

Interlokaal 2012, nr. 1

mr. A.P. Monsma en mr. A.W. Schep

Studiedag: Dubbel zicht op gemeentebelastingen

Inleiding

De Vlaamse hoogleraar prof. dr. Miguel De Jonckheere organiseert al sinds jaar en dag een studiedag gemeentebelastingen in Vlaanderen. Voor deze jaarlijkse studiedag wordt steeds een speciale bundel met achtergrondartikelen geschreven door wetenschappers, advocaten, adviseurs en andere actoren binnen de Vlaamse gemeentelijke heffingen. Elk jaar staat een bepaald thema centraal, dat van verschillende kanten wordt belicht.

Dit jaar organiseert het ESBL mede deze studiedag en staat confrontatie van de Vlaamse lokale belastingen met de Nederlandse lokale belastingen op de agenda. Op vijf thema's zal de lokale fiscaliteit van beide landen worden vergeleken, te weten: 1. belasting naar de omzet; 2. territoriale differentiatie; 3. vergoedingen voor gebruik van de openbare ruimte; 4. intergemeentelijke samenwerking; en 5. het Europese eigendomsrecht.

In het navolgende artikel zal een korte inleiding gegeven worden op de vijf thema's en zal worden aangegeven welke vragen hierbij aan de orde komen.

Belasting naar de omzet

Het eerste thema van de studiedag betreft de vraag in hoeverre gemeenten gerechtigd zijn om belastingen te heffen op de omzet of de bruto-inkomsten.

In Nederland is deze vraag onlosmakelijk verbonden met het gesloten stelsel van lokale belastingen en meer in het bijzonder met de reikwijdte van de zogenoemde 'nieuwe vrijheid'. Het gesloten stelsel van lokale belastingen houdt in, dat slechts belastingen kunnen worden ingevoerd door de gemeente (en het waterschap), indien en voorzover de formele wetgever aan haar de bevoegdheid daartoe heeft geattribueerd. Dit betekent ook dat, indien de essentialia van de belasting (zoals belastingobject en heffingsmaatstaf) in de formele wet (bijvoorbeeld de Gemeentewet) zijn geregeld, de lokale regelgever deze moet overnemen in zijn belastingverordening. Indien de essentialia niet zijn vastgelegd door de formele wetgever, mag de gemeenteraad ingevolge artikel 219, tweede lid, van de Gemeentewet deze zelf bepalen, 'met dien verstande dat het bedrag van de gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen' (nieuwe vrijheid).

Bovenstaande roept de vraag op, in hoeverre lokale overheden in Nederland nog vrij zijn hun eigen fiscaliteit in te vullen, nu deze immers begrensd wordt door wet, algemene rechtsbeginselen en het verbod op heffing naar draagkracht. En meer in het bijzonder: is de gemeente vrij een omzetgerelateerde heffingsmaatstaf te kiezen voor haar belastingen? In zijn bijdrage gaat mr. F.J.H.L. (Ferry) Makkinga uitgebreid in op het wettelijk kader, de parlementaire geschiedenis en jurisprudentie op dit punt. Zo komt bijvoorbeeld aan de orde of toeristenbelasting naar overnachtingsprijs, rioolrechten naar de WOZ-waarde, havengelden naar soort lading, precariobelasting naar aantal liters omgezette brandstof, reinigingsrecht naar leeftijd en bouwleges naar percentage van de bouwsom wel is toegestaan binnen het Nederlandse systeem. Voorts plaatst Makkinga enkele kritische kanttekeningen bij de geldende rechtsleer en praktijkcasus.

In België is de vraag naar de gemeentelijke bevoegdheid omzetgerelateerde heffingen in te voeren gerelateerd aan het open stelsel van gemeentelijke belastingen en het verbod opcentiemen of gelijkaardige belastingen te heffen op (de grondslag of het bedrag van) de inkomstenbelasting. Het open stelsel houdt in, dat Belgische gemeenten gerechtigd zijn om gelijk welke belasting in te voeren, behoudens wettelijke uitzonderingen, onder voorbehoud van het

administratief toezicht en met eerbiediging van grondwet, wet en algemene rechtsbeginselen. Uitleg van de bedoeling van de wetgever leidt er volgens prof. dr. M. (Miguel) De Jonckheere toe, dat het voor gemeenten verboden is materie te belasten waarop de inkomstenbelastingen rusten. Tot 1998 was dit ook in de rechtspraak de geldende leer, totdat een kentering plaatsvond. Heffen van gemeentebelastingen naar de bruto-inkomsten (omzet, brutowinst, prijs) was volgens de nieuwe jurisprudentie verboden, omdat dit een wezenlijk bestanddeel is van de grondslag van de inkomstenbelastingen. In 2010 kwam de Belgische Raad van State hier deels van terug door (alleen) voor belastingen op vertoningen en gemakkelikheden de omzet als grondslag goed te keuren (en dus niet voor andere belastingen). De aldus ontstane rechtsongelijkheid lost het Grondwettelijk Hof begin 2012 op door te stellen dat de bruto-inkomsten wel degelijk als grondslag voor alle gemeentelijke heffingen gebruikt mogen worden, omdat dit volgens zijn uitleg niet onder de wettelijke verbodsbepaling zou vallen. Is deze opvatting wel juist? En betekent dit arrest nu een aardverschuiving binnen de Belgische lokale fiscaliteit? De Jonckheere plaatst kritische kanttekeningen bij dit baanbrekende arrest.

Territoriale differentiatie

Binnen dit thema staat de vraag centraal in hoeverre gemeenten in België en Nederland de bevoegdheid hebben om belastingheffing te beperken tot een bepaald gedeelte van hun grondgebied danwel de hoogte van de belasting te differentiëren naar gebiedsdelen.

Bij de beantwoording van deze vraag spelen diverse leerstukken en noties binnen de lokale belastingen een rol, zoals het soort belastingstelsel (open versus gesloten), de al dan niet verplichte wijze van bekostiging van gemeentelijke voorzieningen (algemene belasting voor collectieve goederen en voorzieningen, leges of prijs voor individuele dienstverlening, etc.), de doelstelling van de betreffende belasting, het verdelingsbeginsel achter de belasting (zoals het profijtbeginsel of het kostenveroorzakingsbeginsel), de reikwijdte van de lokale fiscale autonomie en de begrenzing door wet, verdragen en algemene rechtsbeginselen, waaronder met name het gelijkheidsbeginsel. Ook komt aan de orde of het is toegestaan een niet-fiscaal doeleinde na te streven met de belasting, m.a.w. of instrumenteel gebruik van lokale belastingen mogelijk is.

In beide bijdragen komen praktijkvoorbeelden aan de hand van jurisprudentie aan bod, zoals verhaalbelastingen en wegenbelastingen in België (auteur: mr. L. (Luc) De Meyere) en de gebiedsgerichte heffingen t.b.v. ondernemersfondsen in Nederland (auteur: mr. A.W. (Arjen) Schep). Kent België ook een soort BIZ-heffing? En is in Nederland het gebruik van de reclamebelasting voor de bekostiging van specifieke voorzieningen niet in strijd met de algemene rechtsbeginselen? Door de parallellen in juridische randvoorwaarden kan een vergelijk tot interessante inzichten leiden, bijvoorbeeld voor de recente omvormingen van algemene belastingen t.b.v. bekostiging van voorzieningen in specifieke gebieden in Nederland.

Vergoedingen voor gebruik van de openbare ruimte

De openbare ruimte is voor iedereen toegankelijk en is voor algemeen gebruik. Doorgaans is deze publieke ruimte in eigendom bij de gemeente. De gemeente kan zowel vanuit haar rol als overheid als vanuit haar rol als eigenaar regels en voorwaarden stellen voor het gebruik ervan. Wordt bijzonder gebruik toegestaan, dan mag er een vergoeding staan tegenover dat specifieke gebruik van de openbare ruimte. Daarbij bestaat de keuze uit het bedingen van een privaatrechtelijke vergoeding (gemeente als eigenaar, via een overeenkomst) en het opleggen van een heffing (gemeente als overheid, via de fiscaliteit).

Voor zowel België (auteur: mr. Th. (Thierry) Lauwers) als Nederland (auteurs: mr. A.W. (Arjen) Schep en mr. A.P. (Anneke) Monsma) is onderzocht of en zo ja hoe en in hoeverre die keuzemogelijkheid wordt begrensd. Hierbij speelt in beide landen de zogenoemde tweewegenleer een rol. Mag je als overheid wel in alle gevallen kiezen voor het sluiten van een overeenkomst?

Ook is onderzocht welke soort vergoeding in de praktijk wordt gevraagd/afgedwongen en welke differentiatiemogelijkheden deze bieden. Is het bijvoorbeeld mogelijk een hoger tarief te hanteren bij voor de belanghebbende waardevoller gebruik, of om te differentiëren naar ingenomen oppervlakte van de openbare ruimte? Daarbij wordt voor Nederland o.a. besproken de reclamebelasting, precariobelasting, rechten en parkeerbelastingen. Voor België komen o.a. aan bod belastingen, retributies, verhaalbelastingen en domeinconcessies.

De keuze voor een bepaalde soort vergoeding heeft in België consequenties voor onder meer de wijze van invordering, het in rekening kunnen van rente en het toepasselijke formele recht. Dit komt uitgebreid aan bod en ter vergelijking is hierover ook een 'Nederlandse' paragraaf opgenomen.

Intergemeentelijke samenwerking

In de loop van de jaren zijn steeds meer taken toebedeeld aan de gemeente. Daarnaast is de (maatschappelijke) problematiek waar gemeenten mee te maken krijgen in complexiteit toegenomen. Uit overwegingen van: 1. kostenbesparing; 2. kwaliteitsverbetering en 3. het wegnemen van kwetsbaarheid, zijn gemeenten meer gaan samenwerken bij de uitvoering van taken. Daarbij kan niet alleen gedacht worden aan bijvoorbeeld de vuilnisophaaldienst en het delen van culturele en sportfaciliteiten (zoals muziekscholen en zwembaden), maar ook aan de belastingheffing en belastinginvordering en aan het bijhouden van GEO-informatie.

In Nederland is men al vergevorderd met de intergemeentelijke samenwerking op belastinggebied. Dhr. P. (Piet) Bervoets gaat in op de Nederlandse praktijk en put daarbij mede uit eigen ervaring met het SVHW, waarvan hij directeur is. In zijn bijdrage gaat hij in op enkele ontwikkelingen op lokaal fiscaal terrein, die ertoe hebben geleid dat samenwerking tussen lokale overheden loont. Zo vormde de invoering van de onroerende zaakbelastingen en daarmee samenhangend de overgang naar een nieuwe heffingsmaatstaf aanleiding tot meer samenwerking tussen gemeenten en waterschappen. Tevens gaf dit een impuls aan de verbetering van de kwaliteit en omvang van vastgoedinformatie en -bestanden. Met de invoering van de Wet WOZ en de aansluiting van gemeentelijke en waterschapsheffingen bij de WOZ-waarde is de onderlinge samenwerking en het stroomlijnen van vastgoedinformatie geïntensiveerd. In dit kader gaat Bervoets o.a. in op de recente ontwikkeling van (het koppelen van) basisregistraties, waarbij de gemeente registratiehouder is.

Het samenwerkingsverband SVHW bestaat al sinds 1973 en heeft model gestaan voor vele andere initiatieven tot samenwerking. Bervoets schetst de verschillende mogelijke (juridische) organisatievormen voor samenwerking. Tot slot beantwoordt hij de vraag welke factoren de samenwerking tot een succes kunnen maken en welke factoren belemmerend kunnen werken.

Voor Vlaanderen zet prof. dr. A. (Alexander) De Becker uiteen of, en zo ja, hoe en in welke mate wordt samengewerkt tussen gemeenten op belastinggebied. Is de samenwerking wettelijk gefaciliteerd? Zijn er goede voorbeelden bekend? Wat zijn de eventuele valkuilen of problemen bij de samenwerking op fiscaal gebied?

Europees eigendomsrecht

Concrete aanleiding voor bespreking van dit thema is het arrest van de Hoge Raad uit 2010 waarin de Fierensmarge werd afgeschaft. Het was al langer bekend dat belastingen getoetst kunnen worden aan Europees recht, maar het is toch tamelijk uniek dat een concrete wettelijke bepaling buiten werking wordt gesteld vanwege strijdigheid met het in het EVRM neergelegde recht op bescherming van eigendom.

Reden dus om nader naar de werking van het Europese eigendomsrecht binnen de fiscaliteit te kijken. Allereerst wordt aan de hand van jurisprudentie van het EHRM het beoordelingskader uiteengezet. Hierbij geldt, dat een belastingmaatregel (die inbreuk maakt op het

eigendomsrecht, hetgeen snel het geval is) geoorloofd is, indien de maatregel voldoet aan drie principes, namelijk 1. het 'principle of lawfulness' (vergelijkbaar met het legaliteitsbeginsel); 2. het 'principle of legitimate aim (doelstelling van algemeen belang) en 3. het 'principle of fair balance' (proportionaliteitstoets). Uitgelegd wordt wat onder deze principes verstaan moet worden, wat de volgorde van toetsing is en aan welke eisen de belastingmaatregel derhalve dient te voldoen.

Vervolgens komt voor zowel België (auteur: prof. dr. M. (Mark) Delanote) als Nederland (auteur: mr. A.P. (Anneke) Monsma) aan de orde hoe de nationale rechter belastingen toetst aan het Europese eigendomsrecht. Moet tegen elke beslissing in fiscalibus een rechtsgang openstaan? Is het hanteren van forfaitaire berekeningswijzen wel toegestaan? En stelt het eigendomsrecht een grens aan de hoogte van tarieven?

Door de bespreking van de jurisprudentie worden accentverschillen tussen beide landen zichtbaar. Waar in België bijvoorbeeld veel aandacht wordt besteed aan de duidelijkheid van de wet en excessieve aanslag(voet)en, ligt in Nederland meer de nadruk op de toegang tot de rechter. In beide landen is dan weer de nodige jurisprudentie over terugwerkende kracht van belastingwetgeving te vinden.

Uitnodiging

Wilt u meer weten over bovengenoemde onderwerpen en uw Vlaamse collega's ontmoeten? Kom dan naar de Studiedag 'Dubbel zicht op gemeentebelastingen' op 25 mei 2012 in Antwerpen. Zie onze website voor meer informatie en aanmelden. Bij deelname ontvangt u tevens de bundel met complete achtergrondartikelen.

Promotie mr. A.W. Schep

Op vrijdag 8 juni aanstaande verdedigt mr. A.W. Schep in het openbaar zijn proefschrift, getiteld: 'Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten' aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Promotor is prof. dr. J.A. Monsma. Hierna volgt een korte beschrijving van dit proefschrift.

Onderwerp van dit promotieonderzoek vormt het bijzonder kostenverhaal van het tot stand brengen door of met medewerking van de gemeente van fysieke voorzieningen en van werken, werkzaamheden en/of activiteiten. De betekenis van het begrip 'bijzonder kostenverhaal' is tweeledig: er wordt buiten de heffing van algemene belastingen om een *bijzondere* bijdrage gevraagd aan de totstandkoming van voorzieningen (etc.) van een groep bijdrageplichtigen, waarvan kan worden gezegd dat zij daar in het *bijzonder* profijt bij hebben. Een viertal methoden van bijzondere bekostiging die gemeenten ten dienste staan zijn onderzocht:

- de baatbelasting;
- de grondexploitatiebijdrage;
- de (praktijk van) ondernemersfondsen;
- de BIZ-bijdrage.

Het meest bekende fiscale instrument voor bijzondere bekostiging is de baatbelasting, die door gemeenten kan worden geheven op basis van de Gemeentewet. Hoewel deze belasting door gemeenten al sinds lange tijd kan worden geheven, zijn de mogelijkheden daarvoor de afgelopen jaren afgenomen als gevolg van steeds verdergaande eisen die daaraan door de wetgever en in de jurisprudentie zijn gesteld. Het toepassingsbereik van de baatbelasting is verder ingeperkt met de introductie van de grondexploitatiebijdrage in de Wet ruimtelijke ordening (Wro). Deze bijdrage, die een niet-fiscale vorm van bijzonder kostenverhaal is, kan door particuliere grondeigenaren verschuldigd zijn bij de aanvraag van een omgevingsvergunning voor het bouwen van een of meer woningen. De bijdrage komt in beeld in de situatie dat grond bouwrijp

is gemaakt door een gemeente die zelf geen eigenaar is van de grond. In deze situatie worden overigens in de meeste gevallen de gemeentelijke kosten van grondexploitatie privaatrechtelijk verhaald door middel van overeenkomsten tussen gemeenten en particuliere grondeigenaren. De publiekrechtelijke grondexploitatiebijdrage, die pas is verschuldigd als privaatrechtelijk niets is overeengekomen, fungeert in deze situatie als 'stok achter de deur' bij onderhandelingen over overeenkomsten en als vangnet bij het mislopen van onderhandelingen over het kostenverhaal in het privaatrechtelijke traject. Voorheen vervulde de baatbelasting deze functies bij grondexploitatie. Baatbelasting kan echter sinds de invoering van de grondexploitatiebijdrage nog slechts in uitzonderingsgevallen in grondexploitatiesituaties worden geheven, namelijk in de gevallen die buiten de wettelijke regeling van de Wro vallen.

Naast de afgenomen mogelijkheden voor gemeenten voor de heffing van baatbelasting kon de afgelopen jaren een toenemende behoefte worden geconstateerd bij gemeenten aan (andere) vormen van bijzondere bekostiging. Dit heeft enerzijds geleid tot de introductie van de Experimentenwet BI-zones op basis waarvan een BIZ-bijdrage (belasting) kan worden opgelegd en anderzijds in een toenemend aantal gemeenten tot het bestemmen van de (gehele of gedeeltelijke) opbrengst van een algemene belasting voor een zogenoemd ondernemersfonds.

In dit proefschrift heeft analyse van de jurisprudentie over de baatbelasting en de gevolgen daarvan voor de praktische uitvoerbaarheid van deze belasting geleid tot de constatering dat de toegenomen (fiscaal)juridische eisen die worden gesteld aan de inrichting en uitvoering van een verordening baatbelasting ten koste zijn gegaan van de doelmatigheid van dit bekostigingsinstrument. De rechtszekerheid en rechtvaardigheid prevaleren in geval van de baatbelasting boven de doelmatigheid in de zin van effectief en efficiënt kostenverhaal. Deze vaststelling heeft geleid tot de hypothese dat een methode voor bijzonder kostenverhaal valide kan zijn indien deze evenwichtig is in de zin dat daarin zowel op voldoende wijze de rechtszekerheid en de rechtvaardigheid zijn gewaarborgd als dat deze kan leiden tot doelmatig kostenverhaal van de totstandkoming van voorzieningen (etc.) door gemeenten.

Vanuit deze hypothese en de daaruit voortvloeiende probleemstelling, is als doelstelling van het proefschrift geformuleerd: het formuleren van een theoretisch kader (blauwdruk) dat een beoordelingskader kan bieden voor bestaand bijzonder kostenverhaal en dat als richtlijn kan dienen voor toekomstige wetsontwerpen van instrumenten voor (gemeentelijk) bijzonder kostenverhaal. Om die doelstelling te verwezenlijken is het proefschrift opgebouwd uit drie delen:

- In Deel I is het algemene en bredere kader geschetst waarbinnen bijzondere bekostiging door gemeenten een plaats heeft en is een aantal centrale thema's die daarbij een rol speelt, op hoofdlijnen beschreven.
- In Deel II zijn de vier hiervoor genoemde gemeentelijke methoden voor bijzonder kostenverhaal afzonderlijk beschreven en geanalyseerd aan de hand van in het eerste deel uitgewerkte elementen van rechtszekerheid en rechtvaardigheid enerzijds en doelmatigheid anderzijds.
- In Deel III is op basis van het feitenmateriaal en analyses uit de voorgaande delen toegewerkt naar een theoretisch kader (blauwdruk) voor bijzonder kostenverhaal door gemeenten.

Het proefschrift wordt afgesloten met een kort retrospectief, waarin wordt aangegeven hoe de blauwdruk – die in beginsel handvatten geeft voor de wetgever – kan worden toegepast door gemeenten. Beschreven wordt hoe de blauwdruk zowel relevant kan zijn voor gemeenten die op dit moment reeds uitvoering geven aan één van de beschreven methoden voor bijzonder kostenverhaal als voor gemeenten die nog voor de keuze staan van het al dan niet invoeren van een vorm van bijzondere bekostiging.

Het proefschrift van A.W. Schep 'Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten' is uitgegeven bij Eburon te Delft en te bestellen via www.eburon.nl (ISBN 978 90 5972 632 1).

Afgeronde onderzoeken en publicaties

- De Jonckheere, M. (2011), 'Recente rechtspraak in kort bestek', *L.R.B.* 2011, nr. 4, p. 39-75;
- De Jonckheere, M. (2011), *Codex economie 2011-12*, Brugge: Die Keure 2011, (i.s.m. D. Cuypers, D. De Grootte, H. Geinger, N. Heijerick, J. Stuyck en N. Torfs);
- Monsma, A.P. (2011), 'WOZ-waarde breed toegepast', *Het Register* 2011, nr. 11, p. 22-24;
- Monsma, A.P. (2011), 'Het lokale belastinggebied in internationaal perspectief', *LRB* 2011, nr. 4, p. 3-12;
- Schep, A.W. (2012), *Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten* (diss. Rotterdam), Delft: Eburon 2012.

Colofon

jaargang 19, nummer 1, 2012

InterLokaal

Uitgave van het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL). Verschijnt tweemaal per jaar.

Redactie

Prof. dr. M. (Miguel) De Jonckheere (directeur ESBL), mr. A.P. (Anneke) Monsma; mr. dr. J.A. (Jan) Monsma (eindredactie); mr. A.W. (Arjen) Schep; mr. R.T.N. (Rob) Smeets.

Redactie-adres

Erasmus Universiteit Rotterdam
ESBL, Kamer L4-012
Postbus 1738
3000 DR Rotterdam

Contact:

Tel: 010-4081543 / 010-4082355
Fax: 010- 4089179
E-mail: info@esbl.nl
Website: www.esbl.nl

Aanbevolen citeerwijze

Interlokaal 2012, nr. ..., Belastingblad 2012/...
Uitgeverij Kluwer BV