VERGOEDENDE HEFFINGEN VAN NEDERLANDSE GEMEENTEN

Arjen Schep[1]

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.[2] De Gemeentewet geeft ook per heffing het kader aan waarbinnen de desbetreffende gemeentelijke belastingverordening moet blijven. De Nederlandse gemeentelijke heffingen kunnen worden ingedeeld in respectievelijk algemene belastingen, bestemmingsheffingen en rechten. In § 2 van dit hoofdstuk zijn 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 is een cijfermatig overzicht gegeven van de eigen inkomsten van Nederlandse gemeenten en de positie van de vergoedende heffingen daarbinnen.

In het vervolg van dit hoofdstuk is specifiek ingegaan op de vergoedende heffingen van Nederlandse gemeenten[3]: de retributies (§ 4) en de bestemmingsheffingen (§ 5). In deze afzonderlijke beschouwingen is vooral stilgestaan bij het belang van de indeling in bestemmingsheffingen en retributies voor de praktijk in de zin van de wettelijke begrenzingen 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 tenslotte, 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?

---

[1] 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.

[2] 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 Experimentenwet BI- Zones.

[3] Voor zover in dit hoofdstuk naar Nederlandse jurisprudentie wordt verwezen, kan deze behalve via de genoemde vindplaatsen veelal ook op datum en nummer teruggevonden worden via: http://uitspraken.rechtspraak.nl. De wetten en wetsartikelen waarnaar wordt verwezen zijn te vinden op: http://wetten.overheid.nl. Parlementaire stukken vanaf 1995 kunnen worden geraadpleegd via: https://zoek.officielebekendmakingen.nl/zoeken/parlementaire_documenten. Oudere parlementaire stukken (van 1814 tot 1995) kunnen worden geraadpleegd via: http://www.statengeneraaldigitaal.nl/.

2 ALGEMENE BELASTINGEN, BESTEMMINGSHEFFINGEN EN RETRIBUTIES: DEFINITIES EN BEGRIPPEN

2.1 INLEIDING

Zoals hiervoor aangekondigd is 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 zijn deze drie begrippen kort beschreven en zijn de 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 Nederlandse 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."*[4]

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."*

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

In Nederland wordt het begrip retributies in de praktijk nog wel gebruikt, maar in de Gemeentewet komt dit begrip niet meer voor. Alle soorten retributies vallen sinds 1995 onder de noemer van de 'rechten'.[5] In dit hoofdstuk worden beide begrippen door elkaar gebruikt.

Hofstra schrijft over dit onderscheid en de reden om dit in zijn latere publicaties los te laten het volgende[6]:

> *"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 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 dit hoofdstuk 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 Nederlandse gemeenten kun-

---

[5] Het huidige artikel in de Gemeentewet waarin de rechten zijn vastgelegd vangt aan met: "Rechten kunnen worden geheven ter zake van: a. (…), b. (…), c. (…)".
[6] H.J. Hofstra & C. van Raad, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht,* Fiscale hand- en studieboeken, nr. 1, Deventer: Kluwer 1992, p. 22, 23.

nen heffen, zijn de onroerendezaakbelastingen[7], de roerende woon- en bedrijfsruimtenbelastingen[8], de forensenbelastingen[9], de toeristenbelasting[10], de parkeerbelastingen[11], de hondenbelasting[12], de reclamebelasting[13] en de precariobelasting.[14] Aangezien in dit hoofdstuk de focus ligt op de vergoedende gemeentelijke heffingen, worden de algemene belastingen verder niet toegelicht.[15]

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.[16] Ze kunnen ook wel worden gekenschetst als publiekrechtelijke prijzen.[17] 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.[18] 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.[19] Dit wordt ook wel de opbrengstlimiet genoemd, welke hierna uitgebreid is beschreven in § 4.3.3. Het begrip rechten is een overkoepelend begrip. Hieronder vallen vele heffingen.[20] De gemeentelijke rechten worden in de Gemeentewet onderscheiden in gebruiksrechten[21] enerzijds, en genotsrechten[22] 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 voor-

---

[7] Artikelen 220 tot en met 220i van de Gemeentewet.
[8] Artikel 221 van de Gemeentewet.
[9] Artikel 223 van de Gemeentewet.
[10] Artikel 224 van de Gemeentewet.
[11] Artikelen 225, 234 en 235 van de Gemeentewet.
[12] Artikel 226 van de Gemeentewet.
[13] Artikel 227 van de Gemeentewet.
[14] Artikel 228 van de Gemeentewet.
[15] Uitgezonderd de OZB en de reclamebelasting die in § 5.5 kort worden besproken.
[16] 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 (artikel 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).
[17] 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.
[18] Zie hierover uitgebreider § 4.3.3 (heffingsdifferentiatienorm).
[19] Artikel 229b van de Gemeentewet.
[20] Vgl. M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen,* Deventer: Kluwer 2011, p. 435.
[21] Artikel 229, eerste lid, onderdeel *a*, 229a en 229b van de Gemeentewet.
[22] Artikel 229, eerste lid, onderdeel *b*, 229a en 229b van de Gemeentewet.

beelden 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.[23] 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.[24] 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.[25] 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

Vermakelijkhedenrechten[26] kunnen door Nederlandse 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 voorziening in de vorm van toezicht of anderszins van de zijde van het gemeentebestuur getroffen wordt. De vermakelijkhedenrechten - die in de praktijk overigens nog vaak vermakelijkhedenretributies worden genoemd - worden bijvoorbeeld door de gemeente Amsterdam geheven voor het verblijf op rondvaartboten, zij worden geheven per passagier en liften mee op het toegangskaartje. Er zijn overigens niet veel gemeenten die deze retributie kennen.
De vermakelijkhedenrechten 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 vol-

---

[23] Het eerste lid van artikel 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°. (...).".

[24] Art. III, tweede volzin, Wet van 3 juli 1989, *Stb.* 1989, 302.

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

[26] Artikel 229, eerste lid, onderdeel *c* van de Gemeentewet.

doende nauwkeurige wijze te bepalen. In een geschil over een aanslag vermakelijkhedenrechten zal een gemeente slechts aannemelijk hoeven maken dàt er kosten zijn gemaakt. De vermakelijkheden terzake waarvan de vermakelijkhedenrechten 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.[27] Zij kunnen mijns inziens worden gekarakteriseerd als een bestemmingsheffing.

2.5 BESTEMMINGSHEFFINGEN

De bestemmingsbelastingen vormen een soort tussencategorie tussen algemene belastingen enerzijds en retributies anderzijds.[28] Hoewel tegenwoordig er nauwelijks nog discussie is binnen de fiscale literatuur over het belastingkarakter van bestemmingsheffingen, lag dit vroeger anders. *Sinninghe Damsté* beschouwde bestemmingsbelastingen 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 tegenpreastatie van de zijde van die corporatie."*

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

> *"(...) de bijdrage die in bepaalde gevallen gevorderd wordt wegens een verondersteld bewezen worden van Overheidsdiensten."*[29]

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."*[30]

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 overheidsvoorzie-*

---

[27] Zie ook: G.J. Van Leijenhorst en J.K. Lanser, *Decentrale heffingen*, fed fiscale studieserie nr. 42, Deventer: Kluwer 2013, p. 13.

[28] 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.

[29] 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 Overheidspraestatie (dat er geen enkel genot is, schijnt mij een ongewoon geval) maar in de mate van die praestatie. 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).

[30] N.C.M.A. van den Dries, 'Bestemmingsheffingen (I)', *W.P.N.R.* 1927, no. 2995.

ningen hebben aanleiding gegeven of die daarvan voordeel trekken, geheel of ten deele in de kosten te doen bijdragen."[31]

Goedhart onderscheidt binnen het begrip bestemmingsheffingen nog een aparte categorie: de bijdragen.[32] 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 heffingsoort, 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.[33]

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'.[34] 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)profijt, of (groeps)kostenveroorzaking daarvan ontbreekt. Met andere woorden: bij een formele bestemmingsbelasting is het (groeps)profijt 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.[35] Om belastingplichtig te kunnen worden voor een materiële bestemmingsheffing is direct (groeps)profijt wel een vereiste. Als er geen sprake is van profijt, kan er geen heffing plaatsvinden. Dit betekent ook dat de groep belas-

---

[31] N.C.M.A. van den Dries, 'Bestemmingsheffingen (II)', *W.P.N.R.* 1927, no. 2996.

[32] Zie C. Goedhart, *Hoofdlijnen 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.

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

[34] 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' (zei 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.

[35] 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.

tingplichtigen 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 van die groep omslaat, volgens algemeen geldende maatstaven, die met de omvang van het individuele voordeel geen rekening houden."*[36]

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.[37]

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 belastingsubjecten 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

---

[36] 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 vermeldt.

[37] 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.

het omslagvereiste voort uit het profijtbeginsel.[38] Het omslagvereiste kan zo ook bijdrage 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.[39] De lasten van de aangelegde voorzieningen worden (geheel of gedeeltelijk) in gelijke mate verdeeld over alle, in de verordening vastgelegde, gebate onroerende zaken. Een omslag is zo een gelijk bedrag per eenheid van de gekozen heffingsgrondslag.[40]

2.6 SAMENVATTENDE TABEL

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

Tabel 1. Onderscheidende elementen gemeentelijke heffingsoorten

algemene belastingen	(materiële) bestemmingsheffingen	rechten (retributies)
geen of indirecte relatie met profijt[41]	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.

---

[38] 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.

[39] De eerste volzin van het eerste lid van artikel 222 van de Gemeentewet dat 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.

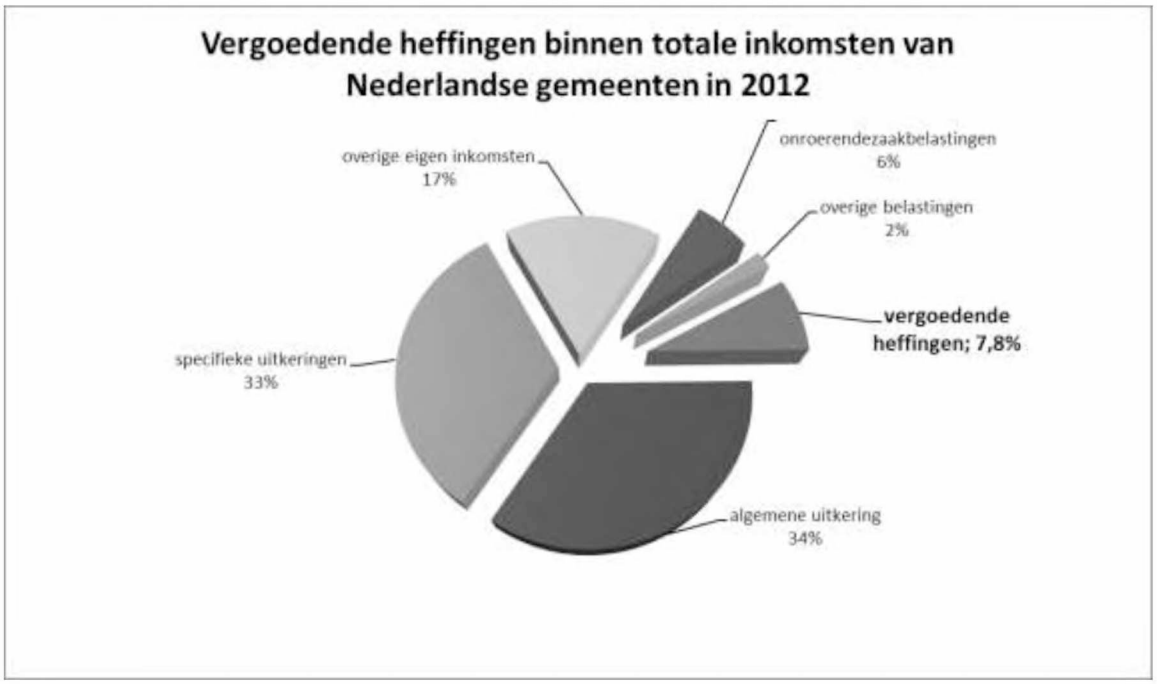
[40] Vgl. *Snoijink* in zijn annotatie in *BNB* bij: HR 23 september 1998, nr. 33 098, *BNB* 1998/374.

[41] 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.

3 OMVANG VAN VERGOEDENDE HEFFINGEN IN NEDERLAND

In 2012 kent Nederland 415 gemeenten. In dat jaar maken de eigen belastinginkomsten 15,9% uit van de totale inkomsten van € 52,2 miljard.[42] Dit percentage komt overeen met een bedrag van € 8,3 miljard. De voornaamste belastinginkomstenbron vormen de onroerendezaakbelastingen, welke € 3,24 miljard opleveren. De overige heffingen (reclamebelasting, precariobelasting, parkeerbelastingen) brengen in 2012 gezamenlijk € 0,98 miljard op. De gemeentelijke rechten en bestemmingsheffingen (vergoedende heffingen) brengen in totaal € 4,09 miljard op. Als we het hebben over vergoedende heffingen in Nederland dan hebben we het over de reinigingsheffingen (afvalstoffenheffing voor huisvuil en reinigingsrecht van bedrijven), de rioolheffing en de bouwleges als voornaamste heffingen (wat betreft inkomsten). De overige inkomsten bestaan 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).

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



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

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 volgend uit wetgeving en jurisprudentie. In § 2 is ten opzichte van belastingen een tweetal onderscheidende kenmerken beschreven:

- individuele tegenprestatie: rechten worden geheven terzake 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 ter zake. 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 sprake is 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".*[43]

[43] Art. 229, eerste lid, aanhef en *a* en *b,* Gemeentewet 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

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.[44] Zonder een dergelijk belang is er geen sprake van 'genot' in de zin van de hiervoor geciteerde wettelijke bepaling en kunnen er geen rechten terzake 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.[45] 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 die bovendien rechtstreeks en in overheersende mate verband houden met dienstverlening ten behoeve van een individualiseerbaar belang, aldus de Hoge Raad.[46]

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 (ruimtelijkeordenings-)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:

> *"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 be-*

---

zijn;
b. het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten;
c. (...).".
[44] HR 13 april 1994, nr. 28 887, *BNB* 1994/205c, *Belastingblad* 1994, p. 431.
[45] HR 11 december 1992, *RvdW* 1993, nr. 6.
[46] HR 7 mei 1997, nr. 31 845, *BNB* 1997/208, *Belastingblad* 1997, p. 586.

stemmingsplan 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."[47]

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."*[48]

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.[49] Ik sluit mij op basis van bovenstaande overweging van de Hoge Raad bij die laatstgenoemde visie aan.

De betrokken wettelijke regeling

De beantwoording van de vraag of de aanvraag van een dienst in overheersende mate verband houdt met het individualiseerbaar 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).[50] In dat geval is de relevante wettelijke regeling de Wet op de uitgebreide identificatieplicht (hierna: de WUID).[51] 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 - er van kan worden uitgegaan dat sommige (categorieën) aanvragers in het geheel geen individuali-

---

[47] 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.
[48] HR 13 augustus 2004, nr. 37 836, *BNB* 2004/369c, *Belastingblad* 2004, p. 957.
[49] 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.
[50] HR 9 september 2011, nr. 10/04967, *BNB* 2011/257.
[51] Wet van 24 juni 2004, *Stb.* 2004, 300.

seerbaar 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. 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 zodanige aanvraag 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.[52]

Ook voor het opzoeken, anonimiseren, kopiëren en dergelijke van documenten om te kunnen voldoen aan een verzoek dat is gebaseerd op de Wet openbaarheid van bestuur (Wob-verzoek), kunnen geen leges worden geheven.[53] 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."*[54]

---

[52] 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.

[53] 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 verstrekkingskosten) 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."

[54] 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 be-

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. 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 HEFFINGSDIFFERENTIATIENORM

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.[55] 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."*[56]

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'.[57] 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

---

lang 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 Gemeentewet. 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.

[55] Zie bijvoorbeeld HR 23 december 1998, nr. 32 047, *BNB* 1999/58.

[56] HR 9 mei 1984, nr. 22 240, *BNB* 1985/227.

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

sindsdien nog slechts de in dat artikel genoemde beperkingen ten aanzien van de mogelijke heffingsdifferentiaties.[58] 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."*[59]

Nederlandse 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. Het verbod van heffing naar draagkracht (inkomen, winst of vermogen) geldt alleen direct.[60] 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.[61] 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.[62]

Van Leijenhorst & Lanser zijn van mening dat door het loslaten van deze heffingsdifferentiatienorm door de wetgever het onderscheid tussen retributies en bestemmingsheffingen is ver-

---

[58] Dit is gebaseerd op art. 219, tweede lid van de Gemeentewet 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 van de Gemeentewet: MvT, *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 66-67 en p. 77-78.
[59] *Kamerstukken II,* 1989-1990, 21 591, nr. 10, p. 17 e.v.
[60] Artikel 219, tweede lid, Gemeentewet.
[61] HR 04 april 2014, nr. 12/05118, ECLI:NL:HR:2014:780, *V-N* 2014/17.23.
[62] 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.

dampt.[63] 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 heffingsoorten 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 terzake. Dit wettelijke voorschrift uit artikel 229b van de 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 is beschreven.[64]

4.3.2 ACHTERGROND VAN AFSCHAFFING VAN MATIGE WINSTMARGE

De huidige opbrengstlimiet voor rechten is geïntroduceerd in 1990.[65] 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 de commissie die de herziening van de gemeentewet destijds voorbereidde en welke rapporteerde in 1983 (de commissie-Christiaanse).[66] 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 ge-

---

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

[64] 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.

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

[66] Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, SdU: Den Haag, 1983, p. 61.

realiseerd door de opbrengst van de rechten rechtstreeks te beperken tot de op de gemeente drukkende kosten. Daarbij maakte deze commissie wel de nadrukkelijke de 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 toezicht[67] 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."*[68]

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

- dat door de mogelijkheid van winst, de heffing van rechten mogelijk tot een belemmering kan 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;

- 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

[67] 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.
[68] MvT, *Kamerstukken II* 1987-1988, 20 565, nr. 3, p. 14.

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.[69] 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 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*

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

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."[70]

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.[71] De toerekening van de overheadkosten dient te geschieden conform de comptabiliteitsvoorschriften die voor gemeenten gelden.[72] Of dit op correcte wijze is geschiedt wordt ook getoetst door de belastingrechter.[73] 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.[74]

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.[75] 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 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

---

[70] 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.

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

[72] Deze zijn neergelegd in het Besluit Begroting en Verantwoording (BBV), welk besluit uitvoering geeft aan artikel 186 van de Gemeentewet 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).

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

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

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

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 blijkende 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 voorschrift dat van alle afzonderlijke diensten de kostentoerekening inzichtelijk hoeft te worden gemaakt.[76] 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, blz. 61)(...)(Kamerstukken II 1990/91, 21 591, nr. 7, blz. 35-36) en(...)(Kamerstukken II 1990/91, 21 591, nr. 10, blz. 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"."*[77]

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*

---

[76] HR 4 februari 2005, nr. 38 860, ECLI:NL:HR:2005:AP1951, *BNB* 2005/112 , *V-N* 2005/9.23.
[77] HR 4 februari 2005, nr. 40 072 ECLI:NL:HR:2005:AQ7390, *BNB* 2005/113, *V-N* 2005/9.24.

gemeentelijke lasten dan overeenkomt met zijn aandeel in die lasten is inherent aan de keuze dat de gemeente zelf de heffingsmaatstaven kan vaststellen".[78]

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)[79] 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)[80] ook gevolgen zou moeten hebben voor de leges die worden geheven voor de aanvraag van een omgevingsvergunning (bouwleges heten sinds introductie van de Wabo in Nederland officieel 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.[81] 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 bouwgerelateerde leges'.[82] 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)[83] alsnog regels kunnen worden gegeven over de toepassing van art. 229b van de Gemeentewet.[84] 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.

---

[78] *Kamerstukken II*, 1990-1991, 21 591, nr. 10, p. 18.
[79] *Stb.* 2008, 496.
[80] 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, blz. 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.
[81] Mvt, *Kamerstukken II* 2008/09, 31 953, nr. 3, p. 40.
[82] 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.
[83] 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 Grondwet)), maar een wet in materiële zin.
[84] Dit is artikel 2.9 lid 2 Wabo. Zie *Kamerstukken II* 2007/08, 30 844, nr. 36.

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 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-modellegesverordening betekent dat zij een beperking van de mogelijkheden tot kruissubsidiëring aanvaardt: geen titeloverschrijdende kruissubsidiëring en binnen titel 3 zelfs geen kruissubsidiering 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 kruissubsidiering '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'.[85] 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.[86] 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:

---

[85] Zie bijvoorbeeld Rechtbank Gelderland, nr. 12/1657, ECLI:NL:RBGEL:2013:1963, *V-N* 2013/55.24.
[86] Hoge Raad van 10 april 2009, nr. 43747, ECLI:NL:HR:2009:BC3691, *BNB* 2009/194, *Belastingblad* 2009, p. 664.

a. 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

b. na de eliminatie van de desbetreffende bedragen uit de lastenraming, de geraamde baten in betekenende mate uitgaan boven het gecorrigeerde bedrag van de geraamde lasten. In betekenende mate is later door de Hoge Raad uitgelegd als 10% of meer.[87]

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.

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.[88] 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.[89]

Nadat de heffingsambtenaar aldus inzicht heeft gegeven dan 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 verschafte 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.[90] 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 gemeentebegro-

[87] HR 13 april 2012, nr. 10/03650, ECLI:NL:HR:2012:BU7248, *V-N* 2012/20.32.
[88] HR 24 april 2009, nr. 07/12961, ECLI:NL:HR:2009:BI1968, *BNB* 2009/159, *V-N* 2009/21.27.
[89] HR 16 april 2010, nr. 08/02001, ECLI:NL:HR:2010:BM1236, *V-N* 2010/19.26.
[90] HR 04 april 2014, nr. 12/05118, ECLI:NL:HR:2014:780, *V-N* 2014/17.23.

ting 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 die 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)).[91]

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 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.[92] Deze redelijkheidsnorm besprak ik reeds onder *Ad a).*

---

[91] 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.

[92] HR 26 april 1989, nr. 25 542, BNB 1989/242.

5 BESTEMMINGSHEFFINGEN

5.1 INLEIDING

Na beschrijving van de retributies wordt in dit onderdeel de gemeentelijke bestemmingsheffingen beschreven. Dit betreft 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

Inleiding
Eén van de bestemmingsheffingen die Nederlandse gemeenten kunnen heffen is de baatbelasting.[93] [94] 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.[95] Hierin wordt aangegeven in welke mate kostenverhaal middels baatbelasting zal gaan plaatsvinden en welk gebied het betreft. Dit dient de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

---

[93] Op basis van artikel 222 van de Gemeentewet. 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 artikel 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.

[94] 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.

[95] Artikel 222, lid 2, Gemeentewet.

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.

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).[96] 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).

Het begrip 'baat'
Het meeste onbegrip bij belastingplichtigen die worden geconfronteerd met de baatbelasting wordt veroorzaakt door het feit dat niet zij zelf, maar het gebaat zijn van hun onroerende zaak maatgevend is 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.[97]
In de wettekst wordt het begrip 'baat' in verband gebracht met 'in 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.

---

[96] Zie de tweede volzin van het eerste lid van artikel 222 van de Gemeentewet (voetnoot 2) waarin wordt verwezen naar artikel 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 artikel 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 bouwaanvraag een exploitatiebijdrage met betrekking tot de betreffende gronden overeengekomen en verzekerd is.*

[97] 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.

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 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 baatbevorderende elementen worden weggestreept bij de baatverminderende 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 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.

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 meer gedacht worden aan: wegen en straten, bruggen, pleinen, (sier)bestrating, parkeervoorzieningen, verkeersremmende maatregelen, riolering, openbare verlichting, straatmeubilair, groenvoorzieningen, kunstwerken, etc. [98] 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.[99]

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 werden heringericht.[100] 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 dan wel 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

---

[98] 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.
[99] Schep (diss.), p. 145-147.
[100] Vgl. HR 4 mei 2007, nr. 42 457 (Breda), *BNB* 2007/233.

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, dan slechts die 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).

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 herzien[101], danwel te vervangen[102].

5.3 De afvalstoffenheffing

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 afvalstoffenheffing[103], of een retributie: het reinigingsrecht[104]. Met de afvalstoffenheffing kan uitsluitend het inzamelen en verwijderen 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 terzake van huishoudelijke afvalstoffen een afvalstoffenheffing en terzake 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 ge-

---

[101] Planbureau voor de Leefomgeving, *Bekostiging van publieke voorzieningen bij organische gebiedsontwikkeling; Achtergrondstudie,* PBL: Den Haag 2014, p. 6 en 17.
[102] 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.
[103] Art. 15.33 Wet milieubeheer.
[104] Art. 229 Gemeentewet.

maakt, 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.[105] De kosten van inzameling, vervoer, nuttige toepassing en verwijdering van afvalstoffen kan ermee worden verhaald.[106] Wordt echter niet ingezameld, is er ook geen belastingplicht voor de afvalstoffenheffing.[107] Wordt ondanks dat niet wordt ingezameld, wel afvalstoffenheffing geheven, maar wordt 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.[108] In dat geval was de consequentie dat de gemeente geen aanslag kon opleggen omdat was komen vast te staan dat geen huisvuil werd aangeboden.

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 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.[109]

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.[110] 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.[111] 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 ge-*

---

[105] Art. 10.21 en 10.22 Wet Milieubeheer.
[106] Art. 1.1 Wet milieubeheer.
[107] Vgl. HR 27 februari 2009, nr. 43 060, ECLI:NL:HR:2009:BH4084, *V-N* 2009/12.20.
[108] Hof 's-Gravenhage 5 oktober 1987, nr. 212/86, *BNB* 1989/35.
[109] Aldus M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen,* Deventer: Kluwer 2011, p. 512.
[110] *Van Leijenhorst* in zijn annotatie bij *BNB* 2009/194.
[111] Redactie van de Vakstudie Lokale belastingen en milieuheffingen, Wet milieubeheer, artikelsgewijs commentaar, art. 15.33, Aant. 6, onder 6.7.3.

raamde 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."[112]

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.[113] 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 rioolheffing[114] die zijn ontwikkeld voor de opbrengstlimiet van art. 229b van de Gemeentewet voor de retributies.[115]

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 opbrengstlimiet lijkt het in de jurisprudentie steeds minder uit te maken of er een aanslag afvalstoffenheffing, danwel 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 te maken. Ditzelfde geldt voor wat betreft de beoordeling van het gevolg van de overschrijding van de opbrengstlimiet: of verordening geheel danwel slechts gedeeltelijk onverbindend is.

5.4 DE RIOOLHEFFINGEN

Inleiding
Tot 2010 hieven Nederlandse gemeente terzake van het verhaal van kosten van inzameling en transport van rioolafvalwater rioolretributies.[116] Sindsdien is door de wetgever de mogelijkheid van de heffing van rioolbestemmingsheffingen geïntroduceerd.[117] 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:

---

[112] Hof Arnhem-Leeuwarden 22 januari 2013, nr. 11/00487 en 11/00488, ECLI:NL:GHARL:2013:BZ0268, *V-N* 2013/21.28.
[113] HR 10 april 2009, nr. 43 747, ECLI:NL:HR:2009:BC3691, *BNB* 2009/194.
[114] Zie voor de rioolheffing ook hierna § 5.4.
[115] 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.
[116] Gebaseerd op artikel 229 en 229b van de Gemeentewet.
[117] Gebaseerd op artikel 228a van de Gemeentewet.

- 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.

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. Wel moet er in ieder geval sprake zijn van een aansluiting op het gemeentelijke riool.[118] Afhankelijk van de omschrijving in de verordening, dient er ook sprake te zijn van een belang bij de zorgtaken van de gemeente.[119] De rioolheffingen zijn een uitvloeisel van de Wet verankering en bekostiging van gemeentelijke watertaken.[120] 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.[121] De gemeentelijke zorgverplichtingen met betrekking tot de watersysteemtaken zijn vastgelegd in de Waterwet.[122] De zorgplicht omvat – verkort omschreven – de doelmatige inzameling en verwerking van het afvloeiend hemelwater (waterketen, art. 3.5) en het treffen van maatregelen teneinde 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.

---

[118] Vgl. HR 23 april 2004, nr. 39414, ECLI:NL:HR:2004:AO8219, *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.
[119] 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.
[120] *Stb.* 2007, 276.
[121] Zoals hiervoor in § 5.3 reeds is beschreven, wordt in art. 15:33 Wet milieubeheer verwezen naar de art. 10.21 en 10.22 uit diezelfde wet.
[122] Artikelen 3.5 en 3.6 Waterwet.

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 richtlijnen er in de toekomst toe zal leiden dat de waterketenheffing zich zal moeten gaan richten op het beginsel 'de vervuiler betaalt' en dat prikkels tot het zuiniger omgaan met water 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.[123] 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.[124]

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

---

[123] Vgl. M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen*, Deventer: Kluwer 2011, p. 526-527.
[124] Rb. Arnhem 26 januari 2012, nr. AWB 10/2183, ECLI:NL:RBARN:2012:BV2676, *Belastingblad* 2012/144.

rioolheffing.[125] 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."*[126]

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

Algemene belasting beperken tot bestemmingsheffing

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.[127] Zo is de gemeentelijke hondenbelasting in de Gemeentewet vormgegeven als algemene belasting.[128] 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.[129] 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).

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.[130] Deze heffing, die kan worden geheven terzake van

---

[125] 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.
[126] MvT, *Kamerstukken II*, 2005–2006, 30 578, nr. 3.
[127] 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), Die Keure: Brugge 2012, p. 75-116.
[128] Zoals recentelijk nog bevestigd door de Hoge Raad in HR 18 oktober 2013, nr. 13-01116, ECLI:NL:HR:2013:917.
[129] 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.
[130] Art. 227 Gemeentewet.

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 het 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 terzake 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.[131] 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 eveneens 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.[132]

Gemeentebrede ondernemersfondsen

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

---

[131] Hoge Raad 11 november 2011, nr. 10/04446, ECLI:NL:HR:2011:BR4564, *BNB* 2012/18.
[132] Hof Arnhem-Leeuwarden 8 april 2014, nrs. 13/00583 en 13/00584, ECLI:NL:GHARL:2014:2898 .

meentebrede ondernemersfondsen, waarvan de gemeente Leiden er bijvoorbeeld een heeft.[133] In geval van gemeentebrede heffing, geldt de begrenzing welke voortvloeit uit het gelijkheidsbeginsel uiteraard niet. Het betreft hier louter de besteding van algemene middelen. Wel ligt een verhoging van de tarieven 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.

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 Experimentenwet BI-Zones. [134] Inmiddels is het wetsvoorstel ingediend dat met ingang van 2015 moet leiden tot een permanente wettelijke regeling (de Wet op de bedrijveninvesteringszones).[135] De BIZ-bijdrage is een belasting die door de wetgever wordt gekarakteriseerd als een op het profijtbeginsel gebaseerde (gebiedsgerichte) bestemmingsheffing.[136]

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 Experimentenwet komen ook de termen 'heffing' en 'belasting' voor.[137]

De Experimentenwet BI-zones (en ook het wetsvoorstel gaat hier vanuit) 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.[138] Met deze stichting of vereniging dient een subsidieovereenkomst te worden gesloten waarvan onder meer een uitvoeringsovereenkomst deel uitmaakt welke de stichting of vereniging verplicht de toegezegde activiteiten ook daadwerkelijk te ontplooien.[139]
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 een van een vast

---

[133] Vgl. A.W. Schep 'Gemeentelijke belastingheffing in deelgebieden: motieven, randvoorwaarden en mogelijkheden (1)', *Belastingblad* 2007, p. 3.
[134] *Stb.* 2009, 165 en 166.
[135] *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 917, nrs. 1-4.
[136] 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.
[137] Zie de eerste twee leden van artikel 1 Experimentenwet BI-zones.
[138] Artikel 7, eerste lid Experimentenwet BI-zones. Uit het evaluatierapport blijkt dat ruim 60% van de onderzochte BIZ-organisaties de vorm van een stichting heeft (Evaluatierapport, p. 36).
[139] Artikel 7, derde lid Experimentenwet BI-zones.

bedrag per bijdrageplichtige.[140] 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 reclamebelasting zijn de bestemmingen van de belastingopbrengst door de wetgever beperkt. De activiteiten moeten zijn gericht op het bevorderen van de leefbaarheid, de veiligheid, de ruimtelijke kwaliteit of een ander mede publiek belang in de openbare ruimte van de BI-zone.[141]

Eveneens geldt als extra wettelijke vereiste ten opzichte van ondernemersfondsen met reclamebelasting dat de inwerkingtreding van de a belastingverordening op basis waarvan de BIZ-heffing wordt geheven, afhankelijk is van een positieve uitslag van een door de gemeente onder de toekomstig belastingplichtigen gehouden draagvlakmeting.[142] Enkel bij gebleken voldoende steun[143] 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.[144] Ook tussentijds is op aanvraag van eenvijfde van de bijdrageplichtigen een draagvlakmeting vereist waarvan de uitslag bepalend is voor voortzetting van de BI-zone.[145]

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 komt aan de orde:

- De rechtvaardiging voor vergoedende heffing (§ 6.2).
- Het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling versus doelmatige belastingheffing (§ 6.3).
- Belastingplichtigen en vergoedende heffingen (§ 6.4).

---

[140] Artikel 2 Experimentenwet BI-zones.
[141] Artikel 1, tweede lid Experimentenwet BI-zones. Na internetconsultatie is besloten deze doelomschrijving in het wetsvoorstel voor de Wet op de bedrijveninvesteringszones uit te breiden. De leden 2 en 3 van artikel 1 luiden voortaan: "2. De BIZ-bijdrage is een belasting die strekt ter bestrijding van de kosten die verbonden zijn aan activiteiten in de openbare ruimte, 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.
3. Onder de openbare ruimte, bedoeld in het tweede lid, wordt mede het internet verstaan."
[142] Artikel 4 Experimentenwet BI-zones.
[143] 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 (Artikel 5, eerste lid Experimentenwet BI-zones).
[144] Artikel 3 Experimentenwet BI-zones.
[145] Artikel 6 Experimentenwet BI-zones.

- Gemeenten en vergoedende heffingen (§ 6.5).
- Algemene belastingen en vergoedende heffingen: *What's the difference?* (§ 6.6).
- Afsluitend (§ 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 niet relevant. Zoals *Hofstra* schreef in het eerder in dit hoofdstuk weergegeven citaat:[146]

> *"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 heffingsoorten fiscaaljuridisch tot verschillende uitkomsten zou moeten leiden. Dit argument staat deels los van de huidige praktijk, zoals die in dit hoofdstuk 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 fiscaaljuridische vereisten die zouden kunnen worden gesteld aan verschillende typen heffingen. Ook kan de huidige wettelijke regelingen en jurisprudentie, zoals in dit hoofdstuk 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 oordelen uit de jurisprudentie.

6.3 HET BEGINSEL VAN RECHTVAARDIGE KOSTENVERDELING VERSUS DOELMATIGE BELASTINGHEFFING

Vanuit de gedachte dat het rechtvaardig is om een bijdrage te vragen in de kosten die door een

---

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

specifieke groep worden opgeroepen en deze niet over de gehele gemeenschap om te slaan, is het ook vanzelfsprekend dat niet méér wordt omgeslagen dan die specifieke kosten. Dat er een relatie is tussen wat moet worden bijgedragen en de grootte van het profijt of de mate van kostenveroorzaking. Opbrengstlimieten bij rechten en bestemmingsbelastingen zijn in die zin fiscaaljuridisch 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 betrokken goederen of diensten. De door de wetgever geïntroduceerde 'nieuwe vrijheid' is in zoverre dan ook in strijd met het uitgangspunt 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 recht evenredig 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 om dat dit ten goede komt aan het beginsel van rechtvaardige kostenverdeling en indirect aan de rechtvaardiging voor de vergoedende heffingen.[147]

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

[147] 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."

door andere (kleinere bouwprojecten). Dit is in zekere zin ook in strijd met het wettelijke verbod van heffing naar draagkracht.[148]

6.4 BELASTINGPLICHTIGEN EN VERGOEDENDE HEFFINGEN

Transparantie

Niet alleen het beginsel van een rechtvaardige kostenverdeling, maar ook vanuit het perspectief van een belastingplichtige kan een argument worden afgeleid dat een onderverdeling in algemene en specifieke vergoedende heffingen rechtvaardigt. Dit is 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 tegelijkertijd 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 kosten. Van de gemeente mag ook worden verwacht dat haar ramingen transparant zijn. Navolging van het ontwikkelde 'Model transparantie bouwgerelateede 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.

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 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

[148] Zoals vastgelegd in artikel 219, tweede lid, Gemeentewet.

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 ook duidelijk wordt 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 waar tegelijkertijd een bezuiniging van de daarvoor beschikbare middelen bij wordt overgedragen.[149] Daarnaast is als gevolg van de crisis vooral de inkomsten uit grondexploitatie sterk teruggelopen. Er is bij gemeenten derhalve een behoefte om daar waar algemene kosten ook specifiek verhaald kunnen worden met bestemmingsheffingen en retributies, dit ook te doen. Daarbij geldt dan ook dat gemeenten in staat moeten kunnen zijn om de kosten die zij wettelijk mogen verhalen ook kùnnen verhalen. Het gevolg van de eisen die in de jurisprudentie worden gesteld aan de raming van de baten en lasten bij de vergoedende heffingen zal zijn dat zij zekerheidshalve minder kosten zullen 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.

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 dan 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 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 slechts doordat in het eerste geval sprake is van individueel profijt en bij bestemmingsheffingen van groepsprofijt (of groepskostenveroorzaking). Verder is een verschil dat een retributie niet kan worden geheven als geen sprake is van individuele

[149] 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.

dienstverlening. Bij een materiële bestemmingsbelasting kan ook belastingplicht ontstaan als op individueel niveau niet direct wordt geprofiteerd (maar op groepsniveau wel)[150] of op individueel niveau geen kosten worden veroorzaakt[151] (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 de opbrengstlimiet van 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 achtergrond[152], 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.[153] Daarbij stelt hij voor de herinvoering van een vorm van preventieve toetsing vooraf van de opbrengstlimiet in plaats dat deze door de belastingrechter wordt getoetst. In zijn visie behoort de tariefstelling en toerekening van bijvoorbeeld *overhead* aan met leges belaste verrichtingen toe aan de gemeenteraad en dient vanwege de scheiding van de staatsmachten de rechter zich niet uit te kunnen spreken over die tarieven, laat staan deze 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.[154] 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 overheidshandelen 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 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 zoeven 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 dit hoofdstuk nog niet heb belicht, maar wat in de toekomst wel weer gaat spelen. Momenteel wordt er wet- en regelgeving voorbereid waar-

---

[150] 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.
[151] Denk bijvoorbeeld aan de afvalstoffenheffing en de rioolheffingen. Ook als geen huishoudelijke afvalstoffen worden aangeboden of afvalwater afgevoerd, kan toch belastingplicht ontstaan.
[152] *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.
[153] Aldus *Snoijink* in zijn noot in *BNB* bij HR 8 februari 2013, nr. 12/00529, ECLI:NL:HR:2013:BZ0693, *BNB* 2013/88.
[154] Aldus *Van Leijenhorst* in zijn noot in *BNB* bij HR 14 augustus 2009, nr. 43 120, ECLI:NL:HR:2009:BI1943, *BNB* 2009-276.

door het in de toekomst wellicht mogelijk wordt dat aanvragen voor bouwvergunningen privaatrechtelijk worden beoordeeld.[155]

6.7 AFSLUITEND

Als er iets duidelijk is geworden na dit hoofdstuk, is het wel 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 bittere noodzaak dat gemeenten beschikken over doelmatige vergoedende heffingen die tegelijkertijd transparant zijn en leiden tot een rechtvaardige verdeling van kosten. Het is goed te constateren dat de wetgever regelmatig komt tot aanpassing van vergoedende heffingen aan de moderne tijd. Dit is het geval geweest bij de afvalstoffenheffing, de rioolheffingen en de Wet op de bedrijveninvesteringszones. 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.

[155] 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.