G. Overkleeft-Verburg, *'Over de WOZ-waarde en de overgang van een gesloten naar een open informatieregime'* (ESBL-brochure 13), Symposium breder gebruik van WOZ-gegevens, Rotterdam: ESBL 2010. De Basisregistratie WOZ maakt deel uit van een stelsel van basisregistraties, waaronder bijvoorbeeld ook de Basisregistratie Adressen en Gebouwen en de Gemeentelijke Basisadministratie.

9 Wet overige fiscale maatregelen 2010, Stb. 2009, 610, en besluit van 23 december 2009 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten en enkele andere besluiten, Stb. 2009, 615, beide per 1 januari 2010 in werking getreden.

10 Zie bijvoorbeeld S. Cnossen, *'Vervang overdrachtsbelasting door BTW over waardevermeerdering huis'*, WFR 2011/38.

11 Zie art. 219, eerste lid, Gemeentewet. Op dit moment zijn dat de belastingen genoemd in art. 220-229 Gemeentewet en art. 15:33 Wet milieubeheer.

12 Zie art. 217 Gemeentewet.

bepalingen die in de Wet WOZ zijn neergelegd door de wetgever in formele zin. Dit geldt ook voor de op de Wet WOZ gebaseerde besluiten en uitvoeringsregelingen die door de minister zijn vastgesteld.

2 Arrest Fierens-marge

Op 22 oktober 2010 heeft de Hoge Raad geoordeeld, dat de zogenoemde Fierens-marge in de Wet WOZ (art. 26a) onverbindend is wegens strijd met art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM.

2.1 Inhoud Fierens-marge

Art. 26a is in de Wet WOZ gekomen na een amendement van Kamerlid Fierens¹³ en houdt kort gezegd in, dat de vastgestelde WOZ-waarde blijft gehandhaafd, indien de werkelijke waarde (zoals later in bezwaar en/of beroep blijkt, bijvoorbeeld uit een taxatierapport) daar niet veel van afwijkt.¹⁴ In het artikel zijn de precieze marges genoemd waarbinnen de waarde niet wordt aangepast. Doel van deze bepaling is om de werkdruk bij gemeenten (afdelingen bezwaar en beroep) en rechterlijke instanties te verminderen. De indruk bestond dat veel 'kleine' procedures (procedures met een belang van slechts een paar duizend euro's aan WOZ-waarde) werden gevoerd.

Uit onderzoek binnen het ressort van Hof Arnhem blijkt dat het aantal WOZ-zaken inderdaad flink is toegenomen. Tussen 2004 en 2008 is daar het aantal procedures over lokale heffingen gestegen van 800 naar 2705. Het aandeel van WOZ-zaken in dit totaal steeg van 37% in 2004 tot 57,8% in 2008.¹⁵ Uit het onderzoek blijkt overigens niet in hoeverre deze toename ziet op 'kleine' geschillen.

2.2 Commentaar op de Fierens-marge

In de literatuur is het nodige commentaar geleverd op de Fierens-marge, enerzijds op de effectiviteit van de maat-

regel en anderzijds op de juridische houdbaarheid van de bepaling.¹⁶

Een van de problemen die gesignaleerd werd, is dat de heffingsambtenaar bij een gemaakte fout kan erkennen dat de waarde in het economische verkeer lager is dan de vastgestelde waarde, maar de waarde vervolgens wel kan handhaven met een enkele verwijzing naar art. 26a Wet WOZ. Het bewust handhaven van een verkeerde (te hoge) waarde doet denken aan misbruik van bevoegdheid, maar zou in dit geval gelegitimeerd zijn door de wet. Dit druist in tegen het rechtvaardigheidsgevoel.

2.3 Uitspraak Hoge Raad

In het arrest van 22 oktober 2010 lag precies zo'n geschil voor. De waarde was vastgesteld op € 99 000, terwijl partijen het erover eens waren dat de werkelijke waarde € 95 000 bedroeg. De heffingsambtenaar wilde de waarde niet verminderen en beriep zich op art. 26a Wet WOZ.¹⁷ De belanghebbende stelde onder meer, dat de Fierens-marge in strijd is met art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM.

De Hoge Raad overweegt eerst, dat de belastingheffing naar de WOZ-waarde van een onroerende zaak een inbreuk vormt op het ongestoorde genot van eigendom als bedoeld in art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM. Zo'n inbreuk is slechts geoorloofd, indien de betreffende maatregel voldoet aan het 'principle of lawfulness' (toegankelijk, nauwkeurig en voorzienbaar), het 'principle of legitimate aim' (legitieme doelstelling van algemeen belang) en het 'principle of fair balance' (proportionaliteit en geen buitensporige last voor één individu).

Uit de jurisprudentie leidt de Hoge Raad af, dat een maatregel niet 'lawful' is, indien geen sprake is van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die maatregel. Naar het oordeel van de Hoge Raad staat de Fierens-marge een zodanige effectieve betwisting in de weg.

Voor de strijdigheid met art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM bestaat volgens de Hoge Raad geen rechtvaardigingsgrond. Het verminderen van de werkdruk voor gemeenten en rechterlijke macht vormt geen rechtvaardigingsgrond. Dat taxaties enigszins nattevingerwerk zijn, biedt ook geen rechtvaardiging, omdat de onzekerheidsmarges door de Fierens-marge eenzijdig voor rekening van de belastingplichtige komen. Ten slotte is geen sprake van een 'bagatelbepaling'; gezien alle van de WOZ-

13 Kamerstukken II 2004/05, 29 612, nr. 12.

14 Het betreft meer specifiek een wetsfictie: de WOZ-waarde wordt – binnen de marges – geacht juist te zijn.

15 Zie de afscheidrede van J.A. Monsma, 'Lokale belastingen en acceptatie' (ESBL-brochure nr. 12), Rotterdam: ESBL 2009.

16 Zie A.G. Legerstee en F.J.H.L. Makkinga, 'De Wet WOZ vanaf 2005: doelmatiger en goedkoper, maar ook beter en breder toepasbaar?', *Belastingblad* 2005, blz. 43; K.M.C. van Middelkoop, 'Art. 26a Wet waardering onroerende zaken (WOZ): een effectief middel tegen te veel kleine geschillen of monsterlijk in de praktijk?', *Belastingblad* 2006, blz. 855; en W.C. Paans, 'Fierensverbod', *Belastingblad* 2006, blz. 1311.

17 Hierbij moet vermeld worden dat het hier om een zogenoemde proefprocedure ging.

waarde afhankelijke belastingen kan het belastingbedrag in totaal flink oplopen.

De Hoge Raad draagt de bestuursorganen en de rechters op de Fierens-marge met onmiddellijke ingang buiten toepassing te laten en laat het aan de wetgever over om eventueel een andere regeling in het leven te roepen om het gewenste doel te bereiken. Daarbij zou gedacht kunnen worden aan een waardeklassensysteem.

2.4 Grens autonomie formele wetgever overschreden

De autonomie van de wetgever in formele zin wordt beperkt door hogere wet- en regelgeving. In dit geval kwam de beoogde regeling in strijd met het EVRM en meer specifiek met art. 1 Eerste Protocol bij het EVRM. Waar bij belastingverordeningen van lagere overheden ruime ervaring bestaat met het toetsen aan hogere regelgeving, geldt voor wetgeving in formele zin nog altijd het constitutionele toetsingsverbod. Het arrest van de Hoge Raad inzake de Fierens-marge illustreert echter dat dit toetsingsverbod steeds vaker wordt achterhaald door toetsing aan Europees recht met rechtstreekse werking.

Naar mijn idee hebben de rechtsbescherming en het rechtvaardigheidsgevoel het gewonnen in deze zaak. Het kan toch niet zo zijn, dat de overheid erkent dat een fout is gemaakt, maar deze willens en wetens niet herstelt met een beroep op de wet? Bovendien wil ik wijzen op de mogelijke ongelijke en onvoorzienbaar ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het stond de heffingsambtenaar volgens een arrest van de Hoge Raad uit 2008 vrij om de WOZ-waarde binnen de Fierens-marge ambtshalve te verminderen.¹⁸ Het kon dus zo zijn, dat de heffingsambtenaar dat in het ene geval wel deed en in het andere niet. In Rotterdam worden (algemene) beleidsregels vastgesteld voor ambtshalve vermindering van de WOZ-waarde,¹⁹ maar dit is niet in elke gemeente het geval. Hoe is het overheidshandelen dan voorzienbaar en kenbaar?

Het invoeren van een waardeklassensysteem lijkt mij overigens geen reëel alternatief, omdat voor de brede toepassing van de Wet WOZ een exacte waarde nodig is. Bovendien bestaan bij brede waardeklassen ook meer principiële bezwaren (bijvoorbeeld ten aanzien van de

rechtsgelijkheid).²⁰ Een waardeklassensysteem is niet voor niets steeds afgewezen.²¹

3 Bouwleges Nijkerk

Over bouwleges is in de afgelopen jaren veel geprocedeerd. Omdat het bedrag aan bouwleges meestal wordt berekend naar de hoogte van de bouwsom, kan het bij grote bouwprojecten om grote bedragen gaan. Het gevoel van belastingplichtigen is in die gevallen vaak dat de gemeente wel een hoog bedrag aan leges in rekening brengt, maar aan de vergunningverlening nauwelijks werk heeft gehad. Dit wordt als onrechtvaardig en onredelijk ervaren.

*'De nieuwe vrijheid
voor gemeenten
is groot, maar niet
grenzeloos'*

In Nijkerk waren heffingsmaatstaf en tarief als volgt geregeld in de verordening. De heffingsmaatstaf was de bouwsom en het tarief bedroeg f 100 voor een bouwsom tot f 2500. Als de bouwsom hoger was, gold een extra tarief van f 7 voor elke f 500 boven de f 2500. Er was geen maximum gesteld aan dit tarief, zodat voor belanghebbendes melkfabriek, met een bouwsom van f 14 000 000, f 196 065 aan bouwleges (nog exclusief welstandleges, leges bodemonderzoek en publicatiekosten) was geheven.

De vraag is of dit 'zomaar' mag. Gaat de autonomie en keuzevrijheid van de gemeente zo ver, of worden er grenzen (bijvoorbeeld maximumtarieven) aan gesteld?

3.1 Autonomie en nieuwe vrijheid

Indien en voor zover in de Gemeentewet geen bepalingen hierover zijn opgenomen, mag de gemeenteraad zelf heffingsmaatstaf en tarief kiezen (zie ook onderdeel 1.3). Deze zogenoemde nieuwe vrijheid is per 1 januari 1995 in de wet²² opgenomen door de inwerkingtreding van de Wet

18 HR 15 februari 2008, nr. 43 934, BNB 2008/99 (Belastingblad 2008, blz. 400; LJN BC4335).

19 Te vinden op www.bds.rotterdam.nl. Bijvoorbeeld: 'Beleidsregels ambtshalve vermindering Wet WOZ 2011', Gemeentebld 2010, nr. 195.

20 Vergelijk W.G. van den Ban, 'Alternatieven voor de bezwaardrempels in de Wet WOZ', WFR 2011/103.

21 Zie voor een overzicht par. 3 van de conclusie van de advocaat-generaal bij dit arrest, V-N 2010/54.4.

22 Art. 219, tweede lid, Gemeentewet.

materiële belastingbepalingen. Vóór de komst van de nieuwe vrijheid, moest de heffing van leges zich richten naar het gebruik of genot. De gemeente mocht slechts differentiëren naar de kosten, de omvang, de aard en de mate van gebruik van de contraprestatie van de gemeente.²³ Deze eis is dus per 1 januari 1995 losgelaten. Het is de gemeenteraad nu zelfs toegestaan beleidsdoelen na te streven.²⁴

De nieuwe vrijheid voor gemeenten is groot, maar niet grenzeloos. Er geldt een verbod op differentiatie van de heffing naar inkomen, winst of vermogen; het voeren van inkomenspolitiek is namelijk voorbehouden aan het Rijk. Daarnaast mag de heffing door de keuze niet in strijd komen met de algemene rechtsbeginselen en mag de keuze niet leiden tot een onredelijke of willekeurige heffing die de wetgever niet op het oog kan hebben gehad. De rechter toetst dit marginaal en grijpt pas in, indien de willekeur en onredelijkheid eigen is aan de regeling als zodanig. Hiervan is sprake, indien de gekozen heffingsmaatstaf niet aansluit bij het karakter van de betrokken heffing, of tot een apert buitensporige of onredelijke maatstaf leidt.²⁵ Dit is slechts bij uitzondering het geval.²⁶

Een voorbeeld van een onredelijke of willekeurige maatstaf is te vinden bij de baatbelasting van Doetinchem.²⁷ De heffingsmaatstaf was bepaald op de lengte van de zijden van de onroerende zaak, voor zover die grenzen

aan het heringerichte gebied. Belanghebbendes onroerende zaak was zodanig gelegen, dat de lengte van drie zijden in de heffing werd betrokken, terwijl dat bij de overige belastingplichtigen maar één zijde was. De belastingaanslag was hierdoor bijna even hoog (81%) als voor twee andere panden tezamen, die evenwel groter en meer waard waren.

Veel vaker vallen de gekozen heffingsmaatstaf en het tarief echter binnen de vrijheid van de gemeente. Voorbeelden zijn: wisselende kostendekkendheidspercentages in de legesverordening met voor sommige groepen van diensten winsten van respectievelijk 31,85% en 39,9%,²⁸ een sterk progressief tarief in de forensenbelasting²⁹ en een deels variabel tarief voor een gebruiksvergunning naar het aantal werkplekken in een seksinrichting.^{30,31}

3.2 Uitspraak Hoge Raad

Hof Arnhem had over de bouwleges van Nijkerk geoordeeld, dat sprake was van een onredelijke en willekeurige heffing, die eigen was aan de gekozen heffingsmaatstaf en het tarief. Omstandigheden die tot de willekeur en onredelijkheid leidden zijn volgens het hof:

- 23 Zie bijvoorbeeld HR 7 mei 1997, nr. 31 920, BNB 1997/211. Van Leijenhof noemt dit in diverse annotaties de 'heffingsdifferentiatienorm'.
- 24 Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, blz. 65-67 en blz. 77-78, door de Hoge Raad in het arrest-Nijkerk aangehaald in r.o. 3.3. Zie ook de conclusie van de advocaat-generaal bij HR 25 oktober 2002, nr. 36 638, Belastingblad 2002, blz. 1226 (BNB 2003/8, punt 37 van de bijlage), en HR 23 december 2005, nr. 40 220, Belastingblad 2006, blz. 97 (BNB 2006/102; V-N 2006/6.30).
- 25 W.J.N.M. Snoijink in zijn noot bij HR 8 oktober 2004, nr. 37 631, BNB 2005/22, aangehaald in punt 3.5 van de conclusie van A-G Van Ballegooijen bij het arrest-Nijkerk, V-N 2009/38.30.
- 26 Snoijink somt deze gevallen op in zijn noot bij HR 8 oktober 2004, nr. 37 631, BNB 2005/22. Na die tijd zijn nog de volgende verordeningen onverbindend geacht: grafrechten Zaanstad: HR 28 februari 2003, nr. 37 716, Belastingblad 2003, blz. 462 (BNB 2003/147; WFR 2003/441; LJN AF5108); afvalstoffenheffing Zandvoort: Rb. Haarlem 8 juli 2010, nr. 08/7926 en 08/7930, www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=B02394; reclamebelasting Veendam: Hof Leeuwarden 1 oktober 2010, nr. 10/00022, Belastingblad 2010, blz. 1659 (LJN BN9480).
- 27 HR 28 februari 2001, nr. 35 583, Belastingblad 2001, blz. 373 (BNB 2001/167; WFR 2001/298; LJN AB0273).

- 28 HR 4 februari 2005, nr. 38 860, Belastingblad 2005, blz. 395 (BNB 2005/112; WFR 2005/219; LJN AP1951 (gemeente Heel)).
- 29 HR 9 februari 2007, nr. 40 643, Belastingblad 2007, blz. 275 (BNB 2007/165; LJN AX0678 (gemeente Apeldoorn)).
- 30 Hof Arnhem 6 april 2006, nr. 03/02352, Belastingblad 2006, blz. 762 (LJN AW7418).
- 31 Zie ook: HR 8 oktober 2004, nr. 37 631 (milieuvergunning Gelderland), BNB 2005/22; Hof Arnhem 10 november 2004, nr. 03/01153 (havengeld Hengelo), www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=AR6531; HR 10 december 2004, nr. 36 776 (rioolrechten Zoetermeer), BNB 2005/102; HR 23 december 2005, nr. 40 220 (riolaansluitrecht Staphorst), BNB 2006/102; Hof 's-Gravenhage 20 december 2006, nr. 06/00123 (OZB Leiden), www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=AZ5430; Rb. Roermond 25 oktober 2007, nr. 06/2185 (hondenbelasting Echt-Susteren), www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BB8699; Rb. Almelo 7 maart 2007, nr. 06/908, 06/909 en 06/910 (forensenbelasting Losser), www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BA3437, BA3443 en BA3444, Hof Arnhem 5 november 2008, nr. 07/00499, www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BG4929; Rb. Arnhem 29 juni 2007, nr. 06/4390 (forensenbelasting), www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BH0345; Hof 's-Gravenhage 19 januari 2010, nr. 08/00145 (precariobelasting Leiden), www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BM8474; Hof Arnhem 30 maart 2010, nr. 09/00020 (OZB Hof van Twente), www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BM1568; Hof 's-Gravenhage 4 mei 2010, nr. 09/00716 (waterschapssomslag Rijnland), www.rechtspraak.nl/ljn.asp?ljn=BM5668.

- grote verschillen in kostendeckingspercentages tussen de onderscheiden groepen van diensten;
- de absolute hoogte van het bedrag;
- de relatieve hoogte van het bedrag (ten opzichte van de kosten gemoeid met de onderhavige vergunningverlening); en
- het ontbreken van een degressief tarief of maximumtarief.³²

De Hoge Raad heeft vervolgens op 14 augustus 2009 geoordeeld, dat de door het hof genoemde omstandigheden niet leiden tot een onredelijke of willekeurige heffing. De verschillen in kostendeckingspercentages zijn volgens vaste jurisprudentie geoorloofd en behoeven geen nadere motivering door de gemeente. Ook bevestigt de Hoge Raad de bestaande jurisprudentie die inhoudt dat er geen relatie hoeft te bestaan tussen de hoogte van de legesaanslag en de kosten van de dienstverlening. Over het gehanteerde tarief (omgerekend 1,4% van de bouwsom) oordeelt de Hoge Raad dat dit een bescheiden percentage is en dat een dergelijk vast percentage niet leidt tot onredelijke of willekeurige heffing. De relatieve hoogte van de aanslag is niet onredelijk of willekeurig. Ook de door het hof genoemde omstandigheden in samenhang bezien leiden niet tot dat oordeel.

3.3 Nieuwe vrijheid bevestigt

De Hoge Raad zet aldus een rode streep door de uitspraak van het hof. Geen van de door het hof genoemde omstandigheden leiden, afzonderlijk of in samenhang, tot het oordeel dat sprake is van onredelijke of willekeu-

nodig. Bovendien valt uit de overwegingen van de Hoge Raad op te maken, dat zelfs een hoger tarief nog door de beugel zou kunnen.

Dit arrest zal geen recht doen aan het 'oneerlijheidsgevoel' van de belastingplichtigen, die een aanslag bouwleges van een paar ton op de deurmat aantreffen. Dat is dan een geval van 'lex dura, sed lex'. Onredelijk en willekeurig in juridische zin is het niet.

Hiermee wordt nog eens bevestigd dat de nieuwe vrijheid groot is, dat slechts marginaal wordt getoetst en slechts in heel uitzonderlijke gevallen wordt ingegrepen.

4 Leges Nederlandse identiteitskaart

Bij de leges die worden geheven voor een Nederlandse identiteitskaart, ligt het iets anders. De gemeente heeft op grond van art. 229, eerste lid, onderdeel b, Gemeentewet de bevoegdheid leges te heffen voor diensten die zij verricht. Eén van de diensten waarvoor van oudsher leges ('schrijfgeld') wordt geheven, is het verstrekken van (eigenlijk: het in behandeling nemen van de aanvraag tot) reis- en identiteitspapieren, zoals paspoorten, rijbewijzen en identiteitskaarten. De rijksoverheid heeft aan de hoogte van de hiervoor in rekening te brengen kosten een maximum gesteld. Deze maximumprijzen worden nagenoeg ieder jaar bijgesteld (gecorrigeerd voor de inflatie). Voor 2009 bedroeg het maximum voor een Nederlandse identiteitskaart € 17,40,³³ voor 2010 € 17,81³⁴ en voor 2011 is het maximum op € 18,15³⁵ gesteld.

4.1 Dienstverlening

Indien geen sprake is van dienstverlening, is de gemeente niet bevoegd leges te heffen als bedoeld in art. 229, eerste lid, onderdeel b, Gemeentewet. Er is sprake van dienstverlening indien de werkzaamheid die de gemeente verricht rechtstreeks en in overheersende mate in het individuele belang van de aanvrager geschiedt. Er is geen sprake van dienstverlening indien de werkzaamheid ligt op het gebied van de publieke taakuitoefening en (in overheersende mate) het algemeen belang dient.³⁶

**'Indien geen sprake is
van dienstverlening,
is de gemeente niet
bevoegd leges te heffen'**

rige heffing. De Hoge Raad noemt het in Nijkerk gehanteerde tarief van 1,4% zelfs bescheiden. Het oordeel van de Hoge Raad is duidelijk en rechtlijnig en gemeenten kunnen weer opgelucht ademen. Het instellen van een degressief of maximumtarief voor de bouwleges is niet

32 Zie ook A.P. Monsma, 'Leges: keuze van heffingsmaatstaf en tarief en risico op onredelijke of willekeurige heffing', *Belastingblad* 2009, blz. 263.

33 *Stb.* 2008, 392, blz. 2.

34 *Stb.* 2009, 488, blz. 3. Voor kinderen tot veertien jaar is een gereduceerd (maximum)tarief ingevoerd. Dit bedroeg in 2010 € 8,97.

35 *Stb.* 2010, 798, blz. 2. Het gereduceerde (maximum)kinderetarief bedraagt € 9,22.

36 Zie ook: A.W. Schep en J.J. Verbeek, 'Bouwleges. Een fiscaal-juridische kijk op bouwgerelateerde leges', blz. 11-13, Rotterdam: ESBL 2005.

De werkzaamheden die door de aanvrager worden aangevraagd, worden vaak deels in het individuele en deels in het algemene belang verricht. Bij de juridische duiding van de werkzaamheden (dienstverlening of niet) is met andere woorden sprake van een grijs gebied. Het is dan aan de rechter om een oordeel te vellen.

Voorbeelden van werkzaamheden die worden gekwalificeerd als dienstverlening zijn: de behandeling van een aanvraag tot verkrijging van een bouwvergunning, het doen van nasporingen in het gemeentearchief en het in behandeling nemen van een aanvraag tot verkrijging van een verklaring omtrent het gedrag.

Voorbeelden van werkzaamheden die niet onder het begrip 'dienstverlening' vallen, zijn: het behandelen van een verzoek om toekenning van planschade,³⁷ het doen van een aanschrijving woningverbetering in de zin van de Woningwet³⁸ en het in behandeling nemen van een verplichte kennisgeving op grond van het Besluit slagerijen Hinderwet (oud).³⁹ Deze werkzaamheden liggen alle op het vlak van de publieke taakuitoefening en het individuele belang van de aanvrager is hieraan ondergeschikt. Tot slot nog een recenter voorbeeld. Hof Arnhem oordeelde, dat lijkschouwing door een gemeentelijke lijkschouwer na een overlijden door euthanasie in overwegende mate het algemeen belang dient, omdat zij in hoofdzaak een voorwaarde vormt voor verlof tot begraving of verbranding als bedoeld in de Wet op de lijkbezorging en omdat de regionale toetsingscommissie hierdoor in staat gesteld wordt na te gaan of de betrokken arts voldoet aan de zorgvuldigheidseisen die in acht moeten zijn genomen bij euthanasie om strafvervolgung uit te sluiten.⁴⁰

4.2 Functie Nederlandse identiteitskaart

Een Nederlandse identiteitskaart is, net als het paspoort, een reisdocument. Met een Nederlandse identiteitskaart kan men in nagenoeg alle landen binnen Europa reizen. Buiten Europa is een identiteitskaart meestal niet geldig en is een paspoort vereist. Een paspoort is even lang geldig als een identiteitskaart (vijf jaar), maar is wel duurder (iets meer dan tweemaal zo duur als een identiteitskaart).

Behalve de functie van reisdocument, vervullen het paspoort en de identiteitskaart, net als het rijbewijs, in Nederland ook de functie van identificatiemiddel. Met de inwerkingtreding van de Wet op de uitgebreide identificatieplicht op 1 januari 2005⁴¹ moet iedereen vanaf veertien jaar zich in Nederland desgevraagd (door bevoegde gezagsdragers) kunnen identificeren. Deze wet breidde de tot dan toe geldende (beperkte) identificatieplicht, die op 1 juni 1994 was ingegaan,⁴² nog verder uit. De invoering en uitbreiding van de identificatieplicht werd in de Tweede Kamer gemotiveerd door te wijzen op het belang van het bestrijden van criminaliteit en fraude (zoals vandalisme, illegale tewerkstelling en socialeverzekeringsfraude). Door middel van de (uitgebreide) identificatieplicht zou een betere handhaving van regels en een verbetering van het toezicht in de openbare ruimte mogelijk worden.

Door de hiervoor genoemde wetgeving is het belang van de identiteitsbewijzen – en met name de identiteitskaart – veranderd en toegenomen. Voorheen werd een Nederlandse identiteitskaart of paspoort vooral aangevraagd om mee te kunnen reizen. Vanwege de ingevoerde identificatieplicht zijn personen die voorheen geen identiteitsbewijs hadden (omdat zij niet buiten Nederland reizen en geen rijbewijs hebben) verplicht geworden een identiteitsbewijs aan te vragen en bij zich te dragen. De Nederlandse identiteitskaart is dan het goedkoopste alternatief.

Hiermee rijst de vraag, of met de identiteitskaart nog wel in overwegende mate het individuele belang – reizen binnen Europa – van de aanvrager wordt gediend, of dat het algemeen belang hier meer voorop staat. Immers, men moet een identificatiemiddel aanschaffen om te voldoen aan de identificatieplicht en het doel van de identificatieplicht – kort gezegd: het verbeteren van de rechtshandhaving – is een publieke taak.

4.3 Uitspraak Hof 's-Hertogenbosch

Allereerst oordeelt Hof 's-Hertogenbosch dat de Nederlandse identiteitskaart, in tegenstelling tot het paspoort en het rijbewijs, voornamelijk dient als identificatiemiddel. Dat leidt het hof af uit de volgende omstandigheden. Er is in 1991 overwogen om, naast het reeds bestaande paspoort en rijbewijs, zowel een Europese reiskaart als een binnenlandse identiteitskaart in het leven te roepen, waarbij de laatste speciaal zou worden ontwikkeld om te

37 HR 13 augustus 2004, nr. 37 836, *Belastingblad* 2004, blz. 957 (BNB 2004/369).

38 HR 9 december 1987, nr. 24 892, *Belastingblad* 1988, blz. 65 (BNB 1988/117).

39 HR 14 oktober 1992, nr. 27 804, *Belastingblad* 1993, blz. 165 en 185 (BNB 1993/24).

40 Hof Arnhem 24 januari 2006, nr. 04/01076, *Belastingblad* 2006, blz. 491.

41 Wet op de uitgebreide identificatieplicht, Stb. 2004, 300; in werking getreden op 1 januari 2005 bij KB, Stb. 2004, 583.

42 Wet op de identificatieplicht, Stb. 1993, 660; inwerkingtreding bij Stb. 1994, 190.

kunnen voldoen aan de identificatieplicht. Uitleg van een arrest van het HvJ EG⁴³ bracht de staatssecretaris er echter toe deze kaarten samen te voegen.⁴⁴ Uit dit arrest bleek volgens de staatssecretaris namelijk, dat een eventuele binnenlandse identiteitskaart ook gebruikt zou kunnen worden als reisdocument binnen Europa. Het was daarom niet opportuun om een aparte (gratis) binnenlandse kaart in te voeren naast de (betaalde) Europese reiskaart. Er is toen besloten alleen de Europese reiskaart (= huidige Nederlandse identiteitskaart) in te voeren.

Vervolgens oordeelt het hof, dat in ieder geval met de invoering de Wet op de uitgebreide identificatieplicht (in 2005) het publieke belang bij het bezit van de Nederlandse identiteitskaart zozeer is gaan overheersen dat het individuele belang bij het bezit daarvan van ondergeschikte betekenis is. Het hof laat in het midden of deze zelfde redenering ook opgaat voor de periode tussen 1 juni 1994 en 1 januari 2005, toen de beperkte identificatieplicht van kracht was.

Het hof wijst ten slotte in een overweging ten overvloede nog op de wijziging van de Kieswet per 1 januari 2010, waardoor men zich moet legitimeren met een geldig identiteitsbewijs als men stemt met een stempas in een stembureau naar keuze binnen de eigen gemeente. Het hof stelt hier ter ondersteuning van zijn oordeel dus dat het algemeen belang bij de Nederlandse identiteitskaart alleen maar is toegenomen.

Voor het rijbewijs oordeelt het hof, dat hierbij het individuele belang van het mogen besturen van een motorrijtuig overheerst, zodat hiervoor terecht leges in rekening zijn gebracht.

4.4 Commentaar op de uitspraak

De vooronderstelling, dat de Nederlandse identiteitskaart vooral is bedoeld als identificatiemiddel en niet als reiskaart, is mijns inziens onjuist. Dat er geen aparte binnenlandse identiteitskaart is ingevoerd naast de Nederlandse identiteitskaart, doet niet af aan het feit dat je hiermee binnen Europa kunt reizen. Ik deel de uitleg van de brief van de staatssecretaris door het hof dan ook niet.

Wel ben ik het eens met de overwegingen van het hof dat het belang van reisdocumenten is veranderd door de invoering en uitbreiding van de identificatieplicht en door de wijziging van de Kieswet.

De moeilijkheid zit 'm echter hierin, dat men zich ook met paspoort of rijbewijs mag identificeren. Met andere woorden: de Nederlandse identiteitskaart is niet het enige identificatiemiddel in Nederland en de Nederlandse identiteitskaart heeft ook niet alleen als doel om te voldoen aan de identificatieplicht.

Het individuele belang is bij de Nederlandse identiteitskaart wel minder sterk aanwezig dan bij paspoort en rijbewijs, maar of het algemeen belang is gaan overheersen, durf ik te betwijfelen. Het is aan de Hoge Raad om een definitief oordeel te geven.

Indien de Hoge Raad het oordeel van Hof 's-Hertogenbosch bevestigt, roept dit overigens wel de vraag op of andere prestaties waarvoor leges worden geheven nog wel onder het begrip 'dienstverlening' geschaard kunnen worden. Volgens dezelfde redenering zou bijvoorbeeld de verklaring omtrent het gedrag inmiddels meer het algemeen dan het individuele belang dienen, aangezien deze verklaring steeds meer vereist wordt in het belang van de bescherming van de veiligheid van bijvoorbeeld kinderen in de kinderopvang.

5 Conclusies ten aanzien van de lokale fiscale autonomie

Uit de besproken uitspraken trek ik de volgende conclusies voor de autonomie van gemeenten op het gebied van de belastingheffing.

De vrijheid van gemeenten bij het vaststellen van heffingsmaatstaf en tarief voor de leges blijft onverminderd groot. De Hoge Raad heeft de bestaande 'nieuwe vrijheid' bevestigd in het arrest over de bouwleges van de gemeente Nijkerk. Uit de overwegingen valt zelfs af te leiden dat nog een hoger tarief dan daar aan de orde mogelijk is.

De uitspraak van de Hoge Raad over de Fierens-marge heeft mijns inziens geen gevolgen voor de fiscale autonomie van gemeenten. De Hoge Raad oordeelt immers dat de grenzen van de autonomie van de landelijke wetgever zijn overschreden, doordat een wetsartikel is ingevoerd dat in strijd is met (art. 1 Eerste Protocol bij) het EVRM. De Hoge Raad sprak zich in 2008 juist uit vóór de discretionaire bevoegdheid van de gemeentelijke heffingsambtenaar, namelijk om de WOZ-waarde ambtshalve te verminderen binnen de Fierens-marge. De vrijheid op lokaal belastinggebied is derhalve niet beperkt door de uitspraken van de Hoge Raad over de Fierens-marge.

De uitspraak over de identiteitskaartleges vormt mijns inziens ook geen inperking van de lokale fiscale autonomie als zodanig. Door 's hofs interpretatie van het door de formele wetgever in de Gemeentewet opgenomen

43 HvJ EG 5 maart 1991, zaak C-376/89.

44 Brief Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 16 augustus 1991, Kamerstukken II 1990/91, 22 151, nr. 2.

begrip dienstverlening wordt echter wel vastgesteld dat de heffingsbevoegdheid kleiner is dan voorheen gedacht. In afwachting van een uitspraak van de Hoge Raad over de uitleg van dit begrip is het voorlopige resultaat dat gemeenten de gemaakte kosten ten aanzien van de verstrekking van deze documenten ten laste van de algemene middelen zullen moeten laten komen.

.....

***'De besproken uitspraken
hebben weinig gevolgen
voor de lokale fiscale
autonomie. Wel signaleer
ik twee knelpunten'***

.....

Ditzelfde is overigens bij de baatbelasting gebeurd door interpretatie van het wettelijke begrip 'voorzieningen'.⁴⁵ Bij het vervangen van een reeks bestaande voorzieningen (zoals bij herinrichtingen van centrumgebieden) zijn de eisen door de rechterlijke macht zodanig aangescherpt, dat hiervoor (nagenoeg) geen baatbelasting meer kan worden geheven.⁴⁶

Gezien het voorgaande hebben de besproken uitspraken weinig gevolgen voor de lokale fiscale autonomie. Wel signaleer ik twee knelpunten voor de gemeente die samenhangen met de uitspraken. Door de afschaffing van de Fierens-marge blijft de werkdruk voor de afdelingen bezwaar en beroep waarschijnlijk hoog. 'Kleine' geschillen over de WOZ-waarde zullen volledig behandeld moeten worden. Overigens geldt ditzelfde voor de rechterlijke macht. Ten tweede blijven de belastinginkomsten van gemeenten onder druk staan. Gemaakte kosten kunnen gezien de jurisprudentie over de identiteitskaart-leges en de baatbelasting niet altijd neergelegd worden bij degenen die ze veroorzaken of er profijt van hebben. In die gevallen zal dekking gevonden moeten worden in de algemene middelen. Maar gezien de omstandigheden genoemd in de inleiding raakt daar de rek ook een keertje uit.

.....

⁴⁵ Art. 222, eerste lid, Gemeentewet.

⁴⁶ Zie onder andere de Breda-arresten: HR 8 augustus 2003, nr. 36 766, 36 769, 36 777, 36 778 en 36 779, BNB 2003/338 tot en met 342; HR 4 mei 2007, nr. 42 457, BNB 2007/233, en HR 7 mei 2010, nr. 08/04358, BNB 2010/231.