

Erasmus School of Economics

Fiscale economie

Masterscriptie

Het nut en onnut van gemeentelijke belastingen

Het gemeentelijk belastingstelsel vanuit fiscaal-economisch perspectief gezien

Rotterdam, 18 augustus 2015

Student: de heer M.G. van Spijk
Examenummer: 332607

Scriptiebegeleider: de heer J.E. van den Berg

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 – Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Onderzoeksvraag	5
1.3 Structuur en opzet	6
1.4 Afbakening.....	6
Hoofdstuk 2 – Het gemeentelijke belastingstelsel.....	7
2.1 Inleiding	7
2.2 Historisch overzicht	7
2.2.1 Periode 1814-1865	7
2.2.2 Periode 1865-1897	8
2.2.3 Periode 1897-1945	9
2.2.4 Periode 1945-heden	10
2.3 Huidige gemeentelijke belastingstelsel	11
2.3.1 Inleiding	11
2.3.2 Onroerendezaakbelasting.....	12
2.3.3 Hondenbelasting	13
2.3.4 Toeristenbelasting	14
2.3.5 Reclamebelasting	15
2.3.6 Baatbelasting.....	15
2.3.7 Forensenbelasting	16
2.3.8 Parkeerbelasting.....	17
2.3.9 Precariobelasting.....	17
2.3.10 Roerende ruimtebelasting	18
2.4 Andere inkomsten gemeenten	19
2.4.1 Inleiding	19
2.4.2 Retributies.....	19
2.4.3 Uitkeringen uit het gemeentefonds	20
2.4.4 Specifieke uitkeringen	21
2.4.5 Overige inkomsten	22
2.5 Tussenconclusie	22
Hoofdstuk 3 – Toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel	23
3.1 Inleiding	23
3.2 Het toetsingskader	23
3.2.1 Inleiding	23
3.2.2 Effectiviteit.....	23
3.2.3 Efficiëntie	24

3.2.4 Rechtvaardigheid.....	25
3.3 Toets aan effectiviteit.....	27
3.3.1 Inleiding	27
3.3.2 Beleidsdoelstellingen.....	27
3.3.3 Toetsing beleidsdoelstellingen.....	30
3.3.4 Toetsing gemeentelijke belastingen.....	37
3.3.5 Tussenconclusie.....	40
3.4 Toets aan efficiëntie	42
3.4.1 Inleiding	42
3.4.2 Uitgaven efficiëntie	42
3.4.3 Kostenefficiëntie	44
3.4.4 Tussenconclusie.....	48
3.5 Toets aan rechtvaardigheid	50
3.5.1 Inleiding	50
3.5.2 Toetsing gemeentelijke belastingen.....	50
3.5.3 Tussenconclusie.....	59
3.6 Integratie uitkomsten en tussenconclusie.....	60
Hoofdstuk 4 – Voorstel tot wijziging van het gemeentelijke belastingstelsel	61
4.1 Inleiding	61
4.2 Knelpunten huidige gemeentelijke belastingstelsel	61
4.3 Randvoorwaarden toekomstige gemeentelijke belastingstelsel	64
4.4 Alternatieven	66
4.4.1 Inleiding	66
4.4.2 Bedrijven in de heffing betrekken	66
4.4.3 Opcenten inkomstenbelasting	67
4.4.4 Zichtbare heffing	68
4.4.5 Tussenconclusie.....	69
4.5 Ontwerp aanpassing gemeentelijke belastingstelsel	70
4.5.1 Inleiding	70
4.5.2 Omvang heffingsgebied	71
4.5.3 (In)directe gevolgen.....	72
4.6 Tussenconclusie	74
Hoofdstuk 5 – Conclusie	76
5.1 Conclusie.....	76
5.2 Aanbevelingen	77
Literatuurlijst	79
Bijlagen	81

Hoofdstuk 1 – Inleiding

1.1 Aanleiding

In het Europees handvest voor de lokale autonomie worden de EU-lidstaten verplicht hun decentrale overheden de bevoegdheid te geven zelf inkomsten te vergaren.¹ Nederland heeft deze verplichting wettelijk vastgelegd in het zesde lid van artikel 132 van de Grondwet, door op te nemen dat Nederlandse gemeenten zelf belastingen mogen heffen. De regels met betrekking tot het heffen van gemeentelijke belastingen zijn daarop aansluitend opgenomen in artikelen 216 tot en met 258 van de Gemeentewet. De gemeentelijke belastingen brachten voor Nederlandse gemeenten in het jaar 2014 in totaal 4,5 miljard euro op, dat is circa 8,7% van het gehele gemeentebudget.² In 2010 stond Nederland zelfs met een percentage van 7,5% van alle OESO-landen onderaan het lijstje ‘*aandeel decentrale belastingen*’. Het gemiddelde van de OESO-landen lag daarentegen op 37%.³ De Vereniging van Nederlandse Gemeenten (hierna: VNG) pleit dan ook voor een herziening van het gemeentelijke belastingstelsel. Zij wilt dat gemeenten meer eigen belastingopbrengsten kunnen gaan genereren.

Gemeenten zijn de afgelopen jaren steeds meer verantwoordelijkheden gaan krijgen. Na de langdurige zorg en de jeugdzorg, is inmiddels ook een deel van de sociale zekerheid vanuit het Rijk overgedragen aan gemeenten. Hierdoor is het belangrijk dat gemeenten voor meer eigen inkomsten kunnen gaan zorgen, aldus de VNG.⁴ De VNG ziet daarnaast als groot voordeel van een uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied dat gemeenten zichzelf kunnen gaan onderscheiden van andere gemeenten door met extra voorzieningen of juist lagere belastingen zich te profileren. Ook Minister Plasterk van Binnenlandse Zaken ziet voordelen in een uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied. Door het heffen van een groter aandeel gemeentelijke belastingen zal volgens hem de betrokkenheid van inwoners met de gemeente worden vergroot.⁵ Daarnaast vindt Minister Plasterk een verruiming van het lokale belastinggebied passen bij de verruiming van het gemeentelijke takenpakket.

¹ Artikel 9 Europees Handvest inzake lokale autonomie.

² CBS StatLine, Opbrengst gemeentelijke heffingen, 2014.

³ OECD Fiscal Federalism Studies, Institutional and Financial Relations across Levels of Government, 2012, p. 106.

⁴ Vereniging van Nederlandse Gemeenten, 10 september 2013, ‘Gemeenten in het nauw door fiks tekort en te beperkte beleidsruimte’.

⁵ Volkskrant, 8 januari 2015, ‘Plasterk: gemeenten moeten meer belasting innen’.

Een herziening van het gemeentelijke belastingstelsel kan echter slechts plaatsvinden als onderdeel van een groter pakket van belastingherziening op landelijk niveau. De belastingdruk bij de burger mag immers niet toenemen. Een verhoging van de gemeentelijke belastingen zal om die reden gepaard moeten gaan met een verlaging van de landelijke belastingen. Mede om die reden heeft de Staatssecretaris van Financiën op 19 juni 2015 een voorstel gedaan om tot een belastingherziening te komen.⁶ Dit voorstel omvat drie pakketten, waarbij één van die drie pakketten de plannen bevat om het gemeentelijke belastinggebied te vergroten, en tevens een belastingverlaging in de inkomstenbelasting door te voeren.

Naast de politieke wensen om gemeenten meer lokale heffingsbevoegdheden te geven, is het niettemin ook belangrijk om vanuit fiscaal-economisch perspectief een herziening van het gemeentelijke belastingstelsel te bezien. Daarbij is het van belang te onderzoeken in hoeverre het vanuit fiscaal-economisch perspectief wenselijk is het huidige gemeentelijke belastingstelsel te wijzigen.

1.2 Onderzoeksvraag

Bovenstaande brengt mij tot de onderzoeksvraag van deze thesis:

Is het huidige gemeentelijke belastingstelsel effectief, efficiënt en rechtvaardig? En zo neen, op welke wijze kan het gemeentelijke belastingstelsel worden verbeterd zodat het beter aansluit bij deze criteria?

De criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid zijn de drie essentiële criteria waaraan een goed belastingstelsel dient te voldoen.⁷ Om die reden wordt het gemeentelijke belastingstelsel getoetst aan die drie criteria. Onder effectiviteit wordt verstaan in hoeverre met het huidige gemeentelijke belastingstelsel de nagestreefde beleidsdoelstellingen die ten grondslag liggen aan de invoering van het gemeentelijke belastingstelsel worden gerealiseerd. Efficiëntie ziet erop toe dat de nagestreefde beleidsdoelstellingen met zo laag mogelijke kosten worden verwezenlijkt. Rechtvaardigheid houdt ten slotte in dat de belastingen door een zo breed mogelijk publiek als rechtvaardig worden ervaren. In paragraaf 3.2 wordt nader ingegaan op deze drie begrippen.

⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën betreffende 'Belastingherziening', d.d. 19 juni 2015, kenmerk AFP2015/512.

⁷ Stevens, L.G.M., Elementair Belastingrecht, p. 10.

1.3 Structuur en opzet

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen is de onderzoeksvraag onderverdeeld in vijf deelvragen, deze luiden als volgt:

- 1) Wat is de geschiedenis van het gemeentelijke belastingstelsel in Nederland en hoe is het gemeentelijke belastingstelsel op dit moment vormgegeven?
- 2) Wat houden de beginselen effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid in?
- 3) Is het gemeentelijke belastingstelsel in overeenstemming met deze criteria?
- 4) Zo neen, hoe kan het gemeentelijke belastingstelsel worden aangepast zodat het beter aansluit bij deze beginselen?

De eerste deelvraag wordt in hoofdstuk twee beantwoord door de historie en de huidige vormgeving van het gemeentelijke belastingstelsel te beschouwen. Het derde hoofdstuk vangt aan met een uiteenzetting van de criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid (tweede deelvraag), waarop aansluitend de beantwoording van de derde deelvraag plaatsvindt. De laatste deelvraag wordt vervolgens in het vierde hoofdstuk beantwoord. De thesis wordt ten slotte in hoofdstuk vijf afgesloten met een conclusie, waarbij tevens voorstellen tot aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel worden gedaan. De paragrafen waarin wordt getoetst aan de drie criteria, worden elk afgesloten met een zogenaamd *Harris-profiel*.⁸ Dit Harris-profiel is een grafische weergave dat in één oogopslag de conclusies weergeeft van de toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel aan het betreffende criterium.

1.4 Afbakening

Het gemeentelijke belastingstelsel wordt in deze thesis uitsluitend vanuit fiscaal-economisch perspectief gezien. Politieke dan wel juridische argumenten spelen geen rol bij de beantwoording van de onderzoeksvraag. De aanbevelingen die in de eindconclusie worden gedaan zijn dan ook slechts gebaseerd op economische argumenten. Voorts wordt bij de toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel niet ingegaan op de retributies die gemeenten kunnen heffen. Hoewel het heffen van retributies in hoofdstuk drie aan bod komt, heeft zij geen uitwerking op de beantwoording van de onderzoeksvraag. De reden hiervan is dat retributies niet meer dan kostendekkend mogen zijn, waardoor zij niet geen wezenlijke invloed heeft op de financiering van gemeenten.

⁸ Harris (1961), New Product Profile Chart, Chemical and Engineering News, nr. 16, p.110-118.

Hoofdstuk 2 – Het gemeentelijke belastingstelsel

2.1 Inleiding

Alvorens in te gaan op het huidige gemeentelijke belastingstelsel, wordt in dit hoofdstuk allereerst het historisch overzicht van het gemeentelijke belastingstelsel uiteengezet. Hierdoor kan een goed beeld worden gevormd welke maatschappelijke, politieke en economische inzichten het gemeentelijke belastingstelsel in de loop der tijd heeft doen veranderen. Nadat vervolgens de huidige gemeentelijke belastingen zijn uitgelicht, wordt ingegaan op de wijze waarop gemeenten worden gefinancierd. Daarbij komen onder meer het heffen van retributies en de uitkeringen uit het gemeentefonds aan bod. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een tussenconclusie.

2.2 Historisch overzicht

2.2.1 Periode 1814-1865

Voor de oorsprong van het gemeentelijke belastingstelsel dient te worden teruggegaan naar het jaar 1814. In het jaar 1814 stelde koning Willem I een reglement op waarin gemeenten de bevoegdheid werd gegeven in hun eigen onderhoud te voorzien door belastingen te heffen.⁹ In dit reglement werd een onderscheid gemaakt tussen kleine gemeenten tot 2000 inwoners – die slechts een hoofdelijke belasting mochten innen, en grote gemeenten met meer dan 2000 inwoners – die de bevoegdheid kregen om 5 opercenten te heffen over de grond- en personele belasting die door het Rijk werden geïnd.¹⁰ Daarnaast mochten grote gemeenten ook nog eens accijnzen en retributies in rekening brengen op bijvoorbeeld het invoeren van goederen of bezoeken aan het theater.¹¹

Ruim dertig jaar bleef dit beleid in stand, tot aan de invoering van de Gemeentewet in 1851.¹² Met invoering van de Gemeentewet verdween het onderscheid tussen kleine en grote gemeenten, ook kleine gemeenten mochten voortaan accijnzen en retributies gaan heffen. Daarnaast werd, om de accijnzen binnen de perken te houden, een rangorde ingesteld.¹³ Het doel daarvan was om gemeenten slechts belastingen te laten innen tot aan de hoogte van de lokale lasten. Deze rangorde bestond allereerst uit de mogelijkheid voor gemeenten om over

⁹ Dit reglement werd destijds opgenomen in artikel 96 van de Grondwet, thans artikel 156 van de Grondwet.

¹⁰ De personele belasting werd geheven over het aantal personeel dat iemand in dienst had. De gedachtegang daarachter was: hoe rijker een persoon is, hoe meer personeel deze in dienst heeft.

¹¹ Besluit van 4 oktober 1816, *Stb.* 1816, 54.

¹² Wet van 29 juni 1851, *Stb.* 1851, 81.

¹³ Wet van 29 juni 1851, *Stb.* 1851, 85.

de landelijke grond- en personele belasting opcenten te heffen.¹⁴ Wanneer het vastgestelde maximum aan opcenten bereikt was, en de belastingopbrengsten nog niet toereikend waren om in de lokale lasten te voorzien, kregen gemeenten de mogelijkheid directe belastingen te heffen over bijvoorbeeld honden en toneeluitvoeringen. Indien de gemeente met die belastingopbrengsten nog steeds niet de gemeentelijke lasten kon dekken, mochten er ten slotte accijnzen worden geheven.¹⁵

2.2.2 Periode 1865-1897

In het jaar 1865 werd echter besloten dat er geen gemeentelijke accijnzen meer geheven mochten worden.¹⁶ Deze geheven accijnzen vormden een te grote druk op de lokale bevolking, met name de armeren konden het niet meer betalen. Daarnaast zorgden de uiteenlopende hoogte van accijnzen tussen gemeenten voor verstoringen in het handelsverkeer. Accijnzen waren destijds echter goed voor een inkomen van ruim 30% van het totale budget van gemeenten. Door afschaffing van de accijnzen ontstonden er dan ook begrotingstekorten bij gemeenten. Om dit gat op te vangen werd al snel besloten gemeenten voortaan een uitkering vanuit de overheid te geven. Het jaar 1865 wordt dan ook gezien als het geboortjaar van de huidige verticale, neerwaartse financiële verhouding tussen het Rijk en gemeenten.¹⁷

In de jaren erna begon de industrialisatie op gang te komen. Hoewel de industrialisatie een positieve invloed had op de economie, had het ook een keerzijde. Veel arbeiders trokken naar de steden, leefden vaak in armoede, en voorzieningen waren er niet of nauwelijks te vinden. De centrale overheid ging zich dan ook steeds meer bezighouden met het gemeentelijke beleid en trachtte in iedere gemeente een bepaald voorzieningsniveau te garanderen. Dit leidde dan ook tot het invoeren van sociale voorzieningen zoals onderwijs en armenzorg, en het aanleggen van nutsvoorzieningen. De gemeentelijke uitgaven namen hierdoor sterk toe, met als gevolg dat gemeenten de gemeentelijke belastingen verhoogden. Het probleem was echter, in grote gemeenten – waar de roep om voorzieningen het grootst was – woonden

¹⁴ De grond- en personele belasting waren destijds landelijke belastingen waarbij werd geheven over de hoeveelheid grond of het aantal personeel dat iemand in bezit had.

¹⁵ Rapport Ministerie van Binnenlandse Zaken, Scenario's gemeentelijk belastinggebied in relatie tot de bestuurlijke verhoudingen, p. 19, bijlage bij *Kamerstukken II 2005/2006*, 30096, nr. 26.

¹⁶ Besluit van 7 juli 1865, *Stb.* 1865, 79.

¹⁷ Rapport Ministerie van Binnenlandse Zaken, Scenario's gemeentelijk belastinggebied in relatie tot de bestuurlijke verhoudingen, p. 20, bijlage bij *Kamerstukken II 2005/2006*, 30096, nr. 26.

relatief gezien veel armen met weinig belastingcapaciteit. Daarentegen woonden in kleine gemeenten – waar minder behoefte was aan voorzieningen, de rijkere, die juist een grote belastingcapaciteit hadden. Hierdoor ontstonden er scheve verhoudingen tussen dorpen en steden. Gemeenten als Bloemendaal en Wassenaar kwamen tot bloei, steden als Amsterdam en Rotterdam verpauperden in een rap tempo.

2.2.3 Periode 1897-1945

In het jaar 1897 werd de rijksuitkering aan gemeenten wettelijk geregeld en verder uitgebreid.¹⁸ Daarbij werd een nieuwe vorm van het financieren van gemeenten geïntroduceerd. Er werd een gemeentelijke inkomstenbelasting ingevoerd, waardoor gemeenten inkomsten konden vergaren door te heffen over de inkomens van de lokale bevolking. Dit werd als een rechtvaardiger systeem beschouwd dan voorheen. Voorheen werd alleen geheven over de hoeveelheid grond en het aantal personeel dat men in dienst had. Naast de opbrengst uit de gemeentelijke inkomstenbelasting, kregen alle gemeenten vanuit het Rijk f 1,- per inwoner, en boven de 20.000 inwoners f 1,25 per inwoner.¹⁹ Ook werden er specifieke uitkeringen aan gemeenten gedaan met betrekking tot het onderwijs en de politie. Daarbovenop kregen armere gemeenten nog eens een extra toelage vanuit het Rijk.²⁰

Ook dit systeem bleek echter geen lang leven beschoren. De inkomensafhankelijke opbrengst van gemeenten bleef een heikel punt. In 1929 werd dan ook besloten de gemeentelijke inkomstenbelasting af te schaffen en over te gaan tot invoering van – wat wij tot op de dag van vandaag nog steeds kennen – een zogenoemd *gemeentefonds*.²¹ Het Rijk stopt jaarlijks een bedrag in het gemeentefonds, dat vervolgens uitkeringen doet aan gemeenten. De uitkeringen aan de gemeenten worden berekend aan de hand van een verdeelsleutel. Destijds waren voor deze verdeelsleutel onder meer de onderwijsuitgaven, de uitgaven voor de politie en de kosten voor de armenzorg van belang. Ook de relatieve opbrengst van een gemeente in de landelijke inkomstenbelasting werd meegenomen in de verdeelsleutel. Dit systeem bleek goed te werken. Door de verdeelsleutel aan te passen kon de overheid in de loop der jaren steeds beter sturen waaraan zij de hoogte van de uitkering wilde koppelen.

¹⁸ Wet van 22 mei 1897, *Stb.* 1897, 156.

¹⁹ De gemeentelijke inkomstenbelasting werd gebaseerd op geschatte inkomsten. Het doen van aangifte kende men in die tijd nog niet.

²⁰ Deze uitkeringen werden onder meer afgestemd op het aantal leerlingen en het aantal politieagenten in een gemeente.

²¹ Wet van 15 juli 1929, *Stb.* 1929, 388.

2.2.4 Periode 1945-heden

Door de crisis in de jaren '30 en de jaren van oorlog werden geen of nauwelijks aanpassingen aan het gemeentelijke belastingstelsel gedaan, de focus lag op andere belangwekkende zaken. Na deze rumoerige tijden brak er echter een tijd van wederopbouw aan. Daarbij werden onder meer commissies opgericht om te onderzoeken hoe het met de financiële huishouding van het Rijk verder moest. Eén van die commissies was de commissie Oud.²² De commissie Oud kreeg de opdracht te onderzoeken hoe het verder moest met de financiële (on)afhankelijkheid van gemeenten. Zij deed in 1956 uiteindelijk het voorstel om een woonplaatsbelasting in te voeren, en de grond- en personele belasting af te schaffen.²³ De regering verwierp echter die aanbeveling, zij vond een woonplaatsbelasting niet passen binnen het publieke belastingstelsel en wilde een dergelijke belasting – waarbij rekening zou worden gehouden met de hoogte van het inkomen, overlaten aan de overheid zelf.

In 1970 besloot de regering uiteindelijk tot het invoeren van een onroerendgoedbelasting. De onroerendgoedbelasting werd opgenomen in de Gemeentewet en diende ter vervanging van de grond- en personele belasting.²⁴ De onroerendgoedbelasting had een eenvoudige heffingsmaatstaf en was tevens weinig conjunctuurgevoelig. Dat laatste is een groot voordeel aangezien het niet wenselijk is dat gemeenten in tijden van recessie plots hun inkomsten drastisch omlaag zien gaan. De onroerendgoedbelasting heeft in de loop ter tijd een aantal wijzigingen ondergaan. Onder meer de naam onroerendgoedbelasting is in 1992 gewijzigd en draagt sindsdien de naam onroerendezaakbelasting.²⁵ Daarnaast is besloten per 1 januari 2006 het OZB-gebruikersdeel op woningen af te schaffen.²⁶ Deze afschaffing heeft echter geleid tot het wegvallen van substantiële inkomsten bij gemeenten. Hierdoor is besloten een wijziging aan te brengen in de verdeelsleutel van het eerder genoemde gemeentefonds, om het wegvallen van die inkomsten te ondervangen.²⁷

Dit laatste is eigenlijk kenmerkend voor de financiering van Nederlandse gemeenten van dit moment. De verdeelsleutel die bij het gemeentefonds wordt gebruikt zorgt ervoor dat in

²² Rapport Commissie Oud, Het herstel van de financiële zelfstandigheid van gemeenten en provinciën, 1956.

²³ Een woonplaatsbelasting wordt geheven bij iedere inwoner van een gemeente. Bij het voorstel van de Commissie Oud zou daarbij ook de hoogte van het inkomen een rol spelen.

²⁴ Gelijktijdig verdween ook de zogenoemde straatbelasting uit het gemeentelijke belastingstelsel.

²⁵ De achtergrond van het aanpassen van de naam lag gelegen in een juridische wijziging van de begrippen 'zaken' en 'goederen'.

²⁶ Wet van 22 december 2005, *Stb.* 2005, 725.

²⁷ Kamerstukken II 2004/2005, 30096, nr. 3, p. 16-17 (MvT).

iedere gemeente een zo goed als even hoog voorzieningsniveau wordt gerealiseerd. Gemeenten hebben nauwelijks bevoegdheden om eigen inkomsten te genereren. Slechts 8,7% van het gemeentelijke budget is afkomstig uit gemeentelijke belastingen.²⁸ Doordat deze belastingen echter aan (natuurlijke) maxima gebonden zijn, kunnen gemeenten zich op het gebied van belastingen nauwelijks onderscheiden van andere gemeenten.

2.3 Huidige gemeentelijke belastingstelsel

2.3.1 Inleiding

Hoewel de onroerendezaakbelasting veruit de belangrijkste gemeentelijke belasting is, hebben gemeenten de mogelijkheid meerdere gemeentelijke belastingen te heffen.²⁹ Zij zijn daar echter niet geheel vrij in. Op grond van artikel 219 van de Gemeentewet is het voor gemeenten slechts toegestaan belastingen te heffen die specifiek genoemd staan in de Gemeentewet. Er is dus sprake van een *gesloten belastingstelsel*. Hierdoor mogen gemeenten bijvoorbeeld wel een hondenbelasting invoeren – deze is opgenomen in artikel 226 van de Gemeentewet – maar geen kattenbelasting, omdat deze niet opgenomen is in de Gemeentewet.³⁰ Gemeenten zijn vrij in het al dan niet invoeren van een gemeentelijke belasting. Zij zijn dus niet verplicht alle belastingen die in de Gemeentewet staan in te voeren.

De algehele limitatieve opsomming van de gemeentelijke belastingen is opgenomen in artikel 220 tot en met artikel 228 van de Gemeentewet. In deze artikelen zijn voorwaarden opgenomen die per belasting verschillen. Deze voorwaarden zien er met name op wat de heffingsmaatstaf moet zijn en geven voor sommige belastingen definities van bepaalde begripsbepalingen. Indien en voor zover er in de betreffende artikelen geen voorwaarden opgenomen zijn, is in het tweede lid van artikel 219 van de Gemeentewet bepaald dat gemeenten geheel vrij zijn in het kiezen van de heffingsmaatstaf. De enige beperking die daarbij geldt is dat de heffingsmaatstaf niet afhankelijk mag worden gesteld van inkomen, winst of vermogen.³¹

Op grond van artikel 216 van de Gemeentewet mag de gemeenteraad besluiten tot het invoeren, wijzigen of afschaffen van de gemeentelijke belastingen. De gemeenteraad dient

²⁸ Zie tabel 1 bladzijde 18.

²⁹ In 2014 werd 3,5 miljard van de in totaal 4,4 miljard aan gemeentelijke belastingopbrengsten opgehaald met de onroerendezaakbelasting. CBS StatLine, Opbrengst gemeentelijke heffingen, 2014.

³⁰ Artikel 219 Gemeentewet.

³¹ *Kamerstukken II 1989/1990, 21591, nr. 3, p. 66 (MvT).*

het besluit neer te leggen in een speciale belastingverordening. In deze verordening vermeldt zij, in de daartoe leidende gevallen, de belastingplichtige, het voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf, het tarief, het tijdstip van ingang van de heffing, het tijdstip van beëindiging van heffing en al hetgeen dat verder van toegevoegde waarde is voor de heffing en invordering van de belasting.³²

Het huidige gemeentelijke belastingstelsel kent op dit moment negen verschillende belastingen. Dit zijn de onroerendezaakbelasting, de hondenbelasting, de toeristenbelasting, de reclamebelasting, de baatbelasting, de forensenbelasting, de parkeerbelasting, de precariobelasting en de roerende ruimtebelasting. Hieronder volgt een uiteenzetting van deze belastingen. Daarbij worden onder meer de oorsprong en het doel van de heffing, de heffingsmaatstaf en het tarief uitgelicht.

2.3.2 Onroerendezaakbelasting

Doordat de onroerendezaakbelasting goed is voor ruim 3,5 miljard van de in totaal 4,4 miljard die met de gemeentelijke belastingen wordt opgehaald, heeft de wetgever het wenselijk geacht uitgebreidere regelgeving voor de onroerendezaakbelasting op te nemen. Om die reden zijn in de Gemeentewet artikelen 220a tot en met 220h opgenomen. In deze artikelen zijn onder meer een definitie van een onroerende zaak en vrijstellingen opgenomen.

De onroerendezaakbelasting wordt opgelegd aan diegenen die krachtens eigendom, bezit of beperkt recht het genot van een onroerende zaak hebben. Deze groep valt ook wel te omschrijven als huiseigenaren. Tevens wordt de onroerendezaakbelasting opgelegd aan diegenen die een onroerende zaak al dan niet krachtens eigendom, bezit, beperkt recht of persoonlijk recht, gebruiken, waarvan de onroerende zaak niet in hoofdzaak tot woning dient. Hiermee worden onroerende zaken van bedrijven bedoeld.

De heffingsmaatstaf voor de onroerendezaakbelasting is de WOZ-waarde. De WOZ-waarde is de waarde van de onroerende zaak die is geschat door de gemeente. De berekening van de WOZ-waarde vindt plaats met inachtneming van de Wet waardering Onroerende Zaken (WOZ).³³ Daarin is onder meer bepaald dat gemeenten verplicht zijn de WOZ-waarde van alle onroerende zaken gelegen in de gemeente jaarlijks vast te stellen.

³² Artikel 217 Gemeentewet.

³³ Artikel 220a van de Gemeentewet.

De onroerendezaakbelasting is bij wet van 24 december 1970 ingevoerd, en ging gepaard met de afschaffing van de grond- en personele belasting.³⁴ Doordat met de afschaffing van de grond- en personele belasting gemeenten inkomsten zouden gaan mislopen, werd besloten een nieuwe belasting in te voeren zodat gemeenten een substantieel eigen heffingsgebied zouden blijven behouden. De onroerendezaakbelasting is dus primair ingegeven vanuit budgettaire overwegingen. Dat gekozen is voor een onroerendezaakbelasting heeft ermee te maken dat de onroerendezaakbelasting een eenvoudige heffingsmaatstaf heeft en weinig conjunctuurgevoelig is.³⁵

Hoewel voor onroerende zaken die tot woning dienen alleen eigenaren worden aangeslagen, werden vóór het jaar 2006 ook huurders van woningen aangeslagen. Met ingang van het jaar 2006 is echter besloten dit zogenoemde *gebruikersdeel* op woningen af te schaffen.³⁶ Reden daarvan was om te voorkomen dat gemeenten ongewild een inkomensbeleid gingen hanteren en daarmee het sociaal-economische beleid van de overheid gingen doorkruisen.³⁷ Sindsdien hoeven huurders van woningen geen onroerendezaakbelasting meer te betalen.

In beginsel zijn gemeenten vrij in het kiezen van een tarief voor de onroerendezaakbelasting. De overheid bepaalt ieder jaar evenwel met hoeveel procent de totale opbrengst van de onroerendezaakbelasting in Nederland mag stijgen. Dit heet de zogenoemde macronorm. Voor het jaar 2015 is de macronorm op 3% over 3,711 miljard gesteld.³⁸ Doordat de overheid bepaalt met hoeveel procent de totale opbrengst van alle gemeenten bij elkaar maximaal mag stijgen, kan het dus voorkomen dat in sommige gemeenten de stijging hoger zal zijn dan de macronorm.

2.3.3 Hondenbelasting

De hondenbelasting stamt uit het jaar 1865.³⁹ De hondenbelasting wordt geheven bij hondenbezitters. Voor iedere hond die een persoon in bezit heeft kan een bedrag aan belasting worden opgelegd. De hondenbelasting is destijds ingevoerd om twee redenen. Allereerst werd met de invoering ervan getracht de overlast van zwerfhonden tegen te gaan. Door een belasting te heffen zou het aantal zwerfhonden logischerwijs moeten dalen.

³⁴ Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

³⁵ *Kamerstukken II* 2005/2006, 30096, nr. 26, p. 25.

³⁶ Wet van 22 december 2005, *Stb.* 2005, 725.

³⁷ Wet van 22 december 2005, *Stb.* 2005, 725.

³⁸ *Kamerstukken II* 2014/2015, 34000, nr. 2 (MvT).

³⁹ Wet van 1 juni 1865, *Stb.* 1865, 60.

Daarnaast werd de hondenbelasting ingevoerd met als doel een belasting op transport te heffen. In die tijd bestond er ook een belasting op paarden.⁴⁰ Doordat paarden werden belast gingen steeds meer handelaren over tot de aanschaf van honden om hun karren te laten voorttrekken. De hondenbelasting heeft van oudsher dan ook een regulerend karakter.

De hondenbelasting wordt geheven naar het aantal honden dat men in bezit heeft. Gemeenten zijn evenwel vrij in het kiezen van een degressief, proportioneel of progressief tarief. Er zijn gemeenten die voor een tweede hond meer belasting heffen dan voor de eerste hond, om op die wijze de aanschaf van meerdere honden te ontmoedigen. Daarentegen zijn er ook gemeenten die voor een tweede hond juist minder of evenveel belasting heffen.

2.3.4 Toeristenbelasting

De toeristenbelasting bestaat sinds het jaar 1971.⁴¹ De invoering van de toeristenbelasting diende ter vervanging van de toenmalige logeerbelasting. De logeerbelasting zag op een belasting voor personen die meer dan een week in een gemeente verbleven. De logeerbelasting bleek echter niet meer van die tijd, en kon makkelijk worden ontlopen. Om die reden werd de logeerbelasting afgeschaft en werd de toeristenbelasting ingevoerd.⁴²

De toeristenbelasting wordt geheven bij personen die hun verblijf houden binnen een gemeente waar zij niet als inwoners bekend staan.⁴³ Het doel van de toeristenbelasting is om niet-inwoners die in de gemeente verblijven mee te laten betalen aan het algemene voorzieningsniveau. In de meeste gemeenten wordt, hoewel niet verplicht, de opbrengst van de toeristenbelasting dan ook vrijwel volledig besteed aan toeristische voorzieningen.

Voor iedere nacht die een niet-inwoner in een gemeente verblijft dient een bedrag aan belasting te worden betaald. In de meeste gemeenten is dit een vast bedrag per nacht. Een kleiner aantal gemeenten hanteert daarentegen het systeem dat een bepaald percentage van de overnachtingsprijs moet worden afgestaan aan toeristenbelasting. Daarnaast hebben gemeenten de mogelijkheid het tarief te differentiëren naar het soort verblijf en sterrenklasse.

⁴⁰ De paardenbelasting kende in Nederland haar bestaan van 1822 tot 1942.

⁴¹ Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

⁴² *Kamerstukken II* 1967/1968, 9538, p. 24 (MvT).

⁴³ Dit wordt beoordeeld aan de hand van de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens.

2.3.5 Reclamebelasting

De reclamebelasting wordt geheven ter zake van openbare aankondigingen die zichtbaar zijn vanaf de openbare weg. De belastingplichtige van de reclamebelasting kan zowel een persoon als een onderneming zijn, en is diegene die het meeste baat heeft bij de aankondiging. Het is dus niet bepalend waar de openbare aankondiging hangt of staat.

De reclamebelasting is in het jaar 1921 ingevoerd met als doel het plaatsen van te veel reclame te ontmoedigen.⁴⁴ Onlangs nog heeft de Hoge Raad bepaald dat gemeenten vrij zijn in het beperken van de reclamebelasting tot slechts een bepaald gebied in de gemeente.⁴⁵ Hierdoor kunnen gemeenten de reclamebelasting differentiëren naar gebied. Dit kan bijvoorbeeld erg handig zijn om bijvoorbeeld het historische karakter van een bepaald stadsdeel te behouden.

Gemeenten zijn met betrekking tot de heffingsmaatstaf en het tarief vrij in de vormgeving daarvan. De meeste gemeenten laten de hoogte van de reclamebelasting afhangen van de oppervlakte van de aankondiging. Gemeenten kunnen daarentegen ook differentiëren naar tijdseenheid, locatie, materiaal en wel of niet verlicht.⁴⁶ Tevens kunnen gemeenten de hoogte van de aanslag laten afhangen van de WOZ-waarde van het pand van de belastingplichtige.

2.3.6 Baatbelasting

De baatbelasting wordt geheven bij diegenen die krachtens eigendom, bezit of beperkt recht het genot van een onroerende zaak hebben, en voordelen genieten door de aanleg van voorzieningen die tot stand zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur. Met het aanleggen van voorzieningen dient te worden gedacht aan de aanleg van riolering, de aanleg van fietspaden of de aanleg van straatverlichting. Een belangrijke nuancering daarbij is dat de onroerende zaak baat moet hebben bij de aanleg van die voorzieningen. Het is dus niet van belang of personen baat hebben van de aanleg. Hiermee is de baatbelasting dus geobjectiveerd. Immers, de waarde van een huis kan worden getaxeerd waardoor op die wijze objectief kan worden bepaald of de onroerende zaak baat heeft bij de aanleg van een voorziening.

⁴⁴ Wet van 30 december 1920, *Stb.* 1920, 923.

⁴⁵ Hoge Raad 1 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ2742, V-N 2013/17.8.

⁴⁶ Zie onder meer het Hof Amsterdam 6 september 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX8217, V-N 2012/56.1, waarin het Hof bepaalde dat voor de reclamebelasting mag worden gedifferentieerd naar wel of niet verlicht.

De baatbelasting als zodanig bestaat sinds het jaar 1971.⁴⁷ In het jaar 1995 zijn de baatbelasting en de zogenoemde *bouwgrondbelasting* met elkaar samengevoegd.⁴⁸ Dit is gedaan naar aanleiding van het rapport Christiaanse, waarin werd geconcludeerd dat beide belastingen samengevoegd konden worden.⁴⁹ De bouwgrondbelasting hield destijds een belasting op bouwgrond in, indien de bouwgrond baat had bij de aanleg van voorzieningen.

De opbrengst van de baatbelasting mag de kosten van de voorzieningen ter zake waarvan de baatbelasting geheven wordt niet overtreffen. In feite is de baatbelasting dan ook een soort van retributie (zie hierna in paragraaf 2.4.2). Immers, de opbrengsten dienen te worden besteed aan de kosten van het project en mogen niet worden gebruikt om andere gemeentelijke taken te financieren. Om die reden is het voor gemeenten van belang een kosten/batenanalyse te maken. Daarbij kunnen vervolgens de kosten worden verdeeld over het aantal baathebbenden.

2.3.7 Forensenbelasting

De forensenbelasting heeft tot doel personen die vaak in een gemeente aanwezig zijn, maar er niet wonen, mee te laten betalen aan het algemene voorzieningsniveau van de gemeente. Om die reden wordt de forensenbelasting geheven van natuurlijke personen die zonder in de gemeente een hoofdverblijf hebben, er meer dan negentig nachten per jaar verblijven. Tevens kan de forensenbelasting worden geheven van natuurlijke personen die ten minste 90 dagen in het jaar een gemeubileerde woning tot hun beschikking hebben, zonder dat zij in die gemeente ingeschreven staan.

Tot het jaar 1929 waren gemeenten verplicht de forensenbelasting te heffen. De reden daarvan was dat tot die tijd nog gemeentelijke inkomstenbelasting werd geheven. Hierdoor konden personen met het kopen van een goedkope tweede huis in een gemeente waar het tarief van de gemeentelijke inkomstenbelasting erg laag was, de gemeentelijke inkomstenbelasting grotendeels ontlopen. Met de afschaffing van de gemeentelijke inkomstenbelasting in 1929 zijn gemeenten sindsdien vrij in het al dan niet heffen van de forensenbelasting.⁵⁰

⁴⁷ Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

⁴⁸ Wet van 27 april 1994, *Stb.* 1994, 419.

⁴⁹ Rapport Commissie Christiaanse, de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, p. 54.

⁵⁰ Wet van 15 juli 1929, *Stb.* 1929, 388.

Gemeenten zijn tevens vrij in het bepalen van de heffingsmaatstaf en het tarief van de forensenbelasting. Er kan een vast bedrag per persoon worden gerekend, maar ook kan de aanslag afhankelijk worden gesteld van de WOZ-waarde of het oppervlak van het verblijf. Tevens kan de aanslag afhankelijk worden gemaakt van de huurwaarde, indien in een huurhuis wordt verbleven.

2.3.8 Parkeerbelasting

Van oudsher bestaat met betrekking tot parkeren de strafrechtelijke handhaving. In de jaren '80 werd de roep om een effectiever parkeerbeleid – met name in de steden, echter alsmar groter.⁵¹ Om die reden besloot de toenmalige regering het parkeerbeleid te gaan fiscaliseren.⁵² Dit leidde in het jaar 1990 tot het besluit om een parkeerbelasting in te voeren. Met invoering van de parkeerbelasting en de daarmee samenhangende wettelijke bepalingen, werd ook fiscaalrechtelijke handhaving mogelijk. Hierdoor is het voor gemeenten sindsdien makkelijker geworden het parkeerbeleid te handhaven.

Met de parkeerbelasting kunnen gemeenten belasting heffen op het parkeren van voertuigen op of langs de openbare weg. Gemeenten kunnen de parkeerbelasting differentiëren naar parkeerduur, parkeertijdstip, de ingenomen oppervlakte en de ligging van de parkeerplaats. Hierdoor kunnen gemeenten de overlast van geparkeerde voertuigen zo efficiënt mogelijk tegen gaan. Daarnaast kunnen gemeenten ervoor kiezen vergunningen te verstrekken, om op die wijze veel-parkeerders (lees: de lokale bevolking) tegemoet te komen.

In artikelen 234 en 235 van de Gemeentewet is voorts nog een aantal aanvullende bepalingen opgenomen met betrekking tot de parkeerbelasting. Deze bepalingen zien op de wijze van heffen en de sancties indien de parkeerbelasting niet wordt betaald.

2.3.9 Precariobelasting

De precariobelasting wordt geheven ter zake van voorwerpen die zich onder, op of boven gemeentegrond of –water bevinden. Voorbeelden daarvan zijn het leggen van kabels onder de grond of het houden van een terras op openbare grond. De precariobelasting is sinds het jaar 1929 wettelijk verankerd in de Gemeentewet.⁵³ Daarvoor bestond de precariobelasting ook al, maar werd de precariobelasting geheven in de vorm van een retributie. Naar aanleiding

⁵¹ *Kamerstukken II 1989/1990, 19405, nr. 13.*

⁵² *Wet van 21 juni 1990, Stb. 1990, 426.*

⁵³ *Wet van 18 mei 1929, Stb. 1929, 230.*

van een arrest van de Hoge Raad waarin zij bepaalde dat gemeenten geen retributies mochten heffen waarvoor geen directe bestemming bestond, werd besloten de precarioheffing in de vorm van een gemeentelijke belasting te gieten.⁵⁴

Doordat in de Gemeentewet verder geen voorwaarden met betrekking tot de heffingsmaatstaf of het tarief zijn opgenomen, zijn gemeenten vrij in het bepalen op welke wijze zij willen heffen. Dat kan met een vast tarief, maar dat kan ook met een gedifferentieerd tarief. Daarbij kunnen gemeenten de hoogte van de aanslag afhankelijk maken van de grootte of de aard van het voorwerp.

2.3.10 Roerende ruimtebelasting

Met de roerende ruimtebelasting wordt een belasting geheven over roerende zaken, zoals woonboten en wooncaravans. Ook roerende bedrijfsruimten vallen hieronder. De heffingsmaatstaf is de waarde in het economische verkeer van de betreffende roerende zaak. Daarover wordt vervolgens een proportioneel tarief geheven.

De roerende ruimtebelasting is in werking getreden per 1 januari 1995.⁵⁵ De Hoge Raad had enkele jaren daarvoor bepaald dat het heffen van onroerendezaakbelasting over woonboten niet juist was.⁵⁶ Woonboten zijn immers geen onroerend goed, aldus de Hoge Raad. Met de invoering van de roerende ruimtebelasting is dan ook getracht om gelijkheid te creëren tussen eigenaren/gebruikers van onroerende zaken en eigenaren/gebruikers van roerende zaken.⁵⁷

Het tarief van de roerende ruimtebelasting is om die reden dan ook ingevolge het derde lid van artikel 222 Gemeentewet gekoppeld aan het tarief dat geldt voor de onroerendezaakbelasting. Daar kan door gemeenten niet van worden afgeweken. Ten overvloede merk ik op dat per 2006 – evenals bij de onroerendezaakbelasting – de roerende ruimtebelasting op het gebruikersdeel is afgeschaft.⁵⁸ Ook hier komt de gelijkheid tussen het belasten van onroerende zaken en roerende ruimten naar voren.

⁵⁴ Hoge Raad 16 december 1920, NJ 1921/230.

⁵⁵ Wet van 27 april 1994, *Stb.* 1994, 420.

⁵⁶ Hoge Raad 22 juli 1988, LJN: AA7150, BNB 1988/282.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 1991/1992, 21591, nr. 16

⁵⁸ *Kamerstukken II* 2004/2005, 30096, nr. 3, p. 16-17 (MvT).

2.4 Andere inkomsten gemeenten

2.4.1 Inleiding

Naast de opbrengsten uit de gemeentelijke belastingen, genieten gemeenten ook nog inkomsten uit een aantal andere bronnen. Naast het heffen van gemeentelijke belastingen kunnen gemeenten namelijk ook retributies heffen. Voorts krijgen gemeenten uitkeringen vanuit het rijk. Deze uitkeringen kunnen worden opgesplitst in enerzijds uitkeringen uit het gemeentefonds en anderzijds specifieke uitkeringen. Het onderscheid daarbij is dat specifieke uitkeringen worden gedaan door de ministeries, en de uitkeringen uit het gemeentefonds door de centrale overheid. Daarnaast werven gemeenten ook nog op een aantal overige manieren inkomsten. In tabel 1 is een weergave van de verdeling van de inkomsten van gemeenten over het jaar 2014 weergegeven. De paragraaf wordt voortgezet met een nadere beschouwing van deze categorieën.

Tabel 1: Verdeling herkomst inkomsten gemeenten 2014

	Opbrengst in miljarden	Opbrengst in procenten
Belastingen	4.5	8.72%
Retributies	4.3	8.33%
Gemeentefonds	18.8	36.43%
Specifieke uitkeringen	9.9	19.19%
Overige inkomsten	14.1	27.33%
Totaal	51.6	100.00%

Note: Cijfers afkomstig uit de meicirculaire 2014 van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en van CBS StatLine, Gemeentebegrotingen; baten en lasten per gemeente, 2015.

2.4.2 Retributies

Retributies worden geheven ter zake van een concrete dienst of service van de gemeente. De opbrengsten van de geheven retributies mogen om die reden dan ook niet hoger zijn dan de kosten die gemoeid zijn met die dienst of service. Het heffen van retributies is neergelegd in artikelen 228b en 229 van de Gemeentewet.⁵⁹ Waar voor de algemene gemeentelijke belastingen een gesloten belastingstelsel geldt, is dit voor retributies niet het geval. Gemeenten zijn vrij in het bepalen waarover zij retributies willen heffen. De enige voorwaarde die daarbij geldt is dat de opbrengst dus niet hoger dan kostendekkend mag zijn voor de onderliggende kosten van de betreffende dienst of service. Dat de opbrengst van retributies niet meer dan kostendekkend mag zijn is neergelegd in artikel 2.229b van de Gemeentewet. De opbrengsten van de geheven retributies moeten worden gebruikt om de kwaliteit van de

⁵⁹ Hoewel in dit artikel van de benaming 'rechten' wordt uitgegaan, gebruik ik voor deze thesis daarentegen de benaming 'retributies', in de praktijk is dat een meer gangbare benaming.

dienst te waarborgen en om de personeels-, vestigings- en materiaalkosten etc. te dekken. Het heffen van retributies om andere gemeentetaken te financieren is dus ook niet toegestaan.

Hoewel de baten en de kosten nooit exact van te voren kunnen worden berekend, dient er voorafgaand het instellen van een tarief wel een redelijke schatting te worden gemaakt.⁶⁰ Indien er in een jaar meer inkomsten binnenstromen dan dat er kosten zijn gemaakt, dient het jaar erop het tarief te worden verlaagd. De Gemeenteraad kan tevens besluiten om voor bepaalde diensten een minder dan kostendekkende heffing op te leggen. Er kan bijvoorbeeld worden besloten om slechts 50% van de kosten door te berekenen.

Retributies vallen voorts onder te verdelen in bestemmingsheffingen en leges. Er bestaat bij bestemmingsheffingen geen direct verband tussen de betaling van de heffing en de geleverde dienst. Bestemmingsheffingen worden geheven bij een groep belastingplichtigen, maar diezelfde belastingplichtigen hoeven individueel geen direct profijt te hebben van de besteding van de opbrengst. Voorbeelden hiervan zijn de afvalstoffenheffing, de verontreinigingsheffing en de rioolheffing. Bij leges daarentegen bestaat er wel een direct verband tussen de betaling en de geleverde dienst. Degene die betaalt, krijgt er ook een individueel geleverde prestatie voor terug. Daarbij valt te denken aan secretarieleges voor paspoorten, marktgelden of vergunningsgelden.

2.4.3 Uitkeringen uit het gemeentefonds

De wettelijke grondslag voor het gemeentefonds ligt gelegen in artikel 3 van de Financiële-verhoudingswet. In deze wet worden de financiële verhoudingen tussen het Rijk en de provincies en de gemeenten geregeld, zo ook de uitkeringen uit het gemeentefonds. De uitkeringen uit het gemeentefonds vallen uiteen in een algemene uitkering, een aantal decentralisatie-uitkeringen, een aantal integratie-uitkeringen en een aantal aanvullende uitkeringen.⁶¹

De algemene uitkering is een uitkering die jaarlijks aan iedere gemeente wordt gedaan. De hoogte van de uitkering wordt bepaald aan de hand van ruim 60 verdeelmaatstaven.⁶² Onder deze maatstaven zijn onder meer het aantal inwoners, het aantal schoolgaande kinderen, het

⁶⁰ Dit volgt uit artikel 2.229b van de Gemeentewet.

⁶¹ Zie respectievelijk artikel 8, artikel 5 en artikel 12 van de Financiële-verhoudingswet.

⁶² Zie artikel 8, lid 1, tabel B van de Financiële-verhoudingswet.

aantal ouderen, de oppervlakte van de gemeente en de centrumfunctie van de gemeente van belang. Een afgelegen gemeente in de provincie Zeeland krijgt dus op basis van deze laatste verdeelmaatstaaf een lagere uitkering dan bijvoorbeeld een gemeente als Rotterdam.⁶³ Tevens speelt ook de belastingcapaciteit van de gemeente een rol bij de hoogte van de uitkering. Gemeenten met een hoge belastingcapaciteit krijgen een lagere uitkering dan gemeenten met een lage belastingcapaciteit.

Decentralisatie-uitkeringen en integratie-uitkeringen zijn uitkeringen om een bepaald doel na te streven. Decentralisatie-uitkeringen zien erop toe om taken die vanuit de overheid naar de gemeenten worden overgeheveld qua financiën te ondervangen. De laatste jaren zijn dit uitkeringen geweest met betrekking tot de jeugdzorg en langdurige zorg. Integratie-uitkeringen zien daarentegen op het financieren van (sociale) ontwikkelingsgebieden. Daarbij kan worden gedacht aan uitkeringen voor jeugdwerkloosheid, bodemsanering, beeldende kunst en vormgeving en sport- en recreatiegebieden.

De aanvullende uitkeringen uit het gemeentefonds zijn ten slotte bedoeld om gemeenten in extra middelen te voorzien wanneer een gemeente niet meer aan de noodzakelijke behoeften kan voldoen.⁶⁴ Hiervoor in ruil dient de gemeente haar financiële zelfstandigheid op te geven, en komt zij onder curatele van het Rijk te staan. Op dit moment zijn er echter slechts 4 gemeenten die een aanvullende uitkering ontvangen, dit zijn Ten Boer (Groningen), Loppersum (Groningen), Millingen aan de Rijn (Gelderland) en Lelystad (Flevoland).

De hoogte van de algemene uitkering bedroeg voor het jaar 2014 €15,4 miljard. De decentralisatie-uitkeringen, de integratie-uitkeringen en de aanvullende uitkeringen bedroegen voor het jaar 2014 respectievelijk €1,5 miljard, €1,7 miljard en €0,1 miljard. In totaal bedroeg de bijdrage uit het gemeentefonds (afgerond) €18,8 miljard.⁶⁵

2.4.4 Specifieke uitkeringen

Naast de uitkeringen uit het gemeentefonds, kunnen gemeenten ook uitkeringen ontvangen van een ministerie.⁶⁶ Dit worden ook wel specifieke uitkeringen genoemd. Deze uitkeringen dienen om een bepaald doel te verwezenlijken. Iedere specifieke uitkering krijgt dan ook een eigen taakomschrijving met zich mee. Deze uitkeringen worden afzonderlijk verantwoord op

⁶³ COELO, Atlas Rijksuitkeringen aan gemeenten 2013, p. 12.

⁶⁴ In artikel 12 van de Financiële-verhoudingswet zijn hieraan nadere voorwaarden gesteld.

⁶⁵ CBS StatLine, Gemeentebegrotingen; baten en lasten per gemeente, 2015.

⁶⁶ Zie artikel 15a e.v. Financiële-verhoudingswet.

de begroting van het desbetreffende ministerie. Na verloop van tijd dient de betreffende gemeente te verantwoorden wat zij met de uitkering gedaan heeft. Indien die verantwoording niet voldoet aan de taakomschrijving, kan het desbetreffende ministerie de uitkering terugvorderen.⁶⁷ Voor het jaar 2014 werden er in totaal 45 specifieke uitkeringen gedaan aan gemeenten.⁶⁸ Een aantal voorbeelden van deze specifieke uitkeringen zijn uitkeringen voor archeologie, heroïnebestrijding, stimulering van stille wegdekken, binnenhavens en spoorse doorsnijdingen.⁶⁹ Deze uitkeringen zijn slechts over een aantal gemeenten verdeeld. Daarbij dient eveneens de kanttkening te worden gemaakt dat tegenover deze specifieke uitkeringen ook specifieke uitgaven staan.

2.4.5 Overige inkomsten

Naast voorgaande inkomstenbronnen, zijn er nog een andere inkomstenbronnen voor gemeenten. Deze inkomstenbronnen bestaan met name uit de verkoop van grond, dividenden op aandelen, subsidies vanuit de Europese Unie, rente op spaartegoeden en inkomsten uit erfpacht. Ook inkomsten uit voorzieningen zoals zwembaden, musea of kampeerterreinen vallen hieronder. De opbrengsten uit '*overige inkomsten*' verschillen sterk tussen gemeenten onderling, en tevens over verschillende jaren heen. Een gemeente dat besluit grond te verkopen geniet namelijk in dat ene jaar meer overige inkomsten dan in een jaar dat zij geen grond verkoopt. In totaal brachten de overige inkomsten voor alle gemeenten tezamen in het jaar 2014 €14,1 miljard op.⁷⁰

2.5 Tussenconclusie

Het gemeentelijke belastingstelsel in Nederland bestaat sinds het jaar 1814 en heeft door de jaren heen ingrijpende alsook minder ingrijpende wijzigingen ondergaan. Op dit moment bestaat het gemeentelijke belastingstelsel uit negen verschillende belastingen. De belangrijkste daarvan is de onroerendezaakbelasting. Naast het heffen van gemeentelijke belastingen hebben gemeenten ook nog een aantal andere inkomstenbronnen. Dit zijn het heffen van retributies, het ontvangen van uitkeringen uit het gemeentefonds, het ontvangen van (specifieke) uitkeringen van bepaalde ministeries, en een aantal overige inkomstenbronnen zoals grondverkoop en rente op spaartegoeden.

⁶⁷ Dit in tegenstelling tot de uitkeringen uit het gemeentefonds.

⁶⁸ COELO, Atlas Rijksuitkeringen aan gemeenten 2013, p. 33.

⁶⁹ Voor een uitputtende opsomming van de specifieke uitkeringen zie COELO, Atlas Rijksuitkeringen aan gemeenten 2013, p. 39-40.

⁷⁰ CBS StatLine, Gemeentebegrotingen; baten en lasten per gemeente, 2015.

Hoofdstuk 3 – Toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk volgt de toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel aan het in de inleiding geformuleerde toetsingskader. Dit toetsingskader bestaat uit drie criteria, te weten: effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid. In paragraaf 3.2 volgt allereerst een definiëring van deze criteria. In paragraaf 3.3, paragraaf 3.4 en paragraaf 3.5 vindt vervolgens de toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel aan deze drie criteria plaats. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een tussenconclusie waarbij een oordeel over de effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van het huidige gemeentelijke belastingstelsel wordt geveld.

3.2 Het toetsingskader

3.2.1 Inleiding

Effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid zijn de drie criteria waaraan een goed belastingstelsel dient te voldoen.⁷¹ Effectiviteit houdt in dat de nagestreefde doelstellingen van het fiscale beleid ook daadwerkelijk moeten worden gerealiseerd. Efficiëntie ziet erop toe dat de nagestreefde doelstellingen met zo laag mogelijke kosten worden verwezenlijkt. Rechtvaardigheid houdt ten slotte in dat het belastingstelsel door een zo breed mogelijk publiek als rechtvaardig moet worden beschouwd.

Bij de vormgeving van een belastingstelsel spelen niet alleen fiscaaltechnische factoren een rol, ook psychologische wetmatigheden die invloed hebben op het menselijke gedrag, kunnen van belang zijn op de vormgeving van een belastingstelsel.⁷² Dit is dan ook de reden dat bij de toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel in dit hoofdstuk aandacht wordt geschonken aan economische theorieën die daar iets over zeggen.

In de volgende paragrafen worden de drie toetsingscriteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid nader uitgewerkt.

3.2.2 Effectiviteit

Onder effectiviteit wordt verstaan in hoeverre de nagestreefde beleidsdoelstellingen die ten grondslag liggen aan het gemeentelijke belastingstelsel worden gerealiseerd.⁷³ Zo eenvoudig is dat echter niet te bepalen. Het gemeentelijke belastingstelsel bestaat namelijk uit meerdere

⁷¹ Stevens (2014), Elementair Belastingrecht, p. 10.

⁷² Stevens (2014), Elementair Belastingrecht, p. 10.

⁷³ Stevens (2014), Elementair Belastingrecht, p. 10.

doelstellingen, die tevens in de loop der tijd meerdere malen zijn veranderd. Daarom dient allereerst te worden vastgesteld wat de beleidsdoelstellingen waren die ten grondslag lagen aan de invoering van het gemeentelijke belastingstelsel, waarna vervolgens onderzocht dient te worden of deze beleidsdoelstellingen in de loop der jaren zijn gewijzigd en in hoeverre zij nog steeds geldend zijn. Daaropvolgend kan de toetsing plaatsvinden, waarbij wordt getoetst of het huidige gemeentelijke belastingstelsel aan die beleidsdoelstellingen voldoet.

Voor de toetsing aan het effectiviteitscriterium zullen de afzonderlijke beleidsdoelstellingen een voor een worden beschouwd, en zal per beleidsdoelstelling worden nagegaan in hoeverre zij daadwerkelijk wordt gerealiseerd met het huidige gemeentelijke belastingstelsel. Daarbij zal niet alleen worden gekeken naar het gemeentelijke belastingstelsel in het algemeen, maar ook naar de afzonderlijke gemeentelijke belastingen. Iedere afzonderlijke gemeentelijke belasting kent immers haar eigen beleidsdoelstelling.

3.2.3 Efficiëntie

Efficiëntie ziet erop toe dat de nagestreefde beleidsdoelstellingen met zo laag mogelijke kosten worden verwezenlijkt.⁷⁴ Efficiëntie is onder te verdelen in twee soorten efficiëntie, dit zijn uitgaven efficiëntie enerzijds en kostenefficiëntie anderzijds. Uitgaven efficiëntie ziet erop toe dat uitgaven die de gemeente doet op een zo efficiënt mogelijke manier worden gedaan. Er zijn economische theorieën die hun licht laten schijnen over de wijze waarop gemeenten worden gefinancierd en de invloed daarvan op de uitgaven van de gemeente. Hoewel de uitgaven van gemeenten geen directe kosten betreffen, kunnen deze kosten wel als *opportuiniteitskosten* worden beschouwd. Opportuiniteitskosten kunnen worden omschreven als de misgelopen opbrengsten van het beste alternatief.⁷⁵ Toegespitst op het gemeentelijke belastingstelsel houdt dit in dat het gemeentelijke belastingstelsel mogelijk op een zodanige manier kan worden aangepast dat gemeenten efficiënter met hun budget om zullen gaan, waardoor de welvaart kan worden verhoogd. Deze misgelopen verhoging van de welvaart door het huidige gemeentelijke belastingstelsel te handhaven zijn de opportuiniteitskosten.

⁷⁴ Stevens (2014), Elementair Belastingrecht, p. 10.

⁷⁵ Becker, Ronen & Sorter (1974), Opportunity costs - an experimental approach, Journal of Accounting Research, p. 317-329.

Kostenefficiëntie ziet daarentegen op de daadwerkelijke kosten die worden gemaakt. Onder deze kosten worden de kosten verstaan om het belastingstelsel te onderhouden, de aanslagen op te leggen, de belastingen te innen en alles wat daar verder nog bij komt kijken, deze kosten worden tezamen ook wel de perceptiekosten genoemd. Om deze perceptiekosten per gemeentelijke belastingsoort te onderscheiden, zullen financiële jaarverslagen en raadsverslagen van gemeenten worden geraadpleegd. Deze zijn van belang om een conclusie te kunnen trekken hoe gemeenten zelf tegenover de efficiëntie van de verschillende gemeentelijke belastingen staan.

Toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel op het efficiëntie criterium zal dus bestaan uit enerzijds de toets op uitgaven efficiëntie en anderzijds de toets op kostenefficiëntie. De toetsing op uitgaven efficiëntie zal met name gericht zijn op het gemeentelijke belastingstelsel in het algemeen. De toetsing op kostenefficiëntie zal daarentegen gericht zijn op de afzonderlijkere gemeentelijke belastingen. In paragraaf 3.4 worden beide soorten efficiëntie nader toegelicht, en volgt tevens de daadwerkelijke toetsing.

3.2.4 Rechtvaardigheid

Rechtvaardigheid ten slotte, ziet erop toe dat de belastingen door een zo breed mogelijk publiek als rechtvaardig worden ervaren.⁷⁶ Ten aanzien van het gemeentelijke belastingstelsel houdt dit dat het stelsel dient te worden gedragen door de rechtvaardigheidsopvattingen van de samenleving.⁷⁷ Doordat rechtvaardigheidsopvattingen per individu kunnen verschillen en om die reden erg subjectief zijn, wordt het rechtvaardigheids criterium geobjectiveerd door te toetsen aan het draagkrachtsbeginsel en het profijtbeginsel.⁷⁸

Het draagkrachtbeginsel

Het draagkrachtbeginsel houdt in dat wordt geheven naar rato van de draagkracht van de belastingplichtige.⁷⁹ Hoewel het hanteren van het draagkrachtsbeginsel bij de lagere overheid zou kunnen leiden tot doorkruising van het algemene inkomensbeleid, en het om die reden verboden is voor gemeenten om te heffen naar inkomen, winst of vermogen⁸⁰, is het wel

⁷⁶ De Langen, de grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, 1954.

⁷⁷ De Langen, de grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, 1954.

⁷⁸ Hoewel het beginsel van de bevoorrechte verkrijging ook één van de drie grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht is, vindt dit beginsel geen toepassing op het gemeentelijke belastingstelsel en zal om die reden dan ook niet nader worden beschouwd. Zie verder De Langen, de grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, 1954, p. 693.

⁷⁹ De Langen, de grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, 1954.

⁸⁰ Dit is neergelegd in het tweede lid van artikel 219 Gemeentewet.

toegestaan de tariefstructuur te koppelen aan objectieve criteria die een indirect verband hebben met het inkomen, winst of vermogen.⁸¹ Op die wijze kan het draagkrachtbeginsel desalniettemin indirect van toepassing zijn op het gemeentelijke belastingstelsel.

Het profijtbeginsel

Het profijtbeginsel houdt in dat belasting wordt geheven indien een individu of een bedrijf profijt heeft van de door de overheid bekostigde voorzieningen.⁸² Het profijtbeginsel wordt in de literatuur ook wel als het vergoedingsbeginsel omschreven. Dit heeft er mee te maken dat in voorkomende gevallen een vergoeding moet worden betaald voor het gebruik (kunnen) maken van overheidsvoorzieningen. Het profijt dat wordt verkregen rechtvaardigt dan ook de omstandigheid dat een individu of een bedrijf belasting dient te betalen. Er kan in die gevallen aan de hand van het profijtbeginsel via belastingheffing financiële compensatie plaatsvinden.⁸³

Het draagkrachtbeginsel en het profijtbeginsel worden in deze thesis getoetst vanuit economische invalshoek. Dit houdt in dat niet wordt getoetst aan het (streng) formele recht, maar aan materiële beginselen. Ik acht het gelijkheidsbeginsel, het verbod op willekeur en het evenredigheidsbeginsel het meeste van belang voor deze thesis.⁸⁴

Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat belastingplichtigen met eenzelfde draagkracht of eenzelfde profijt een gelijk bedrag aan belasting dienen te betalen. Het verbod op willekeur houdt in dat de gemeente te allen tijde bij ieder individu dezelfde afweging dient te maken om al dan niet over te gaan tot belastingheffing. Het evenredigheidsbeginsel ziet ten slotte erop toe dat het heffen van belasting in een redelijke verhouding staat tot de nagestreefde doelstelling van het overheidsbeleid.

⁸¹ *Kamerstukken II 1989/1990, 21591, nr. 7, p. 18 (MvA).*

⁸² Stevens (2014), *Elementair Belastingrecht*, p. 11.

⁸³ Stevens (2014), *Elementair Belastingrecht*, p. 11.

⁸⁴ Naast deze drie materiële beginselen, zijn er ook nog het specialiteitsbeginsel (er mogen alleen besluiten worden genomen die wettelijk zijn vastgelegd), het vertrouwensbeginsel (de burger dient op uitlatingen van een bestuursorgaan te kunnen vertrouwen) en het verbod van *détournement de pouvoir* (een bestuursorgaan mag een middel alleen gebruiken voor het daarvoor bestemde doel). Ik laat in deze thesis deze drie materiële beginselen echter buiten beschouwing omdat deze geen toegevoegde waarde hebben bij de toetsing op het rechtvaardigheids criterium.

3.3 Toets aan effectiviteit

3.3.1 Inleiding

De toets aan effectiviteit houdt in dat wordt getoetst in hoeverre met het huidige gemeentelijke belastingstelsel de nagestreefde beleidsdoelstellingen die ten grondslag liggen aan de invoering van het gemeentelijke belastingstelsel worden gerealiseerd. Alvorens daadwerkelijk hieraan te toetsen, dient allereerst te worden onderzocht welke beleidsdoelstellingen ten grondslag liggen aan het huidige gemeentelijke belastingstelsel. Daarbij worden zowel het gemeentelijke belastingstelsel in haar geheel, als de negen gemeentelijke belastingen afzonderlijk gezien.

3.3.2 Beleidsdoelstellingen

Er zijn vijf argumenten die pleiten voor een eigen heffingsgebied van gemeenten, dit zijn de budgettaire functie, de allocatiefunctie, de democratische functie, de regulerende functie en de buffer- en compensatiefunctie.⁸⁵ Hieronder volgt een beschouwing van deze vijf functies.

Budgettaire functie

De beleidsdoelstelling die ten grondslag lag aan de invoering van het gemeentelijke belastingstelsel in het jaar 1814, was om gemeenten in hun eigen onderhoud te laten voorzien.⁸⁶ Deze doelstelling is dus budgettair van aard. Vandaag de dag is deze doelstelling nog steeds van toepassing, doch is deze beleidsdoelstelling ietwat versoerd. Op dit moment draagt de opbrengst van gemeentelijke belastingen voor slechts 8,7% bij aan het totale gemeentebudget.⁸⁷ In de loop der jaren is de gedachte om gemeenten in hun eigen onderhoud te laten voorzien namelijk steeds meer bijgesteld. Doordat gemeenten zelf belastingen mochten gaan heffen, ontstonden er grote verschillen tussen gemeenten. Niet alleen ontstond er een verschil in de hoogte van belastingen, ook ontstonden er hierdoor verschillen in het voorzieningsniveau van gemeenten. In deze tijd kwamen gemeenten als Bloemendaal en Wassenaar tot bloei, grote steden als Amsterdam en Rotterdam verpauperden. Dit had tot gevolg dat gemeenten voor nog maar een klein deel eigen belastingen mochten gaan heffen, het resterende gemeentebudget zou voortaan grotendeels afkomstig zijn uit het gemeentefonds.⁸⁸

⁸⁵ Raad voor het openbaar bestuur en Raad voor de financiële verhoudingen, *Autonoom of automatisch*, 2005.

⁸⁶ Dit reglement werd destijds opgenomen in artikel 96 van de Grondwet, thans artikel 156 van de Grondwet.

⁸⁷ Zie tabel 1 op bladzijde 18.

⁸⁸ Het gemeentefonds is in het jaar 1929 ingevoerd. Dat jaar wordt dan ook gezien als het begin van het huidige gemeentelijke belastingstelsel.

De laatste versoering van het in eigen onderhoud voorzien van gemeenten heeft plaatsgevonden in het jaar 2006. In dat jaar werd het OZB-gebruikersdeel voor huurders afgeschaft. Dit leidde tot een substantiële derving van belastinginkomsten bij gemeenten van circa 85 miljoen, ongeveer 2% van de totale belastinginkomsten van gemeenten.⁸⁹ De motie tot het afschaffen van het OZB-gebruikersdeel werd destijds aangenomen met een daar bijbehorende motie om het wegvallen van deze inkomsten te ondervangen met een verhoging uit het gemeentefonds.⁹⁰ Daarnaast werd er nog een motie aangenomen om het gemeentelijke belastinggebied binnen niet al te lange tijd te herstellen en te verruimen.⁹¹

Allocatiefunctie

De allocatiefunctie ziet op een koppeling tussen diegenen die betalen en diegenen die beslissen. Diegene die beslist dient ook te betalen, en andersom. Doordat beslissen en betalen aan elkaar worden gekoppeld, kan er een zo efficiënt mogelijke afweging worden gemaakt. Toegespitst op gemeentelijke belastingen betekent dit dat gemeenten zich ieder jaar moeten afvragen, meer belastingen en daardoor meer voorzieningen, of juist lagere belastingen en daardoor minder voorzieningen? Doordat ieder jaar een dergelijke afweging moet worden gemaakt, kunnen de gemeentelijke uitgaven op een zo efficiënt mogelijke manier worden afgestemd op de voorkeuren van de lokale bevolking. Dit leidt tot optimale overheidsvoorzieningen. Deze theorie staat ook wel bekend als het decentralisatiethorema van Oates.⁹² Oates bewees dat in die situatie de welvaart wordt verhoogd doordat de lokale voorzieningen kunnen worden afgestemd op de lokale voorkeuren van inwoners. Hoewel dit een erg theoretisch argument is, bestaat er evenwel onderzoek dat aantoonde dat in gemeenten met een 'rechtse' gemeenteraad de tarieven van de gemeentelijke belastingen hoger liggen dan in gemeenten met een 'linkse' gemeenteraad.⁹³ Dit geeft aan dat keuzes die door de gemeenteraad worden gemaakt wel degelijk worden ingegeven door het stemgedrag van de lokale bevolking.

Democratische functie

De democratische functie houdt in dat de democratie gebaat is bij een eigen heffingsgebied van gemeenten. Door het hebben van een eigen heffingsgebied kunnen gemeenten zelf hun

⁸⁹ *Kamerstukken I, 2004/2005, 30096, nr. 13.*

⁹⁰ *Kamerstukken I, 2004/2005, 30096, nr. 11.*

⁹¹ *Kamerstukken I, 2004/2005, 30096, nr. 20.*

⁹² Oates (1999), An essay on fiscal federalism, *Journal of Economic Literature*, p. 1120-1149.

⁹³ Allers, Haan & Sterks (2001), Partisan influence on the local tax burden in the Netherlands, p. 351-363.

voorzieningenpeil binnen de gemeente bepalen. Daar hoort bij dat gemeenten ook zelf de hoogte van de belastingen kunnen kiezen. Door middel van gemeenteraadsverkiezingen kunnen lokale bestuurders de inwoners keuzes voorleggen, en kunnen inwoners hun voorkeuren kenbaar maken. Hierdoor zullen de genomen besluiten door het gemeentebestuur een weerspiegeling zijn van de voorkeuren van de lokale bevolking. Hoe groter het gemeentelijke belastinggebied is, des te groter de invloed van de lokale bevolking is op het voorzieningenpeil van de gemeente, en des te dichter de lokale bevolking bij de lokale politiek komt te staan. Hierdoor zullen lokale bestuurders efficiëntere keuzes (moeten) maken dan zij zouden doen wanneer het gemeentebudget afkomstig is uit andere inkomstenbronnen, zoals het gemeentefonds. De lokale bevolking kan immers bij de gemeenteraadsverkiezingen de lokale bestuurders erop afrekenen als zij niet efficiënt met de belastinginkomsten zijn omgegaan.

Regulerende functie

De regulerende functie ziet erop toe dat belastingen worden gebruikt om het gedrag van inwoners of andere belastingplichtigen te beïnvloeden. Nederland kent op dit moment drie gemeentelijke belastingen met een regulerend karakter, dit zijn de reclamebelasting, de hondenbelasting en de parkeerbelasting.⁹⁴ Naast het genereren van inkomsten hebben deze drie belastingen tot doel het gedrag van belastingplichtigen te beïnvloeden.

Met de reclamebelasting wordt getracht reclame-uitingen tegen te gaan. Met name in historische stadscentra kan het gewenst zijn dat er niet teveel (openbare) reclame te zien is, om het historische karakter te behouden.⁹⁵ De hondenbelasting stamt uit het jaar 1865, en is destijds ingevoerd om de overlast van (zwerf)honden tegen te gaan. Ook werd de hondenbelasting in die tijd (evenals de toentertijd geldende paardenbelasting) als een verkapte transportbelasting gebruikt, omdat in die tijd honden werden gebruikt om karren te trekken.⁹⁶ De parkeerbelasting is in het jaar 1991 in de Gemeentewet ingevoerd, met als doel om het parkeergedrag van burgers te kunnen beïnvloeden.⁹⁷ Het kan voor gemeenten

⁹⁴ Brief van de Raad voor de financiële verhoudingen aan de Staatssecretaris van Financiën betreffende uitbreiding lokaal belastinggebied, d.d. 26 maart 2015.

⁹⁵ Wet van 30 december 1920, *Stb.* 1920, 923.

⁹⁶ Rosa, Stenvers & Mak (2012), *De geschiedenis van rabiës bij dieren in Nederland*, RIVM.

⁹⁷ Wet van 21 juni 1990, *Stb.* 1990, 426.

wenselijk zijn om in bepaalde gebieden van de gemeente of op bepaalde dagdelen het aantal geparkeerde auto's te reguleren dan wel te beperken.

Uit het oogpunt van eenvoud worden deze belastingen op gemeentelijk niveau geheven en niet op landelijk niveau. Dit komt doordat gemeenten veelal effectiever de heffingsmaatstaf kunnen bepalen en beter in staat zijn om te controleren dan de centrale overheid kan doen.

Buffer- en compensatiefunctie

Ten slotte kan het heffen van gemeentelijke belastingen ook tot doel hebben om een buffer op te bouwen om financiële tegenvallers op te vangen. De bufferfunctie valt samen met de compensatiefunctie.⁹⁸ De compensatiefunctie houdt in dat gemeenten de opbrengst van gemeentelijke belastingen kunnen gebruiken om tekortkomingen in de verdeling van het gemeentefonds te compenseren. De buffer- en compensatiefunctie zijn door de uitbreiding van het takenpakket van gemeenten alsmaar belangrijker geworden. Doordat de afgelopen jaren meer taken vanuit de centrale overheid naar de decentrale overheid zijn overgeheveld, zijn gemeenten meer (financiële) verantwoordelijkheden gaan krijgen. Hierdoor is het voor gemeenten van belang dat zij een voldoende buffer opbouwen voor het geval zij in de toekomst een lagere uitkering uit het gemeentefonds krijgen, er in de toekomst minder (belasting)inkomsten worden gegenereerd of dat er meer uitgaven moeten worden gedaan.

3.3.3 Toetsing beleidsdoelstellingen

Budgettaire functie

De budgettaire functie houdt in dat gemeenten door belastingen te heffen in hun eigen onderhoud kunnen voorzien. Hoewel bij de invoering van het gemeentelijke belastingstelsel dit het hoofdmotief was om gemeentelijke belastingen te heffen, is dat tegenwoordig niet meer het geval. Het aandeel gemeentelijke belastingen ten opzichte van het totale gemeentebudget bedraagt op dit moment slechts 8,7%.⁹⁹ De resterende 91,3% wordt opgehaald door uitkeringen uit het gemeentefonds, specifieke uitkeringen, retributies en overige inkomensbronnen zoals exploitatie en grondverkoop van gemeentegrond.¹⁰⁰ In zoverre kan niet meer worden gesproken over het in eigen onderhoud voorzien van gemeenten door eigen gemeentelijke belastingen te heffen.

⁹⁸ Algemene Rekenkamer, Herziening belastingstelsel, 19 maart 2015.

⁹⁹ Zie tabel 1 op bladzijde 18.

¹⁰⁰ Deze lijst is niet uitputtend. Gemeenten hebben ook nog een aantal andere inkomensbronnen, doch zijn deze niet relevant genoeg om op te noemen.

De laatste inkrimping van het gemeentelijke belastinggebied heeft in het jaar 2006 plaatsgevonden met afschaffing van het OZB-gebruikersdeel voor huurders. De financiële derving voor gemeenten die daarmee gepaard is gegaan, is ondervangen door de uitkeringen uit het gemeentefonds te verhogen. Bij de afschaffing van het OZB-gebruikersdeel voor huurders werd destijds een motie aangenomen om het gemeentelijke belastinggebied binnen niet al te lange tijd te herstellen en te verruimen.¹⁰¹ Van deze verruiming is het tot op heden echter nog niet gekomen. Er kan dan ook worden gesteld dat met het huidige gemeentelijke belastingstelsel de doelstelling om gemeenten in hun eigen onderhoud te voorzien niet geheel wordt gerealiseerd.

Desalniettemin is het de vraag of voor de budgettaire functie in het huidige tijdsgewricht een rol is weggelegd, als de consequentie daarvan is dat er een verschil gaat ontstaan in het voorzieningsniveau van gemeenten. Beter gezegd, in hoeverre is het wenselijk dat er voorzieningsniveauverschillen tussen gemeenten optreden? Gelet op de wetsgeschiedenis is dit niet wenselijk, althans, niet in brede zin.¹⁰² Hoewel er enige verschillen tussen gemeenten mogen optreden, is het niet wenselijk dat er een onderscheid tussen “rijke” en “arme” gemeenten gaat ontstaan. Een bevestiging daarvan wordt gevonden in de verdeelsleutel die wordt gehanteerd om de uitkeringen uit het gemeentefonds mee te berekenen. Daarbij spelen onder meer factoren als de werkloosheid, aantal uitkeringsgerechtigden en bijstandontvangers een rol.¹⁰³ De overheid tracht dus het verschil tussen arm en rijk te elimineren door de uitkeringen uit het gemeentefonds daarop aan te passen. Daarnaast hangt de hoogte van de uitkering uit het gemeentefonds af van het belastingpotentieel van de gemeente. Kan een gemeente veel belastingen heffen, dan is de uitkering uit het gemeentefonds lager ten opzichte van een gemeente die minder belastingen kan heffen.¹⁰⁴ Er bestaat dus een wisselwerking tussen het belastingpotentieel en de uitkering uit het gemeentefonds. De overheid tracht hiermee een zo eerlijk mogelijke verdeling van gelden tussen gemeenten te realiseren. Daarbij past het niet dat er grote verschillen in het voorzieningsniveau tussen gemeenten gaat ontstaan. Niet voor niets werd in het jaar 1929 de

¹⁰¹ *Kamerstukken I*, 2004-2005, 30096, nr. 20.

¹⁰² Wet van 15 juli 1929, *Stb* 1929, 388.

¹⁰³ Meicirculaire 2014 inzake het gemeentefonds van het Ministerie van Binnenlandse Zaken.

¹⁰⁴ Van de situatie uitgaande dat alle andere verdeelmaatstaven gelijk aan elkaar zijn.

gemeentelijke inkomstenbelasting afgeschaft, met als doel het verschil tussen arm en rijk niet meer door te laten werken in de hoogte van het gemeentebudget.¹⁰⁵

Een oplossing om gemeenten substantieel in hun eigen onderhoud te laten voorzien met dien verstande dat er geen (al te) grote voorzieningsniveauverschillen tussen gemeenten optreden, is het invoeren van een zogenaamde micronorm. Een micronorm houdt in dat de tarieven van verschillende gemeentelijke belastingen in alle gemeenten tussen bepaalde percentages dienen te blijven, en/of met slechts een bepaald percentage per jaar mogen stijgen. Op dit moment kent nog geen enkele gemeentelijke belasting een micronorm. Alleen de onroerendezaakbelasting kent een macronorm. Deze macronorm bepaalt met hoeveel procent het gemiddelde landelijke percentage maximaal per jaar mag stijgen. Deze macronorm zegt echter niets over stijgingen op lokaal niveau. Zo zou het theoretisch kunnen dat in gemeente A de onroerendezaakbelasting met 10% kan stijgen en in een andere gemeente met 10% daalt, waardoor alsnog aan de macronorm wordt voldaan. Volgens het rapport 'Evaluatie systematiek macronorm onroerende zaakbelasting' blijkt deze macronorm in de praktijk dan ook niet te werken.¹⁰⁶ Gemeenten kunnen immers onmogelijk met alle gemeenten om de tafel zitten om af te spreken met hoeveel procent de onroerendezaakbelasting in iedere gemeente omhoog mag gaan. Hetzelfde rapport adviseert overigens ook geen micronorm in te voeren, maar gemeenten vrij te laten in het vaststellen van de tarieven. De vast te stellen tarieven door gemeenten moeten volgens de Raad van de financiële huishouding gebaseerd zijn op lokale afwegingen en niet op een vanuit Den Haag vastgestelde norm.¹⁰⁷

Er kan worden geconcludeerd dat het gemeentelijke belastingstelsel op dit moment niet voldoet aan de budgettaire functie. Hoewel de opbrengst van de gemeentelijke belastingen wordt gebruikt om de gemeentelijke taken te financieren, is de hoogte van de opbrengst bij lange na niet genoeg om gemeenten daadwerkelijk in hun eigen onderhoud te voorzien. Daarnaast is de beloofde verruiming van het gemeentelijke belastinggebied tot op heden nog

¹⁰⁵ Wet van 15 juli 1929, *Stb* 1929, 388.

¹⁰⁶ Raad van de Financiële verhoudingen, Evaluatie systematiek macronorm onroerende zaakbelasting, 1 maart 2014.

¹⁰⁷ Raad van de Financiële verhoudingen, Evaluatie systematiek macronorm onroerende zaakbelasting, 1 maart 2014, p. 12.

niet ingelost. Wel is gebleken dat het niet wenselijk is om gemeenten volledig in hun eigen onderhoud te laten voorzien, maar tot slechts een bepaald niveau.

Allocatiefunctie

De allocatiefunctie houdt in dat er een koppeling bestaat tussen diegenen die betalen en diegenen die bepalen. Afgelopen jaren zijn de langdurige zorg, jeugdzorg en een deel van de sociale zekerheid overgedragen vanuit het Rijk naar gemeenten. Deze decentralisatie is echter niet gepaard gegaan met een overheveling van inkomstenbronnen. Dit betekent dat gemeenten meer verantwoordelijkheden zijn gaan krijgen, maar niet de consequenties van hun beleid aan hun eigen inwoners kunnen overleggen in de vorm van een lastenverlichting of een lastenverzwaring door te voeren. Onder meer de Raad van State pleit voor het rechte trekken van de verhouding die op dit moment bestaat tussen de taken van gemeenten en de mogelijkheid om daar zelf inkomsten voor te werven.¹⁰⁸ Daarnaast heeft ook de Algemene Rekenkamer in een brief aan de Tweede Kamer geconcludeerd dat er een onevenwichtigheid tussen de verantwoordelijkheid voor uitgaven en inkomsten is ontstaan, en beveelt dan ook aan deze kloof zo snel mogelijk te dichten.¹⁰⁹

Door het gemeentelijke belastinggebied te vergroten, kunnen lokale voorzieningen beter worden afgestemd op de lokale voorkeuren. Een hoger voorzieningsniveau gaat gepaard met hogere belastingen, een lager voorzieningsniveau gaat gepaard met lagere belastingen. Het decentralisatiethorema van Oates laat zien dat onder bepaalde omstandigheden het decentraliseren van belastingen een positieve invloed kan hebben op de welvaart.¹¹⁰ Dit is het geval indien de preferenties van de lokale bevolking tussen gemeenten verschillen. Het kan zijn dat mensen uit de stad liever lagere belastingen dan goede voorzieningen willen, terwijl mensen uit het dorp graag goede sociale voorzieningen in hun gemeente willen zien, en daarvoor ook bereid zijn te betalen. Eenzelfde voorzieningsniveau in alle gemeenten zou dan in sommige gemeenten te laag, en in sommige gemeenten te hoog zijn. Om die reden is het verruimen van het gemeentelijke belastinggebied welvaart verhogend, doordat op die wijze in iedere gemeente een optimaal voorzieningsniveau kan worden bereikt.

¹⁰⁸ Raad van State, Meer ruimte voor lokale belastingen, 21 mei 2015.

¹⁰⁹ Brief van de Algemene Rekenkamer aan de Tweede Kamer betreffende herziening belastingstelsel, d.d. 19 maart 2015.

¹¹⁰ Oates (1999), An essay on fiscal federalism, *Journal of Economic Literature*, p. 1120-1149.

Het is duidelijk dat het huidige gemeentelijke belastingstelsel niet meer voldoet aan de allocatiefunctie. De verhouding tussen betalen en bepalen is scheef gegroeid, er kan worden gesteld dat de overheid de verantwoordelijkheden op het bordje van de gemeenten heeft geschoven maar tegelijkertijd nog over de schouder wilt meekijken of zij wel verstandig met die verantwoordelijkheden om kan gaan. Vanuit de allocatiefunctie bezien dient dan ook te worden geconcludeerd dat het gemeentelijke belastinggebied dient te worden uitgebreid.

Democratische functie

De democratische functie houdt in dat de lokale democratie gebaat is bij het door gemeenten zelf kunnen bepalen van het voorzieningenpeil en belastingpeil van de gemeente. Op dit moment bedraagt het aandeel gemeentelijke belastingen ten opzichte van het gehele gemeentebudget 8,7%.¹¹¹ Uit onderzoek van TNS Nipo¹¹² is gebleken dat bij de afgelopen gemeenteraadsverkiezingen in 2014 slechts 21% van de kiezers hun stem enigszins lieten afhangen van de hoogte van de gemeentelijke belastingen. Ter vergelijking: voor de landelijke verkiezingen is dit percentage 58%.¹¹³ Wanneer het gemeentelijk belastinggebied wordt verruimd en burgers meer geld kwijt zijn aan gemeentelijke belastingen, zal de drang om invloed te krijgen op het belastingtarief groter worden. Dit heeft tot gevolg dat bij de gemeenteraadsverkiezingen meer kiesgerechtigden de gang naar de stembus zullen maken. Hierdoor wint de lokale democratie aan kracht en komen de lokale inwoners dichter bij de lokale politiek te staan, en daarmee op ten duur ook bij de landelijke politiek.¹¹⁴ Dit is dan ook bewezen met het eerdergenoemde decentralisatiethorema van Oates.¹¹⁵ Met de alsmaar dalende opkomst bij gemeenteraadsverkiezingen zou uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied een gouden greep kunnen zijn om de lokale politiek weer onder de aandacht bij de burger te brengen.¹¹⁶

Regulerende functie

De regulerende functie houdt in dat door het heffen van belastingen het gedrag van burgers kan worden gestuurd. Op dit moment kent het huidige gemeentelijke belastingstelsel drie

¹¹¹ Zie tabel 1 op bladzijde 18.

¹¹² TNS Nipo is een Nederlands toonaangevend opinieonderzoeksbureau.

¹¹³ Onderzoek TNS Nipo, Gemeenteraadsverkiezingen teveel door landelijke kwesties gedomineerd, 1 juli 2013.

¹¹⁴ NOS, Plasterk: gemeenten meer belasting laten heffen, 8 januari 2015.

¹¹⁵ Oates (1999), An essay on fiscal federalism, *Journal of Economic Literature*, p. 1120-1149.

¹¹⁶ Waar het opkomstpercentage in de jaren '80 nog boven de 70% lag, daalde dit in de jaren '90 naar circa 60%. Bij de afgelopen gemeenteraadsverkiezingen bedroeg het opkomstpercentage nog maar 54%, het laagste opkomstpercentage ooit in de historie van de gemeenteraadsverkiezingen.

belastingen met een regulerend karakter, dit zijn de reclamebelasting, de hondenbelasting en de parkeerbelasting.¹¹⁷

De reclamebelasting is in het jaar 1921 in het leven geroepen om ondernemers bewust te maken van reclame-uitingen, en het aantal reclame-uitingen te beperken. De reclamebelasting wordt onder meer gebruikt om in historische standscentra reclame-uitingen tegen te gaan om op die wijze het historische karakter van het stadscentrum te behouden. Hoewel de reclamebelasting regulerend van karakter is, mogen gemeenten geen schriktaarif hanteren.¹¹⁸ Om die reden wordt het regulerend karakter van de reclamebelasting sterk afgezwakt. Veel gemeenten zijn er dan ook niet die een reclamebelasting heffen. In 2005 heften slechts 27 van de 467 gemeenten reclamebelasting, dit is een percentage van 5,8% van alle gemeenten. In het jaar 2014 is dit percentage echter aanzienlijk hoger, in 2014 heften 100 van de 384 gemeenten een reclamebelasting, dit is een percentage van 26,0%.¹¹⁹ Een verklaring van deze sterke stijging is dat gemeenten steeds vaker reclamebelasting innen en de opbrengsten daarvan in een ondernemersfonds stoppen.¹²⁰ Met de gelden uit het ondernemersfonds worden vervolgens activiteiten en evenementen voor en door de lokale ondernemers georganiseerd. De reclamebelasting wordt dus niet zozeer meer gebruikt als algemene belasting, maar meer als een bestemmingsheffing. Het is dan ook vanuit het effectiviteitscriterium bezien de vraag waarom de reclamebelasting nog dient te bestaan.

De hondenbelasting is in het jaar 1865 in het leven geroepen om de overlast van (zwerf)honden tegen te gaan. Tevens werden in die tijd honden gebruikt om karren te trekken, en werd de hondenbelasting om die reden dan ook als een verkapte transportbelasting gezien.¹²¹ Vandaag de dag zijn deze argumenten echter niet meer geldend. Daarnaast bestaat veelal de gedachte dat eigenaren van honden belasting moeten betalen om het dorp of de stad schoon te houden van hondenpoep. De Hoge Raad heeft echter onlangs bepaald dat dit geenszins het geval hoeft te zijn.¹²² De opbrengst van de hondenbelasting vloeit namelijk naar de algemene middelen van de gemeente, en behoeft niet te worden besteed aan

¹¹⁷ Brief van de Raad voor de financiële verhoudingen aan de Staatssecretaris van Financiën betreffende uitbreiding lokaal belastinggebied, d.d. 26 maart 2015.

¹¹⁸ Hoge Raad 3 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL6974, BNB 2003/384.

¹¹⁹ CBS StatLine, gemeentebegrotingen; heffingen per gemeente, 2014.

¹²⁰ MKB Nederland, Reclamebelasting als ondernemersfonds, 1 januari 2014.

¹²¹ Rosa, Stenvers & Mak (2012), De geschiedenis van rabiës bij dieren in Nederland, RIVM.

¹²² Hoge Raad 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917, BNB 2013/263.

schoonmaakkosten of andere dergelijke uitgaven voor honden.¹²³ Het heffen van een hondenbelasting is om die reden vanuit de regulerende functie gezien dan ook niet erg effectief te noemen.

Wat betreft de regulerende functie van de parkeerbelasting: deze is nog steeds aanwezig. Parkeren is een lokale aangelegenheid en het is wenselijk dat gemeenten het parkeerbeleid in hun eigen gemeente kunnen reguleren. Door parkeerzones in te voeren, of door specifieke parkeertijden in te voeren, kunnen gemeenten het parkeergedrag binnen de gemeente optimaliseren. Daarnaast is het ondoenlijk om deze belasting op nationaal niveau te realiseren. Parkeren in de binnenstad van Rotterdam is nou eenmaal gewilder – en dient dus ook duurder te zijn, dan parkeren in een dorp als Rhooon. Daarnaast dient er ook controle ter plaatse plaats te vinden, ook dat is een belangrijke beweegreden om de parkeerbelasting op gemeentelijk niveau te houden.

Ik kom tot de conclusie dat het heffen van de hondenbelasting en de reclamebelasting op gemeentelijk niveau vanuit de regulerende functie gezien niet effectief is. Gemeenten hebben effectievere middelen ter beschikking om dit soort zaken op lokaal niveau te realiseren. De parkeerbelasting is daarentegen wel effectief, deze streeft een legitiem doel na dat nog steeds geldend is.

Buffer- en compensatiefunctie

De buffer- en compensatiefunctie ziet er op toe dat gemeenten een buffer kunnen opbouwen om financiële tegenvallers op te vangen, of tegenvallende uitkeringen uit het gemeentefonds kunnen compenseren. Artikel 12 Financiële-Verhoudingswet regelt dat indien een gemeente in financiële nood komt, deze een beroep kan doen op de overheid en een aanvullende uitkering kan ontvangen.¹²⁴ Het aantal gemeenten dat de afgelopen jaren een beroep op artikel 12 Financiële-Verhoudingswet heeft gedaan is echter miniem.¹²⁵ Waar in het jaar 1967 nog 143 gemeenten een beroep op de artikel 12-uitkering deden, zijn dit er op dit moment nog maar 4.¹²⁶ Hieruit valt op te maken dat gemeenten het financieel goed voor elkaar hebben, zelfs na een aantal jaren van crisis. Blijkbaar werkt het huidige systeem naar behoren

¹²³ Boorsma, Kam & Leeuwen (2004), Meer fiscale armslag voor gemeenten.

¹²⁴ Artikel 12 van de Financiële-Verhoudingswet.

¹²⁵ Raad voor de financiële verhoudingen, Advies consultatie herziening handleiding artikel 12 Fvw, 28 april 2014, p. 2.

¹²⁶ Deze vier gemeenten zijn Ten Boer (Groningen), Loppersum (Groningen), Millingen aan de Rijn (Gelderland) en Lelystad (Flevoland).

en kunnen gemeenten – naast de normale uitgaven, ook een buffer opbouwen om financiële tegenvallers op te vangen. Indien de buffer voldoende is kunnen gemeenten de belastingen verlagen, en indien een grotere buffer gewenst is kunnen gemeenten de tarieven van de belastingen verhogen. Het enige aandachtspunt voor wat betreft de bufferfunctie is dat het takenpakket van gemeenten de afgelopen jaren fors is uitgebreid. Hierdoor zijn gemeenten meer verantwoordelijkheden gaan krijgen. Bij meer verantwoordelijkheden past het dan ook om een grotere buffer aan te leggen. Vanuit dat perspectief bezien zou het geen kwaad kunnen om het gemeentelijke belastinggebied te verruimen, om op die wijze gemeenten meer mogelijkheden te geven een grotere buffer op te bouwen.

Het voorgaande in ogenschouw genomen kan worden geconcludeerd dat het huidige gemeentelijke belastingstelsel als voldoende te beschouwen valt voor wat betreft de buffer- en compensatiefunctie.

3.3.4 Toetsing gemeentelijke belastingen

Zoals gebleken is in voorgaande (sub-)paragraaf, zijn de reclamebelasting en de hondenbelasting vanuit de regulerende functie bezien niet erg effectief. De parkeerbelasting is daarentegen wel als effectief te bestempelen. Hieronder volgt voor de resterende zes gemeentelijke belastingen per belastingsoort de toetsing aan het effectiviteitscriterium. Allereerst wordt er een korte beschrijving van het doel van de heffing gegeven, waarna vervolgens de toetsing plaatsvindt in hoeverre die doelstelling wordt gerealiseerd.

Onroerendezaakbelasting

Doel: het primaire doel is om inkomsten te genereren voor de gemeentekas. Tevens heeft de onroerendezaakbelasting tot doel alle inwoners van een gemeente mee te laten betalen aan het algemene voorzieningsniveau van de gemeente.

Doel gerealiseerd: deels, de onroerendezaakbelasting is goed voor een opbrengst van circa 3,5 miljard. Hiermee wordt voldaan aan de budgettaire functie. Door het afschaffen van de onroerendezaakbelasting op het gebruikersdeel van woningen wordt echter niet meer geheel voldaan aan het doel om alle inwoners van een gemeente mee te laten betalen aan het algemene voorzieningsniveau. Onderdeel daarvan is dat de onroerendezaakbelasting wordt geheven per huishouden en niet per persoon. Hierdoor betaalt een huishouden met vier personen evenveel als een huishouden met twee personen, indien zij in een huis met dezelfde WOZ-waarde wonen. Het gevolg hiervan is dat de effectiviteit van de

onroerendezaakbelasting – om alle inwoners van een gemeente mee te laten betalen aan het algemene voorzieningsniveau van de gemeente, enigszins wordt geschonden.

Toeristenbelasting

Doel: niet-inwoners van een gemeente die in de gemeente verblijven mee laten betalen aan het algemene voorzieningsniveau van de gemeente.

Doel gerealiseerd: ja, de toeristenbelasting wordt in de meeste gemeenten geïnd door hotels, campings, bed and breakfasts en andere soortgelijke aanbieders van overnachtingen. Deze dragen de toeristenbelasting vervolgens af aan de gemeente. Hierdoor betalen alle toeristen die in een gemeente overnachten de toeristenbelasting, waardoor de toeristenbelasting als effectief te bestempelen valt.

Baatbelasting

Doel: eigenaren van onroerende zaken mee laten betalen aan de aanleg van voorzieningen, indien de onroerende zaak in waarde stijgt door de aanleg van die voorzieningen.

Doel gerealiseerd: niet geheel. Na een aantal uitspraken van de Hoge Raad is het voor gemeenten niet meer mogelijk om baatbelasting te heffen om herinrichtingen of onderhoud aan voorzieningen te bekostigen.¹²⁷ De Hoge Raad heeft bepaald dat gemeenten de baatbelasting slechts mogen heffen indien er sprake is van wezenlijke veranderingen in de wijk, of de aanleg van nog niet bestaande voorzieningen. Hierdoor wordt de effectiviteit van de baatbelasting sterk afgezwakt. Daarnaast is de baatbelasting een erg ingewikkelde heffing. De gemeente moet zowel de kosten als de baten voor iedere onroerende zaak afzonderlijk bepalen. Dit is niet alleen een erg ingewikkelde aangelegenheid, maar ook een tijdrovende aangelegenheid. Hierdoor laten veel gemeenten de heffing van baatbelasting achterwege, waardoor de baatbelasting als niet erg effectief te beschouwen valt.

Forensenbelasting

Doel: niet-inwoners van een gemeente die vaak (meer dan 90 nachten) in de gemeente hun verblijf houden of de mogelijkheid daartoe hebben, mee laten betalen aan het algemene voorzieningsniveau van de gemeente.

¹²⁷ Hoge Raad 7 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK8611, BNB 2010/231 en Hoge Raad 11 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM7234, BNB 2010/232.

Doel gerealiseerd: grotendeels. In de meeste gemeenten zijn deze personen echter zelf verplicht aangifte te doen. Hierdoor bestaat de mogelijkheid dat er personen zijn die geen aangifte doen, maar wel meer dan 90 nachten verblijf houden binnen de gemeente. Tevens is de grens van 90 nachten erg arbitrair en in een aantal gevallen eveneens oncontroleerbaar. Hierdoor wordt de effectiviteit van de forensenbelasting enigszins afgezwakt. Doordat echter ook personen die meer dan 90 dagen een gemeubileerde woning tot hun beschikking hebben in de heffing worden betrokken, ongeacht of zij ook daadwerkelijk 90 nachten in die woning verblijven, wordt de effectiviteit van de forensenbelasting enigszins gewaarborgd.

Precariobelasting

Doel: gebruikers van openbare gemeentegrond belasten.

Doel gerealiseerd: grotendeels. Doordat voor het gebruik van openbare grond in de meeste gemeenten vergunningen moeten worden aangevraagd, weet de gemeente exact wie gebruik maakt van openbare gemeentegrond en wie zij moet aanslaan voor de precariobelasting, waardoor de effectiviteit van de precariobelasting erg hoog is.

Er is evenwel een wet in de maak om de precariobelasting over infrastructuur onder gemeentegrond af te schaffen.¹²⁸ Hiermee wordt de effectiviteit van de precariobelasting enigszins afgezwakt. Reden van deze maatregel is dat de Hoge Raad in 2004 heeft uitgesproken dat er geen precariobelasting mag worden geheven over de kabels van telecombedrijven.¹²⁹ Hierdoor is er ongelijkheid tussen ondergrondse infrastructuur ontstaan (kabels worden niet belast, leidingen wel), waardoor de wetgever het wenselijk acht dit verschil op te heffen. Indien dit wetsvoorstel doorgang vindt, leidt dit evenwel tot schending van de effectiviteit van de precariobelasting.

Roerende ruimtebelasting

Doel: het primaire doel van de roerende ruimtebelasting is om eigenaren van roerende ruimten gelijk te stellen met eigenaren van onroerende zaken voor wat betreft het heffen van gemeentelijke belastingen. Hierdoor zijn de doelstellingen die op de onroerendezaakbelasting van toepassing zijn ook van toepassing op de roerende ruimtebelasting.

¹²⁸ *Kamerstukken II* 2014/2015, 34000, nr. 2 (MvT).

¹²⁹ Hoge Raad 13 augustus 2004, ECLI:NL:HR:2004:AF7810, BNB 2004/368.

Doel gerealiseerd: neen, dit komt doordat gemeenten vrij zijn in het al dan niet heffen van een roerende ruimtebelasting. Op dit moment heffen slechts 64 van de 384 gemeenten een roerende ruimtebelasting.¹³⁰ Hierdoor worden in slechts een beperkt aantal gemeenten eigenaren van onroerende zaken en eigenaren van roerende ruimten met elkaar gelijkgesteld. Gevolg daarvan is dat de effectiviteit van de roerende ruimtebelasting miniem is.

Tevens is door het wegvallen van het gebruikersdeel op woningen het doel om alle inwoners mee te laten betalen aan het algemene voorzieningsniveau van de gemeente niet meer volledig geldend. De consequentie daarvan is immers dat eigenaren van roerende ruimten wel belasting dienen te betalen, maar huurders van roerende ruimten niet. Ook hierdoor wordt de effectiviteit van de roerende ruimtebelasting geschonden.

3.3.5 Tussenconclusie

In deze paragraaf is het huidige gemeentelijke belastingstelsel getoetst op het effectiviteitscriterium. Het effectiviteitscriterium ziet erop toe de nagestreefde doelstellingen van het gemeentelijke belastingstelsel ook daadwerkelijk worden gerealiseerd. De doelstellingen die worden nagestreefd met het huidige gemeentelijke belastingstelsel zijn onder te verdelen in vijf functies, te weten: de budgettaire functie, de allocatiefunctie, de democratische functie, de regulerende functie en de buffer- en compensatiefunctie. De buffer- en compensatiefunctie wordt voldoende gewaarborgd met het huidige gemeentelijke belastingstelsel. De budgettaire functie en de regulerende functie zijn daarentegen zeer twijfelachtig te noemen. Vanuit deze functies bezien dient het gemeentelijke belastinggebied te worden vergroot en dienen de hondenbelasting en reclamebelasting te worden afgeschaft. Voor wat betreft de allocatiefunctie en de democratische functie schiet het huidige gemeentelijke belastingstelsel tekort. De verhouding tussen de verantwoordelijkheid van taken die gemeenten hebben en de belastingen die zij kunnen heffen is zoek. Daarnaast is het aandeel gemeentelijke belastingen op dit moment dusdanig laag, dat het voor kiezers geen zwaarwegend argument is bij de gemeenteraadsverkiezingen. Om die redenen, en mede gelet op het twijfelachtige karakter van de budgettaire en de regulerende functie, valt het huidige gemeentelijke belastingstelsel als niet effectief te bestempelen.

In de overzichten op de volgende bladzijde zijn de conclusies van deze paragraaf in twee Harris-profielen weergegeven. Het eerste Harris-profiel geeft een weergave van in hoeverre

¹³⁰ Zie tabel 2 op bladzijde 45.

de nagestreefde beleidsdoelstellingen met het huidige gemeentelijke belastingstelsel worden gerealiseerd. De conclusie daarbij is dat het huidige gemeentelijke belastingstelsel 'onvoldoende' scoort op het effectiviteitscriterium. Het tweede Harris-profiel geeft een weergave van de effectiviteit per belastingsoort. Daarbij is de conclusie dat de effectiviteit van de hondenbelasting, de reclamebelasting, de baatbelasting en de roerende ruimtebelasting ondermaats is.

Harris-profiel 1: Gemeentelijke belastingstelsel getoetst aan het criterium effectiviteit.

	Effectiviteit			
	-2	-1	1	2
Budgettaire functie				
Allocatiefunctie				
Democratische functie				
Regulerende functie				
Buffer- en compensatiefunctie				
Eindoordeel				

-2: Deze doelstelling wordt met het belastingstelsel niet gerealiseerd, en scoort **'zwaar onvoldoende'**.

-1: Deze doelstelling wordt met het belastingstelsel nauwelijks gerealiseerd, en scoort **'onvoldoende'**.

+1: Deze doelstelling wordt met het belastingstelsel gedeeltelijk gerealiseerd, en scoort **'voldoende'**.

+2: Deze doelstelling wordt met het belastingstelsel volledig gerealiseerd, en scoort **'uitstekend'**.

Harris-profiel 2: Gemeentelijke belastingen getoetst aan het criterium effectiviteit.

	Effectiviteit			
	-2	-1	1	2
Onroerendezaakbelasting				
Hondenbelasting				
Toeristenbelasting				
Reclamebelasting				
Baatbelasting				
Forensenbelasting				
Parkeerbelasting				
Precariobelasting				
Roerende ruimtebelasting				

-2: De effectiviteit van deze belasting is nihil, en scoort **'zwaar onvoldoende'**.

-1: De effectiviteit van deze belasting is erg laag, en scoort **'onvoldoende'**.

+1: De effectiviteit van deze belasting is aanwezig, en scoort **'voldoende'**.

+2: De effectiviteit van deze belasting is excellent, en scoort **'uitstekend'**.

3.4 Toets aan efficiëntie

3.4.1 Inleiding

Efficiëntie ziet erop toe dat de nagestreefde beleidsdoelstellingen met zo laag mogelijke kosten worden verwezenlijkt.¹³¹ Het criterium efficiëntie is opgedeeld in twee soorten efficiëntie, dit zijn efficiëntie met betrekking tot de uitgaven, ook wel uitgaven efficiëntie genoemd, en efficiëntie met betrekking tot de kosten die worden gemaakt, ook wel kostenefficiëntie genoemd.

Uitgaven efficiëntie ziet erop toe dat de uitgaven door de lokale bestuurders op een zo efficiënt mogelijke wijze worden gedaan. Er is een aantal economische theorieën die hun licht laten schijnen over de invloed van het gemeentelijke belastingstelsel daarop. Deze economische theorieën worden in volgende paragraaf nader beschouwd. Kostenefficiëntie ziet daarentegen op de daadwerkelijke kosten die worden gemaakt door het gehanteerde systeem. Onder deze kosten worden de kosten verstaan om het belastingstelsel te onderhouden, de aanslagen op te leggen, de belastingen te innen en alles wat daar verder nog bij komt kijken, deze kosten worden tezamen ook wel de perceptiekosten genoemd.

De toetsing aan de uitgaven efficiëntie is meer gericht op het gemeentelijke belastingstelsel in haar geheel. Daarbij zal niet zozeer worden ingegaan op de afzonderlijke gemeentelijke belastingen, maar wordt onderzoek gedaan naar de efficiëntie van de grootte van het gemeentelijke belastinggebied. De toetsing aan de kostenefficiëntie is daarentegen wel gericht op de afzonderlijke gemeentelijke belastingen. In paragraaf 3.4.2 volgt de toetsing van het gemeentelijke belastingstelsel aan de uitgaven efficiëntie, de toetsing aan de kostenefficiëntie vindt plaats in paragraaf 3.4.3.

3.4.2 Uitgaven efficiëntie

Mental accounting

Bij de traditionele economie wordt er van uitgegaan dat ieder subject rationeel is, en rationeel handelt. Uit wetenschappelijk onderzoek naar het feitelijke keuzegedrag van subjecten blijkt echter dat ook psychologische wetmatigheden een rol kunnen spelen in het gedrag van subjecten.¹³² Deze wetenschap wordt ook wel *mental accounting* genoemd. Mental accounting staat haaks op de traditionele economie. Er bestaat binnen de mental accounting-

¹³¹ Stevens (2014), Elementair Belastingrecht, p. 10.

¹³² Kahneman & Tversky (1979), Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk, p. 263-291.

economie een aantal theorieën waarbij de vormgeving van een belastingstelsel van invloed kan zijn op het gedrag van subjecten, waaronder ook lokale bestuurders.

Eén van deze theorieën is de zogenaamde *labeling*-theorie.¹³³ Volgens deze theorie laten overheden – overigens evenals bedrijven en huishoudens, hun uitgaven en bestedingen afhangen van de bron van de inkomsten.¹³⁴ Vaststaande inkomsten worden sneller uitgegeven dan variabele, beïnvloedbare inkomsten. Indien de *labeling*-theorie wordt geprojecteerd op de gemeentelijke uitgaven, leidt dit tot de gevolgtrekking dat lokale bestuurders het doen van uitgaven laten afhangen van de herkomst van de inkomsten van de gemeente. Als het ware worden alle inkomsten gelabeld, en het label is mede bepalend wat er met het geld wordt gedaan. Een euro afkomstig uit het gemeentefonds zal om die reden sneller en gemakkelijker worden uitgegeven dan een euro afkomstig uit belastingopbrengsten.¹³⁵ Dit komt doordat de uitkeringen uit het gemeentefonds worden gelabeld als een vaststaand gegeven. De gelden afkomstig uit belastingopbrengsten zijn daarentegen beïnvloedbaar, doordat de gemeente zelf kan bepalen de belastingen te verhogen dan wel te verlagen. Hierdoor zullen lokale bestuurders efficiënter omgaan met gelden afkomstig uit belastingopbrengsten, dan met gelden afkomstig uit het gemeentefonds.

Een andere theorie binnen de mental accounting-theorie is het zogenaamde *flypapereffect*.¹³⁶ Dit effect houdt in dat de hoogte van de inkomsten van invloed is op de hoogte van de uitgaven.¹³⁷ Dit effect is bij de invoering van de nieuwe Financiële-Huishoudingwet in 1997 waargenomen.¹³⁸ Door de invoering van de nieuwe Financiële-Huishoudingwet destijds ging voor een aantal gemeenten de uitkering uit het gemeentefonds omhoog. Sterk en Allers onderzochten het uitgavenpatroon van die gemeenten voor, en na invoering van de vernieuwde Financiële-Huishoudingwet. Zij kwamen tot de conclusie dat slechts 30% van het extra voordeel dat die gemeenten genoten, terugvloede naar de lokale bevolking door middel

¹³³ De mental accounting-theorie houdt in dat personen niet alleen rationele keuzes maken, maar ook subjectieve elementen in hun keuzes laten doorwerken. Zie ook Shefrin & Thaler (1998), *The behavioral life-cycle hypothesis*, p. 609–643.

¹³⁴ Zie o.a. Thaler (1990), *Anomalies: Saving, Fungibility, and Mental Accounts*, p. 193–205, en Thaler (1999), *Mental accounting matters*, p. 183–206.

¹³⁵ M.E. Allers (2001), *Mental accounting en het decentrale belastinggebied*, p. 9-10.

¹³⁶ Allers & Vermeulen (2015), *Betere afweging met meer lokale belasting*, p. 52-55.

¹³⁷ Het flypapereffect kan in meerdere varianten voorkomen. Een ander voorbeeld van het flypapereffect is dat een verhoogde herwaardering van onroerend goed niet wordt gebruikt om het belastingtarief te verlagen, maar eerder wordt gebruikt om de uitgaven te verhogen.

¹³⁸ Zie Dollery & Worthington, *The Empirical Analysis of Fiscal Illusion*, p. 261-297, en Hines & Thaler, *The Flypaper Effect*, p. 217-226.

van belastingverlagingen. De traditionele economie voorspelde in die situatie echter een belastingverlaging van 85% van het genoten voordeel.¹³⁹ Hiermee toonden zij aan dat de hoogte van de inkomsten van invloed is op de hoogte van de uitgaven.¹⁴⁰ Indien de algemene uitkering uit het gemeentefonds wordt verhoogd, wordt als het ware de keuze tussen belastingverlaging of uitgeven grotendeels overgeslagen, er wordt direct voor uitgeven gekozen. Indien de algemene uitkering uit het gemeentefonds wordt verlaagd, en er meer gemeentelijke belastingen geheven moeten gaan worden, wordt de keus tussen belastingverhoging en schrappen in de uitgaven echter wel gemaakt.¹⁴¹

Indien de uitkering uit het gemeentefonds omlaag gaat, moeten lokale bestuurders gaan bepalen of zij de gemeentelijke belastingen met eenzelfde bedrag willen verhogen, of dat zij willen snijden in de uitgaven. Doordat deze keus moet worden gemaakt, zullen lokale bestuurders effectiever met de gelden afkomstig van de lokale bevolking omgaan. Kortom, door de relatief hoge uitkeringen uit het gemeentefonds, wordt er op dit moment meer geld uitgegeven dan nodig is. Door het gemeentelijke belastinggebied te verruimen en de uitkering uit het gemeentefonds omlaag te brengen, zullen lokale bestuurders zorgvuldigere afwegingen gaan maken. Hierdoor zal uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied op ten duur leiden tot belastingverlaging.¹⁴²

3.4.3 Kostenefficiëntie

Naast de uitgaven efficiëntie, dient ook te worden onderzocht wat de invloed van het huidige gemeentelijke belastingstelsel is op de kostenefficiëntie. Kostenefficiëntie wordt getoetst aan de hand van de hoogte van de perceptiekosten die gemoeid zijn met de afzonderlijke gemeentelijke belastingen.

Alle mogelijke soorten uitvoeringskosten van een belasting kunnen tezamen onder de *perceptiekosten* worden geschaard. De perceptiekosten zijn alle kosten die samenhangen met de heffing en inning van belastingen.¹⁴³ Daarbij kan onder meer worden gedacht aan de kosten van het gegevensbeheer en de administratie van belastinggegevens, de kosten van de aanslagoplegging, de kosten van de inning van aanslagen, de niet ingevorderde belastingen

¹³⁹ De traditionele economie voorspelde een belastingverlaging van 85% doordat de lokale uitgaven destijds circa 15% van het nationaal inkomen bedroegen.

¹⁴⁰ M.C.G. Sterks en M.A. Allers (1996), *Herziening van de financiële verhouding en de lokale lastendruk*.

¹⁴¹ M.C.G. Sterks en M.A. Allers (1996), *Herziening van de financiële verhouding en de lokale lastendruk*.

¹⁴² Mits alle andere factoren gelijk blijven. Gelet op o.a. verwachte inflatiestijgingen zal dat niet het geval zijn,

¹⁴³ *Kamerstukken II*, 1997/1998, 25011, nr. 18.

door kwijtschelding, de kosten van de behandeling van kwijtscheldingsverzoeken, de niet ingevorderde belastingen wegens oninbaarheid, de gemaakte incassokosten, de kosten van bezwaar en beroep en alle andere soortgelijke kosten die samenhangen met de heffing en inning van belastingen.

Ten aanzien van de perceptiekosten is het onmiskenbaar dat het hebben van slechts één belasting het meest efficiëntst is. Immers, in die situatie hoeft er slechts één aanslag te worden opgelegd, hoeft slechts eenmaal een heffingsmaatstaf te worden berekend en hoeft er slechts één bezwaar- en beroepsprocedure te bestaan.¹⁴⁴ Het huidige gemeentelijke belastingstelsel kent echter meerdere belastingen, namelijk negen.

Veel onderzoek naar de perceptiekosten van gemeentelijke belastingen is er niet. Gemeenten zijn namelijk niet verplicht de perceptiekosten van de gemeentelijke belastingen te berekenen en te publiceren. Dit heeft er mede mee te maken dat afbakening en het op de juiste manier berekenen van de perceptiekosten veel tijd en kosten vergt. Om toch een beeld te kunnen schetsen van de perceptiekosten, en de daarmee samenhangende efficiëntie van de afzonderlijke gemeentelijke belastingen, zijn cijfers uit verscheidene rapporten en raadsverslagen van gemeenten onderzocht.¹⁴⁵

In tabel 2 zijn deze geschatte perceptiekosten opgenomen. De geschatte kosten zijn dus erg indicatief, en geven slechts een gemiddeld beeld van de kosten weer. Tussen gemeenten onderling kunnen de kosten sterk verschillen.¹⁴⁶

Tevens zijn de relatieve opbrengsten ten opzichte van de totale opbrengsten van de gemeentelijke belastingen van alle gemeenten tezamen opgenomen. Ook is per gemeentelijke belasting weergegeven hoeveel gemeenten de betreffende belasting heffen.¹⁴⁷

¹⁴⁴ Natuurlijk ligt het er ook aan wat voor soort belasting het is. Een belasting met een hoge controle intensiteit zal immers hogere perceptiekosten met zich meebrengen.

¹⁴⁵ Hiervoor is onderzoek gepleegd naar onder meer de gemeenten Amersfoort, Amsterdam, Castricum, De Ronde Venen, Den Haag, Heerhugowaard, Leiden, Rotterdam, Texel, Waalwijk en Vlissingen. Tevens is literatuur van Boorsma, Kam & Leeuwen (2004), Meer fiscale armslag voor gemeenten; Schep (2007), Rapport Financiële exploitatie van de openbare ruimte; en Schep (2012), Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, gebruikt.

¹⁴⁶ Een bewijs daarvan kan worden gevonden in Schep (2007), Rapport 'Financiële exploitatie van de openbare ruimte. De perceptiekosten van de precariobelasting waren in de efficiëntste gemeente 4%, en in de minst efficiëntste gemeente 68%.

¹⁴⁷ CBS StatLine, Opbrengst gemeentelijke heffingen, 2014.

Tabel 2: Aantal gemeenten, opbrengsten en perceptiekosten per gemeentelijke belasting.

	Aantal gemeenten	Absolute opbrengsten	% van totaal	perceptie -kosten
Onroerendezaakbelasting	384	€ 3.438.990.000,-	76.53%	4%
Hondenbelasting	263	€ 62.318.000,-	1.39%	25%
Toeristenbelasting	296	€ 163.970.000,-	3.65%	5%
Reclamebelasting	100	€ 21.091.000,-	0.47%	25%
Baatbelasting	62	€ 896.000,-	0.02%	30%
Forensenbelasting	140	€ 25.248.000,-	0.56%	5%
Parkeerbelasting	150	€ 651.775.000,-	14.50%	35%
Precariobelasting	201	€ 127.526.000,-	2.84%	15%
Roerende ruimtebelasting	58	€ 1.957.000,-	0.04%	50%
Totaal	384	€ 4.493.771.000,-	100.00%	

Note: Cijfers afkomstig van CBS StatLine, Opbrengst gemeentelijke heffingen, 2014.

Hieronder volgt aan de hand van tabel 2 een toelichting van de efficiëntie per gemeentelijke belasting.

Onroerendezaakbelasting

Doordat met de onroerendezaakbelasting relatief veel inkomsten worden gegenereerd, zijn de vaste kosten in verhouding met de totale opbrengsten erg laag en dat heeft een positieve invloed op de relatieve perceptiekosten.¹⁴⁸ Daarnaast verdient het de opmerking dat de WOZ-waardes die gemeenten jaarlijks moeten vaststellen voor meerdere doeleinden worden gebruikt. Om die reden betaalt de centrale overheid voor ruim 40 miljoen mee aan de perceptiekosten van de onroerendezaakbelasting.¹⁴⁹ De kosten bij de gemeente zijn dus in wezen lager dan de totale perceptiekosten van de onroerendezaakbelasting.

Hondenbelasting

De perceptiekosten van de hondenbelasting zijn erg hoog. Dit komt doordat er voor de hondenbelasting veel controle ter plaatse dient plaats te vinden.¹⁵⁰ Hierdoor moet iedere gemeente haar eigen controleurs instellen die op pad gaan om fraudeurs op te sporen. Deze kosten zijn erg hoog vergeleken met de relatief lage opbrengst van de hondenbelasting.¹⁵¹

Toeristenbelasting

Na bestudering van meerdere financiële raadsverslagen kan de conclusie worden getrokken dat de perceptiekosten van de toeristenbelasting relatief laag zijn. Gemiddeld schommelen de perceptiekosten van deze belasting tussen de 1% en de 5%. De reden daarvan is dat

¹⁴⁸ Boorsma, Kam & Leeuwen (2004), Meer fiscale armslag voor gemeenten, p.26.

¹⁴⁹ Boorsma, Kam & Leeuwen (2004), Meer fiscale armslag voor gemeenten, p.26.

¹⁵⁰ Kamerstukken II, 1997/1998, 25011, nr. 18.

¹⁵¹ Zie tabel 2, met de hondenbelasting wordt circa 62 miljoen opgehaald.

aanbieders van overnachtingen veelal de belasting innen, en vervolgens afstaan aan de gemeente. Dit is voor de gemeente een erg efficiënte wijze van heffen.

Reclamebelasting

Evenals bij de hondenbelasting geldt dat er ook voor de reclamebelasting veel controle ter plaatse dient plaats te vinden.¹⁵² Controleurs moeten op pad om te achterhalen wie reclame heeft hangen, wat de heffingsmaatstaf is en wie de belastingplichtige behoort te zijn. Hierdoor zijn de perceptiekosten van de reclamebelasting erg hoog.¹⁵³

Baatbelasting

Bij de baatbelasting moet per project worden onderzocht en berekend wat de kosten van het project zijn, wie de baathebbenden zijn, en hoeveel er aan hen kan worden doorbelast. Dit is een erg ingewikkelde en tijdrovende aangelegenheid. In het jaar 2014 is er slechts €896.000,- aan baatbelasting opgehaald. Mede om die reden zijn de relatieve perceptiekosten van de baatbelasting erg hoog.¹⁵⁴

Forensenbelasting

Gemiddeld schommelen de perceptiekosten van de forensenbelasting rond de 5%. De reden hiervan is dat forensen veelal een eigen vakantiewoning tot hun beschikking hebben, waardoor het bij gemeenten bekend is wie er in aanmerking komt voor een aanslag forensenbelasting. De forensen die op een andere wijze meer dan 90 malen nachtverblijf in de gemeente houden, zijn zelf verplicht aangifte te doen. Ook aan deze personen is de gemeente niet veel kosten kwijt. Daarnaast worden steeds vaker eigenaren van vakantieparken betrokken bij de heffing forensenbelasting, zodat ook personen die langdurig op een vakantiepark verblijven zonder al te veel kosten voor de gemeenten in de heffing worden betrokken.

Parkeerbelasting

Evenals bij de honden- en reclamebelasting zijn de perceptiekosten van de parkeerbelasting erg hoog omdat er veel controle ter plaatse dient plaats te vinden.¹⁵⁵ Daarnaast dienen gemeenten voorzieningen te treffen om parkeerders de gelegenheid te geven om de parkeerbelasting te voldoen. Daarbij valt te denken aan het plaatsen van kaartautomaten. Ook dit leidt tot een verhoging van de perceptiekosten.

¹⁵² *Kamerstukken II, 1997/1998, 25011, nr. 18.*

¹⁵³ Schep (2007), Rapport 'Financiële exploitatie van de openbare ruimte, p.42.

¹⁵⁴ Schep (2012), Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, p. 506.

¹⁵⁵ *Kamerstukken II, 1997/1998, 25011, nr. 18.*

Precariobelasting

Doordat in veel gevallen vergunningen worden verleend om gebruik te mogen maken van openbare gemeentegrond, weet de gemeente exact wie zij moet aanslaan voor de precariobelasting.¹⁵⁶ Het is daarbij evenwel van belang dat de gemeente een goed werkend vergunningensysteem kent. Daarnaast dienen ook bij de precariobelasting controleurs op pad te gaan, bijvoorbeeld om te onderzoeken of het gebruik van de openbare grond wel volgens de juiste regels verloopt, en of een belastingplichtige niet van meer openbare grond gebruikt maakt dan van te voren is afgesproken. Hierdoor wordt de efficiëntie van de precariobelasting enigszins afgezwakt.

Roerende ruimtebelasting

De inkomsten van de roerende ruimtebelasting zijn erg laag. Hierdoor zijn de kosten die moeten worden gemaakt erg hoog in verhouding met de opbrengsten. Dit is dan ook de reden dat veel gemeenten geen roerende ruimtebelasting invoeren. Daarnaast zijn de perceptiekosten van de roerende ruimtebelasting erg hoog doordat iedere roerende ruimte afzonderlijk moet worden gewaardeerd. Dit komt doordat – in tegenstelling bij onroerende zaken – iedere roerende ruimte anders van aard is. Het vergt dan ook veel tijd en kosten om iedere roerende ruimte op een juiste wijze te waarderen.

3.4.4 Tussenconclusie

Ten aanzien van de efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel is het aan te raden het gemeentelijke belastinggebied te verruimen. Door het gemeentelijke belastinggebied te verruimen zullen lokale bestuurders efficiënter omgaan met het gemeentebudget. Daarnaast is het aan te raden het aantal verschillende gemeentelijke belastingen terug te dringen. Het hebben van een breed scala aan verschillende gemeentelijke belastingen is wat perceptiekosten betreft zeer inefficiënt.

Voorts zijn de perceptiekosten van met name de baatbelasting, de roerende ruimtebelasting, de reclamebelasting, de hondenbelasting en de parkeerbelasting zeer inefficiënt te noemen. De belangrijkste reden dat de perceptiekosten van de reclamebelasting, de hondenbelasting en de parkeerbelasting zo hoog zijn, is omdat hier veel controle ter plaatse voor dient plaats te vinden. De reden dat de perceptiekosten van de baatbelasting en de roerende ruimtebelasting zo hoog zijn, heeft met name te maken met de erg lage opbrengsten van

¹⁵⁶ Schep (2007), Rapport 'Financiële exploitatie van de openbare ruimte, p. 21.

beide belastingen. Hierdoor wegen de vaste kosten in veel gevallen niet op tegen de opbrengsten.

In onderstaand Harris-profiel is een weergave te zien van de efficiëntie per belastingsoort. Tevens is een oordeel over de efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel in haar geheel gegeven. Daarbij kan de conclusie worden getrokken dat het huidige gemeentelijke belastingstelsel als inefficiënt te beschouwen valt.

Harris-profiel 3: Gemeentelijke belastingstelsel getoetst aan het criterium efficiëntie.

	Efficiëntie			
	-2	-1	1	2
Onroerendezaakbelasting				
Hondenbelasting				
Toeristenbelasting				
Reclamebelasting				
Baatbelasting				
Forensenbelasting				
Parkeerbelasting				
Precariobelasting				
Roerende ruimtebelasting				
Gemeentelijke belastingstelsel				

-2: De efficiëntie van deze belasting is nihil, en scoort **'zwaar onvoldoende'**.

-1: De efficiëntie van deze belasting is erg laag, en scoort **'onvoldoende'**.

+1: De efficiëntie van deze belasting is aanwezig, en scoort **'voldoende'**.

+2: De efficiëntie van deze belasting is excellent, en scoort **'uitstekend'**.

3.5 Toets aan rechtvaardigheid

3.5.1 Inleiding

Rechtvaardigheid omvat de gedachte dat belastingen door een zo breed mogelijk publiek als rechtvaardig worden ervaren.¹⁵⁷ In deze thesis bestaat het rechtvaardigheids criterium uit het draagkrachtsbeginsel en het profijtbeginsel.¹⁵⁸ Het draagkrachtbeginsel houdt in dat wordt geheven naar rato van de draagkracht van de belastingplichtige. Het profijtbeginsel houdt in dat belasting wordt geheven naar de mate waarin het individu profijt heeft van de door de overheid bekostigde voorzieningen.¹⁵⁹

Doordat het gemeentelijke belastingstelsel uit negen verschillende gemeentelijke belastingen bestaat, wordt er per belastingsoort afzonderlijk onderzocht in hoeverre aan het rechtvaardigheids criterium wordt voldaan. Alvorens een belastingsoort te toetsen aan het rechtvaardigheids criterium, is het evenwel van belang te bepalen welk beginsel van belastingheffing (draagkrachtbeginsel dan wel profijtbeginsel) de basis vormt voor de betreffende belasting. Van daaruit kan vervolgens worden getoetst in hoeverre het rechtvaardig is de betreffende belasting op die wijze te heffen. Daarbij zal onder meer worden getoetst aan het materiële gelijkheidsbeginsel, het verbod op willekeur en het evenredigheidsbeginsel. Uiteindelijk kan door de negen gemeentelijke belastingen afzonderlijk te toetsen aan het rechtvaardigheids criterium, een conclusie worden getrokken in hoeverre het gemeentelijke belastingstelsel als geheel voldoet aan het rechtvaardigheids criterium.

3.5.2 Toetsing gemeentelijke belastingen

Onroerendezaakbelasting

De invoering van de onroerendezaakbelasting in 1970 had tot doel het belastinggebied van gemeenten te verruimen. De wetgever motiveerde de introductie van de onroerendezaakbelasting dat eigenaren en gebruikers van een onroerende zaak belang hebben bij de gemeentelijke voorzieningen, en om die reden een belasting dienden te betalen.¹⁶⁰ In die zin is de onroerendezaakbelasting gebaseerd op het profijtbeginsel. De

¹⁵⁷ Langen (1954), de grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht.

¹⁵⁸ Hoewel het beginsel van de bevoorrechte verkrijging ook één van de drie grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht is, vindt dit beginsel geen toepassing op het gemeentelijke belastingstelsel en zal om die reden dan ook niet nader worden beschouwd. Zie verder Langen (1954), de grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht.

¹⁵⁹ Stevens (2014), Elementair Belastingrecht, p. 11.

¹⁶⁰ Wet van 24 december 1970, *Stb.* 1970, 608.

wetgever achtte het destijds echter wenselijk de hoogte van de aanslag te laten afhangen van de waarde van de onroerende zaak. Hierdoor speelt ook het draagkrachtaspect een rol.

Met de afschaffing van het OZB-gebruikersdeel op woningen per 1 januari 2006 betalen gebruikers van woningen geen onroerendezaakbelasting meer.¹⁶¹ Hierdoor wordt het profijtbeginsel geschonden. Immers, huurders van een woning hoeven geen belasting te betalen terwijl daarentegen eigenaren van woningen wel belasting moeten betalen. Dit terwijl het profijt voor beide groepen gelijk aan elkaar zou moeten zijn, vanuit de gedachte dat met de onroerendezaakbelasting wordt betaald voor het algemene voorzieningsniveau van de gemeente.

Het draagkrachtbeginsel is evenwel nog wel van toepassing. Immers, diegenen met veel draagkracht kunnen een duurdere onroerende zaak permitteren. Hoe meer waard de onroerende zaak is, des te meer belasting er dient te worden betaald. Om die reden is het heffen van de onroerendezaakbelasting vanuit het draagkrachtbeginsel een rechtvaardige belasting. Daarbij past evenwel de nuancering dat draagkracht aan de hand van andere (mogelijk rechtvaardigere) maatstaven kan worden bepaald. Dat is echter geen economische keuze, maar een politieke.¹⁶²

Hondenbelasting

De hondenbelasting wordt geheven bij hondenbezitters over het aantal honden dat men in bezit heeft. Met de opbrengst van de hondenbelasting kunnen vervolgens de straten poepvrij worden gemaakt, en kunnen voorzieningen voor honden worden aangelegd. Gemeenten zijn echter niet verplicht de opbrengst van de hondenbelasting te besteden aan honden gerelateerde zaken.¹⁶³ De opbrengst van de hondenbelasting vloeit rechtstreeks naar de algemene middelen van de gemeente, en er hoeft dan ook geen direct verband te bestaan tussen de opbrengsten van de hondenbelasting en de uitgaven ervan.¹⁶⁴ Hierdoor doemt de vraag op in hoeverre het te rechtvaardigen valt dat hondenbezitters wél belasting moeten

¹⁶¹ *Kamerstukken I*, 2005/2006, 30096, nr. D.

¹⁶² Uitgangspunt is dat draagkracht kan worden gemeten aan de hand van de waarde van een huis. Er zijn immers ook andere aanknopingspunten mogelijk om draagkracht te meten. Daarbij kan worden gedacht aan het box-3 vermogen of het inkomen van iemand. Het is echter een politieke keuze hoe draagkracht het beste kan worden gemeten.

¹⁶³ Zie onder meer Hof 's-Hertogenbosch 24 januari 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:BY9350, NTFR 2013/397, waarbij de gemeente Sittard-Geleen geen rechtstreeks verband kon aantonen tussen de opbrengsten van de hondenbelasting en de uitgaven die daarmee werden gedaan.

¹⁶⁴ Artikel 226 Gemeentewet.

betalen, maar bijvoorbeeld kattenbezitters en paardenbezitters niet? Doordat de opbrengst van de hondenbelasting rechtstreeks de gemeentekas in vloeit, is het op die wijze slechts een budgettaire belasting zonder dat wordt aangesloten bij het profijt- of draagkrachtbeginsel.

Hoewel het Hof 's-Hertogenbosch begin 2013 concludeerde dat de hondenbelasting hierom in strijd is met het gelijkheidsbeginsel¹⁶⁵, bepaalde de Hoge Raad later in dat jaar dat het heffen van een hondenbelasting niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.¹⁶⁶ De Hoge Raad baseerde haar oordeel op het feit dat honden wel degelijk openbare ruimten vervuilen. Dat een substantieel deel van de opbrengst van de hondenbelasting opgaat aan andere dan met honden belaste zaken doet daar niets aan af, aldus de Hoge Raad. Hoewel formeel de hondenbelasting dus niet discriminatoir is, bestaat er in de maatschappij daarentegen wel degelijk veel discussie omtrent de vraag of en in hoeverre de hondenbelasting rechtvaardig is.¹⁶⁷ Het heft immers niet over draagkracht – het hebben van honden zegt niets over de draagkracht van de eigenaar, en tevens heft het niet over profijt – en voor zover het wel heft over profijt leidt de heffing tot willekeur vergeleken met andere (huis)dierenbezitters. Dit leidt niet alleen tot een onrechtvaardig gevoel in de samenleving, ook kan dit leiden tot negatieve neveneffecten.¹⁶⁸

Toeristenbelasting

De toeristenbelasting wordt geheven bij personen die hun verblijf houden binnen een gemeente waar zij niet als inwoners bekend staan. Met de opbrengst van de toeristenbelasting kan onderhoud aan toeristische voorzieningen worden gepleegd, en kunnen nieuwe toeristische voorzieningen worden aangelegd. Vanuit dat perspectief is het heffen van een toeristenbelasting dan ook rechtvaardig. Immers, de gemeente zorgt voor toeristische voorzieningen en maakt daarvoor kosten. Vervolgens verhaalt de gemeente deze kosten op de toeristen die in de gemeente verblijven en profijt hebben van die toeristische voorzieningen.

Daarbij past evenwel de nuancering dat de opbrengst van de toeristenbelasting naar de algemene middelen vloeit.¹⁶⁹ Hierdoor behoeft de opbrengst van de toeristenbelasting niet

¹⁶⁵ Hof 's-Hertogenbosch 24 januari 2013, ECLI:NL:GHSHE:2013:BY9350, NTFR 2013/397.

¹⁶⁶ Hoge Raad 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917, BNB 2013/263.

¹⁶⁷ Zie onder meer de uitzending van EenVandaag op 3 februari 2013, 'Hondenbelasting onterecht?'

¹⁶⁸ Daarbij valt te denken aan fraude of het bewust niet opruimen van hondendrollen met als reden dat men 'er voor heeft betaald.

¹⁶⁹ Artikel 224 Gemeentewet.

volledig te worden gebruikt voor toeristische doeleinden, maar kan zij ook worden gebruikt voor andere doeleinden.¹⁷⁰ Een voorbeeld daarvan is om een begrotingstekort op te vullen, zoals onlangs is gebeurd in de gemeente Delft.¹⁷¹ Daarnaast hebben er de afgelopen jaren aanzienlijke stijgingen in de hoogte van de toeristenbelasting plaatsgevonden, zonder dat daar een duidelijke reden voor bestaat. Zo is de toeristenbelasting in de jaren 2008 tot en met 2013 met maar liefst 36% gestegen.¹⁷² Naar aanleiding van deze forse stijgingen zijn dan ook Kamervragen gesteld.¹⁷³ Hoewel de Staatssecretaris liet weten dat het vloeien van de opbrengst van de toeristenbelasting naar de algemene middelen wettelijk verankerd is en daarom geen probleem vormt, blijft het enigszins opmerkelijk dat bij toeristen belasting kan worden geheven om vervolgens de begroting sluitend te krijgen of andere zaken te bekostigen. In die zin hangt het heffen van een toeristenbelasting dan ook niet langer meer samen met het profijtbeginsel. Immers, de hoogte van de geheven belasting zal dan in voorkomende gevallen hoger zijn dan het profijt dat de toerist heeft. In die situatie valt de toeristenbelasting als onrechtvaardig te bestempelen.

Reclamebelasting

De reclamebelasting omvat een belasting die wordt geheven over aankondigingen die zichtbaar zijn vanaf de openbare weg. In de regel geldt, hoe groter de aankondiging, des te meer belasting er dient te worden betaald. Daarnaast kunnen gemeenten de reclamebelasting differentiëren naar materiaal, locatie, tijdszone en andere soortgelijke factoren. Ook het heffen naar WOZ-waarde van het pand waaraan de aankondiging verbonden is, behoort tot de mogelijkheden.

Het basisprincipe van de reclamebelasting is simpel: doordat ondernemers er profijt van hebben om reclameaankondigingen te uiten, is het vanuit het profijtbeginsel gezien rechtvaardig dat profijt te belasten. Het is echter de vraag welke rol de gemeente daarin speelt. De beargumentering dat het algemene voorzieningsniveau van de gemeente een rol speelt in de grootte van dat profijt lijkt niet erg sterk, evenals de beargumentering dat er een vergoeding aan de gemeente dient te worden betaald voor het in gebruik nemen van het

¹⁷⁰ Kamer van Koophandel Nederland, Benchmark Toeristisch Beleid 2011, juli 2011.

¹⁷¹ Omroep West, 'Noodlijgend Delft verhoogt toeristenbelasting; bezuiniging van 100.000 euro per jaar', 30 april 2015.

¹⁷² Nu.nl, 'Hoogte toeristenbelasting gemeenten stijgt snel', 16 juli 2013.

¹⁷³ Brief van de staatssecretaris van Economische Zaken, Landbouw en Innovatie betreffende d.d. 20 september 2011, kenmerk OI/ID 11131842.

openbare straatbeeld. Tevens is het de vraag op welke wijze dat profijt dient te worden belast. Een grote supermarkt zal immers meer profijt hebben van een reclamebord dan een lokale loodgieter, ook al zijn beide aankondigingen even groot. Dit is dan ook de reden dat de laatste jaren steeds meer gemeenten zijn overgestapt om de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf te gebruiken.¹⁷⁴ Hoewel de logica daarvan enigszins te onderkennen valt, roept het tegelijkertijd ook de vraag op of het heffen naar WOZ-waarde dan wel een rechtvaardig systeem is. Immers, in die situatie betaalt een bedrijf met slechts één vierkante meter reclame evenveel belasting als een bedrijf met dezelfde WOZ-waarde maar dan met twintig vierkante meter reclame. Het is de vraag of die situatie wel als rechtvaardig te beschouwen valt.

Al met al, het is bij de reclamebelasting zeer lastig een rechtvaardige heffingsmaatstaf te bedenken. Op welke wijze de reclamebelasting ook wordt vormgegeven, er zal altijd materiële ongelijkheid optreden. Dit heeft er mee te maken dat er geen eenduidig verband bestaat tussen het maken van reclame en het profijt dat ermee wordt behaald. Vanuit het materiële gelijkheidsbeginsel bezien is de rechtvaardigheid van de reclamebelasting dan ook discutabel te noemen.

Ten slotte nog een opmerking over de ondernemersfondsen die steeds vaker met de opbrengsten van de reclamebelasting worden gefinancierd. Met het geld uit het ondernemersfonds kunnen vervolgens lokale activiteiten en evenementen worden gefinancierd. Dit leidt echter tot de merkwaardige situatie dat er ondernemers zijn die geen reclameaankondigingen hebben, maar desalniettemin meeprofiteren met de lokale activiteiten en evenementen. Andersom geldt hetzelfde, er zullen ondernemers zijn die reclamebelasting betalen maar geen direct profijt hebben van de bestedingen van het ondernemersfonds. Ook vanuit dat perspectief is de reclamebelasting als niet erg rechtvaardig te beschouwen.

Baatbelasting

De baatbelasting kan worden geheven bij eigenaren van onroerend goed indien het onroerend goed in waarde stijgt door de aanleg van gemeentelijke voorzieningen. Voorbeelden daarvan zijn de aanleg van riolering of de aanleg van fietspaden. De baatbelasting is een klassiek voorbeeld van een belasting ingegeven door het profijtbeginsel.¹⁷⁵ Immers, doordat eigenaren

¹⁷⁴ Voorbeelden zijn de gemeenten Veldhoven (2012), Leidschendam (2014) en Dordrecht (2014).

¹⁷⁵ Stevens (2014), Elementair Belastingrecht, p. 14.

van onroerende zaken profijt hebben van de aanleg van gemeentelijke voorzieningen, en de gemeente kosten maakt met het aanleggen van die voorzieningen, is het belasten van dat profijt als rechtvaardig te bestempelen.¹⁷⁶

Er zijn wel enige kanttekeningen te plaatsen met betrekking tot de rechtvaardigheid van de baatbelasting. Ten eerste is de gemeente niet verplicht bij ieder project baatbelasting te heffen. Indien de gemeente bij het ene project wel baatbelasting heft en bij een ander soortgelijke project niet, ontstaat er willekeur. Ten tweede is het erg lastig de baathebbenden vast te stellen. Bij de aanleg van een fietspad is het haast onmogelijk iedere baathebbende te belasten. Om die reden kiezen veel gemeenten er dan ook niet voor baatbelasting te heffen. De gemeenten die dit wel doen gebruiken de baatbelasting vaak alleen indien er slechts een miniem aantal of slechts één baathebbende is.¹⁷⁷

Al met al is het principe van het heffen van een baatbelasting rechtvaardig te noemen. Het is echter de wijze waarop gemeenten met de baatbelasting omgaan of het heffen ervan als rechtvaardig te bestempelen valt.

Forensenbelasting

De forensenbelasting wordt geheven bij personen die meer dan 90 nachten in een gemeente verblijven zonder dat zij daar een hoofdverblijf hebben.¹⁷⁸ Het doel van de forensenbelasting is dan ook om niet-ingezetenen die relatief gezien veel in de gemeente verblijven, mee te laten betalen aan de bekostiging van het algemene voorzieningsniveau van de gemeente.

Op het eerste gezicht lijkt de forensenbelasting dan ook een rechtvaardige belasting. Immers, personen die meer dan 90 nachten in een gemeente verblijven of meer dan 90 dagen in het jaar een gemeubileerde woning tot hun beschikking hebben, zullen in die gemeente veelal gebruik maken van de lokale voorzieningen. Om die reden is het in het licht van het profijtbeginsel dan ook niet onredelijk een bijdrage te vragen in de vorm van een (forensen)belasting.

¹⁷⁶ Schep (2012), Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage.

¹⁷⁷ Schep (2005), Onderscheid tussen verbetering en onderhoud in baatbelasting.

¹⁷⁸ Artikel 223 Gemeentewet.

Het knelpunt van de forensenbelasting is echter dat er samenloop kan ontstaan met de toeristenbelasting en de onroerendezaakbelasting.¹⁷⁹ Hierdoor kan het voorkomen dat een persoon zowel forensenbelasting als onroerendezaakbelasting als toeristenbelasting dient te betalen, waardoor deze persoon op twee of zelfs drie verschillende manieren mee moet betalen aan het algemene voorzieningsniveau van de gemeente.¹⁸⁰ Het gevolg daarvan is dat deze persoon hierdoor meer belasting betaalt dan ingezetenen die het gehele jaar in de gemeente verblijven. Erg rechtvaardig is dit niet. Om die reden hebben veel gemeenten dan ook een samenloopbepaling opgenomen om de samenloop van verschillende belastingen te voorkomen, gemeenten zijn echter niet verplicht (en doen dat ook niet allemaal) een dergelijke samenloopbepaling op te nemen.

Daarnaast is het tarief van de forensenbelasting in een aantal gemeenten hoger dan het tarief van de onroerendezaakbelasting. Ook in die situatie betaalt een forens meer belasting dan een ingezetene die het gehele jaar in de gemeente verblijft. De reden daarvan is dat gemeenten voor iedere inwoner uit de gemeente een vergoeding krijgen uit het gemeentefonds, voor forensen krijgen zij echter geen vergoeding. Hierdoor achten veel gemeenten het wenselijk de forens zwaarder te belasten dan haar eigen inwoners. Vanuit het perspectief van de forens bezien is dat echter niet rechtvaardig.

Parkeerbelasting

Ook bij de parkeerbelasting vormt het profijtbeginsel de basis. De parkeerbelasting omvat een vergoeding voor het met de auto in gebruik mogen nemen van de openbare weg van de gemeente. Tevens zijn parkeerders gebaat bij de door de gemeente getroffen voorzieningen zoals parkeervakken en parkeergarages. Gemeenten maken hiervoor kosten, en ook vanuit dat perspectief is het rechtvaardig een (parkeer)belasting te heffen.

De enige kanttekening bij de parkeerbelasting in het licht van rechtvaardigheid is dat in bepaalde delen van de gemeente wel belasting kan worden geheven en in andere delen van de gemeente weer niet. Dit kan tot willekeur en ongelijkheid leiden. Ook het dagdeel waarin wordt geparkeerd kan bepalend zijn voor het al dan niet belastingplichtig worden voor de parkeerbelasting. Doordat de parkeerbelasting echter een regulerende functie heeft, is het

¹⁷⁹ Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, Deel Lokale belastingen en milieuheffingen, artikelsgewijs commentaar artikel 223 Gemeentewet, aantekening 1.4.2 en 9.

¹⁸⁰ Hoge Raad 9 november 2001, LJN: AD5329 en Hof Arnhem 22 oktober 2008, LJN: BG1754.

om die reden dan ook legitiem het heffen van de belasting te differentiëren naar plaats en/of tijd. Op die wijze kunnen gemeenten zo effectief mogelijk de overlast van geparkeerde voertuigen tegengaan.

Precariobelasting

Bij de precariobelasting dient er een belasting te worden betaald voor het in gebruik mogen nemen van openbare grond. Daarbij valt te denken aan het houden van terrassen, of het leggen van kabels onder de grond van de gemeente. Hierdoor is de precariobelasting ingegeven door het profijtbeginsel. Immers, diegenen die gebruik maken van de openbare grond van de gemeente hebben daar profijt van. Om die reden leidt het heffen van de precariobelasting dan ook tot een versterking van het rechtvaardigheidsgevoel.

Anders is het echter indien de precariobelasting op zo'n wijze is vormgegeven dat er willekeur, ongelijkheid of onevenredigheid ontstaat. Op dit moment is dat het geval. De precariobelasting kan namelijk niet worden geheven als een voorwerp moet worden gedoogd op grond van een wettelijke of contractuele verplichting.¹⁸¹ Dit is het geval bij kabels van telecombedrijven. Hierdoor ontstaat de merkwaardige situatie dat er geen precariobelasting kan worden geheven over kabels van telecombedrijven, terwijl daarentegen wel precariobelasting kan worden geheven over bijvoorbeeld ondergrondse leidingen.

De Raad voor de Financiële Verhoudingen roept om die reden dan ook op tot afschaffing van de precariobelasting.¹⁸² Mijns inziens is dat echter een te rigoureuze stap. De precariobelasting voorkomt dat bedrijven en burgers veelvuldig en onnodig gebruik maken van openbare grond. De problematiek met betrekking tot de precariobelasting op kabels en leidingen kan mijns inziens het best worden verholpen door de precariobelasting op zowel kabels als leidingen af te schaffen. Daarmee wordt een gelijk speelveld gecreëerd voor infrastructuur onder de grond, zonder dat daarvoor de precariobelasting op andere voorwerpen op of boven de grond dient te worden afgeschaft. Op dit moment is een dergelijke wet in de maak, tot een definitief wetsvoorstel moet het nog komen.¹⁸³ Het is aan te bevelen daar vaart achter te zetten, om op die wijze de rechtvaardigheid te verbeteren.

¹⁸¹ Verbeek (2004), Precariobelasting. De betekenis van 'veroorloven of toelaten.

¹⁸² Raad voor de Financiële Verhoudingen, Adviesrapportage aan Minister van Financiën inzake uitbreiding lokaal belastinggebied dd. 26 maart 2015, kenmerk 2015-0000176763.

¹⁸³ *Kamerstukken II* 2014/2015, 34000, nr. 2 (MvT).

Roerende ruimtebelasting

De roerende ruimtebelasting is een vergelijkbare belasting als de onroerendezaakbelasting, maar dan over roerende ruimten. Doordat over de waarde van roerende ruimten wordt geheven, speelt het draagkrachtaspect een rol bij de heffing. Tevens is – evenals bij de onroerendezaakbelasting, ook het profijtbeginsel op de roerende ruimtebelasting van toepassing. Doordat men inwoner is van de gemeente, heeft men profijt van het algemene voorzieningsniveau van de gemeente. Om die reden is het in het licht van het profijtbeginsel rechtvaardig een belasting te heffen.

Evenals bij de onroerendezaakbelasting, is het bij de roerende ruimtebelasting een knelpunt dat in 2006 het gebruikersdeel op woningen is afgeschaft. Hierdoor hoeven huurders van roerende ruimten geen belasting meer te betalen. De ongelijkheid die hierdoor tussen huurders en eigenaren van roerende zaken is ontstaan leidt dan ook tot een inbreuk op het rechtvaardigheidsgevoel.

Voorts is het vanuit maatschappelijk oogpunt wenselijk eigenaren (en gebruikers) van onroerende zaken en eigenaren (en gebruikers) van roerende ruimten op eenzelfde wijze in de belasting te betrekken. Het tarief van de roerende ruimtebelasting is om die reden wettelijk gekoppeld aan het tarief van de onroerendezaakbelasting.¹⁸⁴ Het bestaan van de roerende ruimtebelasting is dan ook ingegeven vanuit het rechtvaardigheidsgevoel. Immers, waarom zouden eigenaren van onroerende zaken wel belasting moeten betalen en eigenaren van roerende zaken niet?¹⁸⁵

Uit tabel 2 op bladzijde 45 blijkt echter dat er niet veel gemeenten zijn die een roerende ruimtebelasting hebben ingevoerd. Reden daarvan zijn de hoge perceptiekosten. Het geniet echter de voorkeur de roerende ruimtebelasting in iedere gemeente – waar ook de onroerendezaakbelasting wordt geheven, in te voeren. De roerende ruimtebelasting is immers niet ingegeven vanuit budgettaire overwegingen, maar vanuit de rechtvaardigheid om een gelijke behandeling tussen bewoners van onroerende zaken en bewoners van roerende zaken te bewerkstelligen.

¹⁸⁴ Artikel 221, lid 3 Gemeentewet.

¹⁸⁵ Hoeneveld (1992), Een nieuwe gemeentelijke belasting op roerende ruimten, p. 3.

3.5.3 Tussenconclusie

In deze paragraaf zijn de negen gemeentelijke belastingen getoetst aan het rechtvaardigheids criterium. Daarbij is per belasting allereerst onderzocht of de belasting ingegeven is door het draagkrachtbeginsel dan wel door het profijtbeginsel. Vervolgens is getoetst of de belasting rechtvaardig is, dat wilt zeggen dat de belasting door een zo breed mogelijk publiek als rechtvaardig wordt ervaren. Doordat dit erg subjectief is, is het criterium geobjectiveerd door vanuit het draagkracht- en profijtbeginsel te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel, het verbod op willekeur en het evenredigheidsbeginsel.

Bij de toetsing van de gemeentelijke belastingen aan het rechtvaardigheids criterium is gebleken dat er voor de meeste belastingen ruimte voor verbetering is. Onder meer het herinvoeren van de onroerendezaakbelasting en de roerende ruimtebelasting op het gebruikersdeel van woningen leidt tot een versterking in het rechtvaardigheidsgevoel. Ook de samenloop tussen de onroerendezaakbelasting, de forensenbelasting en de toeristenbelasting beter in toom houden zal tot een rechtvaardiger systeem leiden. De hondenbelasting en de reclamebelasting zijn daarentegen niet rechtvaardig, en ik zie ook vrij weinig perspectief om deze twee belastingen rechtvaardiger te maken. In onderstaand Harris-profiel is een grafische samenvatting weergegeven van de conclusies die uit de toetsing aan het rechtvaardigheids criterium zijn voortgekomen.

Harris-profiel 4: Gemeentelijke belastingstelsel getoetst aan het criterium rechtvaardigheid.

	Rechtvaardig			
	-2	-1	1	2
Onroerendezaakbelasting				
Hondenbelasting				
Toeristenbelasting				
Reclamebelasting				
Baatbelasting				
Forensenbelasting				
Parkeerbelasting				
Precariobelasting				
Roerende ruimtebelasting				
Gemeentelijke belastingstelsel				

-2: De rechtvaardigheid van deze belasting is nihil, en scoort **'zwaar onvoldoende'**.

-1: De rechtvaardigheid van deze belasting is erg laag, en scoort **'onvoldoende'**.

+1: De rechtvaardigheid van deze belasting is aanwezig, en scoort **'voldoende'**.

+2: De rechtvaardigheid van deze belasting is excellent, en scoort **'uitstekend'**.

3.6 Integratie uitkomsten en tussenconclusie

In voorgaande paragrafen is het huidige gemeentelijke belastingstelsel getoetst aan de criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid. De eindconclusies van deze toetsing zijn in onderstaand Harris-profiel weergegeven en stemmen niet al te vrolijk.

Harris-profiel 5: Gemeentelijke belastingstelsel getoetst aan de drie criteria.

	Eindconclusie			
	-2	-1	1	2
Onroerendezaakbelasting			1	
Hondenbelasting	-2			
Toeristenbelasting			1	
Reclamebelasting	-2			
Baatbelasting		-1		
Forensenbelasting			1	
Parkeerbelasting			1	
Precariobelasting			1	
Roerende ruimtebelasting	-2			
Gemeentelijke belastingstelsel		-1		

-2: Deze belasting scoort n.a.v. de drie criteria **'zwaar onvoldoende'**.

-1: Deze belasting scoort n.a.v. de drie criteria **'onvoldoende'**.

+1: Deze belasting scoort n.a.v. de drie criteria **'voldoende'**.

+2: Deze belasting scoort n.a.v. de drie criteria **'uitstekend'**.

In bijlage 1 is tevens een uitgebreidere samenvatting opgenomen van de negen gemeentelijke belastingen getoetst aan de drie criteria. Daarbij is op te merken dat de rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel over het algemeen voldoende scoort. De effectiviteit en de efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel daarentegen laat te wensen over. Dat de effectiviteit en de efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel onvoldoende is, heeft met name te maken met de grootte van het gemeentelijke belastinggebied. Het vergroten van het gemeentelijke belastinggebied zal leiden tot een significante verbetering van de effectiviteit en efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel.

Daarnaast scoren de hondenbelasting, de reclamebelasting, de baatbelasting en de roerende ruimtebelasting onvoldoende. Hoewel de onroerendezaakbelasting, de toeristenbelasting, de forensenbelasting, de precariobelasting en de parkeerbelasting wel voldoende scoren op de verschillende onderdelen, zijn deze belastingen desalniettemin voor verbetering vatbaar.

Hoofdstuk 4 – Voorstel tot wijziging van het gemeentelijke belastingstelsel

4.1 Inleiding

In vorig hoofdstuk is het gemeentelijke belastingstelsel getoetst aan de criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid. Daaruit is gebleken dat het huidige gemeentelijke belastingstelsel over de gehele linie bezien onvoldoende scoort. In dit hoofdstuk worden om die reden dan ook voorstellen gedaan om het gemeentelijke belastingstelsel te verbeteren. Het hoofdstuk vangt aan met een beschouwing van de knelpunten van het huidige gemeentelijke belastingstelsel. Aan de hand daarvan wordt er een aantal randvoorwaarden geformuleerd waaraan het toekomstige gemeentelijke belastingstelsel dient te voldoen, waarna vervolgens een drietal alternatieven om het gemeentelijke belastingstelsel aan te passen worden uitgelicht. Hierna worden er aan de hand van het voorgaande specifieke voorstellen gedaan. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een tussenconclusie.

4.2 Knelpunten huidige gemeentelijke belastingstelsel

In paragraaf 3.3 en paragraaf 3.4 is geconcludeerd dat de omvang van het gemeentelijke belastinggebied een belangrijke rol speelt in de effectiviteit en efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel. Het huidige gemeentelijke belastingstelsel is op dit moment goed voor circa 8,7% van de totale inkomsten van het gemeentebudget. Door de omvang van het gemeentelijke belastinggebied te vergroten, zullen lokale bestuurders efficiënter met het gemeentebudget omgaan. Tevens wordt door de omvang van het gemeentelijke belastinggebied te vergroten beter voldaan aan de budgettaire functie, de allocatiefunctie en democratische functie, wat ten goede komt van de effectiviteit van het belastingstelsel.

Hoewel de effectiviteit en efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel sterk verbetert indien de omvang van het gemeentelijke belastinggebied wordt vergroot, houdt dit niet in dat het verhogen van de tarieven van de negen afzonderlijke gemeentelijke belastingen tot een directe verbetering in de effectiviteit en efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel leidt. Sterker nog, getoetst aan de criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid, geniet het de voorkeur bepaalde gemeentelijke belastingen aan te passen dan wel te schrappen.

In bijlage 1 is te zien dat de hondenbelasting, de reclamebelasting, de baatbelasting en de roerende ruimtebelasting onvoldoende scores. Zoals ik in vorig hoofdstuk heb geconcludeerd, zie ik met betrekking tot de hondenbelasting en de reclamebelasting weinig perspectief. Beide

belastingen zijn niet meer van deze tijd, dragen niet bij aan het rechtvaardigheidsgevoel en zijn tevens erg inefficiënt. Het schrappen van beide belastingen zou dan ook ten goede komen aan de effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel. Voor de reclamebelasting zou in de vorm van een bestemmingsheffing een alternatief voor handen zijn. De tendens van de laatste jaren is dat de opbrengst van de reclamebelasting in een ondernemersfonds wordt gestort, om daarmee vervolgens lokale evenementen en activiteiten te organiseren. Door er een bestemmingsheffing van te maken krijgen gemeenten meer vrijheid in het vormgeven van de heffing. Tevens zal het transformeren van de reclamebelasting in een bestemmingsheffing ten goede komen aan de groep belastingplichtigen, doordat de opbrengst van de bestemmingsheffing ook daadwerkelijk volledig moet worden besteed ten gunste van die groep belastingplichtigen.¹⁸⁶

Hoewel het heffen van een baatbelasting erg nuttig kan zijn, scoort ook de baatbelasting op de verschillende onderdelen onvoldoende. Er zijn dan ook niet veel gemeenten die een baatbelasting heffen, slechts 62 van de 384 gemeenten. Er moet dan ook over worden nagedacht de baatbelasting in een andere vorm te gieten, bijvoorbeeld in de vorm van een retributie. De commissie Christiaanse merkte in het jaar 1983 al op dat het heffen van een baatbelasting veel overeenkomsten met het heffen van een retributie vertoont.¹⁸⁷ Hoewel de baatbelasting haar nut heeft bewezen, is het tevens een erg inefficiënte en ingewikkelde heffing. Tevens is de belasting niet erg effectief en leidt het de laatste jaren steeds vaker tot schending van de rechtszekerheid van belastingplichtigen.¹⁸⁸ Om die reden is dan ook aan te raden de baatbelasting als zodanig af te schaffen en indien politiek gewenst te transformeren in een retributie.

Het per 2006 afschaffen van het gebruikersdeel op woningen voor zowel de onroerendezaakbelasting als voor de roerende ruimtebelasting is mijns inziens een verkeerde keuze geweest. Vanuit het profijtbeginsel bezien heeft dit tot materiële ongelijkheid tussen gebruikers en bezitters van onroerende zaken en roerende ruimten geleid. Daarnaast heeft

¹⁸⁶ In 2009 is al geëxperimenteerd met zogenaamde Bedrijveninvesteringszones. Bij dit experiment betaalden alle ondernemingen uit een vooraf afgesproken gebied een bijdrage, waaruit vervolgens specifieke uitgaven werden gedaan ten gunste van de bedrijven uit dat gebied. Bij de evaluatie van dit experiment bleek het invoeren van deze Bedrijveninvesteringszones goed te werken, zowel gemeenten als ondernemers waren erg positief. Mogelijk kan dit als alternatief voor de reclamebelasting worden gebruikt.

¹⁸⁷ Rapport Commissie Christiaanse, de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, p. 54.

¹⁸⁸ Zie onder meer Hoge Raad 7 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK8611, BNB 2010/231 en Hoge Raad 11 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM7234, BNB 2010/232.

het ook tot belastingderving bij gemeenten geleid. Om die reden zou het gebruikersdeel op woningen dan ook opnieuw moeten worden ingevoerd. Dit komt ten goede van zowel de effectiviteit als de rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel in haar geheel. Het argument dat destijds voor de afschaffing van het gebruikersdeel op woningen werd gegeven is dat moest worden voorkomen dat gemeenten onbewust een inkomensbeleid gingen hanteren.¹⁸⁹ Hoewel daar enigszins wat voor te zeggen valt, is mijns inziens het afschaffen van het gebruikersdeel op woningen een buitenproportionele maatregel. Beter zou het zijn om op nationaal niveau regels op te stellen met betrekking tot het kwijtschelden van de aanslag. Op die manier wordt alsnog voorkomen dat gemeenten een inkomensbeleid gaan hanteren.

Voorts is de efficiëntie van de parkeerbelasting en roerende ruimtebelasting onvoldoende. De oorzaak daarvan zijn de hoge perceptiekosten die gemoeid zijn met beide belastingen. Ik zie op korte termijn echter geen verbetering op het gebied van efficiëntie voor deze belastingen. Met betrekking tot de parkeerbelasting zijn er de afgelopen jaren al heel wat slagen gemaakt. Onder meer het kentekenparkeren is ingevoerd, en ook de wijze van controle is geoptimaliseerd.¹⁹⁰ Door het regulerende karakter van de parkeerbelasting is het evenmin van belang dat de parkeerbelasting gehandhaafd blijft. Eenzelfde geldt voor de roerende ruimtebelasting, waarbij het vanuit het rechtvaardigheidsperspectief van belang is dat deze blijft bestaan. Sterker nog, het is aan te bevelen de roerende ruimtebelasting verplicht te maken voor alle gemeenten die ook een onroerendezaakbelasting heffen. Hiermee wordt gelijkheid tussen eigenaren (en gebruikers) van onroerende zaken en roerende ruimten gecreëerd. Een andere optie zou zijn om de roerende ruimtebelasting in de onroerendezaakbelasting op te laten gaan. Op dit moment gebeurt dit grotendeels al door de koppeling die in het tweede lid van artikel 221 Gemeentewet is gemaakt. Daarin is bepaald dat de artikelen 220a, 220b, 220d, 220f en 220h inzake de onroerendezaakbelasting ook onverkort van toepassing zijn op de roerende ruimtebelasting. Hierdoor is de roerende ruimtebelasting praktisch gezien grotendeels al gekoppeld aan de onroerendezaakbelasting. Het juridisch laten opgaan van de roerende ruimtebelasting in de onroerendezaakbelasting is mogelijk, doch niet noodzakelijk.

¹⁸⁹ Wet van 22 december 2005, *Stb.* 2005, 725.

¹⁹⁰ De wijze van controle is geoptimaliseerd doordat in meerdere grote steden nu kan worden gecontroleerd met een rijdende auto, die automatisch alle kentekens van geparkeerde auto's kan scannen en controleren op het al dan niet betaald hebben van parkeergeld.

4.3 Randvoorwaarden toekomstige gemeentelijke belastingstelsel

Naar aanleiding van de gelezen literatuur, wetsgeschiedenis en het eigen inzicht dat verkregen is bij het schrijven van voorgaande hoofdstukken, is er een aantal randvoorwaarden te onderscheiden waaraan een aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel dient te voldoen. Behoudens het feit dat een wijziging van het gemeentelijke belastingstelsel geen inbreuk mag maken op de criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid, dient het bij voorkeur ook aan de volgende randvoorwaarden te voldoen:

- Substantiële belastinginkomsten
- Makkelijk uitvoerbaar
- Gebaseerd op het profijtbeginsel
- Zichtbare heffing
- Conjunctuurgevoelig

Substantiële belastinginkomsten

Een aanpassing aan het gemeentelijke belastingstelsel moet voorzien in een substantiële verhoging van de belastinginkomsten voor gemeenten. Op dit moment bedraagt het percentage van het gemeentebudget dat afkomstig is uit belastinginkomsten 8,7%. Indien wordt gekeken naar het gemiddelde van alle OESO-landen, ligt dit percentage op 37%.¹⁹¹ Een verviervoudiging van de gemeentelijke belastinginkomsten is echter te rigoureuus en tevens niet nodig. Een verdubbeling van de opbrengsten uit gemeentelijke belastingen is daarentegen wel reëel. De Staatssecretaris van Financiën heeft onlangs laten weten dat een eventuele verruiming van het gemeentelijke belastinggebied tussen de 2 en 4 miljard moet gaan bedragen.¹⁹² Op den duur zou dit aandeel kunnen worden verhoogd, afhankelijk van de effecten die een verruiming van het gemeentelijke belastinggebied teweeg brengt.

Makkelijk uitvoerbaar

Een andere voorwaarde bij het invoeren van een nieuwe gemeentelijke belasting is dat deze makkelijk uitvoerbaar moet zijn. De burger is er immers niet bij gebaat indien de perceptiekosten hoog zijn. De perceptiekosten van de onroerendezaakbelasting worden op dit moment op circa 4% geschat, en worden als voldoende efficiënt beschouwd. Ter

¹⁹¹ Institutional and Financial Relations across Levels of Government, OECD Fiscal Federalism Studies (2012), p. 106.

¹⁹² Brief van de Staatssecretaris van Financiën betreffende 'Belastingherziening', d.d. 19 juni 2015, kenmerk AFP2015/512.

vergelijking: de perceptiekosten van de parkeerbelasting zijn circa 35% en de perceptiekosten van de landelijke inkomstenbelasting zijn circa 0,5%.¹⁹³ Het is dus van belang een belasting in te voeren met niet al te hoge perceptiekosten, ik stel daarbij een grens van 5%.

Profijtbeginsel

Indien er een nieuwe belasting gaat worden ingevoerd, dient deze een rechtvaardigingsgrond te hebben. In paragraaf 3.5 zijn het draagkrachtbeginsel en het profijtbeginsel als rechtvaardigingsgronden besproken. Daarnaast bestaat ook nog het beginsel van de bevoorrechte verkrijging als rechtvaardigingsgrond. Deze laatste komt echter uiterst zeldzaam voor, en kan mijns inziens binnen het lokale heffingsgebied niet voor substantiële belastingopbrengsten zorgen. Hierdoor blijven het draagkrachtbeginsel en het profijtbeginsel over. Door de onroerendezaakbelasting te handhaven, wordt op die wijze al op een substantiële wijze recht gedaan aan het draagkrachtbeginsel. Tevens is het voor gemeenten ingevolge het tweede lid van artikel 219 van de Gemeentewet niet toegestaan te heffen naar inkomen, winst of vermogen. Om die reden geniet het dan ook de voorkeur het invoeren van een nieuwe belasting te baseren op het profijtbeginsel.

Zichtbare heffing

Zoals ik in paragraaf 3.4.2 heb geconcludeerd, is het van belang dat indien er een nieuwe belasting wordt ingevoerd deze zichtbaar wordt geheven, zodat het voor belastingplichtigen duidelijk is dat zij belasting moeten betalen. Daarbij is het tevens van belang dat hen duidelijk wordt gemaakt waarom zij die belasting betalen, en wat er met de opbrengst wordt gedaan. Daarnaast moet het voor belastingplichtigen mogelijk worden dat zij de tarieven in de verschillende gemeenten kunnen vergelijken met elkaar. Met deze maatregelen moet het voor de lokale bevolking transparanter worden wat er met hun geld wordt gedaan. Op die wijze wordt beter recht gedaan aan de allocatiefunctie en de democratische functie. Tevens leidt het tot een verbetering van de efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel.

Conjunctuurgevoelig

Ten slotte is het ook van belang dat een nieuwe gemeentelijke belasting niet erg conjunctuurgevoelig is.¹⁹⁴ Dit heeft ermee te maken dat wanneer het slecht gaat met de economie, gemeenten moeten kunnen vertrouwen op de belastinginkomsten die zij verkrijgen. Het moet namelijk niet zo zijn dat wanneer er economisch mindere tijden zijn,

¹⁹³ *Kamerstukken II, 2007/2008, 26452, nr. 5, p 6.*

¹⁹⁴ *Kamerstukken II, 2005/2006, 30096, nr. 26, p. 25.*

gemeenten een groot deel van het gemeentebudget zien verdwijnen en daardoor de benodigde uitgaven niet meer kan doen. Gemeenten hebben immers te maken met een vast uitgavenpatroon, waar niet zomaar in kan worden gesneden. Het is daarom van belang dat het gemeentebudget niet van jaar tot jaar sterk fluctueert.

4.4 Alternatieven

4.4.1 Inleiding

De belangrijkste randvoorwaarde is dat gemeenten substantieel meer belastinginkomsten moeten kunnen gaan genereren. Er is een aantal alternatieven voor handen om gemeenten te voorzien in meer belastinginkomsten. Dit zijn allereerst het in de heffing betrekken van bedrijven, ten tweede het opcenten/subcenten van de inkomstenbelasting en ten derde het invoeren van een zichtbare heffing. Hoewel deze opsomming niet uitputtend is, zijn dit – gelet op de overige randvoorwaarden, de meest kansrijke alternatieven.

Hieronder volgt een uiteenzetting van deze drie varianten, met ieder haar voor- en nadelen. Daarbij zal per variant worden getoetst aan de criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid. Aan het eind van deze paragraaf wordt geconcludeerd welk alternatief het beste voldoet aan deze drie criteria, en welke gaat worden geïmplementeerd in een voorstel tot aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel.

4.4.2 Bedrijven in de heffing betrekken

Het in de heffing betrekken van bedrijven behoort tot een van de mogelijkheden om het gemeentelijke belastinggebied te vergroten. Er is een aantal mogelijkheden om dit te bewerkstelligen. Er kan voor worden gekozen opcenten te heffen over de vennootschapsbelasting, ieder bedrijf dat in de gemeente is gevestigd een vast bedrag te laten betalen of het percentage van de onroerendezaakbelasting en roerende ruimtebelasting voor bedrijven verhogen. Voor de toetsing van dit alternatief is het evenwel niet van belang van welke variant wordt uitgegaan, dat is eventueel een discussie voor later.

Een groot nadeel van het in de heffing betrekken van lokale bedrijven is dat bedrijven zich gemakkelijk ergens anders kunnen vestigen. Het betalen van belastingen zijn bedrijfskosten, en ieder bedrijf tracht haar bedrijfskosten te minimaliseren. Om die reden zou het in de heffing betrekken van bedrijven niet erg efficiënt zijn. Hoewel een aantal bedrijven aan een plaats gebonden zijn zoals kappers en restaurants, zijn er ook veel bedrijven die niet gebonden

zijn aan een gemeente. Om die reden leidt het in de heffing betrekken van bedrijven tot verstoringen op de vestigingskeuze van bedrijven.

Daarnaast is het bezien vanuit het effectiviteitscriterium niet zozeer van belang dat belastingen bij bedrijven worden geheven. Zij hebben immers geen stemrecht bij gemeenteraadsverkiezingen, en kunnen om die reden dan ook geen directe invloed uitoefenen op het beleid van de lokale bestuurders. Hierdoor zal de effectiviteit van het gemeentelijke belastingstelsel niet worden verbeterd.

Voorts is het vanuit het draagkracht- en profijtbeginsel bezien niet erg rechtvaardig bedrijven in de heffing te betrekken. Bedrijven hebben namelijk geen direct profijt van het algemene voorzieningsniveau van de gemeente. Zij maken immers geen gebruik van publieke voorzieningen.

Het in de heffing betrekken van lokale bedrijven is dus niet effectief, inefficiënt en tevens onrechtvaardig. Concluderend valt deze variant als 'zwaar onvoldoende' te beschouwen.

4.4.3 Opcenten inkomstenbelasting

Bij het opcenten van de inkomstenbelasting wordt er een vast percentage van de geheven landelijke inkomstenbelasting van de inwoners uit een gemeente toebedeeld aan diezelfde gemeente. Hierdoor krijgen gemeenten, afhankelijk van het inkomen dat de inwoners uit die gemeente verdienen, een uitkering van het rijk. Een variant op het opcenten van de inkomstenbelasting is het subcenten van de inkomstenbelasting. Bij subcenten wordt er slechts over de eerste schijf van de inkomstenbelasting belasting geheven. Ook bij de toetsing van dit alternatief is het niet van belang of er wordt uitgegaan van opcenten dan wel subcenten, dat is eventueel een discussie voor later. Gemakshalve ga ik in het vervolg van deze paragraaf uit van opcenten.

Een nadeel van het opcenten van de inkomstenbelasting is dat de inkomstenbelasting erg conjunctuurgevoelig is. Immers, wanneer er economische mindere tijden zijn, zullen meer mensen hun baan verliezen, waardoor gemeenten minder inkomsten vergaren in die jaren. Daarnaast is het opcenten van de inkomstenbelasting geen zichtbare belasting. Er wordt inkomstenbelasting aan de belastingdienst betaald, maar burgers zien niet direct dat zij geld aan de gemeente betalen. Hierdoor zal bij het opcenten van de inkomstenbelasting niet

worden voldaan aan de democratische functie van het effectiviteitscriterium, eenzelfde geldt voor de uitgaven efficiëntie van het efficiëntie criterium.

De kostenefficiëntie van het opcenten van de inkomstenbelasting is daarentegen wel behoorlijk. De perceptiekosten van de landelijke inkomstenbelasting bedragen circa 0,5%.¹⁹⁵ Ter vergelijking: de perceptiekosten van de onroerendezaakbelasting bedragen circa 4%. Door het opcenten zullen de perceptiekosten ietwat hoger komen te liggen dan de landelijke inkomstenbelasting, desalniettemin zullen de perceptiekosten van het opcenten van de inkomstenbelasting vergeleken met de perceptiekosten van de onroerendezaakbelasting erg laag zijn.

Een andere consequentie van het opcenten van de inkomstenbelasting is dat de draagkracht van personen van beduidende invloed gaat zijn op het gemeentebudget. Immers, gemeenten waar personen met weinig draagkracht wonen zullen minder opbrengsten genereren dan gemeenten waar personen met veel draagkracht wonen. Een indirect gevolg hiervan kan zijn dat het tarief in gemeenten waar personen met weinig draagkracht wonen hoger komt te liggen dan in gemeenten waar personen met veel draagkracht wonen. Erg rechtvaardig is dit niet. Om die reden is in het jaar 1929 het opcenten van de inkomstenbelasting dan ook afgeschaft.¹⁹⁶ De overheid wilde namelijk voorkomen dat er grote verschillen in het algemene voorzieningsniveau van gemeenten gingen ontstaan.

Concluderend: hoewel het opcenten van de inkomstenbelasting erg efficiënt is, draagt het niet bij aan de effectiviteit en rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel. Deze variant valt dan ook als 'onvoldoende' te beschouwen.

4.4.4 Zichtbare heffing

Het derde alternatief is om inwoners van een gemeente in een zichtbare heffing te betrekken. Dit kan worden gedaan door de tarieven van de onroerendezaakbelasting en roerende ruimtebelasting te verhogen, of door een ingezetenenbelasting in te voeren waarbij iedere inwoner jaarlijks een vast bedrag aan belasting dient te betalen aan de gemeente.

Indien het tarief van de onroerendezaakbelasting wordt verhoogd, worden er meer opbrengsten voor de gemeentekas gegenereerd zonder dat daarvoor ingrijpende wijzigingen

¹⁹⁵ *Kamerstukken II*, 2007/2008, 26452, nr. 5, p 6.

¹⁹⁶ Wet van 15 juli 1929, *Stb* 1929, 388.

in het gemeentelijke belastingstelsel nodig zijn. Hetzelfde geldt voor een ingezetenenbelasting, dit is een vrij eenvoudige belasting die vrij makkelijk kan worden ingevoerd. Hierdoor zal bij beide varianten de efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel erop vooruit gaan.

Daarnaast zal er beter worden voldaan aan de democratische functie van het effectiviteitscriterium. Lokale inwoners zullen door het invoeren van een zichtbare heffing namelijk zien dat zij geld aan de gemeente betalen. Dit heeft tot gevolg dat lokale bestuurders efficiëntere keuzes moeten maken, waarbij de voorkeuren van de lokale bevolking beter tot uiting komen. Hiermee wordt de effectiviteit van het gemeentelijke belastingstelsel dan ook vergroot. Daarbij past evenwel de nuancering dat het bezien vanuit het effectiviteitscriterium effectiever is een ingezetenenbelasting in te voeren, dan om het tarief van de onroerendezaakbelasting te verhogen. Inwoners hebben namelijk stemrecht, huishoudens als zodanig niet. Om die reden zou het beter zijn alle inwoners van de gemeente in de heffing te betrekken in plaats van alleen eigenaren van onroerende zaken en roerende ruimten.

Ditzelfde argument heeft invloed op de rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel. Het verhogen van het tarief van de onroerendezaakbelasting heeft tot gevolg dat een huishouden met 4 personen evenveel belasting blijft betalen als een huishouden met 2 personen, indien zij in een huis wonen met dezelfde WOZ-waarde. Erg rechtvaardig is dat niet. Het zou rechtvaardiger zijn om iedere inwoner een vast bedrag aan belasting te laten betalen. Vanuit dat perspectief is het heffen van een ingezetenenbelasting rechtvaardiger dan het verhogen van het tarief van de onroerendezaakbelasting. Tevens wordt beter voldaan aan het profijtbeginsel, doordat iedere inwoner een vast bedrag aan belasting moet betalen voor het algemene voorzieningsniveau van de gemeente.

Met invoering van de ingezetenenbelasting zal de effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel dus worden verbeterd. Het verhogen van het tarief van de onroerendezaakbelasting leidt ook tot een verhoging van de effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel, al zijn de positieve effecten daarvan minder groot dan van het invoeren van een ingezetenenbelasting.

4.4.5 Tussenconclusie

In onderstaand Harris-profiel is een grafische samenvatting weergegeven van de drie onderzochte alternatieven. Het is van belang te onderstrepen dat onderstaand overzicht iets

zegt over de invloed van de onderzochte variant op het gemeentelijke belastingstelsel, en in wezen dus anders is dan voorgaande overzichten waar de effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van de belastingsoort zelf centraal stonden.

De conclusie die uit onderstaand Harris-profiel kan worden getrokken is dat de derde variant, het invoeren van een zichtbare heffing, het beste scoort. Daarbij geniet het de voorkeur een ingezetenenbelasting in te voeren. Om die reden zal deze variant in de volgende paragraaf worden geïmplementeerd in het ontwerp tot aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel.

Harris-profiel 6: De drie varianten getoetst aan de drie criteria.

	Bedrijven				Opcenten IB				Zichtbaar			
	0	1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2
Effectiviteit		■				■						■
<i>Doelstellingen gerealiseerd?</i>												
Efficiëntie		■						■			■	
<i>Zo laag mogelijke kosten?</i>												
Rechtvaardigheid		■				■						■
<i>Zo breed mogelijk publiek?</i>												
Eindoordeel		■				■						■

- 2: Dit criterium wordt door de betreffende variant zodanig verzwakt, en scoort **'zwaar onvoldoende'**.
- 1: Dit criterium wordt door de betreffende variant enigszins verzwakt, en scoort **'onvoldoende'**.
- 1: Dit criterium heeft baat bij het invoeren van de betreffende variant, en scoort **'voldoende'**.
- 2: Dit criterium wordt geoptimaliseerd door de betreffende variant, en scoort **'uitstekend'**.

4.5 Ontwerp aanpassing gemeentelijke belastingstelsel

4.5.1 Inleiding

In deze paragraaf doe ik een voorstel tot aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel. Dit voorstel zal worden gedaan met inachtneming van de inzichten die verkregen zijn gedurende het schrijven van deze thesis. Daarbij zullen de conclusies uit hoofdstuk 3 en paragraaf 4.2, de randvoorwaarden uit paragraaf 4.3 en het uitgangspunt van de vorige paragraaf in acht worden genomen. De paragraaf vangt aan met een aantal berekeningen hoe groot de omvang van het gemeentelijke belastinggebied moet gaan worden. Hierna worden vervolgens specifieke voorstellen gedaan tot aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel. Ook komen de (in)directe gevolgen van het aanpassen van het gemeentelijke belastingstelsel aan de orde. Er wordt afgesloten met een tussenconclusie.

4.5.2 Omvang heffingsgebied

Indien de conclusies hoofdstuk 3 en paragraaf 4.2 worden doorgevoerd in het gemeentelijke belastingstelsel, zal dit leiden tot de volgende wijziging in de opbrengsten van het gemeentelijke belastingstelsel:

Tabel 3: huidige en verwachte opbrengsten per gemeentelijke belasting.

	Opbrengsten 2014	Opbrengsten voorstel
Onroerendezaakbelasting ¹	€ 3.438.990.000,-	€ 4.367.517.000,-
Hondenbelasting ²	€ 62.318.000,-	
Toeristenbelasting	€ 163.970.000,-	€ 163.970.000,-
Reclamebelasting ²	€ 21.091.000,-	
Baatbelasting ²	€ 896.000,-	
Forensenbelasting	€ 25.248.000,-	€ 25.248.000,-
Parkeerbelasting	€ 651.775.000,-	€ 651.775.000,-
Precariobelasting	€ 127.526.000,-	€ 127.526.000,-
Roerende ruimtebelasting ³	€ 1.957.000,-	€ 10.000.000,-
Totaal	€ 4.493.771.000,-	€ 5.346.036.000,-

Note: Cijfers tweede kolom afkomstig van CBS StatLine, Opbrengst gemeentelijke heffingen, 2014. Cijfers derde kolom zijn gebaseerd op de conclusies uit hoofdstuk 3 en paragraaf 4.2.

Ad 1: Doordat het gebruikersdeel op woningen opnieuw wordt ingevoerd, zullen de opbrengsten van de onroerendezaakbelasting naar verwachting stijgen. In 2006 daalde de opbrengst van de onroerendezaakbelasting door de afschaffing van het gebruikersdeel op woningen van 2,96 miljard naar 2,33 miljard, een procentuele daling van 27%. Om die reden is de toekomstige opbrengst van de onroerendezaakbelasting met 27% verhoogd om op die wijze een indicatieve schatting te geven wat de opbrengst van de onroerendezaakbelasting zal worden indien het gebruikersdeel op woningen opnieuw wordt ingevoerd.

Ad 2: Zoals volgt uit de conclusies van hoofdstuk 3 worden de hondenbelasting, de reclamebelasting en de baatbelasting afgeschaft, dan wel ondergebracht in een retributie.

Ad 3: Op dit moment wordt de roerende ruimtebelasting in slechts 62 gemeenten geheven. Wanneer de roerende ruimtebelasting wordt verplicht, en tevens het gebruikersdeel op woningen opnieuw wordt ingevoerd, zal dit leiden tot een significante stijging in de opbrengsten van de roerende ruimtebelasting. Ik schat deze opbrengsten op circa 10 miljoen euro, uiteraard betreft dit slechts een indicatieve schatting.

Indien een verruiming van het gemeentelijke belastinggebied moet gaan zorgen voor een verdubbeling van de huidige opbrengsten, moeten de gemeentelijke belastingen circa 17,4% van 51,6 miljard gaan opbrengen, wat neerkomt op circa 9,0 miljard. Op dit moment bedraagt de opbrengst uit gemeentelijke belastingen slechts 4,5 miljard.¹⁹⁷ Indien de hondenbelasting, reclamebelasting en baatbelasting worden afgeschaft, de roerende ruimtebelasting verplicht wordt gesteld en tevens het gebruikersdeel op woningen opnieuw wordt ingevoerd, zal de opbrengst van gemeentelijke belastingen circa 5,3 miljard gaan bedragen. Dit houdt in dat er nog circa 3,7 miljard moet worden opgehaald om ervoor te zorgen dat het aandeel gemeentelijke belastingen ten opzichte van het gemeentebudget wordt verdubbeld.

¹⁹⁷ CBS StatLine, Opbrengst gemeentelijke heffingen, 2014.

Indien een ingezetenebelasting wordt ingevoerd, zoals volgt uit paragraaf 4.4, betekent dit dat alle inwoners van een gemeente een vast bedrag aan belasting moeten gaan betalen. Daarbij zullen personen onder een bepaalde leeftijd worden gevrijwaard. Het is immers ondoenlijk een gezin met drie schoolgaande kinderen ingezetenenbelasting te laten betalen voor die drie kinderen. De leeftijd waarop men belastingplichtig gaat worden is enigszins arbitrair vast te stellen, er kan voor worden gekozen aan te sluiten bij een leeftijd van 16, 18 of 21 jaar. Mijns inziens is een leeftijd van 18 jaar de meest voor de hand liggende leeftijd, dit is namelijk ook de leeftijd waarbij personen kiesrecht verkrijgen. Op 1 januari 2015 waren er 13.472.934 personen in Nederland die de leeftijd van 18 jaar hadden bereikt.¹⁹⁸ Indien deze 13.472.934 personen voor 3,7 miljard aan extra opbrengsten moeten zorgen, komt dit neer op een bedrag van circa 275 euro per persoon.

4.5.3 (In)directe gevolgen

Het vergroten van het gemeentelijke belastinggebied heeft tot gevolg dat de lokale lasten voor burgers toenemen. Echter, doordat gemeenten zelf meer (belasting)inkomsten gaan genereren, kunnen de uitkeringen uit het gemeentefonds omlaag. Hierdoor is het Rijk jaarlijks minder geld kwijt aan het gemeentefonds, en kan het om die reden een landelijke lastenverlichting voor burgers doorvoeren. Het meest logische zou zijn de tarieven in de inkomstenbelasting te verlagen. Daarbij treden evenwel inkomenseffecten op. Met name de lagere inkomens zullen nadeel ondervinden van het invoeren van een ingezetenenbelasting en het herinvoeren van het gebruikersdeel op woningen. Hierom kan wijziging van het gemeentelijke belastingstelsel slechts plaatsvinden met een algehele stelselwijziging van de inkomstenbelasting. Op moment van schrijven is het kabinet aan het onderzoeken of, en zo ja op welke wijze zij het beste een stelselwijziging in de inkomstenbelasting kan doorvoeren.

Doordat gemeenten meer eigen inkomsten gaan genereren, kan zoals gezegd de uitkering uit het gemeentefonds omlaag. De vraag is echter op wat voor wijze de uitkering omlaag moet gaan. Er bestaat op dit moment geen verdeelmaatstaf die het aantal inwoners van 18 jaar en ouder van invloed laat zijn op de hoogte van de uitkering. Hierdoor zullen bij een verlaging van de uitkeringen uit het gemeentefonds verdeeleffecten tussen gemeenten optreden. De consequentie daarvan is dat gemeenten met relatief veel personen boven de 18 jaar erop vooruit gaan, en gemeenten met relatief weinig personen boven de 18 jaar erop achteruit

¹⁹⁸ CBS StatLine, Bevolking per maand; leeftijd, 1 januari 2015.

gaan. Het ligt echter niet in de lijn der verwachting dat dit herverdelingseffect groot zal zijn.¹⁹⁹ Er is bij de verdeling van de uitkeringen uit het gemeentefonds immers een verdeelmaatstaf die toeziet op het aantal inwoners van een gemeente, deze zal niet veel afwijken van het aantal inwoners boven de 18 jaar in een gemeente. Desalniettemin dient hiermee wel rekening te worden gehouden, en dienen zo nodig desgewenst de verdeelmaatstaven van het gemeentefonds te worden herzien.

Een ander gevolg van het invoeren van een ingezetenenbelasting is dat personen naast de onroerendezaakbelasting, de afvalstoffenheffing, de waterzuiveringsheffing en de rioolheffing ook nog eens de heffing van een ingezetenenbelasting tegemoet kunnen zien. Hierdoor kan het voorkomen dat er personen zijn die vijf verschillende lokale heffingen moeten betalen. Ten einde de efficiëntie van alle vijf de heffingen te verbeteren, beveel ik dan ook aan deze belastingen (of ten minste 3 of 4) aan elkaar te koppelen tot één aanslag. Op de aanslag kan vervolgens per heffing worden gespecificeerd hoeveel men dient te betalen en wat het doel van die heffing is. Tevens kan er informatie worden gegeven waar de opbrengst van de heffing naar toe gaat en waar de hoogte van het tarief door wordt beïnvloed. Op die wijze wordt niet alleen de efficiëntie van die heffingen verbeterd, maar wordt ook de effectiviteit van die heffingen gewaarborgd.

Voorts kan men discussiëren of er maxima moeten worden gesteld aan de hoogte van de tarieven van de onroerendezaakbelasting en de ingezetenenbelasting. Op dit moment kent de onroerendezaakbelasting een macro-norm. Enerzijds zijn daar goede argumenten voor aan te dragen, zoals het beteugelen van de lokale lasten. Door maxima in te stellen wordt voorkomen dat gemeenten exorbitante hoge tarieven vast gaan stellen. Hiermee wordt voorkomen dat er aanzienlijke verschillen in de algemene voorzieningsniveaus tussen gemeenten gaan optreden. Anderzijds is er minder noodzaak maxima in te stellen doordat de onroerendezaakbelasting en ingezetenenbelasting zichtbare heffingen zijn. Indien de tarieven buitenproportioneel worden verhoogd zal de lokale bevolking sneller geneigd zijn de lokale bestuurders erop aan te spreken, en kunnen diezelfde lokale bestuurders tijdens de eerstvolgende gemeenteraadsverkiezingen erop worden afgestraft. Daarnaast is er

¹⁹⁹ Onderzoek van het Ministerie van Binnenlandse Zaken laat zien dat dit herverdeeleffect per inwoner maximaal tussen de 5 en de 12 euro zal komen te liggen. Rapport: Scenario's gemeentelijke belastinggebied in relatie tot de bestuurlijke verhoudingen, (bijlage bij brief van de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties van 13 november 2006), *Kamerstukken II*, 2005/2006, 30096, nr. 26, p. 100.

wetenschappelijk bewijs dat gemeenten aan *'tax mimicking'* doen.²⁰⁰ Tax mimicking houdt in dat lokale bestuurders naar de tarieven in omliggende gemeenten kijken en aan de hand daarvan hun tarief vaststellen. Ook om die reden hoeft er mijns inziens geen maxima te worden ingesteld. Sterker nog, de huidige macro-norm voor de onroerendezaakbelasting zou zelfs kunnen worden afgeschaft.

Ten slotte moet er ook worden nagedacht over de kwijtscheldingsprocedures. Eerder is in 2006 besloten het gebruikersdeel op woningen af te schaffen om te voorkomen dat gemeenten onbedoeld een inkomensbeleid gaan hanteren door middel van hun kwijtscheldingsprocedure. Ik stel dan ook voor de regels met betrekking tot de kwijtscheldingsprocedures op landelijk niveau te gaan bepalen. Daarbij moet worden gedacht aan nationale maatstaven waaraan dient te worden getoetst of er al dan geen kwijtschelding kan worden verleend. Tevens kan – in het licht van de efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel, worden besloten om voor de ingezetenenbelasting in geen geval kwijtschelding te verlenen. Vanuit het profijtbeginsel bezien is dat de meest rechtvaardige uitkomst. Immers, hoe arm of rijk een persoon ook is, diegene heeft profijt van het algemene voorzieningsniveau van een gemeente en zou om die reden dan ook te allen tijde daaraan mee moeten betalen.

4.6 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is toegewerkt naar een voorstel tot aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel. Allereerst heb ik de knelpunten van het huidige gemeentelijke belastingstelsel uitgelicht, waarbij ik tevens aanbevelingen heb gedaan. Hierna heb ik een aantal randvoorwaarden geschetst waaraan een aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel aan moet voldoen. Vervolgens zijn een drietal varianten om het gemeentelijke belastinggebied te verruimen uitgelicht, die tegelijkertijd aan de criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid zijn getoetst. Ten slotte heb ik de variant die het hoogste scoorde (een ingezetenenbelasting) nader uitgewerkt en de gevolgen daarvan op een rij gezet.

Het voorstel tot aanpassing van het gemeentelijke belastingstelsel omvat de aanbeveling om een ingezetenenbelasting in te voeren van circa 275 euro voor personen boven de 18 jaar. Tevens omvat het voorstel het afschaffen van de honden-, baat- en reclamebelasting, het

²⁰⁰ Allers & Elhorst (2005), Tax mimicking and yardstick competition among local governments in the Netherlands.

herinvoeren van het gebruikersdeel op woningen voor de onroerendezaakbelasting en de roerende ruimtebelasting en het opheffen van de cumulatie van de forensenbelasting met de toeristenbelasting en de onroerendezaakbelasting.

Indien mijn aanbevelingen worden opgevolgd zal dit leiden tot de volgende verbeteringen in de effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel:

Harris-profiel 7: Verbetering in de drie criteria bij opvolging van de gedane aanbevelingen.

	Bel. stelsel				OZB				Toeristen-				Forensen-				Parkeer-				Precario-				Roerende-			
	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2
Effectiviteit		1					3																				3	
Efficiëntie	1																											
Rechtvaardigheid		2					34				4				4												3	
Eindoordeel																												

Note: De lichte kleur geeft aan wat de score is in de huidige situatie. De donkere kleur geeft aan wat de score wordt indien mijn aanbevelingen worden opgevolgd.

-2: Dit criterium wordt door de betreffende variant zodanig verzwakt, en scoort 'zwaar onvoldoende'.

-1: Dit criterium wordt door de betreffende variant enigszins verzwakt, en scoort 'onvoldoende'.

1: Dit criterium heeft baat bij het invoeren van de betreffende variant, en scoort 'voldoende'.

2: Dit criterium wordt geoptimaliseerd door de betreffende variant, en scoort 'uitstekend'.

Ad 1: Vergroten gemeentelijke belastinggebied, tevens afschaffen honden-, reclame- en baatbelasting.

Ad 2: Afschaffen honden-, reclame- en baatbelasting.

Ad 3: Gebruikersdeel herinvoeren en gemeenten de roerende ruimtebelasting verplichten in te voeren.

Ad 4: Cumulatie toeristen-, forensen- en onroerendezaakbelasting opheffen.

Hoofdstuk 5 – Conclusie

5.1 Conclusie

Het gemeentelijke belastingstelsel bestaat op dit moment uit negen gemeentelijke belastingen, te weten de onroerendezaakbelasting, de hondenbelasting, de toeristenbelasting, de reclamebelasting, de baatbelasting, de forensenbelasting, de parkeerbelasting, de precariobelasting en de roerende ruimtebelasting. Zij zijn wettelijk vastgelegd in artikelen 220 tot en met 228 van de Gemeentewet. Elk van deze belastingen heeft een bepaald doel, een eigen heffingsmaatstaf, een eigen tarief en een eigen groep belastingplichtigen. Met deze negen belastingen werd er in het jaar 2014 in totaal 4,5 miljard aan belastingopbrengsten opgehaald. Deze 4,5 miljard aan belastingopbrengsten hebben een aandeel van 8,7% in het gemeentebudget. De overige 91,3% wordt opgehaald met het heffen van retributies, het ontvangen van uitkeringen uit het gemeentefonds, het ontvangen van specifieke uitkeringen van ministeries en een aantal overige inkomstenbronnen zoals subsidies van de Europese Unie en de verkoop van gemeentegrond.

In deze thesis is het gemeentelijke belastingstelsel, evenals de negen afzonderlijke gemeentebelastingen, getoetst aan de criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid. De criteria effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid zijn de drie essentiële criteria waaraan een goed belastingstelsel dient te voldoen. Onder effectiviteit wordt verstaan in hoeverre met het huidige gemeentelijke belastingstelsel de nagestreefde beleidsdoelstellingen die ten grondslag liggen aan de invoering van het gemeentelijke belastingstelsel worden gerealiseerd. Efficiëntie ziet erop toe dat de nagestreefde beleidsdoelstellingen met zo laag mogelijke kosten worden verwezenlijkt. Rechtvaardigheid houdt ten slotte in dat de belastingen door een zo breed mogelijk publiek als rechtvaardig worden ervaren.

De onderzoeksvraag aan het begin van deze thesis luidde als volgt:

Is het huidige gemeentelijke belastingstelsel effectief, efficiënt en rechtvaardig? En zo neen, op welke wijze kan het gemeentelijke belastingstelsel worden verbeterd zodat het beter aansluit bij deze criteria?

Het antwoord op de onderzoeksvraag luidt dat het huidige gemeentelijke belastingstelsel niet effectief en efficiënt is, het is daarentegen wel rechtvaardig. In de bijlage zijn alle conclusies ten aanzien van de effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van het gemeentelijke

belastingstelsel alsook de negen afzonderlijke gemeentelijke belastingen grafisch weergegeven. De conclusie die naar aanleiding daarvan kan worden getrokken is dat het gemeentelijke belastinggebied dient te worden verruimd teneinde de effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel te vergroten. Door het gemeentelijke belastinggebied te verruimen wordt beter aangesloten bij de budgettaire-, allocatie- en democratische functie van het effectiviteitscriterium. Tevens leidt dit tot een verbetering van de bestedingsefficiëntie van het efficiëntiecriterium, doordat door een verruiming van het lokale heffingsgebied lokale bestuurders bewuster, en daarmee efficiënter, met het gemeentebudget zullen omgaan.

Voorts dient de conclusie te worden getrokken dat het hebben van een breed scala aan gemeentelijke belastingen erg inefficiënt is. Het is dan ook aan te raden een aantal gemeentelijke belastingen te schrappen. Ik heb in paragraaf 4.2 geconcludeerd dat de hondenbelasting, de reclamebelasting en de baatbelasting dienen te worden geschrapt. In de bijlage is dan ook te zien dat deze belastingen als eindoordeel onvoldoende scores. Met het schrappen van deze drie belastingen is dus niet alleen de efficiëntie van het gemeentelijke belastingstelsel gebaat, maar zullen ook de effectiviteit en de rechtvaardigheid van het gemeentelijke belastingstelsel worden verbeterd.

5.2 Aanbevelingen

Met inachtneming van alle inzichten die verkregen zijn bij het schrijven van de thesis doe ik de volgende aanbevelingen, teneinde het gemeentelijke belastingstelsel effectiever, efficiënter en rechtvaardiger te maken:

- Het invoeren van een ingezetenenbelasting, van circa 275 euro per persoon, waarbij in geen geval kwijtschelding wordt verleend ten einde de perceptiekosten onder bedwang te houden. Indien het om politieke redenen desalniettemin wenselijk is kwijtschelding te verlenen, dienen de maatstaven om kwijtschelding te verlenen op landelijk niveau te worden bepaald.
- Het afschaffen van de reclamebelasting, hondenbelasting en baatbelasting. De reclamebelasting en baatbelasting kunnen indien gewenst worden getransformeerd in een retributie. De hondenbelasting dient volledig uit het heffingsgebied van gemeenten te worden gehaald.

- Het herinvoeren van het gebruikersdeel op woningen voor zowel de onroerendezaakbelasting als voor de roerende ruimtebelasting.
- Gemeenten verplicht stellen tot het heffen van een roerende ruimte belasting, indien er in die gemeente ook een onroerendezaakbelasting wordt geheven. Eventueel kan ervoor worden gekozen de roerende ruimtebelasting in de onroerendezaakbelasting te laten opgaan, dit is evenwel niet noodzakelijk.
- Het samenvoegen van de verschillende lokale heffingen tot één aanslag, met daarop gespecificeerd per heffing hoeveel er moet worden betaald, wat het doel van de heffing is, naar wie het geld toegaat, en wat er met het geld wordt gedaan.
- De precariobelasting op ondergrondse infrastructuur volledig afschaffen.
- Een bepaling in de Gemeentewet opnemen dat cumulatie van de forensenbelasting met de onroerendzaakbelasting en de toeristenbelasting uitsluit.
- Een bepaling in de Gemeentewet opnemen om te regelen dat het tarief van de forensenbelasting niet hoger kan zijn dan het tarief van de onroerendezaakbelasting en de ingezetenenbelasting binnen de gemeente, teneinde te voorkomen dat niet-ingezetenen meer belasting moeten betalen dan ingezetenen van een gemeente.
- De verdeelmaatstaven die van invloed zijn op de uitkeringen uit het gemeentefonds na het doorvoeren van bovenstaande aanbevelingen evalueren, en eventueel aanpassen.

Literatuurlijst

Allers 2001

M.A. Allers, Mental accounting en het decentrale belastinggebied, Openbare Uitgaven 2001, nr. 5.

Allers, Haan & Sterks 2001

M.A. Allers, J. de Haan & C.G.M. Sterks, Partisan influence on the local tax burden in the Netherlands, Public Choice, 2001.

Allers & Elhorst 2005

M.A. Allers & J. Elhorst, Tax mimicking and yardstick competition among local governments in the Netherlands, COELO rapport 2005.

Becker, Ronen & Sorter 1974

S.W. Becker, J. Ronen & G.H. Sorter, Opportunity costs - an experimental approach, Journal of Accounting Research 1974, nr. 12.

Boorsma, Kam & van Leeuwen 2004

P.B. Boorsma, C.A. de Kam & L. van Leeuwen, Meer fiscale armslag voor gemeenten, Den Haag, 25 mei 2004.

Rapport Commissie Christiaanse 1983

Rapport Commissie Christiaanse, de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, 's-Gravenhage: Staatsuitgeverij 1983.

Dollery & Worthington 1996

B.E. Dollery and A.C. Worthington, The Empirical Analysis of Fiscal Illusion, Journal of Economic Surveys 1996, nr. 10.

Hines & Thaler 1995

J.R. Hines and R.H. Thaler, The Flypaper Effect, Journal of Economic Perspectives 1995, nr. 9.

Hoeneveld 1992

A. Hoeneveld, Een nieuwe gemeentelijke belasting op roerende ruimten, Belastingblad 1992/39.

Kahneman & Tversky 1979

D. Kahneman & A. Tversky, Prospect Theory: An Analysis of Decision Under Risk, Econometrica 1979, nr. 47.

Langen 1954

W.J. de Langen, de grondbeginselen van het Nederlandse belastingrecht, Alphen aan den Rijn: N. Samson, 1954.

Ministerie van Binnenlandse Zaken 2005

Rapport Ministerie van Binnenlandse Zaken, Scenario's gemeentelijk belastinggebied in relatie tot de bestuurlijke verhoudingen, als bijlage bij *Kamerstukken II* 2005/2006, 30096, nr. 26.

Oates 1999

W.A. Oates, An essay on fiscal federalism, *Journal of Economic Literature* 1999, nr. 37.

OECD 2012

OECD Fiscal Federalism Studies, Institutional and Financial Relations across Levels of Government, 2012.

Rapport Commissie Oud 1956

Rapport Commissie Oud, Het herstel van de financiële zelfstandigheid van gemeenten en provinciën, Rapport betreffende een regeling van de financiële verhouding tussen het Rijk en de gemeenten voor 1958 en volgende jaren, Den Haag: SDU 1956.

Raad voor het openbaar bestuur en Raad voor de financiële verhoudingen 2005

Raad voor het openbaar bestuur en Raad voor de financiële verhoudingen, *Autonoom of automatisch*, Den Haag: Rob-Rfv, 2005.

Schep 2005

A.W. Schep, Onderscheid tussen verbetering en onderhoud in baatbelasting, *Fiscaal Praktijkblad* 2005/1.

Schep 2012

A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage, Delft: Eburon 2012.

Shefrin & Thaler 1998

H.M. Shefrin & R.H. Thaler, The behavioral life-cycle hypothesis, *Economic Inquiry* 1998, nr. 26.

Sterks & Allers 1996

M.C.G. Sterks en M.A. Allers, Herziening van de financiële verhouding en de lokale lastendruk, COELO-rapport 1996, nr. 1.

Stevens 2014

L.G.M. Stevens, *Elementair Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2014.

Thaler 1990

R.H. Thaler, Anomalies: Saving, Fungibility, and Mental Accounts, *Journal of Economic Perspectives* 1990, nr. 4.

Thaler 1999

R.H. Thaler, Mental accounting matters, *Journal of Behavioral Decision Making* 1999, nr. 12.

Verbeek 2004

J.J. Verbeek, Precariobelasting. De betekenis van 'veroorloven of toelaten', *WFR* 2004/143.

Vermeulen & Allers 2015

W. Vermeulen en M.A. Allers, Betere afweging met meer lokale belasting, *ESB Openbare Financiën* 2015, nr. 100.

Bijlagen

Harris-profiel 8: Effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid van het huidige gemeentelijke belastingstelsel.

	Effectiviteit				Efficiëntie				Rechtvaardig				Eindoordeel			
	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2
Onroerendezaakbelasting			1				1			-1					1	
Hondenbelasting	-1				-1				-1				-1			
Toeristenbelasting				1			1				1				1	
Reclamebelasting	-1				-1					-1			-1			
Baatbelasting		-1			-1						1			-1		
Forensenbelasting			1				1				1				1	
Parkeerbelasting				1	-1							1			1	
Precariobelasting			1			-1					1				1	
Roerende ruimtebelasting		-1			-1				-1				-1			
Gemeentelijke belastingstelsel		-1			-1						1			-1		

Harris-profiel 9: Effectiviteit, efficiëntie en rechtvaardigheid gemeentelijke belastingstelsel bij opvolgen aanbevelingen.

	Effectiviteit				Efficiëntie				Rechtvaardig				Eindoordeel			
	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2	-2	-1	1	2
Ingezetenenbelasting				1			1					1				1
Onroerendezaakbelasting				1			1					1				1
Toeristenbelasting				1			1					1				1
Forensenbelasting			1				1					1			1	
Parkeerbelasting				1	-1							1			1	
Precariobelasting			1			-1					1				1	
Roerende ruimtebelasting				1	-1							1			1	
Gemeentelijke belastingstelsel				1			1					1				1