

AFSCHEIDSBUNDEL

PROF. DR. MIGUEL DE JONCKHEERE

Retributies en bestemmingsheffingen



Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus Studiecentrum voor Belastingheffing van Lokale overheden
Brochure 2015, nr. 15

AFSCHEIDSBUNDEL

PROF. DR. MIGUEL DE JONCKHEERE

Retributies en bestemmingsheffingen



ESBL-brochure nr. 15

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

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

ISBN 978 90 823908 0 3
NUR 826

© ESBL, Rotterdam, 2015

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. Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van artikel 16h t/m 16m Auteurswet 1912 jo. Besluit van 27 november 2002, *Stb.* 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprerecht te Hoofddorp (Postbus 3051, 2130 KB).

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

De brochure is gebaseerd op presentaties, gehouden tijdens de op 2 december 2014 door het ESBL georganiseerde studiedag over retributies en bestemmingsheffingen. Met ontwikkelingen op het gebied van wetgeving, rechtspraak en literatuur na deze datum is geen rekening gehouden.

INHOUD

AFSCHEID NEMEN EN ZICHT OP DE TOEKOMST HOUDEN!	9
--	---

Em.prof.mr.drs. H.P.A.M. van Arendonk

VAN BELASTINGEN, RETRIBUTIES EN BESTEMMINGSCHEFFINGEN	12
---	----

Mr. G.J. van Leijenhorst

1. Begrippen	12
2. Inbreuken op de decentrale fiscale autonomie.....	13
2.1. GESLOTEN BELASTINGGEBIED	13
2.2. RELATIVERING WAT BETREFT DE WATERSCHAPSBELASTINGEN	14
2.3. ANDERE BEPERKINGEN	14
2.4. RETRIBUTIEF KARAKTER DECENTRALE BELASTINGEN: MISVERSTAND OF POPULISME?	14
3. Decentrale retributies	15
3.1. ONDERSCHIED RETRIBUTIES/BELASTINGEN IS VERWATERD	16
3.2. DE INDELING VAN DE RETRIBUTIES	16
3.3. INDELING VAN WATERSCHAPSBELASTINGEN	17
3.4. INDELING VAN DE PROVINCIALE RETRIBUTIES.....	17
3.5. HET BEGRIIP DIENST	18
3.6. INDIVIDUALISEERBAAR PARTICULIER BELANG	18
3.7. WERKZAAMHEDEN TEN BEHOEVE VAN DE DIENST MOETEN NIET TOT DE PUBLIEKE TAAKVERVULLING BEHOREN	19
3.8. BELANGEN DIE WORDEN GEDIEND MET DE WERKZAAMHEDEN VAN DE AANVRAGER ZIJN NIET RELEVANT.....	19
4. Een onvoltooid verhaal	20

VERGOEDENDE HEFFINGEN IN BELGIË	21
---------------------------------------	----

Prof.dr. M.J.M. de Jonckheere

1. Inleiding.....	21
2. Onderscheid belastingen en retributies: de rechtsgrond voor vergoedende heffingen ...	22
2.1. DE RECHTSGROND VOOR FISCALE VERGOEDENDE HEFFINGEN	22
2.2. DE RECHTSGROND VOOR RETRIBUTIES	23
2.3. DE RECHTSGROND VOOR DE BEPERKINGSBEVOEGDHEID	24
3. Onderscheid belastingen en retributies: De bevoegdheidsbeperkende beginselen	26
3.1. (FISCAAL) LEGALITEITSBEGINSEL	27
3.2. GELIJKHEIDSBEGINSEL	29
3.3. EENJARIGHEIDSBEGINSEL	31
3.4. TERRITORIALITEITSBEGINSEL.....	32
3.5. BESTUURLIJK TOEZICHT	33
4. Onderscheid belastingen en retributies: formeel fiscaal recht	34
5. Onderscheid belastingen en retributies: vergoedende heffingen, fiscale autonomie en de rol van de rechter.....	36

5.1.	VRIJE FISCALISERING VAN RETRIBUTIES?	37
5.2.	DE NIET DOELBEWUST FOUTIEVE KWALIFICATIE EN DE HERKWALIFICATIE DOOR DE RECHTER?	39
6.	Retributies: billijke vergoeding en kostenverhaal: gedetailleerd algemeen of benaderend individueel	39
7.	Korte conclusie	40

BELASTINGEN, BESTEMMINGSCHEFFINGEN EN RECHTEN: NOG STEEDS EEN RELEVANT ONDERSCHIED? ..42

Mr.dr. A.W. Schep

1.	Inleiding.....	42
2.	Algemene belastingen, bestemmingsheffingen en retributies: definities en begrippen ..	42
2.1	INLEIDING.....	42
2.2	ALGEMENE BELASTINGEN VERSUS RETRIBUTIES: DEFINITIES.....	43
2.3	RETRIBUTIES (RECHTEN)	44
2.4	VERMAKELIJKHEDENRECHTEN.....	45
2.5	BESTEMMINGSCHEFFINGEN	46
2.6	SAMENVATTENDE TABEL	49
3.	Omvang van vergoedende heffingen	49
4.	Rechten (retributies)	50
4.1.	INLEIDING.....	50
4.2	DIENSTVERLENING.....	50
4.3	KOSTENVERHAAL	55
5.	Bestemmingsheffingen.....	64
5.1	INLEIDING.....	64
5.2	DE BAATBELASTING	64
5.3	DE AFVALSTOFFENHEFFING.....	67
5.4	DE RIOOLHEFFINGEN	69
5.5	ALGEMENE BELASTINGEN BEPERKEN TOT BESTEMMINGSCHEFFINGEN TEN BEHOEVE VAN ONDERNEMERSFONDSEN	71
6.	Vergoedende heffingen van Nederlandse gemeenten: concluderende samenvatting.....	74
6.1	INLEIDING.....	74
6.2	DE RECHTVAARDIGING VOOR VERGOEDENDE HEFFINGEN	74
6.3	HET BEGINSEL VAN RECHTVAARDIGE KOSTENVERDELING VERSUS DOELMATIGE BELASTINGSCHEFFING	75
6.4	BELASTINGPLICHTIGEN EN VERGOEDENDE HEFFINGEN	76
6.5	GEMEENTEN EN VERGOEDENDE HEFFINGEN.....	77
6.6	ALGEMENE BELASTINGEN EN VERGOEDENDE HEFFINGEN: <i>WHAT'S THE DIFFERENCE?</i>	78
6.7	AFSLUITEND	79

KOSTENTOEREKENING

Mr. E.G. Borghols

1.	Indeling bijdrage.....	80
2.	Inzicht in kostentoerekening.....	80
2.1.	HOE IS HET MOGELIJK DAT ER ZOVEEL VERORDENINGEN ONVERBINDEND WORDEN VERKLAARD?	81
2.2.	WAT WAS DAN DE NORM VOOR HET INZICHT IN DE KOSTENTOEREKENING TOT VOOR APRIL 2014?	81
2.3.	HOE IS DAN NU DE TOETSING VAN DE OPBRENGSTLIMIET DOOR DE RECHTER?	82

3.	Voorzieningen en reserves	82
3.1.	HANDREIKING KOSTENTOEREKENING BZK.....	82
3.2.	NOTITIE RIOLERING COMMISSIE BBV	83
4.	Europeesrechtelijke invloeden	84

	BEWIJSLASTVERDELING	86
--	---------------------------	----

Mr. S. Bosma

1.	De belastingplichtige.....	86
2.	Gradaties van bewijslevering	86
3.	Bewijslevering	87
4.	Bewijslast.....	87
5.	De verdeling van de bewijslast	88
6.	De bewijslevering met betrekking tot artikel 229b van de Gemeentewet	88
7.	Omkering van de bewijslast.....	90
8.	Bewijsaanbod.....	90
9.	Afsluitend.....	90

AFSCHEID NEMEN EN ZICHT OP DE TOEKOMST HOUDEN!

Em.prof. mr.drs. H.P.A.M. van Arendonk¹

Op 2 december 2014 werd een studiedag gehouden over retributies en bestemmingsheffingen. Deze studiedag stond in het teken van het komende afscheid van bijzonder hoogleraar Heffingen Lokale Overheden, prof. dr. Miguel De Jonckheere, onze Vlaamse collega, die op 1 maart 2015 officieel zijn bijzonder hoogleraarschap, ingesteld door de Stichting J.H. Christiaan, beëindigt.

Na het vertrek van Jan Monsma leek het verstandig de blik eens meer te richten op wat er gebeurt over de Nederlandse grenzen. Miguel De Jonckheere, een deskundige bij uitstek in België op het terrein van de lokale belastingheffing en reeds jaren verbonden aan de Vrije Universiteit van Brussel, kwam van Brussel naar Rotterdam. Hij heeft ons meerdere keren de Belgische spiegel van de lokale belastingheffing voorgehouden, zoals in zijn intreedende "Iets leuks bij de burens. Enkele voor- en nadelen van het open stelsel van lokale belastingen in België". Ook vandaag zal hij dit weer doen in zijn bijdrage aan deze studiedag, een bijdrage die tevens als een soort afscheidsrede gezien kan worden.

Ook vorig jaar in de vriendenbundel " 'k moet eerlijk zeggen" mij aangeboden ter gelegenheid van mijn afscheid als hoogleraar belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam heeft Miguel De Jonckheere geschreven over de invloed van dertig jaar staatshervorming op de fiscale autonomie van Belgische gemeenten.

Het merkwaardige is dat de ontwikkelingen in Nederland de afgelopen jaren totaal anders zijn geweest. Federalisering leeft niet in Nederland. De federaliseringsgedachte wordt in Nederland sterk afgewezen ook als het om Europa gaat. Een Europees samenwerkingsverband, zgn. Europees Project, is prima, maar geen federaal Europa. Dat bleek heel duidelijk bij het referendum over de Europese Grondwet in 2005. Die opvatting is nadien niet veranderd.

In de afgelopen dertig jaar zijn er vele rapporten geweest over lokale belastingheffing. Daarbij kwam regelmatig aan bod een noodzakelijke uitbreiding van het lokale belastinggebied. In juni 1983 verscheen het rapport van de Commissie Christiaan inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten. Dit rapport is geschreven in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken. Ruim tien jaar later kwam het pas tot een realisering van de voorstellen uit dit rapport. In augustus 1992 verscheen het rapport van de Commissie De Kam. Dit rapport van de Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden is geschreven in opdracht van de staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en van Financiën. Verder wil ik hier noemen het rapport van het ESBL over Gemeentelijke belastingen in de 21^e eeuw, getiteld "Heffing op goede grond(slag)", in opdracht van de VNG. Dit rapport werd tot stand gebracht onder leiding van prof. dr. J.A. Monsma, bijzonder hoogleraar lokale belastingheffing in de periode juli 1999 tot 2010, en in juni 2001 aangeboden aan de VNG. In mei 2005 verscheen het rapport van de Commissie Eenhoorn "Advies stuurgroep verkenning decentraal belastinggebied". Dit onderzoek werd gedaan op verzoek van het toenmalige kabinet, provincies en gemeenten. Zeer recentelijk verscheen het rapport Taakgericht heffen. Dit rapport van september 2009 is gemaakt door de Commissie onderzoek belastingen lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap onder voorzitterschap van mr. J.

¹ Em.prof. mr.drs. H.P.A.M. (Henk) van Arendonk is als emeritus hoogleraar belastingrecht verbonden aan de *Erasmus School of Law*.

Gieskes (Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 239, bespreking van het rapport in nr. 240).

Helaas hebben al die rapporten geen tot weinig betekenis gehad voor de lokale belastingheffing en zeker niet voor een uitbreiding van het lokale belastinggebied. Eigenlijk zien wij hier hetzelfde beeld als bij de rijksbelastingen, waar de laatste jaren meerdere commissies rapporten hebben uitgebracht op verzoek van het kabinet, maar waar de regering vervolgens niets mee doet.

De grote decentralisatieoperatie die per 1 januari 2015 een feit is geworden, zorgt voor een forse uitbreiding van de gemeentelijke taken. Deze verandering gaat echter niet gepaard met een wijziging van het lokale belastinggebied. De nieuwe zorgtaken die de gemeenten gaan uitvoeren moeten worden gefinancierd uit een verhoogde uitkering uit het gemeentefonds, maar dan wel voor vier miljard minder.

Bijzonder is dat alle burgers en bedrijven in Nederland eerst via rijksbelastingen geld binnen brengen in het gemeentefonds en daarna worden deze gelden via ingewikkelde verdeelsleutels verdeeld over de ongeveer vierhonderd gemeenten. Het is daarna aan de gemeenten om te bepalen hoe zij onder andere deze nu overgehevelde zorgtaken lokaal gaan invullen en of zij daar meer dan wel minder voor over hebben dan de verkregen gelden uit het gemeentefonds. Volgens Donner, vicepresident van de Raad van State, in Christen Democratische Verkenningen van zomer 2014 (p. 70-79) is er geen sprake van rechtsongelijkheid. Maar daar kun je ook anders over denken. Als de kosten van de overgehevelde zorgtaken via gemeentelijke heffingen zouden worden opgebracht is het aan de lokale democratie om daar invulling aan te geven. Wie betaalt bepaalt is een bekende uitspraak. Maar de gelden worden verkregen via rijksbelastingen, alle burgers in Nederland betalen hier aan mee, maar wat men er voor terug krijgt wordt lokaal bepaald en dus kunnen er aanzienlijke lokale verschillen ontstaan in de uitvoering van de zorgtaken. In de afgelopen jaren is er altijd veel kritiek geweest op gemeenten, vooral vanuit het bedrijfsleven, als het gaat om verschillen in de gemeentelijke heffingen. Dit gold zeker voor de soms grote verschillen in gemeentelijke retributies. Het omgekeerde kan zich de komende jaren gaan voordoen. Burgers krijgen niet meer de zorg zoals zij die gewend waren en zijn ook niet in staat om die zorg zelf in te kopen dan wel via de zgn. participatiesamenleving te krijgen. Echter via de rijksbelastingen heeft iedereen naar 'vermogen' bijgedragen, maar uiteindelijk valt men toch tussen wal en schip. De laatste tijd is er terecht meer aandacht voor het onderwerp gemeentelijke heffingen en in het bijzonder voor uitbreiding van het gemeentelijk belastinggebied. Gemeenten heffen slechts 3,4% van de totale belastinginkomsten in Nederland, terwijl 25% van de totale overheidsuitgaven loopt via de gemeenten. Er is derhalve een behoorlijke wanverhouding. In Europees perspectief gezien loopt Nederland zwaar uit de pas.

Vanwege de langdurige crisis hebben vele gemeenten de nodige problemen om de ontvangsten en uitgaven op een fatsoenlijke manier in balans te houden. Door het onderzoeksinstituut COELO van de Universiteit van Groningen zijn recentelijk de landelijke beleidsplannen doorgerekend en het COELO komt tot de conclusie dat de tekorten van gemeenten in de komende jaren tot 2018 verder zullen oplopen met 4,8 miljard. In crisistijd wordt nu een zeer omvangrijke overhevelingsoperatie doorgevoerd, hetgeen de nodige invoeringskosten met zich brengt, maar tegelijkertijd moet leiden tot aanzienlijke bezuinigingen. De financiële problemen kunnen nog verergerd worden door de wijze van verdeling van de gelden via het gemeentefonds. Er zullen door deze gang van zaken ongetwijfeld een aantal gemeenten in de financiële problemen komen, waardoor ofwel op andere gemeentelijke taken bezuinigd moet worden dan wel op de overgehevelde zorgtaken.

In de afgelopen decennia is het regeringsbeleid steeds geweest om geen verruiming van het gemeentelijk belastinggebied mogelijk te maken. Centralisme vierde hoogtij in Nederland.

Bijzonder is daarom de passage in de brief van de staatssecretaris van Financiën, Eric Wiebes, van 16 september 2014. In die brief wordt een achttal keuzes voor belastinghervorming genoemd en bij keuze 8 staat te lezen dat de regering onderzoek gaat doen of en hoe een verruiming van het gemeentelijk belastinggebied vorm en draagvlak zou kunnen krijgen. Recentelijk heeft de minister van Binnenlandse Zaken, dr. R.H.A. Plasterk, in een brief van 5 januari 2015 zijn Agenda Lokale Democratie aangeboden aan de Tweede Kamer. De titel van zijn agenda luidt: "Vitale lokale democratie". In par. 3. Verkenning verruiming lokaal belastinggebied schrijft de minister dat de decentralisaties de roep om uitbreiding van het gemeentelijk belastinggebied hebben versterkt. Het kabinet onderschrijft de gedachte dat een verruiming van het lokale belastinggebied past bij de verruiming van het gemeentelijk takenpakket. Bovendien kan hiermede de betrokkenheid van de burger bij de lokale politiek vergroot worden, hetgeen de lokale democratie versterkt. Maar voor het kabinet geldt een belangrijk uitgangspunt hierbij, namelijk dat de belastingdruk voor de burger niet toeneemt. Een verschuiving van belastingheffing van rijksniveau naar gemeentelijk niveau zal altijd bepaalde effecten hebben voor de belastingdruk van burgers. Op macroniveau kan de totale belastingdruk gelijk blijven, maar dat zal nooit op microniveau het geval zijn. Daarbij geldt bij elke belastinghervorming: welke inkomenseffecten zijn maatschappelijk aanvaardbaar. Normaliter wordt een bandbreedte van + 5% tot -5% als nog aanvaardbaar beschouwd, grotere inkomenseffecten dienen gerepareerd te worden.

Wat het kabinet bij monde van Plasterk en Wiebes heeft gezegd over uitbreiding van het gemeentelijk belastinggebied is slechts een gedachte. De concretisering van deze gedachte is nog niet zo eenvoudig, ook al liggen er de nodige rapporten met voorstellen op tafel. Ik ben daarom zeer benieuwd of dit kabinet er dit jaar in slaagt met voorstellen tot belastinghervorming te komen, waarin ook is opgenomen een uitbreiding van het gemeentelijk belastinggebied. Anderzijds is het mijn stellige overtuiging dat met deze omvangrijke overheveling van zorgtaken naar de gemeenten de centrale overheid er niet meer aan ontkomt om het gemeentelijk belastinggebied substantieel uit te breiden onder inkrimping van het rijksbelastinggebied. Daarbij dient ook ter discussie te komen het verbod op belastingheffing naar inkomen en vermogen ofwel het verbod van gemeenten om aan inkomensbeleid te doen. Nu gemeenten steeds meer bij de uitvoering van haar taken rekening moet houden met het inkomen van de burgers en dus een belangrijke schakel worden in het inkomensbeleid wordt het naar mijn mening steeds moeilijker om het verbod in zake gemeentelijk inkomensbeleid overeind te houden.

Voorlopig moeten de gemeenten zich echter tevreden stellen met wat zij nu hebben en kunnen zij in feite alleen maar streven naar optimalisering van het huidige gemeentelijke belastinggebied. Daarin zullen retributies en bestemmingsheffingen een niet onbelangrijke rol spelen. Daarom blijft het onderwerp van deze studiedag retributies en bestemmingsheffingen van groot belang voor de komende jaren.

VAN BELASTINGEN, RETRIBUTIES EN BESTEMMINGSHEFFINGEN

Mr. G.J. van Leijenhorst²

1. BEGRIPPEN

Drie begrippen staan in deze inleiding centraal: belasting, retributie en bestemmingsheffing.³

- *belasting*: een gedwongen betaling aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen wordt geheven.
- *retributie*: een betaling die door de overheid krachtens algemene regelen wordt gevorderd ter zake van een concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst.
- *bestemmingsheffing*: een belasting waarvan de opbrengst is bestemd voor de gehele of gedeeltelijke dekking van overheidsuitgaven waarmee de belasting een wezenlijke relatie vertoont.

Het verzamelbegrip voor belastingen – bestemmingsheffingen daaronder begrepen – en retributies is: *heffingen*.

Het essentiële verschil tussen een belasting en een bestemmingsheffing aan de ene kant en aan de andere kant een retributie is de relatie tussen de retributie en de concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst.

Het verschil tussen de belasting en de bestemmingsheffing heeft niets met de heffing en de invordering te maken. Het betreft uitsluitend de ‘earmarking’ van de heffingsopbrengst. De opbrengst van een belasting is niet bestemd voor een bepaalde categorie van uitgaven, maar behoort tot de algemene middelen van de heffende overheid. De opbrengst van een bestemmingsheffing is juist *wel* bestemd voor een bepaalde categorie van uitgaven. Op dit verschil na is de bestemmingsheffing voluit een belasting. Om dit laatste te benadrukken worden de belasting en de bestemmingsheffing ook wel *algemene belasting* en *bestemmingsbelasting* genoemd.

De retributie is – indien wordt geabstraheerd van de jurisprudentie van de Hoge Raad over de relatie tussen retributie en dienst⁴ – een gefiscaliseerde prijs. Onder een prijs is te verstaan de tegenprestatie die de afnemer van een dienst daarvoor aan de verlener van de dienst moet betalen.⁵ Een retributie verschilt van een gewone prijs doordat de tegenprestatie voor de dienstverlening (de retributie) niet door dienstverlener en afnemer is overeengekomen, maar eenzijdig door de overheid waarvan de dienstverlener deel uit maakt of waarvoor de dienstverlener werkt, aan de afnemer is opgelegd.

De opbrengst van een retributie of een bestemmingsheffing mag niet hoger zijn dan de met de opbrengst te financieren uitgaven (de *opbrengstlimiet*, ook wel: het *winstverbod*). Wat betreft de

² Mr. G.J. (Hans) van Leijenhorst is senior raadsheer bij Hof Den Haag.

³ Vgl. *Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Geschrift nr. 239, 2009, p. 30.

⁴ Zie hierna onder “*Onderscheid retributies/belastingen is verwaterd*”.

⁵ Vgl. *Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Geschrift nr. 239, 2009, p.30. Uiteraard kan de gemeente ook voor de levering van een goed aan de afnemer een prijs in rekening brengen. Deze mogelijkheid wordt in de definitie niet genoemd omdat bij de levering van een goed het heffen van een belasting of een retributie geen optie is.

decentrale retributies is de opbrengstlimiet uitdrukkelijk in algemene zin in de wet geregeld.⁶ Een soortgelijke algemene bepaling ontbreekt voor de decentrale bestemmingsheffingen. Dit betekent overigens niet dat voor bestemmingsheffingen geen opbrengstlimiet zou gelden. Deze is per heffing vastgelegd in de wettelijke regeling waaraan de decentrale overheid de bevoegdheid tot het invoeren van de desbetreffende heffing ontleent.⁷ Bij de toepassing van deze 'bijzondere opbrengstlimieten' worden de vuistregels gevolgd die de Hoge Raad voor de toepassing van de algemene opbrengstlimiet voor retributies heeft geformuleerd.⁸

Bij algemene belastingen is van een opbrengstlimiet geen sprake.

2. INBREUKEN OP DE DECENTRALE FISCALE AUTONOMIE

De definities van 'belasting', 'retributie' en 'bestemmingsheffing' zeggen niets over de inrichting van de heffingen. Normen over de heffingsmaatstaf, het tarief en de vrijstellingen zijn er niet in te lezen. Dat wil zeggen dat de decentrale overheden bij de inrichting van hun heffingen in principe vrij zijn om zelf keuzes te maken.

Op dit principe heeft de centrale wetgever diverse, soms vergaande, inbreuken gemaakt:

- het *gesloten belastinggebied*; decentrale overheden mogen alleen de belastingen, bestemmingsheffingen en retributies heffen die de hogere wetgever hun toestaat te heffen;
- het *verbod van heffingsdifferentiaties naar het inkomen, de winst of het vermogen*;
- de *gedetailleerde voorschriften* tot op neuzelniveau over de inrichting van de door de centrale overheid 'gevoelig' geachte decentrale heffingen;
- het *winstverbod* voor retributies en bestemmingsheffingen.

2.1. GESLOTEN BELASTINGGEBIED

Van een open decentraal belastingstelsel is sprake indien de decentrale wetgever⁹ in volle vrijheid kan kiezen welke belastingen, bestemmingsheffingen en retributies hij invoert, naar welke grondslagen en tarieven deze heffingen worden geheven, welke vrijstellingen of uitzonderingen van toepassing zijn, enzovoorts. De Commissie Gieskes verkiest een open decentraal belastinggebied boven een gesloten decentraal belastinggebied.¹⁰ De Commissie Gieskes merkt met betrekking tot het gemeentelijk belastinggebied op:

"Een open gemeentelijk belastinggebied spoort het beste met de gemeentelijke autonomie. Voorts leert de welvaartstheorie dat de welvaart het hoogst is als economische actoren kosten en baten in vrijheid kunnen afwegen. Hiervoor is nodig dat beslissen, betalen en genieten zoveel mogelijk in één hand worden gehouden. Dit kan (...) door de gemeente de vrijheid te laten de hoogte van het voorzieningenniveau in de gemeente en de hoogte van de gemeentelijke belastingdruk af te wegen. Daarnaast laten gemeenten hun bestedingen mede afhangen van de bron van hun inkomsten. Inkomsten uit overdrachten van andere overheidslagen worden anders besteed dan eigen inkomsten, ook als er geen wettelijke beperkingen zijn die daartoe strekken (mental accounting theorie)."

⁶ Art. 229b Gemw, art. 115 lid 3 Wschw en art. 225 Provw.

⁷ Zo ligt de opbrengstlimiet van de afvalstoffenheffing besloten in het eerste zinsdeel van art. 15.33 lid 1 Wm: 'De gemeenteraad kan ter bestrijding van de kosten die voor haar verbonden zijn aan het beheer van huishoudelijke afvalstoffen een heffing instellen, (...)'. Terzijde merken wij nog op dat de kosten van het beheer van huishoudelijke afvalstoffen niet ten laste van de gemeenteraad komen, maar van de gemeente.

⁸ Met betrekking tot de afvalstoffenheffing is dit beslist in HR 23 mei 2014, nr. 13/02954, V-N 2014/26.11. Het is aannemelijk dat deze beslissing onverkort geldt voor andere bestemmingsheffingen.

⁹ Provinciale Staten, gemeenteraad of algemeen bestuur.

¹⁰ Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Geschrift nr. 239, 2009, p. 23. Voor de in het kader genoemde 'mental accounting theorie', zie M.A. Allers, *Het decentrale belastingbeleid, de kwaliteit van de lokale afweging en de politieke participatie*, Groningen: COELO 2000, p. 8 en 9.

Naar mijn mening geldt deze passage mede en onverkort voor de belastinggebieden van provincies en waterschappen.

Nederlandse decentrale overheden kunnen alleen dromen van een open belastinggebied. Maar, in de woorden van Willem Elsschot¹¹, “*tussen droom en daad staan wetten in de weg en praktische bezwaren*”. In dit geval staat het grootste wettelijke bezwaar in de centrale wetgeving. Daarin is bepaald dat de decentrale overheden uitsluitend de heffingsbevoegdheden hebben die hun bij de wet zijn toegekend.

Het gesloten belastinggebied en de overige hiervoor genoemde beperkingen (het verbod van heffingsdifferentiaties naar het inkomen, de winst of het vermogen, de gedetailleerde voorschriften inzake gevoelig geachte decentrale heffingen en het winstverbod voor retributies en bestemmingsheffingen) zorgen ervoor dat de omvang van de decentrale belastingheffing betrekkelijk gering is en staan in de weg aan een flexibel decentraal belastingbeleid dat rekening houdt met veranderende omstandigheden. Kortom, de decentrale belastingheffing is een fiscale dwerg. En dan nog een stramme dwerg.

2.2. RELATIVERING WAT BETREFT DE WATERSCHAPSBELASTINGEN

Ook het belastinggebied van de waterschappen is gesloten. De (huidige) wetgeving voorziet in een belasting voor elke waterschapstaak; de opbrengsten van deze belastingen zijn bestemd voor de dekking van waterschapsuitgaven waarmee zij een wezenlijke relatie vertonen.

Hoewel de beperkingen van de waterschapsbelastingen in hoge mate overeenkomen met die van de gemeentelijke belastingen, is er geen roep om een open belastinggebied voor waterschappen of een afzwakking of schrapping van de overige beperkingen. De reden daarvoor is dat het huidige, gesloten belastinggebied van de waterschappen is afgestemd op de taken en beleidsterreinen van de waterschappen. Wat een dwangbuis is voor de gemeente, is een maatpak voor het waterschap.

2.3. ANDERE BEPERKINGEN

Behalve met wettelijke beperkingen van haar vrijheid om haar belastingen naar eigen inzicht in te richten, dient de decentrale overheid rekening te houden met de algemene rechtsbeginselen, in het bijzonder:

- het *gelijkheidsbeginsel*, met inbegrip van het verbod van een onredelijke en willekeurige belastingheffing;
- het *rechtszekerheidsbeginsel* (ook: het vertrouwensbeginsel).

In dit verband is voorts de opmars van de mensenrechten in de jurisprudentie over de decentrale heffingen van belang, in het bijzonder de rechten die zijn neergelegd in het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) en in het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM)¹². In toenemende mate speelt ook het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie¹³ een rol. Op de betekenis van de algemene rechtsbeginselen en de mensenrechtenverdragen ga ik hier niet in; dat zal voor een andere keer zijn.

2.4. RETRIBUTIEF KARAKTER DECENTRALE BELASTINGEN: MISVERSTAND OF POPULISME?

¹¹ Willem Elsschot, Het Huwelijk, 1910.

¹² Met inbegrip van de daarbij behorende protocollen.

¹³ PbEU 2000, C 364.

Veel mensen kennen aan decentrale belastingen een retributief karakter toe. Nu is dat wat betreft de bestemmingsheffingen niet zo verwonderlijk. Zowel bestemmingsheffingen als retributies dienen ter financiering van bepaalde overheidsuitgaven. Maar de gelijkstelling van belastingen en retributies in de perceptie van de burgers houdt niet op bij de decentrale bestemmingsheffingen. Zij strekt zich ook uit tot de algemene belastingen van decentrale overheden. Populair is bijvoorbeeld de opvatting dat de hondenbelasting wordt geheven om hondgebonden uitgaven te financieren. Met als onbetwist nummer één de opvatting dat er een verband is tussen de hondenbelasting en de kosten van het opruimen van hondenpoep. Ook wijdverbreid is het misverstand dat de toeristenbelasting iets met de gemeentelijke uitgaven ten behoeve van het toerisme te maken heeft. Tot in de rechtszaal toe leggen belanghebbenden een verband tussen de voor woningen geheven onroerendezaakbelastingen en de gemeentelijke, aan het wonen gerelateerde uitgaven. Voor zover het misverstand bestaat bij burgers, is dat begrijpelijk. Maar het misverstand wordt ook, tegen beter weten in, levend gehouden door landelijke politici. Dan wordt een populair misverstand populistische prietpraat. Een illustratief voorbeeld zijn de vragen van het Tweede Kamerlid Ouwehand over de verhoging van de hondenbelasting voor de financiering van de gemeentelijke opvangplicht van loslopende dieren.¹⁴

Het staat de decentrale wetgever vrij om te bepalen dat (een deel van) de opbrengst van een of meer algemene belastingen dient te worden besteed aan bepaalde uitgaven. Zo kan de gemeenteraad, als dat zijn goesting is, bepalen dat de opbrengst van bijvoorbeeld de precario- en de reclamebelasting wordt besteed aan uitgaven ten behoeve van de middenstand in een bepaald deel van de gemeente. Dit geldt, mutatis mutandis, ook voor de andere decentrale algemene belastingen. Door aan (een deel van) de opbrengst van een algemene belasting een bepaalde bestemming te geven, maakt de decentrale wetgever van de algemene belasting geen retributie en evenmin een bestemmingsheffing. De heffing behoudt het karakter dat daaraan door de wetgever in formele zin is gegeven.

3. DECENTRALE RETRIBUTIES

Zoals gezegd, een retributie is een betaling die door de overheid krachtens algemene regelen wordt gevorderd ter zake van een concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst. Deze definitie beperkt de retributies van meet af aan: zij zijn een tegenprestatie, een fiscale prijs voor een dienst. In wetgeving en jurisprudentie is het karakter van “prijs” echter grotendeels aan de retributies ontnomen.

Allereerst is er het *winstverbod*. Een “echte prijs” bevat een winstbestanddeel, een retributie niet. Het winstverbod (ook wel: de opbrengstlimiet) houdt in dat de geraamde opbrengsten van een retributie niet mogen uitgaan boven de ‘lasten ter zake’.¹⁵

Geruime tijd was de lijn van de jurisprudentie dat retributies zich moesten richten naar de kosten, de omvang, de aard en de mate van gebruik of genot van de door de overheid verleende dienst. Deze *heffingsdifferentiatienorm*¹⁶ is een gebod en een verbod. Het gebod houdt in dat een decentrale wetgever heffingsdifferentiatie moet voorschrijven in gevallen waarin de kosten, de omvang en/of de aard van de dienstverlening dan wel de mate waarin van de dienstverlening gebruik wordt gemaakt in betekenende mate uiteenlopen. Het verbod treft heffingsdifferentiaties naar andere dan de zo-even genoemde factoren. De invoering van het verbod om te differentiëren naar inkomen, winst en vermogen¹⁷ heeft, enigszins paradoxaal, tot

¹⁴ *Kamerstukken II* 2010/11, Aanhangsel 379. Van hetzelfde bedenkelijke niveau is de relatie die Ouwehand in haar vragen van 22 mei 2012 legt tussen de hondenbelasting en de financiële problemen van dierenasielen en opvangcentra.

¹⁵ Art. 229b lid 1 Gemw, art. 115 lid 3 Wschw, art. 225 Provsw.

¹⁶ Zie de noot in *BNB* onder HR 23 december 1998, nr. 32 047, *BNB* 1999/58.

¹⁷ Art. 219 lid 2 Gemw.

het einde van de heffingsdifferentiatienorm voor retributies geleid. Althans voor zover de heffingsdifferentiatienorm als verbod fungeert. Volgens de indieners van het wetsvoorstel dat ons het verbod om te differentiëren naar inkomen, winst en vermogen bracht, zijn alle *andere* heffingsdifferentiaties in beginsel toegestaan.¹⁸ Dus kunnen retributies ook worden gedifferentieerd naar omstandigheden die niets te maken hebben met de kosten, de omvang en/of de aard van de dienstverlening en/of naar de mate waarin van de dienstverlening gebruik wordt gemaakt. Voor deze a contrario redenering is de naam '*de nieuwe vrijheid*' bedacht. Ik merk op dat deze term alleen aanslaat bij lieden met een volstrekt gouvernementeel denkraam. Bezien door de niet-gouvernementele bril van de belastingplichtigen is er geen enkele reden om de bevoegdheid van de overheid om naar hartenlust te differentiëren een vrijheid te noemen. *Echte* vrijheden dienen ter bescherming van de burger. Een echte vrijheid is dus *niet* de bevoegdheid van de overheid om de burger nog effectiever als flappentap te gebruiken.

3.1. ONDERSCHIED RETRIBUTIES/BELASTINGEN IS VERWATERD

Na de introductie van '*de nieuwe vrijheid*' heeft de Hoge Raad de door hem zelf geformuleerde heffingsdifferentiatienorm geschrapt. Tevens heeft de Hoge Raad beslist en bij herhaling bevestigd dat de toetsing aan de opbrengstlimiet van retributies, net als bij de bestemmingsheffingen, *op het niveau van de verordening* moet plaatsvinden. Door deze ontwikkelingen is het onderscheid tussen retributies en bestemmingsheffingen nagenoeg geheel verdampt. Immers, als de retributies zich niet meer hoeven te richten naar de kosten, de omvang en/of de aard van de dienstverlening dan wel de mate waarin van de dienstverlening gebruik wordt gemaakt en als het evenmin terzake doet of er een redelijke verhouding tussen de kosten van individuele dienstverlening en de voor de individuele dient in rekening gebrachte prijs is, waarin onderscheiden retributies zich dan nog van de bestemmingsheffingen? En – omdat bestemmingsheffingen, behalve wat betreft de bestemming van de heffingsopbrengst, voluit belastingen zijn – waarin onderscheiden retributies zich dan nog van algemene belastingen? 'For all practical purposes' is de koppeling van retributie en dienst verbroken.

Deze logische consequentie heeft de Hoge Raad tot nog toe echter niet getrokken. Sterker nog, ons hoogste rechtscollege is blijven hameren op het vereiste dat een retributie alleen geheven mag worden ter zake van een dienst. Ik kom daar nog op terug.¹⁹

3.2. DE INDELING VAN DE RETRIBUTIES

Ooit was er, zo gaat het verhaal, een gemeente die van de plaatselijke boeren een retributie hief voor de dienst van het dekken van koeien door de gemeentelijke stier. Deze historische anekdote is een goed aanknopingspunt voor een toelichting op de onderverdeling van de gemeentelijke retributies in drie categorieën:

- de gebruiksretributies;
- de genotsretributies;
- de gemakkelikhedenretributies.

Als we de stier beschouwen als een voor de openbare dienst bestemde gemeentebezitting, dan is het dekken van koeien een gebruik van de stier overeenkomstig zijn bestemming en is de retributie een gebruiksretributie als bedoeld in art. 229 lid 1 aanhef en onderdeel a Gemeentewet. Het is ook mogelijk om het dekken van koeien door de gemeentelijke stier aan te merken als een door af vanwege de gemeente verleende dienst in de zin van art. 229 lid 1 onderdeel b Gemeentewet. De boer heeft namelijk – om misverstanden te voorkomen: uitsluitend in juridische en economische zin – het genot van het dekken van de koe door de

¹⁸ Zie de in *Vakstudie Lokale Belastingen en milieuheffingen*, art. 219 Gemw, aant. 3.3, opgenomen passages uit de parlementaire behandeling van Wetsontwerp 21 951.

¹⁹ Zie hierna onder "*Het begrip dienst*".

stier. Zo bezien is de retributie een genotsretributie. Het gaat, getoetst aan de desbetreffende wettelijke bepaling, te ver om het dekken van de koeien te rangschikken onder het geven van gemakkelijkheden. Daarom is de retributie geen gemakkelijkhedenretributie.²⁰

Buiten de ivoren torens waarin de wetgevingsjuristen hun arbeid verrichten, komt aan het onderscheid tussen gebruiks- en genotsretributies geen betekenis toe. Verder is de gemakkelijkhedenretributie een belasting en geen retributie. Dit licht ik kort toe.

Net zoals bijvoorbeeld het in gebruik geven van een woning door de huiseigenaar aan de huurder in economische en in fiscale²¹ zin een dienst is, is het in gebruik geven van een gemeentebestuur in economische en in fiscale zin een dienst. De 'gebruiksretributies' worden dus ook geheven ter zake van het genot van een dienst in zin die daaraan normaliter wordt toegekend. Als het onderscheid tussen gebruiks- en genotsretributies in het verleden ooit een praktisch belang heeft gehad – zelf heb ik daar nooit de vinger bij kunnen leggen –, is dit belang in de loop van de jaren verdwenen.

De gemakkelijkheden ter zake waarvan de gemakkelijkhedenretributie kan worden geheven, zijn geen door de gemeente geleverde diensten. Alleen daarom al is de benaming retributie niet op haar plaats. De gemakkelijkhedenretributie is in feite een belasting. Dit vindt bevestiging in het feit dat de opbrengstlimiet voor retributies niet geldt voor de gemakkelijkhedenretributie.²² Een als retributie vermomde belasting dus.

3.3. INDELING VAN WATERSCHAPSRETRIBUTIES

De Waterschapswet bevat geen verbod om te differentiëren naar inkomen, winst en vermogen. Toch is het de heersende leer dat het verbod van heffing naar inkomen, winst en vermogen ook in waterschapsland geldt. Een logisch gevolg daarvan is dat de waterschappen ook de aan het verbod gekoppelde 'nieuwe vrijheid' is gegund. Alle andere heffingsdifferentiaties dan die naar inkomen, winst en vermogen zijn toegestaan, met als enige begrenzing dat zij niet in strijd met de algemene rechtsbeginselen mogen zijn.

De Waterschapswet²³ kent drie soorten retributies:

- de gebruiksretributies;
- de genotsretributies;
- de leges.

De in de Gemeentewet genoemde gemakkelijkhedenretributies maken geen deel uit van het heffingenarsenaal van de waterschappen. Opmerking verdient verder dat de Waterschapswet, anders dan de Gemeentewet, de leges apart noemt: rechten ter zake van het behandelen van verzoeken tot het verlenen van vergunningen of ontheffingen.²⁴

3.4. INDELING VAN DE PROVINCIALE RETRIBUTIES

De Provinciewet kent twee soorten retributies²⁵:

- de gebruiksretributies;
- de genotsretributies.

²⁰ Art. 229 lid 1 aanhef en onderdeel c Gemw.

²¹ Art. 4 lid 1 Wet OB 1968.

²² In art. 229b lid 1 Gemw, waarin de opbrengstlimiet voor retributies is neergelegd, worden wel de gebruiks- en de genotsretributies genoemd, maar niet de gemakkelijkhedenretributie.

²³ Art. 115 lid 1 Wschw.

²⁴ Art. 115 lid 1 aanhef en onderdeel c Wschw.

²⁵ Art. 223 Provow.

Ik noem de provinciale retributies slechts voor de volledigheid. Ze stellen in de praktijk nauwelijks iets voor.

3.5. HET BEGRIIP DIENST

Hiervóór heb ik beloofd nader in te gaan op het begrip dienst. Dat doe ik bij dezen. Hoewel door het loslaten van de heffingsdifferentiatienorm de band tussen de retributie en de dienst in wezen geslaakt is, is de Hoge Raad blijven hameren op het vereiste dat een retributie alleen geheven mag worden ter zake van een dienst. En dan niet een dienst in de algemeen geaccepteerde economische zin, maar een dienst in de zin die de wet volgens de Hoge Raad aan dat begrip geeft. Voor decentrale overheden is het dus zaak zich steeds af te vragen of de prestatie die zij willen belasten past binnen de uitleg die de Hoge Raad aan het begrip dienst in de decentrale belastingheffing heeft gegeven.

De wet gebruikt het woord dienst zonder het te definiëren. Voor criteria aan de hand waarvan men kan beoordelen of voor een bepaalde prestatie retributieheffing mogelijk is, moet men de wetsgeschiedenis en vooral de jurisprudentie raadplegen. Deze jurisprudentie dateert voor een deel van vóór de inwerkingtreding van huidige Gemeentewet, Waterschapswet en Provinciewet.

De wetgever heeft bij de totstandkoming van de huidige retributiebepaling in de Gemeentewet het standpunt ingenomen dat voor het ambtshalve verlenen van diensten geen rechten geheven kunnen worden. De gemeente kan dus alleen een retributie heffen voor een dienst waarom is verzocht.²⁶

Veel, maar niet alle, jurisprudentie waarin het begrip ‘dienst’ aan de orde komt, betreft de legesheffing. Daarom een enkel woord over het begrip leges. Het begrip komt in de huidige Gemeente- en Provinciewet niet voor, wel in de Waterschapswet. Toen de leges nog wél apart in de gemeentewet werden genoemd, werd er in de literatuur een pennensrijd over het retributieve karakter van de leges gevoerd. Zijn de leges retributies, belastingen of een mengvorm? Die discussie is bij de invoering van de huidige Gemeentewet verstomd. Nu is het communis opinio dat leges retributies zijn, meer in het bijzonder genotsretributies.

Legesheffing is niet beperkt tot diensten van geringe omvang, zoals het opstellen van een document. Heffing is ook mogelijk voor omvangrijke en belangrijke diensten, waaraan hoge kosten verbonden zijn, *bijvoorbeeld* de diensten die samenhangen met het gemeentelijk bouwen en woningtoezicht.²⁷

3.6. INDIVIDUALISEERBAAR PARTICULIER BELANG

De Hoge Raad heeft het object van de retributieheffing beperkt tot werkzaamheden die rechtstreeks en voornamelijk verband houden met een *dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar particulier belang*²⁸.

Het criterium dat de belaste dienst eerst en vooral een individualiseerbaar particulier belang moet betreffen, gaat ver. Dat blijkt bijvoorbeeld uit de beslissing van de Hoge Raad over de heffing van leges ter zake van het in behandeling nemen van een verzoek om planschadevergoeding. Volgens de Hoge Raad is bij de behandeling van een verzoek tot planschadevergoeding niet het belang van de aanvrager overheersend. Voorop staat immers dat

²⁶ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 78. Wat betreft de waterschapsleges heeft de wetgever hetzelfde standpunt ingenomen (*Kamerstukken II* 1986/87, 19 995, nr. 3, p. 87). Zie ook: HR 9 december 1987, nr. 24 892 BNB 1988/117 (concl. A-G Moltmaker), mnt. H.J. Hofstra.

²⁷ HR 1 juli 1969, nr. 16 165, BNB 1969/185.

²⁸ HR 13 april 1994, nr. 28 887, BNB 1994/205 (concl. A-G Moltmaker) m.nt. J. Brunt.

de gemeente bij het nemen van een besluit dat aanleiding kan geven tot planschadevergoeding het algemene belang, te weten dat van de ruimtelijke ordening, behartigt.²⁹

Ook de NIK-jurisprudentie (NIK= Nederlandse identiteitskaart) is in dit opzicht illustratief. Voor het in behandeling nemen van de aanvraag van een NIK kunnen geen leges worden geheven omdat dit document, anders dan het paspoort en het rijbewijs, naar zijn aard niet in overheersende mate verband houdt met een individualiseerbaar belang.³⁰

Voorts mag de jurisprudentie over legesheffing ter zake van Wob-verzoeken (Wob= Wet openbaarheid van bestuur) niet onvermeld blijven. Bij openbaarmaking van informatie naar aanleiding van een Wob-verzoek staat het algemene belang van een goede en democratische bestuursvoering voorop, en niet de dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang. Als dit laatste belang wel in overheersende mate aanwezig is, kan de gemeente daarvoor leges in rekening brengen, mits dit in de verordening is bepaald.

Bij het in behandeling nemen van een Wob-verzoek doet zich dit laatste voor bij het maken van kopieën van documenten en uittreksels, of samenvattingen van de inhoud daarvan, indien daar om is verzocht. Hiervoor kan een gemeente dus wel leges heffen, aldus de Hoge Raad. De Hoge Raad overweegt dat een bestuursorgaan dat uitvoering geeft aan een ingewilligd Wob-verzoek door het vervaardigen van kopieën van documenten en uittreksels of samenvattingen van de inhoud daarvan, aan de verzoeker de kosten daarvan in rekening mag brengen. Ook al is met de openbaarmaking van de verzochte gegevens eerst en vooral het algemeen belang gediend, met de vorm waarin de gegevens aan de verzoeker worden verstrekt is immers in het bijzonder een particulier belang gediend. In zoverre is wel sprake van dienstverlening waarvoor leges kunnen worden geheven.³¹

3.7. WERKZAAMHEDEN TEN BEHOEVE VAN DE DIENST MOETEN NIET TOT DE PUBLIEKE TAAKVERVULLING BEHOREN

In andere arresten wordt nog een tweede vereiste gesteld, namelijk dat de in het kader van de dienstverlening verrichte werkzaamheden niet tot de publieke taakvervulling mogen behoren.³² Volgens Advocaat-Generaal Van Ballegooijen is dit tweede vereiste inmiddels opgegaan in het vereiste dat de werkzaamheden rechtstreeks en in overheersende mate verband dienen te houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang.³³

Ik deel deze opvatting van de advocaat-generaal. Daarom laat ik het vereiste dat de werkzaamheden ten behoeve van de dienst buiten de publieke taakvervulling moeten liggen, verder onbesproken.

3.8. BELANGEN DIE WORDEN GEDIEND MET DE WERKZAAMHEDEN VAN DE AANVRAGER ZIJN NIET RELEVANT.

Leges kunnen dus uitsluitend worden geheven voor door de gemeente verrichte werkzaamheden die rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang. Het gaat bij de toepassing van dit criterium om de vraag welke belangen de gemeente in welke mate met de door haar

²⁹ HR 13 augustus 2004, nr. 37 836, (concl. A-G IJssink), BNB 2004/369, m.nt. Van Leijenhorst.

³⁰ HR 9 september 2011, nr. 10/04967, BNB 2011/257 (concl. A-G Van Ballegooijen), m.nt. W.J.N.M. Snoijink.

³¹ HR 8 februari 2013, nr. 12/00529, *Belastingblad* 2013/96, m.nt. P. de Bruin. In gelijke zin HR 8 februari 2013, nr. 11/03758, *Belastingblad* 2013/97, m.nt. P. de Bruin.

³² HR 7 mei 1997, nr. 31 845, BNB 1997/208, m.nt. Van Leijenhorst.

³³ Conclusie A-G Van Ballegooijen tot het arrest HR 9 september 2011, nr. 10/04967, BNB 2011/257, m.nt. W.J.N.M. Snoijink, over de legesheffing voor de verstrekking van een Nederlandse identiteitskaart.

verrichte werkzaamheden dient. De belangen die worden gediend met de werkzaamheden van de aanvrager van de dienstverlening zijn dus niet relevant.

4. EEN ONVOLTOOID VERHAAL

Deze inleiding is niet af. De reden daarvan is dat de taakverdeling tussen de inleiders op de ESBL-studiedag van 2 december 2014 mij heeft belet in te gaan op interessante vragen die rechtstreeks uit het voorgaande voortvloeien. Zo heb ik de vraag welke rol het begrip “dienst” in de toetsing van retributieopbrengsten aan de opbrengstlimiet speelt aan een ander moeten overlaten, evenals de vraag of die rol meebrengt dat de toetsing van opbrengsten van bestemmingsheffingen tóch inhoudelijk afwijkt van de toetsing van de opbrengsten van retributies aan de opbrengstlimiet. Kortom: meine Unvollendete.

VERGOEDENDE HEFFINGEN IN BELGIË

Prof.dr. M.J.M. de Jonckheere³⁴

1. INLEIDING

Oorspronkelijk was het niet de bedoeling om het onderwerp van de vergoedende heffingen te bespreken in het kader van een afscheidssymposium. De studiedag over vergoedende heffingen maakt deel uit van een tweeluik, waarvan het eerste deel bestond in een studiedag die in de maand mei in Oostende werd gehouden. Toch is het thema van deze studiedag een prima onderwerp voor een afscheidssymposium, omdat het een onderwerp is waar de verschillen tussen het open Belgische en het gesloten Nederlandse fiscale stelsel van lokale heffingen zeer goed tot uiting komen, en waar trouwens ook het verschil tussen een boekhoudersmentaliteit en een nattevingerbenadering goed zichtbaar is. U mag zelf invullen welke benadering bij wie hoort.

Bij de concrete invulling van de termen belastingen en retributies en van de gevolgen die daaraan gekoppeld worden, blijken er inderdaad belangrijke verschillen tussen België - of beter Vlaanderen - en Nederland. De fiscale autonomie die Belgische gemeenten hebben en die hen toelaat om zonder probleem van een retributie over te springen naar een belasting, is daar uiteraard niet vreemd aan. Een bijkomend element van onderscheid is dat recent in Vlaanderen de mogelijkheid werd ingevoerd om voor retributies af te wijken van het zgn. formeel legaliteitsbeginsel, dat stelt dat het verkozen orgaan alle essentiële elementen van de heffing zelf moet bepalen. Ook in de benadering van het kostenverhaal valt een duidelijk verschil in benadering op, waarbij het ene systeem omschreven kan worden als gedetailleerd algemeen en het andere als benaderend individueel.

Mijn verhaal begint met een concreet en persoonlijk voorval. Ik ben een zwemmer. Ik zwem elke dag, en ik doe dat op weg naar of van mijn werk in een deelgemeente van de stad Leuven. Leuven heft een retributie voor het gebruik van het zwembad, en heeft onlangs de prijs van een jaarabonnement – jarenlang vastgelegd op de spotprijs van € 115- verhoogd. Hierbij werd echter ook een tariefonderscheid ingevoerd tussen inwoners en niet-inwoners van Leuven, waarbij de eerste voortaan € 130 moeten betalen en de niet-inwoners maar liefst € 215 (nog steeds niet duur, maar toch € 85 meer dan de Leuvenaars). Meteen rijst de vraag of dit wel kan. Als een retributie slechts een vergoeding is voor een geleverde prestatie, lijkt het criterium inwonerschap immers irrelevant: het is niet zo dat niet-inwoners warmer water zouden eisen, het zwembadwater meer zouden vervuilen of meer toezicht van de zwembadmeesters zouden behoeven.

Gelet op de karakteristieken van retributies en de invulling die daaraan wordt gegeven bij bijv. federale en gewestelijke retributies - en die ook heel lang bij gemeenten van toepassing waren – lijkt het duidelijk dat er bij een retributie geen onderscheid kan worden gemaakt naargelang de prestatie benut wordt door een inwoner of niet-inwoner van de gemeente. In Nederland zou het verhaal na deze conclusie naar ik vermoed vrij snel afgelopen zijn: de heffing zou door de rechter onwettig worden bevonden en de verordening zou onverbindend worden verklaard. In België is dat echter niet zo. Al zeer lang bestaat in België immers een adagium, dat stelt dat het de rechter is die de juiste aard van een heffing bepaalt en bijgevolg ook alles wat daarmee samenhangt. De kans is groot dat de Belgische rechter - juist door het onderscheid dat wordt gemaakt tussen inwoners en niet-inwoners - de als retributie ingevoerde heffing zal

³⁴ Hoogleraar belastingrecht aan de Vrije Universiteit Brussel en tot 1 maart 2015 bijzonder hoogleraar Heffingen Lokale Overheden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en directeur van het ESBL.

herkwalificeren als een belasting, waarvan de wettigheid vervolgens moet worden getoetst aan de regels die gelden voor belastingen. Een eerste probleem dat dan meteen opduikt, is dat de rechter die bevoegd is om over retributies te oordelen in de regel niet bevoegd is voor belastinggeschillen.

Het is vanuit deze achtergrond dat ik in mijn bijdrage vooral wil stilstaan bij het volgende:

- wat is het onderscheid tussen belastingen en retributies;
- welke gevolgen worden al dan niet aan dit onderscheid verbonden;
- en vooral ook, bestaat er een interactie tussen deze gevolgen of het ontbreken ervan en het vervagen of verscherpen van onderscheid tussen belastingen en retributies. Heel concreet is het de vraag of het ontbreken van een bevoegdheidsrechtelijk verschil er in België toe heeft geleid dat gemeenten stilaan aan retributies fiscale kenmerken hebben gekoppeld, en of de recent in Vlaanderen ingevoerde mogelijkheid om deelaspecten van de normatieve bevoegdheid inzake retributies te delegeren tot gevolg heeft dat de begrippen belasting en retributie weer scherper zullen moeten worden omschreven.

Als uitgangspunt vertrek ik hierbij vanuit een eerder conceptuele benadering van de twee heffingsvormen. Belastingen zijn hierbij financiële bijdragen die eenzijdig worden opgelegd om de overheidsuitgaven te financieren. Ze vormen dus een aanslag op het eigendomsrecht, en moeten in die zin aan een aantal grondwettelijke waarborgen voldoen. Retributies daarentegen, zijn billijke vergoedingen voor overheidsprestaties waaruit de heffingsplichtige (die er gebruik van wenst te maken) een individueel voordeel haalt. Vanuit die achtergrond zijn de waarborgen die gelden voor belastingen hier minder relevant, maar moet er wel over gewaakt worden dat heffingen niet ten onrechte als retributie worden ingevoerd.

Dit conceptuele onderscheid tussen belastingen en retributies heeft doorgaans ook gevolgen voor de bevoegdheidsregels, de materiële bepalingen en het formeel recht dat op deze heffingen van toepassing is. Voor de bevoegdheidsregels kan worden gedacht aan de onderscheiden rechtsgrond voor het recht om deze heffingen in te voeren, en aan onderscheiden grondwettelijke waarborgen zoals legaliteit, eenjarigheid, financiële behoefte etcetera. De materiële bepalingen zullen in beginsel verschillen omdat retributies een louter vergoedend karakter hebben en dus in principe geen nevendoelstellingen kunnen nastreven. Op het vlak van formele bepalingen zijn retributies eigenlijk civiele schulden, die normaal gezien ook als zodanig worden geïnd, daar waar voor belastingen heel eigen regels gelden.

2. ONDERSCHIED BELASTINGEN EN RETRIBUTIES: DE RECHTSGROND VOOR VERGOEDENDE HEFFINGEN

2.1. DE RECHTSGROND VOOR FISCALE VERGOEDENDE HEFFINGEN

Een eerste element dat in België relevant is voor het onderscheid tussen 'fiscaal vergoedende heffingen' en retributies, betreft de rechtsgrond op basis waarvan lokale besturen deze heffingen kunnen invoeren.

Voor **belastingen** is deze rechtsgrond terug te vinden in de artikelen 41, 162 en 170 van de Grondwet (hierna Gw.) De artikelen 41 en 162 verschaffen aan gemeenten de bevoegdheid om alles te regelen wat van gemeentelijk belang is, waarbij de wetgever dit gemeentelijke belang nader omschrijft. Artikel 170, §4 Gw. stelt dat gemeentebelastingen alleen door de gemeenteraad kunnen worden ingevoerd, waarbij de wetgever de uitzonderingen bepaalt waarvan de noodzakelijkheid blijkt. Hoewel hierover discussie bestaat³⁵, is het grondwettelijk

³⁵ Zie hierover o.m. M. de Jonckheere (ed), *Jaarboek Lokale en Regionale Belastingen 2010-2011. De fiscale verhouding tussen gewesten en gemeenten*, Die Keure, p. 178; 'De gewestelijke beperking van de gemeentelijke belasting- en retributiebevoegdheid', *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2012-2013*, Die Keure, p. 4-5.

hof de mening toegedaan dat art. 170 de basis vormt van de lokale fiscale bevoegdheid én van de mogelijkheid om deze fiscale bevoegdheid te beperken.³⁶

Op grond van deze bevoegdheid kunnen gemeenten verschillende types vergoedende heffingen invoeren, zoals:

- de **verhaal- of wegenisbelasting**³⁷, vergelijkbaar met de Nederlandse baatbelasting. Het zijn belastingen, verschuldigd voor bepaalde prestaties – in de praktijk wegeniswerken – waarvan de belastingplichtigen (de aanpalende eigenaars) onweerlegbaar worden geacht voordeel te halen en waarmee de kosten voor de wegeniswerken op die personen worden verhaald. In die zin heeft men die heffingen lang gesitueerd tussen belastingen en retributies.³⁸ Juridische problemen waren er vooral rond de vraag of de Staat de heffing moest betalen en rond het onweerlegbaar voordeel dat geacht wordt behaald te worden bij deze wegeniswerken.³⁹ Anders dan in Nederland heeft de kwalificatie als bestemmingsheffing of de problematiek rond het kostenverhaal eigenlijk nooit problemen veroorzaakt, behoudens een aantal vragen rond de subsidieaftrek.⁴⁰ Ook anders dan in Nederland is, dat de belasting per definitie van toepassing moet zijn op alle werken op het ganse grondgebied van de gemeente. Een ‘gebaat’ gebied moet of kan zelfs niet worden gedefinieerd;
- belastingen omwille van (privatief of niet normaal) gebruik van het **openbaar domein**: terrassen, uitstallingen, frietkotten, benzinepompen, schutsels, kranen en bouwmaterialen op openbare weg, nutsleidingen, etc.;
- directe belastingen **gerechtvaardigd** (huisvuilbelasting, rioolbelasting) of mede gerechtvaardigd (vertoningen en gemakkelikhedenbelasting, hondenbelasting) door gemeentelijke dienstverlening;
- **indirecte belastingen** omwille van prestaties;
- **gefiscaliseerde** retributies.

2.2. DE RECHTSGROND VOOR RETRIBUTIES

De rechtsgrond voor de bevoegdheid van gemeenten om **retributies** te heffen is terug te vinden in de artikelen 41, 162 en 173 Gw. De artikelen 41 en 162 verwijzen zoals gezegd naar het gemeentelijke belang. Art. 173 Gw. stelt dat ‘behalve voor de provincies, de polders en wateringen en de gevallen uitdrukkelijk uitgezonderd door de wet, het decreet en de regelen bedoeld in artikel 134, van de burgers geen retributie kan worden gevorderd dan alleen als belasting ten behoeve van de Staat, de gemeenschap, het gewest, de agglomeratie, de federatie van gemeenten of de gemeente’.

Aan dit artikel – dat tijdens de totstandkoming van de Grondwet nauwelijks werd besproken – kunnen diverse uiteenlopende interpretaties worden gegeven⁴¹, gaande van het feit dat

³⁶ Zie o.m. GwH 6 november 2008, nr. 156/2008 (Hoeilaart) *L.R.B.*, 2009, nr. 1, 70; GwH 20 januari 2010, nr. 4/2010 *L.R.B.*, 2009, nr. 4, 291; GwH 15 december 2011, nr. 2011/189 *L.R.B.*, 2012, nr. 1, GwH 16 februari 2012, nr. 2012/19

³⁷ Zie Van Crombrugge, S., 'De gemeentelijke verhaalbelasting inzake wegen', *T. Not.*, 1984, 99.

³⁸ Zie G. Daman, 'De gemeentelijke wegenbelasting: directe of indirecte belasting', *T. Gemeenteontvangers*, 1961, 4; Y. Delacroix, *Les taxes Communales, au point de vue de la pratique judiciaire*, Brussel, Larcier, 1941, 21; F.E. De Visschere, *Het gemeentelijk belastinggebied*, Brussel, Standaard boekhandel, 1938, 129; C. Ketelaer, *De gemeentebelastingen*, Brussel, Standaard-Boekhandel, 1949, 10; K. Mees, *Administratieflexicon: gemeentebelastingen*, s.l., 24; J. Van Houtte, *Beginnels van het Belgisch Belastingrecht*, Gent: Story-Scientia, 1979, 6; E. Schreuder, 'L'impôt communal et ses Lois', *J.D.F.*, 1980, nr. 9.

³⁹ Antwerpen 26 juni 2001, nr. 1998/BD/14 (Brasschaat), *L.R.B.* 2001, nr. 3; Cass. 14 maart 2002, nr. F.00.0033.N; Gent 9 december 2003, nr. 2000/BD/53 (Roeselare), *L.R.B.* 2004, nr. 2; Rb. Brussel 2 juni 2004, nr. 01/8909; Antwerpen 6 januari 2005, nr. 1998/BD/64; Gent 14 september 2004, nr. 1997/BD/77; Rb. Brugge 15 februari 2005, nr. 01/11/A; Gent 4 maart 2008, nr. 2007/AR/73 (Nieuwpoort), *L.R.B.* 2008.

⁴⁰ Cass., 19 juni 1975, arr. cass., 1975, 1117; cass., 18 december 1978, arr. cass., 1978-79, 463; cass., 25 mei 1979, T. Gem., 1980, 103; cass., 4 december 1981, R.W., 1982-83, 106. cass. 14 maart 2002, nr. F.00.0033.N (Wijnegem) *L.R.B.*, 2003, nr.1, 28; Antwerpen 18 september 2012, nr. 2010/AR/2693 (Kontich) *L.R.B.*, 2012, nr. 4.

⁴¹ Zie hieromtrent M. de Jonckheere, 'De gemeentelijke belastingbevoegdheid, fiscaaljuridische aspecten', Brugge: Die Keure, 1995, p. 47-52.

eigenlijke retributies niet onder dit artikel zouden vallen⁴², tot de opvatting dat art. 173 Gw. gemeenten verbiedt om retributies te heffen indien daarvoor geen wettelijke machtiging werd gegeven.⁴³ De meest logische interpretatie is echter dat dit artikel werd ingevoerd om te beletten dat men grondwettelijke voorschriften inzake belastingen zou ontwijken. De grondwetgever heeft willen beletten dat de overheid door middel van retributies inkomsten zou verwerven die haar zouden toelaten de grondwettelijke waarborgen vereist voor de belastingheffing te omzeilen.⁴⁴

Het gevolg van deze interpretatie is dat art. 173 Gw. op zich niets zegt over de gemeentelijke retributiebevoegdheid zelf, maar alleen iets over uitoefening ervan, zodat de rechtsgrond en de grenzen van de gemeentelijke retributiebevoegdheid zelf volledig binnen het gemeentelijke belang te situeren zijn. Gemeenten halen hun bevoegdheid om retributies te heffen m.a.w., net zoals gelijk welke andere bevoegdheid waarover ze beschikken, uit hun recht om het 'gemeentelijk belang' te regelen.⁴⁵ Hoewel gemeenten in eerste instantie zelf bepalen of zij iets van gemeentelijk belang achten, zijn het uiteindelijk de wetgever en de decreetgever - die onder de gestelde machten de volheid van bevoegdheid hebben - die de uiteindelijke kwalificatie van het gemeentelijk belang bepalen.⁴⁶

2.3. DE RECHTSGROND VOOR DE BEPERKINGSBEVOEGDHEID

In de visie van het grondwettelijk hof, heeft art. 170, §4 Gw. tot gevolg dat het beperken van de **gemeentelijke belastingbevoegdheid** in de regel door de federale wetgever dient te gebeuren.⁴⁷ Het is dus normaalgesproken de federale wetgever die bepaalt waarop gemeenten geen belastingen mogen heffen, alsook welke vrijstellingen ze eventueel moeten toekennen. De federale wetgever kan dit echter alleen doen als 'uitzondering waarvan de noodzakelijkheid blijkt'.

In die visie kunnen Gewesten de gemeentelijke belastingbevoegdheid in beginsel niet beperken, tenzij op grond van art. 19 van de Bijzondere Wet op de Hervorming van de Instellingen (BWHI). Dit veronderstelt dat de bevoegdheidsbeperking noodzakelijk is voor de uitoefening van een eigen gewestbevoegdheid, dat de materie zich leent voor een regionale aanpak en dat de impact op de federale bevoegdheid slechts marginaal is.⁴⁸ Indien daaraan voldaan is en indien er ook sprake is van een uitzondering waarvan de noodzakelijkheid blijkt, kan het gewest specifieke eigen beperkingen van de gemeentelijke belastingbevoegdheid instellen of lokale belastingvrijstellingen toekennen.

⁴² F.E. de Visschere, 'Het gemeentelijke belastinggebied', Brussel: Standart. boekhandel, 1937, 27.

⁴³ E. Willemhart, 'Gemeentetaksen en -retributies: de grondwettelijke grenzen', *Nieuwsbrief-Brussel* mei 2003, nr. 4. J. Kirkpatrick & P. Glineur, 'La distinction entre l'impôt et la 'rétribution' régie par l'article 113 de la Constitution' in *Présence du droit public et des droits de l'homme, Mélanges offerts à Jacques Velu*, Brussel, Ed. Bruylant, 1994, 552, nr. 8.

⁴⁴ A. Alen, & B. Seutin, 'De fiscale bevoegdheden van Gemeenschappen en Gewesten', in A. Alen & J.P. Suetens, *De hervorming van de instellingen tweede fase*, Brugge: Die Keure, 1989, o.c., 341; A. Alen en B. Seutin, 'De staatsrechtelijke verdeling van fiscale bevoegdheden', in: *Actuele problemen van fiscaal recht - XV postuniversitaire lessencyclus Willy Delva 1988-89*, Antwerpen: Kluwer, 1989, 341; B. Peeters, 'De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 G.W.', l.c., 247; A. Mast & J. Dujardin, *Overzicht van het Belgisch Grondwettelijk recht*, Gent: Story-scientia, 1985, 469; Advies afdeling wetgeving RvS, 7 mei 1956, *Gedr. St.*, Senaat, 1956-57, nr. 244, 13; Advies afdeling wetgeving RvS, 6 oktober 1983, *Gedr. St.*, Vl. R., 1984-85, nr. 310/1, 11.

⁴⁵ Zie A. Mast, J. Dujardin, M. Van Damme & J. vande Lanotte, *Overzicht van het Belgisch administratief recht*, Mechelen: Kluwer, 2009, nr. 563.

⁴⁶ Zie A. Mast, J. Dujardin, M. van Damme & J. vande Lanotte, 'Overzicht van het Belgisch administratief recht', Antwerpen: Kluwer, 2009, nr. 564; J. Velaers, *De Grondwet en de RvS*, Antwerpen, Maklu, 1999, 280; cass. 6 april 1922, *Pas.* 1922, I, 235.

⁴⁷ Zie o.m. GwH 20 januari 2010, nr. 4/2010 *L.R.B.*, 2009, nr. 4, 291; GwH 16 februari 2012, nr. 2012/19.

⁴⁸ M. de Jonckheere, 'De gewestelijke beperking van de gemeentelijke belasting- en retributiebevoegdheid', in: *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2012-2013*, Die Keure, 11.

Toegepast op 'prestatiegerichte' lokale belastingen, betekent het bovenstaande dat er een nauwe band bestaat tussen de fiscale beperkingsbevoegdheid en de overheid die over de onderliggende materiële bevoegdheid beschikt. Voor gewesten is deze band absoluut, aangezien de gemeentelijke bevoegdheidsbeperking noodzakelijk moet zijn voor de uitoefening van de eigen gewestbevoegdheid. Ook voor een federale beperking is de band met de onderliggende materiële bevoegdheid echter vrij essentieel. Voor aangelegenheden die tot gewest- of gemeenschapsmateries toebehoren en die geschikt zijn voor een regionale aanpak, zou een federaal oordeel over de 'noodzakelijkheid van de uitzondering' immers vrij aanmatigend en ongepast zijn.

Vermits de beperking van de **gemeentelijke retributiebevoegdheid** op eenzelfde manier gebeurt als die waarmee het 'gemeentelijk belang' in andere materies kan worden beperkt⁴⁹, komt de bevoegdheid om de retributiebevoegdheid te begrenzen toe aan de overheid die het gemeentelijk belang mag definiëren.⁵⁰ Sedert 1 januari 2002 zijn dit in beginsel de gewesten.⁵¹ Het Vlaams gewest heeft o.m. bepalingen ingesteld m.b.t. de redelijke kostprijs die gevraagd mag worden voor documenten verstrekt in het kader van de openbaarheid van bestuur⁵² en de afgifte van het conformiteitsattest van woningen.⁵³

Voor een aantal aangelegenheden is de omschrijving van het gemeentelijk belang nochtans een bevoegdheid van de federale wetgever of van de gemeenschappen gebleven. Voor gemeenschappen geldt dit bijv. voor het onderwijs. Voor de federale wetgever is dit het geval voor o.m. de brandweer, de organisatie en het beleid inzake de politie⁵⁴, het pensioenstelsel en de regelingen m.b.t. de registers van de burgerlijke stand.⁵⁵ Zo bepaalt de wet van 31 december 1963 betreffende de civiele bescherming dat de Staat en de gemeenten verplicht zijn om de kosten van de prestaties van de civiele bescherming en van de brandweerdiensten door te rekenen aan de begunstigten, wanneer die diensten optreden buiten hun wettelijke opdracht. De Koning bepaalt op basis hiervan welke opdrachten tegen een vergoeding plaatsvinden en welke opdrachten kosteloos moeten worden uitgevoerd.⁵⁶ Andere wettelijke reglementeringen hebben o.m. te maken met politieprestaties⁵⁷, de afgifte van rijbewijzen⁵⁸, wapenvergunningen⁵⁹, identiteits- en vreemdelingenkaarten⁶⁰ en arbeidskaarten voor buitenlandse werknemers.⁶¹

⁴⁹ *Ibid* p, nr. 564; Zie ook RvS 29 juni 1987, nr. 28.277 nr. 3.3.4: "dat de wetgever, zonder het beginsel van de gemeentelijke autonomie neergelegd in de artikelen 31, 108 en 110 van de Grondwet te schenden, dergelijke beperking vermocht in te stellen, omdat het krachtens artikel 108, eerste lid, van de Grondwet, in de eerste plaats de wetgever toekomt de grenzen van hetgeen het gemeentelijk belang uitmaakt vast te stellen, en hij, wat de controle op het verblijf van vreemdelingen betreft, aan de gemeentebesturen enkel een beperkte bevoegdheid overgelaten heeft".

⁵⁰ Zie GwH 29 juni 2010, nr. 89/2010

⁵¹ M. de Jonckheere, 'De beperkingsbevoegdheid inzake gemeentebelastingen: wie bepaalt de grenzen van het materieel en het formeel fiscaal recht inzake gemeentebelastingen na de bijzondere wet van 13 juli 2001?', *L.R.B.*, 2003, 51-70.

⁵² Art. 20, §3, derde lid, decreet van 26 maart 2004 op de openbaarheid van bestuur.

⁵³ Art. 22 van het besluit van de Vlaamse Regering van 6 oktober 1998 betreffende de kwaliteitsbewaking, het recht van voorkoop en het sociaal beheersrecht op woningen, gewijzigd bij het besluit van de Vlaamse Regering van 30 juni 2006; Art. 10 van het besluit van de Vlaamse Regering van 3 oktober 2003 betreffende de kwaliteits- en veiligheidsnormen voor kamers en studentenkamers.

⁵⁴ Zie hierover GwH 29 juni 2010, nr. 89/2010.

⁵⁵ GwH 27 mei 2010, nr. 59/2010, B6.

⁵⁶ Zie KB 25 april 2007 tot vaststelling van de opdrachten van de hulpdiensten die kunnen verhaald worden en diegene die gratis zijn, gewijzigd bij KB 16 juli 2009.

⁵⁷ Wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst op twee niveaus voor bepaalde opdrachten van bestuurlijke politiediensten, B.S., 5 januari 1999.

⁵⁸ Zie art. 61 Koninklijk besluit van 23 maart 1998 betreffende het rijbewijs.

⁵⁹ Wapenwet van 8 juni 2006, gewijzigd bij de wet van 25 juli 2008.

⁶⁰ Zie wet van 19 juli 1991 betreffende de bevolkingsregisters, de identiteitskaarten, de vreemdelingenkaarten en de verblijfsdocumenten; Wet van 14 maart 1968 tot opheffing van de wetten betreffende de verblijfsbelasting voor vreemdelingen.

⁶¹ Art. 8, §3, van de wet van 30 april 1999 betreffende de tewerkstelling van buitenlandse werknemers.

Bovenstaande opsomming geeft meteen ook weer dat de beperking van de gemeentelijke retributiebevoegdheid ook op een aantal **andere vlakken** aanmerkelijk verschilt van de beperking van de belastingbevoegdheid. Zo is beperkingsbevoegdheid bij retributies niet exclusief voorbehouden aan de 'wet', zodat bevoegdheidsdelegaties aan de uitvoerende macht niet verboden zijn, wat duidelijk blijkt uit de bij KB ingevoerde bevoegdheidsbeperkingen. Verder kan de omschrijving van de gemeentelijke retributiebevoegdheid zowel uitdrukkelijk als impliciet en onrechtstreeks gebeuren⁶², wat bij een fiscale bevoegdheidsbeperking niet het geval is. De beperking van de retributiebevoegdheid moet voorts niet noodzakelijk limitatief geïnterpreteerd worden. Slechts wanneer de beperking kennelijk onevenredig wordt en er bijv. toe zou leiden dat aan de gemeenten het geheel of de essentie van hun bevoegdheden wordt ontnomen, is er sprake van een inbreuk van de gemeentelijke autonomie.⁶³ Tenslotte mag nog worden opgemerkt dat het Grondwettelijk Hof niet rechtstreeks bevoegd is om wettelijke of decretale begrenzingen van de gemeentelijke retributiebevoegdheid te toetsen.⁶⁴

Een laatste onderscheid in 'beperkingsbevoegdheid', betreft het **subjectief toepassingsgebied** van deze heffingen. Voor retributies gelden doorgaans geen vrijstellingen en is in beginsel de heffing verschuldigd door iedereen die de betrokken overheidsprestatie gebruikt en dit ongeacht zijn status of hoedanigheid. Voor belastingen is daarentegen een ganse reeks subjectgerichte vrijstellingsbepalingen ingesteld, die betrekking hebben op alle of welbepaalde belastingen. Dit geldt niet alleen voor allerhande overheidsinstellingen, maar ook bijv. voor diplomaten en internationale instellingen en ambtenaren.⁶⁵ Verder is ook het zgn. beginsel van belastingvrijdom van de Staat relevant, waarmee wordt bedoeld dat een vrijstelling van gemeentebelastingen geldt voor goederen van het openbaar domein en van het privaat domein die worden gebruikt voor de openbare dienst.⁶⁶ Ook deze vrijstelling geldt niet voor retributies. Samenvattend kan men dus stellen dat er op het vlak van de 'beperkingsbevoegdheid' een wezenlijk verschil bestaat tussen gemeentelijke belastingen en retributies.⁶⁷ Doordat het Grondwettelijk Hof de beperking van de belastingbevoegdheid koppelt aan art. 170, §4 Gw., zijn de voorwaarden voor dergelijke beperkingen veel strikter dan bij retributies en is ook het orgaan dat de beperkingen kan invoeren in beginsel verschillend. In die zin kan de keuze van een gemeente voor een retributie tot gevolg hebben dat men ontsnapt aan fiscale bevoegdheidsbeperkingen. Uiteraard moet de heffing dan ook effectief de kenmerken hebben van een retributie. De keuze voor een retributie kan ook tot gevolg hebben dat men onder een gewestelijke bevoegdheidsbeperking zal vallen die voor de fiscale heffing niet bestaat. Of een en ander ook tot gevolg kan hebben dat een doelbewuste keuze voor een belasting door de rechter kan worden geweigerd omdat de heffing voldoet aan de criteria van een retributie en het gewest deze retributiebevoegdheid aan banden heeft gelegd, is echter onwaarschijnlijk.

3. ONDERSCHIED BELASTINGEN EN RETRIBUTIES: DE BEVOEGDHEIDSBEPERKENDE BEGINSELEN

⁶² Zie A. Mast, J. Dujardin, M. van Damme & J. vande Lanotte, 'Overzicht van het Belgisch administratief recht', Mechelen: Kluwer, 2009, nr. 564.

⁶³ GwH 29 juni 2010, nr. 89/2010 overweging B.18.4.

⁶⁴ Zie art. 1 Bijzondere wet 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof.

⁶⁵ Zie K. Rossignol, 'Subjectgerichte vrijstellingen ten aanzien van lokale belastingen: Op zoek naar een hedendaagse verantwoording voor de fiscale vrijstelling ten gunste van publiekrechtelijke instellingen' in M. de Jonckheere (ed.), *Jaarboek lokale en regionale belastingen 2009-2010*, Brugge: Die Keure, 2010, afl. 2-3, p. 109-132.

⁶⁶ Cass., Ver. Kam., 11 april 1894, *Pas.*, 1894, I, 167; Cass., Ver. Kam., 28 juni 1910, *Pas.*, 1910, I, 373; Cass., 30 november 1911, *Pas.*, 1912, I, 21; Cass., 17 juni 1915, *Pas.*, 1915-16, I, 348; Cass., 1 april 1946, *T. Gem.*, 1951, 197; Cass., 16 februari 1951, *T. Gem.*, 1951, 198; Cass., 14 maart 1961, *T. Gem.*, 1962, 69; Cass., 29 september 1964, *T. Gem.*, 1965, 4; zie onrechtstreeks ook Cass., 12 oktober 1954, *J.T.*, 1955, 194; Cass., 3 mei 1968, *R.W.*, 1968-69, 409; Best. Dep. Namen, 10 december 1992, *F.J.F.*, 93/228. Dams, J. & Latour, G., *Fiscaliteit van de regionale en plaatselijke overheden*, o.c., A43; K Mees, *Administratief lexicon: gemeentebelastingen*, o.c., 30; C.Ketelaer 'Gemeentebelastingen', *Gem. en Prov.*, 1955, 374; R. Roovers 'Gemeentebelastingen op onroerende eigendommen van de staat', *T. Gemeenteontvangers*, 1963, 46 e.v.

⁶⁷ GwH 29 juni 2010, nr. 89/2010.

Een volgend onderzoekspunt is de vraag of er tussen belastingen en retributies een onderscheid bestaat in de mate waarin de bevoegdheidsbeperkende beginselen op deze heffingen toepasbaar zijn. Concreet betreft het hier het fiscaal legaliteitsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, en in mindere mate het territorialiteitsbeginsel en het eenjarigheidsbeginsel. Verder is er ook nog het bestuurlijk toezicht.

3.1. (FISCAAL) LEGALITEITSBEGINSEL

3.1.1. FISCAAL LEGALITEITSBEGINSEL EN BELASTINGEN

Het formeel fiscaal legaliteitsbeginsel is één van de voornaamste principes die de bevoegdheid van belastingheffende overheden beperkt. Het is vervat in art. 170 Gw. en geldt zowel voor de federale, de regionale, de provinciale als de gemeentelijke belastingen, die respectievelijk alleen door een wet, een decreet en een beslissing van de provincieraad of gemeenteraad kunnen worden ingevoerd. Het formeel fiscaal legaliteitsbeginsel is een toepassing van het principe “no taxation without legislation”, en heeft verschillende gevolgen.

Het formeel legaliteitsbeginsel houdt vooreerst in dat de door het verkozen orgaan uitgevaardigde belastingnorm alle **bestanddelen** moet bevatten aan de hand waarvan theoretisch het bedrag van eenieders belastingschuld kan worden bepaald. Het verkozen orgaan heeft m.a.w. de exclusieve bevoegdheid voor het vaststellen van alle elementen die van aard zijn het bedrag van de individuele belastingschuld te beïnvloeden.⁶⁸ Essentiële bepalingen zijn ongetwijfeld het aanduiden van de belastingplichtige, de belastbare materie, de berekeningsgrondslag, de tarieven of aanslagvoeten en de vrijstellingen.⁶⁹

Een tweede gevolg komt tot uiting in de zogenaamde **gebonden bevoegdheid** van de administratie. Dit aspect van het legaliteitsbeginsel vloeit voort uit het feit dat de exclusieve bevoegdheid van de raden niet alleen het instellen van een belasting betreft, maar tevens de wijziging en de afschaffing ervan⁷⁰. Hierdoor kan de uitvoerende macht of de administratie o.m. geen kwijtschelding van belasting toekennen⁷¹, niet beslissen om de belasting niet te innen, en geen verbintenissen aangaan aangaande toekomstige belastingen die zouden worden ingesteld.

Hiermee samenhangend is een derde gevolg van het fiscaal legaliteitsbeginsel de vereiste van **strikte interpretatie**. Alleen datgene wat het verkozen orgaan daadwerkelijk belastbaar heeft gesteld, kan (en moet) belast worden. Uitvoerende macht noch rechter vermogen het toepassingsgebied van het belastingreglement uit te breiden of te beperken en zijn bijv. niet gerechtigd om de belasting naar analogie toe te passen op elementen en toestanden die de gemeente heeft nagelaten te belasten.

Een laatste belangrijk aspect van het formeel fiscaal legaliteitsbeginsel is dat dit beginsel niet alleen de prerogatieven van het vertegenwoordigend orgaan beschermt, maar tevens aan dit vertegenwoordigend orgaan het **verbod** oplegt om tijdelijk of duurzaam zijn bevoegdheid te **delegeren** aan een ander orgaan. Het verbod van delegatie naar het college van burgemeester en schepenen wordt voor gemeentebelastingen expliciet herhaald in artikel 43, § 2, 15° van het Vlaams Gemeentedecreet van 15 juli 2005.

⁶⁸ Zie o.m. A. Spruyt, ‘Inleiding tot het belastingrecht’, Brugge: Die Keure, 1995, 19. Zie bv. Antwerpen 9 december 1997, zaak 1993/BD/97 (Tongeren), L.R.B. 1998, nr. 2.

⁶⁹ Arbitragehof 3 juli 2002, nr. 117/2002; GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008; GwH 24 april 2008, nr. 72/2008, B.6.; zie K. Rossignol, ‘No taxation without legislation. Het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken’, in M. de Jonckheere (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge: Die Keure, 2011, p. 73-106.

⁷⁰ C. Ketelaer, ‘Gemeentebelastingen; invoering, wijziging en afschaffing der gemeentebelastingen’, *Gemw en ProvW* 1955, 298.

⁷¹ Zie evenwel voor wat de verhouding tot de gerechtvaardigde verwachting betreft, Best.Dep. West-Vlaanderen 1 oktober 1998 (Waregem), L.R.B. 1998, nr. 4.

Ten aanzien van de federale belastingen heeft het Grondwettelijk Hof het fiscaal legaliteitsbeginsel wel met de nodige soepelheid geïnterpreteerd, door in bepaalde omstandigheden een tijdelijke delegatie van fiscale bevoegdheid aan de uitvoerende macht te aanvaarden.⁷² Het is waarschijnlijk dat deze rechtspraak ook door de gewesten kan worden ingeroepen indien hiervoor de nood rijst. Gelet op de wijze van besluitvorming, lijkt een dergelijke afwijking van het fiscaal legaliteitsbeginsel voor de gemeentebelastingen echter niet te rechtvaardigen.

Bij gemeentebelastingen is echter wel een **andere afwijking** op het fiscaal legaliteitsbeginsel mogelijk, m.n. het recht van de wetgever om de uitzonderingen te bepalen waarvan de noodzakelijkheid blijkt. Deze uitzonderingsbepaling laat de wetgever toe om zelf gemeentebelastingen in te voeren of om een ander orgaan te machtigen om dit te doen, indien de gemeenteraad hiertoe bijv. in gebreke zou blijven. Voorbeelden hiervan zijn de retroactief door de wetgever ten behoeve van de provincie Brabant ingevoerde opcentiemen op de onroerende voorheffing⁷³, en de even retroactieve validatie van de laattijdig gestemde aanvullende gemeentelijke personenbelastingen.⁷⁴

3.1.2. FISCAAL LEGALITEITSBEGINSEL EN RETRIBUTIES

Zoals hiervoor al vermeld, stelt de **basisregel** van art. 173 Gw. dat retributies ten behoeve van de belastingheffende overheden 'als' belasting moeten worden geheven, d.w.z. met eerbiediging van dezelfde grondwettelijke voorschriften, maar zonder daarom belastingen te moeten worden.

Uit art. 173 Gw. blijkt echter ook dat er op deze basisregel **afwijkingen** gelden ten aanzien van de provincies⁷⁵, voor de polders en wateringen en voor de 'gevallen uitdrukkelijk uitgezonderd in de wet of het decreet'. Uit dit laatste volgt meteen ook het belangrijkste juridische gevolg van het onderscheid tussen belastingen en retributies. Hoewel art. 173 Gw. bedoeld is om te beletten dat retributies misbruikt zouden worden om te ontsnappen aan de grondwettelijke fiscale voorschriften, laat de uitzonderingsmogelijkheid nog steeds toe dat de wetgever of de decreetgever hiervan uitdrukkelijk afwijkt. Op grond van deze uitzonderingsmogelijkheid mag de wetgever zich immers beperken tot het bepalen van de gevallen waarin retributies kunnen worden geheven, en mag hij de rest van de regelgeving overlaten aan de uitvoerende macht.⁷⁶ Op het niveau van wetten en decreten is het inderdaad gebruikelijk dat de desbetreffende wetgever alleen de gevallen omschrijft waarin een retributie mag worden geheven, om vervolgens het tarief, de heffingsgrondslag, en de heffingsmodaliteiten te delegeren aan de uitvoerende macht.

Meteen veroorzaakt deze uitzonderingsmogelijkheid een belangrijk **onderscheid** tussen de federale en gewestelijke overheid enerzijds en de gemeenten anderzijds. Waar de eerstgenoemden op het ogenblik dat zij een retributie invoeren gelijktijdig de wettelijke of decretale uitzondering (kunnen) instellen waardoor de betrokken retributie niet langer 'zoals'

⁷² Zie o.m. Arbitragehof 17 juli 2003, nr. 100/2003; Arbitragehof 19 mei 2004, nr. 88/2004; GwH 27 mei 2008, nr. 83/2003. Zie hieromtrent K. Rossignol, 'No taxation without legislation. Het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken', in M. de Jonckheere (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge: Die Keure, 2011, 89 e.v.

⁷³ Wet 15 mei 1991 betreffende het bevestigen van de heffing en de inning van de opcentiemen op de onroerende voorheffing van de provincie Brabant voor 1988, B.S. 18 juni 1991. Deze wet kwam er omdat de oorspronkelijke opcentiemen door de RvS vernietigd waren wegens een onregelmatige bijeenroeping van de provincieraad.

⁷⁴ Wet 24 juli 2008 ter bekrachtiging van de vestiging van sommige aanvullende gemeentebelastingen en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting voor elk van de aanslagjaren 2001 tot 2007 en tot wijziging, met ingang van aanslagjaar 2009, van art. 468 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, B.S. 8 augustus 2008.

⁷⁵ Deze afwijking werd ingevoerd omdat de (grond)wetgever in 1980 overwoog om de provinciale belastingbevoegdheid af te schaffen, zodat provinciale retributies dan uiteraard niet langer 'als belasting' zouden kunnen worden geheven.

⁷⁶ J. Velaers, 'De Grondwet en de Raad van State', Antwerpen: Maklu, 1999, 615.

een belasting moet worden geheven, kunnen de gemeenten dit voor zichzelf niet voorzien zodat gemeentelijke retributies in beginsel steeds 'zoals' een belasting moeten worden ingevoerd. Slechts indien een wet of een decreet gemeenten zou machtigen om van de in art. 173 Gw. voorziene uitzondering gebruik te maken, wordt het mogelijk om gemeentelijke retributies op een andere wijze te heffen, in casu bijv. de tariefbevoegdheid te delegeren. Dit is ca. 180 jaar niet het geval geweest, maar is onlangs gewijzigd.

Met het decreet van 23 januari 2009⁷⁷ hebben de **Vlaamse gemeenteraden** recent de mogelijkheid gekregen om de bepaling van het tarief van de retributie en de inningsmodaliteiten te **delegeren**. De gemeenteraad zal weliswaar nog steeds moeten bepalen of er een retributie verschuldigd is, wie de heffingsplichtige is en welke vrijstellingen er gelden, maar kan de invulling van de heffingsgrondslag, het tarief en de inningsmodaliteiten overlaten aan het college. Volgens de parlementaire voorbereiding kan dit college die bevoegdheid op zijn beurt zelfs nog verder delegeren.⁷⁸ Een omzendbrief van 10 juni 2011 preciseert dat de gemeenteraad zelfs geen minimum- en/of maximumtarieven moet voorschrijven.⁷⁹ Deze delegatiemogelijkheid werd ingevoerd 'om vlotter te kunnen inspelen op veranderende (prijs)omstandigheden en om gemeentelijke retributies meer af te stemmen met federale en gewestelijke retributies, waar de tariefbepalingen ook vaak gedelegeerd worden'.⁸⁰ Meteen rijzen hier wel een aantal vragen. Zo rijst de vraag of de huidige 'laxe' wijze waarop lokale retributies worden omschreven in de toekomst nog wel houdbaar zal blijven. Doordat gemeentelijke retributies toch 'als' belastingen moesten worden ingevoerd, blijkt een zekere soepelheid te zijn gegroeid bij de invulling van de criteria waaraan retributies moeten voldoen. Vooral de traditionele vereiste dat de gevraagde vergoeding alleen gebaseerd mocht zijn op de (kostprijs van de) prestatie⁸¹, blijkt vandaag geëvolueerd naar een veel subjectievere 'redelijke verhouding met het behaalde voordeel'.⁸²

Bij het bepalen van het tarief 'promoot' de Vlaamse toezichthoudende overheid trouwens zelf het '**sturende en beleidsondersteunende**' gebruik van retributies, die 'toch ruimte voor variatie toelaten'.⁸³ Ook hier rijst de vraag of een dergelijk sturend en beleidsondersteunend gebruik van retributies nog wel mogelijk is, indien tarief en heffingsgrondslag niet meer door het verkozen orgaan moeten worden bepaald.

3.2. GELIJKHEIDSBEGINSEL

Een volgende bevoegdheidsbeperkende waarborg is het fiscaal gelijkheidsbeginsel. Het beginsel is vervat in art. 172 Gw., dat stelt dat inzake belastingen geen voorrechten kunnen worden ingevoerd, alsook dat vrijstellingen of verminderingen alleen door een wet kunnen worden ingevoerd. Aangezien het fiscaal gelijkheidsbeginsel evenwel moet worden beschouwd als een onderdeel van het **algemeen gelijkheidsbeginsel** vervat in de artikelen 10 en 11 Gw.⁸⁴, die gelijk gelden voor belastingen als voor retributies, zal er op het vlak van het eigenlijke gelijkheidsbeginsel in eerste instantie geen onderscheid bestaan tussen belastingen en retributies.

⁷⁷ Art. 94 van het Gemeentedecreet werd door dit decreet gewijzigd en bepaalt voortaan dat alleen 'het vaststellen van de machtiging tot het heffen van de retributies en de voorwaarden ervan' niet delegerbaar is.

⁷⁸ Zie Gedr. St Vl.P., 2008-09, nr. 1946/1, 10. Zie hierover M. de Jonckheere, 'Enkele algemene en specifieke bedenkingen bij de coördinerende omzendbrief gemeentefiscaliteit', 10 juni 2011, *L.R.B.*, 2012, nr. 2-3,7 e.v.

⁷⁹ Coördinerende omzendbrief 2011/01 van 10 juni 2011 m.b.t. de onderrichtingen over de gemeentefiscaliteit

⁸⁰ Gedr. St Vl.P., 2008-09, nr. 1946/1, 10.

⁸¹ Koninklijk Besluit van 9 april 1819 betreffende de vestiging en invordering van verschillende gemeentelijke taksen en belastingen, *Pasin.*, 1819, 36.

⁸² Zie bv. Rb. Gent 20 september 2011, nr. 2008/AR/2863.

⁸³ Zie hierover ook Omzendbrief BA-2011/01 van 10 juni 2011 houdende coördinatie van de onderrichtingen m.b.t. de gemeentebelastingen, *B.S.*, 4 juli 2011.

⁸⁴ Zie o.m. F. Vanistendael, 'De rechtsbescherming van de belastingplichtige onder de Belgische grondwet: het gelijkheidsbeginsel', in: *Liber Amicorum A Tiberghien*, 387; H. Symoens, 'Waarom ik wel en hij niet? Het fiscaal grondwettelijk gelijkheidsbeginsel', in: *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge: Die Keure, 2011, 8.

Wat theoretisch wel een verschil kan veroorzaken, is het feit dat art. 172 Gw. ook een **‘formeel legaliteitsaspect’** bevat, doordat vrijstellingen of verminderingen alleen door een wet kunnen worden ingevoerd. De term wet verwijst naar een optreden van het verkozen orgaan, wat de toekenning van een vrijstelling door de uitvoerende macht verhindert. Voor retributies, toch voor gewestelijke⁸⁵, lijkt een dergelijke bevoegdheidsdelegatie op het eerste gezicht echter niet uitgesloten. De Raad van State meent echter dat de wet- of decreetgever zelf de vrijstellingen inzake retributies moet bepalen, dus zonder delegatiemogelijkheid.⁸⁶ Het is niet duidelijk of deze opvatting niet eerder toe te schrijven is aan de toenmalige discussie omtrent het recht van gewesten om überhaupt vrijstellingen toe te kennen.⁸⁷ Wat er ook van zij, ook bij de toekenning van een delegatiemogelijkheid inzake **gemeentelijke** retributies werd in de parlementaire voorbereiding benadrukt dat het bepalen van de vrijstellingen nog steeds door de gemeenteraad moet gebeuren en niet gedelegeerd kan worden.⁸⁸

Los van bovenstaande vraag, rijst hier echter ook de vraag of er in het licht van de aard en bedoeling van retributies überhaupt wel **ruimte is voor differentiaties en voor vrijstellingen**. Voor belastingen wordt doorgaans aanvaard dat gemeenten binnen het ‘fiscale oogmerk’ hun belastingen zonder probleem kunnen moduleren naar de draagkracht van de belastingplichtige, het voordeel gehaald uit de aanwezigheid in de gemeente of de activiteiten die de gemeente ontplooit, de kosten veroorzaakt voor de lokale gemeenschap, de veroorzaakt hinder, enz.. Daarenboven belet niets de gemeente om met haar belastingheffing activiteiten of toestanden te treffen die zij meer laakbaar acht dan andere⁸⁹, of om met haar belastingen een bevorderend of ontradend nevenresultaat na te streven. Alleen wanneer dit ontradende of bevorderende effect niet langer bijkomstig blijkt maar het hoofddoel van de belasting wordt, wanneer de belastingheffing wordt gebruikt om een louter prohibitief of ontradend karakter te verwezenlijken⁹⁰ of wanneer gemeenten met hun grondwettelijke fiscale bevoegdheid materies regelen die tot de bevoegdheid van andere overheden behoren⁹¹, gaat de gemeente haar belastingbevoegdheid te buiten of misbruikt ze die.⁹²

In het licht van de vergoedende heffingen houdt dit in, dat indien de gemeente ervoor kiest om aan een prestatie een belasting te koppelen, zij meteen ook een ruime mogelijkheid verkrijgt om de belastingheffing te differentiëren. De belasting zal rekening kunnen houden met de draagkracht van de betrokkene, een eventueel verschil in voordeel dat men uit de prestatie haalt, een mogelijk verschil in veroorzaakte hinder, evenals met allerlei andere ontmoedigende of stimulerende nevenoogmerken. Als parkeerbelasting zal er bijv. geen enkel probleem zijn met tarieven die afhankelijk zijn van de plaats waar geparkeerd wordt, die oplopen naar gelang de parkeerduur, de hoedanigheid van de parkeerder, (milieuvervuilende) karakteristieken van het geparkeerde voertuig enz.

Retributies zijn daarentegen loutere vergoedingen voor prestaties die om één of andere reden alleen door de overheid kunnen worden geleverd, die in hoofdorde de genietter een individueel voordeel opleveren en vaak ook door hem worden aangevraagd, en waarbij de vergoeding in

⁸⁵ Voor gemeentelijke retributies werd dit bij gebrek aan mogelijkheid om af te wijken van het basisprincipe van art. 173 Gw wel uitgesloten geacht, zie A. Alen & B. Seutin, ‘De staatsrechtelijke verdeling van fiscale bevoegdheden’ in: *Actuele problemen van fiscaal recht*, Kluwer, 1989, 345.

⁸⁶ J. Velaers, ‘De Grondwet en de Raad van State’, o.c., 615, met verwijzing naar A. Alen en B. Seutin, ‘De fiscale bevoegdheden van de Gemeenschappen en de Gewesten’, *T.B.P.*, 1989, 85.

⁸⁷ Zie A. Alen & B. Seutin, ‘De fiscale bevoegdheden van de Gemeenschappen en de Gewesten’, *T.B.P.*, 1989, 101 en aldaar geciteerde rechtsleer.

⁸⁸ *Gedr. St Vl.P.*, 2008-09, nr. 1946/1, 10.

⁸⁹ RvS 13 december 2012, nr. 221.752 (Moeskroen), *L.R.B.*, 2013, nr. 1, 20.

⁹⁰ Luik 27 maart 2013, nr. 2011/RG/627, *L.R.B.*, 2013, nr. 3.

⁹¹ RvS 12 juni 2012, nr. 219.721.

⁹² Zie hierover M. de Jonckheere, ‘Gemeentebelastingen met een hoofdzakelijk niet-fiscaal doel’, noot bij RvS 12 juni 2012, nr. 219.721, *TFR*, 2014, nr. 457, (259) 264-269.

een redelijke verhouding staat tussen de kosten of de waarde van de prestatie.⁹³ Het is vanuit dit perspectief - en dit perspectief alleen - dat de heffing zijn rechtvaardiging vindt, en in dit perspectief is normaalgesproken geen ruimte voor economische, sociale of anderszins geïnspireerde vrijstellingen. Iedereen die in dezelfde omstandigheden en op dezelfde wijze gebruik maakt van de overheidsprestatie moet voor deze prestatie eenzelfde bijdrage leveren. Het is in dit perspectief terecht dat de subjectgerichte fiscale vrijstellingen en de zgn. belastingvrijdom van de Staat geen uitwerking hebben op de retributies.

Het lijkt in die zin niet onverantwoord om te stellen dat, indien de overheid aan de heffing ook andere doelstellingen wenst te koppelen, zij dan maar voor een belastingheffing moet kiezen. Concreet zou dit betekenen dat een gemeente bijv. wel een vrijstelling kan verlenen voor de heraansluiting van een gebouw aan het rioleringsnet dat zij aan het vernieuwen is - omdat zij zelf aan de basis ligt van de nood aan bijkomende prestaties - maar dat zij geen vrijstellingen kan toekennen die door andere beleidsdoelstellingen gemotiveerd zijn. Een vrijstelling toekennen aan een 'sociaal zwakkere' of gepensioneerde voor de retributie geheven n.a.v. het bevrijden van een kat uit de boom zou in die optiek niet kunnen. Ook vrijstellingen voor inwoners vallen in die opvatting niet te verzoenen met de aard en het doel van retributies.

3.3. EENJARIGHEIDSBEGINSEL

Een volgende grondwettelijke fiscale waarborg betreft het zogenaamde fiscaal eenjarigheidsbeginsel, vervat in art. 171 van de Grondwet. Dit artikel bepaalt dat over de belastingen ten behoeve van de Staat, de gemeenschappen en de gewesten jaarlijks moet worden gestemd en dat de belastingregels slechts één jaar gelden indien ze niet worden verlengd. Algemeen wordt aangenomen dat dit artikel een essentieel onderdeel vormt van het fiscaal legaliteitsbeginsel.⁹⁴ Om de exclusieve bevoegdheid met betrekking tot het instellen van belastingnormen bij het vertegenwoordigend orgaan te houden, volstaat het niet dat belastingen alleen door een wet of een decreet kunnen worden ingevoerd, maar is het even onontbeerlijk dat de uitvoerende macht niet ab infinito van de ooit ingevoerde belastingnorm gebruik kan maken. Met dit uitgangspunt heeft de grondwetgever het noodzakelijk gevonden dat de regels waardoor belastingen worden ingesteld slechts één jaar van kracht blijven, behalve indien ze door de wetgever worden verlengd.

Het fiscaal eenjarigheidsbeginsel dat van toepassing is op belastingen, wordt traditioneel niet toepasbaar geacht op retributies.⁹⁵ Dergelijke heffingen kunnen bijgevolg zonder wettelijke 'verlenging' van toepassing blijven voor de ganse - meestal onbepaalde - duur waarvoor zij werden ingesteld. De retributies zijn echter wel onderworpen aan het begrotingstechnisch eenjarigheidsbeginsel, dat overeenkomstig art. 174 van de Grondwet geldt voor alle staatsontvangsten en dat op grond van art. 77 BWFI ook geldt voor gemeenschappen en gewesten.

Of er ook voor gemeentebelastingen sprake is van een 'fiscaal eenjarigheidsbeginsel', is onderwerp van discussie. Duidelijk is dat de tekst van art. 171 Gw. geen melding maakt van gemeentebelastingen. Gelet op het fundamentele karakter van het fiscaal eenjarigheidsbeginsel, meende een deel van de rechtsleer evenwel dat er ook voor gemeentebelastingen een fiscaal

⁹³ Zie o.m. GwH 29 juni 2010, nr. 89/2010; RvS 21 juni 2011, nr. 214.028 (Havenbedrijf Gent), L.R.B., 2011, nr. 4; GwH 13 januari 2012, nr. 2012/02 (Vlaams gewest).

⁹⁴ Zie o.m. A. Tiberghien, 'Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht', Antwerpen: Kluwer, 1986, 110; J. Van Houtte, 'Beginselen van het Belgisch Belastingrecht', Gent: Story-Scientia, 1979, 122; J. Velu, *Droit Public - Le statut des Gouvernants*, Tome I, Brussel: Bruylant, 1986, 778; A. Alen & B. Seutin, 'De fiscale bevoegdheden van gemeenschappen en gewesten', in A. Alen & J.P. Seutens, 'De hervorming van de instellingen tweede fase', Brugge: Die Keure, 1989, 96; W. Ganshof van der Meersch, 'L'impôt et la loi', in: *En hommage à Victor Gontho*, Luik, 1962, 258; E. Willemmart, 'Les Limites constitutionnelles du pouvoir fiscal', Brussel: Bruylant, 1999, 136.

⁹⁵ Zie R. Andersen, 'La notion de 'redevances', spécialement au regard de l'article 113 de la Constitution', in: *Liber Amicorum Krings*, Brussel: Story-scientia, 1991, 943 en 949.

eenjarigheidsbeginsel bestond.⁹⁶ Anderen stelden dan weer dat voor gemeentebelastingen alleen een begrotingstechnisch eenjarigheidsbeginsel bestond, waarvan de gevolgen niet geheel te vergelijken waren met die van het fiscaal eenjarigheidsbeginsel⁹⁷ of er zelfs helemaal niets me te maken hadden.⁹⁸

Uit een analyse van de problematiek mag besloten worden dat er van een fiscaal eenjarigheidsbeginsel bij lokale belastingen geen sprake is, maar dat het wel aanwezige begrotingstechnische eenjarigheidsbeginsel heel lang heeft gezorgd voor een situatie die nauwelijks verschildte van het fiscaal eenjarigheidsbeginsel. De jaarlijkse verplichting om vooraf de begroting goed te keuren had immers betrekking op een begroting die overeenkomstig het “dienstjaarstelsel” werd gevoerd. Hierdoor moest deze begroting alle “rechten” - in de betekenis van materiële belastingschulden - weergeven die in het begrotingsjaar zouden ontstaan. Door de goedkeuring van de begroting wist de gemeenteraad dan ook perfect welke belastingverordeningen er voor dat jaar bleven bestaan.⁹⁹

Met de overgang naar een begroting op basis van het kasstelsel is hierin echter verandering gekomen. Na de wet van 28 december 1994¹⁰⁰ vormt de gemeentebegroting immers niet langer de weergave van de materiële belastingschulden die in een jaar zullen ontstaan, maar wel van de belastingschulden die in dat jaar geformaliseerd zullen worden.¹⁰¹ Samen met het feit dat gemeenten hun belastingen probleemloos kunnen formaliseren in het jaar na het ontstaan van de materiële belastingschuld, kan men strikt genomen uit de begroting van het volgende jaar niet langer afleiden welke belastingreglementen in dat volgende jaar zullen blijven bestaan en materiële belastingschulden zullen genereren.

Los van de vraag of en in hoeverre het begrotingstechnisch eenjarigheidsbeginsel bij gemeentebelastingen ook een fiscaal eenjarigheidsbeginsel genereert, staat wel vast dat zowel voor gemeentebelastingen als voor gemeentelijke retributies hetzelfde eenjarigheidsbeginsel geldt, zodat beide heffingen op dat vlak niet verschillen.

3.4. TERRITORIALITEITSBEGINSEL

Een volgende bevoegdheidsbeperkende waarborg is het territorialiteitsbeginsel. De fiscale autonomie van de gemeenten wordt beperkt door het territoriale karakter van de gemeentelijke bevoegdheid. Dit beginsel is als dusdanig niet opgenomen in de Grondwet of in een specifieke wettelijke bepaling, maar werd door de rechtspraak vooropgesteld.¹⁰² Vanuit de overweging dat de gemeente een politiek lichaam is met een zelfstandig bestaan en met een door de wet afgebakend grondgebied, oordeelde het Hof van Cassatie dat de gemeentelijke

⁹⁶ Y. Delacroix, ‘Les taxes Communales, au point de vue de la pratique judiciaire’, Brussel: Larcier, 1941, 88; A. Spruyt, ‘Beschouwingen over het ontstaan van de belastingschuld’, in: X, *Liber amicorum Krings*, Brussel: Story-Scientia, 1991, 1072; A. Alen & B. Seutin, ‘De fiscale bevoegdheden van gemeenschappen en gewesten’, o.c., 96.

⁹⁷ F. de Visschere, ‘Rechtspraak van de Raad van State en van de andere rechtscolleges’, l.c., 126; K. Brants, *Het Belgisch Gemeenterecht*, Brussel: Standaard-boekhandel, 1947, 526; J.M. Leboutte, *De gemeentebelastingen*, in X, *Gemeentebelastingen-financiële middelen*, Brugge: Vanden Broele, s.d., 21; J. Vandenbossche, ‘Art. 133 Gemw en de dwangmaatregelen tegen de gemeentebesturen in financiële aangelegenheden’, *Gemw.*, 1961, 513; *Vr. en Antw.*, Vl.R., 1986-87, 579 (Kelchtermans, 7 april 1987).

⁹⁸ Zie A. Tiberghien, ‘Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht’, o.c., 114; E. Schreuder, ‘L’impôt communal et ses lois’, *J.D.F.*, 1980 18.

⁹⁹ Zie hieromtrent M. de Jonckheere, ‘Het fiscaal eenjarigheidsbeginsel in gemeentelijke belastingen en de wet van 28 december 1994’, *T.F.R.* 1996, 47-60.

¹⁰⁰ Wet 28 december 1994 tot wijziging van art. 3 wet 23 december 1986 betreffende de invordering en de geschillen ter zake van provinciale en plaatselijke heffingen, *B.S.* 19 januari 1995.

¹⁰¹ In bepaald rechtspraak wordt uit het eenjarigheidsbeginsel afgeleid dat een belastingheffing die betrekking zou hebben het gebruik van het openbaar domein niet voor meer dan één jaar ineens kan worden geheven (zie Gent 9 juni 2004, L.R.B., 2004, nr. 4, 260. De opvatting dat de rechten die voortvloeien uit belastingen dienstjaar per dienstjaar moeten worden ingekohierd is correct in een systeem van begroting volgens het dienstjaarstelsel, maar lijkt niet vanzelfsprekend in een begrotingssysteem volgens het kasstelsel.

¹⁰² Cass. 22 februari 1911, *Pas.* 1911, I, 144.

autonomie noodzakelijkerwijze inhield dat de grondwettelijk en wettelijk verstrekte bevoegdheden alleen binnen de grenzen van de territoriale bevoegdheid konden worden aangewend.¹⁰³ De mogelijkheid om de belastbare massa vast te stellen, is volgens dit arrest beperkt tot de personen of voorwerpen die zich op het grondgebied bevinden en tot de activiteiten die binnen dit grondgebied worden uitgeoefend. De belastingreglementen die bepaalde subjecten treffen, kunnen bijgevolg slechts wettelijk toegepast worden indien hetzij de personen, hetzij de activiteiten¹⁰⁴, hetzij de voorwerpen die als object dienen voor de belastingheffing van die personen zich op het grondgebied van de belastingheffende overheid bevinden.¹⁰⁵

Het territorialiteitsbeginsel heeft in beginsel dus wel een impact voor het onderscheid tussen belastingen en retributies, aangezien gemeenten alleen binnen hun grondgebied prestaties kunnen verrichten waarvoor ze retributies kunnen vragen, terwijl het voor belastingen theoretisch mogelijk is om een persoonlijke band als aanknopingsfactor te gebruiken en vervolgens roerende elementen te treffen ongeacht waar deze zich bevinden. Zo zou een hondenbelasting volgens oude Belgische rechtspraak geheven kunnen worden door de gemeente waar de eigenaar woonachtig is, ongeacht de plaats waar de hond effectief wordt gehouden.¹⁰⁶ In de praktijk wordt deze extraterritoriale werking echter niet meer toegepast.

3.5. BESTUURLIJK TOEZICHT

Hierboven is gebleken dat het onderscheid tussen belastingen en retributies op het vlak van bevoegdheidsbeperkende grondwettelijke beginselen zeker relevant is voor federale en gewestelijke heffingen, maar voor gemeenten tot voor kort geen enkele impact had. Dat er op het vlak van de lokale belastingen toch een relatief uitgebreide jurisprudentie heeft bestaan omtrent onrechtmatig als retributie gekwalificeerde heffingen, had dan ook niets te maken met de grondwettelijke fiscale voorschriften, maar alles met het bestuurlijk toezicht.

Waar dit bestuurlijk toezicht vandaag een geregionaliseerde materie betreft waar elk gewest zijn eigen regels heeft, maar waarbij nergens nog een onderscheid wordt gemaakt tussen belastingen en retributies, is er zeer lang – meer bepaald tot 1984 – wel een onderscheid geweest tussen het bestuurlijk toezicht op gemeentebelastingen en het toezicht op gemeentelijke retributies. Dat er op het vlak van de lokale belastingen een relatief uitgebreide jurisprudentie heeft bestaan omtrent onrechtmatig als retributie gekwalificeerde heffingen¹⁰⁷, heeft alleen daarmee te maken.

Heffingsplichtigen waren er vroeger zo op gebrand om een retributie als een belasting te laten herkwalficeren, omdat gemeentebelastingen onderworpen waren aan een goedkeuring door de Koning, terwijl voor retributies slechts de goedkeuring van de provinciale Bestendige Deputatie

¹⁰³ Ook de provincie West-Vlaanderen kon geen belasting heffen op het varen in de territoriale kustwateren, daar deze geen provinciaal maar nationaal grondgebied zijn, RvS 27 april 1976, *JDF* 1977, 98.

¹⁰⁴ Antwerpen 15 maart 2011, nr. 2009/AR/2248 (Overpelt) *L.R.B.*, 2011, nr. 4: Overeenkomstig het territorialiteitsbeginsel kan een gemeente haar bevoegdheden, waaronder het heffen van belastingen, slechts uitoefenen binnen de grenzen van haar eigen grondgebied, zodat de gemeentebelasting ofwel een persoonlijke ofwel een reële band met het gemeentelijk grondgebied moet vertonen. De belasting is verschuldigd door de ondernemingen voor motoren die door de belastingplichtige gebruikt worden voor de uitbating van de zetel of een exploitatie-eenheid van de onderneming. De koelwagens waarop de belaste motoren gemonteerd zijn, dienen ongetwijfeld voor de uitbating van de onderneming van appellante.

¹⁰⁵ Zie Brussel 21 juni 2001, nr. 1997/BD/47 (Tubize), *L.R.B.* 2001, nr. 4; zie nochtans Brussel 17 september 2003, nr. 1998/BD/7, alwaar de feitelijke situatie dat de belastingplichtige in de HST-werf niet heeft kunnen vermijden om het grondgebied van de gemeente over te steken, voldoende werd geacht als bewijs van de belastbaarheid van de belastingplichtige.

¹⁰⁶ Cass. 15 juni 1903, *Pas.* 1903, I, 306; Cass. 24 september 1928, *Pas.* 1928, I, 230.

¹⁰⁷ Cass., 12 juli 1841, *Pas.*, 1841, I, 289; Cass., 8 december 1879, *Pas.*, 1880, I, 30; RvS, 24 maart 1981, *Arr. RvS*, nr. 21061 en *T.B.P.*, 1981, 615.

vereist was.¹⁰⁸ Indien de rechter overtuigd kon worden dat de als retributie ingestelde heffing eigenlijk een belasting was, dan was het reglement automatisch niet op wettige wijze tot stand gekomen en was de heffing ongeldig.

Met het afschaffen van het goedkeuringstoezicht op belastingen in 1984¹⁰⁹, waardoor zowel belastingen als retributies nog slechts aan het algemeen toezicht onderworpen waren, is het belang van een herkwalificatie op dit vlak teniet gegaan. Vanaf toen is het onderscheid tussen belastingen en retributies sterk vervaagd en kiezen gemeenten voor prestatiegerelateerde heffingen vrij stelselmatig voor belastingen.

4. ONDERSCHIED BELASTINGEN EN RETRIBUTIES: FORMEEL FISCAAL RECHT

Bij het verschil in rechtsgevolgen tussen belastingen en retributies is er ten slotte nog het onderscheid op het vlak van formeel recht. Zojuist werd opgemerkt dat gemeenten, na de opheffing van het onderscheid in bestuurlijk toezicht, veeleer geneigd zijn om hun retributies als belastingen in te voeren. Hoewel de hoofdreden hiervoor de onzekerheid was of gemeenten nog wel retributies konden heffen na de afschaffing van art. 77,5° van de Gemeentewet¹¹⁰, waren de verschillen op het vlak van het formele recht ook een belangrijke drijfveer om voor de belastingvorm te kiezen. Een als retributie gekwalificeerde heffing moest immers langs civiel-rechtelijke weg worden ingevorderd¹¹¹, terwijl men voor belastingen zelf een uitvoerbare titel kon creëren. Ook kon de juiste naleving van het retributiereglement niet met boetes worden afgedwongen, wat voor belastingen wel het geval was. Met de wettelijke en decretale regeling van de bepalingen betreffende de vestiging en invordering van gemeente- en provinciebelastingen en het ontbreken van gelijkaardige bepalingen voor retributies, blijft het onderscheid tussen beide heffingsvormen ook vandaag nog relevant.

Voor de vestiging en invordering van **gemeentebelastingen** bestaat alomvattende wetgeving, die op een sluitende wijze het formele fiscale recht omschrijft. Deze kan vandaag teruggevonden worden in het Vlaams Proceduredecreet van 30 mei 2008¹¹², de Waalse Code de la démocratie locale et de la décentralisation¹¹³ en de Brusselse ordonnantie van 3 april 2014.¹¹⁴ Concreet kunnen Vlaamse gemeenten een aangifteverplichting aan hun belastingen koppelen, waarbij allerhande gevolgen zijn verbonden aan de niet of laattijdig, onjuist, onvolledig of onnauwkeurig gedane aangifte. Vervolgens beschikken de gemeenten over een aantal specifieke

¹⁰⁸ Zie hierover J. Bollie, 'Traité théorique et pratique des taxes communales', o.c., 78 e.v.; Y. Delacroix, *Les taxes Communales, au point de vue de la pratique judiciaire*, o.c., 78.

¹⁰⁹ Het goedkeuringstoezicht werd afgeschaft door de Wet van 3 december 1984 tot wijziging van de bepalingen betreffende het toezicht op de handelingen van de Gemeentelijke overheden, *B.S.*, 22 december 1984; Zie J. Dujardin 'Wijziging van het administratief toezicht op de handelingen van de gemeentelijke en provincieoverheden', *T.B.P.*, 1985, 110.

¹¹⁰ Een deel van de rechtsleer was van oordeel dat art. 173 Gw. tot gevolg had dat gemeenten slechts retributies konden heffen op grond van een wettelijke machtiging, waarbij zij voor die wettelijke machtiging verwezen naar art. 77,5° Gemw. Dit artikel van de gemeentewet voorzag in een specifieke toezichtprocedure voor retributies en werd in 1984 afgeschaft. Zie hierover F. Amerijck, 'Fiscaliteit van Gemeenschappen en Gewesten', in: *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Brussel, Bruylant, 1981, 270 (voetnoot); J. Kirkpatrick & P. Glineur 'La distinction entre l'impôt et la rétribution régle par l'article 113 de la Constitution', in: X, *Présence du droit public et des droits de l'homme, mélanges offertes à Jaques Velu*, Brussel, Bruylant, 1992, 550 e.v.

¹¹¹ Zie hierover J. Dams, & Latour, G., *Fiscaliteit van de regionale en plaatselijke overheden*, o.c., A47; H. Dubois, *Lokale Belastingen*, o.c., I2/013; Y. Delacroix, *Les taxes Communales, au point de vue de la pratique judiciaire*, o.c., 14, 139 en 218; J. de Becker, & A. Balsacq, *Guide pratique de la fiscalité communale*, o.c., 9; C. Ketelaer, *De gemeentebelastingen*, o.c., 10, 93 en 152; Cass., 13 december 1897, *Pas.*, 1899, I, 32; Cass., 20 februari 1986, *Arr. Cass.*, 1985-86, 868. Ook de huidige procedurebepalingen ingevoerd door de Wet van 23 december 1986 gelden niet voor retributies.

¹¹² Decr. 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen, *B.S.* 4 juli 2008.

¹¹³ Zie B.W.Reg. 22 april 2004 houdende codificatie van de decreetgeving betreffende de plaatselijke besturen, *B.S.* 12 augustus 2004 en bekrachtigingsdecreet 27 mei 2004, *B.S.* 12 augustus 2004.

¹¹⁴ Ordonnantie 3 april 2014 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake gemeentebelastingen, *B.S.*, 7 mei 2014.

onderzoeksbevoegdheden, waaronder een inzage in boeken en bescheiden, een toegangsrecht en het kunnen stellen van vragen om inlichtingen aan zowel belastingplichtigen als aan derden. Op het vlak van de bewijsregels voorziet het decreet in een bijzondere bewijswaarde van de door gemachtigde ambtenaren opgestelde processen-verbaal, evenals in een bijzondere bewijswaarde van de zgn. 'ambtshalve aanslag', die wordt opgesteld indien geen (juiste) aangifte wordt gedaan. Vervolgens zijn er de sanctiebepalingen, op grond waarvan gemeenten bij een ambtshalve aanslag een belastingverhoging kunnen opleggen van 2x de ambtshalve ingekohierde belasting, of een administratieve boete van maximaal € 500 voor inbreuken die niet met een belastingverhoging bestraft kunnen worden. Voor de effectieve inning van belastingen kunnen gemeenten gebruik maken van 'een uitvoerbaar verklaard kohier', waarmee ze zichzelf dus een uitvoerbare titel verschaffen. Voor de specifieke invorderingsregels wordt verwezen naar de regels van de inkomstenbelastingen. Tot slot organiseert het decreet nog een administratieve beroepsfase, die verplicht moet worden doorlopen vooraleer het fiscale geschil voor de gewone rechter kan worden gebracht.

Al deze bepalingen gelden voor alle gemeentebelastingen¹¹⁵, met weliswaar beperkingen voor contantbelastingen en belastingen waarvoor geen aangifteplicht bestaat, maar zijn onbruikbaar voor **gemeentelijke retributies**. Voor retributies ontbreekt nagenoeg elke wettelijke regeling. Hoewel hierdoor de vraag rijst in hoeverre gemeenten dan zelf regels kunnen instellen om de juiste heffing en inning van hun retributies te verzekeren¹¹⁶, zijn de mogelijkheden waarover gemeenten beschikken bij retributies dan ook zeer beperkt.¹¹⁷ Dit betekent concreet, dat indien er al sprake zou zijn van een aangifteplicht bij retributies, deze weinig impact zou hebben omdat op de niet-aangifte geen sanctie staat en de wel aangifte geen specifieke bewijswaarde heeft.

Ook de onderzoeksrechten en medewerkingsplichten, de regels omtrent bewijslevering en bewijswaarde, de sanctiebepalingen, de mogelijkheid om zich als gemeente een uitvoerbare titel te verschaffen, specifieke invorderingsregels en een aangepaste administratieve en gerechtelijke geschillenprocedure, zijn allemaal elementen die voor retributies niet bestaan, zodat de gewone civielrechtelijke regels van toepassing zijn. De gemeente bevindt zich hier m.a.w. in dezelfde positie als elke andere gemeenrechtelijke schuldeiser en zal zich in beginsel zelf tot de burgerrechtelijke rechter moeten wenden indien hij de betaling van een retributie wenst te bekomen.¹¹⁸

Slechts recent heeft Vlaanderen met een decreet 15 juli 2005 in de mogelijkheid voorzien om voor onbetwiste en opeisbare niet-fiscale schuldvorderingen een dwangbevel uit te vaardigen.

¹¹⁵ Voor de parkeerbelastingen én -retributies bestaat een specifieke regeling in art 10/2 van het Vlaams Decreet van 16 mei 2008 betreffende de aanvullende reglementen op het wegverkeer, ingevoegd door het Decreet van 9 juli 2010 houdende de invordering van parkeerheffingen door parkeerbedrijven. Ook het Waalse gewest heeft een gelijkaardige regeling uitgewerkt in het decreet van 27 oktober 2011 'relatif à la tutelle d'approbation de la Région wallonne sur les règlements complémentaires relatifs aux voies publiques et à la circulation des transports en commun', zoals gewijzigd door het decreet van 27 oktober 2011 'modifiant divers décrets concernant les compétences de la Wallonie'.

¹¹⁶ De meningen hierover zijn verdeeld. Sommige auteurs zijn van oordeel dat gemeenten dit kunnen, zie L. de Meyere & A. Vandamme, 'De rol van de politie in de gemeentebelastingen en -retributies', *L.R.B.*, 2010, afl.2-3, 135, 138 en 141; zie ook S. Huyghe, 'Gemeentelijke parkeerheffingen', in M. de Jonckheere en K. Deketelaere, *Jaarboek L.R.B.*, Brugge: Die Keure, 2006, 143. Zie ook J. Astaes, *Formeel recht : de controle, heffing en invordering van vergoedende heffingen*, infra in dit werk. Andere auteurs achten dit dan weer niet mogelijk, zie M. Maus, 'Verplichte herstelproeven voor de parkeerheffing? Het verhaal van kleine bedragen en grote principes', *L.R.B.*, 2008, 150 e.v. Indien gemeenten zelf formeelrechtelijke bepalingen zouden kunnen invoeren, lijkt deze bevoegdheid echter zeer beperkt, zie M. de Jonckheere, 'De rechtsgrond en de bevoegdheidsgrenzen bij vergoedende heffingen', in M. de Jonckheere (ed.), *Jaarboek L.R.B., 2013-14 vergoedende regionale en lokale heffingen*, Brugge: Die Keure, 2014, 34-38.

¹¹⁷ Het belang hiervan moet echter gerelativeerd worden omdat veel diensten pas worden verricht nadat de retributie werd betaald en de gemeente als verrichter van de prestatie zeer goed weet welke vergoeding betaald dient te worden.

¹¹⁸ Zie hierover J. Dams & G. Latour, 'Fiscaliteit van de regionale en plaatselijke overheden', o.c., A47; H. Dubois, *Lokale Belastingen*, o.c., 12/013; Cass., 20 februari 1986, *Arr. Cass.*, 1985-86, 868.

¹¹⁹ In een omzendbrief van 10 juni 2011 wordt omstandig omschreven welke stappen gevolgd moeten worden vóór en bij het uitvaardigen en viseren van een dergelijk dwangbevel.¹²⁰ Op het vlak van de geschillenprocedure kan bijv. concreet worden opgemerkt dat, daar waar alle belastinggeschillen tot de bevoegdheid van de rechtbank van eerste aanleg horen en de uitspraak van die rechter steeds vatbaar is voor hoger beroep, geschillen rond een retributie tot € 2.500 onder de bevoegdheid van de kantonale vrederechter vallen en tot € 1.860 niet vatbaar zijn voor hoger beroep.

Dat er op het vlak van retributies geen uitgewerkte eigen regels bestaan voor de controle, vestiging en invordering, ligt ongetwijfeld mede aan de basis van het feit dat gemeenten sedert de jaren '90 van vorige eeuw heffingen die oorspronkelijk als retributies werden ingevoerd steeds meer hebben **gefiscaliseerd**, d.w.z. als belastingen zijn gaan heffen. Door er een (aangifte-)belasting van te maken konden gemeenten immers wel gebruik maken van onderzoeksmogelijkheden, sanctiebepalingen, uitvoerbare titels en invorderingsregels. Bij deze fiscalisering van retributies, rijst uiteraard de vraag in hoeverre dit wel effectief kan. Hiermee komen we tot een volgend onderdeel, met name de invloed van de fiscale autonomie eigen aan een open stelsel, op het onderscheid tussen belastingen en retributies enerzijds en de rol die de rechter daarin speelt anderzijds.

5. ONDERSCHIED BELASTINGEN EN RETRIBUTIES: VERGOEDENDE HEFFINGEN, FISCALE AUTONOMIE EN DE ROL VAN DE RECHTER

Hiervoor hebben we kunnen vaststellen dat het onderscheid tussen belastingen en retributies bepaalde gevolgen heeft. De kwalificatie van een heffing als retributie:

- beperkt de draagwijdte van het legaliteitsbeginsel en eenjarigheidsbeginsel, maar dit was tot voor kort irrelevant voor lokale heffingen;
- beïnvloedt de beperkingsbevoegdheid van het hoger bestuur;
- laat alleen de recuperatie van een billijke vergoeding toe;
- had oorspronkelijk een invloed op het bestuurlijke toezicht, dat echter in 1984 werd afgeschaft;
- maakt van de heffing een civiele schuld die via civiele middelen moeten worden geïnd.

Een kwalificatie als belasting daarentegen:

- onderwerpt de heffing ten volle aan het legaliteitsbeginsel en eenjarigheidsbeginsel;
- beïnvloedt de beperkingsbevoegdheid van het hoger bestuur;
- laat naast recuperatie van een billijke vergoeding het voeren van een beleid toe met tal van differentiaties;
- maakt dat subjectgerichte vrijstellingsbepalingen toepasbaar zijn;
- laat toe de regels van het formele fiscale recht te gebruiken.

Wat we ook met zekerheid mogen stellen, is dat het omwille van het open fiscale stelsel voor Belgische gemeenten zonder meer mogelijk is om heffingen die niet beantwoorden aan de criteria van retributies als een belasting in te voeren.¹²¹ Belgische gemeenten kunnen in beginsel gelijk welke belasting heffen en dus ook belastingen verbonden aan of gerechtvaardigd door prestaties die de gemeente heeft geleverd, maar waarbij de aard van de prestatie, het

¹¹⁹ Art. 94 van het gemeentedecreet van 15 juli 2005 zoals aangepast door het decreet van 23 januari 2009. Zie hierover W. Verhille, 'Het dwangbevel en de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen in provincies, gemeente en OCMW's', Mechelen: Wolters Kluwer, 2010, p. 255.

¹²⁰ Zie hierover ook Omzendbrief BA-2011/01 van 10 juni 2011 houdende coördinatie van de onderrichtingen m.b.t. de gemeentebelastingen, *B.S.*, 4 juli 2011.

¹²¹ Alleen wanneer er een wettelijk beletsel is om van de heffing een belasting te maken, zoals vroeger het geval was voor de parkeerheffing of wanneer het manifest louter vergoedende karakter een voorwaarde is om tot heffing over te gaan (huwelijksretributie) is deze fiscale piste niet bruikbaar.

behaalde voordeel of de gevraagde vergoeding niet beantwoordt aan de voorwaarden die gelden voor retributies.

5.1. VRIJE FISCALISERING VAN RETRIBUTIES?

Minder vanzelfsprekend is of de gemeenten ook bevoegd zijn om een 'belasting' te heffen in de gevallen dat wel voldaan is aan de voorwaarden om de heffing als retributie te kwalificeren. Kunnen gemeenten m.a.w. een retributie 'fiscaliseren' door er louter en alleen - maar doelbewust - de naam 'belasting' aan te geven, of moeten ze ook aan de inhoudelijke componenten van de heffing 'morrelen' om er een echte belasting van te maken?

Traditioneel wordt hier als antwoord verwezen naar de 'vaste rechtspraak' volgens welke de kwalificatie die een overheid zelf toekent aan een bepaalde heffing niet bindend is, zodat het de rechter toekomt om de juiste aard van de heffing te bepalen.¹²² Deze regel, of beter dit **adagium** van de rechtspraak is ongetwijfeld juist voor de situatie waarin een overheid een belasting doelbewust verkeerd als retributie heeft gekwalificeerd, teneinde te ontsnappen aan de grondwettelijke voorschriften die gelden voor belastingen. Sinds het Grondwettelijk Hof bevoegd is om wetten en decreten aan het fiscaal legaliteitsbeginsel te toetsen, worden de federale en regionale wetgevers wel degelijk verhinderd om hun belastingen onterecht als retributie te kwalificeren. Tot voor kort was dit aspect echter zonder belang voor gemeenten, in die zin dat belastingen en retributies toch aan hetzelfde grondwettelijk legaliteitsbeginsel onderworpen waren. Het is pas met het Vlaams decreet van mei 2009 dat Vlaamse gemeenten de tariefbevoegdheid inzake retributies kunnen delegeren aan andere organen, zodat een onterechte kwalificatie als retributie met delegatie van de tariefbevoegdheid voortaan wel degelijk zal inhouden dat het grondwettelijk fiscaal legaliteitsbeginsel miskend wordt. Het adagium wordt echter een stuk minder vanzelfsprekend wanneer een gemeente een retributie doelbewust 'gefiscaliseerd' heeft, of wanneer de rechter de gemeentelijke kwalificatie als retributie verwerpt om dan vervolgens te besluiten dat de heffing ongestoord als belasting mag worden geheven. Zowel de achtergrond van de 'vaste rechtspraak', de criteria die gebruikt worden om belastingen van retributies te onderscheiden maar vooral ook de fiscale autonomie waarover onze belastingheffende overheden beschikken, laten immers toe te betwijfelen of deze 'vaste rechtspraak' hier wel bruikbaar is.

Wat vooreerst de **achtergrond** van deze rechtspraak betreft, is het duidelijk dat de rechterlijke controle hier bedoeld is om te verhinderen dat een overheid een belasting onterecht als retributie zou omschrijven. De grondwetgever heeft een aantal specifieke waarborgen opgelegd voor de invoering van belastingen, waarvan in zekere mate kan worden afgeweken voor retributies, zodat het van wezenlijk belang is dat de rechter kan nagaan of een belasting niet onterecht als retributie werd gekwalificeerd. Er kan in die zin worden gesteld dat er op grond van art. 173 Gw. ook letterlijk geen enkel probleem rijst indien een retributie 'als belasting' wordt geheven. Dit is immers juist wat art. 173 Gw. voorschrijft. Pas wanneer een heffing als 'retributie' wordt omschreven, en de overheid die kwalificatie gebruikt om af te wijken van de grondwettelijke en wettelijke waarborgen die gelden voor belastingen, wordt een rechterlijke controle gepast en zelfs noodzakelijk.

¹²² Cass., 12 juli 1841, *Pas.*, 1841, I, 289; Cass., 12 maart 1877, *Pas.*, 1877, I, 143; Cass., 8 december 1879, *Pas.*, 1880, I, 30; Cass., 17 december 1968, *Arr. Cass.*, 1969, 385; RvS, 24 maart 1981, *Arr. RvS*, nr. 21061 en *T.B.P.*, 1981, 615; RvS, 8 november 2006, nr. 164.522; Gent 28 januari 1999, *L.R.B.*, 1999, 145; advies RvS, 7 mei 1956, *Gedr. St.*, Senaat, 1956-57, nr. 244, 13. Deze opvatting wordt ook in de rechtsleer vrij unaniem gedeeld, zie M. Maus, 'Verplichte herstelproeven voor de parkeerheffing? Het verhaal van kleine bedragen en grote principes', *L.R.B.*, 2008 157; B. Peeters, 'De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 G.W.', *R.W.*, 1987, 242; R. Andersen, 'La notion de 'redevances', spécialement au regard de l'article 113 de la Constitution', in *Liber amicorum Krings*, Brussel: Story-Scientia, 1991 *l.c.*, 948; J. Bouvier, 'Un service librement demandé peut-il être imposé', *Adm. Publ. (T)*, 1986, 309; N. de Sadeleer, 'Les impôts et les redevances en matière d'eau en droit Belge', *Aménagement-Environnement: Story Scientia*, 1991 speciaal nr. 54.

Dat de bevoegdheid van de rechter om de juiste aard van een heffing vast te stellen specifiek bedoeld is om onterecht als retributie omschreven heffingen te detecteren, blijkt trouwens ook zeer duidelijk uit de **criteria** waarmee belastingen van retributies worden onderscheiden. Zowel het vrijwillig gebruik (voor zover nog relevant), het individueel voordeel dat moet worden behaald als de billijke vergoeding zijn immers stuk voor stuk negatieve beoordelingscriteria op basis waarvan wel kan worden betwist dat een heffing een retributie is, maar die niet toelaten te stellen dat een heffing geen belasting kan zijn.

Dit blijkt het best bij het begrip '**billijke vergoeding**'. Om een retributie te kunnen zijn moet er een redelijke verhouding bestaan tussen de gevraagde vergoeding en de verstrekte dienst.¹²³ Zonder die redelijke band of wanneer de omvang van de gevraagde vergoeding afhankelijk is van elementen die geen betrekking hebben op de dienstverlening¹²⁴, is er van een retributie geen sprake en is de heffing noodzakelijk een belasting. Het is echter volkomen ongeloofwaardig om uit dit criterium af te leiden dat er geen enkel probleem is met het 'belasten' van een individueel voordeel verschaffende overheidsdienst, zolang de gevraagde vergoeding maar niet in redelijke verhouding staat met de geleverde dienst. Dit geldt des te meer omdat de rechtspraak hier met een marginale toetsing werkt.¹²⁵ In die redenering zou een heffing pas een belasting kunnen worden op het ogenblik dat geen enkele naar redelijkheid oordelende overheid de heffing nog vergoedend zou vinden.

Ook het ontbreken van de vrije keuze om al dan niet van een bepaalde dienst gebruik te maken en het ontbreken van een individueel voordeel zijn negatieve criteria die verhinderen dat een heffing als retributie kan worden omschreven, zonder dat de aanwezigheid van een vrije keuze of van een individueel voordeel echter noodzakelijk moet inhouden dat de heffing geen belasting kan zijn. Een juridische basis die toelaat te stellen dat het gebruik van een overheidsdienst die een daadwerkelijk individueel voordeel oplevert niet als een belastbaar feit mag worden aangeduid, lijkt immers niet gevonden te kunnen worden.

De belangrijkste reden waarom een rechter zijn analyse van de juiste aard van een heffing niet mag laten voorgaan op de uitdrukkelijke wil van de normgever, is echter dat van de **fiscale autonomie**. De stelling dat de rechter de juiste aard van een heffing moet bepalen, is ongetwijfeld correct als een belasting onterecht als retributie wordt omschreven, wanneer een overheid zelf een onduidelijke of tegenstrijdige kwalificatie zou gebruiken, of plots zelf de eigen kwalificatie als retributie in vraag stelt.¹²⁶

Er is echter een wezenlijk verschil tussen deze situaties en die waarin de rechter zou stellen dat een heffing ondanks de duidelijke wil van de overheid geen belasting is. In het eerste geval doet de rechter immers geen enkele uitspraak over de heffingsbevoegdheid. Hij stelt alleen vast dat een heffing niet beantwoordt aan de criteria van een retributie en derhalve als belasting moet voldoen aan de grondwettelijke en andere voorschriften die gelden voor belastingen. De bewering dat een heffing ondanks de duidelijke wil van de normgever toch geen belasting is, grijpt echter wel onmiddellijk in op de fiscale autonomie van die overheid. De rechter beslist op dat ogenblik dat de gemeente niet gerechtigd is om een belasting te heffen op een binnen de gemeentegrenzen voorgevallen feit, omdat dit feit in wezen niets anders is dan een dienst waaruit de heffingsplichtige een individueel voordeel haalt (waarvan hij vrijwillig gebruik heeft

¹²³ Zie advies RvS m.b.t. het ontwerpdecreet 'betreffende de afgifte van jachtverloven en jachtvergunningen', *Gedr. St.*, VI. R., 1988-89, nr. 1, 11; R. Andersen, 'La notion de 'redevances', spécialement au regard de l'article 113 de la Constitution', *l.c.*, 947.

¹²⁴ F. de Visschere, 'het gemeentelijk belastinggebied', Brussel: Standaard boekhandel, 1938, 23.

¹²⁵ Zie Cass., 10 september 1998, nr. C.97.0290.F/1 (Verviers), *L.R.B.*, 1999, nr. 2, 83; Cass. 10 mei 2002, nr. C.01.0034.F (Verviers), *L.R.B.*, 2002, nr. 4, 224.

¹²⁶ Zie Gent 17 maart 2009, nr. 2008/AR/958 (Brugge) *L.R.B.*, 2009, nr. 2, 166: Hoewel de heffing in het reglement duidelijk als retributie werd omschreven, stelde de gemeente deze kwalificatie later in vraag omdat een omschrijving als retributie tot gevolg had dat het door de stad Brugge ingestelde hoger beroep onontvankelijk zou zijn. Zie hierover ook Cass. 22 februari 2013, nr. C.12.0239.N (Gent) *L.R.B.* 2013, nr. 2.

gemaakt), en waarvan het bedrag van de gevraagde vergoeding in redelijke verhouding staat tot het belang van de verstrekte dienst. Het is duidelijk dat dit moeilijk verzoend kan worden met de opvatting die gehuldigd wordt omtrent de fiscale autonomie van de gemeenten.¹²⁷

5.2. DE NIET DOELBEWUST FOUTIEVE KWALIFICATIE EN DE HERKWALIFICATIE DOOR DE RECHTER?

Teruggrijpend op het praktijkgeval waarmee ik deze bijdrage ben begonnen, rest tenslotte de vraag of een als retributie omschreven heffing die een bepaling bevat die de retributie onwettig maakt door een rechter geherkwalificeerd kan worden in een wettige belasting. Moet de retributie voor een zwemabonnement waarbij een hoger bedrag wordt gevraagd van niet-inwoners worden afgedaan als een onwettige retributie, of kan deze – op basis van het adagium dat de rechter de juiste aard van de heffing bepaalt - geherkwalificeerd worden als een belasting, die dan mogelijkerwijze geheel wettig is?

Opnieuw zal men hier ongetwijfeld verwijzen naar de huidige Belgische rechtspraak op grond waarvan het de rechter is die hier de juiste aard van de heffing moet bepalen en daar vervolgens de nodige consequenties aan moet verbinden. Een eerste consequentie zal hierbij doorgaans zijn dat de rechter zich dan onbevoegd moet verklaren, omdat een ander rechtsniveau bevoegd is, dan wel omdat het hoger beroep onwettig wordt. Geschillen rond belastingen behoren ongeacht het bedrag immers tot de bevoegdheid van de rechtbank van eerste aanleg en zijn steeds vatbaar voor hoger beroep, terwijl geschillen rond retributies toebehoren aan de Vrederechter, die tot € 1860 in laatste aanleg moet oordelen.

De tweede consequentie is dan doorgaans dat een heffing die niet als retributie door het leven kon, zonder probleem een zonnige toekomst heeft als belasting.

Het ultieme gevolg hiervan is echter dat de criteria waaraan voldaan moet zijn om over een retributie te kunnen spreken, naar de burger toe geheel waardeloos zijn. Wat baat het om te stellen dat gemeenten in hun retributies geen differentiaties mogen maken die niets te maken hebben met de gepresteerde dienst, als het toch zinloos is om de heffing in rechte aan te vechten, wetende dat de rechter de heffing zal herkwalificeren als een – ditmaal rechtsgeldige – belasting? Tijd voor de rechters om hun mening te herzien.

6. RETRIBUTIES: BILLIJKE VERGOEDING EN KOSTENVERHAAL: GEDETAILLEERD ALGEMEEN OF BENADEREND INDIVIDUEEL

Tot slot wil ik het nog even hebben over de omvang van de vergoeding die er bij een retributie kan worden gevraagd.

Het valt inderdaad op dat er toch wel een merkwaardig verschil bestaat tussen de gedetailleerde wijze waarmee Nederland uit de uitgavenramingen de te vergoeden kosten distilleert die via leges kunnen worden verhaald en het Belgische 'nattevingerwerk', waar het volstaat dat de gevraagde vergoeding 'redelijkerwijze in verband staan met de kosten of de (markt)waarde van de prestatie', wat neerkomt op een marginale toetsing door de rechter, die daarvoor haast nooit enig cijfermateriaal opvraagt.

Bij het beoordelen van de merites van beide systemen, vormt de bepaling van het kostenplaatje echter maar een deel van het verhaal. Even belangrijk is de vraag hoe dat kostenplaatje

¹²⁷ Zie noot onder Cass., 2 februari 1977, Arr. Cass., 1977, 625: '*de vergelding is geen belasting, tenzij ze onder de vorm van een belasting wordt geïnd*' (zie o.m. het algemeen vast registratierecht, wanneer het gaat om een facultatieve registratie). Zie ook Brussel, 20 april 1983, J.D.F., 1984, 116 waar een heffing als een indirecte belasting werd beschouwd ondanks het feit dat het hof er toch alle kenmerken van een retributie in had teruggevonden. Zie ook RvS, 9 juli 1975, Rev. Comm., 1976, (16) 19: '*Considérant qu'une autorité communale peut financer les services rendus par la commune selon différents procédés, notamment en percevant une redevance ou en levant un impôt direct; que l'examen de la légalité doit se faire séparément pour chaque procédé, l'illégalité éventuelle de l'un n'entraînant pas nécessairement celle de l'autre*'.

vervolgens gerelateerd wordt aan de specifieke prestatie en hoe de vergoeding wordt bepaald die de individuele genietster uiteindelijk moet betalen.

In België is het verhaal (in beginsel) simpel: retributies vormen de redelijke vergoeding voor de door de overheid geleverde prestatie aan een persoon die er een individueel voordeel uit haalt. Hoewel dus niet wordt nageteld of het kostenplaatje wel klopt, kan de gevraagde vergoeding alleen verband houden met de kosten of de waarde van de aan een persoon geleverde prestatie. Iedereen die in eenzelfde mate van het voordeel geniet moet dezelfde vergoeding betalen en verschillen in vergoedingen mogen alleen verband houden met verschillen in (de kosten van) de prestatie. Bij retributies is dan ook in principe geen ruimte voor economisch, sociaal, milieu- of anderzijds geïnspireerde nevenoorzaken. Indien een gemeente wel nevenoorzaken wenst in te bouwen, moet zij maar overstappen naar een belasting. De fiscale autonomie waarover Belgische gemeenten beschikken laat hen dat toe.

In Nederland blijken de zaken vandaag toch wel anders georganiseerd. Zo verliest het kostenverhaal - dat op het eerste gezicht zo aantrekkelijk leek - toch veel van zijn glans wanneer het besef groeit dat dit op **globaal niveau** mag worden bekeken, zodat voor die ene individuele prestatie wel degelijk meer mag worden gevraagd dan de ervoor gemaakte kosten, als alles maar globaal in evenwicht blijft.

De verbazing neemt toe wanneer men verneemt dat voor de individuele heffing kan worden gekozen voor een **heffingsmaatstaf** die niet noodzakelijk iets te maken heeft met de geleverde prestatie (denk maar aan de hoogte van de bouwkosten als heffingsmaatstaf voor bouwleges). Voor een buitenstaander wordt het helemaal vreemd als blijkt dat de retributie sinds 1995 ook **instrumenteel** mag worden gebruikt en met allerlei nevenoorzaken mag worden beladen. Tariefdifferentiaties naar het behaalde voordeel, de milieuhinder en het inwonerschap zijn hierdoor wellicht mogelijk, ook al hebben deze elementen niets te maken met de kosten van de geleverde prestatie.

Het komt mij voor dat **elke heffing die meer is dan een loutere vergoeding** van de kosten van een individuele prestatie als een belasting moet worden omschreven, omdat het onontbeerlijk is dat de fiscale waarborgen die de grondwet poneert erop van toepassing zijn. Heffingen die niet aan de 'grondwettelijke fiscale waarborgen' moeten voldoen, kunnen logischerwijze alleen slaan op vergoedingen die 'individueel gezien' een billijke vergoeding vormen voor overheidsprestaties die men vrijwillig vraagt of die op zijn minst een hoofdzakelijk individueel voordeel opleveren. Het lijkt ongepast om van de burger een 'recht' te vragen als het gevraagde bedrag geen loutere vergoeding vormt voor de prestatie waarvan hij zelf genoten heeft, en al helemaal wanneer zijn buurman voor dezelfde prestatie minder of zelfs niets moet betalen omwille van een of ander instrumenteel gebruik dat in de retributie vervat zit.

7. KORTE CONCLUSIE

Om af te sluiten opsommingsgewijs nog wat korte conclusies:

- In België hebben de belastingbevoegdheid en retributiebevoegdheid van gemeenten een verschillende grondwettelijke rechtsgrond, wat echter vooral tot uiting komt in de **bepenkingsbevoegdheid** van deze heffingsvormen;
- Anders dan op federaal en regionaal niveau is er op het vlak van de draagwijdte van de fundamentele (fiscale) beginselen (fiscaal legaliteitsbeginsel, gelijkheidsbeginsel, eenjarigheidsbeginsel en territorialiteitsbeginsel) heel lang nauwelijks een verschil geweest tussen gemeentelijke belastingen en retributies. Alleen het vroegere onderscheid in **bestuurlijk toezicht** had tot gevolg dat een onterechte kwalificatie als retributie de heffing onherstelbaar onwettig maakte. Door in Vlaanderen toe te laten dat gemeenten bepaalde delen van de regelgeving rond retributies mogen **delegeren**,

neemt het belang van het onderscheid tussen beide heffingsvormen echter opnieuw erg toe;

- Het feit dat er tussen 1984 en eind 2009 geen onderscheid was tussen de invoering van belastingen en retributies, heeft ertoe geleid dat de inhoud van de begrippen belasting en retributie zelf sterk is **vervaagd**. Dit heeft ertoe geleid dat retributies op gemeentelijk niveau steeds meer sturend en beleidsondersteunend werden gebruikt en dat er bijv. vaak een onderscheid wordt gemaakt tussen inwoners en niet-inwoners. Dit klopt niet en moet zeker naar aanleiding van de ingevoerde delegerbaarheid van de bevoegdheid m.b.t. heffingsgrondslag en tarief van retributies **worden rechtgezet**;
- Daar waar een volledig **formeel fiscaal recht** is uitgewerkt voor gemeentebelastingen, blijken retributies van Belgische gemeenten te worden aanzien als civiele schuldvorderingen die via civiele middelen moeten worden geïnd. Dit heeft geleid tot een '**fiscalisering**' van de retributies;
- het adagium dat **de rechter de juiste aard** van de heffing bepaalt is juist indien een belasting onterecht als retributie wordt ingevoerd met miskenning van de grondwettelijke of wettelijke voorschriften;
- het adagium **klopt echter niet** t.a.v. de zogenaamde 'gefiscaliseerde retributies';
- het adagium **wringt** wanneer de rechter een onwettige retributie kan omvormen tot een wettige belasting en hiermee de karakteristieken van retributies de facto waardeloos maakt;
- een **gedetailleerd kostenverhaal** is beter dan benaderend nattevingerwerk, maar verliest elke voorsprong indien dit niet wordt doorgetrokken naar de bijdrage die de individuele genietster van de prestatie moet betalen;
- Zwemmen blijft hoe dan ook gezond ☺.

BELASTINGEN, BESTEMMINGSHEFFINGEN EN RECHTEN: NOG STEEDS EEN RELEVANT ONDERSCHIED?

Mr. dr. A.W. Schep¹²⁸

1. INLEIDING

Gemeenteraden van Nederlandse gemeenten kunnen diverse eigen heffingen invoeren ter bekostiging van gemeentelijke taken. Het betreft een gesloten systeem: slechts die heffingen kunnen worden ingevoerd, die genoemd worden in de wet, doorgaans de Gemeentewet.¹²⁹ De Gemeentewet geeft ook per heffing het kader aan waarbinnen de desbetreffende gemeentelijke belastingverordening moet blijven. De gemeentelijke heffingen kunnen worden ingedeeld in respectievelijk algemene belastingen, bestemmingsheffingen en rechten. In § 2 worden deze begrippen beschreven vanuit de fiscale theorie. Wat zijn de onderscheidende kenmerken van de onderscheiden categorieën heffingen en wat is de achtergrond en betekenis van deze definities? In § 3 wordt een cijfermatig overzicht gegeven van de eigen inkomsten van Nederlandse gemeenten en de positie van de vergoedende heffingen daarbinnen.

In het vervolg van deze bijdrage wordt specifiek ingegaan op de vergoedende heffingen van Nederlandse gemeenten: de retributies (§ 4) en de bestemmingsheffingen (§ 5). In deze afzonderlijke beschouwingen wordt vooral stilgestaan bij het belang van de indeling in bestemmingsheffingen en retributies voor de praktijk in de zin van de wettelijke begrenzingsen die daaraan worden gesteld en de wijze waarop de rechterlijke toetsing van de onderscheiden soorten heffingen verloopt. Hierbij zijn de retributies het meest uitgebreid uitgewerkt, aangezien deze het meest verschillen van belastingen en de daarvoor geldende normen voor kostenverhaal ook deels worden toegepast op bestemmingsheffingen.

Paragraaf 6 ten slotte, bevat een concluderende samenvatting. Ook is de theoretische beschouwing van § 2 geconfronteerd met de praktijkbeschrijvingen uit de paragrafen 4 en 5. In hoeverre is de fiscale theorie over de verschillen tussen algemene belastingen, bestemmingsheffingen en retributies nog relevant? En voor zover die nog relevant is, verdient deze theorie wellicht aanscherping als gevolg van actuele ontwikkelingen en veranderingen in het denken over bekostiging van overheidstaken doormiddel van kostenverhaal van individuen en groepen?

2. ALGEMENE BELASTINGEN, BESTEMMINGSHEFFINGEN EN RETRIBUTIES: DEFINITIES EN BEGRIPPEN

2.1 INLEIDING

Zoals hiervoor aangekondigd wordt in deze paragraaf het onderscheid tussen algemene belastingen enerzijds en retributies anderzijds vanuit de theorie beschreven. In de Nederlandse fiscale literatuur vormen bestemmingsheffingen, ook wel bestemmingsbelastingen genoemd, een tussencategorie. Hierna worden deze drie begrippen kort beschreven en worden de

¹²⁸ Mr. dr. A.W. (Arjen) Schep is wetenschappelijk onderzoeker bij het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL). Daarnaast is hij rechter-plaatsvervanger bij de rechtbanken Rotterdam en Zeeland-West-Brabant. Deze bijdrage is een bewerking van een hoofdstuk dat verscheen in Jaarboek Lokale & Regionale Belastingen (L.R.B.) 2013-2014, *Vergoedende regionale en lokale heffingen*, M. de Jonckheere (ed.), Brugge: Die Keure 2014, *Hoofdstuk 4. Vergoedende heffingen in Nederland*, p. 81-127.

¹²⁹ De gemeentelijke heffingen die niet zijn geregeld in de Gemeentewet zijn de afvalstoffenheffing die is geregeld in de Wet milieubeheer en de BIZ-bijdrage is wettelijk geregeld in de Wet op de bedrijveninvesteringszones (Wet BIZ).

Nederlandse gemeentelijke heffingen binnen de onderscheiden categorieën opgesomd. Een aantal van deze heffingen is verder uitgebreider beschreven in de paragrafen 4 en 5.

2.2 ALGEMENE BELASTINGEN VERSUS RETRIBUTIES: DEFINITIES

Hoewel het Rijk ook retributies kent, speelt het onderscheid tussen algemene belastingen enerzijds en retributies anderzijds van oudsher vooral een rol bij lokale belastingen.

In de fiscale literatuur is de definitie van het juridische belastingbegrip die *Hofstra* geeft, algemeen aanvaard. Deze luidt:

*“Belastingen zijn betalingen die de overheid op grond van een publiekrechtelijke regeling, uitsluitend of mede ter verwerving van inkomsten door de in die regeling aangewezen lichamen, en anders dan op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst, dwangmatig en overeenkomstig algemene regelen vordert.”*¹³⁰

Binnen dit overkoepelende begrip wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen belastingen en retributies. Voorheen luidde de door *Hofstra* geformuleerde en algemeen aanvaarde definitie van belastingen:

“Belastingen zijn gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen worden geheven.”

Daartegenover stonden retributies:

“Retributies zijn betalingen die de overheid krachtens algemene regelen vordert ter zake van een concrete door haar in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst.”

Hoewel het begrip retributies in de praktijk nog wel gebruikt, komt dit in de Gemeentewet niet meer voor. Alle soorten retributies vallen sinds 1995 onder de noemer van de ‘rechten’.¹³¹ In deze bijdrage worden beide begrippen door elkaar gebruikt.

Hofstra schrijft over dit onderscheid en de reden om dit in zijn latere publicaties los te laten het volgende¹³²:

“Van de aanvang af lijkt de scheiding tussen belastingen en retributies weinig zinvol te zijn geweest. Het doel van deze heffingen – het verkrijgen van financiële middelen voor de overheid – is hetzelfde. Een wettelijke grondslag is voor beide nodig. Haar juridische structuur verschilt in beginsel niet. Tegen beide moet de burger op een afdoende rechtsbescherming aanspraak kunnen maken. Dit alles wijst meer op een eenheid dan op verschillen in karakter.

Het destijds gemaakte onderscheid ontkent dat ook niet. Het richtte zich uitsluitend op het beleid. De belasting is de ‘prijs’ die betaald moet worden om in de algemene voordelen van de overheidsvoorzieningen te kunnen delen, welke ‘prijs’ naar de toenmalige opvattingen overeenkomstig hun draagkracht over de belastingplichtigen moeten worden verdeeld. Aan die draagkrachteis kunnen en mogen retributies echter niet voldoen. Zij worden geheven ter zake van een concrete individueel bewezen dienst (de gebruikelijke definitie) zoals de afgifte van een vergunning of paspoort, waarvan de ‘prijs’ voor een ieder gelijk moet zijn. De retributies kunnen psychologische voordelen opleveren omdat de schuldenaar er zichtbaar ‘iets voor terugkrijgt’, en zij kunnen op een lange geschiedenis bogen. Beide omstandigheden zijn echter voor de begripsvorming niet relevant; zij doen

¹³⁰ H.J. Hofstra & C. van Raad, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale hand- en studieboeken, nr. 1, Deventer: Kluwer 1992, p. 27.

¹³¹ Het huidige artikel in de Gemeentewet waarin de rechten zijn vastgelegd vangt aan met: “Rechten kunnen worden geheven ter zake van: a. (...), b. (...), c. (...)”.

¹³² H.J. Hofstra & C. van Raad, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale hand- en studieboeken, nr. 1, Deventer: Kluwer 1992, p. 22-23.

zich immers ook binnen de traditionele belastingsfeer voor. Bovendien zijn de grenzen tussen belasting en retributie aanzienlijk vervaagd. Het profijtbeginsel heeft mede in de belastingheffing zijn intrede gedaan. Bij de retributies is het element van de individueel bewezen dienst herhaaldelijk nauwelijks meer aanwezig. Juridisch worden de door de provinciën, gemeenten en waterschappen geheven leges en retributies toch voor belastingen gehouden, zodat ook uit dien hoofde het afzonderlijke retributiebegrip geen betekenis meer behoudt. De vroegere discussie hieromtrent lijkt daarom rijkelijk achterhaald.”

Hofstra komt op basis van onder meer deze analyse tot de hiervoor geciteerde ruime definitie van het juridisch belastingbegrip. Voor deze bijdrage is zijn analyse van de introductie van het profijtbeginsel in de belastingheffing van belang. Op dit beginsel, of de negatieve variant van dit beginsel – kostenveroorzaking – zijn bestemmingsbelastingen veelal gebaseerd. In de hiervoor geciteerde analyse van Hofstra ontbreekt echter een belangrijk kenmerk van zowel retributies als bestemmingsbelastingen: het kostenverhaal. In geval van retributies roept de individuele dienst kosten op voor de gemeente, welke voor verhaal op de individuele aanvrager in aanmerking komen. Voor bestemmingsheffingen worden de kosten opgeroepen op groepsniveau of is sprake van een bijzonder profijt op groepsniveau dat kostenverhaal rechtvaardigt. De opbrengst van algemene belastingen kan worden toegevoegd aan de algemene middelen van de gemeente en is vrij besteedbaar. De algemene belastingen die gemeenten kunnen heffen, zijn de onroerendezaakbelastingen¹³³, de roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen¹³⁴, de forensenbelastingen¹³⁵, de toeristenbelasting¹³⁶, de parkeerbelastingen¹³⁷, de hondenbelasting¹³⁸, de reclamebelasting¹³⁹ en de precariobelasting.¹⁴⁰ Aangezien in deze bijdrage de focus ligt op de vergoedende gemeentelijke heffingen, worden de algemene belastingen verder niet toegelicht.¹⁴¹

2.3 RETRIBUTIES (RECHTEN)

De retributies (rechten) onderscheiden zich van algemene belastingen en bestemmingsbelastingen doordat zij worden gevorderd ter zake van een concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen tegenprestatie.¹⁴² Ze kunnen ook wel worden gekenschetst als publiekrechtelijke prijzen.¹⁴³ Is geen sprake van dienstverlening, dan zijn geen rechten verschuldigd. Dit had in oudere jurisprudentie tot gevolg dat retributies zich moesten richten naar de kosten, de omvang, de aard en de mate van gebruik of genot van de door de overheid verleende dienst.¹⁴⁴ Voor de gemeentelijke rechten geldt dat bovendien sprake moet zijn van kostenverhaal. Dit vloeit voort uit de wettelijke eis dat de tarieven zodanig worden vastgesteld dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake.¹⁴⁵ Dit wordt ook wel de opbrengstlimiet genoemd, welke hierna uitgebreid wordt beschreven in § 4.3.3. Het begrip rechten is een overkoepelend begrip. Hieronder vallen

¹³³ Art. 220 tot en met 220i Gemw.

¹³⁴ Art. 221 Gemw.

¹³⁵ Art. 223 Gemw.

¹³⁶ Art. 224 Gemw.

¹³⁷ Art. 225, 234 en 235 Gemw.

¹³⁸ Art. 226 Gemw.

¹³⁹ Art. 227 Gemw.

¹⁴⁰ Art. 228 Gemw.

¹⁴¹ Uitgezonderd de OZB en de reclamebelasting die in § 5.5 kort worden besproken.

¹⁴² Hofstra spreekt over ‘dienst’ in plaats van ‘tegenprestatie’. Een recht kan echter ook gebruik van een voor de openbare dienst bestemde overheidsbezitting overeenkomstig die bestemming betreffen (art. 229, eerste lid, onderdeel a, Gemeentewet) (H.J. Hofstra & C. van Raad, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale hand- en studieboeken, nr. 1, Deventer: Kluwer 1992, p. 22).

¹⁴³ De vergelijking met prijzen wordt in de literatuur wel bekritiseerd (P.B. Boorsma in: Boorsma & Allers, *De financiële Verhouding onder de loep*, Den Haag: VNG-Uitgeverij 2006, p. 15-16. Hierop wordt in § 6 nader op ingegaan.

¹⁴⁴ Zie hierover uitgebreider § 4.3.3 (heffingsdifferentiatienorm).

¹⁴⁵ Art. 229b Gemw.

vele heffingen.¹⁴⁶ De gemeentelijke rechten worden in de Gemeentewet onderscheiden in gebruiksrechten¹⁴⁷ enerzijds, en genotsrechten¹⁴⁸ anderzijds.

Gebruiksrechten worden geheven ter zake van het (individueel) gebruik van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen, in overeenstemming met deze bestemming.

Genotsrechten worden geheven vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten. In de praktijk hebben rechten echter vaak een gemengd karakter. Zo zijn reinigingsrechten als genotsrechten aan te merken indien zij het genot betreffen van het gebruik van de ophaaldienst van bedrijfsafval van een gemeente. Zij zijn echter als gebruiksrechten aan te merken wanneer het gaat om vergoedingen voor het gebruik van de gemeentelijke vuilcontainers en minicontainers. Andere voorbeelden van gebruiksrechten zijn marktgelden voor het bezetten van een plek op het marktplein of havengelden voor het liggen aan een gemeentekade.

Genotsrechten kunnen worden geheven ter bekostiging van gemeentelijke dienstverlening. Vóór 1995 kende de Gemeentewet een aparte categorie leges, naast gebruiks- en genotsretributies.¹⁴⁹ Deze categorie onderscheidde zich van de retributies doordat onder meer was toegestaan dat met de leges een 'matige winst' kon worden behaald door gemeenten. In 1990 is voor de leges ook de voor de retributies reeds geldende opbrengstlimiet gaan gelden en is de matige-winstnorm voor leges afgeschaft.¹⁵⁰ Zie hierover verder § 4.3. In 1995 werd de integratie met de overige rechten voltooid door de leges niet meer als een aparte categorie retributies te zien, maar deze voortaan onder de genotsretributies (vanaf 1995: genotsrechten) te scharen.

Genotsrechten kunnen ook worden geheven ter zake van activiteiten. De eerder genoemde marktgelden kunnen zo ook het karakter van een genotsrecht hebben indien de heffing ervan betrekking heeft op het opbouwen en afbreken van de marktkramen. Het onderscheid tussen gebruiks- en genotsrechten voegt derhalve weinig toe.¹⁵¹ De praktijk van heffing en toetsing van de rechten wordt verder beschreven in § 4. Hierbij zal de nadruk liggen op de heffing van leges (genotsretributies), waaronder de bouwleges. Het is vooral de heffing van bouwleges waar zich de laatste jaren een ontwikkeling heeft voorgedaan met betrekking tot de toetsing van de kostenonderbouwing van de rechten, die volgt uit artikel 229b van de Gemeentewet (opbrengstlimiet). Zie daarover uitgebreid § 4.4.

2.4 VERMAKELIJKHEDENRECHTEN

Vermakelijkhedenrechten¹⁵² kunnen door gemeenten worden geheven ter zake van het geven van vermakelijkheden waarbij gebruik wordt gemaakt van door of met medewerking van de gemeente tot stand gebrachte of in stand gehouden voorzieningen of waarbij een bijzondere

¹⁴⁶ Vgl. M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 435.

¹⁴⁷ Art. 229, eerste lid, onderdeel a, 229a en 229b Gemw.

¹⁴⁸ Art. 229, eerste lid, onderdeel b, 229a en 229b Gemw.

¹⁴⁹ Het eerste lid van art. 277 van de toenmalige gemeentewet luidde:

"1. Voor gemeentelijke belastingen worden gehouden de door de gemeente gevorderde

a. leges;

b. rechten, andere dan die bedoeld onder a, voor:

1°. het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn;

2°. het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten, tenzij deze bedrijfsmatig worden verstrekt of bestaan in het tijdelijk ter beschikking van particulieren stellen van gemeentepersoneel;

3°. (...);

4°. (...)."

¹⁵⁰ Art. III, tweede volzin, Wet van 3 juli 1989, *Stb.* 1989, 302.

¹⁵¹ Vgl. M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 435.

¹⁵² Art. 229, eerste lid, onderdeel c Gemw.

voorziening in de vorm van toezicht of anderszins van de zijde van het gemeentebestuur getroffen wordt. De gemakkelikhedenrechten – die in de praktijk overigens nog vaak gemakkelikhedenretributies worden genoemd – worden bijvoorbeeld door de gemeente Amsterdam geheven voor het verblijf op rondvaartboten, zij worden geheven per passagier en liften mee op het toegangkaartje. Er zijn overigens niet veel gemeenten die deze retributie kennen.

De gemakkelikhedenrechten zijn door de wetgever onder de rechten geschaard, maar zijn uitgezonderd van de opbrengstlimiet omdat het bij deze rechten niet mogelijk is de kosten op voldoende nauwkeurige wijze te bepalen. In een geschil over een aanslag gemakkelikhedenrechten zal een gemeente slechts aannemelijk hoeven maken dat er kosten zijn gemaakt. De gemakkelikheden terzake waarvan de gemakkelikhedenrechten kunnen worden geheven, zijn eveneens geen door de gemeente geleverde individuele diensten.

Daarmee zijn zij in het kader van het onderwerp van deze bundel een interessante tussencategorie: door de wetgever onder de rechten geschaard, maar zij hebben veel meer trekken van een belasting dan van een recht.¹⁵³ Zij kunnen mijns inziens worden gekarakteriseerd als een bestemmingsheffing.

2.5 BESTEMMINGSCHEFFINGEN

De bestemmingsheffingen vormen een soort tussencategorie tussen algemene belastingen enerzijds en retributies anderzijds.¹⁵⁴ Hoewel er tegenwoordig nauwelijks nog discussie is binnen de fiscale literatuur over het belastingkarakter van bestemmingsheffingen, lag dit vroeger anders. Sinninghe Damsté beschouwde bestemminheffingen in 1940 niet als belastingen; in zijn visie is van belastingen slechts sprake ingeval er een

“schuld is aan een publiekrechtelijke corporatie, en wel zonder tegenprestatie van de zijde van die corporatie.”

Ook retributies vallen in die visie, door hun koppeling met een bewezen dienst, buiten het belastingbegrip. Een bestemmingsheffing wordt door Sinninghe Damsté omschreven als:

“(...) de bijdrage die in bepaalde gevallen gevorderd wordt wegens een verondersteld bewezen worden van Overheidsdiensten.”¹⁵⁵

Eerder in 1927 waren bestemmingsheffingen reeds door Van den Dries gedefinieerd als:

“heffingen, die niet dienen om bij te dragen tot vervulling der staatstaak, als geheel gezien, maar integendeel bestemd zijn om inkomsten te verschaffen met het oog op de behartiging van een min of meer bepaald onderdeel der staatstaak.”¹⁵⁶

Hij achtte gebruik van bestemmingsheffingen slechts raadzaam

“wanneer zij kunnen medewerken tot een meer rechtvaardige en doelmatige belastingheffing. Dat kunnen zij (...) wanneer zij beoogen om hen, die tot bepaalde

¹⁵³ Zie ook: G.J. Van Leijenhorst & J.K. Lanser, *Decentrale heffingen*, fed fiscale studieresie nr. 42, Deventer: Kluwer 2013, p. 13.

¹⁵⁴ Zie voor een nog uitgebreidere analyse A.W. Schep, *Naar evenwichtig kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage*, (diss.), Delft: Eburon 2012.

¹⁵⁵ De auteur voegt hieraan toe: “Zoo het straatgeld dat in verschillende gemeenten wordt geheven krachtens art. 280 der Gemeentewet (...). De fictie is daarbij niet zoozeer gelegen in het aanwezig zijn van de Overheidsprestatie (dat er geen enkel genot is, schijnt mij een ongewoon geval) maar in de mate van die prestatie. Art. 280 der Gemeentewet, sprekend van een billijke bijdrage, wijst er als het ware zelf op dat een meer exact meten van het genot wel een vrome wensch zal blijven.”, (J.H.R. Sinninghe Damsté, *Inleiding tot het Nederlandsch belastingrecht*, Zwolle: Tjeenk Willink 1940, p. 7-9).

¹⁵⁶ N.C.M.A. van den Dries, ‘Bestemmingsheffingen (I)’, *W.P.N.R.* 1927, nr. 2995.

overheidsvoorzieningen hebben aanleiding gegeven of die daarvan voordeel trekken, geheel of ten deele in de kosten te doen bijdragen.”¹⁵⁷

Goedhart onderscheidt binnen het begrip bestemmingsheffingen nog een aparte categorie: de bijdragen.¹⁵⁸ Bijdragen werden door hem als een tussencategorie beschouwd tussen retributies enerzijds en belastingen anderzijds. Hij zag deze bijdragen als groepsgewijze afgedwongen contributies ter bijdrage aan de kosten van bepaalde collectieve voorzieningen waarvan deze groep een bijzonder aanwijsbaar profijt trekken. Het begrip bestemmingsheffingen is in de theorie van Goedhart ruimer dan het begrip bijdragen. Het begrip bestemmingsheffing, ziet Goedhart niet echt als een wezenlijk te onderscheiden heffing soort, maar meer als een mogelijke toepassing die wordt gegeven aan een heffing. Ook algemene belastingen kunnen in die gedachte als bestemmingsheffingen worden gehanteerd door de opbrengst van bepaalde belastingen voor een bepaalde bestemming af te zonderen. Anders dan bij bijdragen is er dan geen verband tussen de heffing en het profijt van de bestemming. Bijdragen zijn in zijn visie bestemmingsheffingen van bijzonder karakter; zij worden als globale omslagen van de kosten van bepaalde overheidsvoorzieningen geheven van hen, die als groep een aanwijsbaar bijzonder profijt trekken van de betrokken voorziening.¹⁵⁹

Het door Goedhart beschreven onderscheid is mijns inziens het meest bruikbaar in de zin dat dit, naast kostenverhaal, het beste de onderscheidende kenmerken van de bestemmingsheffingen verklaart. In plaats van ‘bijdragen’ en ‘bestemmingsheffingen’, geef ik de voorkeur aan gebruik van de termen ‘materiële bestemmingsheffing’ en ‘formele bestemmingsheffing’.¹⁶⁰ In mijn definitie onderscheidt een formele bestemmingsheffing zich van een materiële bestemmingsheffing doordat bij formele bestemmingsheffingen de directe koppeling tussen de voorzieningen en het (groeps)profijs, of (groeps)kostenveroorzaking daarvan ontbreekt. Met andere woorden: bij een formele bestemmingsbelasting is het (groeps)profijs geen direct vereiste voor de belastingplicht. Het vormt in de woorden van Hofstra slechts een ‘motief’ om een extra belasting op te leggen. Gevolg daarvan is dat bij een formele bestemmingsheffing binnen de totale groep belastingplichtigen niet iedereen van de ‘bestemming’ hoeft te profiteren.¹⁶¹ Om belastingplichtig te kunnen worden voor een materiële bestemmingsheffing is direct (groeps)profijs wel een vereiste. Als er geen sprake is van profijs, kan er geen heffing plaatsvinden. Dit betekent ook dat de groep belastingplichtigen bij een materiële bestemmingsheffing nooit groter kan zijn dan de groep die profiteert van de ‘bestemming’. Dit is anders bij een formele bestemmingsheffing.

Een bestemmingsheffing onderscheidt zich in (de oudere) theorie van Hofstra van een algemene belasting doordat in dat geval

“de overheid de kosten van bepaalde voorzieningen, waarbij een speciale bevolkingsgroep geacht kan worden een bijzonder belang te hebben, geheel of gedeeltelijk over de leden

¹⁵⁷ N.C.M.A. van den Dries, ‘Bestemmingsheffingen (II)’, *W.P.N.R.* 1927, no. 2996.

¹⁵⁸ Zie C. Goedhart, *Hoofdpijnen van de leer der openbare financiën*, Leiden: Stenfert Kroese 1975, p.120 e.v. Goedhart baseert zijn definitie van het begrip ‘heffingen’ op die van A.J. van den Tempel in: A. J. Van den Tempel, *De belasting als instrument der economische politiek*, Alphen aan den Rijn 1945, p.10.

¹⁵⁹ Vgl. M.J.H. Smeets, *De economische betekenis van de belastingen*, Amsterdam 1954, p. 107-110.

¹⁶⁰ Dit onderscheid wordt voor het eerst gemaakt door Hofstra (Zie H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* (fiscale hand- en studieboeken, nr. 1) Kluwer: Deventer 1980, p. 28). Hofstra noemt formele bestemmingsbelastingen ook wel ‘onechte’ en materiële bestemmingsbelastingen ‘echte’ bestemmingsbelastingen’ (zie ook Hofstra & Van Raad 1992, p. 28). Hofstra beperkt het begrip formele (of onechte) bestemmingsheffingen tot die heffingen waarbij de opbrengst van bepaalde belastingen niet tot de algemene middelen wordt gerekend, maar wordt gestort in een speciaal fonds tot dekking van bepaald aangewezen overheidsuitgaven, zonder dat een wezenlijke relatie tussen de belasting en de desbetreffende uitgaven bestaat.

¹⁶¹ Monsma beschrijft in zijn proefschrift het onderscheid tussen formele bestemmingsheffingen enerzijds en materiële bestemmingsheffingen anderzijds niet expliciet, maar erkent dit onderscheid wel doordat hij wel materiële bestemmingsbelastingen noemt. De gemeentelijke afvalstoffenheffing typeert Monsma als materiële bestemmingsheffing omdat er een duidelijke relatie aanwezig is tussen de groep van belanghebbenden enerzijds en de heffing en het bestedingsdoel van de belasting anderzijds. Zie: J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, (diss.), Deventer: Kluwer 1999, p. 104 en 121.

van die groep omslaat, volgens algemeen geldende maatstaven, die met de omvang van het individuele voordeel geen rekening houden.”¹⁶²

In deze definitie is kenmerkend voor een (materiële) bestemmingsheffing dat een belasting wordt geheven:

- vanwege een bijzonder profijt (belang) bij overheidsvoorzieningen;
- van een specifieke groep subjecten of objecten;
- waarbij de kosten van die voorzieningen geheel of gedeeltelijk worden omgeslagen;
- volgens algemeen geldende maatstaven die met het individuele voordeel geen rekening houden.¹⁶³

In de visie van Hofstra is voor het karakter van een (materiële) bestemmingsheffing niet noodzakelijk dat de opbrengst hiervan wordt gereserveerd ter (gedeeltelijke) dekking van de met betrekking tot die speciale groep belastingsobjecten getroffen voorzieningen. Hoewel theoretisch denkbaar, acht ik deze constatering van Hofstra in de praktijk moeilijk voorstelbaar.

In mijn visie vloeit de bestemming van de opbrengst voort uit de koppeling met het profijt die is vereist voor een materiële bestemmingsheffing. Moeilijk voorstelbaar is de situatie waarin wel de kosten van aanleg van voorzieningen worden omgeslagen over een groep belastingplichtigen (vanwege verondersteld profijt of omdat zij deze kosten veroorzaken) zonder dat deze opbrengst ook daadwerkelijk daaraan wordt besteed. Het koppelen van de opbrengstbesteding aan de belastingplicht is mijns inziens een voorwaarde voor het draagvlak voor en de acceptatie van een dergelijke heffing zowel politiek bij invoering van de heffing als bij toekomstige belastingplichtigen. Een ander voordeel van opbrengstbestemming is dat dit controle achteraf door een rechter mogelijk maakt, doordat achteraf kan worden getoetst of meer kosten zijn verhaald dan toegezegd of begroot. Dit gegeven kan eveneens bijdragen aan de acceptatie van (invoering van) een dergelijke heffing. Wordt een bestemmingsheffing beperkt tot een bepaald gedeelte van de gemeente dan is besteding van de opbrengst in dat gebied zelfs een vereiste voor die gebiedsbeperking (zie hierna § 5.5).

Doorgaans komt bij een materiële bestemmingsbelasting het tarief tot stand door de begrote kosten van de ‘bestemming’ volgens een bepaalde heffingsmaatstaf worden omgeslagen over de profiterende groep belastingplichtigen. Door de kosten via de heffing om te slaan over de profijthebbenden wordt gegarandeerd dat iedereen die profiteert, ook meebetaalt. In die zin vloeit het omslagvereiste voort uit het profijtbeginsel.¹⁶⁴ Het omslagvereiste kan zo ook bijdragen aan de rechtvaardigheid van een bestemmingsheffing in de zin van rechtvaardige kostenverdeling. In de huidige baatbelasting, een materiële bestemmingsbelasting, is het omslagvereiste in de wettelijke regeling opgenomen.¹⁶⁵ De lasten van de aangelegde voorzieningen worden (geheel of gedeeltelijk) in gelijke mate verdeeld over alle, in de

¹⁶² H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* (fiscale hand- en studieboeken, nr. 1) Kluwer: Deventer 1986, p. 26. In een latere druk wordt deze definitie niet meer vermeld.

¹⁶³ In die tijd was voor de heffing van retributies nog vereist dat de heffingsmaatstaf en tarief daarvan zich moest richten naar het gebruik (of genot) dat van de dienst werd gemaakt. Dit vereiste uit de jurisprudentie is na introductie van de zogenoemde ‘nieuwe vrijheid’ door de wetgever losgelaten. Zie hierover uitgebreider § 4.3.3. In de definitie van Hofstra dat een bestemmingsheffing geen rekening houdt met individueel voordeel, is dan ook in die tijd een onderscheidend criterium ten opzichte van retributies.

¹⁶⁴ Zie voor een voorbeeld uit de jurisprudentie waarin dit verband tussen het profijtbeginsel en het omslagvereiste in de baatbelasting wordt gelegd: Hof Arnhem 22 maart 2011, nr. 10/00313, *Belastingblad* 2011, p. 789.

¹⁶⁵ De eerste volzin van het eerste lid van artikel 222 Gemeenw luidt: “Ter zake van de in een bepaald gedeelte van de gemeente gelegen onroerende zaak die gebaat is door voorzieningen die tot stand worden of zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur, kan van degenen die van die onroerende zaak het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, een baatbelasting worden geheven, waarbij de aan de voorzieningen verbonden lasten geheel of gedeeltelijk worden omgeslagen.” (cursivering AWS). De baatbelasting wordt uitgebreider beschreven in § 5.2.

verordening vastgelegde, gebate onroerende zaken. Een omslag is zo een gelijk bedrag per eenheid van de gekozen heffingsgrondslag.¹⁶⁶

2.6 SAMENVATTENDE TABEL

Ter afsluiting laten de onderscheidende elementen van de verschillende soorten gemeentelijke heffingen zich als volgt samenvatten:

Tabel 1. Onderscheidende elementen soorten gemeentelijke heffingen

algemene belastingen	(materiële) bestemmingsheffingen	rechten (retributies)
geen of indirecte relatie met profijt ¹⁶⁷	gebaseerd op groepsprofijt	gebaseerd op individueel profijt
heffing onafhankelijk van tegenprestatie van de overheid	heffing mogelijk zonder individuele tegenprestatie van de overheid; geen heffing zonder tegenprestatie in de vorm van voorzieningen op groepsniveau	alleen heffing mogelijk bij individuele tegenprestatie
niet gebaseerd op onderliggende kosten	omslag van kosten op groepsniveau	omslag van kosten op groepsniveau
opbrengst vrij besteedbaar	opbrengst t.b.v. specifiek doel of groep tot maximaal de kosten	opbrengst ter bestrijding van maximaal de kosten van de verstrekte tegenprestatie van vergelijkbare groep van diensten

De koppeling binnen de bestemmingsheffingen en de rechten met de kosten en de voorwaarden die daaraan worden gesteld wordt hierna beschreven in de paragrafen 4 en 5.

3. OMVANG VAN VERGOEDENDE HEFFINGEN

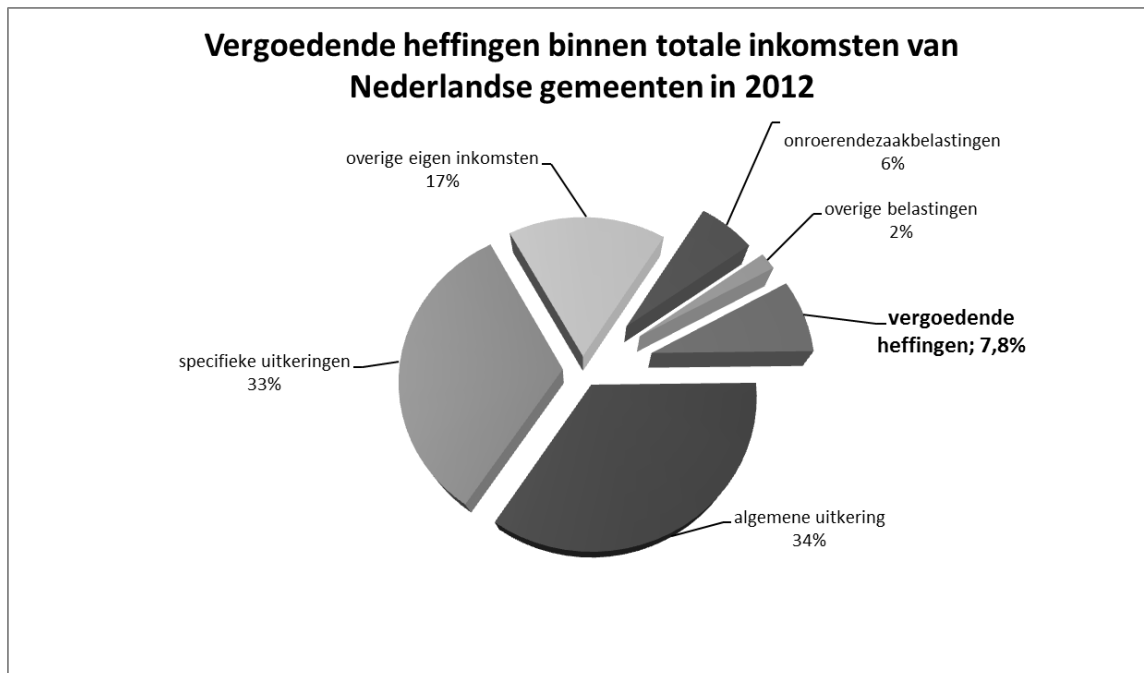
In 2012 kende Nederland 415 gemeenten. In dat jaar maakten de eigen belastinginkomsten 15,9% uit van de totale inkomsten van € 52,2 miljard.¹⁶⁸ Dit percentage komt overeen met een bedrag van € 8,3 miljard. De voornaamste belastinginkomstenbron vormen de onroerendezaakbelastingen, die € 3,24 miljard opleverden. De overige heffingen (reclamebelasting, precariobelasting, parkeerbelastingen) brachten in 2012 gezamenlijk € 0,98 miljard op. De gemeentelijke rechten en bestemmingsheffingen (vergoedende heffingen) brachten in totaal € 4,09 miljard op. Het gaat hierbij om de reinigingsheffingen (afvalstoffenheffing voor huisvuil en reinigingsrecht van bedrijven), de rioolheffing en de bouwleges als voornaamste heffingen (wat betreft inkomsten). De overige inkomsten bestonden uit een algemene uitkering van het Rijk (€ 18 miljard), overige inkomsten – welke voornamelijk bestaan uit specifieke uitkeringen en bijdragen van provincies en de EU – (17,1 miljard) en overige eigen middelen zoals opbrengsten uit grondexploitatie, geldleningen en beleggingen (€ 8,8 miljard).

¹⁶⁶ Vgl. Snoijink in zijn annotatie in *BNB* bij: HR 23 september 1998, nr. 33 098, *BNB* 1998/374.

¹⁶⁷ Uit de wetsgeschiedenis van de onroerendezaakbelastingen kan bijvoorbeeld worden opgemaakt dat de toenmalige regering van mening was dat deze belastingen (mede) zijn gebaseerd op het profijtbeginsel (MvT, *Kamerstukken II* 1967/68, 9538, nr. 3). Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel werd door de regering aangegeven dat er weliswaar geen directe relatie is tussen de hoogte van het verschuldigde belastingbedrag en de mate van profijt van de belastingbetaler, maar dat er wel 'een zekere relatie is tussen de door de gemeente gepleegde voorzieningen en het onroerende goed', *Handelingen II*, 29 oktober 1970, p. 584.

¹⁶⁸ Cijfers afkomstig uit 'Periodiek Onderhoudsrapport gemeentefonds 2013', Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2012-2013, 33 400 B, nr. 2.

Onderstaande figuur maakt de hiervoor beschreven huidige verdeling van de totale inkomsten van Nederlandse gemeenten en de plaats van de vergoedende heffingen daarbinnen (in 2012) grafisch inzichtelijk.



4. RECHTEN (RETRIBUTIES)

4.1. INLEIDING

In § 2 zijn de rechten globaal beschreven en zijn deze heffingen theoretisch afgebakend ten opzichte van algemene en bestemmingsbelastingen. In deze paragraaf zal de nadruk liggen op de mogelijkheden en beperkingen van deze heffingen, zoals deze volgen uit wetgeving en jurisprudentie. In § 2 is ten opzichte van belastingen een tweetal onderscheidende kenmerken beschreven:

- individuele tegenprestatie: rechten worden geheven ter zake van een individuele dienstverlening/tegenprestatie. Dit is uitgewerkt in § 4.2;
- kostenverhaal: de tarieven worden zodanig worden vastgesteld dat de geraamde baten van de rechten niet uitgaan boven de geraamde lasten terzake. Dit is uitgewerkt in § 4.3.

4.2 DIENSTVERLENING

4.2.1 INLEIDING

Zoals in § 2.2 reeds is beschreven, luidt de klassieke definitie van retributies:

“Retributies zijn betalingen die de overheid krachtens algemene regelen vordert ter zake van een concrete door haar in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst.”

De vraag is derhalve: wanneer is sprake van individuele dienstverlening? Op deze vraag wordt antwoord gezocht in § 4.2.2. Dat legesheffing slechts mogelijk is wanneer sprake is van individuele dienstverlening, wil echter niet zeggen dat de heffingsmaatstaf en het tarief ook afhankelijk moeten zijn van de kosten, de omvang, de aard en de mate van gebruik of genot van de door de overheid verleende dienst. Dit was overigens vroeger wel zo. Deze in de literatuur wel aangeduide ‘heffingsdifferentiatienorm’, en het verdwijnen daarvan is beschreven in § 4.2.3.

4.2.2 INDIVIDUELE TEGENPRESTATIE

Rechtstreeks en in overheersende mate in het individualiseerbare belang

De vraag wanneer sprake is van individuele dienstverlening en derhalve legesheffing mogelijk is, kan niet aan de hand van de wettekst worden beantwoord. Wel is bepaald dat genotsrechten kunnen worden geheven ter zake van

“het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten”.¹⁶⁹

Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat ter zake van een dienst (genotsretributie) slechts rechten kunnen worden geheven indien deze rechtstreeks en in overheersende mate is verleend in iemands individualiseerbare belang.¹⁷⁰ Zonder een dergelijk belang is er geen sprake van ‘genot’ in de zin van de hiervoor geciteerde wettelijke bepaling en kunnen er geen rechten ter zake van deze dienstverlening worden geheven. Er zal dus per geval moeten worden nagegaan of met een bepaalde dienst het algemene publieke belang danwel het individuele belang rechtstreeks en in overheersende mate is gediend.

Binnen of buiten de publieke taakuitoefening?

Zo geschiedt het nablussen van een brand bijvoorbeeld in het kader van het bevorderen van het algemene belang.¹⁷¹ Niet elke door de brandweer uitgevoerde werkzaamheid geschiedt echter per definitie in het algemeen belang. Een voorbeeld daarvan is het geval waarin de brandweer, een aan belanghebbende toebehorende auto die door derden in de gracht was geduwd, met behulp van duikers uit het water heeft getakeld. Het hof oordeelde dat zowel het algemeen belang als het particuliere belang van belanghebbende werd gediend, en heeft de opgelegde aanslag brandweerrechten met de helft (want met de dienstverlening werd mede het algemeen belang gediend volgens het hof) verminderd. De Hoge Raad vernietigt dit oordeel. Wil sprake zijn van een belastbare dienst dan moet het gaan om werkzaamheden die niet alleen liggen buiten het gebied van brand- en rampenbestrijding alsmede van beperking en bestrijding van gevaar voor mens en dier bij ongevallen, maar moeten zij bovendien rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang, aldus de Hoge Raad.¹⁷²

Een dubbele toets geldt derhalve:

- 1) de werkzaamheden/dienstverlening geschiedt buiten de publieke taakuitoefening;
- 2) de werkzaamheden/dienstverlening houdt rechtstreeks en in overheersende mate verband met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang.

Deze toets toepassend, ligt het verlenen van een tijdelijke ontheffing van het in het bestemmingsplan opgenomen verbod tot permanente bewoning van een recreatiewoning niet op het gebied van de publieke taakuitoefening. Weliswaar is volgens het publieke (ruimtelijke-ordenings-)recht alleen het gemeentebestuur bevoegd zo’n vrijstelling te verlenen, maar als het dit doet en aldus rechtstreeks en in overheersende mate iemands (particuliere) belang dient, voert het nog geen publieke taak uit.

De Hoge Raad:

¹⁶⁹ Art. 229, eerste lid, aanhef en *a* en *b*, Gemw luiden:

“Rechten kunnen worden geheven ter zake van:

a. het gebruik overeenkomstig de bestemming van voor de openbare dienst bestemde gemeentebezittingen of van voor de openbare dienst bestemde werken of inrichtingen die bij de gemeente in beheer of in onderhoud zijn;

b. het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten;

c. (...).”

¹⁷⁰ HR 13 april 1994, nr. 28 887, *BNB* 1994/205c, *Belastingblad* 1994, p. 431.

¹⁷¹ HR 11 december 1992, *RvdW* 1993, nr. 6.

¹⁷² HR 7 mei 1997, nr. 31 845, *BNB* 1997/208, *Belastingblad* 1997, p. 586.

“Voorts heeft het Hof terecht tot uitgangspunt genomen dat de handhaving van de regels van het bestemmingsplan tot die publieke taakuitoefening behoort omdat daarmee het algemene belang is gediend dat is gebaat bij een goede ruimtelijke ordening in de gemeente. Uit dit uitgangspunt vloeit echter voort dat het verzoek van een particulier om van een bestemmingsplan af te wijken in het algemeen niet op het publieke belang zal zijn gericht, maar zal zijn gestoeld op een persoonlijke wens van de verzoeker.”¹⁷³

In een arrest over leges voor een aanvraag van planschadevergoeding past de Hoge Raad zijn hiervoor onder 2 geformuleerde toets toe dat de dienstverlening in overheersende mate verband moet houden met individuele dienstverlening:

“Hoewel de werkzaamheden van een gemeentebestuur bij de beoordeling van een verzoek tot planschadevergoeding een individualiseerbaar belang betreffen, namelijk dat van de aanvrager, is dat belang niet overheersend. Voorop staat immers dat de gemeente bij het nemen van een besluit dat aanleiding kan geven tot planschadevergoeding - hierna ook: een besluit tot bestemmingswijziging - het algemene belang, te weten dat van de ruimtelijke ordening, behartigt en aldus haar publieke taak uitoefent, zodat het hier gaat om schade die een belanghebbende lijdt als rechtstreeks gevolg van de publieke taakuitoefening door de gemeente. Bij het nemen van een besluit tot bestemmingswijziging c.q. het daarop vooruitlopend verlenen van een vrijstelling, dient de gemeente de mogelijke gevolgen daarvan, waaronder het ontstaan van planschade, in haar afwegingen te betrekken; ook de kosten van het beoordelen of zich in een bepaald geval planschade voordoet, zijn zo'n gevolg. Dit is niet anders indien die beoordeling geschiedt op een daartoe strekkend verzoek van degene die stelt planschade te lijden. Derhalve gaat het bij de desbetreffende werkzaamheden rechtstreeks en vooral om het dienen van het publieke belang.”¹⁷⁴

In de literatuur is discussie gevoerd over de vraag of de werkzaamheden tot de publieke taakuitoefening behoren een afzonderlijk criterium is, danwel opgaat in het vereiste dat de werkzaamheden rechtstreeks en in overheersende mate verband dienen te houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang.¹⁷⁵ Ik sluit mij op basis van bovenstaande overweging van de Hoge Raad bij die laatstgenoemde visie aan.

De betrokken wettelijke regeling

De vraag of de dienst in overheersende mate verband houdt met het individualiseerbare belang, kan worden beantwoord aan de hand van de betrokken wettelijke regeling. De Hoge Raad werkt dit vereiste uit in een arrest waarin de aanvrager leges heeft voldaan bij de aanvraag van een Nederlandse identiteitskaart (ID-kaart).¹⁷⁶ In dat geval is de relevante wettelijke regeling de Wet op de uitgebreide identificatieplicht (hierna: de WUID).¹⁷⁷ De algemene draagplicht en toonplicht die voortvloeien uit de WUID zijn ingevoerd met het oog op de rechtshandhaving en de bestrijding van criminaliteit. Deze algemene draag- en toonplicht dient aldus uitsluitend het algemeen belang. In verband met de draag- en toonplicht staat vast dat iedere aanvrager van een identiteitsbewijs met zijn aanvraag (ook) het algemeen belang dient. Er zullen wellicht in sommige gevallen ook individualiseerbare belangen worden gediend, maar dit staat volgens de Hoge Raad niet vast. Als echter – zoals in dit geval – ervan kan worden uitgegaan dat sommige (categorieën) aanvragers in het geheel geen individualiseerbaar belang bij de verstrekking zullen hebben, vormt dit een zwaarwegend argument om terughoudend te zijn met de aanname dat bij de verstrekking van ieder identiteitsbewijs individualiseerbare belangen vooropstaan.

¹⁷³ HR 17 april 2009, nr. 43 351, *BNB* 2009/149, *V-N* 2009/18.36. Zie ook Hof Arnhem 24 januari 2012, nr.

11/00542, *V-N* 2012/20.31, waarin Hof Arnhem tot ditzelfde oordeel komt aangaande het op aanvraag afgeven van een gedoogbeschikking om permanent te mogen wonen in een recreatiewoning.

¹⁷⁴ HR 13 augustus 2004, nr. 37 836, *BNB* 2004/369c, *Belastingblad* 2004, p. 957.

¹⁷⁵ Zie voor een beschrijving van deze discussie de noot in Vakstudie-Nieuws bij HR 8 februari 2013, nr. 12/00529, *V-N* 2013/9.22.

¹⁷⁶ HR 9 september 2011, nr. 10/04967, *BNB* 2011/257.

¹⁷⁷ Wet van 24 juni 2004, *Stb.* 2004, 300.

Hoewel de ID-kaart in bepaalde opzichten dienst kan doen als reisdocument, is met dit document naar zijn aard in mindere mate een individueel belang gemoeid dan met het rijbewijs en het paspoort, aldus de Hoge Raad. Het in behandeling nemen van een aanvraag van een ID-kaart is dan ook geen dienst in de zin van artikel 229, lid 1, letter b, van de Gemeentewet, zodat heffing van leges uit hoofde van die bepaling niet mogelijk is.¹⁷⁸

Ook voor het opzoeken, anonimiseren, kopiëren en dergelijke van documenten om te kunnen voldoen aan een inzageverzoek dat is gebaseerd op de Wet openbaarheid van bestuur kunnen geen leges worden geheven. Voor zover geen inzage wordt gevraagd, maar wel om kopieën, mag voor het verstrekken van die kopieën overigens wel leges worden geheven.¹⁷⁹ Ook hier interpreteert de Hoge Raad de wettelijke regeling waarop de dienstverlening door de overheid is gebaseerd. De Hoge Raad overweegt:

“Volgens artikel 2 van de Wob is overheidsinformatie in beginsel openbaar, tenzij andere, zwaarder wegende belangen dat beletten. Deze openbaarheid dient het algemene belang van een goede en democratische bestuursvoering. Artikel 2, lid 1, van de Wob bepaalt ook dat het bestuursorgaan bij het verstrekken van informatie overeenkomstig deze wet uitgaat van het algemeen belang van openbaarheid van informatie. Volgens artikel 3, lid 1, van de Wob kan een ieder verzoeken om informatie die is neergelegd in documenten over een bestuurlijke aangelegenheid. Artikel 3, lid 3, van de Wob bepaalt dat een verzoeker bij zijn verzoek geen belang behoeft te stellen. Daarin ligt besloten dat het bestuursorgaan bij de behandeling van een Wob-verzoek geen acht mag slaan op het belang van de verzoeker bij het verzoek. Uit dit samenstel van bepalingen moet worden afgeleid dat de openbaarmaking van informatie naar aanleiding van een Wob-verzoek, behoudens de hierna in onderdeel 3.3.7 genoemde werkzaamheden, niet in overheersende mate verband houdt met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang.”¹⁸⁰

Conclusie

De conclusie luidt dat het criterium of een dienst rechtstreeks en in overheersende mate is verleend in iemands individualiseerbare belang niet eenduidig kan worden toegepast. Ook bij de beoordeling van een individuele aanvraag kan een gemeente een publieke taak uitoefenen.

¹⁷⁸ De wetgever heeft naar aanleiding van dit arrest de wet gewijzigd (Wet van 13 oktober 2011, *Stb.* 2011, 440, houdende regeling van een grondslag voor de heffing van rechten voor de Nederlandse identiteitskaart), waardoor met terugwerkende kracht tot de datum van indiening van het wetsvoorstel heffing van de leges (opnieuw) mogelijk is gemaakt.

¹⁷⁹ HR 8 februari 2013, nr. 12/00529, ECLI:NL:HR:2013:BZ0693, *BNB* 2013/88 (met lezenswaardige noot van Snoijink), *Belastingblad* 2013/96. Ter zake van het vragen van inzage in officiële documenten (diensten, archieven, bibliotheken en musea uitgezonderd) is ook het Verdrag van Tromsø van toepassing. Volgens art. 7 lid 1 van dit verdrag mogen geen kosten in rekening worden gebracht voor inzage in officiële documenten. Volgens het tweede lid van hetzelfde artikel mag wel een vergoeding worden gevraagd voor kopieën van een officieel document, maar die vergoeding moet dan wel redelijk zijn en mag niet meer bedragen dan de werkelijke kosten voor reproductie en levering van het document. Nederland heeft dit verdrag niet geratificeerd, maar wel is een wetsvoorstel aangekondigd en in voorbereiding om de Wob meer in lijn te brengen met dit verdrag (Brief van de Minister van BZK van 31 mei 2011, nr. 2011-2000224719. Van het wetsvoorstel (Wet aanpassing Wob) is inmiddels een internetconsultatieversie verschenen (2 juli 2012). Er wordt onder meer een eenduidige regeling voor alle bestuursorganen (centraal en decentraal) voorgesteld waarin wordt vastgelegd dat alleen kosten voor reproductie en levering (marginale verstrekingskosten) in rekening kunnen worden gebracht. Uit de toelichting van dit wetsvoorstel: “Hoge kosten voor het verstrekken van informatie op basis van de Wob kunnen een drempel vormen voor het indienen van Wob-verzoeken die niet gericht zijn op het verkrijgen van informatie, maar zij zijn ook een drempel voor anderen die (wel) op zoek zijn naar informatie. Daarbij komt dat het vragen van een vergoeding voor het bestuursorgaan ook kan leiden tot aanzienlijke administratieve lasten.”

¹⁸⁰ In de overweging ten overvloede merkt de Hoge Raad nog wel op dat: “een bestuursorgaan dat uitvoering geeft aan een ingewilligd Wob-verzoek door het vervaardigen van kopieën van documenten en uittreksels of samenvattingen van de inhoud daarvan, de kosten daarvan aan de verzoeker in rekening mag brengen. Ook al is met de openbaarmaking van de verzochte gegevens eerst en vooral het algemeen belang gediend, met de vorm waarin de gegevens aan de verzoeker worden verstrekt is immers in het bijzonder een particulier belang gediend.” In zoverre is wel sprake van dienstverlening als bedoeld in art. 229 Gemw. De vorm is derhalve belastbaar, de inhoud op zichzelf niet. Toegang tot de documentatie mag niet door kosten worden belemmerd, maar voor het verschaffen van tastbare en meeneembare kopieën daarvan mag wel een vergoeding worden gevraagd. Zie over vorm en inhoud ook de noot in *V-N* bij HR 29 november 2013, nr. 12/05651, *V-N* 2014/7.25.

Wil sprake zijn van dienstverlening waarvan de kosten kunnen worden verhaald middels de heffing van een retributie moet de overheidsdienst rechtstreeks en in overheersende mate in iemands individualiseerbare belang verleend. Wanneer zowel een publiek als een individueel belang wordt gediend, dient derhalve te worden afgewogen welk belang het meest rechtstreeks en overheersend is. Bij die afweging dient de betrokken wettelijke regeling als uitgangspunt. Als op basis van die wetgeving er van kan worden uitgegaan dat sommige (categorieën) aanvragers in het geheel geen individualiseerbaar belang zullen hebben, vormt dit een zwaarwegend argument om terughoudend te zijn met de aanname dat sprake is van individuele dienstverlening.

Gegeven de veelheid aan diensten die in de legesverordeningen zijn ondergebracht, is de verwachting dat de komende jaren meer diensten zullen worden getoetst aan de door de Hoge Raad geformuleerde criteria.

4.2.3 HEFFINGSDIFFERENTIATIE NORM

Zoals in § 2.3 reeds beschreven, diende de gekozen heffingsmaatstaf en het tarief van retributies zich in vroegere jurisprudentie te richten naar de kosten, de omvang, de aard en de mate van gebruik of genot van de door de overheid verleende dienst.¹⁸¹ Zo overwoog de Hoge Raad in 1984:

*“Het karakter van gebruiksretributies als bedoeld in artikel 277, eerste lid, letter b, onder 1°, van de gemeentewet (...) brengt immers mede dat dergelijke heffingen zich dienen te richten naar het gebruik dat van de desbetreffende gemeentebezittingen, werken of inrichtingen wordt gemaakt.”*¹⁸²

Indien de opzet van de verordening meebrengt dat de heffing niet aan de heffingsdifferentiatienorm voldeed, handelde de (gemeentelijke) wetgever in strijd met het willekeurverbod. Deze norm wordt door *Van Leijenhorst* aangeduid als ‘heffingsdifferentiatienorm’.¹⁸³ Deze houdt in zijn visie zowel een gebod als een verbod in. Het gebod houdt in dat een (lagere) wetgever heffingsdifferentiatie moet voorschrijven in gevallen waarin de kosten, de omvang en/of de aard van de dienstverlening dan wel de mate waarin van de dienstverlening gebruik wordt gemaakt uit elkaar lopen. Het verbod treft heffingsdifferentiaties naar andere dan de zo-even genoemde factoren, zoals naar draagkracht of ter realisering van bepaalde beleidsdoelstellingen.

Na introductie van de zogenoemde ‘nieuwe vrijheid’ van heffingsmaatstaven, neergelegd in art. 219, tweede lid van de Gemeentewet is deze ‘heffingsdifferentiatienorm’ losgelaten. Er gelden sindsdien nog slechts de in dat artikel genoemde beperkingen ten aanzien van de mogelijke heffingsdifferentiaties.¹⁸⁴ De wetgever:

*“(…)Het is derhalve ook niet mogelijk om te bepalen dat er per individuele dienstverlening evenwicht moet zijn tussen de geraamde baten en de geraamde lasten. Dat de ene belastingplichtige wellicht meer bijdraagt in de gemeentelijke lasten dan overeenkomt met zijn aandeel in die lasten is inherent aan de keuze dat de gemeente zelf de heffingsmaatstaven kan vaststellen (artikel 218, tweede lid). Het is overigens ook thans toegestaan om een vast bedrag, hetwelk niet direct gerelateerd is aan het aandeel in de lasten, als heffingsmaatstaf te hanteren.”*¹⁸⁵

¹⁸¹ Zie bijvoorbeeld HR 23 december 1998, nr. 32 047, BNB 1999/58.

¹⁸² HR 9 mei 1984, nr. 22 240, BNB 1985/227.

¹⁸³ Hij beschrijft deze norm voor het eerst in zijn annotatie in BNB bij HR 23 december 1998, nr. 32 047, BNB 1999/58.

¹⁸⁴ Dit is gebaseerd op art. 219, tweede lid Gemw dat luidt: “Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.” Zie ook de toelichting bij introductie van het tweede lid van artikel 219 Gemw: MvT, *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 66-67 en p. 77-78.

¹⁸⁵ *Kamerstukken II*, 1989-1990, 21 591, nr. 10, p. 17 e.v.

Gemeenten hebben sindsdien de vrijheid die heffingsmaatstaven in de belastingverordening op te nemen die het beste passen bij het gemeentelijke beleid. Deze vrijheid is bij retributies, behoudens de opbrengstlimiet van art. 229b Gemeentewet (welke in § 4.3.3 wordt beschreven), relatief groot omdat de wet nauwelijks voorschriften over de tarieven en de heffingsmaatstaven van retributies bevat. Deze vrijheid wordt, behalve door het verbod op – kort gezegd – heffing naar draagkracht, begrensd door de algemene rechtsbeginselen, in het bijzonder het verbod op willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever (in formele zin) bij de toekenning van de heffingsbevoegdheid aan de gemeente niet op het oog kan hebben gehad. Dit laatste is de uitwerking van een verboden strijd met de algemene rechtsbeginselen. Bij strijd met de algemene rechtsbeginselen kan er sprake zijn van een rechtvaardigingsgrond. Indien dat niet het geval is, leidt de strijd met het beginsel tot onredelijke en willekeurige belastingheffing.

Het verbod van heffing naar draagkracht (inkomen, winst of vermogen) geldt alleen direct.¹⁸⁶ Indirect is wel enige vorm van draagkrachtheffing mogelijk. Zo is de heffing van toeristenbelasting naar het aantal sterren van een hotel als heffingsmaatstaf toegestaan en mogen de bouwleges worden geheven naar de hoogte van de bouwsom.

De rechter toetst decentrale heffingen slechts marginaal aan het verbod van onredelijke en willekeurige belastingheffing, zoals ook het gelijkheidsbeginsel slechts marginaal wordt getoetst. Marginale toetsing houdt in dat wordt getoetst of de gemeenteraad in redelijkheid heeft kunnen komen tot de keuzes die zijn gemaakt in de betrokken belastingverordening en of de door de wetgever gegeven vrijheid bij het vaststellen van de betrokken belastingverordening (in het licht van de wettekst en bedoeling van de wetgever) niet is overschreden. Een voorbeeld van deze marginale toetsing biedt een recent arrest van de Hoge Raad.¹⁸⁷ De Hoge Raad overweegt dat het hanteren van een vast, bescheiden percentage van de bouwkosten van 2,25 percent als heffingsmaatstaf voor de bouwleges niet kan worden aangemerkt als onredelijk of willekeurig en dat de heffing naar lagere percentages van de bouwkosten niet leidt tot schending van het gelijkheidsbeginsel.¹⁸⁸

Van Leijenhorst & Lanser zijn van mening dat door het loslaten van deze heffingsdifferentiatienorm door de wetgever het onderscheid tussen retributies en bestemmingsheffingen is verdampt.¹⁸⁹ Zij stellen dat als niet langer vereist is dat de heffing van de retributie zich richt naar de dienst ter zake waarvan zij wordt geheven, daarmee ‘for all practical purposes’ de band tussen de retributie en de concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst is geslaakt. In de praktijk zullen de meeste leges zich mijns inziens nog steeds richten naar de kosten, de omvang, de aard en de mate van gebruik van de dienst ter zake waarvan zij worden geheven, al was het alleen maar vanwege de aanvaardbaarheid (politiek en bij belastingplichtigen) van de heffing ervan. Zie ook hierna mijn beschouwing in § 6. Ik ben het echter met deze auteurs eens dat het theoretische onderscheid tussen de retributies en de andere heffing soorten sinds introductie van de ‘nieuwe vrijheid’ diffuser is geworden.

4.3 KOSTENVERHAAL

4.3.1 INLEIDING

De tarieven van de rechten worden zodanig vastgesteld dat de geraamde baten daarvan niet uitgaan boven de geraamde lasten ter zake. Dit wettelijke voorschrift uit artikel 229b van de

¹⁸⁶ Art. 219, tweede lid, Gemw.

¹⁸⁷ HR 04 april 2014, nr. 12/05118, ECLI:NL:HR:2014:780, *V-N* 2014/17.23.

¹⁸⁸ De Hoge Raad verwijst in dat verband op zijn eerdere arresten HR 14 augustus 2009, nr. 43 120, *BNB* 2009/276 en HR 10 december 2004, nr. 36 776, *BNB* 2005/102.

¹⁸⁹ G.J. van Leijenhorst & J.K. Lanser, *Decentrale heffingen, fed fiscale studieserie nr. 42*, Deventer: Kluwer 2013, p. 11 en 12.

Gemeentewet, dat ook wel wordt aangeduid met de term ‘opbrengstnorm’ of ‘opbrengstlimiet’, laat weinig ruimte open voor interpretatie. Duidelijk is dat er geen winst gemaakt mag worden. Er kan slechts sprake zijn van kostenverhaal, tot maximaal 100% van de ‘lasten terzake’. Maar wat zijn ‘lasten terzake’, met andere woorden: welke lasten kunnen worden verhaald met de rechten? En hoe controleer je dat niet meer dan 100% van de kosten zijn verhaald? En hoe en wanneer raam je de baten? Over deze vragen is uitgebreide jurisprudentie verschenen die in deze paragrafen wordt beschreven.¹⁹⁰

4.3.2 ACHTERGROND VAN AFSCHAFFING VAN MATIGE WINSTMARGE

De huidige opbrengstlimiet voor rechten is geïntroduceerd in 1990.¹⁹¹ Vóór die tijd gold voor retributies nog een zogenoemde ‘matige winstmarge’. Artikel 279 van de gemeentewet (oud) bepaalde, dat de rechten in kwestie niet hoger mochten zijn dan vereist wordt om matige winst aan de gemeente te verzekeren. Onder matige winst werd maximaal 25% bovenop de kosten verstaan. De mogelijkheid van ‘matige winst’ werd afgeschaft op aanbeveling van de commissie die de herziening van de gemeentewet destijds voorbereidde en in 1983 rapporteerde (de commissie-Christiaanse).¹⁹² Deze commissie beschreef dat de bedoeling van de regeling van artikel 279 was om de opbrengst van de rechten te beperken tot de door de gemeente gemaakte kosten, vermeerderd met een zekere marge in verband met het feit dat bij het vaststellen van de tarieven met schattingen van de kosten en met gemiddelden gewerkt wordt en dat er afrondingsverschillen zullen optreden. Deze doelstelling kon volgens de commissie beter worden gerealiseerd door de opbrengst van de rechten rechtstreeks te beperken tot de op de gemeente drukkende kosten. Daarbij maakte deze commissie wel de nadrukkelijke aantekening dat hierbij slechts van een vrij globale begrenzing sprake kan zijn, omdat bij de vaststelling van de tarieven met schattingen moet worden gewerkt. Bij het toezicht¹⁹³ zou de nodige soepelheid moeten worden betracht inzake de vraag of de begrenzing tot de kosten in acht wordt genomen. In de memorie van toelichting van het wetsvoorstel waarmee de ‘matige winstmarge’ werd geschrapt, wordt deze redenering van de commissie-Christiaanse onderschreven:

“Het gaat erom, dat de gemeente in staat wordt gesteld de te maken uitgaven vergoed te krijgen en het is duidelijk, dat bij een vaststelling van dergelijke kostenbedragen geen exactheid kan worden bereikt. In bepaalde gevallen zal met schattingen dan wel met gemiddelden moeten worden gewerkt, en zeker zullen ook afrondingskwesties een rol spelen. Dat betekent dat er bij de raming van de kosten wel met een zekere marge rekening moet worden gehouden, maar het lijkt ons dat het fixeren daarvan op zichzelf niet juist is en dat zeker een percentage van 25 hoog moet worden genoemd. (...) In verband met het feit dat exacte ramingen niet kunnen worden opgesteld, kan er met redelijke schattingen worden gewerkt. In de praktijk zullen de begrotingscijfers als uitgangspunt moeten worden genomen.”¹⁹⁴

Andere argumenten die de wetgever aanleiding hebben gegeven de mogelijkheid van winst met de heffing van rechten te schrappen zijn:

- 1) door de mogelijkheid van winst kan de heffing van rechten mogelijk tot een belemmering leiden voor de burger om gebruik te maken van de voor hem noodzakelijke diensten van de gemeente. Dit is overigens ook één van de dragende gedachten achter de Europese Dienstenrichtlijn en de normen die daaruit volgen voor de heffing van leges die daaronder vallen. Zie hierna § 4.3.3;

¹⁹⁰ Een deel van die jurisprudentie wordt beschreven door R. Froentjes & P.F. van der Muur in ‘Legitieme leges?’, *WFR* 2014/13, welke bijdrage een aardig overzicht geeft.

¹⁹¹ Wet Wijziging van de gemeentewet op het stuk der belastingen (limitering onroerend-goedbelastingen, leges en rechten), wet van 3 juli 1989, *Stb.* 302.

¹⁹² Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Sdu: Den Haag, 1983, p. 61.

¹⁹³ Toentertijd bestond er preventief toezicht door de Kroon op belastingverordeningen van gemeenten. Een verordening kon pas in werking treden na goedkeuring daarvan door de Kroon. Dit preventieve toezicht is per 1 januari 1996 afgeschaft.

¹⁹⁴ MvT, *Kamerstukken II* 1987-1988, 20 565, nr. 3, p. 14.

- 2) als gevolg van nieuwe comptabiliteitsvoorschriften kunnen gemeenten veel nauwkeuriger dan voordien de kosten van werkzaamheden berekenen. Door deze nauwkeurigheid is de noodzaak om ten behoeve van het verhaal van kosten ruime marges te hanteren komen te vervallen.

De conclusie luidt dat het de nadrukkelijke bedoeling van de wetgever was om geen winst toe te staan bij de heffing van rechten. Ook was het de nadrukkelijke bedoeling van de wetgever om bij de kostendekkendheid een bepaalde foutmarge toe te staan. De wetgever is er echter niet toe overgegaan om deze marge vast te leggen, anders dan dat 25% te hoog werd geacht. Het resultaat is dan ook een wettekst die geen enkele ruimte biedt voor een foutmarge. De wettekst schrijft slechts voor dat de geraamde baten niet mogen uitgaan boven de geraamde lasten, terwijl het wel de bedoeling is geweest van de wetgever om enige marge te gunnen. Gevolg van deze discrepantie tussen wettekst en bedoeling van de wetgever is een zich steeds verder uitbreidende hoeveelheid jurisprudentie die vooral de afgelopen jaren tot veel onverbindende legesverordeningen heeft geleid. Hierna volgt een overzicht daarvan.

4.3.3 DE OPBRENGSTLIMIET VAN DE RECHTEN

De toetsing aan de opbrengstlimiet (vaak ook opbrengstnorm genoemd) van artikel 229b van de Gemeentewet heeft een aantal deelaspecten die hierna worden beschreven. Het betreft:

- a) raming van de lasten en de baten;
Welke kosten kunnen als lasten worden doorberekend in de tarieven en hoe dienen de baten te worden geraamd?
- b) het bereik van de opbrengstlimiet;
Geldt deze norm voor alle in één verordening geregelde rechten en achterliggende diensten of geldt deze norm per groep samenhangende diensten?
- c) de sanctie op overschrijding van de opbrengstlimiet; *Is de gehele verordening onverbindend, of is deze slechts onverbindend voor zover de opbrengstlimiet wordt overschreden?*
- d) de bewijslast en verdeling daarvan bij geschillen over overschrijding van de opbrengstlimiet.
Hoe ver moet de gemeente gaan in het inzicht geven in hun begrotingen?

Hierna wordt de stand van de jurisprudentie op deze genoemde punten kort weergegeven.

Ad a) Raming van de lasten en de baten

Raming van de lasten

Tot de 'lasten ter zake' die met rechten kunnen worden verhaald behoren die posten die rechtstreeks samenhangen met de verleende diensten waarvoor de rechten worden geheven (directe kosten). Dit zijn bijvoorbeeld loonkosten, kapitaallasten en materiële kosten. Ook de kosten van de eerste controle op de naleving van de vergunningvoorschriften worden tot de directe kosten gerekend, omdat deze het karakter heeft van een specifieke controle. Verder kunnen met de dienstverlening samenhangende indirecte kosten worden verhaald.¹⁹⁵ Daarbij geldt als uitgangspunt dat die indirecte kosten meer dan zijdelings met die diensten moeten samenhangen. Kostenposten kunnen slechts dan niet (geheel of ten dele) als 'lasten ter zake' worden aangemerkt indien zij geheel of nagenoeg geheel andere doeleinden dienen. Indirecte kosten die niet kunnen worden verhaald, zijn beleidskosten voor het opstellen van plannen of voorschriften en het vaststellen van criteria voor vergunningverlening, kosten van handhaving, toezicht en controle (behoudens de eerste controle) en kosten van inspraak-, bezwaar- en beroepsprocedures. Het gaat om kosten die vooral worden gemaakt ten behoeve van de gemeenschap als geheel. Om die reden is het niet gewenst dat deze slechts worden gedragen door individuele aanvragers van een specifieke dienst. Deze kosten zijn onafhankelijk van eventuele aanvragen van vergunningen e.d. Ter illustratie een citaat van de Hoge Raad in een

¹⁹⁵ *Kamerstukken II 1988/1989, 20565, nr. 8, p. 10 en Kamerstukken I, 1988-1989, 20 565, nr. 140a, p. 3-5.*

arrest over een procedure rioolrechten waarin de vraag was of baggerkosten van het uitbaggeren van de Amsterdamse grachten (deels) konden worden toegerekend als verhaalbare kosten:

*“De door het Hof (...) vastgestelde feiten laten immers geen andere gevolgtrekking toe dan dat zowel de baggerkosten als de kosten van controle van de grondwaterstand niet alleen met de aansluiting op de riolering maar met de riolering als geheel slechts zijdelings verband houden en nagenoeg geheel andere doeleinden dienen, waaronder wat de baggerkosten betreft in de eerste plaats de bevaarbaarheid van de grachten. De door de Inspecteur aangevoerde omstandigheden (...) doen daaraan niet af. Ook als die omstandigheden in de beoordeling worden betrokken, houden de hiermee gemoeide kosten onvoldoende verband met de riolering om verhaal daarvan door middel van een rioolrecht te rechtvaardigen.”*¹⁹⁶

Het zal duidelijk zijn dat de meeste geschillen ontstaan over (mate van) toerekening van indirecte kosten. Kosten die nog enig verband hebben met de dienstverlening zijn overheadkosten zoals bijvoorbeeld ondersteunings- of managementkosten, huisvestingskosten, toe te rekenen kosten van salarisadministratie ten behoeve van relevante medewerkers en kosten van eerste controle na vergunningverlening.¹⁹⁷ De toerekening van de overheadkosten dient te geschieden conform de comptabiliteitsvoorschriften die voor gemeenten gelden.¹⁹⁸ Of dit op correcte wijze is geschiedt wordt ook getoetst door de belastingrechter.¹⁹⁹ De comptabiliteitsvoorschriften zijn behoorlijk ruim omschreven. Dit betekent dat overheadkosten onder meer kunnen worden toegerekend op basis van zowel vierkante meter, naar fte, per product of per computer.²⁰⁰

Raming van de baten

Naast de geraamde lasten, maken de geraamde baten eveneens onderdeel van de breuk die samen de opbrengstnorm vormt. Als immers de raming te laag zou zijn, zou eveneens de opbrengstnorm worden overschreden.

Over deze situatie is zeer recent arrest gewezen door de Hoge Raad.²⁰¹ In een geschil over een opgelegde aanslag bouwleges was onder meer de overschrijding van de opbrengstlimiet aan de orde. Het hof had zich in hoger beroep beperkt tot een toetsing van de geraamde baten (en derhalve niet van de geraamde lasten). Het hof heeft geoordeeld dat de heffingsambtenaar niet, of onvoldoende, inzicht heeft gegeven in de raming van de baten, en heeft daartoe onder meer gewezen op het ontbreken van te verwachten aantallen bouwaanvragen en daarbij behorende bouwsommen. De heffingsambtenaar heeft aldus de bij belanghebbende gerezen twijfel dat de bouwleges te pessimistisch zijn geraamd, naar het oordeel van het hof niet weggenomen. Met deze oordelen stelt het hof volgens de Hoge Raad te vergaande eisen aan de raming van de baten in de gemeentelijke begroting en de onderbouwing daarvan. Een prognose van het aantal bouwaanvragen en daarbij behorende bouwsommen is naar haar aard met veel onzekerheid omgeven. Daaruit vloeit voort dat geen zekerheid of een volledig inzicht kan worden verlangd ten aanzien van het te verwachten aantal aanvragen en de bijbehorende bouwsommen. Verder

¹⁹⁶ HR 31 maart 1999, nr. 33 427, *Belastingblad* 1999, p. 335 Zie verder ook HR 4 juni 2010, nr. 08/00313, ECLI:NL:HR:2010:BL0990, *BNB* 2010/234.

¹⁹⁷ M.P. van den Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de wet WOZ*, Deventer: Kluwer 2013, p. 467-468.

¹⁹⁸ Deze zijn neergelegd in het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV), welk besluit uitvoering geeft aan art. 186 Gemw dat bepaalt dat de begroting, de begrotingswijzigingen, de meerjarenraming, het jaarverslag en de jaarrekening van de gemeente voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te geven regels. De belastingrechter toetst of de gemeente bij de ramingen binnen de grenzen van het BBV is gebleven: Hoge Raad 6 januari 2012, nr. 10/02632, ECLI:NL:HR:2012:BR0689, *BNB* 2012/103. Op basis van het BBV kan bijvoorbeeld beoordeeld worden of, wanneer en in welke mate investeringen dienen te worden geactiveerd. Zie daarover ook voornoemd arrest en de conclusie van de A-G bij dat arrest (Conclusie van A-G IJzerman van 6 januari 2012, nr. 10/03677, ECLI:NL:PHR:2012:BR0689).

¹⁹⁹ HR 29 juni 2012, nr. 11/02632, ECLI:NL:HR:2012:BW9879, *Belastingblad* 2012/367.

²⁰⁰ M.P. van den Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de wet WOZ*, Deventer: Kluwer 2013, p. 468.

²⁰¹ HR 4 april 2014, nr. 12/05118, ECLI:NL:HR:2014:780, *V-N* 2014/17.23, *Belastingblad* 2014/194.

brengt dit mee dat het een gemeente die de legesopbrengsten voorzichtig heeft geraamd niet kan worden tegengeworpen dat zij die opbrengsten te pessimistisch heeft geschat. In het kader van de toetsing van de opbrengstlimiet kan het geraamde bedrag aan legesopbrengsten pas dan niet worden aanvaard indien de gemeente die opbrengsten in redelijkheid niet op dat bedrag heeft kunnen ramen. De Hoge Raad legt hier derhalve een marginale toets aan. De Hoge Raad verwijst daarbij naar HR 26 april 1989, nr. 25 542, *BNB* 1989/242.

De annotator in *BNB* bij dat laatstgenoemde arrest, dat overigens over een ander limiet handelde, noemt de desbetreffende limiet een 'instructienorm' voor gemeenten om hun verordening zo in te richten dat in redelijkheid geen limietoverschrijding is te verwachten. Dit betekent dan ook dat de raming van de baten moet worden beoordeeld op het moment van vaststelling van de verordening. Met later gedurende het belastingjaar blijken afwijkingen mag bij de toetsing van de juistheid van de raming van de baten in het kader van de opbrengstnorm geen rekening meer worden gehouden. Is van jaar op jaar sprake van 'onderraming', dan kan wellicht de door de Hoge Raad aangegeven redelijkheidsnorm wel worden overschreden.

Ad b) Het bereik van de opbrengstlimiet

De opbrengstlimiet geldt voor het totaal van de in één belastingverordening geregelde retributies. Voor een legesverordening, waarin vele afzonderlijke leges zijn geregeld, betekent dit dat de opbrengstlimiet niet voorschrijft dat van alle afzonderlijke diensten de kostentoerekening inzichtelijk hoeft te worden gemaakt.²⁰² De Hoge Raad leidt deze regel af uit de wetsgeschiedenis:

*"3.4. Uit de geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling, (...) (Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 61) (...) (Kamerstukken II 1990/91, 21 591, nr. 7, p. 35-36) en (...) (Kamerstukken II 1990/91, 21 591, nr. 10, p. 18) volgt ondubbelzinnig dat de wetgever heeft bedoeld dat de in evenvermeld artikellid neergelegde toets wordt toegepast op (...) "het totaal van de geraamde baten van de rechten die in een verordening zijn geregeld en het totaal van de geraamde lasten die de werkzaamheden meebrengen waarvoor deze rechten geheven worden". Daarbij gaat het (...) "derhalve niet om het kostendekkingspercentage per dienst of groep van diensten, maar om de kostendekking van alle in de verordening opgenomen diensten", waaraan de memorie van toelichting toevoegt dat indien "door een gemeente verschillende rechten worden gecombineerd in een verordening", (...), beoordeeld moet worden "of de kostendekking van de gehele verordening niet boven de 100% uitgaat"."*²⁰³

Gevolg van deze hoofdregel is dat in beginsel kruissubsidiëring (het dekken van het tekort op de ene tariefpost met het overschot op een andere tariefpost) mogelijk is.

De opbrengstlimiet geldt op het niveau van de gehele verordening omdat het volgens de wetgever vaak niet mogelijk zal zijn de kosten per soort dienst op voldoende nauwkeurige wijze te bepalen. Daarnaast was een belangrijke overweging:

*"dat het aan de gemeentelijke autonomie wordt overgelaten om te bepalen welke diensten in één verordening worden geregeld (...). Gelet op de grote verscheidenheid in diensten is het voor de wetgever in formele zin niet mogelijk daarvoor voorschriften te geven zonder te vervallen in zeer gedetailleerde regelgeving. Daarbij komt dat dit een inbreuk betekent op de gemeentelijke bevoegdheden. Het is derhalve ook niet mogelijk om te bepalen dat er per individuele dienstverlening evenwicht moet zijn tussen de geraamde baten en de geraamde lasten. Dat de ene belastingplichtige wellicht meer bijdraagt in de gemeentelijke lasten dan overeenkomt met zijn aandeel in die lasten is inherent aan de keuze dat de gemeente zelf de heffingsmaatstaven kan vaststellen".*²⁰⁴

²⁰² HR 4 februari 2005, nr. 38 860, ECLI:NL:HR:2005:AP1951, *BNB* 2005/112, *V-N* 2005/9.23.

²⁰³ HR 4 februari 2005, nr. 40 072, ECLI:NL:HR:2005:AQ7390, *BNB* 2005/113, *V-N* 2005/9.24.

²⁰⁴ *Kamerstukken II*, 1990-1991, 21 591, nr. 10, p. 18.

Ondanks deze hoofdregel dat de opbrengstlimiet op het niveau van de gehele verordening mag worden toegepast, wordt daar bij de legesverordeningen waar meerdere leges in één verordening zijn geregeld, in de praktijk vanaf 2010 van afgeweken.

Op 1 oktober 2010 is de Wet algemene bepalingen omgevingswet (Wabo)²⁰⁵ in werking getreden. Deze wet introduceert de omgevingsvergunning die in de plaats is gekomen van een reeks vergunningen, ontheffingen of toestemmingen voor het realiseren van een fysiek project, zoals de bouwvergunning, de aanlegvergunning, de sloopvergunning, de monumentenvergunning, de milieuvergunning en de kapvergunning. Tijdens de parlementaire behandeling van de Wabo is aan de orde geweest of de Europese Diensten Richtlijn (EDR)²⁰⁶ ook gevolgen zou moeten hebben voor de leges die worden geheven voor de aanvraag van een omgevingsvergunning (bouwleges heten sinds introductie van de Wabo leges omgevingsvergunning). De kostendekkendheid van vergunningstelsels die onder de EDR vallen, wordt namelijk beoordeeld op vergunningenniveau (en dus niet op verordeningenniveau). Dat leidt tot andere resultaten dan de beoordeling van de kostendekkendheid op het niveau van de verordening. Naar de mening van de indieners van het wetsvoorstel dat tot de Wabo heeft geleid, vallen de op de Wabo gebaseerde vergunningstelsels niet als zodanig onder de reikwijdte van de EDR.²⁰⁷ Dus hoeft de kostendekkendheid van de legesheffing ter zake van op de Wabo gebaseerde vergunningstelsels niet op het niveau van de vergunningenstelsel te worden getoetst. De introductie van de Wabo heeft dan ook niet geleid tot wijziging van art. 229b van de Gemeentewet (opbrengstlimiet).

Uit de wetsgeschiedenis van de Wabo blijkt echter ook dat de wetgever wil, dat de gemeenten komen tot uitwerking en toepassing van het zogenaamde 'model transparantie bouw gerelateerde leges'.²⁰⁸ Als stok achter de deur is in de Wabo bij amendement een delegatiebepaling opgenomen, op grond waarvan op termijn bij algemene maatregel van bestuur (AMvB)²⁰⁹ alsnog regels kunnen worden gegeven over de toepassing van art. 229b van de Gemeentewet.²¹⁰ Van deze mogelijkheid is tot nu toe geen gebruik gemaakt. De reden daarvoor is dat de gemeenten, op aangeven van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG), aan 'zelfregulering' hebben gedaan. De Vereniging Nederlandse Gemeenten (VNG) heeft de handschoen van de wetgever namelijk opgepakt door in de tarieventabel van de door de VNG uitgebrachte Model Legesverordening een driedeling te maken van titels.

1. Algemene dienstverlening.
2. Dienstverlening vallend onder fysieke leefomgeving/omgevingsvergunning.
3. Dienstverlening vallend onder de EDR.

Binnen titel 1 is kruissubsidiëring mogelijk tussen de verschillende hoofdstukken. Dit geldt eveneens voor titel 2. Voor titel 3 geldt dat slechts kruissubsidiëring binnen elk hoofdstuk mogelijk is. Een hoofdstuk in titel 3 betreft een individueel vergunningstelsel, dan wel een cluster van samenhangende vergunningstelsels. Kruissubsidiëring tussen de titels is niet mogelijk. Ter illustratie een voorbeeld: tussen bouwen (titel 2) en trouwen (titel 1) staat een schot; als de legesheffing op bouwen winstgevend is, kan de winst niet gebruikt worden om een verlies in de legesheffing op trouwen te compenseren. Wel is het mogelijk om de 'winst' op grotere bouwprojecten weg te strepen tegen onderdekking (verlies) op kleinere

²⁰⁵ *Stb.* 2008, 496.

²⁰⁶ Richtlijn 2006/123 van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006, PbEU L 376, p. 36-68 (NL) betreffende de diensten op de interne markt (PB 2006, L 376, p. 36). Overigens is de richtlijn, in het bijzonder art. 13, tweede lid, niet voldoende concreet om rechtstreeks inroepbare aanspraken jegens de overheid te kunnen scheppen. Ze is niet *self-executing* maar moet omgezet worden in nationale wetgeving en is bovendien enkel gericht op commerciële dienstenverlening.

²⁰⁷ Mvt, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 953, nr. 3, p. 40.

²⁰⁸ Dit is een in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties ontwikkeld model op basis waarvan gestreefd wordt naar meer uniformiteit op dit punt bij gemeenten op basis van vrijwilligheid.

²⁰⁹ Met een AMvB kan in de vorm van een besluit een wettelijke bepaling nader worden uitgewerkt. Het is geen wet in formele zin (vastgesteld door regering en Staten-Generaal (art. 81 Gw)), maar een wet in materiële zin.

²¹⁰ Dit is art. 2.9 lid 2 Wabo. Zie *Kamerstukken II* 2007/08, 30 844, nr. 36.

bouwprojecten. Zo kunnen de leges bouwvergunning voor kleine verbouwingen beperkt worden gehouden.

Gemeenten volgen de modelverordeningen van de VNG vrijwel altijd. Het in overeenstemming brengen van de legesverordening en tarieventabel door een gemeente met de VNG-model-legesverordening betekent dat zij een beperking van de mogelijkheden tot kruissubsidiëring aanvaardt: geen titel overschrijdende kruissubsidiëring en binnen titel 3 zelfs geen kruissubsidiëring binnen de titel. Voor de berekening van de tarieven van de leges 'omgevingsvergunning' is dan een nauwkeurige, op controleerbare wijze vastgelegde kostentoerekening nodig.

Overigens vermeldt de toelichting bij de tarieventabel van de modelverordening van de VNG:

"De wetgever gaat er bij de omgevingsvergunning van uit dat alleen binnen de omgevingsvergunning kruissubsidiëring kan worden toegepast en niet met dienstverlening daarbuiten. Maar kruissubsidiëring tussen titel 1 en titel 2 is niet verboden, nu de wetgever artikel 229b van de Gemeentewet niet heeft gewijzigd."

Deze constatering is, nu een wettelijk verbod van kruissubsidiëring 'tussen de titels' ontbreekt, formeel juist. Dat neemt niet weg dat de VNG er goed aan zou doen om de zo-even vermelde constatering, die in strijd is met het eigen model, uit de toelichting te schrappen. De constatering brengt verwarring en leidt zelfs tot 'bedrijfsongevallen'.²¹¹ Bovendien is het een vorm van uitlokking naar de formele wetgever om gebruik te maken van de door hem in art. 2.9 lid 2 Wabo geschapen mogelijkheid om zelf voorschriften te geven ten aanzien van de toepassing van art. 229b Gemeentewet.

Ad c) Geheel of gedeeltelijke onverbindendheid

Indien de opbrengstnorm is overschreden doordat in de lastenraming één of meer posten zijn opgenomen die niet of niet geheel kunnen worden toegerekend aan de dienst waarvan de kosten met behulp van de betreffende heffing worden verhaald, is de tariefstelling in beginsel slechts partieel onverbindend.²¹² Het tarief is slechts onverbindend voor zover - nadat uit de lastenraming de (gedeelten van) posten zijn geëlimineerd die daarin ten onrechte zijn opgenomen - de geraamde baten uitgaan boven de geraamde lasten. Slechts indien aan een tweetal voorwaarden is voldaan, is de verordening in zijn geheel onverbindend. Dit is het geval indien:

- 1) het de gemeente op voorhand duidelijk moet zijn geweest dat de desbetreffende post(en) (in zoverre) niet diende(n) ter dekking van de kosten waarvoor het recht of de rechten op grond van artikel 229, lid 1, letters a en b, van de Gemeentewet en de desbetreffende verordening mochten worden geheven, en bovendien
- 2) na de eliminatie van de desbetreffende bedragen uit de lastenraming, de geraamde baten in betekende mate uitgaan boven het gecorrigeerde bedrag van de geraamde lasten. In betekende mate is later door de Hoge Raad uitgelegd als 10% of meer.²¹³

Volgens *Monsma* in zijn aantekening bij dit arrest in *Belastingblad* komen deze twee voorwaarden er vrij vertaald op neer dat de verordening volledig onverbindend is als de gemeente tegen beter weten in lasten heeft toegerekend die niet of niet volledig konden worden toegerekend en dit leidt tot een beduidende overschrijding van de kostennorm. Tevens kan worden geconcludeerd dat de opbrengstlimiet een marge kent van maximaal 10% overschrijding.

²¹¹ Zie bijvoorbeeld Rb. Gelderland, nr. 12/1657, ECLI:NL:RBGEL:2013:1963, V-N 2013/55.24.

²¹² HR 10 april 2009, nr. 43747, ECLI:NL:HR:2009:BC3691, *BNB* 2009/194, *Belastingblad* 2009, p. 664.

²¹³ HR 13 april 2012, nr. 10/03650, ECLI:NL:HR:2012:BU7248, V-N 2012/20.32.

Ad d) Bewijslast en bewijslastverdeling

Wanneer een belanghebbende in een procedure stelt dat de opbrengstnorm is overschreden, zou volgens de standaard bewijsregels de bewijslast daarvoor bij belanghebbende liggen. De Hoge Raad heeft in 2009 geoordeeld dat daarop in dit geval een uitzondering moet worden gemaakt.²¹⁴ Het is in dat geval in eerste instantie aan de heffingsambtenaar om inzicht te verschaffen in de ramingen die ten grondslag liggen aan de vastgestelde tarieven. Dit omdat de belanghebbende in de regel geen toegang heeft tot de gegevens die hij nodig heeft om voldoende gemotiveerd feiten te stellen die meebrengen dat de opbrengstlimiet is overschreden. Het inzicht in de ramingen kan overigens worden verschaft op basis van de gemeentelijke begroting, maar ook op basis van andere gegevens, waaronder ook gegevens die niet bekendgemaakt zijn ten tijde van de vaststelling van de verordening.²¹⁵

Nadat de heffingsambtenaar aldus inzicht heeft gegeven, is de belanghebbende weer aan zet. Wanneer de belanghebbende vervolgens niet stelt dat de in de door de heffingsambtenaar verstrekte inlichtingen begrepen feitelijke gegevens onjuist zijn, heeft de rechter slechts de rechtsvraag te beantwoorden of, uitgaande van die feiten, de desbetreffende post kan worden aangemerkt als een “last ter zake”. Bij ontkennende beantwoording van die vraag dient hij te beoordelen of daardoor de opbrengstlimiet is overschreden. Indien de belanghebbende wél stelt dat die feitelijke gegevens onjuist zijn en de heffingsambtenaar deze stelling van de belanghebbende betwist, komt bewijslevering aan de orde. In dat geval draagt de belanghebbende de bewijslast van zijn stelling dat de door de heffingsambtenaar verschaft feitelijke gegevens onjuist zijn, omdat die onjuistheid een voorwaarde is voor het intreden van het rechtsgevolg dat hij inroept (onverbindendheid van de verordening).

In 2014 heeft de Hoge Raad meer duidelijkheid gegeven over de bewijslast en de verdeling daarvan bij geschillen over mogelijke overschrijding van de opbrengstnorm.²¹⁶ De Hoge Raad vat een en ander samen in een aantal vuistregels.

De vaststelling van tarieven zoals bedoeld in art. 229b Gemeentewet berust op een raming, welke raming moet berusten op gegevens omtrent geraamde baten en lasten in de gemeentebegroting voor het desbetreffende jaar dan wel gegevens die op geraamde baten en lasten in die begroting zijn terug te voeren. Daaruit vloeit noodzakelijk voort dat bij de vaststelling van tarieven niet ten aanzien van alle posten zekerheid of een volledig inzicht kan bestaan. In het kader van een geschil omtrent de naleving van de opbrengstlimiet mag niet van de gemeente worden verlangd dat zij van alle in de verordening en de bijbehorende tarieventabel genoemde diensten afzonderlijk en op controleerbare wijze vastlegt hoe zij de kosten ter zake daarvan heeft geraamd (toetsing op niveau van de verordening, tenzij de VNG-modelverordening is gevolgd (*toevoeging AWS*)).²¹⁷

In die gevallen waarin de belanghebbende overschrijding van de opbrengstlimiet aan de orde heeft gesteld en de heffingsambtenaar inzicht in de desbetreffende ramingen heeft verschaft, kan het verstrekken van nadere inlichtingen uitsluitend van de heffingsambtenaar worden verlangd voor zover de belanghebbende voldoende gemotiveerd heeft gesteld waarom naar zijn oordeel ten aanzien van een of meer bepaalde posten in de raming redelijke twijfel bestaat of sprake is van een ‘last ter zake’.

Aan de nadere inlichtingen die de heffingsambtenaar in dat geval dient te verstrekken, mag geen zwaardere eis worden gesteld dan dat deze functionaris naar vermogen – dat wil zeggen: in de mate waarin hij daartoe in de gegeven omstandigheden in redelijkheid in staat is – duidelijk maakt op grond waarvan hij de stelling(en) van de belanghebbende betwist, en waarom dus naar zijn oordeel de door de belanghebbende opgeworpen twijfel ongegrond is. De

²¹⁴ HR 24 april 2009, nr. 07/12961, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, *BNB* 2009/159, *V-N* 2009/21.27.

²¹⁵ HR 16 april 2010, nr. 08/02001, ECLI:NL:HR:2010:BM1236, *V-N* 2010/19.26.

²¹⁶ HR 04 april 2014, nr. 12/05118, ECLI:NL:HR:2014:780, *V-N* 2014/17.23.

²¹⁷ De Hoge Raad verwijst hier naar de onder *Ad b)* besproken arresten HR 4 februari 2005, nr. 38 860, ECLI:NL:HR:2005:AP1951, *BNB* 2005/112, *V-N* 2005/9.23 en HR 16 april 2010, nr. 08/02001, ECLI:NL:HR:2010:BM1236, *BNB* 2010/226, *V-N* 2010/19.26.

zinsnede 'naar vermogen deze twijfel weg te nemen', houdt derhalve niet in dat de heffingsambtenaar moet bewijzen dat die twijfel ongegrond is.

Ten slotte wijst de Hoge Raad erop dat in het kader van de toetsing aan de opbrengstlimiet pas dan plaats is voor een correctie van de omvang van de volgens de gemeentelijke begroting geraamde bedragen aan opbrengsten en lasten, indien de gemeente deze opbrengsten en lasten niet in redelijkheid op die bedragen heeft kunnen ramen.²¹⁸ Deze redelijkheidsnorm besprak ik reeds onder *Ad a)*.

²¹⁸ HR 26 april 1989, nr. 25 542, BNB 1989/242.

5. BESTEMMINGSCHEFFINGEN

5.1 INLEIDING

Na beschrijving van de retributies worden in dit onderdeel de gemeentelijke bestemmingsheffingen beschreven. Deze betreffen achtereenvolgens:

- de baatbelasting (§ 5.2);
- de afvalstoffenheffing (§5.3);
- de rioolheffingen (§ 5.4);
- de praktijk van het beperken van algemene belastingen tot bestemmingsbelastingen ten behoeve van ondernemersfondsen (§ 5.5).

5.2 DE BAATBELASTING

5.2.1. INLEIDING

Eén van de bestemmingsheffingen die gemeenten kunnen heffen is de baatbelasting.^{219 220} De belasting is in § 2.2 door mij gekarakteriseerd als een materiële bestemmingsheffing.

Belastingplicht voor deze belasting kan pas ontstaan wanneer sprake is van profijt (baat) van gemeentelijke voorzieningen. Een gemeente kan tot verhaal van (een deel van de) kosten van de aanleg van publieke voorzieningen in een bepaald gebied besluiten middels het vaststellen van een baatbelastingverordening. Nog voordat met het treffen van voorzieningen is begonnen, moet een zogenaamd bekostigingsbesluit door de gemeenteraad worden vastgesteld.²²¹ Hierin wordt aangegeven in welke mate kostenverhaal middels baatbelasting zal gaan plaatsvinden en welk gebied het betreft. Dit dient de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Voor de heffing is derhalve vereist dat sprake is van baat van de onroerende zaken bij door de gemeente getroffen voorzieningen in het betreffende gebied. Uitgangspunt hierbij is dat de onroerende zaken grenzend aan, of in de nabijheid van deze voorzieningen gebaat zijn. De eigenaren van deze onroerende zaken zijn dan belastingplichtig. Het belastingtarief is een omslag van de totale kosten die de gemeente wil verhalen (maximaal 100%) over het aantal gebate onroerende zaken in het gebate gebied. De belastingaanslag kan worden 'uitgesmeerd' over maximaal 30 jaar, waarbij de belastingplicht blijft rusten op de onroerende zaak.

²¹⁹ Op basis van art. 222 Gemw. Dit artikel luidt voor zover hier van belang:

1. *Ter zake van de in een bepaald gedeelte van de gemeente gelegen onroerende zaak die gebaat is door voorzieningen die tot stand worden of zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur, kan van degenen die van die onroerende zaak het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, een baatbelasting worden geheven, waarbij de aan de voorzieningen verbonden lasten geheel of gedeeltelijk worden omgeslagen. Indien de aan de voorzieningen verbonden lasten ter zake van een onroerende zaak krachtens overeenkomst zijn of worden voldaan, of met toepassing van artikel 6.17, eerste lid, van de Wet ruimtelijke ordening zijn of behoren te worden voldaan, wordt de baatbelasting ter zake van die onroerende zaak niet geheven.*
2. *Voordat met het treffen van voorzieningen wordt aangevangen, wordt door de raad besloten in welke mate de aan die voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting zullen worden verhaald. Een besluit als bedoeld in de eerste volzin bevat een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaak is gelegen. Het besluit wordt bekend gemaakt overeenkomstig art. 139.*
3. *Of een onroerende zaak is gebaat wordt beoordeeld naar de toestand op een in de belastingverordening te bepalen tijdstip, dat is gelegen uiterlijk een jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid.*
4. *Tot invoering van de belasting wordt besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid.*
5. *De belasting wordt ineens geheven, met dien verstande dat de belasting op verzoek van de belastingplichtige in de vorm van een jaarlijkse belasting wordt geheven gedurende ten hoogste dertig jaren, een en ander volgens in de verordening vast te stellen regelen.*

²²⁰ De beschrijving van deze paragraaf is ontleend aan A.W. Schep, *Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten; Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage*, (diss.), Delft: Eburon 2012.

²²¹ Art. 222, lid 2, Gemw.

De baatbelasting kan niet worden geheven als kosten van voorzieningen reeds zijn of worden voldaan in het kader van een exploitatieplan (middels een exploitatiebijdrage of exploitatieovereenkomst).²²² Het betreft in de praktijk grondexploitatiesituaties waarbij sprake is van nieuwbouw van woningen en waarbij de grond niet in handen is van de gemeente. Nadeel van de regeling van de baatbelasting is dat *de facto* slechts 60% van de kosten van de publieke voorzieningen in grondexploitatiesituaties kan worden verhaald. Dit was een van de redenen voor het introduceren van een nieuwe regeling van kostenverhaal van publieke voorzieningen bij grondexploitatie in de Wet ruimtelijke ordening. De kosten worden nu verhaald via de zogenoemde grondexploitatiebijdrage, welke uiteindelijk is verschuldigd bij het aanvragen van een omgevingsvergunning (bouwvergunning).

5.2.2. HET BEGRIP 'BAAT'

Het meeste onbegrip bij belastingplichtigen die worden geconfronteerd met de baatbelasting wordt veroorzaakt door het feit dat niet zij zelf, maar hun onroerende zaak gebaat moet zijn om belastingplichtig voor deze heffing te zijn. Dit betekent bijvoorbeeld voor een winkelier dat voor zijn belastingplicht niet relevant is of zijn omzet is gestegen (of gedaald) als gevolg van de aangelegde voorzieningen waarvan de kosten op hem worden verhaald. De persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige en de wijze waarop de onroerende zaak wordt gebruikt, zijn niet van belang voor het al dan niet gebaat zijn van de onroerende zaak. Het betreft derhalve een geobjectiveerd profijtbegrip waarop deze belasting is gebaseerd. Of een onroerende zaak gebaat is, kan afhangen van diverse omstandigheden. De omstandigheden worden beoordeeld in het licht van de aard, strekking en/of het doel van de voorzieningen.²²³ In de wettekst wordt het begrip 'baat' in verband gebracht met 'een bepaald gebied van de gemeente'. Het gaat erom dat de onroerende zaken in een bepaald gebied meer profiteren van de aanleg van publieke voorzieningen dan in een ander gedeelte. Dit bijzondere profijt rechtvaardigt de invoering van de baatbelasting in dat gedeelte, waar anderen in de gemeente niet belastingplichtig zijn.

In de jurisprudentie is het begrip 'baat' synoniem voor 'in een voordeliger positie gekomen'. De mate van baat moet daarbij meer dan verwaarloosbaar zijn. Aangezien de huidige baatbelasting ontstaan is na samenvoeging van de bouwgrondbelasting en de oude baatbelasting kan onder baat ook worden verstaan: 'voor bebouwing geschikt zijn of beter geschikt worden'. Als een aantal voorzieningen genoeg samenhang vertonen, wordt gesproken van een complex van voorzieningen. Gevolg is daarvan is dat de baat van een individuele onroerende zaak wordt beoordeeld in het licht van dit geheel (complex) van voorzieningen. Dit is een door de Hoge Raad gegeven doelmatige uitleg van het begrip baat. Een onroerende zaak hoeft niet gebaat te zijn door elke aangelegde voorziening afzonderlijk. Ook hoeft geen 'per saldo'-benadering te worden gevolgd waarbij de baat bevorderende elementen worden weggestreept bij de baat verminderende elementen. Het gaat erom dat de onroerende zaak is gebaat in het licht van het geheel van de aangelegde voorzieningen.

Het objectieve en zakelijke baatbegrip legt ook beperkingen op aan de keuze van de heffingsmaatstaf waarnaar baatbelasting kan worden geheven. Deze dient zo te worden gekozen dat alle gebate onroerende zaken in het betrokken gebied in de heffing kunnen worden

²²² Zie de tweede volzin van het eerste lid van art. 222 Gemw (voetnoot 2) waarin wordt verwezen naar art. 6.17, eerste lid, van de Wet ruimtelijke ordening. Dit artikellid luidt:

1. Burgemeester en wethouders verhalen de kosten, verbonden aan exploitatie van de gronden gelegen in een exploitatiegebied, door aan een omgevingsvergunning voor een bouwplan dat krachtens art. 6.12, eerste lid, is aangewezen, of een omgevingsvergunning voor een gedeelte daarvan, met inachtneming van het exploitatieplan het voorschrift te verbinden dat de vergunninghouder een exploitatiebijdrage aan de gemeente verschuldigd is, tenzij de bijdrage anderszins verzekerd is of voorafgaand aan de indiening van de bouw aanvraag een exploitatiebijdrage met betrekking tot de betreffende gronden overeengekomen en verzekerd is.

²²³ Het gaat dan bijvoorbeeld om de afstand tot de voorzieningen, de gebruiksmogelijkheden van de onroerende zaak, de bereikbaarheid van de onroerende zaak, de aantrekkelijkheid en/of uitstraling van het gebied. Niet van invloed zijn (geen batende werking hebben) eigen kosten om gebruik van de voorzieningen te kunnen maken, de verandering in de omzet, de winst of het inkomen en de toe- of afname van de verkeersveiligheid.

betrokken. Dit is het gevolg van het feit dat de kosten van de voorzieningen moeten worden omgeslagen. Een verordening op basis waarvan niet alle gebate onroerende zaken (kunnen) worden belast, is onverbindend. Dit betekent dat dan de gehele belastingopbrengst in beginsel vervalt en dat de kosten alsnog ten laste moeten komen van de algemene middelen.

5.2.3. KOSTENVERHAAL: HET BEGRIP 'VOORZIENINGEN'

In beginsel kunnen enkel de kosten van het tot stand brengen van fysieke voorzieningen worden verhaald met de baatbelasting. De wettekst spreekt echter niet over 'kosten', maar over 'lasten', dat ruimer is. Ook kosten die samenhangen met het tot stand brengen van voorzieningen als kosten van het gemeentelijke apparaat en renteverliezen kunnen worden verhaald. Onder voorzieningen kan onder verstaan worden: wegen en straten, bruggen, pleinen, (sier)bestrating, parkeervoorzieningen, verkeersremmende maatregelen, riolering, openbare verlichting, straatmeubilair, groenvoorzieningen, kunstwerken, etc.²²⁴ De voorzieningen moeten baat opleveren binnen 'een bepaald gedeelte van de gemeente', aldus de wettekst van artikel 222 van de Gemeentewet (baatbelasting). In die zin werkt het begrip 'baat' ook door in het toepassingsbereik van de voorzieningen waarvan de kosten kunnen worden verhaald met baatbelasting. Voorzieningen waarvan het baatbereik het gebied overstijgt, kunnen in beginsel niet met baatbelasting worden bekostigd (bovenwijkse voorzieningen). Wel is het denkbaar dat een deel van die kosten met baatbelasting wordt verhaald.²²⁵

De belangrijkste beperking van de baatbelasting is het gevolg van uitleg van het begrip voorzieningen door de Hoge Raad in situaties waarin gedeelten van gemeenten worden heringericht.²²⁶ Het gaat in die gevallen (deels) om het vervangen van bestaande voorzieningen. Eerder had de Hoge Raad reeds beslist dat ook bij vervanging van een bestaande voorziening sprake kon zijn van baat. Daaraan wordt echter wel de voorwaarde gesteld dat er sprake moet zijn van een verbetering en dus niet van achterstallig onderhoud. Eén van de eisen die de Hoge Raad voor de heffing van baatbelasting in herinrichtingssituaties nu stelt, is dat het geheel van de voorzieningen in het heringerichte gebied, in vergelijking met de toestand waarin dit geheel zich zou bevinden indien de voordien aanwezige voorzieningen in staat van nieuw zouden verkeren, *naar inrichting, aard of omvang wezenlijk is veranderd*. Als gevolg van deze jurisprudentie is nog slechts in uitzonderingsgevallen heffing van baatbelasting mogelijk. Denk bijvoorbeeld aan de aanleg van riolering in het buitengebied van een gemeente. Bovendien geldt dat indien sprake is van een wezenlijke verandering, slechts de kosten met baatbelasting kunnen worden verhaald voor zover zij het bedrag overtreffen dat gemoeid zou zijn met alleen het opheffen van de opgetreden achteruitgang van die bestaande voorziening(en).

5.2.4. CONCLUSIE BAATBELASTING

De baatbelasting biedt een oplossing voor kostenverhaal van de aanleg van voorzieningen waarbij onroerende zaken in een bepaald gebied van de gemeente gebaat zijn. Het is echter niet eenvoudig deze belasting in te voeren. Naast formele vereisten, zoals het vooraf vaststellen van een bekostigingsbesluit, geldt er een beperking in de soort kosten: het moet gaan om lasten die samenhangen met de aanleg van fysieke voorzieningen. Bovendien is als gevolg van jurisprudentie het toepassingsbereik in situaties van herinrichting van gebieden dermate aan banden gelegd, dat dit instrument nog slechts in enkele praktijksituaties bruikbaar is. Slechts een wetswijziging zal de toepassingsmogelijkheden van deze heffing weer kunnen vergroten. Er zijn momenteel nauwelijks gemeenten die nog baatbelasting invoeren. Er gaan inmiddels stemmen op om de baatbelasting te herzien²²⁷, danwel te vervangen²²⁸.

²²⁴ A.W. Schep, *Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage* (diss.), Delft: Eburon 2012, p. 143-144.

²²⁵ Schep (diss.), p. 145-147.

²²⁶ Vgl. HR 4 mei 2007, nr. 42 457 (Breda), *BNB* 2007/233.

²²⁷ Planbureau voor de Leefomgeving, *Bekostiging van publieke voorzieningen bij organische gebiedsontwikkeling; Achtergrondstudie*, PBL: Den Haag 2014, p. 6 en 17.

5.3 DE AFVALSTOFFENHEFFING

5.3.1. AFVALSTOFFENHEFFING OF REINIGINGSRECHT

Ter bestrijding van de kosten, verbonden aan het inzamelen en verwijderen van huishoudelijke afvalstoffen, kan een gemeente kiezen uit een bestemmingsheffing: de afvalstoffenheffing²²⁹, of een retributie: het reinigingsrecht²³⁰.

Met de afvalstoffenheffing kan uitsluitend het inzamelen en verwijderen van huishoudelijke afvalstoffen worden bekostigd. Voor de bekostiging van het inzamelen en verwijderen van andere dan huishoudelijke afvalstoffen kan een reinigingsrecht worden geheven. De meeste gemeenten heffen ter zake van huishoudelijke afvalstoffen een afvalstoffenheffing en ter zake van bedrijfsafval een reinigingsrecht.

Vóór de invoering van de afvalstoffenheffing hieven de gemeenten doorgaans een reinigingsrecht voor de inzameling en verwijdering van huishoudelijk en niet-huishoudelijk afval. Met name wat betreft het huishoudelijk afval leidde dit tot ontwijkingsgedrag. Het reinigingsrecht is een retributie: een betaling die door de overheid krachtens algemene regelen wordt gevorderd ter zake van een concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst (zie hiervoor § 4.2.2). Simpel gezegd: als geen huisvuil werd aangeboden en derhalve niet van de huisvuilophaaldienst gebruik werd gemaakt, kon geen reinigingsrecht worden opgelegd.

Mede daarom is de afvalstoffenheffing geïntroduceerd: de afvalstoffenheffing is een (bestemmings)belasting: een gedwongen betaling aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen wordt geheven (zie hiervoor § 2.2). Wel is de belastingplicht voor de afvalstoffenheffing gekoppeld aan een wettelijke zorgverplichting voor de gemeente tot het wekelijks inzamelen van huishoudelijk afval.²³¹ De kosten van inzameling, vervoer, nuttige toepassing en verwijdering van afvalstoffen kan ermee worden verhaald.²³² Wordt echter niet ingezameld, is er ook geen belastingplicht voor de afvalstoffenheffing.²³³

Wordt ondanks het feit dat niet wordt ingezameld, wel afvalstoffenheffing geheven, maar worden op basis van diezelfde verordening eveneens reinigingsrechten geheven, dan is in de jurisprudentie ook wel geoordeeld dat in dat geval geen bestemmingsheffing, maar een retributie is geheven.²³⁴ De rechter herkwalificeert de afvalstoffenheffing dan in feite als reinigingsrecht. Vervolg vraag is, of in het concrete geval sprake is geweest van dienstverlening die de heffing van het reinigingsrecht rechtvaardigt. In de bedoelde uitspraak was dit niet het geval, omdat was komen vast te staan dat geen huisvuil werd aangeboden. De aanslag werd alsnog vernietigd.

Degenen die al dan niet krachtens zakelijk of persoonlijk recht gebruikmaken van een perceel ten aanzien waarvan de gemeente de verplichting tot inzameling van huishoudelijk afval heeft, zijn belastingplichtig. Er is geen directe relatie met het profijt. In die zin is niet sprake van een

²²⁸ In het rapport *Taakgericht heffen; Rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap No. 239, Kluwer: Deventer 2009, p. 90 wordt voorgesteld de baatbelasting af te schaffen en deze te vervangen door een Infrastructuurheffing, waarbij wordt gedacht aan bijvoorbeeld de aanleg van wegen of een kabelnet. De Commissie beoogt een heffing met een breder toepassingsbereik dan de baatbelasting. De belasting zou een bestemmingsbelasting moeten worden die zowel in een gedeelte als in de gemeente als geheel kunnen worden ingevoerd.

²²⁹ Art. 15.33 WMB.

²³⁰ Art. 229 Gemw.

²³¹ Art. 10.21 en 10.22 WMB.

²³² Art. 1.1 WMB.

²³³ Vgl. HR 27 februari 2009, nr. 43 060, ECLI:NL:HR:2009:BH4084, V-N 2009/12.20.

²³⁴ Hof 's-Gravenhage 5 oktober 1987, nr. 212/86, BNB 1989/35.

materiële bestemmingsheffing, maar van een formele bestemmingsheffing. Er is wel sprake van een profijtrelatie op groepsniveau, omdat iedereen het genot heeft van een schone gemeente en van de inzameldienst gebruik kán maken.²³⁵

5.3.2. OPBRENGSTLIMIET

Voor het reinigingsrecht geldt de opbrengstlimiet, zoals neergelegd in art. 229b van de Gemeentewet en zoals hiervoor uitgebreid besproken in § 4.3.3. Ook de afvalstoffenheffing kent echter een opbrengstlimiet, welke ligt besloten in het eerste zinsdeel van art. 15.33, eerste lid, Wet milieubeheer:

“De gemeenteraad kan ter bestrijding van de kosten die voor haar verbonden zijn aan het beheer van huishoudelijke afvalstoffen een heffing instellen, (...)”.

De afvalstoffenheffing mag dus maximaal tot kostendekking strekken. Vergelijkt men deze opbrengstlimiet met de voor retributies geldende opbrengstlimiet (zie hierna), dan valt op dat in art. 15.33 Wet milieubeheer het bijvoeglijk naamwoord ‘geraamde’ voor ‘kosten’ ontbreekt.²³⁶ De wettekst schrijft derhalve toetsing van de werkelijke opbrengst aan de werkelijk gemaakte kosten voor. Sommigen zijn op grond van een passage in de wetsgeschiedenis van mening dat de wetgever hier eveneens geraamde kosten heeft bedoeld.²³⁷ Hof Arnhem-Leeuwarden heeft hierover overwogen:

“Hoewel artikel 15.33 voormeld artikel 229b van de Gemeentewet niet van overeenkomstige toepassing verklaart op de afvalstoffenheffing, moet worden aangenomen dat “de kosten” in artikel 15.33, lid 1, voormeld geen wezenlijk andere betekenis heeft dan “de geraamde lasten ter zake” in artikel 229b voormeld. Dit brengt mee dat de jurisprudentie over het laatstgenoemde wetsartikel evenzeer geldt voor de opbrengstlimiet die in de woorden “ter bestrijding van de kosten” van artikel 15.33 voormeld besloten ligt.”²³⁸

De vraag of de opbrengstnorm van de afvalstoffenheffing afwijkt van de opbrengstnorm uit art. 229b die voor de retributies geldt, is met name van belang wanneer een afvalstoffenheffing en een reinigingsrecht in één verordening geregeld zijn. De Hoge Raad eist in ieder geval wel om afzonderlijke kostenramingen van de afvalstoffenheffing en de reinigingsrechten te maken. Het zijn wettelijk twee verschillende opbrengstlimieten.²³⁹ Dit geldt echter niet voor wat betreft de bewijslast en bewijslastverdeling en ook niet voor wat betreft de beoordeling of de verordening geheel of gedeeltelijk onverbindend is. In de jurisprudentie worden hier dezelfde normen aangelegd voor de toetsing van de opbrengstlimieten van de afvalstoffenheffing en de rioolheffing²⁴⁰ die zijn ontwikkeld voor de opbrengstlimiet van art. 229b van de Gemeentewet voor de retributies.²⁴¹

5.3.3. CONCLUSIE AFVALSTOFFENHEFFING

De wetgever heeft bewust voor een bestemmingsbelasting gekozen bij het inzamelen en verwijderen van huishoudelijke afvalstoffen. Op die wijze kunnen discussies over het al dan niet verleend zijn van een individuele dienst worden vermeden. Daartegenover staat wel een wettelijke zorgverplichting die er voorheen niet was: wordt niet regelmatig huisvuil opgehaald, kan eveneens geen sprake zijn van belastingplicht. Het karakter van de heffing heeft derhalve gevolgen voor de fiscale mogelijkheden van de gemeente. Wat betreft de toetsing aan de

²³⁵ Aldus M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 512.

²³⁶ Van Leijenhorst in zijn annotatie bij BNB 2009/194.

²³⁷ Redactie van de Vakstudie Lokale belastingen en milieuheffingen, Wet milieubeheer, artikelsgewijs commentaar, art. 15.33, Aant. 6, onder 6.7.3.

²³⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 22 januari 2013, nr. 11/00487 en 11/00488, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ0268, V-N 2013/21.28.

²³⁹ HR 10 april 2009, nr. 43 747, ECLI:NL:HR:2009:BC3691, BNB 2009/194.

²⁴⁰ Zie voor de rioolheffing ook hierna § 5.4.

²⁴¹ HR 10 april 2009, nr. 43 747, ECLI:NL:HR:2009:BC3691, BNB 2009/194 en Hof Arnhem-Leeuwarden 22 januari 2013, nr. 11/00487 en 11/00488, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ0268, V-N 2013/21.28.

opbrengstlimiet lijkt het in de jurisprudentie steeds minder uit te maken of er een aanslag afvalstoffenheffing, dan wel een aanslag reinigingsrecht is opgelegd. Vanwege de wettelijke waterscheiding moeten de limieten worden onderscheiden en dienen gemeenten daarvoor aparte ramingen te overleggen bij een geschil over mogelijke overschrijding daarvan. De rechterlijke toetsing is echter gelijk voor retributies en afvalstoffenheffing (of rioolheffing) voor wat betreft de regels voor de bewijslast en bewijslastverdeling die toetsing aan de onderscheiden opbrengstlimieten mogelijk maken. Ditzelfde geldt voor wat betreft de beoordeling van het gevolg van de overschrijding van de opbrengstlimiet: of de verordening geheel danwel slechts gedeeltelijk onverbindend is.

5.4 DE RIOOLHEFFINGEN

5.4.1. INLEIDING

Tot 2010 hieven Nederlandse gemeenten rioolretributies voor het verhaal van kosten van inzameling en transport van rioolafvalwater.²⁴² Sindsdien is door de wetgever de mogelijkheid van de heffing van rioolbestemmingsheffingen geïntroduceerd.²⁴³ Het is niet meer mogelijk om rioolretributies te heffen. Wanneer gemeenten de verwerking van regen- en afvalwater niet uit de algemene middelen bekostigen, kunnen zij wettelijk kiezen uit een viertal mogelijkheden:

- een waterketenheffing voor verhaal van kosten van inzameling en transport van huishoudelijk- en bedrijfsafvalwater en zuivering van huishoudelijk afvalwater;
- een watersysteemheffing ter bekostiging van inzameling en verwerking van hemelwater alsmede de beheersing van de grondwaterstand;
- een waterketenheffing én een watersysteemheffing of;
- één heffing die zowel een waterketen als een watersysteemheffing is.

De wetgever wilde met de invoering van de rioolheffingen onder meer de bekostiging van de 'afkoppeling' – de scheiding van afvalwater en regenwater – wettelijk faciliteren. De afkoppeling vereist echter grote investeringen en zal in de meeste gemeenten nog jaren op zich laten wachten. Naar verwachting zullen gemeenten, totdat de afkoppeling een feit is, (blijven) kiezen voor één heffing die zowel een waterketen- als een watersysteemheffing is (de hiervoor opgesomde vierde optie). De meeste (misschien zelfs alle) gemeenten hebben er dan ook voor gekozen de omschrijving van de belastingplichtige en het belastbare feit die in de verordening rioolrechten stond, (nagenoeg) ongewijzigd over te nemen in de verordening rioolheffingen. Als gevolg daarvan is de jurisprudentie over de rioolrechten, zeker wat betreft de belastingplicht en het belastbare feit, onverkort van toepassing gebleven op de rioolheffingen.

5.4.2. BESTEMMINGSBELASTING

Uiteraard geldt niet meer het vereiste van individuele dienstverlening. Dit heeft tot gevolg dat ook rioolheffing kan plaatsvinden als geen gebruik is gemaakt van het gemeentelijk riool. Afhankelijk van de omschrijving van het belastbare feit in de verordening, zal in de meeste gevallen wel sprake moeten zijn van een aansluiting op het gemeentelijke riool.²⁴⁴ Afhankelijk van de omschrijving in de verordening, dient er ook sprake te zijn van een belang bij de zorgtaken van de gemeente.²⁴⁵

²⁴² Gebaseerd op art. 229 en 229b Gemw.

²⁴³ Gebaseerd op art. 228a Gemw.

²⁴⁴ Vgl. HR 23 april 2004, nr. 39414, ECLI:NL:HR:2004:A08219, V-N 2004/22.21 en Hof Arnhem-Leeuwarden, 8 januari 2013, nr. 12/00490, ECLI:NL:GHARL:2013:BY8814, V-N 2013/18.25. De rioolheffing kan ook geheven worden ter zake van het beheer van het grondwaterpeil of het afvoeren van hemelwater. In de omschrijving van het belastbare feit voor deze vormen van rioolheffing, hoeft de aansluiting op de riolering niet voor te komen.

²⁴⁵ Zie in dat verband een uitspraak over een geschil over een aanslag rioolheffing waarbij slechts een watersysteemheffing werd geheven en de verhelderende aantekening in Vakstudie-Nieuws daarbij: Hof Den Haag, 28 mei 2013, nr. BK-12/00484, ECLI:NL:GHDHA:2013:CA2195, V-N 2013/43.25.

De rioolheffingen zijn een uitvloeisel van de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken.²⁴⁶ Evenals de afvalstoffenheffing zijn de rioolheffingen gekoppeld aan wettelijk opgedragen zorgtaken. In tegenstelling tot de wettelijke bepaling van de afvalstoffenheffing ontbreekt in de wettelijke bepaling van de rioolheffingen een directe verwijzing naar die de wettelijke bepalingen waarin de inzameling en verwerking van hemelwater, alsmede de beheersing van de grondwaterstand aan de gemeente zijn opgedragen.²⁴⁷ De gemeentelijke zorgverplichtingen met betrekking tot de watersysteemtaken zijn vastgelegd in de Waterwet.²⁴⁸ De zorgplicht omvat – verkort omschreven – de doelmatige inzameling en verwerking van het afvloeiend hemelwater (waterketen, art. 3.5) en het treffen van maatregelen ten einde structureel nadelige gevolgen van de grondwaterstand voor de aan de grond gegeven bestemming zoveel mogelijk te voorkomen of te beperken (watersysteem, art. 3.6). Omdat de tekst van artikel 228a Gemeentewet geen verwijzing naar de zo-even genoemde bepalingen van de Waterwet bevat, verdient het aanbeveling voor gemeenten om dit alsnog in de verordening te doen.

Voor de waterketenheffing is Europese Kaderrichtlijn Water van belang. Deze vermeldt in het eerste lid van artikel 9:

" Kostenterugwinning van waterdiensten

1. De lidstaten houden rekening met het beginsel van terugwinning van de kosten van waterdiensten, inclusief milieukosten en kosten van de hulpbronnen, met inachtneming van de economische analyse volgens bijlage III en overeenkomstig met name het beginsel dat de vervuiler betaalt.

De lidstaten zorgen er tegen het jaar 2010 voor:

- dat het waterprijsbeleid adequate prikkels bevat voor de gebruikers om de watervoorraden efficiënt te kunnen benutten, en daardoor een bijdrage te leveren aan de milieudoelstellingen van deze richtlijn;
- dat de diverse watergebruikssectoren, ten minste onderverdeeld in huishoudens, bedrijven en landbouw, een redelijke bijdrage leveren aan de terugwinning van kosten van waterdiensten, die gebaseerd is op de economische analyse uitgevoerd volgens bijlage III en rekening houdt met het beginsel dat de vervuiler betaalt.

De lidstaten kunnen daarbij de sociale effecten, de milieueffecten en de economische effecten van de terugwinning alsmede de geografische en klimatologische omstandigheden van de betrokken gebieden in acht nemen.

2. (...) "

Het ligt in de verwachting dat deze richtlijn er in de toekomst toe zal leiden dat de waterketenheffing zich zal moeten gaan richten naar het beginsel 'de vervuiler betaalt' en dat prikkels tot het zuiniger omgaan met water moeten worden ingebouwd. Daarvan uitgaande ligt het voor de hand dat deze heffing zich verplicht zal moeten gaan richten naar de hoeveelheid ingenomen water en dat de heffing zal worden geheven van de gebruiker.²⁴⁹ De bepaling uit de Kaderrichtlijn Water is niet een onvoorwaardelijk geformuleerde bepaling. Deze bevat ook geen voldoende nauwkeurig bepaalde verplichting waarop een belastingplichtige rechtstreeks een beroep kan doen.²⁵⁰ Dit betekent dat de aanslag rioolheffing die aan een eigenaar is opgelegd of waarvan de heffingsmaatstaf geen verband houdt met het waterverbruik op dit moment niet vernietigd zal worden wegens strijd met (de strekking van) de Kaderrichtlijn Water.

²⁴⁶ Stb. 2007, 276.

²⁴⁷ Zoals hiervoor in § 5.3 reeds is beschreven, wordt in art. 15:33 WMB verwezen naar de art. 10.21 en 10.22 uit diezelfde wet.

²⁴⁸ Art. 3.5 en 3.6 Waterwet.

²⁴⁹ Vgl. M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 526-527.

²⁵⁰ Rb. Arnhem 26 januari 2012, nr. AWB 10/2183, ECLI:NL:RBARN:2012:BV2676, *Belastingblad* 2012/144.

5.4.3. KOSTENVERHAAL

Voor de rioolrechten gold tot 2010 de in § 4.3.3 beschreven opbrengstlimiet, die erop neerkomt dat bij de vaststelling van de tarieven de geraamde baten niet mogen uitgaan boven de geraamde lasten. Deze norm ontbreekt in de huidige wettelijke bepaling van de rioolheffing. De wettelijke bepaling luidt:

“Onder de naam rioolheffing kan een belasting worden geheven ter bestrijding van de kosten die voor de gemeente verbonden zijn aan: (a en b)”.

Zoals hiervoor bij de afvalstoffenheffing reeds is beschreven, wordt in de jurisprudentie de bijzondere bewijslastverdeling die de Hoge Raad bij de toetsing aan de opbrengstlimiet van de retributies voorschrijft, ook toegepast op bestemmingsheffingen als de afvalstoffenheffing en de rioolheffing.²⁵¹ In de jurisprudentie wordt daarbij verwezen naar de bedoeling van de wetgever zoals blijkt uit de wetsgeschiedenis van deze bepaling:

“Uiteraard met de kanttekening dat de heffing dus maximaal kostendekkend mag zijn. (...) Rioolheffing heeft het karakter van een bestemmingsheffing waarmee kosten kunnen worden verhaald om collectieve maatregelen te treffen die de gemeente noodzakelijk acht voor een doelmatig werkende riolering en overige maatregelen ten aanzien van hemelwater en grondwater. Het uitgangspunt van de nieuwe heffing is om gemeenten in staat te stellen de kosten te verhalen die gepaard gaan met de gemeentelijke wateropgave.”²⁵²

5.4.4. CONCLUSIE RIOOLHEFFING

De conclusie luidt dat ten opzichte van de voorheen geheven rioolrechten ten aanzien van de belastingplicht de bewijslast voor gemeenten is verlicht, maar dat dit niet geldt ten aanzien van het bewijs dat de geraamde baten de geraamde kosten niet overtreffen. Ook zullen de in de toekomst aangescherpte eisen zoals in de Kaderrichtlijn Water worden aangegeven in de toekomst leiden tot beperkingen in de beleidsvrijheid van gemeenten wat betreft de keuze van de belastingplichtige en heffingsmaatstaf.

5.5 ALGEMENE BELASTINGEN BEPERKEN TOT BESTEMMINGSBELASTINGEN TEN BEHOEVE VAN ONDERNEMERSFONDSEN

5.5.1. ALGEMENE BELASTING BEPERKEN TOT BESTEMMINGSCHEFFING

Een trend van de laatste jaren onder Nederlandse gemeenten is dat een in de Gemeentewet als algemene belasting vormgegeven heffing in de praktijk wordt ingericht als (formele) bestemmingsheffing.²⁵³ Zo is de gemeentelijke hondenbelasting in de Gemeentewet vormgegeven als algemene belasting.²⁵⁴ De opbrengst kan worden toegevoegd aan de algemene middelen en is derhalve vrij besteedbaar voor gemeenten. Desondanks komt het met enige regelmaat voor dat gemeenten de opbrengst (geheel of gedeeltelijk) reserveren voor uitgaven ter bestrijding van de overlast van honden.²⁵⁵ Voor een dergelijke handelswijze kiest een gemeente, behalve ter bestrijding van de kosten als gevolg van de overlast, bijvoorbeeld om de acceptatie voor de heffing te vergroten. De algemene belasting wordt in dat geval derhalve vrijwillig ‘beperkt’ tot een heffing bestemd ter bestrijding van (een deel van) specifieke kosten (bestemmingsheffing).

²⁵¹ Voor de rioolheffing deed Hof Den Haag dit in haar uitspraak van 2 april 2013, nr. 12/00544, ECLI:NL:GHDHA:2013:BZ8486, V-N 2013/39.27.

²⁵² MvT, *Kamerstukken II*, 2005–2006, 30 578, nr. 3.

²⁵³ Zie ook wat ik hierover reeds schreef in *Luc de Meyere & Arjen Schep*, ‘Territoriale differentiatie binnen gemeentebelastingen’, hoofdstuk 2 van het *Jaarboek Lokale & Regionale Belastingen 2011-2012, Dubbel zicht op gemeentebelastingen*, (ed. M. de Jonckheere), Brugge: Die Keure, 2012, p. 75-116.

²⁵⁴ Zoals recentelijk nog bevestigd door de Hoge Raad in HR 18 oktober 2013, nr. 13-01116, ECLI:NL:HR:2013:917.

²⁵⁵ Een voorbeeld uit de jurisprudentie waarin een gemeente de opbrengst van de hondenbelasting geheel had bestemd voor bekostiging van maatregelen ter bestrijding van overlast van honden is HR 21 juni 2000, nr. 33816, ECLI:NL:HR:2000:AA6253.

Algemene belasting reclamebelasting beperken tot bestemmingsbelasting: gebiedsgericht ondernemersfonds

De laatste jaren wordt deze praktijk ook steeds vaker toegepast bij de reclamebelasting, eveneens een algemene gemeentelijke belasting.²⁵⁶ Deze heffing, die kan worden geheven ter zake van openbare aankondigingen die zichtbaar zijn vanaf de openbare weg, wordt dan slechts in een bepaald gebied van de gemeente ingevoerd, doorgaans het (winkel)centrum. De belastingopbrengst wordt vervolgens weer teruggegeven in de vorm van subsidie aan in een stichting verenigde belastingplichtigen (doorgaans ondernemers), om deze naar eigen inzicht in het gezamenlijke gebied te besteden. Dit wordt in de praktijk ook wel een (gebiedsgericht) ondernemersfonds genoemd.

De invoering van de algemene belasting in slechts een beperkt gedeelte van de gemeente, leidt in beginsel tot schending van het gelijkheidsbeginsel. In dat deel is men wel belastingplichtig, terwijl anderen in een ander deel van de gemeente onder dezelfde omstandigheden dat niet zijn. Door de Hoge Raad is echter geaccepteerd, dat wanneer sprake is van een objectieve redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling, deze discriminatie wordt toegestaan. In dit geval wordt er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor deze beperking van de belastingheffing tot een bepaald gebied aangenomen, indien de gemeenteraad in redelijkheid heeft mogen uitgaan van de veronderstelling dat op deze wijze degenen die profijt kunnen hebben van de opbrengst van de belasting in de heffing worden betrokken. Een beperking is echter dat de reclamebelasting op grond van de Gemeentewet slechts kan worden geheven ter zake van openbare aankondigingen die zichtbaar zijn vanaf de openbare weg. Met andere woorden: ondernemers die geen reclame maken die zichtbaar is vanaf de openbare weg zijn niet belastingplichtig, terwijl zij mogelijk wel kunnen profiteren van de met de opbrengst bekostigde voorzieningen en/of activiteiten. Inmiddels heeft ook de Hoge Raad zich uitgesproken over deze praktijk, in een procedure over de reclamebelasting van de gemeente Doetinchem.²⁵⁷ Het hof had in hoger beroep geoordeeld dat sprake was van een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de beperking van de belastingheffing tot het centrumgebied, bestaande uit profijt in de vorm van extra toeloop van publiek en daarmee van potentiële klanten. Verder achtte het hof het aannemelijk dat bijna alle ondernemers in het centrumgebied – die profijt hebben van de activiteiten en de voorzieningen – bijdragen aan de kosten ervan. Ook de Hoge Raad was van oordeel dat, wanneer een gemeente aldus het object van de heffing heeft beperkt tot openbare aankondigingen in een bepaald gedeelte van haar grondgebied, er sprake kan zijn van een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor die beperking. Dit is het geval indien de gemeente in redelijkheid heeft mogen uitgaan van de veronderstelling dat op deze wijze degenen die profijt kunnen hebben van de opbrengst van de belasting in de heffing worden betrokken. Het hof had dat reeds vastgesteld, dus dit bleef in stand in cassatie aangezien de Hoge Raad niet over feiten oordeelt.

In een geval over een gebiedsgericht ondernemersfonds met reclamebelasting waarin een gemeente in een procedure niet kon aangeven waaraan de opbrengst reclamebelasting was besteed, werden de opgelegde aanslagen begrijpelijkerwijs vernietigd. In dat geval kan niet worden getoetst of er een redelijke en objectieve rechtvaardiging is voor de gebiedsbeperking van de algemene belasting.²⁵⁸

5.5.2. GEMEENTEBREDE ONDERNEMERSFONDSEN

Ook zonder een gebiedsbeperking komt deze praktijk van vorming van ondernemersfondsen met behulp van zelf opgebrachte belastingopbrengsten voor. Daarvoor wordt doorgaans de onroerendezaakbelasting van niet-woningen gebruikt. Men spreekt in dat geval wel van

²⁵⁶ Art. 227 Gemw.

²⁵⁷ HR 11 november 2011, nr. 10/04446, ECLI:NL:HR:2011:BR4564, BNB 2012/18.

²⁵⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 8 april 2014, nrs. 13/00583 en 13/00584, ECLI:NL:GHARL:2014:2898.

gemeentebrede ondernemersfondsen, waarvan de gemeente Leiden er bijvoorbeeld een heeft.²⁵⁹

In geval van gemeentebrede heffing geldt de begrenzing die voortvloeit uit het gelijkheidsbeginsel uiteraard niet. Het betreft hier louter de besteding van algemene middelen. Wel ligt een verhoging van de tarieven van de onroerendezaakbelastingen politiek vaak lastiger. Ook geldt een landelijke macro-norm voor tariefstijging van de onroerendezaakbelastingen van Nederlandse gemeenten.

Andere algemene gemeentelijke belastingen die theoretisch voor een bepaald doel kunnen worden ingezet, al dan niet gebiedsgericht, zijn de toeristenbelasting, de precariobelasting, de forensenbelasting en de parkeerbelastingen.

5.5.3. WETTELIJK ONDERNEMERSFONDS MET OPBRENGSTEN BIZ-BIJDRAGE

Een wettelijke regeling met een vergelijkbare constructie, waarin een deel van de verhoging van de onroerendezaakbelasting wordt teruggesluisd naar de in een stichting verenigde belastingplichtigen, betreft de Wet op de bedrijveninvesteringszones (Wet BIZ).²⁶⁰ De BIZ-bijdrage is een belasting die door de wetgever wordt gekarakteriseerd als een op het profijtbeginsel gebaseerde (gebiedsgerichte) bestemmingsheffing.²⁶¹

Evenals bij de hiervoor beschreven praktijk van ondernemersfondsen fungeert de gemeente in deze regeling in zekere zin slechts als kassier. De opzet en het doel van de regeling als geheel gaat uit van vrijwilligheid en van vrijheid aan de zijde van de bestedingen. De verwerving van de middelen om de activiteiten te bekostigen is echter vormgegeven als belasting: een afdwingbare financiële verplichting. Ook in de wettelijke regeling komt dit dubbele karakter tot uiting. Formeel wordt de heffing BIZ-bijdrage genoemd, maar in de Wet BIZ komen ook de termen 'heffing' en 'belasting' voor.²⁶²

De Wet BIZ beoogt gezamenlijke investeringen van ondernemers in winkelgebieden en op bedrijventerreinen te ondersteunen via de band van (extra) belastingheffing. Daartoe kunnen gemeenten op initiatief van een groep lokale ondernemers een BI-zone invoeren, na gebleken voldoende draagvlak daarvoor. De (extra) belasting die in dit gebied vervolgens kan worden geheven, wordt na inning daarvan en na aftrek van perceptiekosten teruggesluisd in de vorm van subsidie aan een specifiek voor dit doel opgerichte stichting of vereniging waarin de belastingplichtige ondernemers zijn vertegenwoordigd.²⁶³ Met deze stichting of vereniging dient een subsidieovereenkomst te worden gesloten waarvan onder meer een uitvoeringsovereenkomst deel uitmaakt, die de stichting of vereniging verplicht de toegezegde activiteiten ook daadwerkelijk te ontplooien.²⁶⁴

De eigenlijke belasting, de BIZ-bijdrage, lift mee op de aanslag onroerendezaakbelastingen. Er wordt een extra aanslagregel op de aanslag OZB gedrukt. De heffing heeft de vorm van een verhoging van het OZB-tarief van het gebruikersdeel van niet-woningen, danwel van een vast bedrag per bijdrageplichtige.²⁶⁵ De in de stichting of vereniging georganiseerde ondernemers kunnen vervolgens met de zelf opgebrachte belastingopbrengst activiteiten ontplooien. In tegenstelling tot de hiervoor beschreven praktijk van ondernemersfondsen met

²⁵⁹ Vgl. A.W. Schep 'Gemeentelijke belastingheffing in deelgebieden: motieven, randvoorwaarden en mogelijkheden (1)', *Belastingblad* 2007, p. 3.

²⁶⁰ *Stb.* 2014, 507.

²⁶¹ MvT, *Kamerstukken II* 2007-2008, 31 430, nr. 3, p. 2 en p. 23. Zie ook p. 43 van het Evaluatierapport en Schep (diss.) 2012, p. 339 e.v.

²⁶² Zie de eerste twee leden van art. 1 Wet BIZ.

²⁶³ Art. 7, eerste lid Wet BIZ. Uit het evaluatierapport van de aan de Wet BIZ vooraf gegane Experimentenwet blijkt dat ruim 60% van de onderzochte BIZ-organisaties de vorm van een stichting heeft (Evaluatierapport, p. 36).

²⁶⁴ Art. 7, derde lid Wet BIZ.

²⁶⁵ Art. 2 Wet BIZ.

reclamebelasting zijn de bestemmingen van de belastingopbrengst door de wetgever beperkt. De BIZ-bijdrage strekt ter bestrijding van de kosten die verbonden zijn aan activiteiten in de openbare ruimte en op het internet, die zijn gericht op het bevorderen van de leefbaarheid of de veiligheid in de bedrijveninvesteringszone of de ruimtelijke kwaliteit of de economische ontwikkeling van de bedrijveninvesteringszone.²⁶⁶

Eveneens geldt als extra wettelijk vereiste ten opzichte van ondernemersfondsen met reclamebelasting, dat de inwerkingtreding van de belastingverordening op basis waarvan de BIZ-heffing wordt geheven, afhankelijk is van een positieve uitslag van een door de gemeente onder de toekomstige belastingplichtigen gehouden draagvlakmeting.²⁶⁷ Enkel bij gebleken voldoende steun²⁶⁸ wordt in de BI-zone de OZB van gebruikers van niet-woningen gedurende maximaal 5 jaar verhoogd. Na deze periode is voor voortzetting van de BI-zone (en de heffing van de BIZ-bijdrage) opnieuw een draagvlakmeting vereist.²⁶⁹ Ook tussentijds is op aanvraag van een vijfde van de bijdrageplichtigen een draagvlakmeting vereist waarvan de uitslag bepalend is voor voortzetting van de BI-zone.²⁷⁰

6. VERGOEDENDE HEFFINGEN VAN NEDERLANDSE GEMEENTEN: CONCLUDERENDE SAMENVATTING

6.1 INLEIDING

In deze paragraaf wordt aan de hand van de beschrijvingen van de vergoedende heffingen in § 4 en § 5 opnieuw stilgestaan bij het onderscheid tussen algemene belastingen enerzijds en vergoedende heffingen (bestemmingsheffingen en retributies) anderzijds. Achtereenvolgens komen aan de orde:

- De rechtvaardiging voor vergoedende heffingen (§ 6.2).
- Het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling versus doelmatige belastingheffing (§ 6.3).
- Belastingplichtigen en vergoedende heffingen (§ 6.4).
- Gemeenten en vergoedende heffingen (§ 6.5).
- Algemene belastingen en vergoedende heffingen: *What's the difference?* (§ 6.6).
- Afsluiting (§ 6.7).

6.2 DE RECHTVAARDIGING VOOR VERGOEDENDE HEFFINGEN

In de inleiding is de vraag opgeworpen in hoeverre de fiscale theorie over de verschillen tussen algemene belastingen, bestemmingsheffingen en retributies (nog) relevant is. De overheid heft belastingen waarmee alle door haar geleverde goederen en diensten worden bekostigd: van defensie tot paspoorten. In zoverre is elke onderverdeling in soorten heffingen als instrumenten tot inkomstenverwerving van de overheid irrelevant. Zoals *Hofstra* schreef in het eerder in deze bijdrage weergegeven citaat:²⁷¹

²⁶⁶ De Experimentenwet BI-Zones kende een striktere omschrijving van de activiteiten waarvan de kosten kunnen worden verhaald. Enkel activiteiten die waren gericht op het bevorderen van de leefbaarheid, de veiligheid, de ruimtelijke kwaliteit of een ander mede publiek belang in de openbare ruimte konden met de BIZ-bijdrage worden bekostigd.

3. Onder de openbare ruimte, bedoeld in het tweede lid, wordt mede het internet verstaan.”

²⁶⁷ Art. 4 Wet BIZ.

²⁶⁸ Van voldoende steun is sprake indien blijkt dat ten minste de helft van de bijdrageplichtigen zich (voor of tegen) inwerkingtreding van de BI-zone heeft uitgesproken en waarbij ten minste tweederde deel daarvan zich vóór de inwerkingtreding heeft uitgesproken (Art. 5, eerste lid Wet BIZ).

²⁶⁹ Art. 3 Wet BIZ.

²⁷⁰ Art. 6 Wet BIZ.

²⁷¹ H.J. Hofstra & C. van Raad, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Fiscale hand- en studieboeken, nr. 1, Deventer: Kluwer 1992, p. 22, 23.

“Van de aanvang af lijkt de scheiding tussen belastingen en retributies weinig zinvol te zijn geweest. Het doel van deze heffingen – het verkrijgen van financiële middelen voor de overheid – is hetzelfde. Een wettelijke grondslag is voor beide nodig. Haar juridische structuur verschilt in beginsel niet. Tegen beide moet de burger op een afdoende rechtsbescherming aanspraak kunnen maken. Dit alles wijst meer op een eenheid dan op verschillen in karakter. (...) De vroegere discussie hieromtrent lijkt daarom rijkelijk achterhaald.”

Zijn er dan argumenten om naast algemene belastingen nog specifieke vergoedende heffingen te onderscheiden? Gaat een dergelijk onderscheid verder dan de academische behoefte aan etikettering en beschrijving en indeling in vakjes? Mijns inziens is dat wel degelijk het geval. Naar mijn mening is er wel degelijk een argument op basis waarvan het verschil in karakter tussen heffing soorten fiscaal-juridisch tot verschillende uitkomsten zou moeten leiden. Dit argument staat deels los van de huidige praktijk, zoals die hiervoor uitvoerig is beschreven. Het belangrijkste argument om te komen tot een onderscheid tussen algemene vergoedende heffingen als algemene belastingen enerzijds en meer specifieke vergoedende heffingen als bestemmingsheffingen en retributies anderzijds is in mijn visie dat van een rechtvaardige kostenverdeling. Op basis van een rechtvaardige verdeling van de overheidskosten over degenen die deze kosten oproepen, danwel van de overheidsbestedingen in het bijzonder profiteren is een onderscheid in vergoedende heffingen mijns inziens gerechtvaardigd en in sommige gevallen zelfs rechtens noodzakelijk. Het bijzondere profijt of de kostenveroorzaking rechtvaardigt een bekostiging buiten de algemene middelen om. Het uitgangspunt van een rechtvaardige verdeling van kosten, kan zo een normatief kader bieden voor de fiscaal-juridische vereisten die zouden kunnen worden gesteld aan verschillende typen heffingen. Ook kunnen de huidige wettelijke regelingen en jurisprudentie, zoals hiervoor beschreven en geanalyseerd, daarmee worden verklaard. Wordt de rechtvaardige kostenverdeling als criterium toegepast, levert dit tevens ook kritiek op ten aanzien van sommige hiervoor beschreven wettelijke regelingen en jurisprudentie.

6.3 HET BEGINSEL VAN RECHTVAARDIGE KOSTENVERDELING VERSUS DOELMATIGE BELASTINGHEFFING

Vanuit de gedachte dat het rechtvaardig is om aan een specifieke groep een bijdrage te vragen in de kosten die door deze groep worden opgeroepen en deze kosten niet over de gehele gemeenschap om te slaan, is het ook vanzelfsprekend dat niet méér wordt omgeslagen dan die specifieke kosten. Er moet met andere woorden een relatie zijn tussen de bijdrage enerzijds en de grootte van het profijt of de mate van kostenveroorzaking anderzijds. Opbrengstlimieten bij rechten en bestemmingsbelastingen zijn in die zin fiscaal-juridisch een logisch gevolg van het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling.

Vanuit ditzelfde beginsel is het dan ook jammer dat de vroeger geldende heffingsdifferentiatienorm (§ 4.3.3) niet meer geldt. Ook het heffen van bouwleges naar de hoogte van de bouwkosten voldoet slechts deels aan de heffingsdifferentiatienorm. Er zal een zeker verband zijn tussen de kosten die een gemeente moet maken om een bouwaanvraag te toetsen en de grootte van het bouwproject. Maar er zal ook een grens zijn aan die relatie en bovendien kan de hoogte van de bouwkosten ook worden veroorzaakt door het gebruik van luxe materialen of inschakeling van een gerenommeerd architect en dergelijke. Een rechtvaardige kostenverdeling rechtvaardigt zo niet alleen de heffing van een retributie, maar daarbinnen ook dat er een zekere relatie is tussen wat wordt betaald en de mate van gebruik of genot van de van de overheid verkregen goederen of diensten. De door de wetgever geïntroduceerde ‘nieuwe vrijheid’ is in zoverre dan ook in strijd met het uitgangspunt van een rechtvaardige kostenverdeling. Uiteraard kunnen gemeenten in hun verordeningen de heffingsdifferentiatienorm nog steeds toepassen door middel van de keuze van hun heffingsmaatstaven en tarieven en dit gebeurt veelal ook.

Daarbij geldt wel dat de rechtvaardige kostenverdeling begrensd wordt door argumenten van doelmatigheid. Gegeven de complexiteit van een gemeentelijke organisatie, de hoeveelheid goederen en diensten die worden geleverd en de hoeveelheid aanvragen die bij de overheid binnenkomen, zijn omwille van de doelmatigheid grenzen aan de rechtvaardigheid van de kostenverdeling gerechtvaardigd. Een kostenverdeling exact tot op de komma en rechtevenredig met het genoten profijt of de exacte hoogte van de individueel veroorzaakte kosten is niet mogelijk, en als dit al mogelijk zou zijn zou dit leiden tot onevenredige uitvoeringskosten (perceptiekosten) bij de uitvoerende overheid. Dit neemt niet weg dat het uitgangspunt en het streven mijns inziens wel altijd zou moeten zijn om zo specifiek en transparant mogelijk kosten door te berekenen. Als bijvoorbeeld door verandering van de opzet van de gemeentebegroting een transparantere en specifiekere kostentoedeling mogelijk is, dan valt een dergelijke wijziging toe te juichen omdat dit ten goede komt aan het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling en indirect aan de rechtvaardiging voor de vergoedende heffingen.²⁷²

De mogelijkheid van kruissubsidiëring die vooral plaatsvindt bij de bouwgerelateerde leges is eveneens in strijd met het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling. Het is immers onrechtvaardig dat met de legesopbrengsten van grote bouwprojecten de tarieven van kleinere bouwprojecten onder de kostprijs worden gehouden. Dit betekent immers dat belastingplichtigen voor bouwleges van grote bouwprojecten meebetalen aan de kosten die worden opgeroepen door andere (kleinere bouwprojecten). Dit is in zekere zin ook in strijd met het wettelijke verbod van heffing naar draagkracht.²⁷³

6.4 BELASTINGPLICHTIGEN EN VERGOEDENDE HEFFINGEN

6.4.1. TRANSPARANTIE

Niet alleen uit het beginsel van een rechtvaardige kostenverdeling, maar ook vanuit het perspectief van een belastingplichtige kan een argument worden afgeleid dat de onderverdeling in algemene en specifieke vergoedende heffingen rechtvaardigt. Ik doel hier op het argument van transparantie. De *compliance*, de bereidheid van belastingplichtigen om hun belastingen te voldoen, is erbij gediend wanneer duidelijk is waaraan wordt bijgedragen. Transparantie heeft zo twee kanten. Enerzijds kan het de bereidheid tot het voldoen van een bijdrage aan de overheid vergroten. Anderzijds, wanneer eenmaal voor vergoedende heffingen is gekozen, is het een vereiste geworden om dit specifieke kostenverhaal van groepen (bestemmingsheffingen) en individuen (retributies) te rechtvaardigen. De belastingplichtige zal zich afvragen waarvoor hij precies moet betalen en waarom hij wel en iemand anders niet hoeft te betalen. Zo vormt transparantie zowel een rechtvaardiging voor vergoedende heffing als een norm voor de overheid die de vergoedende heffingen oplegt.

Evenals bij het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling, wordt ook het beginsel van transparantie begrensd door doelmatigheid. De transparantie heeft zo zijn grenzen, zo wordt ook door de Hoge Raad in zijn jurisprudentie over toetsing van de opbrengstlimiet bij retributies erkend. Van de gemeente mag worden verwacht dat zij inzicht geeft in de toegerekende lasten. Van de gemeente mag ook worden verwacht dat haar ramingen

²⁷² Zo verscheen in mei 2014 het rapport van een VNG-commissie die modernisering van het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV) onderzocht (Rapport: *Vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten, Rapport van de adviescommissie*, VNG 8 mei 2014). Deze commissie adviseert in dat rapport (op p. 48) ondermeer: "De algemene overhead (...) wordt in het "programma overhead en kostentoerekening" opgenomen. Ook wordt in dit programma aangegeven hoe de algemene overhead zich verhoudt tot de heffingen die maximaal kostendekkend mogen zijn. In de paragraaf lokale heffingen wordt dit vanuit de heffingen geduid. In de beleidsprogramma's wordt geen algemene overhead toegerekend. De raad autoriseert de beleidsprogramma's exclusief algemene overhead en de raad autoriseert het programma overhead."

²⁷³ Zoals vastgelegd in art. 219, tweede lid Gemw.

transparant zijn. Navolging van het ontwikkelde ‘Model transparantie bouwgerelateerde leges’ (zie § 4.3.3 *Ad b*) valt dan ook aan te bevelen. Aan de nadere inlichtingen die de heffingsambtenaar in een geschil over overschrijding van de opbrengstlimiet dient te verstrekken, mag echter geen zwaardere eis worden gesteld dan dat deze functionaris naar vermogen – dat wil zeggen: in de mate waarin hij daartoe in de gegeven omstandigheden in redelijkheid in staat is – duidelijk maakt op grond waarvan hij de stelling(en) van de belanghebbende betwist, en waarom dus naar zijn oordeel de door de belanghebbende opgeworpen twijfel ongegrond is. De heffingsambtenaar hoeft dus niet te bewijzen dat die twijfel ongegrond is. Ook zal pas sprake zijn voor een correctie van de omvang van de volgens de gemeentelijke begroting geraamde bedragen aan opbrengsten en lasten, indien de gemeente deze opbrengsten en lasten niet in redelijkheid op die bedragen heeft kunnen ramen.

6.4.2. RECHTSBESCHERMING

Specifiek kostenverhaal (vergoedende heffingen) leidt ook tot specifieke rechtsbescherming. Denk hierbij niet alleen aan de aangescherpte regels van bewijslastverdeling bij toetsing aan de opbrengstlimieten, maar ook aan specifieke voorschriften als een draagvlakmeting (bij de BIZ), een bekostigingsbesluit voorafgaand aan de heffing (baatbelasting), strenge afbakening van profijthebbende groep, zorgverplichtingen (afvalstoffenheffing en rioolheffingen), etc. Al deze aanvullende eisen dienen de rechtszekerheid van belastingplichtigen en versterken hun rechtsbescherming omdat zij zich hierop kunnen beroepen. Deze vereisten zijn ook te verklaren vanuit het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling. Het schept de voorwaarden waaronder vergoedende heffingen van specifieke groepen of individuen mogelijk is. Het voorkomt in die zin ook willekeur. Een vergoedende heffing is slechts mogelijk wanneer er voldoende draagvlak is, als het profijt voldoende concreet kan worden afgebakend, er is voldaan aan zorgverplichtingen, etc.

6.5 GEMEENTEN EN VERGOEDENDE HEFFINGEN

In § 3 is de figuur weergegeven van de omvang van de vergoedende heffingen binnen de totale inkomsten van Nederlandse gemeenten. Wat daaruit duidelijk wordt, is dat de mogelijkheden voor Nederlandse gemeenten om met eigen belastingheffing algemene, vrij besteedbare middelen te verwerven relatief beperkt zijn. In de toekomst zal een groot aantal extra taken van de rijksoverheid naar gemeenten worden overgeheveld, waarbij tegelijkertijd een bezuiniging van de daarvoor beschikbare middelen wordt doorgevoerd.²⁷⁴ Daarnaast zijn als gevolg van de crisis vooral de inkomsten uit grondexploitatie sterk teruggelopen. Er is bij gemeenten derhalve een behoefte om zoveel mogelijk gebruik te maken van specifieke bestemmingsheffingen en retributies, om zo de algemene belastingen te ‘sparen’ voor uitgaven die niet anders kunnen worden bekostigd. Daarbij geldt, dat gemeenten in staat moeten zijn om de kosten die zij wettelijk mogen verhalen ook te kunnen verhalen. Als gevolg van de eisen die in de jurisprudentie worden gesteld aan de raming van de baten en lasten bij de vergoedende heffingen, zullen gemeenten zekerheidshalve minder kosten ramen dan zij formeel zouden kunnen. Het gaat immers om grote financiële risico’s voor gemeenten. Het gaat bij legesverordeningen soms om miljoenen euro’s aan opbrengst. Dit betekent dat een deel van de kosten alsnog zal drukken op de algemene middelen van gemeenten. Dit is ongewenst, mede vanuit het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling. Vanuit die gedachte is het aan te bevelen om wettelijk een zekere foutmarge vast te leggen, zodat gemeenten in staat worden gesteld om daar waar mogelijk 100% van de kosten te verhalen. Wellicht is de door de Hoge Raad ontwikkelde ‘in betekenende mate’-marge van 10% daarvoor geschikt. Een dergelijke foutmarge is ook in lijn met de eerdere bedoeling van de wetgever ten tijde van het schrappen van de ‘matige winst’-marge.

²⁷⁴ Zie ook A.W. Schep, ‘Het strijkorkestje van de Titanic’, *V-N* 2014/1.0, p. 15-17. Het betreft een overdracht van jeugdzorg, begeleiding, ondersteuning en verzorging uit de AWBZ en de Participatiewet waarbij gemeenten deze taken voor in totaal € 2,9 miljard minder dienen uit te voeren dan het Rijk. Het COELO (www.coelo.nl) becijferde in september 2013 voor 2017 een tekort van € 6,1 miljard voor Nederlandse gemeenten.

6.6 ALGEMENE BELASTINGEN EN VERGOEDENDE HEFFINGEN: *WHAT'S THE DIFFERENCE?*

Tot slot nog even terug naar de discussie over de klassieke indeling in algemene belastingen enerzijds en vergoedende heffingen als bestemmingsheffingen en retributies anderzijds. Zoals hiervoor betoogd, pleit ik voor een dergelijke indeling. Zoals ook in § 2 door mij uiteen is gezet onderscheid ik daarbij formele en materiële bestemmingsheffingen. Formele bestemmingsheffingen zijn feitelijk algemene belastingen waarvan de opbrengst wordt bestemd voor een bepaald doel. Dat doel bepaalt de groep van belastingplichtigen. Bij materiële bestemmingsheffingen kan enkel belastingplicht ontstaan wanneer sprake is van een bepaald(e) profijt/kostenveroorzaking in mijn visie. Deze voldoen dan ook aan het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling en zijn 'echte' vergoedende heffingen. Ten opzichte van retributies onderscheiden materiële bestemmingsheffingen zich slechts doordat in het eerste geval sprake is van individueel profijt en bij bestemmingsheffingen van groepsprofijs (of groepskostenveroorzaking). Verder is een verschil dat een retributie niet kan worden geheven als geen sprake is van individuele dienstverlening. Bij een materiële bestemmingsbelasting kan ook belastingplicht ontstaan als op individueel niveau niet direct wordt geprofiteerd (maar op groepsniveau wel)²⁷⁵ of op individueel niveau geen kosten worden veroorzaakt²⁷⁶ (maar op groepsniveau wel). Wat betreft de toerekening van kosten verschillen materiële bestemmingsheffingen en retributies in de Nederlandse situatie nauwelijks: dit geschiedt in beide gevallen op groepsniveau. In beginsel geldt de opbrengstlimiet bij de leges immers op het niveau van de verordening (zie § 4.3.3, *Ad b*). Ook schakelt de Hoge Raad de bewijslastverdeling bij de verschillende opbrengstlimieten, die gelden bij de bestemmingsheffingen enerzijds en bij de retributies anderzijds, gelijk (§ 4.3.3, *Ad d*).

In de literatuur wordt door verschillende auteurs ervoor gepleit om de leges weer een aparte rechtsbasis te geven. Zo stelt *Snoijink* dat, mede vanwege hun historische achtergrond²⁷⁷, leges zich moeilijk laten inbedden in de genotsretributies. Hij pleit voor een meer fundamentele herbezinning op de plaats van de leges binnen de gemeentelijke belastingen.²⁷⁸ Daarbij stelt hij voor een vorm van preventieve toetsing vooraf van de opbrengstlimiet her in te voeren, in plaats van de huidige toetsing achteraf door de belastingrechter. In zijn visie behoort de tariefstelling en toerekening van bijvoorbeeld *overheadkosten* toe aan de gemeenteraad en dient vanwege de scheiding van de staatsmachten de rechter zich hier niet over uit te kunnen spreken, laat staan de tarieven zelfstandig aan te passen bij constatering van overschrijding van de opbrengstlimiet. Ook *Van Leijenhorst* zou leges het liefst wettelijk weer als een aparte categorie zien. Doordat deze in 1995 zijn opgegaan in de genotsretributies hebben zij wettelijk een retributief karakter gekregen (met de bijbehorende normering en toetsing). In zijn visie zijn veel leges hybride heffingen.²⁷⁹ Worden zij geheven ter zake van prestaties die het onderwerp van een overeenkomst zouden kunnen zijn, dan hebben zij (in zoverre) een retributief karakter. Knoopt de heffing aan bij overheids-handelen dat geen onderwerp van een overeenkomst zou kunnen zijn, dan hebben de leges (in zoverre) een belastingkarakter. Bij toetsing van leges aan de belastingtheorieën en de belastingbeginselen, dient men zich volgens *Van Leijenhorst* steeds af te vragen of de getoetste leges een belastingkarakter, een retributief karakter of een gemengd karakter hebben. Het antwoord is bepalend voor de rechtvaardigingsgrond en de hoogte van de leges alsmede voor de bestemming van hun opbrengst. Het maken van een onderscheid tussen

²⁷⁵ Denk bijvoorbeeld aan de heffing van baatbelasting terzake van een complex van voorzieningen. Niet vereist is dat een belastingplichtige baat heeft bij elke afzonderlijke getroffen voorziening, maar wel bij het geheel van de getroffen voorzieningen.

²⁷⁶ Denk bijvoorbeeld aan de afvalstoffenheffing en de rioolheffingen. Ook als geen huishoudelijke afvalstoffen worden aangeboden of afvalwater afgevoerd, kan toch belastingplicht ontstaan.

²⁷⁷ *Snoijink* verwijst hier naar de beschouwingen van mr. A.L.C. Simons in Weekblad 1980, p. 865 en 1985, p. 1065 en van mr. G.J. van Leijenhorst in *Belastingblad* 1986, p. 3.

²⁷⁸ Aldus *Snoijink* in zijn noot in *BNB* bij HR 8 februari 2013, nr. 12/00529, ECLI:NL:HR:2013:BZ0693, *BNB* 2013/88.

²⁷⁹ Aldus *Van Leijenhorst* in zijn noot in *BNB* bij HR 14 augustus 2009, nr. 43 120, ECLI:NL:HR:2009:BI1943, *BNB* 2009-276.

leges met een belastingkarakter en leges met een retributiekarakter is overigens vooral van belang uit theoretisch oogpunt, zo geeft *Van Leijenhorst* toe. Uit praktisch oogpunt speelt de zo-even bedoelde vraag, als gevolg van de ontwikkelingen in de jurisprudentie, nauwelijks nog een rol. Het argument van *Van Leijenhorst* dat bepaalde prestaties ook onderwerp van een overeenkomst zouden kunnen zijn is een aspect wat ik in deze bijdrage nog niet heb belicht, maar wat in de toekomst wel weer gaat spelen. Momenteel wordt er wet- en regelgeving voorbereid waardoor het in de toekomst wellicht mogelijk wordt dat aanvragen voor bouwvergunningen privaatrechtelijk worden beoordeeld.²⁸⁰

6.7 AFSLUITEND

In deze bijdrage heb ik beargumenteerd dat het onderscheid tussen algemene belastingen enerzijds en vergoedende heffingen anderzijds, niet louter een academische discussie is. Gegeven de behoefte van Nederlandse gemeenten aan vrij besteedbare, algemene middelen is het noodzakelijk dat gemeenten beschikken over doelmatige vergoedende heffingen die tegelijkertijd transparant zijn en leiden tot een rechtvaardige verdeling van kosten. Immers, hoe beter de vergoedende heffingen functioneren, hoe minder geld er uit de algemene middelen hoeft te komen. Als de fiscaaljuridische risico's van de leges bijvoorbeeld ertoe leiden dat er om die reden wordt afgezien van 100% kostendekkendheid, betekent dit dat een deel van de kosten van de daarmee verband houdende dienstverlening alsnog ten laste van de algemene middelen moet komen. Het is vanuit die gedachte goed te constateren dat de wetgever diverse vergoedende heffingen aanpast aan de gerezen juridische problemen, de veranderde praktijk danwel nieuwe mogelijke technische toepassingen. Dit is het geval geweest bij de afvalstoffenheffing, de rioolheffingen en de BIZ-bijdrage. Herziening van de baatbelasting en de leges is gewenst om ook met die vergoedende heffingen een goede balans te kunnen vinden tussen een rechtvaardige kostenverdeling enerzijds en een doelmatige en transparante heffing anderzijds. Daarnaast is ook vanuit de vergoedende heffingen een substantiële uitbreiding van het gemeentelijk belastinggebied gewenst in de vorm van een of meer nieuwe algemene belastingen of een verbreding van de onroerendezaakbelastingen. Gemeenten voelen zich dan minder financieel genooddaakt om zoveel mogelijk kosten te verhalen middels bestemmingsheffingen en retributies, maar kunnen dan een beleidsmatige afweging maken voor welke taken en dienstverlening specifieke bekostiging via een vergoedende heffing rechtvaardig en/of doelmatig is, danwel of dat deze taken en dienstverlening beter via de algemene middelen kunnen worden bekostigd.

²⁸⁰ Men spreekt dan van private kwaliteitsborging in het bouwtoezicht. Het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties heeft een drietal onderzoeken hiernaar laten uitvoeren. Zie: Infoblad *Private kwaliteitswaarborging in het bouwtoezicht*, Ministerie van BZK van september 2012 en <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/brochures/2012/09/20/private-kwaliteitsborging-in-het-bouwtoezicht.html>.

KOSTENTOEREKENING

*Mr. E.G. Borghols*²⁸¹

1. INDELING BIJDRAGE

De onderwerpen die aan de orde komen, zijn de volgende:

- 1) Inzicht in kostentoerekening;
- 2) Voorzieningen en reserves;
- 3) Europeesrechtelijke invloeden.

2. INZICHT IN KOSTENTOEREKENING

De vereisten die worden gesteld aan de inzichtelijkheid van geraamde baten en lasten van verordeningen die kostendekkende heffingen regelen, zijn door de jaren heen fors hoger geworden. In de tachtiger jaren, toen ik bij het ministerie van Binnenlandse Zaken werkte aan de koninklijke goedkeuring van belastingverordeningen, werd er niet veel aandacht besteed aan de toets van de kostendekkendheid. Dat was ook niet erg nodig, omdat het wettelijk kader bepaalde dat er een matige winst (maximaal 25%) met de retributies mocht worden gemaakt. In mijn herinnering waren er niet veel gemeenten die enige winst maakten op de heffingen en er werd ook niet uitgebreid getoetst welke kosten er werden toegerekend aan de betreffende heffing. Als er door een gemeente een opgave werd gedaan van (slechts) een totaal van baten en een totaal van lasten, dan werd daarmee volstaan voor de toets of er niet meer dan matige winst werd gemaakt. In de enkele keer dat er een probleem werd gesignaleerd bij de kostendekkingstoets, werd dat meestal door de gemeente zelf opgeworpen. Er was dus geen minimumnorm voor het geven van inzicht en aan de gemeente werd overgelaten in hoeverre men de baten en lasten inzichtelijk maakte.

Nadat de goedkeuring van belastingverordeningen werd afgeschaft per 1 juli 1996 was er af en toe een geschil voor de rechter dat ging over een specifieke kostenpost of over de toetsing aan de opbrengstlimiet. Maar er werden door de rechter geen specifieke eisen gesteld aan het inzichtelijk maken van baten en lasten ten behoeve van de opbrengsttoets ex artikel 229b Gemeentewet en artikel 15.33 Wet milieubeheer. De Hoge Raad oordeelde eind negentiger jaren (enkel) dat op controleerbare wijze moest worden vastgelegd welke uitgaven met welke heffingen beoogden te worden gedekt.²⁸²

Pas vanaf ongeveer 10 jaar geleden kwamen er rechters die wat meer eisen gingen stellen aan de overzichten van geraamde baten en lasten als er werd geïnformeerd naar de kostendekking. En toen kwam het denken over kostendekkingstoetsen in een stroomversnelling, mede door de jurisprudentie die er verscheen over een aantal zaken waarin er na een diepgaande toets ongerechtigheden in de gemeentelijke administratie bleken te zitten.

Mede door de strenge toets die sommige rechters gingen aanleggen, kon op een bepaald moment de indruk ontstaan dat er altijd wel iets mis was met de kostentoerekening van gemeentelijke heffingsverordeningen.²⁸³ Omdat in veel gevallen de kostendekking van de betreffende belastingverordening zelfs helemaal niet kon worden vastgesteld, werden er veel verordeningen onverbindend geacht door de rechter. In de jaren 2013/2014 waren er ongeveer

²⁸¹ Edwin Borghols is partner bij Van den Bosch & partners. Deze bijdrage vormt de schriftelijke weergave van zijn presentatie tijdens het afscheidssymposium op 2 december 2014.

²⁸² Zie bijv. HR 31 maart 1999, nr. 33.427, ECLI:NL:HR:1999:AA2720.

²⁸³ Verordeningen betreffende retributies en bestemmingsheffingen.

25 onverbindend geoordeeld als gevolg van onvolkomenheden op het punt van de kostendekking/kostentoerekening.

2.1. HOE IS HET MOGELIJK DAT ER ZOVEEL VERORDENINGEN ONVERBINDEND WORDEN VERKLAARD?

Het ontbreekt nog wel eens aan specifieke kennis bij gemeenten rond de fiscale toerekenbaarheid van lasten, dan wel onderschat men het belang van een goede verdediging bij de rechter. De besluitvorming rond de begroting en de heffingsverordening sluiten ook niet goed op elkaar aan, waardoor de belastingverordening niet (optimaal) is gebaseerd op de cijfers van de gemeentebegroting.

De administratie is voorts niet ingericht op dit soort kostentoerekeningsvraagstukken en biedt te weinig inzicht omdat het doel van de begroting een andere is dan de fiscale kostentoerekening. Er moet dus vaak heel wat werk worden verzet om de geraamde baten en lasten in een belastingprocedure (soms over een belastingjaar dat vele jaren oud is!) goed te presenteren aan belanghebbende en de rechter.

In de loop der jaren werd de jurisprudentie steeds strenger, waarbij het risico van een onvoldoende uitleg bij de rechter geheel bij de gemeente werd gelegd. Belanghebbenden konden volstaan met te blijven volhouden dat er onvoldoende duidelijkheid werd gegeven door de gemeente, ook al werd door de heffingsambtenaar steeds gespecificeerdere informatie geproduceerd. Maar omdat over ieder nieuw overzicht weer nieuwe vragen kunnen worden gesteld, bleef de gemeente met de procesachterstand zitten: “één belanghebbende kan meer vragen stellen dan 10 (heffings)ambtenaren kunnen beantwoorden”.

2.2. WAT WAS DAN DE NORM VOOR HET INZICHT IN DE KOSTENTOEREKENING TOT VOOR APRIL 2014?

De ramingen van baten en lasten moeten inzichtelijk zijn. De eis van inzichtelijkheid is neergelegd in diverse uitspraken van de Hoge Raad, doch als eerste in zijn arrest van 24 april 2009.²⁸⁴ Het inzicht in de ramingen kan worden verschaft op basis van de gemeentelijke begroting, maar ook op basis van andere gegevens, waaronder ook gegevens die niet bekendgemaakt zijn ten tijde van de vaststelling van de verordening.²⁸⁵ Als de gemeente de inzichtelijkheid niet kan aantonen, dan zal de rechter de belastingverordening onverbindend achten.

Een van de belangrijkste eisen van de laatste jaren was die van de herleidbaarheid van de kosten tot de begroting.²⁸⁶ De bedragen die in de begroting zijn opgenomen, moeten zijn gebaseerd op keuzes die niet in strijd zijn met het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV). Van een gemeente mag evenwel niet worden verlangd dat alle in de verordening en de tarieventabel opgenomen diensten (legesfeiten) afzonderlijk op controleerbare wijze wordt vastgelegd hoe zij de kosten ter zake daarvan heeft geraamd.²⁸⁷ Daarnaast moet goed worden bijgehouden welke kosten wel en welke niet zijn meegenomen in de kostenonderbouwing. De omvang van de zogenoemde verboden kosten dient ook inzichtelijk te worden gemaakt.²⁸⁸

²⁸⁴ HR 24 april 2009, nr. 07/12961, *LJN* BI1968.

²⁸⁵ HR 16 april 2010, nr. 08/02001, *LJN* BM1236.

²⁸⁶ HR 6 januari 2012, nr. 10/03697, *LJN* BR0707.

²⁸⁷ HR 16 april 2010, nr. 08/02001, *LJN* BM1236.

²⁸⁸ HR 13 april 2012, nr. 11/02789, *LJN* BW1928.

De Hoge Raad heeft in zijn arresten van april 2014 wat meer evenwicht aangebracht in de bewijslastverdeling en verduidelijkt op welke wijze de kostendekking moet worden getoetst door de rechter.²⁸⁹ De bovenstaande regels zijn als volgt aangescherpt.

De begroting is volledig leidend. Alle bedragen uit de gemeentebegroting moeten worden gevolgd, tenzij belanghebbende aannemelijk maakt dat de gemeente deze niet in redelijkheid had kunnen ramen. Belanghebbende kan niet meer volstaan met niet-onderbouwde grieven. Pas als hij met onderbouwde grieven komt, zal de bewijslast bij de heffingsambtenaar komen te liggen dat de kostenpost kan worden toegerekend aan de betreffende heffing. De bewijslast over de aard van de kostenpost ligt bij de heffingsambtenaar, de bewijslast over de hoogte van de begrote kostenpost ligt volledig bij belanghebbende.

2.3. HOE IS DAN NU DE TOETSING VAN DE OPBRENGSTLIMIET DOOR DE RECHTER?

De aanslag wordt vernietigd als de kosten en of baten niet inzichtelijk zijn en de kostendekking dus niet kan worden vastgesteld. De geraamde baten en lasten dienen volgens de begroting, of herleidbaar tot de begroting, te worden gepresenteerd. De aanslag wordt ook vernietigd als er na eventuele correctie wegens niet toerekenbare kosten²⁹⁰ meer dan 10% winst wordt gemaakt én de gemeente had kunnen weten dat de kosten niet toerekenbaar waren.

De aanslag wordt uitsluitend verminderd als er na eventuele correctie wegens niet toerekenbare kosten winst wordt gemaakt, maar minder dan 10%. En de aanslag blijft (uiteraard) in stand als er na eventuele correctie wegens niet toerekenbare kosten geen winst wordt gemaakt.

Voor het inzichtelijk maken van de kostentoerekening is geen uniforme richtlijn te geven. Totdat de adviezen van de commissie Depla²⁹¹ zijn verwerkt, zullen er nog steeds grote verschillen zijn tussen gemeenten in de wijze waarop de begroting is ingericht.

Er moet voldoende specificatie in het overzicht geraamde baten en lasten van de begroting zitten om de kostenposten inzichtelijk te maken, maar op welk niveau dat dan moet geschieden ligt niet vast. De begroting is leidend, maar als de begroting te weinig diepgaand inzicht geeft, zullen er bedragen moeten worden gepresenteerd die herleidbaar zijn tot die begroting. Dat zal voor een kleine gemeente anders zijn dan voor een grote gemeente en de inrichting van de gemeentebegroting (programmabegroting of productenbegroting) speelt ook een rol. De ervaring van de afgelopen jaren leert dat een gemeente niet snel moet denken dat er voldoende informatie is aangeleverd. Het adagium is nog steeds: beter te veel inzicht dan te weinig.

3. VOORZIENINGEN EN RESERVES

Op het terrein van voorzieningen en reserves is recent een aantal nieuwe stukken verschenen. Het betreft de nieuwe handreiking kostentoerekening van BZK van oktober 2014 en de nieuwe notitie riolering van de commissie BBV van november 2014. Een aantal aspecten van deze nieuwe documenten wil ik bespreken.

3.1. HANDREIKING KOSTENTOEREKENING BZK

Ten eerste de passages in de handreiking over reserves en voorzieningen. Het werken met reserves en voorzieningen is soms noodzakelijk om tot een goede gelijkmatige lastenverdeling over de jaren te komen. Bij leges is het in de huidige praktijk nauwelijks mogelijk om de baten en de lasten van grote projecten goed te matchen in de begrotingen. Immers, de kosten die de

²⁸⁹ HR 4 april 2014, nr. 12/05118, ECLI:NL:HR:2014:780, HR 4 april 2014, nr. 12/02475, ECLI:NL:HR:2014:777 en HR 18 april 2014, nr. 13/00469, ECLI:NL:HR:2014:938.

²⁹⁰ Of ten onrechte achterwege gelaten opbrengsten.

²⁹¹ Commissie Vernieuwing van de begroting en verantwoording van gemeenten, eindrapport 8 mei 2014.

gemeente maakt in het kader van grote vergunningaanvragen strekken zich immers veelal uit over verschillende jaren, terwijl het belastbare feit zich in één jaar voordoet. In het bijzonder bij een incidenteel groot bouwproject kan dit ertoe leiden (indien de aanvraag voorzienbaar is) dat in het jaar van vergunningaanvraag een hoge opbrengst aan leges moet worden geraamd, terwijl de verhaalbare lasten die samenhangen met die specifieke vergunningaanvraag voor een groot deel in de opvolgende jaren zullen optreden en dus ook eerst in die volgende jaren kunnen worden geraamd. Voor het jaar van vergunningaanvraag leidt dit ertoe dat de geraamde baten inzake de omgevingsvergunningen, met inachtneming van de verwachte vergunningaanvraag voor het betreffende grote bouwproject, al snel boven de geraamde lasten zullen uitgaan. De gemeente zal dan de tarieven voor het betreffende jaar zodanig moeten aanpassen dat de geraamde baten de geraamde lasten niet zullen overschrijden. Dat leidt tot de conclusie dat in de huidige systematiek de kosten die met een vergunningaanvraag voor een dergelijk groot bouwproject samenhangen niet kunnen worden verhaald op de veroorzaker van die lasten. De aan deze vergunning toe te rekenen verhaalbare kosten in het latere jaar kunnen niet aan de aanvrager in rekening worden gebracht. Een ander effect is dat de gelukkigen die in hetzelfde jaar als de aanvrager een aanvraag doen voor een omgevingsvergunning, profiteren van de tariefsverlaging die de gemeente zal moeten vaststellen om niet tot geraamde winst te komen.

Na de tariefverlaging in het jaar van aanvraag zal er weer een forse tariefverhoging in de latere jaren moeten worden vastgesteld indien er lasten van de oude aanvraag optreden zonder dat er weer vergunningen voor grote projecten worden aangevraagd. Dit alles leidt tot onwenselijke schommelingen in tarief en ongewenste lastendrukverschuivingen.

Aan deze onbillijkheid kan worden tegemoetgekomen door de geraamde baten en lasten ten opzichte van elkaar te boordelen over een periode van meer jaren. Daarmee wordt voor de gemeente de mogelijkheid geschapen de kosten die zich uitstrekken over meer jaren beter te matchen met de legesheffing. Hiermee wordt bereikt dat bij een vergunningaanvraag voor een incidenteel groot bouwproject niet langer een discrepantie ontstaat tussen daadwerkelijk optredende hogere lasten in de jaren na vergunningaanvraag en de in die jaren werkelijk te genereren (lagere) baten. In de handreiking kostentoe rekening van BZK is op bladzijde 64 impliciet verwoord dat bij de raming van legesopbrengsten een meerjarenperspectief mag worden gehanteerd. Ik ben het met de minister van BZK eens dat het nodig is dat de legesramingen meerjarig moeten worden gezien. Ik vind het alleen jammer dat in de handreiking niet ook wordt onderbouwd waarop dit meerjarenperspectief is gebaseerd. Het is goed mogelijk dat dit een uitvloeisel is van het matchingsbeginsel van het BBV. Een verduidelijking van de handreiking is op dit punt wenselijk.

3.2. NOTITIE RIOLERING COMMISSIE BBV

Een ander punt dat ik wil bespreken is de vorming en instandhouding van reserves en voorzieningen. In de Notitie Riolerings van de Commissie BBV van november 2014 wordt een bindende uitspraak gedaan over de wijze waarop gemeenten moeten omgaan met vorming van reserves en voorzieningen.

Voorzieningen kunnen worden gevormd voor de volgende toekomstige uitgaven:

- groot onderhoud;
- vervangingsinvesteringen.

Zoals blijkt uit artikel 229b, lid 2, Gemeentewet en artikel 228a, lid 2, Gemeentewet is het niet toegestaan om voorzieningen te vormen voor uitbreidingsinvesteringen, uitsluitend voor noodzakelijke vervanging van betrokken activa. De Commissie heeft nu voorgeschreven dat gemeenten jaarlijks bij het opmaken van de rekening de resultaten voor bestemming goed moeten analyseren op de reden(en) van het ontstaan van een eventueel overschot. Als het overschot is ontstaan door niet-uitvoering van geplande werkzaamheden of investeringen dan

zal het daaraan gerelateerde overschot in de zojuist genoemde voorziening moeten worden gestort. Als het overschot is ontstaan door efficiency of door aanbestedingsmeevallers, dan mag het daaraan gerelateerde overschot in de algemene middelen of in een rioolreserve worden gestort. Op die wijze wordt de rioolheffing (en daarmee ook de afvalstoffenheffing, want deze is op dezelfde lees geschoeid) veel meer een gesloten financieringsstelsel voor gemeenten. Ook op dit punt sporen de standpunten van de handreiking en de Commissie niet met elkaar (zie bladzijde 45 van de handreiking).

Daarnaast merk ik nog op dat Commissie gemeenten adviseert in verband met de onduidelijkheid in de jurisprudentie niet over te stappen op ideaalcomplex.²⁹² Dat is nogal een opmerkelijke uitspraak van de Commissie, omdat de systematiek van het ideaalcomplex toch nauwelijks zelf onderdeel van discussie was in de jurisprudentie.

4. EUROPEESRECHTELIJKE INVLOEDEN

Gelet op de opdracht van Miguel de Jonckheere bij het ESBL om de internationale kanten van de lokale belastingen meer te belichten en in dat perspectief te bezien, lijkt me dit wel een goede afsluiting van mijn inleiding over retributies en kostentoerekening.

Ik wil een aantal Europeesrechtelijke invloeden bespreken, omdat deze steeds vaker opduiken in de jurisprudentie.²⁹³ Dit zijn:

- Europese Dienstenrichtlijn²⁹⁴;
- Europese Machtigingsrichtlijn Telecom 2002/20/EG²⁹⁵;
- Europese Richtlijn bescherming natuurlijke personen i.v.m. persoonsgegevens 95/46/EG²⁹⁶.

De ervaring leert dat belanghebbenden steeds vaker een beroep doen op mogelijke strijdigheid met (een van) deze Europese regelingen. Daarbij is onder andere aan de orde of het kader van de Europese regeling onze eigen nationale regeling opzij zet, dan wel dan de Europeesrechtelijke regeling een aanvullende eis oplegt aan de belastingheffing.

Een voorbeeld is de Europese Dienstenrichtlijn (EDR). Deze richtlijn geeft een kader van bescherming voor ondernemers die diensten verlenen. Voor de leges betekent dat dat het bedrag dat aan een dergelijke ondernemer in rekening wordt gebracht op grond van de belastingverordening redelijk moet zijn en evenredig en dat het de kosten van de behandeling van de vergunningaanvraag niet mag overstijgen. De trend is dat in bezwaar en beroep wordt getracht de reikwijdte van de EDR op te rekken. Niet alleen door deze ook te laten gelden voor vergunningstelsels die niet alleen aan ondernemers die diensten verrichten worden verleend, maar ook aan andere ondernemers of zelfs particulieren. Hoewel er e.e.a. tegenin is te brengen, is er nog wel discussie over de exacte reikwijdte mogelijk.²⁹⁷

Daarnaast wordt het standpunt ingenomen dat, omdat het tarief redelijk en niet meer dan kostendekkend mag zijn, het eventuele meerdere boven het redelijke tarief dat nog niet

²⁹² En na de uitspraak van de Hoge Raad van 16 januari 2015 inzake de rioolheffing van Nijmegen, ECLI:NL:HR:2015:67 is dat waarschijnlijk ook niet meer nodig.

²⁹³ Recentelijk nog in de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 18 november 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:7112.

²⁹⁴ Richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt (PbEU L 376/36-68 van 27.12.2006).

²⁹⁵ Richtlijn 2002/20/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 maart 2002 betreffende de machtiging voor elektronische communicatienetwerken en diensten.

²⁹⁶ Europese richtlijn van 24 oktober 1995 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens, 95/46/EG, PB L 281.

²⁹⁷ Inmiddels is er een uitspraak verschenen van Hof Amsterdam over dit punt (Hof Amsterdam 18 december 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:5839).

kostendekkend is, niet mag worden meegenomen in de toets van artikel 229b Gemeentewet. De EDR zou in die gedachte niet alleen een tariefplafond met zich brengen, maar daarmee ook een (verlaagd) kostenplafond. Dit standpunt druist natuurlijk in tegen de uitleg en rechterlijke toepassing van onze nationale regeling van artikel 229b Gemeentewet. Een ander discussiepunt is nog of het in rekening gebrachte bedrag redelijk moet zijn in relatie tot de gemiddelde tijdsduur van de behandeling van de vergunningaanvragen, dan wel van de tijdsduur die aan de aanvraag van belanghebbende is besteed. De gemeente kan in zijn belastingverordening uiteraard alleen maar met ramingen van toekomstige (gemiddelde) tijdsbestedingen werken, waardoor het tarief ook wordt afgestemd op die ervaringen/gemiddelden. Als de norm van de EDR zo zou moeten worden uitgelegd dat achteraf wordt gezien hoeveel tijd er daadwerkelijk aan de vergunning is besteed in de gemeentelijke organisatie dan is het eind zoek.

Een ander geval is de zaak van de leges voor het instemmingsbesluit Telecom in relatie tot de Europese Machtigingsrichtlijn.²⁹⁸ De Machtigingsrichtlijn bepaalt dat er uitsluitend ‘administratiekosten’ in rekening mogen worden gebracht die voortvloeien uit het beheer, de controle van en het toezicht op de naleving van het algemene machtigingssysteem. De kosten die onder deze bepaling vallen hebben toch een andere reikwijdte dan het kostenverhaal van de behandeling van het instemmingsbesluit zoals dat onder artikel 229 en 229b Gemeentewet is geregeld. Ook hier is de vraag hoe deze bepalingen op elkaar inwerken en of daarbij een van de voorschriften leidend is.²⁹⁹

Een laatste voorbeeld van uitwerking van de Europese regelingen is die van het uittreksel van het GBA (inmiddels BPR). In de nationale jurisprudentie is geoordeeld dat aan belanghebbende maximaal de kostprijs van de verstrekking zelf mag worden doorbelast.³⁰⁰ De kosten van de naspeuringen in de registers mogen niet worden doorberekend. Dat houdt naar mijn mening nog niet in dat dan ook de (extra) kosten die de gemeente maakt (naspeuringen, maar ook de indirecte kosten) niet kunnen worden toegerekend aan de legesverordening. Met andere woorden, een tariefvoorschrift werkt mijns inziens niet automatisch door in de toets van de opbrengstlimiet.

We zullen zien hoe dit uitpakt in de jurisprudentie.

²⁹⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 2 juli 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:4677.

²⁹⁹ Inmiddels is ook de conclusie van de A-G in die zin gepubliceerd, zie ECLI:NL:PHR:2014:2238.

³⁰⁰ Hof Den Bosch 13 juni 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:1762.

BEWIJSLASTVERDELING

*Mr. S. Bosma*³⁰¹

Als slot op dit symposium neem ik u mee naar het perspectief van de belastingplichtige, meer in het bijzonder op het punt van de bewijslastverdeling. Dat is een aspect dat zich met name in beroepsprocedures manifesteert; het is daarom dat ik eerst zal ingaan op het perspectief van waaruit de belastingplichtige de fiscaliteit beziet en vervolgens zal ingaan op die bewijslastverdeling.

Na eerst een algemene passage over dat onderwerp zal ik daarna verdiepend de materie belichten in relatie tot de lokale heffingen. Dat is tenslotte het bindend element in de bestudering van de belastingen vanuit zowel Nederland als België en het terrein van onze afzwaaiende hoogleraar.

Ik vertrouw er maar op dat hij het mij niet euvel zal duiden dat ik niet in ga op de regels van bewijslastverdeling in fiscale procedures bij onze gewaardeerde Zuiderburen.

1. DE BELASTINGPLICHTIGE

De belastingplichtige heeft een natuurlijke afkeer van het betalen van belasting maar weet ook dat hieraan niet valt te ontkomen. Het best denkbare alternatief is dan ervoor te zorgen dat niet teveel belasting wordt betaald; in ieder geval niet meer dan wettelijk is verschuldigd. En uiteraard ook niet meer dan dat een ander, die in gelijke omstandigheden verkeert, dient te betalen. Daarbij is het aan de inspecteur om de rechtmatigheid van de aanslag te bewijzen omdat hij toch degene is die met die vervelende belastingaanslagen aankomt. Zie hier het perspectief van de belastingplichtige.

Bij twijfel omtrent die rechtmatigheid zal de belastingplichtige, op advies van een belastingadviseur, kiezen voor het aanwenden van de rechtsmiddelen bezwaar en/of beroep. Daartoe zal in ieder geval worden overgegaan indien:

- de aanslag evident onjuist is;
- gerede twijfel bestaat omtrent de onjuistheid van de aanslag;
- onbegrip bestaat met de betrekking tot de belastingheffing als zodanig;
- onbegrip bestaat met betrekking tot het gedrag van de heffingsambtenaar;
- de belastingplichtige zijn rechten wil voorbehouden.

Soms is tussenkomst van de rechter noodzakelijk, onder meer indien sprake is van onbegrip, zoals hiervoor aangegeven.

2. GRADATIES VAN BEWIJSLEVERING

De basisgegevens voor belastingheffing zijn de feiten. In een beroepsprocedure ziet de rechter het dan ook als zijn eerste taak om de, voor de belastingheffing, juiste feiten vast te stellen. Partijen moeten die feiten stellen of, bij vermeende onjuistheid, weerspreken.

Indien discussie bestaat met betrekking tot de feiten, komt bewijslevering daarvan aan de orde. De wet kent twee gradaties van bewijslevering:

- aannemelijk maken, een lichte vorm van bewijs;
- blijken, een zware vorm van bewijs.

³⁰¹ Mr. S. (Sjoerd) Bosma is onafhankelijk belastingadviseur bij Bosma belastingadvies en is daarnaast verbonden als 'of counsel' aan EY.

Een feit is aannemelijk, indien het meer waarschijnlijk is dat het feit waar is dan dat het onwaar is. Een feit is gebleken indien er redelijkerwijs geen ruimte is voor twijfel omtrent de waarheid. In zo'n situatie is het feit overtuigend aangetoond.

Niet alle feiten behoeven te worden bewezen. Bewijslevering kan achterwege blijven met betrekking tot:

- feiten die de wederpartij niet ontkent of erkent (tenzij de wederpartij het feit betwist bij gebrek aan wetenschap);
- feiten die van algemene bekendheid zijn;
- algemene ervaringsregels; hiervoor geldt dat de rechter deze algemene ervaringsregels wel moet motiveren indien hij in zijn oordeelsvorming hiervan gebruik maakt.

3. BEWIJSLEVERING

Bewijs is al datgene waardoor feitelijke wetenschap kan worden verkregen. Hiertoe kunnen schriftelijke bewijsstukken dienen alsook verklaringen.

Als bewijs kunnen ook dienen de eigen wetenschap van de rechter of de eigen waarneming van de rechter. Bij dit laatste kan het onder meer gaan om een descente, een opname ter plaatse, hetgeen in het kader van een procedure over de WOZ-waarde van een object van belang kan zijn. In een recent verleden werd in procedures over de heffing van baatbelasting wel eens een descente gehouden, waardoor de rechter zelf de gelegenheid had om de voorzieningen van openbaar nut in ogenschouw te nemen. In een recent arrest overwoog de Hoge Raad omtrent eigen waarneming:

“Voorts is voor het beoordelen van de organoleptische eigenschappen het instellen van een smaakpanel (van deskundigen) niet vereist, aangezien de rechter ook zelf proefondervindelijk tot een oordeel kan komen over de smaak, de geur en het uiterlijk van dranken.”³⁰²

Vermoedens kunnen ook bewijs opleveren; hierbij moet een onderscheid worden gemaakt tussen wettelijke vermoedens en feitelijke vermoedens. Van een wettelijk vermoeden is bijvoorbeeld sprake bij de regeling voor het privégebruik van een door de werkgever ter beschikking gestelde auto: de auto wordt geacht privé te worden gebruikt, tenzij kan worden aangetoond dat op jaarbasis minder dan 500 km privé wordt gereden met die auto. Een feitelijk vermoeden moet worden gemotiveerd en kan worden ontzenuwd zonder dat voor die ontzenuwing nader bewijs hoeft te worden aangedragen.

4. BEWIJSLAST

In het fiscaal procesrecht geldt een zogenoemde ‘vrije bewijsleer’. Dit houdt in dat aan de rechter een grote mate van vrijheid toekomt als het gaat om bewijslevering. Zo is de rechter vrij om te bepalen welke feiten bewezen moeten worden, door wie de feiten bewezen moeten worden, de keuze van de bewijsmiddelen, alsook in de waardering van de bewijsmiddelen. Als het gaat om de verdeling van de bewijslast dan kent het fiscaal procesrecht geen algemene regels; de belangrijkste bron over de verdeling van de bewijslast is terug te vinden in de rechtspraak. Hiermee wijkt het fiscaal procesrecht af van het burgerlijk procesrecht waar in artikel 150 Rv is bepaald dat degene die stelt moet bewijzen.

In het fiscale geldt in algemene zin dat de heffingsambtenaar degene is die de belastingverhogende elementen moet bewijzen; de belastingplichtige is degene die de belastingverlagende elementen moet bewijzen. De belastingplichtige die aanspraak maakt op een vrijstelling zal derhalve moeten bewijzen dat hij, op grond van feiten of omstandigheden,

³⁰² HR 19 september 2014, nr. 12/05326, ECLI:NL:HR:2014:2708, BNB 2014/242.

daadwerkelijk recht heeft op de vrijstelling. De heffingsambtenaar die een navorderingsaanslag heeft opgelegd zal in een procedure over die aanslag moeten bewijzen dat sprake is van een 'nieuw feit'; de belastingplichtige zal daartegenover zijn mogelijke stelling dat het betreffende feit de heffingsambtenaar bekend was ten tijde van het vaststellen van de definitieve aanslag met bewijs moeten onderbouwen.

5. DE VERDELING VAN DE BEWIJSLAST

Met betrekking tot geschillen over de WOZ-waarde heeft de Hoge Raad de verdeling van de bewijslast duidelijk geformuleerd. Zo oordeelde ons hoogste rechtscollege³⁰³:

- op de heffingsambtenaar rust de last om te bewijzen dat de WOZ-waarde niet te hoog is vastgesteld;
- indien de heffingsambtenaar niet aan die bewijslast voldoet, dan komt de vraag aan de orde of belanghebbende de door hem bepleite waarde aannemelijk maakt;
- zo niet, dan is het aan de rechter om in goede justitie tot een waardevaststelling te komen eventueel, zo overweegt de Hoge Raad, na het inwinnen van een deskundigenbericht.

Uiteraard zal de rechter bij de beantwoording van de vraag of de betreffende partij in de op hem rustende bewijslast is geslaagd, meewegen hetgeen de wederpartij daartegenin heeft gebracht.

6. DE BEWIJSLEVERING MET BETREKKING TOT ARTIKEL 229B VAN DE GEMEENTEWET

Ook voor de bewijslevering met betrekking tot discussies over artikel 229b van de Gemeentewet, aan welk onderwerp vandaag in het bijzonder aandacht wordt besteed, moet worden teruggevallen op de door de Hoge Raad uitgezette lijnen.

De aanvankelijk in 2009 door de Hoge Raad ter zake gegeven regels voor bewijslastverdeling zijn eerder dit jaar opgevolgd door een nadere toelichting daarop.

De Hoge Raad verdeelt de bewijslast langs de volgende lijnen³⁰⁴:

- a) het ligt op de weg van de heffingsambtenaar om, in geval van een geschil over overschrijding van de in artikel 229b van de Gemeentewet opgenomen opbrengstlimiet, inzicht te verschaffen in de ramingen van de baten en lasten. Het is immers de heffingsambtenaar die over de gegevens beschikt die noodzakelijk zijn voor de beoordeling van een dergelijk geschil. Deze omstandigheid leidt tot verzwaarde eisen die aan de motiveringsplicht van de heffingsambtenaar worden gesteld.
- b) Indien een belanghebbende vervolgens ten aanzien van een of meer van de geraamde posten in twijfel trekt of deze post kan worden aangemerkt als een last ter zake, dient de heffingsambtenaar over deze post(en) nadere inlichtingen te verstrekken ten einde die twijfel naar vermogen weg te nemen.
- c) Indien de belanghebbende niet stelt dat de in deze inlichtingen begrepen feitelijke gegevens onjuist zijn, dient de rechter te beoordelen of de betreffende post(en) kunnen worden aangemerkt als lasten ter zake en, indien dat niet het geval is, of de limiet is overschreden;
- d) Indien de belanghebbende wél stelt dat de in deze inlichtingen begrepen feitelijke gegevens onjuist zijn en de heffingsambtenaar deze onjuistheid betwist, komt bewijslevering aan de orde. Het is dan aan de belanghebbende om de gestelde onjuistheid van die gegevens te bewijzen omdat die onjuistheid een voorwaarde is voor

³⁰³ HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4300, *BNB* 2005/378.

³⁰⁴ HR 24 april 2009, nr. 07/12961, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, *BNB* 2009/159.

de door hem bepleite onverbindendheid van de verordening. De rechter dient vervolgens te beoordelen of het bewijs is geleverd.

Deze lijnen leidden ertoe, dat rechters in geschillen over de limietoverschrijding ex art. 229b van de Gemeentewet, aan de heffingsambtenaar een zwaardere bewijslast toebedeelden dan aan de belanghebbenden. Blijkens een arrest³⁰⁵ van eerder dit jaar ging dit de Hoge Raad iets te ver; reden waarom de Hoge Raad tot een nuancering van de bewijslastverdeling kwam:

- a) het ligt – ongewijzigd – op de weg van de heffingsambtenaar om inzicht te verschaffen in de ramingen van de baten en lasten indien een belanghebbende een overschrijding van de opbrengstlimiet aan de orde stelt;
- b) anders dan in 2009 oordeelt de Hoge Raad nu dat aan het verstrekken van nadere inlichtingen alleen wordt toegekomen indien de belanghebbende voldoende gemotiveerd heeft gesteld waarom naar zijn oordeel redelijke twijfel bestaat of een of meer posten uit die raming kunnen worden aangemerkt als een last ter zake. Van de heffingsambtenaar mag dan niet méér worden verwacht dan dat hij naar vermogen duidelijk maakt op grond waarvan hij de stelling van belanghebbende betwist; dit ‘naar vermogen’ houdt in dat hij daartoe in redelijkheid in staat moet zijn. Bovendien behoeft hij niet de ongegrondheid van de stellingen van belanghebbende te wijzen.
- c) Daarna komen de hiervoor onder c. en d. vermelde regels voor bewijslastverdeling weer aan de orde.

Met de hiervoor vermelde nuancering biedt de Hoge Raad de heffingsambtenaar wat lucht. Monsma annoteert in BNB bij dit arrest dat de bewijslastverdeling op deze wijze meer in balans is, dat wil zeggen, evenwichtiger verdeeld tussen belanghebbende en heffingsambtenaar. Die gedachte kan ik onderschrijven.

Tegelijk maakt de Hoge Raad van de gelegenheid gebruik om nog enkele relevante regels weer te geven die voor de beoordeling van een geschil over de limietoverschrijding van belang zijn.

- a) De door de heffingsambtenaar te verschaffen ramingen in baten en lasten dienen teruggevoerd te kunnen worden op de begroting. De heffingsambtenaar zal dit ook duidelijk moeten maken. Hiermee komt een einde aan door heffingsambtenaren achteraf opgestelde overzichten waarvan de herkomst veelal ongewis bleek;
- b) Uit het feit dat de ramingen op de begroting moeten zijn terug te voeren vloeit noodzakelijk voort dat bij de vaststelling van de tarieven geen zekerheid of een volledig inzicht kan bestaan met betrekking tot die posten;
- c) Tot de lasten ter zake behoren niet alleen de directe kosten die samenhangen met de diensten waarvoor de belasting wordt geheven maar ook de indirecte kosten waarbij als uitgangspunt geldt dat deze indirecte kosten meer dan zijdelings met de betreffende diensten moeten samenhangen.
- d) Tenslotte overweegt de Hoge Raad dat voor correctie van de omvang van de geraamde baten en lasten slechts reden is indien de gemeenteraad niet in redelijkheid tot de raming heeft kunnen komen.

Indien de rechter met inachtneming van vorenstaande regels van bewijslastverdeling vaststelt dat sprake is van overschrijding van de opbrengstlimiet, dan is het rechtsgevolg afhankelijk van de omvang van die overschrijding. Indien de overschrijding niet in betekenende mate is (< 10%) dan is de verordening gedeeltelijk onverbindend en wordt het tarief verminderd. Indien de overschrijding meer is dan in betekenende mate (> 10%) dan is de verordening geheel onverbindend.

³⁰⁵ HR 4 april 2014, nr. 12/02474, ECLI:NL:HR:2014:777, BNB 2014/148.

Afsluitend wordt nog gewezen op het arrest van de Hoge Raad dat het in het geheel niet verstrekken van gegevens omtrent de ramingen van de baten en de lasten leidt tot algehele onverbindendheid.³⁰⁶

7. OMKERING VAN DE BEWIJSLAST

In enkele specifieke situaties kan sprake zijn van omkering van de bewijslast. Dit leidt ertoe dat in gevallen waarin in beginsel de heffingsambtenaar de bewijslast heeft, deze overgaat naar de belanghebbende. Dit doet zich in ieder geval voor indien de belanghebbende de vereiste aangifte niet heeft gedaan en indien de door een heffingsambtenaar gegeven informatiebeschikking onherroepelijk is en de belanghebbende de gevorderde gegevens en inlichtingen niet heeft verstrekt.

8. BEWIJSAANBOD

Partijen kunnen gedurende de procedure bij de rechter een bewijsaanbod doen. Een dergelijk aanbod dient door de rechter te worden beoordeeld. Het aanbod zal door en rechter niet kunnen worden gepasseerd indien:

- het te bewijzen feit voor de beslissing relevant is;
- het aanbod voldoende concreet is;
- het aanbod tijdig is gedaan.

9. AFSLUITEND

Bewijslastverdeling is een essentieel onderdeel van de fiscale procedures die in Nederland voor de rechter worden gevoerd. Gelet op het afscheid van Miguel de Jonckheere past om vanaf deze locatie een korte blik over onze landsgrens in het zuiden te werpen. Het is mij niet bekend of in België ook zoveel fiscale geschillen aan de rechter worden voorgelegd. Wel is mij bekend dat België veel gerechten heeft; vooral de Vredegerechten zijn met 187 talrijk. Vredegerechten; daar wordt gepoogd om partijen met elkaar te verzoenen; dat is toch een mooi streven voor een rechter.

Ongetwijfeld kunnen wij in deze van onze Zuiderburen nog het nodige leren.

³⁰⁶ HR 18 april 2014, nr. 13/00469, ECLI:NL:HR:2014:938, *BNB* 2014:150.

Inmiddels zijn de volgende ESBL-brochures verschenen:

ESBL-brochure 1993, nr. 1	: Tariefdifferentiatie in de onroerende zaakbelastingen
ESBL-brochure 1994, nr. 2	: Inlichtingenplicht t.b.v. de gemeentelijke belastingheffing
ESBL-brochure 1994, nr. 3	: Proceskostenveroordeling in belastingprocedures
ESBL-brochure 1995, nr. 4	: Wet materiele belastingbepalingen 1995
ESBL-brochure 1996, nr. 5	: The citizen in key position
ESBL-brochure 1998, nr. 6	: Actualiteiten gemeentelijke belastingen 1997-1998
ESBL-brochure 1999, nr. 7	: Lokale belastingen op weg naar de 21 ^e eeuw
ESBL-brochure 2000, nr. 8	: Actualiteiten lokale belastingen
ESBL-brochure 2002, nr. 9	: Actualiteitden lokale belastingen
ESBL-brochure 2003, nr. 10	: Het begrip woning: gemengd gebruik
ESBL-brochure 2009, nr. 11	: Wet WOZ: breder gebruik en vermarkting van gegevens
ESBL-brochure 2009, nr. 12	: Lokale belastingen en acceptatie
ESBL-brochure 2009, nr. 13	: Symposium breder gebruik WOZ
ESBL-brochure 2014, nr. 14	: Lokaal formeel belastingrecht in NL, België en Duitsland
ESBL-brochure 2015, nr. 15	: Symposium retributies en bestemmingsheffingen