



Erasmus Universiteit Rotterdam  
*Erasmus Studiecentrum Belastingen Lokale Overheden*

## Lokale Belastingen op weg naar de 21<sup>e</sup> eeuw

J.A. Monsma

ESBL brochure 1999, nr. 7

# LOKALE BELASTINGEN OP WEG NAAR DE 21E EEUW

---

REDE

in verkorte vorm uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van  
bijzonder hoogleraar heffingen lokale overheden aan de Faculteit  
der Rechtsgeleerdheid van de  
Erasmus Universiteit Rotterdam  
op donderdag 9 september 1999

door

J.A. Monsma

# ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus  
Studiecentrum  
Belastingen  
Lokale overheden

Postbus 1738  
3000 DR Rotterdam  
010 - 408 1543

© Copyright ESBL

Niets uit deze uitgave mag worden vermenigvuldigd en/ of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm of op een andere wijze zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het ESBL.

## “Lokale belastingen op weg naar de 21e eeuw”

Mijnheer de Rector Magnificus,  
zeer gewaardeerde toehoorders,

### *Opening*

Het is voor mij een eer en een genoegen dat ik vandaag voor u sta om een leerstoel te aanvaarden. Mijn leeropdracht betreft de fiscaal-juridische problematiek van lokale overheden.

In deze rede zal ik ingaan op de veranderende positie van de lokale belastingen, waarbij het heden, het verleden en de toekomst de revue zullen passeren. Deze dag, 9 september 1999, leent zich bij uitstek voor een dergelijke beschouwing. We staan al bijna op de drempel van de 21e eeuw sedert het begin van onze jaartelling. In de automatiseringswereld wordt de datum 9-9-99, evenals de komende jaarwisseling, in verband gebracht met de millenniumproblematiek. Net als tijdens de millenniumwisseling kunnen computerstoringen vandaag niet geheel worden uitgesloten. Hoewel ik ervan overtuigd ben dat men op deze universiteit de techniek, zeker in deze fraai vernieuwde zaal, volledig in de hand heeft heb ik besloten vandaag geen gebruik te maken van audiovisuele hulpmiddelen die de inzet van een computer vereisen. Ik zal mij beperken tot enkele sheets voor de overheadprojector.

### *Inleiding*

Men kan de lokale belastingen op verschillende manieren belichten. Een belangrijke invalshoek is die waarbij het *financiële belang* van de lokale belastingen centraal staat. Vanuit deze invalshoek komt onder meer de vraag aan de orde of de omvang van het lokale belastinggebied, gegeven de huidige bestuurlijke verhoudingen en met het oog op de toekomst, in absolute en relatieve zin als juist moet worden gekwalificeerd. Deze vraag is in de tweede helft van deze eeuw, op verschillende manieren, aan de orde gesteld in belangrijke onderzoeken die zijn verricht naar de belastingen van gemeenten, provincies en waterschappen. Een en ander kan niet los worden gezien van de nogal drastische duikeling die het aandeel van de eigen belastingen en rechten van de provincies en de gemeenten binnen het geheel van hun financiën heeft gemaakt in de weder-

opbouwperiode na de Tweede Wereldoorlog, toen de belastinginkomsten van deze overheden bij lange na geen gelijke tred hielden met hun uitgaven. Nooit eerder hebben de provincies en de gemeenten een zo gering gedeelte van hun financiële middelen zelf binnengebracht. Hierop kom ik straks terug.

De niet lang na de Tweede Wereldoorlog ingestelde commissie-Oud<sup>1</sup>, die in 1956 haar eindrapport uitbracht, had gegeven de geringe eigen belastingcapaciteit van provincies en gemeenten als opdracht te onderzoeken hoe de financiële zelfstandigheid van deze overheden kon worden hersteld. De commissie-Oud kwam onder meer met het voorstel om het gemeentelijke belastinggebied uit te breiden met een woonplaatsbelasting. Deze belasting is er overigens nooit gekomen. In plaats daarvan is naderhand gekozen voor de invoering van onroerend-goedbelastingen, de huidige onroerendezaakbelastingen.

Dat het op basis van de voorstellen van de commissie-Oud niet is gelukt de financiële zelfstandigheid van de provincies en de gemeenten daadwerkelijk te herstellen blijkt onder meer uit de opdrachten die latere commissies kregen. De commissie-Christiaanse<sup>2</sup> die in 1983 het "Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten" uitbracht, had als opdracht te onderzoeken hoe een eventuele verdubbeling van het gemeentelijke en provinciale belastinggebied kon worden gerealiseerd.

De commissie-De Kam<sup>3</sup> die in 1992 het rapport "Belastingen omlaag" publiceerde, had als opdracht te bezien hoe via een substantiële vergroting van het aandeel eigen middelen zou kunnen worden bijgedragen aan de vergroting van de financiële verantwoordelijkheid van gemeenten en provincies. Zij moest daarbij onder meer de mogelijkheden bezien om rijksbelastingen om te zetten in gemeentelijke of provinciale belastingen, dan wel om nieuwe gemeentelijke of provinciale belastingen in te voeren.

Ook mijn voorganger op deze leerstoel, Prof. dr. L. van Leeuwen, heeft aandacht besteed aan deze thematiek. In zijn in 1995 op deze plaats uitgesproken oratie<sup>4</sup> ging Van Leeuwen onder meer in op de vraag of en in hoeverre de uitbreiding van het eigen belastinggebied van gemeenten en provincies bijdraagt aan het bereiken van de situatie van "goed bestuur". Hij gaf aan dat het zoveel mogelijk benaderen van de trits: beslissen – betalen – genieten een wezenlijke bijdrage is aan "goed bestuur". De

vergroting van de lokale autonomie die samengaat met uitbreiding van de lokale belastingcapaciteit zal in zijn visie leiden tot een betere prijs/kwaliteit-beoordeling van overheidsproducten. Grotere lokale autonomie scherpt het kostenbewustzijn van de beleidsmakers, aldus Van Leeuwen.

In zijn dit jaar gehouden Tilburgse oratie<sup>5</sup> ging Van Leeuwen wederom in op dit thema. Hij kwam in deze rede tot de slotsom dat de financiële verhoudingen te ver zijn doorgeschoten in verticale zin en dat gemeenten te weinig ruimte krijgen om een eigen bijdrage te leveren aan de problematiek waarvoor zij staan. Nederlandse gemeenten zijn met de geringe omvang die het lokale belastinggebied bij ons heeft een buitenbeentje geworden in de Europese Unie, aldus Van Leeuwen. In dit verband pleit hij ervoor, het relatieve belang van de lokale heffingen tussen nu en 2010 ruwweg te verdubbelen.

Een andere belangrijke invalshoek om de lokale belastingen te belichten is die waarbij de samenstelling en de kwalitatieve performance van het lokale belastinggebied centraal staan. In deze benaderingswijze gaat het vooral om de *fiscale aspecten* van de lokale belastingheffing. Vragen die in dit kader aan de orde komen zijn onder meer, of de huidige lokale belastingen voldoen als inkomstenbron en als beleidsinstrument voor de lokale overheden, of de centrale regelgeving adequate ondersteuning biedt voor de lokale belastingheffing en of de kwaliteit van de lokale belastingverordeningen voldoende is. Samengevat komt dit neer op de vraag of het lokale belastinggebied voldoende robuust is.

Ook deze aspecten zijn de afgelopen decennia meer dan eens aan de orde gesteld in onderzoeken op het terrein van de belastingen van gemeenten, provincies en waterschappen. Een en ander kan niet los worden gezien van een drietal belangrijke herzieningen van het lokale belastinggebied, die in 1970, 1991 en 1995 hebben plaatsgevonden. De herziening van 1970<sup>6</sup> leidde onder meer tot de introductie van de onroerend-goedbelastingen en de toeristenbelasting enerzijds en tot de afschaffing van de straatbelasting, de opcenten op de grondbelasting en de personele belasting, de vermakelijkhedenbelasting en de logeergastenbelasting anderzijds. De herziening van 1991<sup>7</sup> leidde tot de introductie van enkele nieuwe waterschapsbelastingen, waarvan met name de ingezetenenomslag van belang is. De herziening van 1995<sup>8</sup> leidde onder meer tot de afschaffing van de oppervlaktemaatstaf van de gemeentelijke onroerendezaak-

belastingen en de invoering van centrale waardevaststelling door gemeenten, volgens uniforme regels, mede ten behoeve van de waterschapsomslagen van gebouwde eigendommen, het huurwaardeforfait van de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting op de eigen woning. De bedoelde herzieningen waren deels terug te voeren op de verrichte onderzoeken.

Op het gebied van de waterschapsbelastingen kan worden gedacht aan de onderzoeken van de commissie-Zevenbergen<sup>9</sup>, die in 1992 haar rapport uitbracht dat in het licht stond van integraal waterbeheer, en, meer recentelijk, de commissie-Togtema<sup>10</sup>, die in 1998 een tussenrapport uitbracht en die dit jaar haar eindrapport hoopt af te ronden.

De hiervoor reeds genoemde commissie-Christiaanse heeft tal van voorstellen gedaan die moesten leiden tot een robuuster belastinggebied voor de gemeenten en de provincies. Deze voorstellen zijn bij de hiervoor genoemde herziening van 1995 grotendeels in de centrale regelgeving opgenomen. Gedacht kan worden aan de afschaffing van de oppervlakte-maatstaf van de onroerendezaakbelastingen, de uniformering van de waardemaatstaf en de invoering van centrale waardevaststelling door gemeenten ten behoeve van verschillende belastingen. Verder kan onder meer worden gedacht aan de combinatie van de baatbelasting en de bouwgrondbelasting tot een baatbelasting nieuwe stijl.

De werkgroep-Haks<sup>11</sup>, die in 1990 het Rapport alternatieve provinciale belastingbronnen uitbracht, deed voorstellen die de basis zouden kunnen vormen voor uitbreiding van het provinciale belastinggebied. Deze werkgroep rekende een provinciale elektriciteitsheffing, een provinciale ingezetenenheffing en een provinciale werkforensenbelasting tot de mogelijkheden.

De eerder genoemde commissie-De Kam borduurde in haar rapport "Belastingen omlaag" deels voort op de door de werkgroep-Haks onderzochte alternatieven. Zij stelde onder meer de invoering van een provinciale of gemeentelijke ingezetenenbelasting en een gemeentelijke bouwsombelasting voor. Verder concludeerde de commissie dat de gemeentelijke beleidsvrijheid op fiscaal terrein zou kunnen toenemen door bij de onroerendezaakbelastingen de in de wet geregelde verplichte vrij-

stellingen te laten vervallen, de tariefverhouding tussen eigenarenbelasting en gebruikersbelasting te verruimen en tariefdifferentiatie te introduceren.

Ook het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) deed de afgelopen jaren onder meer onderzoek naar mogelijkheden tot tariefdifferentiatie in de onroerendezaakbelastingen.<sup>12</sup> In 1993 deed het ESBL de aanbeveling om gefaseerd mogelijkheden tot tariefdifferentiatie in te voeren in de onroerendezaakbelastingen. Primair zou een tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen voor invoering in aanmerking komen. Later zouden verdere verfijningen kunnen worden overwogen. Inmiddels is de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen, met ingang van 1 januari 1997, in de Gemeentewet opgenomen. Tussen de tarieven voor woningen en niet-woningen mag maximaal 20 procent verschil worden gemaakt.<sup>13</sup>

Beide invalshoeken, die waarbij het financiële belang van het lokale belastinggebied centraal staat en die waarbij de fiscale aspecten en de kwaliteit centraal staan, zijn mijns inziens van belang voor een goed inzicht in de veranderende positie van de lokale belastingen. Overigens lijkt het erop, dat verruiming van het lokale belastinggebied momenteel niet hoog op de politieke agenda staat. Vanuit het Rijk worden de lokale heffingen gemonitord<sup>14</sup> waarbij de aandacht vooral is gericht op de hoogte van de lasten, de verschillen tussen gemeenten en de invloed op het koopkrachtplaatje. Het Rijk is geen voorstander van nieuwe lokale heffingen en er wordt geknabbeld aan het heffingsgebied. Milieuleges worden afgeschaft en precarioheffing wordt teruggedrongen.

Ook in gemeentelijke kring is verruiming van het lokale belastinggebied op dit moment geen zelfstandige beleidsdoelstelling. Duidelijk is dat een substantieel belastinggebied voor gemeenten een must is en tevens, dat het lokale belastinggebied de afgelopen jaren een duidelijke groei doormaakt. De aandacht gaat momenteel echter vooral uit naar de vraag, of de kwaliteit van de regelgeving en de uitvoering op het terrein van de lokale belastingen gelijke tred houden met die groei. Dit komt duidelijk tot uitdrukking in de opdracht die de Vereniging van Nederlandse Gemeenten in april van dit jaar aan het ESBL heeft verleend voor het verrichten van onderzoek naar de gemeentelijke belastingheffing in de 21e eeuw. In dit onderzoek, dat inmiddels in volle gang is, staan de kwaliteit en de juridische dimensie van de lokale belastingheffing centraal. Rand-

voorwaarden bij het onderzoek zijn de instandhouding c.q. het behoud van een substantieel gemeentelijk belastinggebied, het uitgangspunt dat belastingheffing zo veel mogelijk moet plaatsvinden vanuit de onroerende zaak en het streven naar een zo groot mogelijke acceptatiegraad van de belastingheffing bij de belastingplichtigen.

In het licht van het voorafgaande zal ik hierna eerst kort stilstaan bij de ontwikkeling van de lokale belastingen in financiële zin. Vervolgens zal ik ingaan op enkele fiscale aspecten van de lokale belastingen.

#### *Financiële ontwikkelingen*

De ontwikkeling van het financiële belang van de lokale belastingen geeft, met name indien een wat langere periode onder de loep wordt genomen, een interessant beeld te zien.

Wanneer men de situatie bij de inwerkingtreding van de Gemeentewet van 1851 tot vertrekpunt neemt, dan ziet men dat de gemeenten in die periode, net als momenteel nog altijd het geval is bij de waterschappen, volledig zelfstandig in hun inkomsten voorzagen.<sup>15</sup> De gemeentelijke inkomsten waren halverwege de vorige eeuw voor 100 percent afkomstig uit eigen heffingen en andere eigen inkomsten, zoals renten, pachten en inkomsten uit bedrijven. Onder de eigen heffingen namen vooral de plaatselijke accijnzen een belangrijke plaats in. In diezelfde periode was echter reeds te voorzien dat er belangrijke veranderingen op komst waren. De Grondwet van 1848 bevatte namelijk het voorschrift, dat de plaatselijke belastingen de doorvoer, de uitvoer naar en de invoer uit andere gemeenten niet mochten belemmeren. Dit verbod op het belemmeren van de in-, uit- en doorvoer resulteerde in 1865 in een wettelijk verbod op plaatselijke accijnsheffing.

Het verbod op plaatselijke accijnsheffing is te duiden als het *eerste* belangrijke *markeringspunt* op weg naar de huidige situatie waarin de gemeenten, evenals de provincies, veel minder onafhankelijk zijn op het stuk van de inkomstenverwerving. De accijnzen waren de kurk waarop de gemeentelijke financiën destijds dreven. Er waren accijnzen op vele zaken die tot de dagelijkse levensbehoeften behoorden, zoals bier, ge-maal, azijn, laken, vis en vlees. De accijnzen vormden daardoor voor de gemeenten een betrouwbare en gestaag vloeiende inkomstenbron. De afschaffing van de plaatselijke accijnzen moest dan ook worden gecompenseerd.

Dit gebeurde onder andere door de toekenning aan de gemeenten van maximaal 80 percent van de opbrengst van de in de gemeente geheven rijksbelasting op het personeel, ook wel aangeduid als personele belasting. In deze vorm van tax-sharing kan men een voorloper zien van de latere financiële verhouding tussen het rijk en de lokale overheden. Verder zochten gemeenten compensatie voor het verlies van de inkomsten uit accijnzen door de heffing van onder meer hoofdelijke omslagen, die tegen het einde van de vorige eeuw meer en meer de vorm aannamen van gemeentelijke inkomstenbelastingen.

Mede als gevolg van de heffing van deze gemeentelijke inkomstenbelastingen kwam in 1920 nog 75 percent van de inkomsten van de gemeenten uit eigen heffingen.<sup>16</sup> De gemeentelijke inkomstenbelastingen luidden echter ook, als gevolg van de problemen die zij veroorzaakten in de vorm van de zogenaamde forensenkwestie<sup>17</sup>, een *tweede* belangrijk *markeringspunt* in, te weten de komst van de Financiële Verhoudingswet 1929.<sup>18</sup> Door de Financiële Verhoudingswet werd een einde gemaakt aan de gemeentelijke inkomstenbelastingen die in die periode in de ene gemeente meer dan tien maal zo hoog waren als in de andere met als gevolg dat gegoede burgers wegtrokken uit de armere gemeenten, die de hoogste belastingen hieven. De gemeenten kregen voortaan uitkeringen uit het Gemeentefonds. Deze uitkeringen namen snel in belang toe. Reeds in 1932 waren zij goed voor bijna 34,5 percent van de gemeentelijke inkomsten. In 1947 was dit opgelopen tot 39,2 percent.<sup>19</sup>

Een *derde markeringspunt* is het begin van de wederopbouwperiode na de Tweede Wereldoorlog. In een periode van ongeveer 20 jaar verschrompelde het aandeel van de eigen gemeentelijke heffingen tot een vijfde van het belang dat het tot die tijd had gehad. Dit hield verband met het feit dat de gemeentelijke uitgaven in die periode expansief stegen. Het gemeentelijke belastinggebied was op deze uitgavengroei niet berekend. Gemeenten moesten dan ook in toenemende mate een beroep doen op ondersteuning door het Rijk. Naast de algemene uitkering uit het Gemeentefonds verwierven ook de specifieke rijksuitkeringen, bestemd voor uitgaven die gemeenten moeten doen op het terrein van bijvoorbeeld het onderwijs en de bijstand, een belangrijke plaats. Mede als gevolg van de grote vlucht die de specifieke uitkeringen na de Tweede Wereldoorlog hebben genomen<sup>20</sup> is de afhankelijkheid van gemeenten van rijksuitkerin-

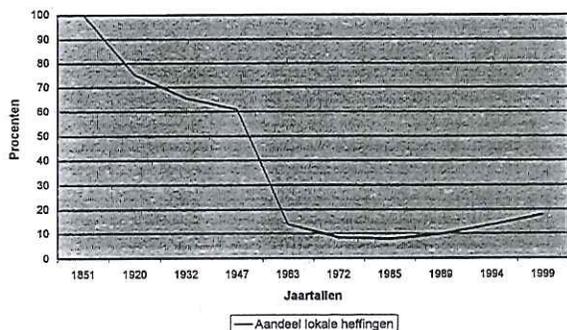
gen decennia lang, ondanks pogingen tot herstel van de financiële zelfstandigheid van gemeenten en provincies<sup>21</sup>, steeds verder toegenomen.

In 1963 ontvingen de gemeenten f 2.845 miljoen uit rijksuitkeringen en brachten de eigen heffingen f 480 miljoen op.<sup>22</sup> De eigen heffingen brachten dus nog slechts 14,4 percent binnen van de totale gemeentelijke inkomsten. In 1972 waren de algemene en de specifieke uitkeringen van het rijk samen goed voor ongeveer 91,5 percent van de gemeentelijke inkomsten. Slechts 8,5 percent van de inkomsten kwam nog uit eigen gemeentelijke heffingen.<sup>23</sup> In 1985, enkele jaren na het verschijnen van het hiervoor reeds genoemde rapport-Christiaanse, was het (voorlopige) dieptepunt bereikt. De rijksuitkeringen waren in dat jaar goed voor 92,2 percent van de gemeentelijke inkomsten. Slechts 7,8 percent van de inkomsten kwam nog uit eigen gemeentelijke heffingen.<sup>24</sup>

Na 1985 herstelden de gemeentelijke heffingen zich enigszins, onder meer door de groei van de inkomsten uit de onroerendezaakbelastingen en door intensivering van het profijtbeginsel in de vorm van verhoging van de verhaalspercentages van gemeentelijke retributies. In 1989 waren de gemeentelijke heffingen weer goed voor 9,8 percent van de gemeentelijke inkomsten. Vijf jaar later, in 1994, waren zij in belang toegenomen tot 13,8 percent van de gemeentelijke inkomsten.<sup>25</sup> Thans zijn de gemeentelijke heffingen goed voor ongeveer 18 percent van de totale gemeentelijke inkomsten.<sup>26</sup>

De volgende figuur geeft de geschetste ontwikkeling grafisch weer:

*Figuur 1 Aandeel lokale heffingen in historisch perspectief*



Internationaal gezien valt Nederland met dit relatief geringe aandeel van de lokale heffingen enigszins uit de toon. Met name in de Scandinavische landen is het aandeel van de lokale heffingen groter dan in ons land. Dit blijkt uit de volgende tabel.

*Tabel 2 Gemeentelijke inkomstenbronnen in Europa*

Land	lokale belastingen	retributies	overige middelen
Denemarken	51 %	22 %	27 %
Zwitserland	46 %	24 %	30 %
Zweden	61 %	8 %	31 %
Noorwegen	42 %	16 %	42 %
Spanje	31 %	16 %	53 %
Finland	34 %	11 %	55 %
Frankrijk	36 %	2 %	62 %
België	32 %	5 %	63 %
Duitsland	19 %	16 %	65 %
Oostenrijk	15 %	19 %	66 %
Italië	18 %	11 %	71 %
Nederland	5 %	13 %	82 %
Ver. Koninkrijk	11 %	6 %	83 %

Bron: Council of Europe (1997)<sup>27</sup>

Gegeven het toenemende belang van Europa en de toenemende mate waarin in Europees verband harmonisatie plaats vindt, acht ik het niet onwaarschijnlijk dat het aandeel van de lokale heffingen in Nederland de komende jaren verder zal toenemen. Een doorgroei naar een aandeel van ongeveer 25 percent zou binnen de Europese context alleszins redelijk zijn. Bij een verdere groei van het lokale belastinggebied is echter des te belangrijker het antwoord op de vraag, of de lokale overheden in Nederland over een voldoende robuust belastinggebied kunnen beschikken, dat qua performance is toegesneden op de lokale behoeften. Op deze vraag ga ik thans in.

## *Fiscale aspecten*

Er zijn tal van aspecten die een beeld geven van de kwalitatieve performance van belastingen, zoals de mate waarin zij leiden tot een rechtvaardige en door de overheid beoogde lastenverdeling, hun geschiktheid als beleidsinstrument, hun productiviteit, betrouwbaarheid en stabiliteit als inkomstenbron, de mate waarin zij voldoen aan het beginsel van de minste pijn en de hoogte van de perceptiekosten. In deze rede zal ik mij met het oog op de beschikbare tijd beperken tot twee graadmeters voor de kwalitatieve performance van de lokale belastingen, te weten de acceptatiegraad bij de belastingplichtigen en de betrouwbaarheid als inkomstenbron.

De acceptatiegraad bij de belastingplichtigen blijkt onder meer uit de mate waarin tegen aanslagen en beschikkingen bezwaar wordt aangetekend. De aantallen te verwerken bezwaarschriften zijn van groot belang voor de efficiency van de belastingheffing en de hoogte van de perceptiekosten. De betrouwbaarheid als inkomstenbron blijkt onder meer uit de mate waarin de overheid in het kader van bezwaar- en beroepsprocedures risico loopt op het verspelen van (een deel van) de belastingopbrengst. Op beide punten lijken de lokale belastingen niet hoog te scoren.

Tegen de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen, de qua opbrengst belangrijkste gemeentelijke belastingen, worden sinds jaar en dag relatief veel bezwaar- en beroepschriften ingediend. Zo blijkt uit een rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap<sup>28</sup>, dat in de periode 1980 - 1985 gemiddeld 18,8 percent van het totale aantal beroepschriften dat jaarlijks bij de belastingkamers van de Gerechtshoven werd ingediend de onroerendezaakbelastingen betrof. Hierbij ging het vooral om waardegeschillen.<sup>29</sup> Dit percentage beroepschriften is, afgemeten aan het relatieve belang van de onroerendezaakbelastingen, volstrekt disproportioneel. In de genoemde periode maakte de opbrengst van de onroerendezaakbelastingen evenals thans slechts enkele percenten uit van de totale Nederlandse belastingopbrengst.

Dit grote aantal procedures wijst niet op een hoge acceptatiegraad van de onroerendezaakbelastingen, hetgeen te maken kan hebben met het feit dat deze belastingen, evenals de overige lokale heffingen, duidelijk zichtbaar, via een jaarlijkse aanslag, worden geheven en niet op een voor de belas-

tingbetaler meer versluisde wijze zoals dit bij de qua opbrengst belangrijkste rijksbelastingen, te weten de loonbelasting en de omzetbelasting, gebeurt.<sup>30</sup> De geringe acceptatiegraad kan ook te maken hebben met de perceptie die de belastingbetaler heeft van de kwaliteit van de waardebeoordeling en -vaststelling voor de onroerendezaakbelastingen.

Onder meer met het oog op verbetering van deze kwaliteit is in 1995 de hiervoor reeds genoemde Wet waardering onroerende zaken (hierna: Wet woz) geïntroduceerd. De Wet woz en de daarop gebaseerde Waarderingsinstructie behelzen uniforme regels voor de waardebeoordeling. De gemeentelijke taxateurs hebben hieraan veel houvast. Bovendien houdt de onder de Wet woz ingestelde Waarderingskamer toezicht op het proces. Ook de informatievoorziening naar de burgers is aangepakt. De waarde wordt onder het woz-regime bij afzonderlijke beschikking vastgesteld en bekend gemaakt en desgewenst toegelicht door middel van een taxatieverslag.

Ondanks de kwaliteitsimpuls die de Wet woz ongetwijfeld heeft gegeven lijken de kwaliteit van de waardebeoordeling en de acceptatiegraad bij de belastingplichtigen echter nog niet drastisch te zijn verbeterd.

Uit het recentelijk door de Waarderingskamer uitgebrachte evaluatierapport 'De WOZ gewaardeerd'<sup>31</sup> blijkt dat er nog wel iets te wensen over is. De Waarderingskamer komt in zijn rapport met maar liefst 86 conclusies en 17 aanbevelingen. Een belangrijk punt van zorg wordt gevormd door de massaliteit van het waarderingsproces en de eisen die dit stelt aan het gemeentelijke apparaat. Er is een spanningsveld tussen deze massaliteit en de doelstellingen die met de Wet woz worden nagestreefd, te weten uniformiteit, duidelijkheid, efficiency en kwaliteitsverbetering. Er zijn in Nederland ongeveer 7,5 miljoen individuele onroerende zaken die, volgens de huidige wettelijke regeling, eenmaal per vier jaar moeten worden gewaardeerd. In de toekomst zal de waarderingsfrequentie mogelijk worden opgevoerd. Een en ander legt een groot beslag op de capaciteit van de gemeentelijke administraties en de voor de gemeenten werkende taxateurs.

De eerste taxatieronde onder de Wet woz, naar de waardepeildatum 1 januari 1995, resulterend in de woz-beschikkingen van 1997, leverde volgens het evaluatierapport van de Waarderingskamer ongeveer 550.000 bezwaarschriften op, ondanks dat slechts in 360 van de 600 gemeenten daadwerkelijk werd getaxeerd volgens de nieuwe regels. In de overige

gemeenten, de zogenaamde wetsfictiegemeenten, waarin de meerderheid van de belastingobjecten is gelegen<sup>32</sup>, werd op de woz-beschikkingen een reeds eerder voor de onroerendezaakbelastingen vastgestelde waarde vermeld.

De ingediende bezwaarschriften hadden naar mijn inschatting betrekking op ten minste een miljoen objecten. Er waren namelijk nogal wat bezwaarschriften van onder meer woningcorporaties, die voor hun gehele objectenbestand of een groot deel daarvan bezwaar aantekenden. Eén bezwaarschrift kan in dergelijke gevallen duizenden of zelfs tienduizenden belastingobjecten betreffen. Uitgaande van dit getal van een miljoen objecten moest in het kader van de aangespannen bezwaarprocedures de vastgestelde waarde van ten minste 13 à 14 percent van de belastingobjecten opnieuw worden bekeken, ondanks dat meer dan de helft van de objecten niet opnieuw was getaxeerd. Het is dan ook niet verwonderlijk dat de ingediende bezwaarschriften niet allemaal even snel zijn afgedaan.

De Waarderingskamer geeft in het evaluatierapport aan dat de lange beslistermijn enerzijds te maken heeft met de massaliteit van het proces en anderzijds met de gebrekkige beschikbaarheid van onderbouwende gegevens in de gemeentelijke administratie.

Hier wordt naar mijn mening een gevoelig punt geraakt, dat vraagtekens plaatst met betrekking tot de mate waarin de doelstellingen van de Wet woz thans reeds worden gerealiseerd. De beschikbaarheid van onderbouwende gegevens in de gemeentelijke administratie raakt direct aan het streven naar kwaliteitsverbetering, duidelijkheid en efficiency. Zonder de bedoelde gegevens kan de kwaliteit van de waardebeoordeling niet worden gegarandeerd en kunnen aan de belanghebbenden geen toereikende taxatieverslagen worden verstrekt.

Een en ander geeft ook de nodige zorgen voor de herwaarderingsronde die thans in volle gang is. Meer dan de helft van de objecten is zoals gezegd nog niet onder het regime van de Wet woz getaxeerd naar het waardepeil van 1995. Daar waar, met name in de woningsector, de waarde-stijgingen tussen 1 januari 1995 en 1 januari 1999, de voor de herwaarderingsronde te hanteren waardepeildatum, gemiddeld reeds op een niveau van een percent of 50 liggen, zullen de stijgingspercentages in de voormalige wetsfictiegemeenten waar waardepeildata vanaf 1992 golden en waar nog niet eerder woz-conform is getaxeerd, nog veel hoger kunnen liggen.<sup>33</sup>

Het zal dan ook niemand hoeven te verbazen indien er naar aanleiding van de komende woz-beschikkingen die in 2001 moeten worden vastgesteld, ten minste evenveel bezwaren zullen worden ingediend als in de eerste ronde.

Hierbij dient te worden bedacht dat het onder de Wet woz gehanteerde waardebegrip, dat is ontleend aan de onroerendezaakbelastingen, een aantal bijzonderheden kent dat de acceptatiegraad bij het publiek niet bevordert en dat er, mede als gevolg van een aantal vrijstellingen, sprake is van een nogal verschillende waardeontwikkeling van de verschillende categorieën onroerende zaken.

Als gevolg van enkele fictieve veronderstellingen die bij de waardebeoordeling moeten worden gehanteerd, mag geen onderscheid worden gemaakt tussen bijvoorbeeld koopwoningen en huurwoningen en tussen woningen op eigen grond en woningen op erfpachtgrond. Voor de waardebeoordeling moet worden gedaan alsof alle woningen koopwoningen zijn en alsof alle woningen op eigen grond staan, ook indien dit niet het geval is. Deze ficties zijn naar mijn mening niet bevorderlijk voor de acceptatiegraad bij het publiek.

Verder is de waardeontwikkeling bij de onderscheiden categorieën onroerende zaken nogal verschillend. Met name in de woningsector is er de laatste jaren, zoals ik hiervoor reeds heb aangegeven, sprake van een forse prijsstijging. In de verschillende sectoren courante niet-woningen, de kantoren, de winkels en de bedrijfsruimten, is de prijsontwikkeling aanzienlijk geringer dan in de woningsector. Ook met betrekking tot de industriële objecten en de agrarische bedrijfsgebouwen is de ontwikkeling veel rustiger. Hierdoor vinden naar aanleiding van iedere herwaarderingsverschuivingen plaats in de vastgestelde waardeverhoudingen en, als gevolg hiervan, in de belastingdruk. De belastingdruk verschuift de laatste jaren, ondanks de vanaf 1997 geldende mogelijkheid tot tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen, in de richting van de woningen.<sup>34</sup> Indien gebruik wordt gemaakt van de eveneens sedert 1997 geldende mogelijkheid van toepassing van de zogenaamde ingroeiregeling<sup>35</sup> verloopt deze verschuiving weliswaar geleidelijker dan zonder toepassing daarvan, maar dat neemt niet weg dat er van een verschuiving sprake is.

De geschetste effecten worden feitelijk nog versterkt door een aantal in de wetgeving verankerde vrijstellingen, voor onder meer landbouw-

grond<sup>36</sup> en onroerende productiemiddelen van de industrie.<sup>37</sup> Hierdoor blijven in de bedoelde sectoren vele miljarden guldens aan waarde<sup>38</sup> buiten de taxatie en dus buiten de belastingheffing. Dit scheelt alleen al door de toepassing van de genoemde twee vrijstellingen volgens mijn berekening ten minste ongeveer driekwart miljard gulden aan potentiële belastingopbrengst, ofwel een bedrag van meer dan f 100 per huishouden.<sup>39</sup> Met betrekking tot industriële onroerende zaken worden de effecten bovendien versterkt door het feit dat het hierbij veelal om incurante objecten gaat waarvoor geen marktwaarde kan worden vastgesteld. Bij deze objecten geschiedt de waardebepaling derhalve meer op individuele basis<sup>40</sup>, met als gevolg dat in een aantal gevallen rekening moet worden gehouden met een lagere bedrijfswaarde die bijvoorbeeld een gevolg kan zijn van tegenvallende marktontwikkelingen in de betreffende tak van industrie.

De gecumuleerde effecten van de hiervoor genoemde aspecten kunnen mijns inziens de komende jaren het proces van waardebepaling onder de Wet woz en de heffing van de onroerendezaakbelastingen behoorlijk bemoeilijken. De weerstand van de belastingplichtigen is een factor waarmee terdege rekening moet worden gehouden, en zulks niet alleen in gemeentelijke kring. Bijvoorbeeld ook binnen de rechterlijke macht zullen de gevolgen van alweer een stroom bezwaarschriften merkbaar zijn. Op een deel van de bezwaarschriften volgen immers beroepschriften. Met betrekking tot de in de eerste taxatieronde onder de Wet woz vastgestelde waarden zijn naar schatting ongeveer 10.000 beroepschriften ingediend bij de belastingkamers van de Gerechtshoven, hetgeen ruwweg een verdubbeling van het normale aantal beroepschriften impliceert. Mijns inziens dient in dit verband, gegeven het toenemende financiële belang van de onroerendezaakbelastingen dat op zich reeds goed is voor een versterking van de kritische houding van het publiek tegenover alles wat met de heffing van deze belastingen te maken heeft, de komende jaren te worden onderzocht hoe de acceptatiegraad bij het publiek verbeterd kan worden.

Daarvoor zal zeker noodzakelijk zijn dat in gemeentelijke kring serieus wordt gewerkt aan de met de Wet woz beoogde kwaliteitsverbetering bij de waardebepaling en -vaststelling. Een absoluut vereiste is in dit verband dat de onderbouwende gegevens in de gemeentelijke administratie beschikbaar, actueel en betrouwbaar zijn. Voor zover dit thans nog niet het geval is dient hierin snel verbetering te komen.

Daarnaast zal moeten worden nagedacht over aanpassingen in het waardebegrip, respectievelijk de waarderingsmethodieken voor onderscheiden categorieën onroerende zaken. De voor koopwoningen, huurwoningen en woningen op erfpachtgrond gehanteerde waarden dienen overeen te komen met de reële marktverhoudingen. Fictieve veronderstellingen en voorgeschreven waarderingsmethodieken die hieraan in de weg staan dienen mijns inziens te worden heroverwogen.

Voorts dienen gemeenten adequate middelen ter beschikking te staan om belangrijke verschuivingen in de belastingdruk naar aanleiding van periodieke hertaxaties te voorkomen of af te vlakken. De maximale bandbreedte van de bestaande mogelijkheid tot tariefdifferentiatie tussen woningen en niet-woningen dient in dit verband te worden heroverwogen. Een maximaal tariefverschil van 20 percent is onvoldoende om drukverschuivingen als gevolg van verschillen in waardeontwikkeling, die kunnen oplopen tot meer dan 100 percent, op maatschappelijk aanvaardbare wijze te kunnen opvangen.

Ten slotte dient mijns inziens, met het oog op een rechtvaardige verdeling van de belastingdruk, te worden nagedacht over de aanvaardbaarheid op termijn van de verplichte vrijstellingen voor onder andere landbouwgrond en onroerende productiemiddelen van de industrie die in de wetgeving zijn verankerd. Deze vrijstellingen, die een onmiskenbare invloed hebben op de verdeling van de belastingdruk, kunnen worden beschouwd als tax expenditures, dat wil zeggen via de belastingheffing verstrekte subsidies. Afschaffing van deze subsidies, die met name door de status quo lijken te worden gerechtvaardigd, zou een belastingverlichting van meer dan f 100,- per huishouden kunnen opleveren. Ik ben daarom van mening dat de omvang van deze subsidies en de effecten voor de verdeling van de belastingdruk tot op heden ten onrechte niet of nauwelijks in beeld zijn gebracht. De toenemende druk van de onroerendezaakbelastingen, die met name in de woningsector voelbaar is, vraagt mijns inziens om een goed inzicht in deze effecten, zodat zij onderdeel kunnen uitmaken van de politieke besluitvorming.

De betrouwbaarheid van een belasting als inkomstenbron blijkt zoals ik hiervoor reeds heb opgemerkt onder meer uit de mate waarin de overheid in het kader van bezwaar- en beroepsprocedures risico loopt op het verspelen van (een deel van) de belastingopbrengst. Mijn promotieonderzoek

naar de toetsing van lokale belastingverordeningen<sup>41</sup> wijst uit dat gemeenten, provincies en waterschappen op dit punt meer risico lopen dan het rijk. Dit heeft te maken met de manier waarop de lokale belastingen zijn geregeld. Lokale belastingverordeningen hebben, anders dan belastingwetten waarin rijksbelastingen zijn geregeld, niet de status van rijkswetten. Daar waar rijksbelastingwetten in fiscale procedures slechts in beperkte mate kunnen worden getoetst aan hoger recht<sup>42</sup> is de rechter bij een procedure inzake een aanslag in een lokale belasting bevoegd de betreffende belastingverordening te toetsen aan hoger recht in de vorm van zowel algemene rechtsbeginselen als de wetgeving waarop de verordening steunt. Indien de belastingverordening of een deel daarvan in strijd is met het hogere recht stelt de rechter in zijn overwegingen vast dat zij geheel of gedeeltelijk onverbindend is.

De gevolgen van een dergelijke onverbindendverklaring<sup>43</sup> zijn ingrijpend. Aanslagen die steunen op een onverbindende regeling kunnen in beginsel niet in stand blijven. Bovendien kunnen op basis van een onverbindende regeling geen nieuwe aanslagen worden opgelegd. De lokale overheid loopt dus inkomsten mis die wel waren begroot. Hiernaast kan de lokale overheid financiële schade ondervinden in de vorm van rente, kosten en schade die zij moet vergoeden. Het heffen van belasting op basis van een onverbindende belastingverordening vormt blijkens de jurisprudentie<sup>44</sup> een onrechtmatige daad, op grond waarvan schadevergoeding geëist kan worden. De financiële schade is echter niet de enige schade die de lokale overheid als gevolg van een onverbindendverklaring ondervindt. De betreffende overheid lijdt ook gezichtsverlies en het vertrouwen van de belastingbetalende burgers in die overheid neemt af, hetgeen onder meer tot extra bezwaarschriften kan leiden.

Uit de jurisprudentie blijkt dat de rechter de afgelopen twintig jaren gemiddeld tien keer per jaar tot het oordeel is gekomen dat een belastingverordening geheel of gedeeltelijk onverbindend was.<sup>45</sup> Het risico dat de lokale overheden op dit punt lopen is dus niet denkbeeldig. De gebreken die tot gehele of gedeeltelijke onverbindendverklaring van gemeentelijke belastingverordeningen leiden zijn divers. De gebreken zijn niet beperkt tot elementen die de hoogte van de belasting bepalen, zoals het tarief en de heffingsmaatstaf, maar kunnen ook formele aspecten zoals de publicatie van de belastingverordening betreffen. Het risico van onverbindendverklaring is blijkens mijn onderzoek met name bij de baatbelasting, de toeristenbelasting, de leges en de riool-

rechten relatief hoog.

Bij de *baatbelasting* is de problematiek mijns inziens het lastigst. De baatbelasting is een technisch ingewikkelde belasting waarbij veel mis kan gaan. Het afbakenen van het door de getroffen voorzieningen gebate gebied dat in de belastingheffing betrokken moet worden, het aanwijzen van de gebate objecten en het kiezen van een heffingsmaatstaf die in voldoende mate recht doet aan de verschillen in baat zijn bepaald geen eenvoudige kwesties. De wettelijke termijnen die in acht moeten worden genomen maken de zaak extra gecompliceerd. Een baatbelasting moet uiterlijk twee jaar na het voltooiën van de voorzieningen waarvan de kosten worden verhaald, zijn ingevoerd. Als binnen deze termijn geen rechtsgeldige belastingverordening is vastgesteld is de kans om de betreffende kosten via een baatbelasting te verhalen voor de gemeente verkeken. Dat betekent ook dat eventuele fouten die tot het oordeel leiden dat een binnen de termijn vastgestelde baatbelastingverordening niet verbindt, in het algemeen niet te herstellen zijn.

In dit verband verdient het mijns inziens overweging, de baatbelasting te vervangen door een nieuw te introduceren mogelijkheid tot tariefdifferentiatie binnen de onroerendezaakbelastingen. Overwogen zou kunnen worden in de Gemeentewet te bepalen dat met betrekking tot een bepaald gebied binnen de gemeente waarin bepaalde, zo nodig limitatief op te sommen voorzieningen zijn getroffen, de tarieven van de onroerendezaakbelastingen tijdelijk met een bepaald maximumpercentage verhoogd kunnen worden. Gedacht zou kunnen worden aan een periode van bijvoorbeeld 10 of 15 jaar, al dan niet met een bepaalde afbouw waardoor de tarieven in de loop van de bedoelde periode weer teruglopen naar het algemene niveau. Mijns inziens zou een dergelijke mogelijkheid, die relatief eenvoudig in regelgeving zou kunnen worden vervat, grote voordelen hebben in vergelijking met de baatbelasting.

Bij de *toeristenbelasting* bestaan met name problemen met betrekking tot de vraag, welke vormen van verblijf onder de belasting kunnen vallen en met betrekking tot de vaststelling van het belastbare feit. Mijns inziens dient met betrekking tot de toeristenbelasting de regeling in de Gemeentewet te worden verbeterd. Overwogen zou kunnen worden in de wet expliciet, bijvoorbeeld door middel van een opsomming, te regelen welke vormen van verblijf onder de belasting kunnen vallen. Hierbij zou kunnen worden overwogen om toeristisch dagverblijf dat tegen betaling

wordt gehouden in attractieparken en andere toeristische evenementen expliciet onder de heffing te brengen. Ik acht de jurisprudentie waarbij is beslist dat verblijf in de Efteling niet onder de toeristenbelasting zou mogen vallen omdat sprake zou zijn van verblijf in een inrichting tot het geven van vermakelijkheid<sup>46</sup> in strijd met de wetsgeschiedenis<sup>47</sup> en met de maatschappelijke verhoudingen. Ik kan niet inzien waarom toeristisch verblijf op een camping wel mag worden belast en toeristisch verblijf in een attractiepark niet. Daarentegen zou ik het toejuichen indien het belasten van het verblijf van asielzoekers expliciet zou worden uitgesloten. Anders dan toeristen hebben asielzoekers geen woon- of verblijfplaats elders. De gemeente waar zij als asielzoeker verblijf houden is feitelijk hun woongemeente, ook al staan zij daar formeel niet ingeschreven in het bevolkingsregister. Daarom behoort mijns inziens van asielzoekers geen toeristenbelasting te worden geheven. Voorts dient de vaststelling van het belastbare feit, met name wat betreft het gebruik van forfaits, nader in de wet te worden geregeld.

Bij de *leges*, rechten die worden geheven in verband met administratieve dienstverlening zoals vergunningverlening, bestaan met name problemen met betrekking tot het antwoord op de vraag, wanneer sprake is van belastbare dienstverlening en wanneer van overheidsactiviteiten die in het algemene belang worden verricht. Deze problematiek zou kunnen worden ondervangen door het opnemen in de wet van een opsomming van activiteiten die als dienstverlening kunnen worden aangemerkt.

Bij de *rioolrechten* is de problematiek wat gecompliceerder. Problemen doen zich bij die rechten met name voor indien naast elkaar een recht van de eigenaar en van de gebruiker worden geheven. In dat geval moet een kostentoe rekening plaatsvinden op basis waarvan voor elk recht afzonderlijk kan worden vastgesteld dat er geen winst wordt gemaakt. Vooral nog is niet geheel duidelijk aan welke eisen die kostentoe rekening moet voldoen. Ook bestaat onduidelijkheid omtrent de eisen waaraan de heffingsmaatstaf van met name het afvoerrecht van de gebruiker moet voldoen. Deze problematiek zou kunnen worden ondervangen door een betere wettelijke regeling. Overwogen zou kunnen worden om een keuze te maken voor ofwel uitsluitend een eigenarenheffing ofwel uitsluitend een gebruikersheffing. Deze laatste mogelijkheid, die reeds door de commissie-Christiaanse is voorgesteld, zou als voordeel bieden dat zij niet in de weg hoeft te staan aan invoering van het waterspoor.<sup>48</sup> De wet zou mijns inziens ook een nadere regeling van de heffingsmaatstaf

moeten omvatten. Voorts zou kunnen worden overwogen het rioolrecht om te vormen tot een rioolbelasting. Dit zou zowel recht doen aan het belang van de rioolheffing als aan het feit dat het gebruik van de riolering in de bestaande maatschappelijke context als een collectief goed kan worden beschouwd.

Realisering van de hier geformuleerde voorstellen zal op enkele punten leiden tot uitbreiding van de centrale regelgeving en ook enige standaardisatie van de grondslagen van de lokale heffingen tot gevolg kunnen hebben. In dit opzicht zou zulks enige afbreuk doen aan de gemeentelijke fiscale autonomie. Hoewel dit op zich niet in overeenstemming is met het streven naar decentralisatie acht ik dit gevolg aanvaardbaar met het oog op beperking van de gemeentelijke risico's en verbetering van de kwalitatieve performance van de lokale belastingen. Het lokale belastinggebied dient voldoende robuust te zijn om de stap naar de 21e eeuw probleemloos te kunnen zetten. Realisering van mijn voorstellen zal hieraan kunnen bijdragen.

#### *Dankwoord*

Graag wil ik aan het slot van deze rede mijn dankbaarheid tot uitdrukking brengen aan ieder die heeft bijgedragen tot mijn benoeming als hoogleraar.

Mijnheer de Rector Magnificus, leden van het College van Bestuur van deze universiteit.

Ik ben u zeer erkentelijk voor de goedkeuring die u heeft willen hechten aan mijn benoeming tot bijzonder hoogleraar heffingen lokale overheden en dank u voor het in mij gestelde vertrouwen.

Geachte leden van het bestuur van de Stichting J.H. Christiaanse.

Ik onderschrijf volledig het belang dat u met het instellen van deze bijzondere leerstoel tot uitdrukking heeft willen brengen. Ik acht het een uitdaging om via deze leerstoel en het daaraan gekoppelde directeurschap van het ESBL, in de geest van de illustere naamgever van de stichting, wijlen Jan Christiaanse, die mij in dit vakgebied introduceerde en mij inspireerde daarin verder te gaan, te mogen meehelpen aan de verdere ontwikkeling van dit boeiende en zich snel ontwikkelende onderdeel van het belastingrecht.

Hooggeleerde Van Arendonk, beste Henk.

Van alle mensen die ik in de fiscale praktijk ben tegengekomen ben jij verreweg het langst onafgebroken mijn collega. Toen Jan Christiaanse mij in 1983 binnenhaalde aan de universiteit verleende jij mij gastvrijheid in jouw kamer. Jij was ook degene die mij wegwijst maakte in de universitaire wereld. Toen ik in 1990 een zijstap maakte naar het waterschap De Dommel nam jij mijn rol als directeur van het ESBL over en zorgde ervoor dat de boel bleef draaien. Weer later werd jij mijn promotor en daarmee mijn reisgenoot en inspirator op de boeiende maar soms ook moeilijke weg naar promotie en, in het verlengde daarvan, naar dit hoogleraarschap. Voor de ongedwongenheid en de vanzelfsprekendheid waarmee jij al die dingen gedaan hebt, je opgewektheid en humor en, vooral, je vriendschap door de jaren heen ben ik je dankbaar. Je bent voor mij een bijzonder mens.

Hooggeleerde Stevens en Van Sonderen, beste Leo en Hans.

Naast Henk van Arendonk zijn jullie degenen geweest die door jullie stimulerende opmerkingen ervoor hebben gezorgd dat ik, na jaren te hebben geaarzeld, toch de stap heb gewaagd om een proefschrift te schrijven. Ik ben jullie daarvoor dankbaar. Zonder de inspiratie waarvoor jullie hebben gezorgd zou ik nu misschien nog hebben geaarzeld.

Geachte collega's bij het ESBL en bij de Capgroep fiscaal recht.

Ik ben jullie zeer dankbaar dat ik met jullie mag samenwerken. Het gezamenlijk verrichten van onderzoek en verzorgen van onderwijsvormen voor mij een voortdurende bron van inspiratie en genoegen.

Geachte dames en heren studenten.

Op een universiteit staat u centraal, en zo hoort het ook. Ik hoop in staat te zijn u door middel van de colleges en andere contacten bekend te maken met het boeiende vakgebied van de heffingen lokale overheden. Ik acht het een uitdaging u tijdens uw studie aan deze mooie instelling te begeleiden en wie weet een of meer van u te interesseren om na de studie aan de slag te gaan binnen de praktijk van de lokale belastingen.

Geachte collega's bij Monsma, Van den Bosch, Van den Berg en Borg-hols.

De combinatie van adviespraktijk en wetenschap is waardevol en dankbaar, maar stelt ook eisen aan alle betrokkenen. De afgelopen jaren,

waarin ik moest trachten voldoende tijd vrij te maken voor het schrijven van mijn proefschrift, moesten jullie meer dan eens inspringen en, naast het eigen werk, klussen opknappen die ik moest laten liggen. Voor de wijze waarop jullie dat hebben gedaan en de ruimte die jullie mij hebben geboden ben ik jullie zeer dankbaar.

Lieve Mieke, Anneke, Egbert en Hilde.

Mijn grootste dank gaat naar jullie uit. Van alle mensen hebben jullie van het meest nabij meegemaakt wat er aan deze dag is voorafgegaan. Ik dank jullie voor de vrijheid die je me hebt gegund om me aan mijn studie te wijden en het geduld dat je met mij hebt gehad. Ik dank jullie voor de warmte en de genegenheid waarmee je mij steeds hebt omringd en voor jullie relativerende humor. Zonder jullie zou ik hier vandaag niet staan.

Ik heb gezegd.

- <sup>1</sup> Commissie tot herstel van de financiële zelfstandigheid van provincies en gemeenten. Voorzitter van de commissie was mr. P.J. Oud, oud-burgemeester van Rotterdam.
- <sup>2</sup> Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten. Voorzitter van de commissie was Prof. dr. J.H. Christiaanse.
- <sup>3</sup> Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden. Voorzitter van de commissie was Prof. dr. C.A. de Kam.
- <sup>4</sup> Dr. L. van Leeuwen, "De burger centraal. Lokale heffingen als bestuurlijke vernieuwers". Rede uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van bijzonder hoogleraar heffingen lokale overheden aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Erasmus Universiteit Rotterdam op vrijdag 7 april 1995.
- <sup>5</sup> Prof. dr. L. van Leeuwen, "Om de toekomstwaarde van de stad". Rede uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van bijzonder hoogleraar openbare financiën der lagere overheden aan de Katholieke Universiteit Brabant, Tilburg, 15 januari 1999.
- <sup>6</sup> Wet van 24 december 1970, Stb. 608, tot wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen. Deze wet trad in werking met ingang van 30 december 1970. Ingevolge overgangsrecht moesten de nieuwe onroerend-goedbelastingen uiterlijk met ingang van 1979 zijn ingevoerd. Tot die tijd konden bepaalde oude gemeentelijke belastingen ter zake van onroerend goed nog worden geheven.
- <sup>7</sup> Waterschapswet van 6 juni 1991, Stb. 379, in verband met de hernummering van de artikelen opnieuw gepubliceerd bij Beschikking van de minister van Justitie van 2 september 1991, Stb. 444. De Waterschapswet trad in werking met ingang van 1 januari 1992, de belastingbepalingen in reglementen en verordeningen moesten ingevolge artikel 171 van de wet uiterlijk met ingang van 1 januari 1995 zijn herzien.
- <sup>8</sup> Wet van 27 april 1994, Stb. 419, tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen. Deze wet trad met ingang van 1 januari 1995 in werking. De Invoeringswet van de Wet materiële belastingbepalingen Gemeentewet is opgenomen in Stb. 1994, 420. Eveneens met ingang van 1 januari 1995 trad de Wet waardering onroerende zaken van 15 december 1994, Stb. 874, in werking. De daadwerkelijke invoering van de wijzigingen die deze herziening met zich meebracht heeft ingevolge overgangsrecht en de Aanpassingswet Wet waardering onroerende zaken (Wet van 20 december 1996, Stb. 653) plaatsgevonden met ingang van 1 januari 1997.
- <sup>9</sup> Commissie Onderzoek Financieringsstelsel Waterbeheer, Naar een financieringsstructuur passend bij integraal waterbeheer. Voorzitter van de commissie was de heer Zevenbergen.

- <sup>10</sup> Commissie onderzoek financiering. Voorzitter van de commissie is de heer Togtema.
- <sup>11</sup> Werkgroep alternatieve provinciale belastingbronnen. Voorzitter van de werkgroep was de heer M.J. Haks, oud-gedeputeerde van de provincie Noord-Holland.
- <sup>12</sup> Tariefdifferentiatie in de onroerende-zaakbelastingen, ESB- brochure 1993, nr. 1.
- <sup>13</sup> Artikel 220f, tweede lid, Gemeentewet.
- <sup>14</sup> Zie in dit verband de Nota Lokale lastendruk, Tweede Kamer, vergaderjaar 1996-1997, 25 011, nrs. 1-2, die in september 1996 is uitgebracht door de staatssecretarissen van Financiën en van Binnenlandse Zaken en de Nota Lokale lasten bedrijven en instellingen, die een jaar later werd uitgebracht. De Nota Lokale lastendruk en de Nota Lokale lasten bedrijven en instellingen hebben een vervolg gekregen in de Monitor lokale lasten, die gedurende de invoeringsperiode van de Financiële verhoudingswet registreert wat de ontwikkeling van de lokale lasten is.
- <sup>15</sup> Prof. mr. P.J. Oud, Handboek voor het Nederlands Gemeenterecht, deel III, Tjeenk Willink, Zwolle, 1963, blz. 188.
- <sup>16</sup> Mr. J.W. Beijen, Het plaatselijk belastinggebied, Tjeenk Willink, Zwolle, 1926, t.a.p..
- <sup>17</sup> In de plaatselijke inkomstenbelastingen werden slechts inwoners van de gemeente betrokken. De verschillen in belastingdruk tussen de gemeenten onderling waren als gevolg van verschillen in uitgavniveau, onder andere op het gebied van de armenzorg, groot. Voor gegoede burgers kon het derhalve financieel aantrekkelijk zijn te verhuizen naar plaatsen met een lage inkomstenbelasting. Zo ontstonden rijke gemeenten als Wassenaar, Bloemendaal en Aardenhout, waar veel gegoede burgers woonden die veelal elders hun inkomsten vergaarden. Deze burgers werden derhalve forensen.
- <sup>18</sup> Wet van 15 juli 1929, Stb. 1929, 388.
- <sup>19</sup> J.C. Timmermans en J. de Bruin, 'De belastingen der gemeente', Samsom, Alphen aan den Rijn, 1949, blz. 54 - 56. De cijfers zijn ontleend aan het rapport van de commissie-Oud.
- <sup>20</sup> Zie in dit verband Jhr. Mr. L.M. Michiels van Kessenich, 'Het Gemeentefonds binnen de rijksbegroting', in Het zakgeld van de gemeenten, 60 jaar Gemeentefonds, Ministerie van Binnenlandse Zaken, Den Haag 1989, blz. 39 - 47.
- <sup>21</sup> In dit verband kan onder meer worden gewezen op de activiteiten van de Commissie voor het herstel van de financiële zelfstandigheid van provincies en gemeenten (commissie-Oud), die in 1956 haar eindrapport uitbracht en op die van de hiervoor reeds genoemde commissie-Christiaanse.
- <sup>22</sup> B. Burger, mr. F.A. Helmstrijd, A.J. Nieuwenhuizen en A. Zadel, Nederlands gemeenterecht, Samsom/Vuga, Alphen aan den Rijn/'s-Gravenhage, 1971, blz. 414.

- <sup>23</sup> Prof. dr. C. Goedhart, De lokale financiën in de theorie der openbare financiën, Gemeentefinanciën, jaargang 25, nr. 12, blz. 230 - 236.
- <sup>24</sup> Drs. H. van der Walle, met medewerking van drs. A.G.A. Jacobs, 'Het zakgeld van de gemeenten', in Het zakgeld van de gemeenten, 60 Jaar Gemeentefonds, Ministerie van Binnenlandse Zaken, Den Haag 1989, blz. 19 - 26.
- <sup>25</sup> Mr. E.G. Borghols, Memo Lokale Belastingen & Milieueffingen 1996, Kluwer, Deventer, blz. 16.
- <sup>26</sup> M.C. Wassenaar, Lokale heffingen in Europa, Belastingblad 1999, blz. 551 - 557.
- <sup>27</sup> Zie ook M.C. Wassenaar, Lokale heffingen in Europa, Belastingblad 1999, blz. 551 - 557.
- <sup>28</sup> Rapport "Belastingrechtspraak", Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 166, Kluwer Deventer 1986, Tabel 3, blz. 20.
- <sup>29</sup> Rapport "Belastingrechtspraak", Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 166, Kluwer Deventer 1986, Tabel 8, blz. 32.
- <sup>30</sup> Bij de loonbelasting is het de werkgever die de belasting inhoudt en afdraagt, bij de omzetbelasting is het de ondernemer, en niet de consument, die de belasting voldoet. In beide gevallen wordt de belastingbetaler, dat wil zeggen de werknemer respectievelijk de consument, niet rechtstreeks met de betalingsverplichting geconfronteerd.
- <sup>31</sup> "De WOZ gewaardeerd", Rapport van de Waarderingskamer over het evaluatieonderzoek van de Wet WOZ. Van project naar proces. Waarderingskamer, Den Haag, 1999, i.s.m. Kluwer Deventer. Zie ook mr. J.G.E. Gieskes en mw. mr. E.M. Monster-Koppenol, Evaluatie Wet WOZ door Waarderingskamer: Het glas is halfvol!, Belastingblad 1999, blz. 507.
- <sup>32</sup> Dit gegeven hangt onder meer samen met het feit dat grote gemeenten zoals Amsterdam, Den Haag, Eindhoven, Alkmaar, Apeldoorn, Breda, Hilversum, Tilburg en Zaanstad tot de wetsfictiegemeenten behoorden. In deze gemeenten liggen relatief veel belastingobjecten.
- <sup>33</sup> Volgens gegevens van de NVM was de marktprijs voor een gemiddelde koopwoning in de eerste helft van 1999 f 329.000, in 1995 f 223.000 en in 1992 f 178.000. De prijsontwikkeling van de verschillende categorieën woningen is overigens ongelijk. Bijvoorbeeld de prijzen van vrijstaande woningen zijn de afgelopen jaren meer dan gemiddeld gestegen.
- <sup>34</sup> De uiteenlopende waarde-ontwikkelingen in de verschillende sectoren onroerende zaken hebben inmiddels geleid tot de instelling van een ambtelijke werkgroep, onder leiding van het ministerie van Financiën, met vertegenwoordigers van het rijk en de VNG. De bedoeling van het onderzoek van deze werkgroep is om pro-actief te kunnen optreden ingeval van forse lastendrukverschuivingen in het tweede woz-tijdvak.
- <sup>35</sup> Artikel 220i Gemeentewet.

- <sup>36</sup> Artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken.
- <sup>37</sup> Artikel 2, eerste lid, onderdeel e, Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet waardering onroerende zaken.
- <sup>38</sup> In Nederland ligt ruim 2,5 miljoen ha vrijgestelde landbouwgrond. Bij een waarde van f 50.000 per ha vertegenwoordigt deze vrijgestelde grond f 125 miljard aan belastinggrondslag. Bij de werktuigenvrijstelling gaat het naar mijn inschatting om een soortgelijk bedrag. Bij de behandeling van het wetsvoorstel tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (Eerste Kamer, vergaderjaar 1991 - 1992, 21 591, nr. 82d, blz. 7) werd door het bedrijfsleven ingeschat dat een beperking van de werktuigenvrijstelling tot 25% van de waarde van de onroerende zaken waarvan die werktuigen deel uitmaken - dat wil zeggen ruwweg een halvering van de vrijstelling - zou leiden tot een grondslagverbreding van f 500 miljard. Dit cijfer werd weliswaar door de regering in twijfel getrokken, maar in de gemeente Rotterdam schatte men de grondslagverbreding bij de bedoelde beperking van de werktuigenvrijstelling voor Rotterdam alleen in op f 7,7 miljard. Het bedrag dat in de gemeente Rotterdam alleen met de werktuigenvrijstelling is gemoeid zou aan de hand hiervan, bij het huidige waardeniveau, op f 15 miljard geschat kunnen worden. Hiervan uitgaande acht ik het niet onaannemelijk dat met de werktuigenvrijstelling landelijk ca. f 100 à f 150 miljard aan belastinggrondslag is gemoeid.
- <sup>39</sup> Bij het huidige tariefniveau van de onroerendezaakbelastingen van ruim f 15 per f 5000 heffingsgrondslag is met de vrijstellingen voor landbouwgronden en werktuigen, bij een gezamenlijk belang van f 250 miljard aan heffingsgrondslag, ruim f 750 miljoen aan potentiële belastingopbrengst gemoeid.
- <sup>40</sup> Ingevolge artikel 17, derde lid, Wet waardering onroerende zaken dient de waarde voor niet-woningen die niet zijn aan te merken als rijksmonument te worden bepaald op de zogenaamde gecorrigeerde vervangingswaarde, indien deze waarde hoger is dan de marktwaarde. Indien een marktwaarde feitelijk ontbreekt zal met betrekking tot de bedoelde niet-woningen dus steeds worden gewaardeerd op de gecorrigeerde vervangingswaarde. Blijkens de jurisprudentie kan deze waarde nooit hoger zijn dan de waarde die de zaak in economische zin heeft voor de eigenaar zelf. Zie bijvoorbeeld HR 8 juli 1992, nr. 27 678, BNB 1992/298, Belastingblad 1992, blz. 801 (Veendam-Billiton).
- <sup>41</sup> J.A. Monsma, "Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie", Proefschrift ter verkrijging van de graad van doctor, op 1 juli 1999 verdedigd aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

<sup>42</sup> Wetten in formele zin mogen ingevolge artikel 120 Grondwet niet worden getoetst op hun grondwettigheid. Zij kunnen wel worden getoetst aan rechtstreeks werkende verdragsbepalingen zoals artikel 26 van het Internationale verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten, waarin het verbod op discriminatie is vastgelegd. Toetsing aan dergelijke bepalingen is naar haar aard echter minder direct dan toetsing aan concrete wettelijke normen zoals deze met betrekking tot de lokale belastingen zijn neergelegd in onder meer de Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet.

<sup>43</sup> In feite is het woord onverbindendverklaring niet juist. De belastingverordening als zodanig is niet het voorwerp waarop de procedure zich richt. Het geschil betreft in een procedure bij de belastingkamer van het Gerechtshof de aanslag of de beschikking en de uitspraak op het bezwaarschrift tegen die aanslag of die beschikking. De onverbindendheid van de belastingverordening vormt dan ook geen onderdeel van het dictum van de uitspraak. De onverbindendheid maakt onderdeel uit van de rechtsoverwegingen die ten grondslag liggen aan het dictum. De rechter stelt in die overwegingen slechts, declaratoir, vast dat de betreffende belastingverordening geheel of gedeeltelijk onverbindend is.

<sup>44</sup> Zie onder meer HR 9 mei 1986, nr. 12 578, BNB 1986/300, Belastingblad 1987, blz. 97 (Staat - Van Gelder Papier). Zie ook mr. P. van den Berg, Civielrechtelijke verhaalsmogelijkheden in belastingzaken, Belastingblad 1992, blz. 537.

<sup>45</sup> In dit aantal zijn ook de beslissingen van de Kroon begrepen, waarbij goedkeuring is onthouden aan een belastingverordening of waarbij een belastingverordening is vernietigd. De onverbindendverklaringen door de rechter maken ongeveer 89 procent uit van het totaal. Voor de exacte cijfers verwijs ik op deze plaats naar paragraaf 7.1 van mijn proefschrift.

<sup>46</sup> HR 13 januari 1988, nr. 25 129, BNB 1988/106, Belastingblad 1988, blz. 132 (Loon op Zand).

<sup>47</sup> Bij de behandeling van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 24 december 1970, Stb. 608, waarbij de toeristenbelasting als opvolger van de logeergastenbelasting is geïntroduceerd, is op basis van een amendement-Vellenga c.s. (Tweede Kamer, 1970 - 1971, 9538, nr. 20) het begrip nachtverblijf vervangen door het begrip verblijf. Uit de parlementaire stukken blijkt mijns inziens duidelijk, dat voor de deelnemers aan het debat vaststond dat betaald verblijf in attractieparken zoals de Efteling onder de toeristenbelasting zou kunnen vallen indien de term verblijf zou worden overgenomen. Minister Beernink noemt in dit verband de Keukenhof te Lisse, de Efteling te Kaatsheuvel, de TT-races in Assen, het autocircuit in Zandvoort en voetbalwedstrijden in de grote steden expliciet. Zie Tweede Kamer, 1970 - 1971, 9538, nr. 56, blz. 514 (vergadering 27 oktober 1970).

<sup>48</sup> De invoering van het (brede) waterspoor houdt wat betreft het rioolrecht in dat dit per m<sup>3</sup> water geheven zou moeten worden en zou moeten worden opgenomen in de nota voor het drinkwater.

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 key position
- ESBL-brochure 1998 nr.6: Actualiteiten gemeentelijke belastingen 1997-1998
- ESBL-brochure 1999 nr.7: Lokale belastingen op weg naar de 21<sup>e</sup> eeuw