



Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden
Brochure 2009, nr. 12

Lokale belastingen en acceptatie

J.A. Monsma

ESBL - brochure

LOKALE BELASTINGEN EN ACCEPTATIE

REDE

uitgesproken bij het neerleggen van het ambt van
bijzonder hoogleraar heffingen lokale overheden
aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid
van de Erasmus Universiteit Rotterdam
op donderdag 26 november 2009

door

prof. dr. J.A. Monsma

“Lokale belastingen en acceptatie”

Mijnheer de rector, dames en heren,

Opening

Toen de datum voor dit afscheidscollege werd vastgesteld realiseerde ik me nog niet dat 26 november in verschillende opzichten een bijzondere datum is. U zult zich dit mogelijk ook niet realiseren. Daarom zal ik aan het begin van dit college kort stilstaan bij het bijzondere van deze dag en laten zien dat het thema van dit college, dat draait om maatschappelijke acceptatie en burgerlijk verzet, prima past bij deze dag.

1. Inleiding

Om met een paar bijzondere historische gebeurtenissen te beginnen: op 26 november 1922 openden Howard Carter en Lord Carnarvon het graf van Toetanchamon en gunden de wereld daarmee een blik op onvergelykbare kunstschaten, ontstaan in een hoogstaande cultuur van eeuwen voor Christus.

Veertig jaar later, op 26 november 1962 presenteerde Mies Bouwman 24 uur lang de inzamelingsactie “Open het dorp”. Met dit tot dan toe ongekend grote media-event bracht zij vele duizenden mensen op de been en liet zij zien dat bij bijzondere gelegenheden in onze samenleving een enorm gevoel van saamhorigheid kan bestaan.

Voor muziekliefhebbers is 26 november de geboortedag van Johan Sebastian Bach (1604) en die van Tina Turner (1939), maar ook de sterfdag van trombonist en bandleider Tommy Dorsey (1956).

Op 26 november komen in de Verenigde Staten van Amerika families van heinde en verre samen om de nationale feestdag Thanksgiving Day te vieren, viert Mongolië zijn onafhankelijkheidsdag en zijn miljoenen moslims op bedevaart naar Mekka (Id-ul-hadj).

Aan de universiteit van Leiden tenslotte wordt op 26 november de jaarlijkse Cleveringa-toespraak gehouden door de hoogleraar die dat jaar de Cleveringa-leerstoel bezet. Deze traditie gaat terug op de protestrede die Prof. dr. Rudolph Cleveringa, hoogleraar handels- en burgerlijk procesrecht, in 1940 hield naar aanleiding van het ontslag dat door de Duitse bezetter was aangezegd aan zijn joodse collega en leermeester prof. dr. E.M. Meijers. Die dag nam Cleveringa Meijers college over en informeerde de afgeladen collegezaal over het ontslag.

Cleveringa verwoordde in deze rede de wrange en smartelijke gevoelens die ten aanzien van dit ontslag leefden en toonde daarmee de moed om te staan voor morele principes en burgerlijke vrijheden. Zijn rede was een verzetsdaad die tot gevolg had dat Cleveringa de volgende dag werd opgepakt en dat de universiteit werd gesloten.

Belastingen en verzet

Nu zult u zich wellicht afvragen wat grote gebeurtenissen, nationale feestdagen, burgerlijke vrijheden, verzetsdaden en belastingen met elkaar te maken hebben. Welnu, misschien is dat wel meer dan wij ons realiseren.

In zijn prachtig geïllustreerde boek *Belasting, vrijheid en eigendom*, dat als ondertitel draagt: hoe belastingheffing leidde tot meer zeggenschap voor burgers en meer eenheid tussen staten, laat Prof. dr. F.H.M. Grapperhaus onder meer zien hoezeer ten tijde van de tachtigjarige oorlog (1568 – 1648) het verzet van de lage landen tegen de Spaanse overheerser te maken had met de weerzin die werd gevoeld tegen de tiende en twintigste penning die de hertog van Alva in 1571, na enkele jaren van vergeefs onderhandelen met de Staten, met onmiddellijke ingang bij plakkaat had ingevoerd. De lage landen, die een van de rijkste gebieden in Europa vormden, voelden er niets voor om deze belastingen aan Spanje te betalen en verzetten zich daar tot het uiterste tegen. Zo werden fiscale overwegingen, naast bestuursrechtelijke en religieuze, tot de belangrijkste drijfveren om het verzet tachtig jaar vol te houden.

En in het boek *Fiscaliteit in Nederland, 50 jaar Belastingmuseum “Prof. dr. Van der Poel”* dat in 1987 werd uitgegeven ter gelegenheid van het 50 jarig bestaan van het Rotterdamse belastingmuseum, worden vele belastingoproeren beschreven die plaatsvonden in een periode die zich uitstrekt van de 15^e tot de 19^e eeuw. Veel van deze oproeren hadden te maken met het verzet tegen imposten, accijnzen die drukten op eerste levensbehoefte zoals onder meer graan, boter, turf en bier. De deelnemers aan de oproeren richtten zich daarbij tegen de belastingpachters en hun personeel.

Verzet tegen belastingen is een fenomeen dat van alle tijden is en dat ook in de politiek een stevige rol kan spelen. U herinnert zich wellicht nog de verkiezingsleus van oud president George Herbert Walker Bush (de vader van George W. Bush), die luidde: *Read my lips: no new taxes*. Een leus die hij overigens niet kon waarmaken.

Enige jaren later stelde onze voormalige minister van Financiën Gerrit Zalm eveneens in een verkiezingscampagne dat de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen (OZB) de meest irritante belastingen waren die hij kende. Dat bracht hem tot de slogan: OZB, WEG ERMEE. Soortgelijke verzuchtingen hoor je ook wel eens over rijksbelastingen, zoals bijvoorbeeld de belasting op erven en schenken en de overdrachtsbelasting, maar opvallend vaak ergeren burgers, media en politici zich in het openbaar over gemeentelijke belastingen. Een toppertje op de hitlijst van meest irritante lokale belastingen is de gemeentelijke baatbelasting. Onder eigenaren van onroerende zaken die geacht worden te zijn gebaat door bijvoorbeeld de herinrichting van een winkelcentrum is deze belasting bepaald impopulair. Het zelfde kan worden gezegd over de leges die gemeenten heffen voor de behandeling van aanvragen voor bouwvergunningen. Mensen ervaren dergelijke heffingen, zeker als deze in de papieren lopen, als hinderlijke en veelal onbegrijpelijk hoge kostenposten. In mijn dagelijkse werk als belastingrechter kan ik er niet omheen, dat er over dergelijke heffingen relatief veel wordt geprocedeerd. En dit heeft me gebracht tot het thema van dit afscheidscollege: lokale belastingen en acceptatie.

Acceptatie van lokale belastingen?

Vandaag wil ik samen met u stilstaan bij de vraag of en, zo ja waarom, lokale belastingen in onze samenleving kunnen rekenen op een relatief geringe acceptatiegraad, ja zelfs als irritant worden gekenschetst. Is er iets in de aard van deze belastingen of in de manier van tenuitvoerlegging dat verzet oproept, meer dan bij rijksbelastingen het geval lijkt te zijn?

Daarbij wil ik allereerst aandacht besteden aan een aantal ontwikkelingen die hebben plaatsgevonden gedurende de periode van meer dan 25 jaar waarin ik aan de Erasmus Universiteit verbonden ben geweest. Veranderingen op het gebied van de lokale belastingen maar ook veranderingen in de wereld waarin wij leven. Vervolgens wil ik samen met u nagaan, welke aspecten van lokale belastingheffing invloed hebben op de acceptatiegraad. Ten slotte wil ik stilstaan bij de vraag of er verbeteringen mogelijk zijn die kunnen leiden tot een hogere acceptatiegraad.

2. Ontwikkelingen en algemeen kader

Op een dag als vandaag is het een goede zaak om in de eerste plaats even terug te blikken. Welke ontwikkelingen hebben bijgedragen aan de huidige verschijningsvorm van de lokale belastingen en het beeld dat daarvan bestaat in de samenleving.

Gemeenten en bevolking

Toen ik in 1983 bij de Erasmus Universiteit kwam werken telde ons land nog 768 gemeenten. Thans zijn het er, dankzij opeenvolgende gemeentelijke herindelingen, nog 441. We spreken dus over een afname met ruim 42%.

Het aantal inwoners van ons land steeg van ruim 14 miljoen in 1983 naar ruim 16,5 miljoen nu, een toename van bijna 18%. Het gemiddeld aantal inwoners per gemeente steeg in de bedoelde periode van bijna 20.000 naar ongeveer 37.500, een toename van 87,5%. Het aantal woningen steeg van ongeveer 5 miljoen naar ongeveer 7 miljoen, een toename van 40%. Gemeenten zijn in ruim 25 jaar tijd derhalve zowel qua gebiedsomsvang, aantal inwoners als aantal woningen fors gegroeid.

De bevolkingssamenstelling veranderde in de bedoelde periode eveneens. Zo steeg het aandeel van de bevolking in de categorie 65+ van 11,8% naar 14,7%. Ook nam het aandeel westerse en niet-westerse allochtone Nederlanders toe. Was in 1983 12,3 % van de bevolking van allochtone afkomst, in 2008 was dat gestegen tot bijna 20%. Tegelijkertijd nam het gemiddelde opleidingsniveau toe. Had bijvoorbeeld rond 1996 nog slechts 20% van de beroepsbevolking (25 – 64 jaar) een opleiding op minimaal HBO-niveau afgerond, in 2008 was dat gestegen naar ongeveer 35%.

Informatie- en communicatietechnologie

In 1983 zag niet alleen de buitenwereld maar ook ons kantoor er heel anders uit dan nu. Er stond nog geen pc op ons bureau. Ruim een kwart eeuw geleden waren er op kantoor en thuis nog nauwelijks pc's. Apple kwam met de eerste serieuze home computer in 1976, IBM volgde in 1981 met de eerste echte personal computer. De daadwerkelijke introductie in ons dagelijkse leven vond in de jaren daarna plaats. Het internet, meer in het bijzonder het world wide web (www), vond zijn weg naar het grote publiek pas in de jaren 90 van de vorige eeuw. Hetzelfde geldt voor e-mail.

Mobiele telefonie kwam eigenlijk nog later echt op gang. Kenden we in 1980 in feite alleen nog vrij logge autotelefoons, de mobieltjes zoals wij die nu kennen dateren van de komst van umts in 1997. In 1998 verdubbelde het percentage bezitters van een mobiele telefoon in Nederland van 11% naar 22% van de bevolking. Het sms-je kwam in diezelfde periode in zwang. In 2007 waren er in Europa reeds meer mobiele telefoonaansluitingen dan inwoners. Bijna iedereen heeft nu een mobiele telefoon en veel mensen hebben er zelfs meer dan één. Het is al met al heel snel gegaan en je kunt je daardoor nauwelijks meer voorstellen dat twaalf jaar geleden nog maar 11% van de bevolking een mobieltje had.

Uiteraard had een en ander invloed op de manier waarop de maatschappij werkt. Met het toenemen van de communicatie- en informatiemogelijkheden raken mensen beter geïnformeerd en gaat ook het verwachtingspatroon met betrekking tot het gebruik van ICT omhoog. We verwachten van elkaar dat we de weg weten op internet, dat we dagelijks onze e-mail lezen en beantwoorden en we vinden het normaal dat iedereen vrijwel continu mobiel bereikbaar is. We raken zelfs wat geïrriteerd als dat niet het geval is. Ook vinden we het langzamerhand normaal dat we met bedrijven en overheden langs digitale weg informatie uitwisselen, dat we internetsites gebruiken om te solliciteren, dat we digitaal aangifte doen voor onze inkomstenbelasting, dat we een gemeentelijk taxatieverslag over onze woning van een internetsite downloaden en dat we digitaal bezwaar maken als we vinden dat de heffingsambtenaar onze WOZ-waarde te hoog heeft vastgesteld. Digitaal winkelen is zelfs populair aan het worden. Waar omzetten in traditionele winkels in de huidige tijd van economische recessie dalen, stijgen tegelijkertijd de omzetten van de webwinkels fors.

Voor digibeten die er nog altijd zijn, en niet alleen onder de hoogbejaarden, zijn deze ontwikkelingen heel lastig. Zij dreigen het contact met de maatschappij enigszins te verliezen. Volgens staatssecretaris Frank Heemskerk van Economische Zaken¹ zijn 1,6 miljoen inwoners van ons land onvoldoende internetvaardig en daarmee digitaal analfabeet. Programma's zoals Digivaardig en Digibewust moeten deze mensen helpen hun achterstand in te lopen. Deze ontwikkelingen leiden overigens ook tot nieuwe problemen van andere aard. Door de grote vlucht die sms-taal en straattaal onder jongeren nemen missen deze nog wel eens schriftelijke taalvaardigheden die mensen van mijn leeftijd, die op de lagere school nog degelijk taalonderwijs hebben genoten van meesters en juffen die

¹ ANP-bericht van 1 november 2009

zelf nog foutloos konden schrijven, normaal vinden. Als ik tentamens nakijk verbaas ik me nog altijd over de wonderlijke zinnen die aan het papier worden toevertrouwd en de spellingfouten die worden gemaakt. Dat wil maar niet wennen. En voor toekomstige juristen, die het in hun werkzame leven toch mede van taalvaardigheid zullen moeten hebben, lijkt me dat heel lastig.

Gemeentelijk belastinggebied

De samenstelling van het gemeentelijke belastinggebied staat inmiddels, sinds 1971, min of meer vast. Er zijn wel veranderingen opgetreden, maar het raamwerk is eind 1970 in de Gemeentewet vastgelegd. De onroerend-goedbelastingen, de huidige OZB, werden toen geïntroduceerd als opvolgers van ouderwetse belastingen als de grondbelasting en de straatbelasting en de zogeheten opcenten daarop. De gemakkelikhedenbelasting werd vervangen door een gemakkelikhedenrecht. In 1980 volgde de introductie van de gemeentelijke afvalstoffenheffing, die de bekostiging van de inzameling van huishoudelijke afvalstoffen verbeterde ten opzichte van de reinigingsrechten. In 1991 werden de regulerende parkeerbelastingen ingevoerd omdat de voormalige parkeerrechten, die nog niet konden worden nageheven onder verhoging met een kostenbedrag, niet regulerend werkten. In 1995 volgden de invoering van de Wet waardering onroerende zaken (WOZ), verbetering van de OZB onder meer door de officiële afschaffing van de oppervlaktemaatstaf die in de praktijk overigens al een feit was, samenvoeging van de baatbelasting en de bouwgrondbelasting tot een baatbelasting nieuwe stijl en de omvorming van het precariorecht tot de huidige precariobelasting. In 2006 werd de OZB beperkt in die zin dat de gebruikersbelasting op woningen verdween. Ook kwamen er tarieflijmieten die inmiddels alweer zijn verdwenen. In 2008 werden de rioolrechten vervangen door rioolbelastingen en in 2009 werden we verrijkt met de Experimentenwet BedrijfsInvesteringszones, op grond waarvan gemeenten zogeheten BIZ-bijdragen kunnen invoeren als de meerderheid van de ondernemers in een BedrijfsInvesteringszone daarvoor is.

Wanneer men de samenstelling van het lokale belastinggebied beziet valt op dat er heel wat heffingen zijn die direct of indirect op onroerend goed drukken en dat daarnaast de bestemmingsheffingen, de rechten en de regulerende heffingen ruimer vertegenwoordigd zijn dan de algemene belastingen. Op onroerend goed drukken direct of indirect de OZB, de baatbelasting, de woonforensenbelasting, de rioolheffing en de afvalstoffenheffing. Je zou ook nog aan de precariobelasting kunnen denken. Ook bouwleges hebben indirect met onroerend goed te maken.

Tot de bestemmingsheffingen kunnen we de baatbelasting, de rioolheffing, de afvalstoffenheffing en de BIZ-bijdrage rekenen. Belangrijke heffingen zoals de leges, de reinigingsrechten ter zake van de verwerking van bedrijfsafval, de havengelden en de marktgelden behoren tot de rechten, dat wil zeggen vergoedingen voor individuele diensten aan de burger. En de parkeerbelastingen, de hondenbelasting en de reclamebelasting kunnen we tot de belastingen met een regulerende doelstelling rekenen.

Min of meer gewone algemene belastingen die puur tot doel hebben om de gemeente aan geld te helpen zijn alleen de OZB, de roerende ruimtenheffingen (RRB), de forensenbelastingen, de toeristenbelasting en de precariobelasting. Niet voor niets zijn de gemeentelijke heffingen nog altijd slechts goed voor een relatief gering deel van de gemeentelijke inkomsten. Het overgrote deel van hun inkomsten krijgen gemeenten uit het Gemeentefonds en uit specifieke uitkeringen.

Macro- versus microniveau lokale belastingen

Dat de gemeentelijke heffingen slechts goed zijn voor een relatief gering deel van de gemeentelijke inkomsten, neemt overigens niet weg dat individuele aanslagen behoorlijk kunnen oplopen en dat de optelsom van de jaarlijkse aanslagen mensen het gevoel kan geven dat de gemeente flink uitpakt met haar rekeningen. Regelmatig hoor ik van mensen in de rechtszaal dat de gemeente voor hun gevoel nogal inhalig is. Een nota bouwleges van tienduizenden euro's stuit de mensen tegen de borst. Eigenaren van tweede woningen hebben door de woonforensenbelasting wel eens het gevoel dat zij de melkkoe van de gemeente zijn, mede omdat ze net als de inwoners van die gemeente ook gewoon OZB, rioolheffing en afvalstoffenheffing moeten betalen. Winkeliers die wat spullen uitstallen voor de deur van hun winkel en uitbaters van horecagelegenheden die een terras houden vragen zich af waarom zij daarvoor worden "bestraft" met aanslagen in de precariobelasting. Mensen die zich ergeren aan het zwerfvuil in hun straat vragen zich af waarom zij eigenlijk zoveel afvalstoffenheffing betalen. En mensen met een hond vragen zich af wat de gemeente nu eigenlijk doet voor die honderd euro die zij voor hun huisdier moeten betalen en waarom de buurman die een kat heeft, geen huisdierenbelasting verschuldigd is.

Het belastingobject van de lokale heffingen en de manier waarop lokale belastingen worden geheven kunnen, net als de hoogte van individuele aanslagen, ook een rol spelen bij de acceptatie van gemeentelijke belastingen. De lokale heffingen worden in veel gevallen met behulp van aanslagbiljetten of schriftelijke kennisgevingen geheven en grijpen in veel gevallen aan bij zaken die dicht bij de mensen staan en waar zij

een emotionele waarde aan toekennen: hun huis en hun dagelijkse leefomgeving, hun vakantie en hun huisdier. Dat zijn niet zomaar neutrale zaken. Belastingen die daarop drukken worden ook niet als neutraal ervaren, zeker niet als het verschuldigde bedrag heel expliciet wordt bekend gemaakt. Daar wordt met verhoudingsgewijs meer belangstelling naar gekeken dan naar bijvoorbeeld de BTW die wel op de kassabon staat, maar waar eigenlijk niemand bewust naar kijkt. Misschien wordt er daarom ook wel meer geprocedeerd over lokale belastingen dan over rijksbelastingen die vaak wat neutraler overkomen, respectievelijk wat minder duidelijk in beeld zijn. Hoeveel mensen kijken bijvoorbeeld na het tanken bewust hun kassabon na en zijn zich bewust hoeveel procent van het totaalbedrag bestaat uit BTW, accijns en dergelijke? En hoeveel mensen zijn zich bij het bekijken van hun loonstrook bewust welk bedrag er aan loonheffing is ingehouden? Ik heb het vermoeden dat de meeste mensen alleen maar bewust kijken naar het nettobedrag dat volgens die loonstrook op hun rekening moet zijn gestort. Hoeveel belasting zij over hun loon betalen willen ze misschien niet eens echt weten. Dat ligt heel anders als er een blauwe envelop bij de post zit. Naar de inhoud daarvan wordt, na het overwinnen van de eerste schrik, heel bewust gekeken.

3. Aantallen procedures

Als belastingrechter heb ik al een tijdje de beleving dat er, rekening houdend met de totaalopbrengst van de onderscheiden belastingen, naar verhouding nogal veel wordt geprocedeerd inzake waardebeschikkingen ingevolge de WOZ en aanslagen in lokale belastingen. In mijn perceptie wordt er ter zake van rijksbelastingen naar verhouding veel minder geprocedeerd. In het kader van de voorbereiding van dit afscheidscollege heb ik mij afgevraagd of deze perceptie juist is of dat zij is ingegeven door mijn eigen bijzondere belangstelling voor de WOZ en de lokale heffingen. Reeds in 1971, tijdens het eerste jaar van mijn rechtenstudie aan de Erasmus Universiteit die toen overigens nog Nederlandse Economische Hogeschool heette, leerde ik van wijlen professor Ter Heide die toen hoogleraar Inleiding tot de rechtswetenschap was dat onze waarneming altijd gekleurd wordt door ons referentiekader. Dat brengt met zich mee dat bijvoorbeeld waarnemingen van gebeurtenissen getoetst moeten worden aan die van anderen. Niet voor niets kent men in het strafrecht het uitgangspunt: unus testis, nullus testis ofwel één getuige, geen getuige. Als het om getalsmatige verhoudingen gaat moeten er cijfers verzameld worden waaraan kan worden getoetst.

Om te toetsen of mijn perceptie overeenkomt met de werkelijkheid heb ik daarom wat cijfers² verzameld binnen het ressort van het gerechtshof waaraan ik verbonden ben, Hof Arnhem. Dat ressort omvat de arrondissementen van de rechtbanken Almelo, Arnhem, Zutphen en Zwolle-Lelystad. Gezien de omvang van het ressort en het feit dat het zowel stedelijk als agrarisch, recreatief en industrieel gebied omvat ben ik van oordeel dat het beeld dat uit deze cijfers naar voren komt in grote lijnen representatief kan worden geacht voor het landelijke beeld.³

Gerechtshof Arnhem 2004 – 2008

In 2004, het laatste jaar waarin de gerechtshoven nog de enige feitelijke instantie waren in belastingzaken, werden er bij Hof Arnhem 2440 belastingprocedures aanhangig gemaakt. Daarvan hadden er 800, ofwel 33%, betrekking op WOZ en lokale heffingen en 1640, ofwel 67%, op rijksbelastingen. In de jaren daarna, waarin beduidend minder

² Zie bijlage 1.

³ Daarbij verdient wel opmerking dat er cultuurverschillen bestaan tussen onderscheiden streken van ons land, die bijvoorbeeld met zich meebrengen dat in de westelijke provincies van oudsher naar verhouding minder frequent van het instrument baatbelasting gebruik wordt gemaakt dan in de overige provincies. Dit kan het beeld enigszins vertekenen.

zaken aanhangig werden gemaakt bij het gerechtshof⁴ en waarin het gerechtshof geleidelijk aan steeds meer hoger beroepszaken behandelde en steeds minder eerstelijnszaken, zat er wel wat beweging in deze percentages. In 2005 steeg het aandeel van de rijksbelastingprocedures bij het gerechtshof tot 80% en daalde het aandeel van WOZ en lokale belastingen dus tot 20%, daarna ging het langzamerhand weer in de richting van de verhouding van 2004. In 2006 betrof 28% van de belastingprocedures bij het gerechtshof WOZ en lokale belastingen, in 2007 31% en in 2008 weer 28%.

Het dipje in het aandeel procedures WOZ en lokale belastingen in 2005 werd in mijn perceptie veroorzaakt door het feit dat er aan het begin van 2005 bij het gerechtshof nog weinig instroom was van hoger beroepsprocedures. Daarbij bleven met name de hoger beroepsprocedures WOZ en lokale belastingen wat achter. In heel 2005 werden slechts drie hoger beroepsprocedures WOZ en lokale belastingen aanhangig gemaakt tegen 88 hoger beroepsprocedures inzake rijksbelastingen. Dit had mogelijk te maken met het feit dat bij rechtbank Arnhem, waar zowel procedures inzake rijksbelastingen als inzake WOZ en lokale belastingen worden behandeld, dankzij het aantrekken van een aantal gespecialiseerde belastingrechters en griffiers de belastingprocedures sneller konden worden opgepakt dan in de rechtbanken Almelo, Zutphen en Zwolle-Lelystad waar alleen procedures inzake WOZ en lokale belastingen worden behandeld en waar de bestuursrechters dit werk er bij moesten gaan doen.

⁴ In 2005 werden bij Hof Arnhem in totaal 459 belastingprocedures aanhangig gemaakt, in 2006 548, in 2007 631 en in 2008 649.

Rechtbanken ressort Arnhem 2004 – 2008

Wanneer we ook rekening houden met de belastingprocedures die in de jaren 2005 tot en met 2008 aanhangig werden gemaakt bij de rechtbanken in het ressort Arnhem, dan ontstaat weer een wat ander beeld. In 2005 werden er bij de vier rechtbanken samen 3230 belastingzaken aanhangig gemaakt. Daarvan had 58% betrekking op WOZ en lokale belastingen en 42% op rijksbelastingen. In 2006 werden 4795 belastingprocedures aanhangig gemaakt, waarvan 61% betrekking had op WOZ en lokale belastingen. In 2007 ging het om 4117 procedures die ponsd ponsdsgewijs verdeeld waren over WOZ en lokale belastingen en rijksbelastingen. In 2008 tenslotte ging het om 4611 procedures, waarvan 55% betrekking had op WOZ en lokale belastingen en 45% op rijksbelastingen.

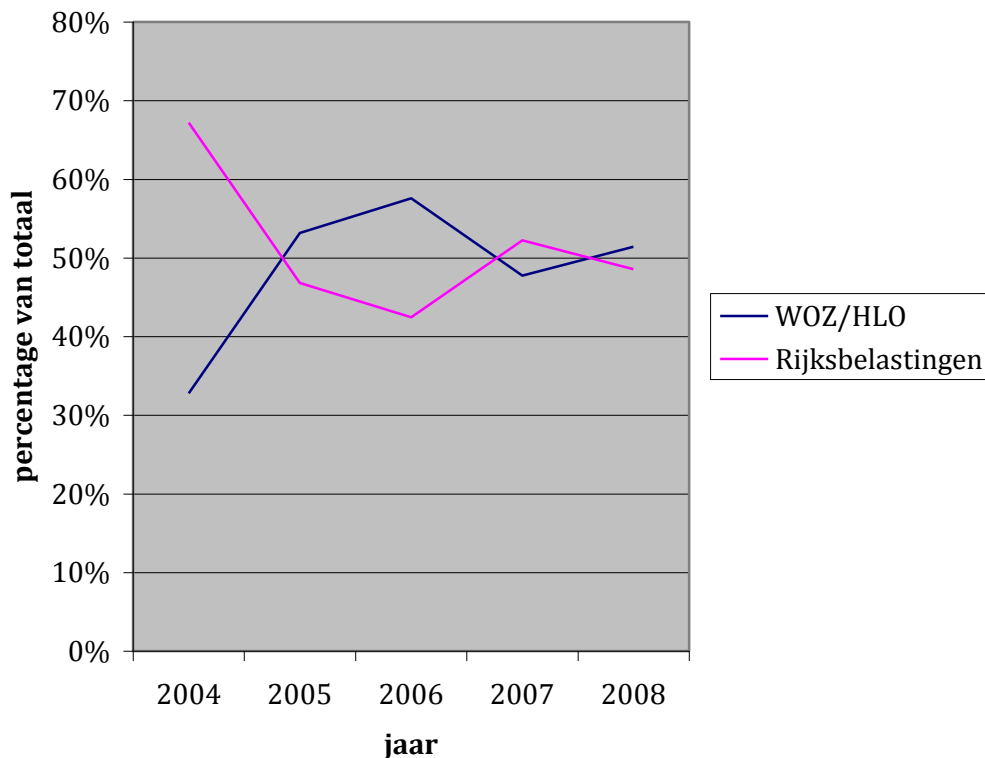
Totaal ressort Arnhem 2004 – 2008

Bij elkaar opgeteld leveren de aantallen belastingprocedures binnen het ressort Arnhem een interessant beeld op. Het totaalplaatje ziet er als volgt uit.

Jaar	Totaal belasting-procedures		WOZ en HLO		Rijksbelastingen	
	Aantal		Aantal	%	Aantal	%
2004	2440		800	33%	1640	67%
2005	3689		1962	53%	1727	47%
2006	5343		3076	58%	2267	42%
2007	4748		2268	48%	2480	52%
2008	5260		2705	51%	2555	49%

Uitgezet in een grafiek, geeft dit het volgende beeld:

Grafiek 1 Verhouding aantallen procedures HLO/WOZ ten opzichte van Rijksbelastingen



Wat opvalt in het totaalplaatje is niet alleen dat het totaal aantal belastingprocedures binnen het ressort Arnhem sedert de invoering van belastingrechtspraak bij de rechtbanken ruim is verdubbeld, maar ook dat het aandeel van de procedures WOZ en lokale belastingen binnen het totaal significant is toegenomen. Het schommelt thans rond de 50%, terwijl het aandeel voorheen ongeveer een derde was. Dat zal voor een deel samenhangen met het gegeven dat de WOZ-waarde vanaf 2007 jaarlijks is vastgesteld. Mogelijkerwijs werkt daarnaast het feit dat thans beroep kan worden aangetekend bij een rechtbank in de omgeving waar men woont juist bij WOZ en lokale belastingen, waarover veel mensen zelf zonder hulp van een adviseur procederen, drempelverlagend.

4. Soorten lokale belastingen waarover veel wordt geprocedeerd

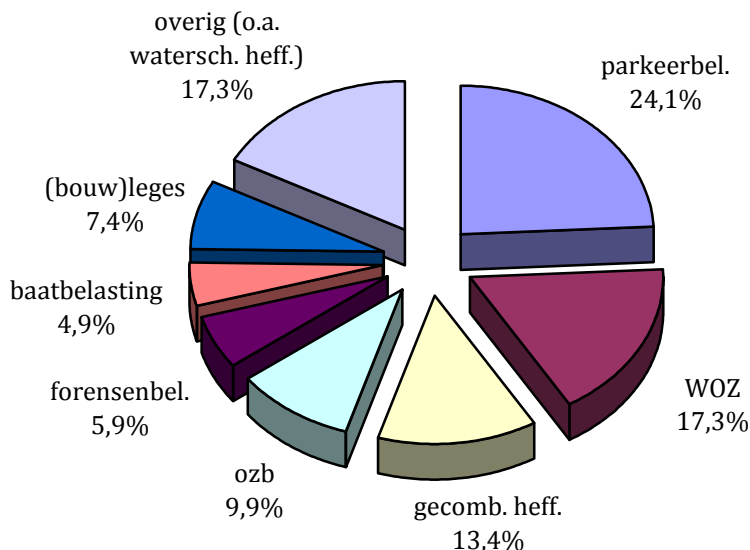
Vanzelfsprekend heb ik ook cijfers verzameld over de onderscheiden lokale belastingen waarover in het ressort Arnhem wordt geprocedeerd. Bij mijn analyse daarvan heb ik mij vooral gericht op de procedures over de gemeentelijke belastingen en de WOZ. Over waterschapsbelastingen en provinciale belastingen wordt in absolute aantallen gerekend te weinig geprocedeerd om er gefundeerde opmerkingen over te kunnen maken.

Opvallend is het aandeel parkeerbelastingen in 2004. In dat jaar gingen bij Hof Arnhem 193 van de 800 (eerstelijns)procedures inzake WOZ en lokale belastingen over de parkeerbelastingen (24,1 %), tegen slechts 138 over de WOZ (17,3 %). Een andere hoogvlieger waren de gecombineerde gemeentelijke heffingen⁵. Die waren in 2004 goed voor 107 procedures (13,4 %). Over afzonderlijke aanslagen OZB werd nog 79 maal geprocedeerd (9,9 %). Over forensenbelasting werd 47 keer geprocedeerd (5,9 %) en over baatbelasting 39 keer (4,9 %). Over leges en bouwleges tenslotte ging het in totaal 59 keer (7,4 %). Over andere lokale belastingen werd minder vaak geprocedeerd.

Uitgezet in een grafiek ziet dit er als volgt uit.

⁵ In de aanslag gecombineerde gemeentelijke heffingen zijn veelal de OZB, de rioolheffing en de reinigingsheffingen begrepen.

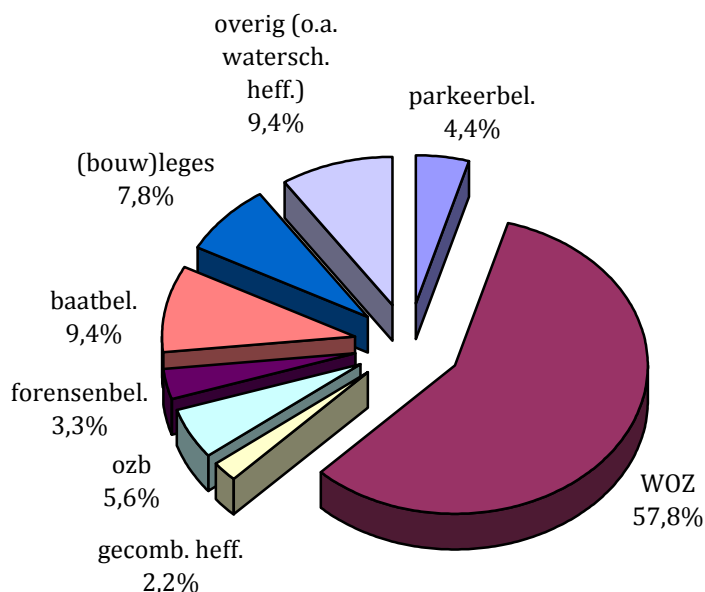
Grafiek 2 Instroom lokale belastingenprocedures Hof Arnhem 2004



In 2008, wanneer het Hof nog vrijwel uitsluitend hoger beroepsprocedures behandelt, is het beeld veranderd. Slechts in 8 van de 180 procedures over WOZ en lokale belastingen gaat het dat jaar over parkeerbelastingen (4,4 %). De WOZ is goed voor 104 van de 180 procedures (57,7 %). De gecombineerde gemeentelijke heffingen zijn goed voor 4 van de 180 procedures (2,2 %), de OZB voor 10 van de 180 procedures (5,5 %). De enige belasting die, naast de WOZ, is gestegen op de ranglijst is de baatbelasting. Deze is goed voor 17 van de 180 procedures over WOZ en lokale belastingen (9,4 %). Over forensenbelasting wordt nog 6 keer geprocedeerd (3,3 %) en over leges in totaal 14 keer (7,7 %). In hoger beroep gaat het dus voornamelijk over WOZ, baatbelasting en leges. De parkeerbelastingen zijn nog slechts in geringe mate in beeld.

Dat geeft uitgezet in een grafiek het volgende beeld.

Grafiek 3 Instroom lokale belastingprocedures Hof Arnhem 2008



Bij de rechtbanken Almelo, Arnhem, Zutphen en Zwolle-Lelystad, waar in 2008 in totaal 2525 procedures werden gevoerd over WOZ en lokale belastingen, werd in dat jaar in totaal 1872 keer geprocedeerd over WOZ (74,1 %). Over parkeerbelastingen ging het 218 keer (8,6 %), over de rioolheffing 116 keer (4,6 %), over OZB 38 keer (1,5 %) en over leges 84 keer (3,3 %) en over gecombineerde gemeentelijke heffingen tenslotte 49 keer (1,9 %). Over baatbelasting werd 8 maal geprocedeerd (0,3 %).

Hier slaat de balans dus nog meer door in de richting van de WOZ. De procedures over de waardebeschikkingen ingevolge de WOZ zijn bij de rechtbanken in het ressort Arnhem goed voor bijna driekwart van alle procedures over WOZ en lokale belastingen, die samen 55 % vormen van het totaal van de belastingprocedures bij deze rechtbanken.

Wanneer deze getallen worden gecombineerd is de WOZ in 2008 goed voor 40,7 % van alle belastingprocedures bij de rechtbanken in het ressort Arnhem. Over specifieke lokale belastingen werd, buiten de WOZ, in absolute zin niet opvallend veel geprocedeerd. Alleen de parkeerbelastingen waren goed voor meer dan 200 procedures en de

rioolheffing voor meer dan 100 procedures. De overige belastingen kwamen minder aan bod.

5. Analyse cijfers procedures

Wanneer ik de cijfers probeer te duiden is het eerste dat opvalt, dat over WOZ en lokale belastingen, afgezet tegen het financiële belang van de lokale belastingen, onevenredig veel lijkt te worden geprocedeerd zoals ik reeds vermoedde. De rijksbelastingen waren in 2008, inclusief de premieheffing volksverzekeringen, goed voor een opbrengst van 175.695 miljoen euro, de gemeentelijke, provinciale en waterschapsheffingen samen brachten in dat jaar 11.795 miljoen euro in het laatje⁶. De lokale belastingopbrengst bedraagt derhalve slechts 6,7 % van de rijksbelastingopbrengst. In 2008 betrof in het ressort Arnhem evenwel 51 % van alle belastingprocedures WOZ en lokale belastingen. Men zou hieruit kunnen concluderen dat inzake lokale belastingheffing naar verhouding bijna 8 keer zoveel wordt geprocedeerd als inzake rijksbelastingheffing.

WOZ

Dat is echter een te oppervlakkige benadering. Verreweg de meeste belangstelling ging bij de procedures uit naar de waardebeschikkingen ingevolge de WOZ. Deze waren goed voor 73 % van alle procedures WOZ en lokale belastingen binnen het ressort Arnhem en daarmee voor ruim 37 % van alle fiscale procedures binnen het ressort. De WOZ-waarde kan echter niet één op één worden gekoppeld aan lokale belastingheffing in het algemeen of OZB in het bijzonder. De WOZ-waarde wordt ingevolge wettelijke voorschriften niet alleen gebruikt bij de heffing van de OZB, maar ook bij die van de watersysteemheffing van de waterschappen, bij het eigenwoningforfait van de inkomstenbelasting en bij de bepaling van de bodemwaarde voor de afschrijving op gebouwen in het kader van de winstbepaling voor de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. Ook de nieuwe BIZ-bijdrage zal met behulp van de WOZ-waarde worden geheven. Daarnaast gebruiken gemeenten de WOZ-waarde in veel gevallen ook als heffingsmaatstaf voor de rioolheffing en de woonforensenbelasting, zonder dat de wet dit voorschrijft. Het belang van de WOZ is dus veel breder dan dat van de OZB. Voor een ondernemer kan het antwoord op de vraag of hij voor de IB of de Vpb nog kan afschrijven op een gebouw van groter financieel belang zijn dan de voor dat gebouw verschuldigde OZB. En voor een huiseigenaar kan een lagere WOZ-waarde, afhankelijk van de tariefstelling binnen zijn gemeente, meer effect sorteren in het kader van het eigenwoningforfait van de IB dan in het kader van de

⁶ Cijfers ontleend aan het Schematisch overzicht van de Nederlandse Belastingen, samengesteld door Mr. J.W. IJssink en Mr. J. Schuurman, 42^e druk – 2008.

OZB. Het is derhalve zaak irritatie van burgers over de WOZ-waarde niet één op één te vertalen in irritatie over de OZB.

Over de OZB zelf wordt niet veel geprocedeerd. In 2008 betrof binnen het ressort Arnhem slechts 48 van de 5260 fiscale procedures, ofwel bijna 0,9 % de OZB. In dat jaar vertegenwoordigden de OZB 1,46% van de totale belastinginkomsten van rijk, gemeenten, provincies en waterschappen samen. Inzake de OZB wordt derhalve zelfs minder geprocedeerd dan men op basis van het financiële belang zou mogen verwachten. In dat opzicht kan ik de heer Zalm, die ik eerder in dit college ten tonele voerde, dus geen gelijk geven. Uit de plaats van de OZB op de ranglijst van fiscale procedures kan men niet afleiden dat de OZB door de burgers als de meest irritante belastingen worden ervaren.

Parkeerbelastingen

Een dergelijke eretitel komt veeleer toe aan de parkeerbelastingen. De landelijke opbrengst van deze belastingen bedroeg in 2008 467 miljoen euro, ofwel 0,0025 % van de totale landelijke belastingopbrengst. Over deze belasting werden in het ressort Arnhem in 2008 226 procedures gevoerd, ofwel 4,3 % van het totaal. Dat betekent dat er over deze belastingen binnen het ressort maar liefst 1720 keer zoveel wordt geprocedeerd als men gemeten aan het financiële belang zou mogen verwachten.

Dat is des te opmerkelijker aangezien het individuele financiële belang doorgaans beperkt blijft tot een bedrag van nog geen 50 euro, inclusief de kosten van de naheffingsaanslag. Het griffierecht dat men moet betalen om toegang te krijgen tot de procedure bij de rechtbank is bijna net zo hoog als het bedrag van de naheffingsaanslag. Dat weerhoudt mensen er echter niet van om te procederen. Daaruit kan worden opgemaakt dat degenen die procederen zeer gemotiveerd zijn.

Baatbelasting

Ook de baatbelasting zou, gemeten aan het aantal procedures, hoge ogen kunnen gooien bij een verkiezing van de meest irritante belasting. Over de baatbelasting werden in het ressort Arnhem in 2008 in totaal 25 procedures gevoerd. Dat lijkt niet zoveel, maar dat is het wel. De landelijke opbrengst van de baatbelasting bedroeg in 2008 slechts 3 miljoen euro. Dat is 0,0016 % van de totale landelijke belastingopbrengst in dat jaar. Over deze belasting gaat binnen het ressort Arnhem echter 0,475 % van alle procedures. Dat betekent dat er bijna 297 keer zoveel over de baatbelasting wordt geprocedeerd als

men gemeten aan het financiële belang zou mogen verwachten. Ook wanneer men rekening houdt met binnen ons land bestaande cultuurverschillen die met zich mee kunnen brengen dat er door gemeenten in het ressort Arnhem naar verhouding wat frequenter gebruik wordt gemaakt van het instrument baatbelasting dan door gemeenten in het westen van het land, kan men mijns inziens de conclusie overeind houden dat er over de baatbelasting buitenproportioneel veel wordt geprocedeerd. Dit duidt zeker op enige irritatie bij de belastingbetalers.

6. Onverbindendverklaringen

Een andere manier om een indruk te krijgen van de irritatiefactor van een belasting is, te bezien hoe stevig het eraan toegaat bij procedures. Een indicatie hiervoor kan worden gevonden in het aantal en de soort van de grieven die worden aangevoerd, de manier waarop burgers hun grieven ter zitting verwoorden en de vraag of burgers zich laten bijstaan of vertegenwoordigen door professionele adviseurs.

Veelal gaat het bij procedures alleen over de hoogte van de verschuldigde belasting. De grieven beperken zich dan tot de hoogte van de heffingsmaatstaf, de tarieftoepassing, het van toepassing zijn van vrijstellingen en dergelijke. Bij dergelijke procedures loopt de temperatuur in de zaal in het algemeen niet hoog op en procederen burgers inzake WOZ en lokale belastingen doorgaans zelf.

Bij bepaalde procedures echter gaat het ook over de vraag of de heffing rechtvaardig is, of er sprake is van een eerlijke lastenverdeling en of tot de invoering van de heffing op ordentelijke wijze is besloten. In dergelijke gevallen gaan de grieven verder dan de hoogte van de heffingsmaatstaf. Dan worden ook grieven aangevoerd over de totstandkoming van de verordening en over de vraag of de heffing steun vindt in het recht. De rechtsgeldigheid van de verordening wordt dan expliciet ter discussie gesteld. Als dergelijke grieven aan de orde zijn wil het er ter zitting wel eens behoorlijk stevig aan toegaan. Wanneer mensen het gevoel hebben dat zij niet eerlijk worden behandeld of dat er niet correct met hun belangen wordt omgegaan, dan kunnen zij heel vasthoudend zijn. Dan zijn zij bereid om bij wijze van spreken alles uit de kast te halen, niet alleen qua argumenten maar ook op het vlak van professionele ondersteuning. Bij sommige procedures over baatbelasting zit de rechtszaal vol met belastingadviseurs, advocaten en belanghebbenden. Als het rechtvaardigheidsgevoel ter discussie staat gaat het soms niet eens om de hoogte van de betreffende aanslag. De naheffingsaanslagen parkeerbelasting vormen daarvan naar mijn indruk een voorbeeld.

Proefschrift en update

Mijn wetenschappelijke belangstelling gaat al jarenlang uit naar procedures, waarin aan de belastingrechter wordt gevraagd om niet alleen te beoordelen of de belasting niet te hoog is vastgesteld, maar ook of de geheven belasting steunt op een verbindende regeling. In procedures met betrekking tot lokale belastingen is de rechter bevoegd om te toetsen of de belastingverordening waarop de bestreden heffing

steunt in overeenstemming is met hoger recht.⁷ Indien dit niet het geval is zal de rechter die belastingverordening geheel of gedeeltelijk onverbindend achten en dit oordeel meewegen bij zijn beslissing over de bestreden heffing. Een aanslag die steunt op een geheel of gedeeltelijk onverbindend geachte belastingverordening moet geheel of gedeeltelijk worden vernietigd.

Uit het jurisprudentieonderzoek dat de basis vormde voor mijn proefschrift⁸ bleek dat in de periode 1979 tot en met 1998 jaarlijks gemiddeld 10 belastingverordeningen van decentrale overheden door de rechter geheel of gedeeltelijk onverbindend werden geacht. In de risicogroep zaten met name de gemeentelijke baatbelasting, de toeristenbelasting, de leges en de rioolrechten. Ook de OZB behoorden, zij het in iets mindere mate, tot de risicogroep.

In 2007 heb ik een update gemaakt van dit onderzoek, waarvan ik de resultaten heb gepubliceerd in een artikel in Weekblad fiscaal recht.⁹ Uit deze update bleek dat de situatie sinds het onderzoek wat betreft het aantal onverbindendverklaringen niet was verbeterd. In de periode 1999 tot en met 2006 werden per jaar gemiddeld 12,75 belastingverordeningen onverbindend geacht. In de risicogroep zaten in deze periode met name de baatbelasting, de leges, de rioolrechten en de parkeerbelastingen. De OZB en de toeristenbelasting behoorden in deze periode niet meer tot de risicogroep.

Nieuwe inventarisatie

Voor dit afscheidscollege heb ik wederom een inventarisatie gemaakt.¹⁰ In dit geval heb ik de periode 2004 tot en met 2008 genomen, de periode waarin ik ook het aantal en de soort procedures binnen het ressort Arnhem heb geïnventariseerd. Uit deze nieuwe inventarisatie blijkt, dat er in de bedoelde periode jaarlijks 13,2 belastingverordeningen onverbindend werden geacht. De hoogste score werd bereikt in het jaar 2006, te weten 16. In de overige jaren

⁷ Dit heeft te maken met de juridische status van belastingverordeningen. Rijksbelastingen worden geheven uit kracht van wetten in formele zin (art. 104 Grondwet). Deze mogen door de rechter niet worden getoetst op hun grondwettigheid (art. 120 Grondwet). Belastingverordeningen van decentrale overheden hebben evenwel niet de status van een wet in formele zin. Zij vormen slechts regelgeving in materiële zin.

⁸ Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie, Fiscale Monografie nr. 87, Deventer: Kluwer 1999.

⁹ Toetsing van belastingverordeningen van decentrale overheden, een update, WFR 2007, p. 747.

¹⁰ Zie bijlage 2.

schommelde de score tussen 12 en 13, dus ongeveer het niveau van de periode 1999 – 2006 uit mijn eerdere update.

Tot de risicogroep behoren in de periode 2004 tot en met 2008 wederom de baatbelasting (24), de leges (15), de parkeerbelastingen (7) en de reinigingsheffingen (7). Ook de havengelden/liggelden (4) en de rioolheffing (3) vielen meer dan eens in de prijzen. Met betrekking tot andere heffingen was slechts incidenteel een onverbindendverklaring te noteren.

Inventarisatie gebreken in de belastingverordening

De gebreken die de grond vormen voor het rechterlijke oordeel dat de betreffende belastingverordening geheel of gedeeltelijk onverbindend moet worden geacht, zijn divers. Het kan zowel om materiële als om formele gebreken gaan.

Bij de baatbelasting ging het in 10 gevallen om het ontbreken van (voldoende) baat genererende voorzieningen. In 5 gevallen voldeed het bekostigingsbesluit niet aan de daaraan te stellen eisen. In 3 gevallen was het tarief onjuist vastgesteld. In 3 gevallen werden kosten verhaald die niet met behulp van een baatbelasting kunnen worden verhaald. In 2 gevallen werden in strijd met het omslagkarakter van de baatbelasting gebate objecten niet in de heffing betrokken. En in 1 geval was sprake van zogenoemde bovenwijkse voorzieningen.

Bij de leges werd in 4 gevallen geoordeeld dat het tarief leidde tot onredelijke en/of willekeurige die de wetgever bij het geven van de bevoegdheid tot rechtenheffing niet op het oog kan hebben gehad. In 4 gevallen was geen sprake van dienstverlening omdat in overwegende mate het algemeen belang werd gediend. In 4 gevallen was een essentialium zoals het belastbare feit, de heffingsmaatstaf of het tarief niet duidelijk en correct geregeld in de belastingverordening en in 3 gevallen werd de opbrengstnorm van art. 229b Gemeentewet overschreden.

Bij de parkeerbelastingen ontbrak in 3 gevallen een (compleet) aanwijzingsbesluit ter zake van de plaatsen en tijden waarop alleen tegen betaling mag worden geparkeerd. In 2 gevallen kon alleen met een rekeninggebonden chipkaart worden betaald. In 1 geval waren geen regels opgenomen voor het betalen met een chipkaart en in 1 geval ontbrak een regeling ter zake van de kosten die bij naheffing worden berekend.

Bij de reinigingsheffingen werd in 2 gevallen geoordeeld dat het tarief niet correct was geregeld. In 2 gevallen kon niet worden geheven omdat de gemeente haar inzamelverplichting niet nakwam. In 2 gevallen werd de opbrengstnorm overschreden en in 1 geval was sprake van het treffen van een regeling die de wetgever bij het geven van de onderhavige bevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad.

Bij de havengelden/liggelden was in 1 geval sprake van mogelijke strijd met de vrijheden geregeld in het EG-verdrag. In 1 geval werd geoordeeld dat er sprake was van strijd met het wettelijk kader van art. 229 Gemeentewet. In 1 geval was de belastingverordening niet gepubliceerd en in 1 geval werd de opbrengstnorm van art. 229b Gemeentewet overschreden.

Bij de rioolheffing ging het in alle 3 gevallen om het verhalen van niet toerekenbare kosten en het overschrijden van de opbrengstnorm.

Bij de overige heffingen ging het in 1 geval om een ten tijde van het belastbare feit nog niet vastgestelde verordening en daarmee om een niet toegestane vorm van terugwerkende kracht en in 3 gevallen ging het om een tarief dat of een heffingsmaatstaf die tot onredelijke en/of willekeurige belastingheffing leidt dan wel niet correct geregeld was.

7. Analyse irritatiefactoren

Wanneer men de proceduredruk inzake onderscheiden lokale belastingen en de gronden voor onverbindendverklaring van lokale belastingverordeningen met elkaar in verband brengt kan dat mijns inziens bijdragen aan het inzicht in de factoren die van invloed zijn op de acceptatie van individuele belastingen door burgers. Over de WOZ, waarover het meest wordt geprocedeerd, zal ik wat verder in dit betoog uiteraard ook iets zeggen.

7.a Irritatiefactoren lokale heffingen

Parkeerbelastingen

Bij de parkeerbelastingen, die gemeten aan hun opbrengst de grootste proceduredruk ondervinden van alle lokale belastingen, ging het bij de onverbindendverklaringen in 3 van de 7 gevallen om het ontbreken van een correct en volledig aanwijzingsbesluit ter zake van de plaatsen en tijden waarop alleen tegen betaling mag worden geparkeerd. In 3 andere gevallen ging het om de manier waarop de parkeerbelasting betaald moet worden. In alle 3 gevallen moest er worden betaald met een rekeninggebonden chipkaart. In het zevende geval ontbrak een regeling inzake de kosten die bij naheffing worden berekend.

Al deze gronden hebben in mijn beleving te maken met onduidelijkheid en ongemak voor de burgers. Ook in procedures waar de rechtsgeldigheid van de belastingverordening als zodanig niet ter discussie staat, gaat het daar bij de parkeerbelasting vaak over. Men weet niet goed of er op een bewuste avond of zondag sprake is van een koopavond of een koopzondag, de parkeerautomaat is defect, bebording ontbreekt of is onduidelijk, er kan slechts met een betaalmiddel worden betaald dat de parkeerder niet bij zich heeft, enzovoort. Nu zijn parkeerbelastingen bedoeld als regulerende belastingen, maar dat hoeft nog niet te betekenen dat het de burger onnodig extra moeilijk wordt gemaakt door onduidelijkheid of het ontbreken van adequate betaalmogelijkheden. In dat verband is het zogenoemde gsm-betalen een voorbeeld van hoe het ook kan. Gelukkig zijn er veel gemeenten die oog hebben voor dit soort aspecten.

Baatbelasting

Bij de baatbelasting, die gemeten aan de opbrengst eveneens aan een onevenredig hoge proceduredruk blootstaat, ging het bij de onverbindendverklaringen om een reeks van gronden. Deze vertonen in mijn visie echter een vrij grote samenhang. Het ging in 10 gevallen om het ontbreken van (voldoende) baatgenererende voorzieningen en in 1 geval om zogenoemde bovenwijkse voorzieningen. In al deze gevallen ging het de burger mijns inziens om de perceptie dat er belasting werd geheven voor zaken die geen verbetering opleveren ten opzichte van de voordien aanwezige voorzieningen of om infrastructurele zaken die niet speciaal voor de nabijgelegen onroerende zaken worden aangelegd maar er voor iedereen zijn. Bij herinrichtingen van winkelcentra worden zaken aangepakt als de inrichting van de straten, de afwatering ervan, het straatmeubilair, het openbare groen en de straatverlichting. Dat zijn allemaal zaken die in de huidige samenleving als normale standaardvoorzieningen worden ervaren waarvan het publiek in den brede profiteert. Eigenaren van onroerende zaken in zo'n winkelcentrum vragen zich dan af waarom nu uitgerekend zij daar extra belasting voor moeten betalen.

In 3 gevallen was het tarief van de baatbelasting onjuist (te hoog) vastgesteld, in 3 andere gevallen werden kosten verhaald die niet met een baatbelasting verhaald kunnen worden en in 2 gevallen werden in strijd met het omslagkarakter van de baatbelasting gebate objecten niet in de heffing betrokken. Hoewel deze gronden niet exact gelijk zijn gaat het er steeds om dat er op de eigenaren van gebate onroerende zaken die een aanslag ontvingen, meer werd verhaald dan rechtens mogelijk is. In dergelijke gevallen is het niet vreemd om te veronderstellen dat de contribuabelen zich gepakt voelen.

In de 5 overige gevallen deugde het bekostigingsbesluit niet. Het gaf de toekomstige belastingbetalers onvoldoende inzicht in wat hun te wachten stond. Daardoor was er onduidelijkheid en onvoldoende rechtszekerheid, waardoor de contribuabelen zich op het moment dat de aanslagen werden opgelegd mogelijkwijs overvallen voelden. Al deze gronden houden mijns inziens verband met de acceptatiegraad van de baatbelasting.

Leges

Bij de leges, waarover in de onderzochte periode naar verhouding vrij veel hoger beroepsprocedures bij het gerechtshof werden gevoerd, hadden de gronden voor onverbindendverklaring veelal met de hoogte van de tarieven te maken. In 4 gevallen werd geoordeeld dat de

tariefstelling leidde tot onredelijke en/of willekeurige belastingheffing en in 3 gevallen werd de opbrengstnorm overschreden. In die laatste gevallen werd er dus meer verhaald dan de kosten. In al deze gevallen kon bij de contribuabelen de indruk bestaan dat zij gepakt werden.

In 4 gevallen was een essentialium zoals het belastbare feit, de heffingsmaatstaf of het tarief niet duidelijk genoeg geregeld in de belastingverordening en de tarieventabel. In die gevallen was er dus onduidelijkheid en werd, zoals men ook kan zeggen, het rechtszekerheidsbeginsel geschonden. Burgers konden uit de belastingverordening niet voldoende opmaken waar zij aan toe waren.

In 4 gevallen ten slotte werden de leges ten onrechte geheven omdat van dienstverlening geen sprake was. De rechter was van oordeel dat de zaken waarvoor werd geheven in overwegende mate het algemeen belang dienden. De gemeente presenteerde met andere woorden aan de betreffende burgers een rekening voor zaken die zij in de normale uitoefening van haar publieke taken moest doen en die dus uit algemene middelen bekostigd moesten worden. Ook in dergelijke gevallen kon bij de contribuabelen mijns inziens de indruk bestaan dat zij gepakt werden.

Overige heffingen

Bij de overige heffingen ter zake waarvan belastingverordeningen onverbindend werden geacht, was sprake van soortgelijke gronden. Bijvoorbeeld bij de reinigingsheffingen waren tarieven te hoog of niet duidelijk geregeld of werd er geheven zonder dat de gemeente haar inzamelverplichting nakwam. Bij de rioolheffing was in alle beoordeelde gevallen sprake van te hoge tarieven. Daarnaast was in een aantal gevallen sprake van onzorgvuldigheden zoals belastingverordeningen die ten tijde van de heffing nog niet waren vastgesteld of gepubliceerd. Als het om belastingheffing gaat zijn dat allemaal zaken die de acceptatiegraad bij de burgers niet bevorderen.

Conclusie

Wanneer ik het voorgaande samenvat vormen in mijn ogen twee zaken een belangrijke oorzaak voor irritatie respectievelijk een verhoudingsgewijs sterke motivatie tot procederen bij de burger, te weten onduidelijkheid en het gevoel gepakt te worden.

Onduidelijkheid heeft op het niveau van de belastingverordening te maken met het ontbreken van elementen, met onduidelijke formuleringen en bij de baatbelasting met ondeugdelijke

bekostigingsbesluiten. Ook kan het te maken hebben met de wijze waarop de belastingverordening en daarmee samenhangende regelgeving is bekendgemaakt of het achterwegen blijven van bekendmaking. Op het niveau van uitvoering van de belastingverordening heeft het te maken met zaken als slechte bebording (parkeerbelasting) en onvoldoende toelichting en communicatie.

Het gevoel gepakt te worden heeft op het niveau van de belastingverordening te maken met tarieven die te hoog zijn, met heffing voor zaken die de burger niet als voorziening of als dienst ervaart of voor diensten die in het geheel niet worden geleverd, zoals in het geval van de reinigingsheffingen het niet nakomen van de inzamelverplichting ter zake van huisvuil.

7.b Irritatiefactoren WOZ

Bij de WOZ, ter zake waarvan de proceduredruk door de jaren heen hoog is, wordt het grote aantal procedures mijns inziens voor een deel eveneens veroorzaakt door de hier gesignaleerde irritatiefactoren, te weten onduidelijkheid en het gevoel gepakt te worden.

Anders dan bijvoorbeeld bij de parkeerbelastingen het geval lijkt te zijn, kan bij de WOZ ook het financiële belang van de burger bij een correcte vaststelling van de beschikking een wezenlijke rol spelen. Dat neemt niet weg dat er, ook in hoger beroep, in een aantal gevallen behoorlijk stevig wordt geprocedeerd terwijl zowel de in geding zijnde waarde als de omvang van het na bezwaar of na beroep bij de rechtbank resterende geschil ruimschoots binnen de bandbreedte van de eerste schijf van de zogenoemde Fierensmarge¹¹ blijven. Wanneer in dergelijke gevallen burgers het gerecht en de wederpartij bestoken met stukken, ten behoeve van de procedure een relatief dure taxatie laten maken door een erkende taxateur en/of een deskundige inhuren om hun belangen in de procedure te behartigen, dan zit het kennelijk hoog.

Daarbij speelt onduidelijkheid een grote rol. Voor een deel wordt die onduidelijkheid veroorzaakt door wettelijke voorschriften. Een bekend voorbeeld daarvan wordt gevormd door de waarderingsficties die ingevolge de Wet WOZ in acht moeten worden genomen bij de waardebepaling. Deze ficties hebben onder meer tot gevolg dat onroerende zaken die op erfpachtgrond staan moeten worden gewaardeerd alsof zij op eigen grond staan. In dergelijke gevallen kan de WOZ-waarde boven de reële marktwaarde liggen omdat in feite ook

¹¹ Zie artikel 26a van de Wet WOZ.

het stuk grondwaarde dat bij de bloot-eigenaar zit wordt meegetaxeed. Burgers begrijpen dat niet en hebben er veelal ook weinig begrip voor.¹² Hieraan kunnen gemeenten echter weinig veranderen.

Voor een deel wordt die onduidelijkheid daarentegen veroorzaakt door de wijze waarop gemeenten, met name in de bezwaarfase, uitvoering geven aan de wettelijke voorschriften. Burgers kunnen in veel gevallen de onderbouwing van de vastgestelde waarde in het taxatieverslag niet plaatsen omdat de vergelijkingsobjecten in hun ogen niet vergelijkbaar zijn. Wanneer zij de heffingsambtenaar om uitleg vragen krijgen zij die niet of onvoldoende en wanneer zij hun best doen om hun bezwaren te verwoorden in een bezwaarschrift – hetgeen voor veel mensen geen sinecure is – dan krijgen zij een voor hen onbegrijpelijke uitspraak op bezwaar die bolstaat van ambtelijke taal en verwijzingen naar regelgeving. En wanneer zij zich daar doorheen hebben geworsteld, dan blijven zij zitten met het gevoel dat er geen antwoord is gegeven op hun vragen. Er zijn standaard tekstblokken gebruikt die net langs hun bezwaren heen gaan. En wat voor veel burgers het allerergste is: er zijn andere vergelijkingsobjecten genoemd dan in het taxatieverslag met als argument dat die een betere onderbouwing geven van de vastgestelde waarde. Voor burgers betekent dit dat de trukendoos is opengetrokken. Op dat moment komt er bij de burger bij de onduidelijkheid ook het gevoel gepakt te worden. Dat gevoel krijgen burgers ook als de burens, die in een identiek huis wonen, een lagere WOZ-waarde hebben dan zij. Dat is voor hen onverteerbaar. En dan helpt het niet als de gemeente uitlegt dat de burens profiteren van een incidentele fout in hun voordeel. De burger redeneert dan: laten ze die fout bij mij dan lekker ook maken!

¹² Zie in dit verband bijvoorbeeld de Column van dr. W. Bruins Slot in WFR 2009, p. 253 en mijn reactie daarop met zijn naschrift in WFR 2009, p. 390.

8. Verbeteringsvoorstellen

Aan het begin van dit college heb ik al aangegeven dat ik het niet bij een analyse zou laten, maar dat ik ook mogelijkheden tot verbetering zou aanreiken. Dat wil ik op deze plaats graag doen. Daarbij wil ik allereerst kijken naar hetgeen decentrale overheden zelf kunnen doen. Daarna zal ik ook aangeven wat de wetgever zou kunnen doen.

8.a Aanbevelingen voor decentrale overheden

Keuze bekostigingsinstrument

Wat gemeenten, maar ook provincies en waterschappen, kunnen doen is in de eerste plaats nadenken over de vraag op welke wijze een bepaalde voorziening of dienst het best bekostigd kan worden.¹³

In de economische theorie wordt onderscheid gemaakt tussen collectieve goederen, quasi-collectieve goederen en individuele goederen.¹⁴ Collectieve goederen worden niet via de markt aangeboden en worden bekostigd uit algemene belastingen. Individuele goederen worden daarentegen via de markt aangeboden. De afnemers betalen voor die goederen een marktprijs op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst. Quasi-collectieve goederen vormen een tussencategorie. Deze goederen zouden eventueel via de markt kunnen worden aangeboden, maar hiervoor wordt op basis van bepaalde overwegingen, zoals een te garanderen kwaliteit van de goederen of de beschikbaarheid van de goederen voor alle burgers, ongeacht hun inkomenspositie, niet gekozen. Daarom worden deze goederen ook wel aangeduid als 'merit-goods' of 'bemoei-goederen'.

Schematisch ziet een en ander er als volgt uit.

Soort van goederen	Aanbieder	Bekostigingswijze
Collectieve goederen	Overheid	Algemene belastingen
Quasi collectieve goederen	Overheid	Bestemmingsheffingen Rechten
Individuele goederen	Markt	Prijzen

¹³ Zie in dit verband ook mijn artikel Keuze van belastinginstrumenten en acceptatie, Belastingblad 2008, p. 1059.

Deze voorkeurswijze van bekostiging kan haar diensten bewijzen bij het maken van keuzen uit bekostigingsinstrumenten. Zo dienen goederen die door de burgers worden ervaren als collectieve goederen naar mijn mening bij voorkeur uitsluitend met behulp van algemene belastingen en dus uit algemene middelen te worden bekostigd.

Zoals uit mijn analyse naar voren komt heeft een deel van de irritatie van burgers over de baatbelasting te maken met de notie dat er via deze belasting extra moet worden betaald voor infrastructuur die er gewoon hoort te zijn en die er is ten dienste van alle burgers, althans van een veel grotere groep mensen dan degenen die een aanslag baatbelasting ontvangen. Ook de irritatie over de leges voor bouwvergunningen heeft voor een deel te maken met de notie dat de betreffende vergunningverlening voor een niet onaanzienlijk deel te maken heeft met het publieke belang dat is gelegen in de ruimtelijke ordening. Dat er überhaupt niet mag worden gebouwd zonder vergunning is een ordeningskwestie.

Inhoud en publicatie verordening

Wanneer de keuze voor een bekostigingsinstrument is gemaakt is het volgende wat decentrale overheden kunnen doen om de acceptatie door de burgers te bevorderen, zorgen dat de belastingverordening in elk geval compleet is en ordentelijk wordt bekend gemaakt. Wanneer men op dit terrein in gebreke blijft is dat naar mijn mening eigenlijk onverteerbaar, omdat dergelijke fouten bij een normaal niveau van zorgvuldigheid absoluut vermijdbaar zijn.

Vervolgens dient er ook zorgvuldig en professioneel omgegaan te worden met de vaststelling van essentialia, met name tarieven en heffingsmaatstaven. Ramingen van kosten en opbrengsten dienen zo zorgvuldig te worden gedaan dat overschrijdingen van eventueel geldende opbrengstnormen, behoudens bijzondere omstandigheden die niet voorspelbaar waren, worden vermeden.

Bij rechtenheffing, waar de betaling tegenover een rechtstreekse individuele contraprestatie staat, moet worden gezien of er niet een wanverhouding kan ontstaan tussen de hoogte van het heffingsbedrag en de verleende dienst als gekozen wordt voor een tarief dat geen begrenzings kent. Bij de bouwleges bijvoorbeeld kan het voor de behandeling van een vergunningaanvraag verschuldigde bedrag enorm oplopen indien gekozen wordt voor de bouwkosten als

¹⁴ Zie bijvoorbeeld L.G.M. Stevens, Basisboek belastingen, Kluwer Deventer, 2000/2001, par. 1.2.

heffingsmaatstaf en een proportioneel tarief zonder degressie of limiet. Hoewel de Hoge Raad vanuit een mijns inziens weinig praktijkbewuste benadering van oordeel is dat een vast percentage van 1,4 bescheiden is en dat het hanteren van een dergelijk vast percentage van de bouwkosten niet kan worden gekenschetst als onredelijk of willekeurig¹⁵, ben ik van oordeel dat een dergelijk percentage onder omstandigheden, gegeven het karakter van de leges als retributieve heffing, wel degelijk tot onredelijke belastingheffing kan leiden. Wanneer de bouwkosten maar hoog genoeg zijn kunnen de bouwleges oplopen tot bedragen van honderdduizenden of zelfs miljoenen euro's.¹⁶ In dergelijke gevallen stelt de burger zich mijns inziens heel terecht de vraag of er dan eigenlijk geen sprake is van pure belastingheffing in plaats van het vragen van een vergoeding voor het behandelen van de vergunningaanvraag. Het komt mij voor dat decentrale overheden zich, hoewel een proportioneel tarief juridisch gezien niet verboden is, serieus moeten afvragen of een vorm van begrenzing van de leges niet een absolute must is waarmee gerechtvaardigde irritatie bij burgers kan worden weggenomen.

Maar ook bij "echte" belastingen dient men zorgvuldig met de tariefstelling om te gaan. Wanneer bijvoorbeeld via de forensenbelasting van eigenaren van recreatiewoningen jaarlijks een bedrag wordt geïnd dat beduidend hoger is dan het bedrag aan OZB dat voor diezelfde woningen is verschuldigd is er weinig verbeeldingskracht voor nodig om te bedenken dat die eigenaren moeite zullen hebben om dat te accepteren. Zij moeten immers ook de OZB al betalen en zullen zich afvragen of de gemeente hen niet als melkkoe gebruikt. Ook hier geldt dat niet alles wat juridisch niet verboden is ook wenselijk en verstandig is als het om acceptatie gaat.

Bijhouden gegevensbestanden

Wat betreft de uitvoering van de belastingverordening is het aanbevelenswaard dat bestanden goed worden bijgehouden. Dit geldt ook voor de WOZ. Weinig dingen zijn voor de burger zo irritant als foute gegevens die in jaar x zijn gecorrigeerd, maar in jaar x plus 1 weer net zo fout te voorschijn komen. De burger die in bezwaar gelijk krijgt, omdat bijvoorbeeld de inhoud van zijn woning niet 500 maar 400 kubieke meter bedraagt, valt van zijn stoel van verbazing en verliest

¹⁵ HR 14 augustus 2009, nr. 43 120, Belastingblad 2009, p. 1214 (leges gemeente Nijkerk).

¹⁶ Zie bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 1 november 2007, nr. 05/00277, MK III, Belastingblad 2008, p. 474 (leges gemeente Z). In het betreffende geval werd voor het behandelen van een aanvraag om bouwvergunning voor een ziekenhuis ruim 1,5 miljoen euro aan leges geheven.

pardoes zijn vertrouwen in de heffingsambtenaar als bij de volgende waardebeschikking, die hij enkele maanden later ontvangt, weer doodleuk van 500 kubieke meter blijkt te zijn uitgegaan. Zo iemand voelt zich niet serieus genomen.

Voorts geldt dat koppelingen in WOZ-bestanden goed gecontroleerd moeten worden. In procedures maak ik het meer dan eens mee dat ter onderbouwing van een vastgestelde waarde transactiegegevens worden overgelegd van een object dat rond de peildatum voor een veel hoger bedrag is verkocht dan de WOZ-waarde die aan datzelfde object is toegekend terwijl bij het in geding zijnde object dan toch wordt volgehouden dat de WOZ-waarde hoger moet zijn dan die van dat vergelijkingsobject. Net als bij verschillende WOZ-waarden voor nagenoeg identieke huizen in dezelfde staat die worden veroorzaakt door verschillende koppelingen in het systeem, is dat heel moeilijk te verkopen.

Afhandeling bezwaarschriften en communicatie

Ook iemand die een gemotiveerd bezwaarschrift indient en een uitspraak op bezwaar ontvangt die uit louter standaard tekstblokken is samengesteld voelt zich niet serieus genomen, met name als niet herkenbaar op zijn bezwaren wordt ingegaan. Het moge zijn dat het bij belastingheffing en de uitvoering van de Wet WOZ om massale processen gaat, het minste waarop burgers recht hebben is dat er serieus met hen wordt gecommuniceerd. Juist in de huidige maatschappij, waarin mensen mondiger, beter opgeleid en beter geïnformeerd zijn dan in het verleden en waarin communicatie mede dankzij allerlei moderne communicatiemiddelen een steeds belangrijker plaats inneemt, dient door de overheid te worden geïnvesteerd in communicatie met de burgers.

Dat geldt overigens niet alleen voor centrale en decentrale bestuursorganen, maar evenzeer voor de rechterlijke macht. De voorzitter van de Raad voor de rechtspraak, de heer Van den Emster, maakte in een interview op 5 november j.l. bekend dat 4 op de 5 Nederlanders vindt dat rechters hun beslissingen beter moeten uitleggen aan gewone burgers. Dat bracht hem tot de slogan: rechters moeten uitleggen, uitleggen en nog eens uitleggen. Dezelfde aanbeveling, die mijns inziens zeer serieus moet worden genomen, geef ik graag mee aan heffingsambtenaren.

8.b Aanbevelingen voor de wetgever

Aan de wetgever zou ik de aanbeveling willen meegeven om op een geschikt moment nog eens een commissie aan het werk te zetten die, net als destijds de commissie-Christiaanse, een breed onderzoek moet gaan doen naar de samenstelling van het lokale belastinggebied. Het komt mij voor dat een dergelijk onderzoek belangrijke inzichten kan opleveren die de basis kunnen vormen voor gerichte aanpassingen van het belastinggebied van de decentrale overheden.

Daarbij kan ik mij voorstellen dat er eens heel kritisch wordt gekeken naar de baatbelasting en dat wordt gezien of deze in haar huidige verschijningsvorm nog bestaansrecht heeft.

Verder kan ik mij voorstellen dat er fundamenteel wordt nagedacht over de wenselijke structuur en invulling van retributieve heffingen zoals de leges. Daarbij kan dan onder meer worden stilgestaan bij vragen ten aanzien van de kostentoerekening aan individuele diensten of hoofdstukken van diensten waarvoor in de praktijk al geruime tijd aandacht wordt gevraagd.

Ook kan ik mij voorstellen dat de vraag aan de orde komt of de toeristenbelasting en de forensenbelastingen naast elkaar moeten blijven bestaan en of de hondenbelasting niet beter een bestemmingsbelasting kan worden.

En, last but not least, kan ik mij voorstellen dat de afschaffing van de OZB van gebruikers van woningen wordt heroverwogen. Ik heb mij altijd afgevraagd, en blijf dat doen, of dat een verstandige beslissing is geweest van de politiek. Die afschaffing heeft de burger per saldo weinig gewin opgeleverd en heeft ervoor gezorgd dat door gemeenten op soms zeer creatieve wijze compensatie is gezocht in de vorm van verhoging van andere bestaande belastingen of invoering van nieuwe belastingen. De gevolgen voor de verdeling van de belastingdruk zijn daardoor vrij diffuus.

Dankwoord

Ik wil graag afsluiten met enkele woorden van dank. Mijn dank geldt in de allereerste plaats de generaties studenten die het vak Heffingen van lokale overheden en milieuheffingen en het vak Capita selecta heffingen lokale overheden door de jaren heen hebben gevolgd. Zij hebben mij met hun frisse kijk op de wereld om hen heen en hun vaak opmerkelijk heldere inzichten steeds uitgedaagd om opmerkzaam en nieuwsgierig te blijven en zaken ook eens vanuit een nieuw perspectief te bekijken. Ook de vele studenten die ik heb mogen begeleiden bij het schrijven van hun afstudeerscriptie dank ik. De gesprekken die ik met hen mocht voeren hebben mij zeer geïnspireerd.

Mijn dank gaat in de tweede plaats uit naar de bestuursleden van de Stichting J.H. Christiaanse, die het initiatief hebben genomen tot de vestiging van de leerstoel die ik ruim tien jaar heb mogen bekleden. In één adem met hen noem ik collega Henk van Arendonk en de leden van het faculteitsbestuur die hieraan hun steentje hebben bijgedragen.

Henk van Arendonk wil ik niet alleen hiervoor danken, maar uiteraard ook voor het feit dat hij destijds mijn promotor heeft willen zijn en, bovenal, voor het feit dat hij zich nu al meer dan 26 jaar een geweldige collega heeft getoond en een warm meevoelend mens.

Verder wil ik de collega-hoogleraren en de overige leden van de Capgroep bedanken voor de collegiale contacten.

Mijn dank gaat ook uit naar de medewerkers van het ESBL en hun directeur, Dennis Vecht. Dank zij Dennis heb ik mij de afgelopen jaren in de beperkte tijd die mij op de universiteit ter beschikking stond heerlijk kunnen concentreren op het inhoudelijke werk. En mede dank zij de medewerkers was dat inhoudelijke werk ook vaak heel boeiend en leerzaam. Bijzonder leuk vind ik het als vader natuurlijk, dat onze oudste dochter Anneke tegenwoordig tot die medewerkers behoort. Dat is echt bijzonder om mee te maken.

Dank wil ik ook zeggen aan Ferry Makkinga, al vele jaren mijn kamergenoot en maatje op de universiteit. Het was inspirerend om met elkaar van gedachten te kunnen wisselen over het vak.

Trots ben ik op het feit dat van mijn promovendi in elk geval één de eindstreep heeft gehaald binnen het tijdsbestek van mijn hoogleraarschap. Gerbrand van den Ban, om wie het gaat, zal als mijn eerste gepromoveerde altijd een speciaal plaatsje innemen in mijn

gedachten. En ik hoop van harte dat Arjen Schep hem op niet al te lange termijn navolgt.

Mijn dank gaat ook uit naar Peter van den Bosch en de andere vennoten van de adviesgroep die destijds nog Monsma & partners heette en nu als Van den Bosch & partners door het leven gaat. Zij hebben mij destijds de ruimte gegeven om te promoveren en mij wetenschappelijk te profileren.

Uiteraard gaat mijn dank ook uit naar de mensen met wie ik in de afgelopen jaren publicaties heb mogen verzorgen en in redacties of andere verbanden heb mogen samenwerken. Ik denk dan, vanwege de langjarige en zeer hechte banden, speciaal aan Peter de Bruin, Jan Paul Kruimel, Jan Gieskes en Hans van Leijenhorst.

Niet in de laatste plaats gaat mijn dank ook uit naar de collega's binnen de rechterlijke macht die het mij steeds hebben gegund dat ik mij naast het werk als belastingrechter ook met de wetenschap bezighield. In Hans Lamens, mijn sectorvoorzitter, dank ik hen allen daarvoor. Een speciaal woord van dank wil ik ook richten aan Suzanne van Schijndel die mij heeft geholpen om voor dit afscheidscollege cijfers te verzamelen over de aantallen procedures.

Tenslotte, maar zeker niet in de laatste plaats, dank ik Mieke die nu al dertig jaar mijn partner, levensgezel en deelgenoot van lief en leed is, voor haar onafgebroken steun. Uiteraard delen ook mijn inmiddels volwassen kinderen Anneke, Egbert en Hilde en hun partners in die dank.

Ik heb gezegd

Bijlage 1: Overzicht belastingprocedures Arrondissement Gerechtshof Arnhem

Gerechtshof Arnhem Sector Belastingrecht										
Instroomperiode:		2004	2005	2006	2007	2008				
Totaal aantal procedures		2440	459	548	631	649				
Lagere overheidszaken		800	93	151	195	180				
	procentueel:	33 %	20 %	28 %	31 %	28 %				
Rijksbelastingen		1640	366	397	436	469				
	procentueel:	67 %	80 %	72 %	69 %	72 %				
<i>Verhouding eerste aanleg - hoger beroep</i>										
Instroomperiode:		2004	2005	2006	2007	2008				
Totaal aantal procedures		2440	459	548	631	649				
Lagere overheidszaken		800	93	151	195	180				
	eerste aanleg	800	90	4	21	24				
	hoger beroep		3	147	174	156				
Rijksbelastingen		1640	366	397	436	469				
	eerste aanleg	1640	278	74	61	34				
	hoger beroep		88	323	375	435				
<i>Belastingsoorten lagere overheidszaken</i>										
Instroomperiode:		2004	2005	2006	2007	2008				
Totaal aantal procedures		800	93	151	195	180				

Afvalstoffenheffing	29	3	8	2	1
Baatbelasting	39	6	33	9	17
Belasting roerende woon- en bedr.ruimten	9				
Bouwleges	35				
Bouwvergunning	1				
Forensenbelasting	47	2	1	7	6
Gebruiksvergunning	1				
Gecombineerde gemeentelijke heffingen	107	7	1	8	4
Grondwaterheffing	1				
Havengeld	1	1		1	
Hondenbelasting	8	1		1	
Ingezetenenomslag	1	1			1
Invorderingswet (lokaal)				1	1
Kamerverhuurvergunning	1				
Leges (Gemeentewet)	24		3	6	14
Lijkschouwing na euthanasie	1	7			
Marktgeld	1				
Onroerende zaakbelastingen	79	1	5	13	10
Parkeerbelasting	193	15	7	3	8
Precariobelasting	9		1		
Precariorecht	1			1	1
Reinigingsrecht	2				
Rioolrechten	13	3		4	8
Toeristenbelasting	2		1		2
Verontreinigingsheffing	15			2	3

Rechtbank Almelo

afdeling belastingrecht

	Instroomperiode:			
	2005	2006	2007	2008
Totaal aantal procedures	322	234	229	246
Lagere overheidszaken	321	227	218	245
procentueel:	100 %	97 %	95 %	100 %
Rijksbelastingen	1	7	11	1
procentueel:	0 %	3 %	5 %	0 %

Belastingsoorten lagere overheidszaken

	Instroomperiode:			
	2005	2006	2007	2008
Totaal aantal procedures	321	227	218	245
Afvalstoffenheffing	2	2		2
Baatbelasting	33		4	6
Forensenbelasting	4	6	2	
Gecombineerde gemeentelijke heffingen	3	5	7	11
Hondenbelasting	1	1		
Leges (Gemeentewet)	4	5	8	12
Onroerende zaakbelastingen	5	5	4	6
Parkeerbelasting	19	20	16	22
Precariobelasting (Gemeentewet)	1	3		1

Rioolrechten	2		2			4	
Toeristenbelasting			2				
Verontreinigingsheff. oppervlaktewateren			1		1		
Waterschapsomslagen						1	
Wet waardering onroerende zaken	247		175		176	180	
totaal	321		227		218	245	

Rechtbank Arnhem

afdeling belastingrecht

	Instroomperiode:			
	2005	2006	2007	2008
Totaal aantal procedures	2065	2934	2886	3153
Lagere overheidszaken	708	1077	869	1071
procentueel:	34 %	37 %	30 %	34 %
Rijksbelastingen	1357	1857	2017	2082
procentueel:	66 %	63 %	70 %	66 %

Belastingsoorten lagere overheidszaken

	Instroomperiode:			
	2005	2006	2007	2008
Totaal aantal procedures	708	1077	869	1071
Afvalstoffenheffing	4	21	3	4
Baatbelasting	2	8	2	1
Forensenbelasting	5	11	9	4
Gecombineerde gemeentelijke heffingen	29	23	24	21
Havengeld	2			
Hondenbelasting	3	1		1
Ingezetenenomslag	2		1	
Invorderingswet (lokaal)			1	3

Leges (Gemeentewet)	13	18	23	38
Onroerende zaakbelastingen	7	16	10	17
Parkeerbelasting	43	63	92	102
Precariobelasting (Gemeentewet)		2		2
Precariobelasting (Provinciewet)		1		
Reinigingsrecht			11	5
Rioolrechten	7	70	60	103
Roerende ruimte belastingen		8	3	3
Toeristenbelasting	1		1	
Verontreinigingsheff. oppervlaktewateren		7	9	4
Waterschapslasten	2	6	15	3
Waterschapsomslagen	3	4	7	1
Wet waardering onroerende zaken	585	818	597	759
Zalmsnip			1	
totaal	708	1077	869	1071

Rechtbank Zutphen

afdeling belastingrecht

	Instroomperiode:	2005	2006	2007	2008
Totaal aantal procedures		331	827	495	476
Lagere overheidszaken		328	821	479	473
	procentueel:	99 %	99 %	97 %	99 %
Rijksbelastingen		3	6	16	3
	procentueel:	1 %	1 %	3 %	1 %

Belastingsoorten lagere overheidszaken

	Instroomperiode:	2005	2006	2007	2008
Totaal aantal procedures		328	821	479	473
Afvalstoffenheffing		7	9	10	11
Baatbelasting		1	5		1
Begraaf- en crematierechten			1		
Forensenbelasting		5	3	8	7
Gecombineerde gemeentelijke heffingen		3	4	4	7
Havengeld		2	1		
Hondenbelasting			3	2	1
Ingezetenenomslag			1		
Leges (Gemeentewet)		12	31	15	18

Leges (Provinciewet)			1				
Marktgeld							1
Onroerende zaakbelastingen	9		11		2		5
Parkeerbelasting	10		14		15		21
Precariobelasting (Gemeentewet)			2		4		3
Reinigingsrecht			2		2		
Rioolrechten	6		12		15		6
Toeristenbelasting			1		1		1
Verontreinigingsheff. oppervlaktewateren	2		6		1		11
Waterschapslasten	1		2				4
Waterschapsomslagen	20		3		3		5
Wet waardering onroerende zaken	250		709		397		371
	totaal	328	821		479		473

Rechtbank Zwolle - Lelystad**afdeling belastingrecht**

	Instroomperiode:	2005	2006	2007	2008
Totaal aantal procedures		512	800	507	736

Belastingsoorten lagere overheidszaken

	Instroomperiode:	2005	2006	2007	2008
Totaal aantal procedures		512	800	507	736
Afvalstoffenheffing		4	41	3	8
Baatbelasting				6	
Forensenbelasting		6	1	12	6
Gecombineerde gemeentelijke heffingen		10	14	11	10
Havengeld					1
Hondenbelasting		14	3		
Ingezetenenomslag		1	2	3	2
Leges (Gemeentewet)		5	14	10	16
Onroerende zaakbelastingen		16	14	4	10
Parkeerbelasting		35	42	59	73

Precariobelasting (Gemeentewet)		2	1	2
Precariobelasting (Provinciewet)		1		
Rioolrechten	9	3	2	3
Toeristenbelasting				1
Verontreinigingsheff. oppervlaktewateren	7	14	22	26
Waterschapslasten	1	1	1	7
Waterschapsomslagen	12	7	7	9
Wet waardering onroerende zaken	392	641	366	562
totaal	512	800	507	736

Bijlage 2: Onverbindend geachte belastingverordeningen 2004 - 2008

2004

- Hof Arnhem 11 februari 2004, nr. 02/1932, M-1, Belastingblad 2004, blz. 531, V-N 2004/24.25. Precariobelasting-verordening gemeente Kampen.
- HR 7 mei 2004, nr. 37 375, Belastingblad 2004, blz. 634, BNB 2004/243, FED 2004/344, V-N 2004/24.26. Zeehavengeld-verordening gemeente Rotterdam¹⁷.
- Hof 's-Hertogenbosch 26 mei 2004, nr. 02/03106, E-1, Belastingblad 2004, blz. 1097. Grondwaterheffing-verordening provincie Noord-Brabant.
- Hof 's-Hertogenbosch 23 juni 2004, nr. 02/02850, M-3, Belastingblad 2004, blz. 1267. Leges-verordening gemeente Z.
- HR 25 juni 2004, nr. 38 235, Belastingblad 2004, blz. 883, BNB 2004/321, FED 2004/431, V-N 2004/57.31. Baatbelasting-verordening gemeente Zandvoort.
- Hof Arnhem 30 juni 2004, nr. 03/0056, E-12, Belastingblad 2004, blz. 1087. Reinigingsheffingen-verordening gemeente Elburg.
- HR 13 augustus 2004, nr. 37 836, Belastingblad 2004, blz. 957, BNB 2004.369, FED 2004/517, V-N 2004/42.29 (n.a.v. Hof 's-Gravenhage 14 november 2001, nr. 01/00751, M-3 Belastingblad 2002, blz. 958). Leges-verordening gemeente Jacobswoude.
- Hof Arnhem 7 oktober 2004, nr. 03/01091, M-2, Belastingblad 2005, blz. 21. Parkeerbelasting-verordening gemeente Doetinchem.
- Hof Arnhem 1 december 2004, nr. 04/00917, M-2, Belastingblad 2005, blz. 486 (verwijzingsprocedure n.a.v. HR 28 mei 2004, nr. 38 978, Belastingblad 2004, blz. 1072, BNB 2004/292, FED 2004/343, V-N 2004/29.22). Baatbelasting-verordening gemeente Roermond.
- Hof Arnhem 16 december 2004, nr. 04/00587, E-3, Belastingblad 2005, blz. 434. Retributie- en Precario-verordening gemeente Almere.
- Hof Amsterdam 21 december 2004, nr. 03/03667, E-5, Belastingblad 2005, blz. 331. Parkeerbelasting-verordening gemeente Den Helder.
- Hof Arnhem 23 december 2004, nr. 04/00141, E-5, Belastingblad 2005, blz. 567. Reinigingsheffingen-verordening gemeente Elburg.

¹⁷ Deze Verordening is blijkens de overwegingen van de Hoge Raad mogelijk onverbindend. De uitspraak in de verwijzingsprocedure bij Hof Amsterdam is (nog) niet in Belastingblad gepubliceerd.

2005

- HR 15 april 2005, nr. 40 041, Belastingblad 2005, blz. 615, BNB 2005/188, V-N 2005/22.29. Parkeerbelasting-verordening gemeente Schiedam.
- Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2005, nr. 03/02751, M-3, Belastingblad 2005, blz. 746 (verwijzingsprocedure n.a.v. HR 5 december 2003, nr. 37 395, Belastingblad 2004, blz. 219, BNB 2004/115, FED 2003/652, V-N 2004/6.4). Baatbelasting gemeente Apeldoorn.
- Hof 's-Hertogenbosch 21 juni 2005, nr. 00/01167, M-3, Belastingblad 2005, blz. 1270. Rioolrechten-verordening gemeente Heerlen.
- Hof Amsterdam 7 juli 2005, nr. 04/04229, E-10, Belastingblad 2005, blz. 909. Leges-verordening stadsdeel Amsterdam-Centrum gemeente Amsterdam.
- HR 16 september 2005, nr. 39 712, Belastingblad 2005, blz. 1155, V-N 2005/46.24. Verordening WVO-heffing waterschap Het Vrije van Sluis (thans: waterschap Zeeuws-Vlaanderen)¹⁸.
- Hof Amsterdam 16 september 2005, nr. 04/03100, M-4, Belastingblad 2006, blz. 19 (verwijzingsprocedure n.a.v. HR 9 juli 2004, nrs. 39 148 en 39/149, Belastingblad 2004, blz. 944, BNB 2004/340, FED 2004/449, V-N 2004/38.24). Baatbelasting-verordening gemeente Leeuwarden.
- Hof 's-Hertogenbosch 29 september 2005, nr. 00/02702, M-3, Belastingblad 2005, blz. 1330. Baatbelasting-verordening gemeente Valkenswaard.
- Rechtbank Arnhem 20 oktober 2005, nr. AWB05/1651, MK, Belastingblad 2006, blz. 196. Havengeld-verordening gemeente Arnhem.
- Rechtbank Groningen 4 november 2005, nr. AWB 05/303, Belastingblad 2006, blz. 540. Leges-verordening gemeente Loppersum.
- Hof 's-Hertogenbosch 22 november 2005, nr. 00/00429, M-3, Belastingblad 2006, blz. 192. Rioolrechtenverordening gemeente Roermond.
- Hof 's-Hertogenbosch 22 november 2005, nr. 00/00429, M-3, Belastingblad 2006, blz. 192. Reinigingsheffingenverordening gemeente Roermond.¹⁹

¹⁸ Deze Verordening is blijkens de overwegingen van de Hoge Raad mogelijk onverbindend. De uitspraak in de verwijzingsprocedure bij Hof 's-Hertogenbosch is (nog) niet in Belastingblad gepubliceerd.

¹⁹ Deze uitspraak is tweemaal opgenomen in het overzicht omdat daarin twee afzonderlijke belastingverordeningen, inzake verschillende heffingen, door het gerechtshof onverbindend werden geacht.

- Hof 's-Hertogenbosch 20 december 2005, nr. 99/00206, M-3, Belastingblad 2006, blz. 348. Baatbelasting-verordening gemeente Geleen (thans: gemeente Sittard-Geleen).
- Rechtbank Almelo 21 december 2005, nr. 05/172, MK, Belastingblad 2006, blz. 169. Baatbelasting gemeente Hengelo.²⁰

2006

- Hof Arnhem 12 januari 2006, nr. 04/01091, M-1, Belastingblad 2006, blz. 296. Baatbelasting-verordening gemeente Barneveld.
- Hof Arnhem 17 januari 2006, nr. 04/00806, M-1, Belastingblad 2006, blz. 321. Reinigingsheffingen-verordening gemeente Nunspeet.
- Hof Arnhem 24 januari 2006, nr. 04/01076, E-12, Belastingblad 2006, blz. 491. Leges-verordening gemeente Wisch.
- HR 24 februari 2006, nr. 39 999, Belastingblad 2006, blz. 426. Leges-verordening gemeente Wateringen (thans: gemeente Westland).
- Hof 's-Hertogenbosch 22 maart 2006, nr. 98/05119, MK-3, Belastingblad 2006, blz. 1346. Baatbelasting-verordening centrum gemeente Y 1997²¹.
- Hof 's-Gravenhage 31 maart 2006, nr. BK 04/03533, MK 2, Belastingblad 2008, blz. 642. Parkeerbelasting gemeente Rotterdam.
- HR 14 april 2006, nr. 41 170, Belastingblad 2006, blz. 585. Baatbelasting-verordening gemeente Leeuwarden²².
- HR 14 april 2006, nr. 41 576, Belastingblad 2006, blz. 695 (n.a.v. Hof Arnhem 9 december 2004, nr. 02/01056, E-4, Belastingblad 2005, blz. 427). Baatbelasting-verordening gemeente Doetinchem.
- HR 14 april 2006, nr. 41 872, Belastingblad 2006, blz. 696. Baatbelasting herinrichting centrum fase 1B-verordening gemeente Leeuwarden.
- Hof Arnhem 11 mei 2006, nr. 04/01653, E-12, Belastingblad 2006, blz. 798 en blz. 927. Leges-verordening gemeente Lochem.
- Hof Arnhem 31 mei 2006, nr. 04/01920, M-2, Belastingblad 2006, blz. 1026. Parkeerbelastingverordening gemeente Apeldoorn.
- Rechtbank Breda 19 juli 2006, nr. AWB 05/3331, MK, Belastingblad 2006, blz. 1077. Baatbelasting-verordening gemeente plaats 2.

²⁰ Deze uitspraak is inmiddels bevestigd door Hof Arnhem 11 februari 2009, nr. 06/00044, MK 1, Belastingblad 2009, blz. 578.

²¹ Tegen deze uitspraak is blijkens de aantekening in Belastingblad beroep in cassatie aangetekend.

²² Deze Verordening is blijkens de overwegingen van de Hoge Raad mogelijk onverbindend. De uitspraak in de verwijzingsprocedure bij Hof Amsterdam is (nog) niet in Belastingblad gepubliceerd.

- HR 22 september 2006, nr. 40 509, Belastingblad 2006, blz. 1192. Baatbelasting-verordening gemeente Nuth.
- Rb. 's-Gravenhage 4 oktober 2006, nr. AWB 05/2543, MK, Belastingblad 2007, blz. 106. Afvalstoffenheffing gemeente Leiden.
- Rb. 's-Gravenhage 3 november 2006, nr. 05/7871, EK, Belastingblad 2007, blz. 354. Parkeerbelasting gemeente Leiden.
- Hof Amsterdam 15 november 2006, nr. 05/00509, MK 1, Belastingblad 2007, blz. 236. Reinigingsrecht bedrijfsvuil stadsdeel Amsterdam Centrum.

2007

- Rb. Zutphen 12 januari 2007, nr. 06/542, EK, Belastingblad 2007, blz. 439. Leges gemeente Doetinchem.
- Hof Arnhem 16 februari 2007, nr. 06/00089, MK 1, Belastingblad 2007, blz. 441. OZB gemeente Olst-Wijhe. Wijzigingsverordening i.v.m. afschaffing Zalmsnip.
- Hof Arnhem 2 februari 2007, nr. 05/00200, MK 1, Belastingblad 2007, blz. 513. Baatbelasting gemeente Epe.
- Hof 's-Hertogenbosch 3 april 2007, nr. 04/00607, MK 3, Belastingblad 2007, blz. 655. Baatbelasting gemeente Gulpen-Wittem.
- Rb. Zutphen 18 april 2007, nr. 05/1803, EK, Belastingblad 2007, blz. 617. Afvalstoffenheffing gemeente Apeldoorn.
- Rb. Middelburg 20 april 2007, nr. AWB 06/1164, EK, Belastingblad 2007, blz. 1358. Bouwleges gemeente Vlissingen.
- Rb. Zutphen 23 april 2007, nr. 05/757, EK, Belastingblad 2007, blz. 1220. Bouwleges gemeente Apeldoorn.
- HR 29 juni 2007, nr. 42 549, Belastingblad 2007, blz. 988. Baatbelasting gemeente De Ronde Venen.
- Rb. Amsterdam 28 september 2007, nr. AWB 06/12364, EK, Belastingblad 2008, blz. 26. Leges gemeente Blaricum.
- Hof 's-Hertogenbosch 26 oktober 2007, nr. 06/00327, MK 3, Belastingblad 2008, blz. 284. Baatbelasting gemeente Z.
- Hof 's-Hertogenbosch 1 november 2007, nr. 05/00277, M 3, Belastingblad 2008, blz. 474. Bouwleges gemeente Z.
- Rb. Maastricht 9 november 2007, nr. AWB 06/2579, MK + AWB 06/2580 MK, Belastingblad 2008, blz. 16. Baatbelasting gemeente Maastricht.
- Rb. Alkmaar 6 december 2007, nr. AWB 06/3068, MK, Belastingblad 2008, blz. 162. Leges gemeente Alkmaar.

2008

- Rb. 's-Gravenhage 7 februari 2008, nr. AWB 06/891, MK, Belastingblad 2008, blz. 829. Baatbelasting gemeente Gouda.
- HR 29 februari 2008, nr. 43 766, Belastingblad 2008, blz. 580. Baatbelasting gemeente Winterswijk (NB n.a.v. Hof Den Bosch 9 november 2007, nr. 05/00482, BB 2007/1058)
- Rb. Roermond 21 maart 2008, nr. AWB 06/1494, EK, Belastingblad 2008, blz. 580. Baatbelasting gemeente Roermond.
- Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2008, nr. 04/02058, MK 3, Belastingblad 2008, blz. 917. Leges gemeente Z.
- Hof Leeuwarden 4 juli 2008, nr. BK 80/07, MK 1, belastingblad 2008, blz. 1099, Binnenhavengeld gemeente P.
- Rb. Utrecht 12 augustus 2008, nr. SBR 07/2971 en 07/2972, MK, Belastingblad 2008, blz. 1381. Leges gemeente Houten.
- Rb. Haarlem 26 augustus 2008, nr. 07/2986, MK, Belastingblad 2008, blz. 1451. Liggeld woonschepen gemeente Zaanstad.
- Hof Arnhem 27 augustus 2008, nr. 2007/00191, MK 1, Belastingblad 2008, blz. 1213. Baatbelasting gemeente Breda (NB: verwijzingsprocedure n.a.v. (HR 8 augustus 2003, nr. 36 769, Belastingblad 2003, blz. 979, BNB 2003/339, Hof 's-Gravenhage 6 juli 2005, nr. 03/02188, M-3, Belastingblad 2005, blz. 1017,) HR 4 mei 2007, nr. 42457, Belastingblad 2007, blz. 599)²³.
- Hof Amsterdam 17 oktober 2008, nr. 07/0024, MK-1, Belastingblad 2009, blz. 57. Woonwagenrecht gemeente Velsen.
- Rb. 's-Gravenhage 17 november 2008, nr. AWB 07/6460, Belastingblad 2009, blz. 364. Parkeerbelasting gemeente Delft.
- Rb. Arnhem 27 november 2008, nr. AWB 06/4055 MK, Belastingblad 2009, blz. 62. Rioolrecht gemeente Nijmegen.²⁴
- Hof Amsterdam 18 december 2008, nr. 08/00718, Belastingblad 2009, blz. 293. Baatbelasting gemeente Oud-Beijerland (verwijzingsprocedure n.a.v. HR 27 juni 2008, nr. 43 493).

²³ NB Tegen deze uitspraak is (wederom) beroep in cassatie aangetekend.

²⁴ NB Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld.

Inmiddels zijn verschenen de volgende ESBL-brochures:

- ESBL-brochure 1993, nr. 1 : Tariefdifferentiatie in de onroerende zaakbelastingen
- ESBL-brochure 1994, nr. 2 : Inlichtingenplicht t.b.v. de gemeentelijke belastingheffing
- ESBL-brochure 1994, nr. 3 : Proceskostenveroordeling in belastingprocedures
- ESBL-brochure 1995, nr. 4 : Wet materiële belastingbepalingen 1995
- ESBL-brochure 1996, nr. 5 : The citizen in key position
- ESBL-brochure 1998, nr. 6 : Actualiteiten gemeentelijke belastingen 1997-1998
- ESBL-brochure 1999, nr. 7 : Lokale belastingen op weg naar de 21e eeuw
- ESBL-brochure 2000, nr. 8 : Actualiteiten lokale belastingen
- ESBL-brochure 2002, nr. 9 : Actualiteiten lokale belastingen
- ESBL-brochure 2003, nr. 10 : Het begrip woning: gemengd gebruik
- ESBL-brochure 2009, nr. 11 : Wet WOZ: breder gebruik en vermarkting van gegevens
- ESBL-brochure 2009, nr. 12 : Lokale belastingen en acceptatie