



De nieuwe Waterschapswet: watersysteemheffing en wegen

Rotterdam, juni 2009

mr. A.P. Monsma

ESBL
Postbus 1738
Burg. Oudlaan 50
Kamer L4-012
3000 DR Rotterdam

T 010 4082355
F 010 4089179
E info@esbl.nl
W www.esbl.nl
KvK 41132730

© ESBL, Rotterdam, juni 2009

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming.

Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor deze uitgave is de grootst mogelijke zorg besteed. Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van deze gegevens worden ondernomen wordt echter afgewezen.

Inhoudsopgave

1. Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Achtergrond.....	4
1.3 Onderzoeksvragen	5
2. Watersysteemheffing van verharde wegen	6
2.1 Nieuwe Waterschapswet algemeen.....	6
2.2 Watersysteemheffing algemeen	7
2.3 Waarde en oppervlakte van verharde wegen.....	8
2.4 Praktische uitvoering van heffing en rechtsbeginselen.....	11
2.5 Tariefdifferentiatie voor verharde wegen	16
2.6 Gevolgen onjuiste behandeling verharde wegen	17
3. Conclusies.....	19

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Met ingang van 1 januari 2008 is de nieuwe Waterschapswet in werking getreden.¹ Dit is het resultaat van jarenlange voorbereiding en discussie over de herziening (en tevens vereenvoudiging) van de bestuurssamenstelling en het financieringsstelsel van waterschappen.

Hierbij zijn ook de belastingbepalingen gewijzigd. Voorheen bestond het belastingstelsel van waterschappen uit omslagen gebouwd, omslagen ongebouwd, ingezetenenheffing en verontreinigingsheffing.² Deze heffingen zijn vervangen door een viertal heffingen: de watersysteemheffing, de zuiveringsheffing, de wegenheffing en de nieuwe verontreinigingsheffing.

De concrete aanleiding voor het onderhavige onderzoek is de vraag van de gemeenten X om helderheid te verschaffen omtrent de (fiscaal)juridische mogelijkheden voor het in de nieuwe watersysteemheffing betrekken van verharde wegen en het toepassen van tariefdifferentiatie voor deze wegen. In het voor u liggende rapport wordt verslag gedaan van dit onderzoek.

Allereerst zal worden geschetst tegen welke achtergrond dit onderzoek is verricht (1.2) en op welke onderzoeksvragen antwoord is gezocht (1.3). Vervolgens zal in onderdeel 2 worden ingegaan op de nieuwe Waterschapswet in het algemeen (2.1), op de watersysteemheffing in het algemeen (2.2), op de oppervlakte van wegen bij de kostentoedeling en de aanslagoplegging (2.3), op de benadering van de oppervlakte uit uitvoeringstechnische overwegingen (2.4), op de tariefdifferentiatie voor verharde wegen (2.5) en de gevolgen van een onjuiste behandeling van wegen bij de watersysteemheffing (2.6). Onderdeel 3 bevat tot slot de conclusies.

1.2 Achtergrond

Uit de ons toegezonden informatie blijkt, dat aan de gemeenten X onder meer een aanslag watersysteemheffing voor de categorie eigenaar ongebouwd is opgelegd door waterschap Y. Hierbij zijn ook verharde wegen in de heffing betrokken en wel naar dubbel tarief. Het waterschap heeft er namelijk voor gekozen tariefdifferentiatie (+100%) toe te passen voor verharde wegen.

De heffingsmaatstaf van de watersysteemheffing voor de categorie ongebouwde onroerende zaken is de oppervlakte van die ongebouwde onroerende zaken. Voor de berekening van de oppervlakte van de verharde wegen is het waterschap uitgegaan van de oppervlakte van de kadastrale percelen waarop die wegen zijn gelegen. Hierop heeft het waterschap vervolgens enkele correcties toegepast. De aldus berekende oppervlakte kan echter groter zijn dan het verharde oppervlak van de wegen. Naast het verharde oppervlak bestaan de percelen namelijk ook uit bermen en ander onverhard oppervlak.

De gemeenten X hebben aan het ESBL gevraagd om te onderzoeken of het waterschap fiscaal juridisch gezien de mogelijkheid heeft om in casu tariefdifferentiatie toe te passen voor verharde wegen en om vervolgens de oppervlakte van die wegen te berekenen door

¹ Wet modernisering waterschapsbestel van 21 mei 2007, op 14 juni 2007 uitgegeven in *Stb.* 2007, 208. De belastingbepalingen zijn op 16 april 2008 in werking getreden bij KB van 2 april 2008, *Stb.* 2008, 113.

² Tevens konden en kunnen waterschappen precariobelasting en rechten heffen. Deze heffingen vallen echter buiten het bereik van dit onderzoek.

uit te gaan van de oppervlakte van de kadastrale percelen waarbinnen de wegen zijn gelegen en hier een bepaalde correctie op toe te passen.

1.3 Onderzoeksvragen

Gezien het voorgaande zijn door het ESBL de volgende onderzoeksvragen opgesteld:

- a. Welke juridische voorwaarden worden in zijn algemeenheid aan de watersysteemheffing gesteld?
- b. Hoe moet de oppervlakte van wegen worden berekend onder de nieuwe Waterschapswet?
- c. Welke juridische mogelijkheden heeft het waterschap om tariefdifferentiatie te hanteren voor verharde wegen?
- d. Wat zijn de gevolgen van het onjuist behandelen van wegen onder de nieuwe Waterschapswet?

Deze vragen zullen in de volgende onderdelen worden behandeld.

2. Watersysteemheffing van verharde wegen

2.1 Nieuwe Waterschapswet algemeen

Door de invoering van de Wet modernisering waterschapsbestel is de Waterschapswet ingrijpend veranderd. De wijzigingen hebben betrekking op de taakomschrijving, de bestuursamenstelling, de verkiezingen, de waterschapsbelastingen en de boekhouding.

Bij de herziening van de belastingbepalingen is men bepaald niet over één nacht ijs gegaan. Er zijn diverse onderzoeken gedaan en discussies gevoerd.³

Onder meer kwam de vraag aan de orde of de trits belang-betaling-zeggenschap verlaten moest worden. De trits bestaat onder de nieuwe Waterschapswet nog steeds, al zijn deze drie elementen nu minder hecht met elkaar verbonden dan eerst. In de memorie van toelichting is uiteengezet dat de trits in feite is vervangen door een tweeluik; de verhouding belang-betaling en de verhouding belang-zeggenschap.⁴

Men wilde graag een vereenvoudiging van de bestuursamenstelling en de heffingen realiseren en daarbij kwam onvermijdelijk de vraag aan de orde of het aantal categorieën belanghebbenden en belastingplichtigen verminderd moest worden. Met de nieuwe Waterschapswet is een verschuiving gekomen in die categorieën. Pachters en gebruikers van bedrijfsruimten vormen geen aparte groep meer met vertegenwoordiging in het bestuur. Tegelijkertijd zijn de beheerders van natuurterreinen erbij gekomen als groep van belanghebbenden. De belastingplichtigen voor de watersysteemheffing zijn de volgende geworden: ingezetenen, eigenaren van gebouwde onroerende zaken, eigenaren van ongebouwde onroerende zaken en eigenaren van natuurterreinen.

Tevens kwam aan de orde hoe de lasten over de belastingplichtigen moesten worden verdeeld; op basis van het kostenveroorzakingsbeginsel, of (ook) op andere beginselen, zoals het profijt- en het solidariteitsbeginsel. Met betrekking tot de nieuwe watersysteemheffing is overwogen, dat deze niet is gestoeld op het kostenveroorzakingsbeginsel, omdat dit zou resulteren in een zeer moeilijke en ondoorzichtige bekostigingsstructuur (vergelijk de methode Oldambt). De watersysteemheffing wordt daarom gebaseerd op het solidariteitsbeginsel (voor wat betreft de heffing van ingezetenen) en het profijtbeginsel (voor de overige belastingplichtigen).⁵ De zuiveringsheffing en de wvo-heffing blijven wel gebaseerd op het kostenveroorzakingsbeginsel ('de vervuiler betaalt').⁶

De herziening van de belastingbepalingen heeft uiteindelijk geleid tot een viertal nieuwe heffingen: de watersysteemheffing, de zuiveringsheffing, de wegenheffing en de nieuwe verontreinigingsheffing. Door middel van de watersysteemheffing worden de kosten van het watersysteembeheer verhaald. Het watersysteembeheer bestaat kort gezegd uit waterkeringszorg (bescherming tegen overstroming), waterkwantiteitsbeheer (beheer van het waterpeil) en waterkwaliteitsbeheer in de zin van schoon oppervlaktewater. Door middel van de zuiveringsheffing worden de kosten van het zuiveren van afvalwater verhaald. Sommige waterschappen in het westen van het land zijn ook belast met het beheer van wegen. Door middel van de wegenheffing kunnen de kosten daarvan worden verhaald. De nieuwe verontreinigingsheffing tenslotte wordt geheven ter zake van directe lozingen op oppervlaktewater.

³ Een overzicht is gegeven in de memorie van toelichting, *Kamerstukken II 2005/06*, 30 601, nr. 3, p. 2-7.

⁴ *Kamerstukken II 2005/06*, 30 601, nr. 3, p. 12-13.

⁵ *Kamerstukken II 2005/06*, 30 601, nr. 3, p. 14 en 22-24.

⁶ *Kamerstukken II 2005/06*, 30 601, nr. 3, p. 14, 26 en 29.

2.2 Watersysteemheffing algemeen

Door middel van de watersysteemheffing worden de kosten van het watersysteembeheer verhaald op degenen die hierbij belang hebben. Er is wettelijk bepaald⁷ wie belastingplichtig zijn voor de watersysteemheffing, namelijk:

- ingezetenen;
- eigenaren van gebouwde onroerende zaken;
- eigenaren van ongebouwde onroerende zaken; en
- eigenaren van natuurterreinen.

De te verhalen kosten van het watersysteembeheer moeten over deze vier categorieën belastingplichtigen worden verdeeld. De wijze van deze kostentoedeling is in de wet nader omschreven en gaat als volgt. Allereerst wordt een deel van de kosten toegedeeld aan de categorie ingezetenen en dit geschiedt naar de inwonerdichtheid.⁸ Het resterende bedrag aan kosten wordt aan de andere drie categorieën toegedeeld op basis van de waardeverhouding.⁹ Voor de berekening hiervan zijn in het Waterschapsbesluit regels opgenomen.¹⁰ De waarde van de gebouwde onroerende zaken is bekend, dit is namelijk de WOZ-waarde zoals die door de gemeente is vastgesteld. Voor ongebouwde onroerende zaken en natuurterreinen is echter niet altijd een WOZ-waarde vastgesteld. Daarvoor moet de waarde dus nog worden vastgesteld en hiervoor zijn nadere regels neergelegd in het Waterschapsbesluit.

De verdeling van de kosten over de categorieën belastingplichtigen moet door het waterschap worden vastgelegd in een kostentoedelingsverordening, die vervolgens moet worden goedgekeurd door gedeputeerde staten van de provincie.¹¹

Uit de toedeling van de kosten van het watersysteembeheer volgt welk bedrag door welke categorie belastingplichtigen moet worden betaald. Hoe de heffing over de individuele belastingplichtigen wordt verdeeld is afhankelijk van de heffingsmaatstaf en de gekozen tarieven. De heffingsmaatstaf is wettelijk voorgeschreven in artikel 121, eerste lid, van de Waterschapswet. Dit artikellid luidt als volgt:

Voor de heffing geldt als heffingsmaatstaf:

- a. ter zake van ingezetenen als bedoeld in artikel 117, onderdeel a: de woonruimte, waarbij het tarief wordt gesteld op een gelijk bedrag per woonruimte;
- b. ter zake van ongebouwde onroerende zaken als bedoeld in artikel 117, onderdeel b: de oppervlakte, waarbij het tarief wordt gesteld op een gelijk bedrag per hectare;
- c. ter zake van ongebouwde onroerende zaken als bedoeld in artikel 117, onderdeel c: de oppervlakte, waarbij het tarief wordt gesteld op een gelijk bedrag per hectare;
- d. ter zake van gebouwde onroerende zaken als bedoeld in artikel 117, onderdeel d: de waarde die voor de onroerende zaak wordt bepaald op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor het kalenderjaar, waarbij het tarief wordt gesteld op een vast percentage van de waarde.

De tarieven worden berekend aan de hand van de te verdelen kosten en de heffingsmaatstaf. Hierbij mag het waterschap nog (in beperkte mate) kiezen voor tariefdifferentiatie.¹² In het kader van dit onderzoek is met name de mogelijkheid van 100% verhoging van het tarief voor verharde openbare wegen van belang.¹³

⁷ Artikel 117 van de Waterschapswet.

⁸ Artikel 120, tweede lid, van de Waterschapswet.

⁹ Artikel 120, vierde lid, van de Waterschapswet.

¹⁰ Artikelen 6.1 tot en met 6.11 van het Waterschapsbesluit.

¹¹ Artikel 120, eerste en vijfde lid, van de Waterschapswet.

¹² Artikel 122 van de Waterschapswet.

¹³ Artikel 122, derde lid, van de Waterschapswet.

2.3 Waarde en oppervlakte van verharde wegen

De bepaling van de oppervlakte van wegen speelt op twee momenten een rol; allereerst bij de kostentoedeling en daarna bij de bepaling van het tarief en de daadwerkelijke aanslagoplegging.

Kostentoedeling

Bij de toedeling van de kosten van het watersysteembeheer aan de categorieën belastingplichtigen, moet de totale waarde van de gebouwde onroerende zaken, ongebouwde onroerende zaken en natuurterreinen worden berekend. In dit kader worden openbare land- en waterwegen als ongebouwde onroerende zaken (niet zijnde natuurterreinen) aangemerkt.¹⁴

Van deze openbare land- en waterwegen moet dus met het oog op de kostentoedeling de waarde in het economische verkeer worden berekend. In de artikelen 6.4 en 6.6 van het Waterschapsbesluit zijn hiervoor nadere regels gegeven. In artikel 6.4, tweede lid, van het Waterschapsbesluit is bepaald dat de waarde van de landwegen het product is van de oppervlakte in hectaren en het gewogen gemiddelde van de waarden per hectare van de (a) autosnelwegen, (b) hoofd- en regionale wegen, (c) lokale wegen en wegen binnen de bebouwde kom en (d) overige verharde wegen, inclusief kunstwerken. Deze onderverdeling is blijkens de toelichting gebaseerd op de wegenclassificatie in Top10NL, het digitale topografische bestand van het Kadaster, dat het hoofdbestanddeel vormt van de basisregistratie topografie.¹⁵ Van de vier soorten wegen wordt de waarde gesteld op 75% van de vervangingswaarde.¹⁶ Voor het berekenen van de vervangingswaarde van de genoemde wegen heeft de Unie van Waterschappen de 'Taxatiewijzer wegen' uitgegeven. Aan de hand van deze taxatiewijzer kan elk waterschap de totale waarde van de wegen in zijn gebied bepalen.

Bij de berekening van de waarde van de wegen is van belang welke oppervlakte wordt meegenomen. Wordt alleen de oppervlakte van het verharde deel van de weg meegenomen, of ook bermen en eventuele vangrails? Of wordt zelfs het gehele kadastrale perceel meegenomen? Hierover staat in artikel 6.6, eerste lid, van het Waterschapsbesluit het volgende:

De gemiddelde waarde per hectare en de in aanmerking te nemen oppervlakte van de categorieën ongebouwde zaken, bedoeld in artikel 6.3, onderdelen b en c, omvat de waarde en de oppervlakte van de kadastrale percelen waarin zij zijn gelegen, met uitzondering van de delen van die percelen die ingevolge de wet worden aangemerkt als gebouwde onroerende zaken of als natuurterreinen of die niet dienstbaar zijn aan de verkeersfunctie van deze ongebouwde zaken.

Voor de berekening van de waarde wordt dus uitgegaan van de oppervlakte van de rijbaan en daarbij opgeteld wordt de oppervlakte van de delen die dienstbaar zijn aan de verkeersfunctie. Dienstbaar aan de verkeersfunctie kunnen bijvoorbeeld zijn vangrails en bermen.

In de toelichting bij het hiervoor genoemde artikel staat het volgende:

'Bij de waardebepaling van openbare landwegen en banen voor openbaar vervoer per rail worden behalve de landwegen en spoorbanen als zodanig ook verkeersvoorzieningen en kunstwerken, zoals bruggen, viaducten en tunnels, betrokken. Delen van het kadastrale perceel buiten de rijbanen, die dienstbaar zijn aan het verkeer over de weg, worden tot de

¹⁴ Artikel 118, vijfde lid, van de Waterschapswet. Hier is overigens wel discussie over geweest tijdens de behandeling van het wetsvoorstel. Zie hieromtrent de memorie van toelichting, *Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 6*, het verslag, *Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 5, p. 9-12*, de nota naar aanleiding van het verslag, *Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 6, p. 12-13* en het verslag van een wetgevingsoverleg, *Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 24, p. 13-14*.

¹⁵ *Stb.* 2007, 497, p. 132.

¹⁶ Artikel 6.6, tweede lid, van het Waterschapsbesluit.

weg gerekend. Het gaat hierbij om grond die een bijdrage levert aan de verkeerskundige functionaliteit van de weg. Dit betekent dat ook tussenbermen, obstakelvrije zones buiten de verharding, die worden aangehouden met het oog op de verkeersveiligheid, geluidswerende voorzieningen en bermsloten die een functie vervullen bij de afvoer van hemelwater, bij de waardebeoordeling in aanmerking dienen te worden genomen. Voor stroken grond langs spoorbanen die dienstbaar zijn aan het verkeer over het spoor geldt *mutatis mutandis* hetzelfde.¹⁷

De Unie van Waterschappen heeft verschillende hulpmiddelen ontwikkeld voor een correcte kostentoedeling.¹⁸ Allereerst is het 'Unierekenmodel belastingstelsel 2009' met bijbehorende handleiding ontwikkeld. Dit is een excelbestand, waarmee de waterschappen de kostentoedeling kunnen uitvoeren en de tarieven voor hun heffingen kunnen bepalen. Voor de invulling van dit excelbestand zijn gegevens over (onder andere) oppervlakte en waarde van de diverse categorieën onroerende zaken nodig.

Voor de berekening van de oppervlakte is een GIS-applicatie ontwikkeld. In deze applicatie wordt de oppervlakte van openbare landwegen gebaseerd op de Top10NL. De Top10NL gaat uit van het verharde deel van de weg, dus zonder de bermen etc. Voor de kostentoedeling is daarom in het Unierekenmodel belastingstelsel 2009 (het excelbestand) een correctie toegepast, waardoor gronden die dienstbaar zijn aan de weg worden meegerekend. De correctie die wordt toegepast om de delen die dienstbaar zijn aan de wegfunctie op te tellen bij de oppervlakte en waarde van de verharde weg zelf, is gebaseerd op landelijke gemiddelden.

Voor de waardebeoordeling van wegen is in opdracht van de Unie van Waterschappen door Tauw BV de 'Taxatiewijzer wegen' ontwikkeld. Hierin is per grondsoort en per wegsoort de vervangingswaarde berekend. Ook de taxatiewijzer gaat uit van de gegevens in Top10NL en daarom is ook hierin een correctie toegepast voor de delen die dienstbaar zijn aan de wegfunctie.¹⁹ De waarde die uit de taxatiewijzer volgt, kan in het excelbestand worden ingevuld ten behoeve van de kostentoedeling.

In de hulpmiddelen die de Unie van Waterschappen voor de kostentoedeling heeft uitgegeven wordt dus – in overeenstemming met de wettelijke bepalingen hieromtrent – uitgegaan van de oppervlakte en waarde van de verharde weg inclusief de delen die dienstbaar zijn aan de wegfunctie (zoals bermen).

Heffingsmaatstaf, tarief en aanslagoplegging

Na de kostentoedeling volgt de fase van de aanslagoplegging. De hoogte van de aanslag wordt bepaald door de heffingsmaatstaf en het tarief.

In artikel 121, eerste lid, onder b, van de Waterschapswet is bepaald dat de heffingsmaatstaf voor ongebouwde onroerende zaken de oppervlakte is, waarbij het tarief wordt gesteld op een gelijk bedrag per hectare. Voor de berekening van de oppervlakte in hectaren is een goede objectafbakening noodzakelijk.

In artikel 118, derde lid, is bepaald dat als één ongebouwde onroerende zaak wordt aangemerkt:

een kadastraal perceel of gedeelte daarvan, met dien verstande dat buiten aanmerking wordt gelaten:

- a. hetgeen ingevolge het eerste en tweede lid wordt aangemerkt als een gebouwde onroerende zaak;
- b. een natuurterrein.

¹⁷ Stb. 2007, 497, p. 133.

¹⁸ Deze zijn ons ter beschikking gesteld door de Unie van Waterschappen, via Tauw BV (de maker van de taxatiewijzer).

¹⁹ Uit een second opinion bleek, dat in de eerste versie van de taxatiewijzer te hoge toeslagpercentages voor kunstwerken waren opgenomen. Dit is in de tweede versie van de taxatiewijzer aangepast.

In feite is 'ongebouwde onroerende zaken' dus een restcategorie. Kadastrale percelen, of gedeelten van kadastrale percelen, die geen gebouwde onroerende zaak of natuurterrein zijn, worden aangemerkt als ongebouwde onroerende zaken. In de memorie van toelichting is het volgende overwogen over de afbakening van ongebouwde onroerende zaken:

'De hoogte van de aanslag voor de watersysteemheffing wordt vastgesteld door het waterschap op basis van de WOZ-waarde voor bedrijven (gebouwde onroerende zaak) en op basis van het aantal hectares «agrarisch en overig ongebouwd» of «natuurterreinen» (aan de hand van kadastrale gegevens).²⁰

'Het derde lid regelt de afbakening van een ongebouwde onroerende zaak, niet zijnde een natuurterrein. Het ongebouwd wordt afgebakend op basis van de kadastrale registratie. Hiermee wordt overigens de huidige praktijk vastgelegd.²¹

In het algemeen wordt voor de afbakening van ongebouwde onroerende zaken dus aangesloten bij de kadastrale grenzen. Openbare land- en waterwegen vormen echter een bijzondere, afzonderlijke categorie. Openbare land- en waterwegen worden in het vijfde lid van artikel 118 bij fictie aangemerkt als ongebouwde onroerende zaken. Dit betekent, dat een openbare landweg een zelfstandige onroerende zaak is voor de watersysteemheffing. Nu de heffingsmaatstaf de oppervlakte van de ongebouwde onroerende zaak is, moet van de openbare landweg de oppervlakte worden berekend. Waar er voor de kostentoedeling (zie hierboven) in het Waterschapsbesluit aanwijzingen zijn gegeven voor de in aanmerking te nemen oppervlakte van wegen, is dit voor de aanslagoplegging niet het geval. Ingeval geen tariefdifferentiatie wordt toegepast voor wegen, is dit ook niet van belang. Immers, dan worden alle ongebouwde onroerende zaken naar eenzelfde tarief per hectare belast. Wanneer echter wel tariefdifferentiatie wordt toegepast voor wegen, en dus een hoger tarief per hectare wordt gehanteerd voor wegen dan voor overige ongebouwde onroerende zaken, moet de oppervlakte van wegen apart worden berekend.

Een extra complicatie is, dat de tariefdifferentiatie voor 'verharde openbare wegen' geldt (artikel 122, derde lid) en dat dit niet exact aansluit bij het begrip 'openbare landwegen' als bedoeld in artikel 118, vijfde lid. De keuze voor het begrip 'verharde openbare wegen' is ingegeven door de gedachte dat het verharde oppervlak, net als bij glasopstanden, voor een hogere piekbelasting van het watersysteem zorgt.²² Van dit oppervlak vloeit hemelwater immers direct af. Bij onverharde wegen kan het hemelwater langzaam in de bodem zakken, zodat hier geen sprake is van een verhoogde piekafvoer. Dit wijst erop, dat de oppervlakte van de verharde wegen apart moet worden berekend en dat niet kan worden aangesloten bij de oppervlakte van openbare landwegen, zoals die bij de kostentoedeling is berekend. Ook de Unie van Waterschappen gaat ervan uit, dat het verharde oppervlak apart op perceelsniveau en nauwkeurig berekend moet worden.²³

Ingevolge artikel 117, onder b, is de eigenaar van de ongebouwde onroerende zaak belastingplichtig voor de watersysteemheffing. In combinatie met artikel 118, derde lid, is het logisch om aan te sluiten bij de kadastrale registratie. Het kadastrale perceel is dan het uitgangspunt voor de heffing. Bij tariefdifferentiatie voor wegen, moet het perceel voor de berekening van de oppervlakte worden gesplitst in een deel verharde weg en een deel overige oppervlakte. De oppervlakte van de verharde weg wordt tegen het hogere tarief belast en de oppervlakte van het overige deel wordt tegen het normale tarief belast.

Hoe die splitsing praktisch gemaakt moet worden, volgt niet uit de wet of uit de handreikingen van de Unie van Waterschappen. De waterschappen lossen dit dus zelf op.

²⁰ Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 35.

²¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 55.

²² Zie Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 15.

²³ Dit blijkt uit Handleiding Rekenmodel belastingstelsel 2009 en Geowijzer, p. 10.

Het waterschap Y gaat bij de aanslagoplegging uit van kadastrale percelen en past hier, na vergelijk met de gegevens uit Top10NL, de volgende correctie op toe²⁴:

- wanneer tussen 50 en 100 procent van het kadastrale perceel is aangeduid met de functie weg, dan is de gehele oppervlakte van het kadastrale perceel als weg beschouwd;
- wanneer tussen 10 en 50 procent van het kadastrale perceel is aangeduid met de functie weg, dan wordt dat deel van het kadastrale perceel als weg beschouwd;
- wanneer minder dan 10 procent van het kadastrale perceel is aangeduid met de functie weg, dan wordt aangenomen dat het gehele perceel niet de functie van weg heeft.

De gekozen methode heeft volgens het waterschap tot doel op een efficiënte en voldoende betrouwbare manier de oppervlakte van wegen te berekenen. De met behulp van de gekozen rekenmethode bepaalde oppervlakte kan afwijken van de bij de kostentoedeling gehanteerde oppervlakte (rijbaan + daaraan dienstbare delen) en van de oppervlakte van de verharding (alleen rijbaan). Kennelijk is om uitvoeringstechnische redenen gekozen voor de hiervoor aangehaalde rekenmethode.

2.4 Praktische uitvoering van heffing en rechtsbeginselen

Inleiding

Gezien hetgeen onder 2.3 is uiteengezet, blijkt voor de fase van de kostentoedeling uit de Waterschapswet, het Waterschapsbesluit en de wetsgeschiedenis hoe de oppervlakte en de waarde van wegen moet worden berekend in het kader van de kostentoedeling. Hiervoor heeft de Unie van Waterschappen ook handreikingen gedaan in de vorm van het 'Unierekenmodel belastingstelsel 2009' met bijbehorende toelichting, een GIS-applicatie voor de berekening van oppervlakten en de Taxatiewijzer wegen voor de waardebepaling.

Voor de fase van de aanslagoplegging blijkt niet onomstotelijk uit de wet en de wetsgeschiedenis hoe de oppervlakte van wegen moet worden berekend. De bepalingen in de Waterschapswet, het Waterschapsbesluit en de wetsgeschiedenis geven, in samenhang gelezen, aanleiding om aan te nemen dat de oppervlakte moet worden gesteld op de oppervlakte van de verharding, dus zonder de onverharde delen die dienstbaar zijn aan de wegfunctie.

Het waterschap Y heeft, kennelijk om praktische of uitvoeringstechnische redenen, ervoor gekozen deze oppervlakte te benaderen door uit te gaan van de kadastrale oppervlakte van de percelen waarop de wegen zijn gelegen en hierop correcties toe te passen.

Jurisprudentie

De keuze voor het aansluiten bij de oppervlakte van het kadastrale perceel waarin de weg is gelegen kan uit praktische ('uitvoeringstechnische') overwegingen worden gemaakt. De rechter zal niet snel treden in de keuzes die het waterschap maakt. Er is slechts plaats voor de rechter om in te grijpen, wanneer algemene rechtsbeginselen worden geschonden, of wanneer de keuzes van het waterschap leiden tot een onredelijke of willekeurige belastingheffing, die de wetgever bij het toekennen van de heffingsbevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad.

Omdat met betrekking tot dit specifieke geval nog geen jurisprudentie is geweest, is gekeken naar vergelijkbare jurisprudentie op het gebied van heffingen van lokale overheden. Ook gemeenten benaderen de heffingsmaatstaf uit uitvoeringstechnische of

²⁴ Dit volgt uit de 'notitie ter toelichting tariefdifferentiatie wegen' van waterschap Y, p. 3.

praktische overwegingen soms door middel van een bepaalde berekening of door aansluiting bij bestaande gegevens.

Bij de heffing van rioolafvoerrechten door gemeenten is het gebruikelijk de hoeveelheid afgevoerd afvalwater te stellen op de hoeveelheid ingenomen water zoals die blijkt uit de nota van het waterleidingbedrijf. Dit is goedgekeurd in de jurisprudentie.²⁵ Door aan te sluiten bij de nota van het waterleidingbedrijf is de berekeningswijze kenbaar en controleerbaar voor de belastingplichtige. Schatten van het waterverbruik is om die reden niet toegestaan.²⁶

Bij de heffing van toeristenbelasting door gemeenten is het mogelijk de heffingsmaatstaf (het aantal overnachtingen in een bepaald onderkomen) forfaitair te berekenen. Hierbij moet het forfait dat in de verordening wordt opgenomen zijn gebaseerd op werkelijke verblijfscijfers en mag de forfaitair berekende heffingsmaatstaf niet meer dan 25% afwijken van de daadwerkelijke heffingsmaatstaf.²⁷

De lokale wetgever mag de heffingsbevoegdheid, die hij op grond van de wet heeft gekregen, niet zelf uitbreiden. Doet hij dit wel, dan ontstaat er strijd met het legaliteitsbeginsel. Bij het instellen van een bepaalde berekeningswijze moet de lokale wetgever dus binnen de grenzen van zijn heffingsbevoegdheid blijven. Bij een verordening precariorechten ging het mis, omdat vanwege praktische overwegingen in de verordening was bepaald, dat ook de ruimte tussen de voorwerpen op of boven gemeentegrond werd belast. Dit leidt echter tot een ongeoorloofde uitbreiding van de heffingsbevoegdheid. De gemeente was immers op grond van de wettelijke bepaling slechts bevoegd precariorecht te heffen ter zake van de voorwerpen die zich op of boven de gemeentegrond bevinden.²⁸ Overigens dacht Hof Den Haag hier in een andere zaak anders over.²⁹ Bij de reclamebelasting van de gemeente Leiden vormde de heffing van voorwerpen die een openbare aankondiging bevatten een ongeoorloofde uitbreiding van de wettelijke bevoegdheid. Immers, de reclamebelasting kan alleen van openbare aankondigingen worden geheven en 'voorwerp met opschrift' in de zin van de Verordening is volgens de Hoge Raad een ruimer begrip dan een 'openbare aankondiging'.³⁰

De heffing mag door de gekozen berekeningswijze niet in strijd komen met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. Deze beginselen houden kortgezegd in, dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden en dat ongelijke gevallen ongelijk moeten worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid. Voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen (en de onevenredige behandeling van ongelijke gevallen) kan een redelijke en objectieve rechtvaardiging zijn. In die gevallen wordt de ongelijke of onevenredige behandeling niet gesanctioneerd.

In het volgende geval achtte de Hoge Raad een rechtvaardigingsgrond aanwezig voor de strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.³¹ De formele wetgever had om redenen van doelmatigheid de Waterschapswet gewijzigd, waardoor de waterschapsomslagen gebouwd voortaan naar de WOZ-waarde geheven moesten worden. Destijds was er voor gemeenten een overgangperiode, waardoor niet binnen elke gemeente dezelfde waardepeildatum gold. Binnen het gebied van de waterschappen konden meerdere gemeenten liggen. Deze situatie leidde bij de heffing van waterschapsomslagen tot (kleine) verschillen in de hoogte van de aanslagen. De Hoge Raad overwoog:

²⁵ Hoge Raad 8 juli 1992, nr. 28 246, *Belastingblad* 1992, p. 556 en later Gerechtshof 's-Hertogenbosch 17 januari 2007, nr. 04/00716, *Belastingblad* 2007, p. 663.

²⁶ Gerechtshof Amsterdam 2 maart 1990, nr. 117/88, *Belastingblad* 1990, p. 345.

²⁷ Hoge Raad 6 november 1996, nr. 31 254, *Belastingblad* 1997, p. 4.

²⁸ Gerechtshof Amsterdam 2 maart 1990, nr. 4211/88, *Belastingblad* 1991, p. 42.

²⁹ Gerechtshof 's-Gravenhage 16 juli 1996, nr. 94/2672, *Belastingblad* 1997, p. 73.

³⁰ Hoge Raad 7 oktober 1998, nr. 33 553, *Belastingblad* 1998, p. 883.

³¹ Hoge Raad 18 juni 2004, nr. 37 057, *Belastingblad* 2004, p. 811.

'Waar het uiteindelijk gaat om betrekkelijk geringe verschillen in de omslagen per gebouwde onroerende zaak, en de onderhavige ongelijkheid slechts door middel van omvangrijke herwaarderingsmaatregelen zou kunnen worden voorkomen (...), heeft de wetgever in redelijkheid ervoor kunnen kiezen deze ongelijkheid niet te redresseren. Mede gelet op de voorbijgaande aard ervan bestaat mitsdien een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de onderwerpelijke ongelijke behandeling.'

Met betrekking tot het evenredigheidsbeginsel zijn een aantal uitspraken over de heffing van rioolafvoerrechten aan zogenaamde grote lozers interessant.³² Hierin oordeelt de Hoge Raad dat de keuze van het tarief voor deze groep belastingplichtigen niet mag meebrengen dat het totale bedrag dat door hen wordt opgebracht naar orde van grootte uitstijgt boven het totaalbedrag van de kosten dat – naar een redelijke maatstaf – aan hen kan worden toegerekend. Stijgt het verhaalsbedrag naar orde van grootte daarbovenuit, dan wordt het evenredigheidsbeginsel geschonden. Van zo'n redelijke maatstaf is volgens de Hoge Raad reeds sprake als de aan de grote lozers toegerekende kosten ongeveer een even groot deel uitmaken van de totale rioleringskosten als de door hen tezamen af te voeren hoeveelheid afvalwater uitmaakt van de totale hoeveelheid af te voeren afvalwater. Het hanteren van een verfijndere methode is echter ook toegestaan, bijvoorbeeld door te (laten) berekenen welk deel van de totale kosten wordt veroorzaakt door deze groep belastingplichtigen.³³

Tot slot kan voor de beoordeling of sprake is van een onredelijke of willekeurige heffing in dit verband nog de volgende jurisprudentie genoemd worden.

In het verleden mochten gemeenten voor de onroerend goedbelastingen de oppervlaktemaatstaf hanteren. Volgens artikel 273, tweede lid, van de Gemeentewet (oud), moest deze oppervlakte worden gecorrigeerd met vermenigvuldigingscijfers voor aard, ligging, kwaliteit en soort gebruik, om zo 'op benaderende wijze' rekening te houden met de verschillen in waarde. De Hoge Raad heeft ter invulling van deze vage norm geoordeeld, dat met verschillen in waarde in het economische verkeer nog op benaderende wijze rekening is gehouden, indien de waarde per omgerekende m² oppervlakte voor een categorie objecten of voor een individueel object niet meer dan 25% verschilt van de gemiddelde waarde per omgerekende m² in de gemeente. Week de waarde meer dan 25% af, dan was sprake van een onredelijke en willekeurige belastingheffing en moest de verordening onverbindend worden geacht.³⁴

Ook bij de oude waterschapsbelastingen komt het percentage van 25 terug bij de beoordeling of sprake is van een onredelijke of willekeurige belastingheffing. Onder de oude Waterschapswet was het waterschap verplicht een omslagklasse vast te stellen, indien het belang van een groep omslagplichtigen meer dan 50% afweek van het belang van een andere groep. Ten opzichte van het gemiddelde belang kon een afwijking van 25% dus al te veel zijn. Verschilde het belang tussen de omslagplichtigen tussen de 25% en 50%, dan moest een omslagklasse worden ingesteld indien er anders een onevenredig voor- of nadeel zou ontstaan.³⁵ Was er in die gevallen geen aparte omslagklasse vastgesteld, dan oordeelde de rechter dat sprake was van onredelijke of willekeurige belastingheffing.³⁶

³² Hoge Raad 10 december 2004, nrs. 36 776, 36 804, 37 041, 38 291, 38 292 en 39 178, *Belastingblad* 2005, p. 66, 70, 74, 78 en 80. Zie ook de latere uitspraken hieromtrent, Hoge Raad 13 mei 2005, nr. 38 402, *Belastingblad* 2005, p. 647 en Hoge Raad 2 december 2005, nr. 39 273, *Belastingblad* 2006, p. 33 en nr. 39 275, *BNB* 2006/67.

³³ Zie het ESBL onderzoeksrapport 'Bouwleges, een fiscaaljuridische kijk op bouwgerelateerde leges', p. 23-24. Het rapport is digitaal beschikbaar op www.esbl.nl en een samenvatting van het rapport is gepubliceerd in *Belastingblad* 2005, p. 843 onder de titel: 'Belastingoverzicht grote gemeenten 2005, deel II'.

³⁴ Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 30 januari 1985, nr. 22 736, *Belastingblad* 1985, p. 383 en Hoge Raad 25 oktober 1989, nr. 26 386, *Belastingblad* 1990, p. 3. Zie ook J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie* (dissertatie), Kluwer: Deventer 1999, p. 214-219.

³⁵ Dit bleek eerst uit de jurisprudentie, vanaf 1 januari 2001 was deze regel gecodificeerd in artikel 120, zevende lid, van de Waterschapswet (oud). Met de inwerkingtreding van de Wet modernisering waterschapsbestel is dit artikellid komen te vervallen.

³⁶ Zie bijvoorbeeld Gerechtshof 's-Gravenhage 7 februari 1991, nr. 3387/87, *Belastingblad* 1991, p. 319 en Gerechtshof 's-Gravenhage 22 april 1998, nr. 96/01005, *Belastingblad* 1998, p. 777.

Beoordeling berekeningswijze Y

Aan de hand van bovenstaande uitgangspunten uit de jurisprudentie kan de berekeningswijze van het waterschap Y beoordeeld worden.

Allereerst de vraag of de berekeningswijze kenbaar en controleerbaar is. De berekeningswijze is niet opgenomen in de 'Verordening op de watersysteemheffing Waterschap Y 2009' en ook niet in de toelichting daarop. Ook in de 'Kostentoedelingsverordening watersysteembeheer Waterschap Y 2009' en in de toelichting daarop komt de berekeningswijze niet voor. De berekeningswijze is ons bekend geworden door de notitie ter toelichting tariefdifferentiatie wegen, of zoals de titel van dat stuk luidt: 'Kostentoedelingsverordening Waterschap Y 2009, toepassing tariefdifferentiatie voor wegen'. In hoeverre dit een officieel bekendgemaakt stuk is, is niet duidelijk. Op de website van waterschap Y is dit stuk bijvoorbeeld niet terug te vinden. Wellicht stuurt het waterschap dit stuk op, indien de belastingplichtige om een nadere onderbouwing van de aanslag vraagt. Controleerbaar is de berekening wel. Het waterschap sluit aan bij de oppervlakte van de kadastrale percelen en dit is controleerbaar. Ook de correcties die worden toegepast op de oppervlakte (bij een weggoppervlakte van <10%, >10%<50% en >50% van het perceel) zijn controleerbaar voor de belastingplichtige.

Van een ongeoorloofde uitbreiding van de heffingsbevoegdheid (strijd met het legaliteitsbeginsel) is hier geen sprake. De watersysteemheffing mag van alle ongebouwde onroerende zaken geheven worden, ook van de – bij fictie als ongebouwd aangemerkte – wegen. De vraag is alleen tegen welk tarief de oppervlakte meegenomen mag of moet worden. Er wordt dus geen oppervlakte in de heffing betrokken die niet belastbaar zou zijn volgens de wettelijke bepaling. Dit brengt met zich mee, dat de verordening verbindend is. De rechter kan de aanslag hoogstens verminderen, omdat teveel oppervlakte is meegenomen tegen het verhoogde tarief.

Van strijd met het gelijkheidsbeginsel is hier geen sprake. Verharde wegen zijn juridisch gezien een andere categorie dan overige ongebouwde eigendommen. In de Waterschapswet is tariefdifferentiatie mogelijk gemaakt voor de categorie verharde wegen. Het waterschap heeft niets anders gedaan dan gebruik maken van die wettelijke mogelijkheid. Ook bij de berekening van de oppervlakte van verharde wegen is geen sprake van strijd met het gelijkheidsbeginsel. De oppervlakte van de verharde wegen wordt op uniforme, non-discriminatoire wijze berekend.

De berekening van de oppervlakte van verharde wegen verschilt wel met de berekening van de oppervlakte van de overige ongebouwde eigendommen. De oppervlakte van overige ongebouwde eigendommen wordt gesteld op de kadastrale oppervlakte, terwijl bij de verharde wegen een correctie wordt toegepast. Dit is echter ingegeven door de tekst van de wet. Het waterschap heeft invulling gegeven aan de wettekst door middel van de genoemde berekeningswijze. Hierbij is hij gezien de notitie zorgvuldig te werk gegaan. Bovendien is voor de berekeningswijze gekozen uit uitvoeringstechnische overwegingen. Als de heffing op dit punt al onevenredig zou zijn door de gehanteerde berekeningswijze is hiervoor een objectieve rechtvaardiging gelegen in de wettekst zelf, in de zorgvuldige afweging door het waterschap en de uitvoeringstechnische redenen.

Analoog aan de arresten inzake de rioolrechten van grote lozers kan nog gekeken worden naar de mate waarin de eigenaren van verharde wegen bijdragen in de kosten. Het totale bedrag dat door hen wordt opgebracht mag volgens deze jurisprudentie naar orde van grootte niet uitstijgen boven het totaalbedrag van de kosten dat – naar een redelijke maatstaf – aan hen kan worden toegerekend. Deze bedragen zijn niet terug te vinden in de bij ons bekende stukken, maar zouden wel kunnen worden opgevraagd bij het waterschap. Het eerste bedrag is het bedrag aan watersysteemheffing dat in totaal door de eigenaren van verharde wegen wordt opgebracht. Het laatste bedrag kan als volgt worden achterhaald. In het kader van de kostentoedeling wordt de waardeverhouding

tussen de categorieën belastingplichtigen bepaald. Hierbij wordt ook de waarde van openbare landwegen bepaald. Uit de berekening, die met het 'Unierekenmodel belastingstelsel 2009' (het excelbestand) wordt gemaakt, volgt welk percentage van de kosten kan worden toegedeeld aan openbare landwegen. Dit bedrag moet naar orde van grootte aansluiten bij het eerste bedrag.

Overigens is er een verschil tussen de watersysteemheffing en de rioolrechten, nu voor de watersysteemheffing de kostentoedeling en heffingsmaatstaven vastgelegd en geregeld zijn in de Waterschapswet en het Waterschapsbesluit. Het waterschap is derhalve niet vrij om eigen heffingsmaatstaven en tarieven te kiezen. Bij de rioolrechten is de gemeente wel vrij in het kiezen van heffingsmaatstaf en tarief³⁷, zodat er aanleiding bestaat die keuzes (marginaal) te toetsen.

Tevens ziet de hier bedoelde jurisprudentie op de tariefstelling en niet op de berekening van de heffingsmaatstaf. Zoals onder 2.5 wordt overwogen, kon het waterschap in redelijkheid kiezen voor de tariefdifferentiatie. De tarieven voor de overige categorieën zijn ook niet te hoog vastgesteld. Dat kan alleen het geval zijn als bij de bepaling van de tarieven een te kleine oppervlakte is gerekend voor verharde wegen en dat is nu juist niet het geval. De tarieven voor de andere categorieën zijn hoogstens te laag vastgesteld. In dat geval kan het waterschap een deel van de opbrengst mislopen, maar dat is een minder vergaand gevolg dan onverbindendheid van de verordening.

Van strijd met het gelijkheids- of evenredigheidsbeginsel is hier, gezien het voorgaande, waarschijnlijk geen sprake.

Dan rest nog de vraag of de berekeningswijze ertoe leidt dat sprake is van een onredelijke of willekeurige belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad.

Van willekeurige heffing is hier geen sprake. De oppervlakte van alle verharde wegen (waarvoor de tariefdifferentiatie geldt) wordt op dezelfde manier berekend. De oppervlakte wordt ook niet geschat, maar wordt berekend op een vooraf vastgestelde en controleerbare wijze. Van willekeur is hier dus geen sprake.

De rechter zal nog kunnen afwegen of het belasten van teveel oppervlakte naar het verhoogde tarief tot onredelijke belastingheffing leidt. Dit zal slechts in uitzonderingsgevallen aan de orde zijn. De vraag is tot hoever de vrijheid van het waterschap – om voor deze berekeningswijze te kiezen – reikt. Analoog aan de jurisprudentie over de classificatie bij de oude waterschapsbelastingen, over de oppervlaktegrondslag bij de oude onroerend goedbelastingen en over de forfaitaire berekening van de heffingsmaatstaf bij de toeristenbelastingen, zou de grens bij 25% gelegd kunnen worden. Toegepast op de in dit rapport voorliggende casus geldt het volgende. Wanneer door de berekeningswijze meer dan 25% teveel oppervlakte of meer dan 25% teveel belasting wordt toegerekend aan de categorie verharde wegen, zou dit als onredelijk bestempeld kunnen worden. Het is dus de vraag of de berekende oppervlakte meer dan 25% afwijkt van de verharde oppervlakte en of het belastingbedrag meer dan 25% afwijkt van het bedrag dat zou zijn geheven, indien slechts de verharde oppervlakte in aanmerking zou zijn genomen. Door de op de kadastrale oppervlakte toegepaste correcties is dit niet waarschijnlijk.

³⁷ Artikel 219, tweede lid, van de Gemeentewet.

2.5 Tariefdifferentiatie voor verharde wegen

In artikel 122 van de Waterschapswet is de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie bij de watersysteemheffing neergelegd. Het derde lid van dit artikel luidt als volgt:

In afwijking van artikel 121, eerste lid, onderdelen b, c, en d kan het algemeen bestuur in de in artikel 120, eerste lid, genoemde verordening de heffing maximaal 100% hoger vaststellen voor onroerende zaken die in hoofdzaak bestaan uit glasopstanden als bedoeld in artikel 220d, eerste lid, onderdeel b, van de Gemeentewet en voor verharde openbare wegen.

Voor verharde openbare wegen mag het waterschap het tarief dus met 100% verhogen.

Omtrent de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie is in de memorie van toelichting onder meer overwogen:

*'De regeling is bedoeld voor uitzonderingssituaties waar het toepassen van het normale tarief evident onredelijk zou zijn. De verwachting is dan, dat dit beperkt moet worden toegepast.'*³⁸

In het oorspronkelijke wetsvoorstel kwam de tariefdifferentiatie voor wegen niet voor. Omtrent de vraag van tweede kamerleden waarom dit niet is mogelijk gemaakt, overweegt de Minister van Verkeer en Waterstaat in de nota naar aanleiding van het verslag:

'De watersysteemheffing is gebaseerd op waardeverhoudingen tussen de diverse categorieën. Op basis van deze verhoudingen worden de tarieven voor de categorieën bepaald. In enkele bijzondere situaties is er echter aanleiding gezien om een tariefdifferentiatie aan te brengen. Dit is het geval bij buitendijkse gronden, bemalen gronden en tuinbouwkassen. In deze gevallen kan er namelijk sprake zijn van een duidelijk minder of meer dan gemiddeld belang. Benadrukt moet worden dat tariefdifferentiatie alleen mogelijk is voor een beperkt aantal limitatief omschreven gevallen. Het is een uitzondering op de hoofdregel. Die hoofdregel luidt immers dat economische waardeverhoudingen bepalend zijn. Het is af te raden om nog meer uitzonderingssituaties onder de tariefdifferentiatie te brengen.

*Anders dreigt het risico dat we terugkeren naar de situatie van de bestaande classificatieregelingen. Daarvan willen we juist af omdat deze het systeem ondoorzichtig en complex maken. Een verdergaande tariefsdifferentiatie staat haaks op de door de regering beoogde vereenvoudiging en transparantie van het bekostigingssysteem.'*³⁹

De tweede kamerleden Van Lith en Lenards dienden vervolgens een amendement in, om alsnog tariefdifferentiatie voor wegen (en tegelijkertijd ook voor waterbergingsgebieden) mogelijk te maken.⁴⁰ In de toelichting op dit amendement staat hierover vermeld:

'Bij wegen is, net als bij glasopstanden, sprake van verharde oppervlakten, die een hogere piekafvoer kunnen veroorzaken, waardoor een relatief grote capaciteit van het watersysteem wordt gevraagd. Voor wegen geldt dat mogelijk nog in versterkte mate, omdat bij glasopstanden sprake is van een waterbuffer voor de eigen watervoorziening, die een matigend effect kan hebben op de te verwachten piekafvoer. Bovendien is de watersysteemheffing mede bedoeld voor de waterkwaliteitszorg.

Wegen vormen één van de belangrijkste diffuse verontreinigingsbronnen. De bestrijding van diffuse bronnen en de aanpak van de verontreinigingen uit diffuse bronnen vormen thans reeds een belangrijke waterschapstaak. Deze taak zal in de toekomst op grond van de Europese Kaderrichtlijn Water nog aanzienlijk in belang toenemen.'

De reden voor de tariefdifferentiatie is dus dat wegen voor een hogere piekafvoer kunnen zorgen en dat wegen een van de belangrijkste bronnen van diffuse verontreiniging zijn. Hiermee veroorzaken wegen dus meer kosten en is tariefdifferentiatie gerechtvaardigd.

³⁸ Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 26.

³⁹ Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 6, p. 12.

⁴⁰ Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 15.

In de parlementaire geschiedenis is echter nog een andere reden genoemd voor de tariefdifferentiatie van wegen. In het verslag van een wetgevingsoverleg staat bijvoorbeeld:

*'In eerder overleg is het alternatief aan de orde geweest om de wegen in te delen bij de categorie gebouwd of om ze direct te waarderen op basis van de economische waarde. Dat zou enorme lastenverschuivingen teweegbrengen voor zowel de eigenaar van de wegen als voor de eigenaar in de categorie van agrarisch en overig ongebouwd. Met dit voorstel blijven de lastenverschuivingen beperkter van omvang.'*⁴¹

Zoals eerder in dit rapport is vermeld, is de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie dus mede ingevoerd om lastenverhoging voor eigenaren van overige ongebouwde grond te voorkomen.

Het waterschap Y heeft ervoor gekozen gebruik te maken van de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie voor wegen. Het tarief voor wegen is met 100% verhoogd ten opzichte van de overige ongebouwde onroerende zaken. Dit heeft het waterschap gemotiveerd met dezelfde argumenten als in de wetsgeschiedenis zijn vermeld.

De rechter toetst de keuze voor tariefdifferentiatie door het waterschap slechts marginaal. Dat wil zeggen dat de rechter in principe niet in die keuze treedt, tenzij deze keuze leidt tot een onredelijke of willekeurige belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad. Dit zal slechts in uitzonderingsgevallen aan de orde zijn. Omdat het waterschap in casu geen oneigenlijke redenen heeft aangevoerd voor de tariefdifferentiatie, zal de rechter de tariefdifferentiatie in dit geval zeer waarschijnlijk niet afkeuren.

2.6 Gevolgen onjuiste behandeling verharde wegen

Bij de gevolgen van de onjuiste behandeling van wegen bij de watersysteemheffing, moet onderscheid gemaakt worden tussen de kostentoedeling, de keuze voor tariefdifferentiatie en de aanslagoplegging.

Kostentoedeling

De kostentoedelingsverordening wordt vastgesteld door het algemeen bestuur van het waterschap.⁴² Deze verordening moet worden goedgekeurd door Gedeputeerde Staten van de provincie waarin het waterschap ligt.⁴³

De kostentoedelingsverordening is niet voor bezwaar of beroep vatbaar.⁴⁴ Wel kunnen bezwaren tegen de kostentoedeling ingebracht worden door belanghebbenden tijdens de ter inzage legging van de ontwerp-verordening en tijdens de bezwaar- en beroepsprocedure tegen de belastingaanslag. In een beroepsprocedure tegen de belastingaanslag zal de rechter de kostentoedelingsverordening marginaal toetsen. Dat wil zeggen dat de rechter slechts toetst, of de bepalingen in de kostentoedelingsverordening leiden tot een onredelijke of willekeurige belastingheffing, die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad. Dit zal slechts in zeer uitzonderlijke gevallen aan de orde zijn.

Tariefdifferentiatie

De mogelijkheid tot tariefdifferentiatie bij de watersysteemheffing is in de Waterschapswet opgenomen. De wetgever heeft het waterschap dus bewust de mogelijkheid gegeven om een hoger tarief toe te passen voor verharde wegen.

⁴¹ Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 24, p. 7.

⁴² Artikel 120, eerste lid, van de Waterschapswet.

⁴³ Artikel 120, vijfde lid, van de Waterschapswet.

⁴⁴ Artikel 8:2, onder a, van de Algemene wet bestuursrecht. Er kan slechts beroep worden ingesteld tegen de onthouding van goedkeuring door Gedeputeerde Staten, zie artikel 151, eerste en derde lid, van de Waterschapswet.

De rechter zal in principe niet treden in de keuze van het waterschap om van de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie gebruik te maken. Dit is slechts anders, indien de keuze voor tariefdifferentiatie voor wegen leidt tot een onredelijke of willekeurige heffing die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad. In dat geval kan de rechter de tariefdifferentiatie onverbindend achten. Omdat de rechter over het algemeen oordeelt, dat de sanctie niet verder moet gaan dan nodig⁴⁵, zal hij in zo'n geval zeer waarschijnlijk voor wegen het algemene tarief voor ongebouwde onroerende zaken toepassen in plaats van het verhoogde tarief. De aanslag watersysteemheffing voor wegen zal dan worden verminderd.

Het waterschap Y heeft echter, zoals reeds onder 2.5 is overwogen, de keuze voor de tariefdifferentiatie onderbouwd en hierbij zijn geen oneigenlijke redenen genoemd, zodat het zeer onwaarschijnlijk is dat de rechter de tariefdifferentiatie zal afkeuren.

Aanslagoplegging

Gezien het voorgaande zijn de kostentoedelingsverordening en de tariefdifferentiatie naar alle waarschijnlijkheid verbindend. De heffingsmaatstaf is wettelijk bepaald, zodat ook die verbindend is. Omdat de verordening watersysteemheffing en de daarin opgenomen heffingsmaatstaf en tarieven niet zullen worden afgekeurd door de rechter, is de aanslag is gebaseerd op een verbindende verordening.

Dit betekent, dat in de beroepsprocedure tegen de aanslag watersysteemheffing slechts nog aan de orde komt of aan de aanslag zelf geen gebreken kleven en of de aanslag in dit geval leidt tot een onredelijke of willekeurige belastingheffing.

In casu gaat het om een praktische, nadere uitwerking van de heffingsmaatstaf. Om uitvoeringstechnische redenen is gekozen voor een benadering van de oppervlakte via de kadastrale oppervlakte, met daarop toegepast een aantal correcties.

De rechter kan oordelen, dat de aldus berekende oppervlakte te groot is. Dan zal hij de in de aanslag betrokken oppervlakte naar beneden toe bijstellen. De aanslag zal dan dienovereenkomstig worden verminderd. Ook kan de rechter oordelen dat in dit specifieke geval sprake is van onredelijke belastingheffing. Ook in dat geval zal de aanslag zeer waarschijnlijk verminderd worden.

⁴⁵ De tendens is, dat tarieven slechts partieel onverbindend worden verklaard. Zie bijvoorbeeld de uitspraak inzake de baatbelasting van Hilversum, Hoge Raad 13 februari 2009, nr. 43 892, *Belastingblad* 2009, p. 432 en de recente uitspraak inzake reinigingsrechten, Hoge Raad 10 april 2009, nr. 43 747, *Belastingblad* 2009, p. 664.

3. Conclusies

Uit hoofdstuk 2 kan het volgende worden geconcludeerd.

1. Voor de kostentoedeling is in de Waterschapswet, het Waterschapsbesluit en de wetsgeschiedenis bepaald dat de oppervlakte van openbare landwegen bestaat uit de oppervlakte van de rijbaan plus de oppervlakte van de delen die dienstbaar zijn aan de wegfunctie.
2. Tariefdifferentiatie is wettelijk mogelijk gemaakt voor verharde wegen. Redenen hiervoor zijn een verhoogde piekafvoer, diffuse verontreiniging en een eerlijke lastenverdeling binnen de categorie ongebouwde onroerende zaken.
3. Indien voor verharde wegen een hoger tarief is vastgesteld, moet de oppervlakte daarvan apart worden berekend voor de aanslagoplegging. Hierbij kan uit de achtergrond van de tariefdifferentiatie voor verharde wegen worden afgeleid, dat de oppervlakte moet worden gesteld op de oppervlakte van de verharding zonder de daaraan dienstbare delen.
4. Waterschappen hebben de vrijheid om ter uitvoering van de wet en de daarop gebaseerde verordening watersysteemheffing de oppervlakte van verharde wegen op eigen wijze te berekenen. De rechter treedt hier slechts in, indien de berekeningswijze in strijd is met de wet of de rechtsbeginselen, of indien de berekeningswijze leidt tot een onredelijke en willekeurige belastingheffing, die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad. Wij verwachten in dit geval niet dat de rechter tot een dergelijk oordeel zal komen.
5. Mocht het oordeel van de rechter luiden dat in casu sprake is van onjuiste behandeling van wegen in de watersysteemheffing, zal de sanctie ons inziens naar alle waarschijnlijkheid niet verder gaan dan vermindering van de hoogte van aanslagen.