

Handreiking tariefdifferentiaties watersysteemheffing

1. Inleiding

Voor u ligt de handreiking tariefdifferentiaties watersysteemheffing. Deze handreiking is tot stand gekomen in samenwerking met de ad hoc-werkgroep Kostentoedeling en Watersysteemheffing. Deze werkgroep, waarin een aantal medewerkers van waterschappen zitting hebben, heeft de Unie ondersteund bij het opstellen van diverse producten (zoals modelbelastingverordeningen en handreikingen op het gebied van de watersysteemheffing) die in verband met de inwerkingtreding van het aangepaste belastingstelsel van de waterschappen nodig zijn. De handreiking is op 4 oktober 2024 bestuurlijk door de CBCF vastgesteld. Het is gebaseerd op het wetsvoorstel dat op 23 april 2024 aan de Eerste Kamer is aangeboden (EK 2023-2024, 36 412, A)¹. Het nieuwe belastingstelsel van de waterschappen zal naar verwachting per 1 januari 2026 in werking treden.

Doel en karakter van deze handreiking

Het belastingstelsel van de waterschappen is in 2009, bij de Wet modernisering waterschapsbestel², grondig herzien. Bij deze herziening werd het voor de waterschappen voor het eerst mogelijk om tarieven te differentiëren. Dit houdt in dat het tarief voor bepaalde onroerende zaken lager of hoger wordt vastgesteld dan het tarief dat op grond van de kostentoedeling van toepassing is op de categorie waartoe die betreffende onroerende zaken behoren. Om de waterschappen te helpen bij hun oriëntatie op de mogelijkheid van tariefdifferentiatie en om hen te ondersteunen bij de bestuurlijke besluitvorming over het al dan niet toepassen hiervan, heeft de Unie in 2008 de Handreiking tariefdifferentiatie uitgebracht. De handreiking had mede tot doel om de toepassing van de nieuwe wettelijke mogelijkheid landelijk enigszins te stroomlijnen. De handreiking gaf een toelichting op het fenomeen tariefdifferentiatie en haar karakter, doel en plaats binnen de watersysteemheffing. De tariefdifferentiaties zijn geregeld in artikel 122 van de Waterschapswet.

Bij het wetsvoorstel tot aanpassing van het belastingstelsel van de waterschappen zal artikel 122 wijzigen. De wijziging is voor ons reden om de initiële handreiking uit 2008 te actualiseren, waarbij wij er omwille van de leesbaarheid ervoor hebben gekozen om een geheel nieuwe handreiking op te stellen. De nieuwe handreiking volgt in opzet zoveel mogelijk het stramien van de handreiking uit 2008, maar is daarvan niet een 1 op 1 kopie. Elementen uit de initiële handreiking die vooral betrekking hebben op de overgang van het toentertijd geldende stelsel naar het stelsel zoals dat met ingang van 2009 zou gaan gelden, zijn niet allemaal herhaald. Dit is uiteraard wel gebeurd waar dat de leesbaarheid en begrijpelijkheid van de handreiking en het fenomeen tariefdifferentiaties ten goede komt.

De handreiking is niet bindend. Wel kent het een aantal aanbevelingen en noemt het een aantal overwegingen die een waterschapsbestuur kan gebruiken bij het maken van de bestuurlijke keuze om wel of geen tariefdifferentiatie toe te passen.

De tariefdifferentiaties die niet in deze handreiking zijn opgenomen

¹ Wijziging van de Waterschapswet, de Waterwet en de Algemene wet bestuursrecht in verband met het versterken van de toepassing van het profijtbeginsel bij de watersysteemheffing, het geven van ruimte aan nieuwe ontwikkelingen en het oplossen van enkele knelpunten. Wij noemen dit wetsvoorstel verder in deze handreiking ook wel het wetsvoorstel aanpassing belastingstelsel waterschappen.

² Staatsblad 2007, 208



In deze handreiking ontbreken twee tariefdifferentiaties, te weten:

1. de tariefdifferentiatie voor wateraanvoerprojecten als genoemd in artikel 122, derde lid, onderdeel c (nieuw), van de Waterschapswet.

Over deze tariefdifferentiatie verschijnt een afzonderlijke handreiking. Voor een afzonderlijke handreiking is gekozen omdat de tariefdifferentiatie voor wateraanvoerprojecten (ook in haar uitwerking) op onderdelen wezenlijk verschilt van de andere tariefdifferentiaties van artikel 122. Het zou de leesbaarheid van de voorliggende handreiking niet ten goede komen wanneer zaken die specifiek voor de tariefdifferentiatie voor wateraanvoerprojecten (maar dus niet voor de reguliere tariefdifferentiaties van artikel 122) van toepassing zijn, in deze handreiking zouden worden opgenomen. De handreiking tariefdifferentiatie wateraanvoerprojecten ontvangt u gelijktijdig met de voorliggende handreiking.

2. de zogenaamde tariefdifferentiatie gebouwd van artikel 121, tweede lid (nieuw), van de Waterschapswet.

Deze tariefdifferentiatie gaat over de nieuwe wettelijke verplichting voor waterschappen om binnen de categorie gebouwd aparte tarieven voor woningen aan de ene kant en niet-woningen aan de andere kant te hanteren. Omdat de tariefdifferentiatie gebouwd van geheel andere orde is dan de reguliere tariefdifferentiaties van artikel 122, zal ook hierover een afzonderlijke handreiking verschijnen. Deze handreiking ontvangt u in het nieuwe jaar.

Leeswijzer

De handreiking tariefdifferentiaties watersysteemheffing heeft de volgende opbouw. Hoofdstuk 2 behandelt het juridisch kader van de tariefdifferentiaties. In dit onderdeel worden de gevallen genoemd waarin de wetgever een tariefdifferentiatie mogelijk heeft gemaakt en wordt ingegaan op de achterliggende gedachte van de wetgever bij de introductie van de tariefdifferentiaties. Aangegeven wordt hoe de waterschappen de tariefdifferentiaties moeten regelen en wat het uitgangspunt is ten aanzien van het naast elkaar toepassen van tariefdifferentiaties. In hoofdstuk 3 wordt op het bestuurlijke kader van de tariefdifferentiaties ingegaan. Aangegeven wordt wat de bestuurlijke keuzes zijn die bij de tariefdifferentiaties voorliggen en welke overwegingen bij het maken van de keuze een rol kunnen spelen. In dit hoofdstuk is ook speciale aandacht voor natuurterreinen. In hoofdstuk 4 worden aanbevelingen gedaan voor de te hanteren lijn.

2. Juridisch kader tariefdifferentiaties

2.1 Achtergrond regeling tariefdifferentiaties

De belastingplichtigen die tot de categorieën ongebouwd en natuur behoren betalen binnen de eigen categorie in beginsel een gelijk tarief in het hele beheergebied van het waterschap. Voor gebouwde onroerende zaken geldt bij de inwerkingtreding van de nieuwe wet dat het tarief voor alle woningen binnen deze categorie gelijk is en dat het tarief voor alle niet-woningen binnen de categorie gelijk is. Op grond van artikel 122 kunnen de tarieven in afwijking van vorenbedoelde uitgangspunten lager of hoger worden vastgesteld, oftewel: de tarieven kunnen worden gedifferentieerd. In geval van tariefdifferentiatie geldt binnen een categorie³ dus niet meer een gelijk tarief, maar gaan voor bepaalde objecten uit de categorie afwijkende tarieven gelden. Met de regeling over de tariefdifferentiaties heeft de wetgever tot uitdrukking gebracht dat voor bepaalde onroerende zaken het belang bij het watersysteembeheer duidelijk anders kan zijn dan dat van de andere onroerende zaken uit diezelfde categorie. Met een tariefdifferentiatie wordt dus een verschil in belang tot uitdrukking gebracht, waarbij zowel sprake kan zijn van meer of van minder belang bij de taakuitoefening. De wetgever heeft limitatief benoemd in welke gevallen een tariefdifferentiatie kan worden toegepast. Het gaat blijkens de wet steeds om situaties die kunnen worden gerelateerd aan de regionale kenmerken van het waterschapsgebied en de maatregelen die ten behoeve van

³ en binnen de 'subcategorieën' woningen en niet-woningen



het watersysteembeheer worden getroffen of juist aan het ontbreken daarvan⁴. Buiten de in de wet genoemde gevallen is het differentiëren van tarieven niet mogelijk.

2.2 Wettelijke mogelijkheden tariefdifferentiatie

Artikel 122 van de Waterschapswet noemt de gevallen waarin tarieven gedifferentieerd kunnen worden en geeft aan in welke mate dit mogelijk is. De mogelijkheden zijn in het overzicht hieronder weergegeven, waarbij tussen haakjes is vermeld wat de maximale omvang van de betreffende tariefdifferentiatie is. In het overzicht zijn zowel de oude als de nieuwe reguliere tariefdifferentiaties opgenomen. Dit is gedaan om inzichtelijk te maken wat de wijzigingen in de wettelijke systematiek met ingang van 1-1-2026 zijn.

Tariefdifferentiaties tot 1-1-2026	Tariefdifferentiaties met ingang van 1-1-2026
Buitendijks gelegen onroerende zaken (- 75%)	Buitendijks gelegen onroerende zaken (- 75%)
Onroerende zaken die blijkens de legger als waterberging worden gebruikt (- 75%)	Onroerende zaken die blijkens de legger als waterberging worden gebruikt (- 75%)
Onroerende zaken gelegen in bemalen gebieden (+ 100%)	Onroerende zaken gelegen in bemalen gebieden (+ 100%)
Onroerende zaken die in hoofdzaak uit glasopstanden bestaan (+ 100%)	Onroerende zaken die in hoofdzaak uit glasopstanden bestaan (+ 100%)
Verharde openbare wegen, indien het waterschap voor 1 juli 2012 geen tariefdifferentiatie toepaste (+ 100%)	Verharde openbare wegen (+ 100%)
Verharde openbare wegen indien het waterschap voor 1 juli 2012 al een tariefdifferentiatie toepaste (+ 400%)	Niet meer mogelijk

Zoals uit het overzicht blijkt, is veel hetzelfde gebleven. De enige wijziging is dat de tariefdifferentiatie van maximaal 400% voor verharde openbare wegen is geschrapt⁵. Voortaan geldt voor verharde openbare wegen dus weer één tariefdifferentiatie, te weten de tariefdifferentiatie van maximaal 100%. Zoals uit het overzicht ook blijkt is tariefdifferentiatie alleen mogelijk voor onroerende zaken en niet voor ingezetenen.

In het vervolg van deze handreiking staan wij nader stil bij de afzonderlijke tariefdifferentiaties.

2.2.1 Tariefdifferentiatie voor buitendijks gelegen onroerende zaken (art. 122, lid 1, Waterschapswet)

Het tarief voor onroerende zaken die buitendijks zijn gelegen kan met maximaal 75% worden verlaagd. Dergelijke onroerende zaken zullen, in vergelijking met onroerende zaken die binnendijks liggen, doorgaans een beperkter belang bij het watersysteembeheer hebben. Alle typen onroerende zaken kunnen in beginsel buitendijks liggen. Er zijn gevallen bekend van buitendijks gelegen industrieterreinen en woonwijken, maar ook landbouwgrond (extensieve weidegronden), wegen en natuurterreinen kunnen buitendijks liggen.

⁴ TK 30601, nr.6, blz. 14

⁵ De reden voor het schrappen van de tariefdifferentiatie van maximaal 400% voor verharde openbare wegen ligt in het feit dat deze tariefdifferentiatie in 2012 speciaal aan de Waterschapswet was toegevoegd als tijdelijk instrument waarmee waterschappen de effecten van de weeffout desgewenst konden mitigeren. Omdat de weeffout in het wetsvoorstel tot aanpassing van het belastingstelsel van de waterschappen op een structurele manier wordt opgelost, is de tariefdifferentiatie van 400% niet meer nodig.



Als tot tariefdifferentiatie voor buitendijks gelegen onroerende zaken wordt overgegaan, is het aan te bevelen om deze voor alle voorkomende categorieën toe te passen.

2.2.2 Tariefdifferentiatie voor onroerende zaken die als waterberging worden gebruikt (artikel 122, lid 1, Waterschapswet)

Het tarief voor onroerende zaken die als waterberging worden gebruikt, kan op grond van de wet met maximaal 75% worden verlaagd. Dat de onroerende zaken voor waterberging worden gebruikt, moet uit de legger van het waterschap blijken⁶. De mogelijkheid van tariefdifferentiatie berust op de gedachte dat onroerende zaken die als waterberging worden gebruikt in het algemeen minder belang bij het watersysteembeheer hebben dan onroerende zaken die niet in het kader van de waterberging worden gebruikt. In de praktijk zullen het vooral ongebouwde onroerende zaken (natuurgebieden, agrarische percelen en overige ongebouwde onroerende zaken) zijn die als waterberging worden gebruikt. Als tot tariefdifferentiatie wordt overgegaan, is het aan te bevelen om deze voor alle voorkomende categorieën toe te passen.

2.2.3 Tariefdifferentiatie voor onroerende zaken die in bemalen gebieden liggen (artikel 122, lid 2, Waterschapswet)

Voor onroerende zaken die in bemalen gebieden liggen kan het tarief met maximaal 100% worden verhoogd. De gedachte hierachter is dat onroerende zaken die in gebiedsdelen liggen die bemalen worden, een groter belang bij de taakuitoefening van het waterschap hebben dan onroerende zaken die in niet-bemalen gebiedsdelen liggen. In de praktijk zal aan deze tariefdifferentiatie met name behoefte kunnen bestaan bij waterschappen met een grote diversiteit aan regionale kenmerken. Te denken valt aan een waterschap waarin enerzijds een behoorlijk aantal polders liggen, maar waarin anderzijds ook hooggelegen gronden met een onzichtbare afwatering (bijvoorbeeld stuwwallen) voorkomen. Voor de onroerende zaken die in de bemalen gebiedsdelen liggen kan dan eventueel een tariefdifferentiatie worden ingesteld. Indien vrijwel het gehele waterschapsgebied uit polders bestaat en dus bemalen wordt, ligt een tariefdifferentiatie naar onze mening minder voor de hand.

Als tot tariefdifferentiatie wordt overgegaan, is het aan te bevelen om deze voor alle voorkomende categorieën toe te passen.

2.2.4 Tariefdifferentiatie voor onroerende zaken die in hoofdzaak uit glasopstanden bestaan (artikel 122, lid 3, onder a, Waterschapswet)

Het tarief voor glasopstanden (dit zijn tuinbouwkassen) kan met maximaal 100% worden verhoogd. De Waterschapswet heeft het over glasopstanden als bedoeld in artikel 220d, eerste lid, onder b, van de Gemeentewet. De betreffende bepaling uit de Gemeentewet heeft het over "glasopstanden, die bedrijfsmatig worden aangewend voor de kweek of teelt van gewassen, voor zover de ondergrond daarvan bestaat uit de in onderdeel a bedoelde grond". Onderdeel a waarnaar wordt verwezen luidt als volgt: "ten behoeve van de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, daaronder mede begrepen de open grond, alsmede de ondergrond van glasopstanden, die bedrijfsmatig aangewend wordt voor de kweek of teelt van gewassen, zonder daarbij de ondergrond als voedingsbodem te gebruiken". Uit het voorgaande volgt dat het voor de tariefdifferentiatie niet uitmaakt op welke wijze de teelt in de kas plaatsvindt. Het kan zowel om substraatteelt als om vollegrondsteelt gaan.

Glasopstanden zijn gebouwde objecten en de tariefdifferentiatie vindt dus binnen de categorie gebouwd plaats. De regeling over de tariefdifferentiatie glasopstanden is blijkens de wetsgeschiedenis bedoeld voor grote concentraties van glastuinbouwgebieden waar zich waterhuishoudkundige problemen voordoen die om zeer forse investeringen vragen. De wetgever heeft hierbij vooral de situatie in het Westland voor ogen gehad, waar in het verleden sprake is geweest van ernstige wateroverlast⁷. Bij de vraag of voor glasopstanden een tariefdifferentiatie moet worden ingesteld kan een waterschapsbestuur dus het aspect van

⁶ Het gaat om de legger als bedoeld in artikel 78, tweede lid, van de Waterschapswet

⁷ TK 30601, nr. 6, blz. 13

(ernstige) wateroverlast en het feit dat dit tot extra ingrepen in het watersysteem en hoge kosten voor het waterschap kan leiden, in de overweging meenemen.

2.2.5 Tariefdifferentiatie voor verharde openbare wegen (artikel 122, lid 3, onder b, Waterschapswet)

Openbare wegen worden op grond van artikel 118, lid 5, van de Waterschapswet aangemerkt als ongebouwde eigendommen, niet zijnde natuurterreinen. De mogelijkheid om het tarief voor wegen te differentiëren is slechts opengesteld voor openbare wegen die verhard zijn. Tot de weg behoren niet alleen het rijgdeel, maar ook de berm en het deel of de delen van het perceel dat/die dienstbaar zijn aan het verkeer over de weg, voor zover deze verhard zijn⁸. Een tariefdifferentiatie voor verharde openbare wegen vereist dus een afbakening op individueel perceelsniveau. De afbakening kan in verband hiermee de nodige uitvoeringskosten met zich meebrengen. Het bijzondere aan wegen is bovendien dat zij het gehele waterschapsgebied doorsnijden, waardoor een eventuele tariefdifferentiatie gemakkelijk kan cumuleren met andere tariefdifferentiaties⁹. Deze aspecten kunnen een rol spelen in de afweging of de tariefdifferentiatie al dan niet moet worden ingesteld. Wat in de afweging verder een rol kan spelen is de relatieve omvang van de oppervlakte van de verharde openbare wegen in het waterschapsgebied.

De tariefdifferentiatie, die maximaal 100% bedraagt, vindt binnen de categorie ongebouwd plaats.

De tariefdifferentiatie voor verharde openbare wegen is in 2007 bij amendement aan de wet toegevoegd¹⁰. In de toelichting bij het amendement is als reden voor de invoering van de tariefdifferentiatie aangegeven dat bij wegen (net als bij glasopstanden) sprake is van verharde oppervlakken die een hogere piekafvoer kunnen veroorzaken, waardoor mogelijk een relatief grote capaciteit van het watersysteem wordt gevraagd. Daarnaast is opgemerkt dat wegen één van de belangrijkste bronnen van diffuse verontreiniging vormen.

Alhoewel de invoering van de tariefdifferentiatie van maximaal 100% voor verharde openbare wegen dus op inhoudelijke gronden is gebaseerd, kan het zo zijn dat waterschappen de tariefdifferentiatie in de praktijk hebben gebruikt om de effecten van de weeffout te mitigeren. Als dat zo is, is voorstelbaar dat het gebruik van de tariefdifferentiatie wordt heroverwogen. In het belastingstelsel dat op 1-1-2026 in werking treedt bestaat de weeffout immers niet meer.

2.3 Vastleggen in kostentoedelingsverordening

Welke tariefdifferentiatie(s) het waterschap toepast, moet uit de kostentoedelingsverordening van het waterschap blijken. Uit deze verordening moet ook blijken hoe hoog de tariefdifferentiatie is en wat, na toepassing van de tariefdifferentiatie, het geldende tarief voor de betrokken onroerende zaken is. In de model-kostentoedelingsverordening van de Unie is aangegeven op welke wijze de waterschappen dit in hun kostentoedelingsverordening kunnen regelen. De keuze voor een tariefdifferentiatie moet als onderdeel van de kostentoedelingsverordening door het waterschapsbestuur worden gemotiveerd.

2.4 Cumulatie van tariefdifferentiatie

Uit het vierde lid van artikel 122 volgt dat de tariefdifferentiaties naast elkaar kunnen worden toegepast. Het naast elkaar toepassen van tariefdifferentiaties wordt in de praktijk ook wel cumulatie van tariefdifferentiatie genoemd. Cumulatie van tariefdifferentiaties is sinds de invoering van de tariefdifferentiaties in 2009 mogelijk.

De wetgever heeft niet geconcretiseerd hoe het 'naast elkaar toepassen van tariefdifferentiaties' in de praktijk zijn beslag moet krijgen en hoe de waterschappen, indien zij besluiten om tariefdifferentiaties te laten cumuleren, uiteindelijk tot het toepasselijke tarief moeten komen. Voorstelbaar is dat de

⁸ Zie hiervoor het arrest van de Hoge Raad van 9 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2079

⁹ Cumulatie van tariefdifferentiatie wordt in onderdeel 2.4 van de handreiking besproken

¹⁰ Amendement Van Lith – Lenards, TK 2006-2007, 30601, nr. 15



tariefdifferentiaties bij elkaar worden opgeteld (of, afhankelijk van de soort differentiatie, van elkaar worden afgetrokken) om de verhoging of de verlaging en daarmee het uiteindelijke tarief te bepalen, maar voorstelbaar is ook dat de verhogingen of verlagingen met elkaar worden vermenigvuldigd om tot het toepasselijke tarief te komen. Uit de Memorie van Toelichting bij de Wet modernisering waterschapsbestel is af te leiden dat de wetgever een aanpak voor ogen heeft gestaan waarbij de tariefdifferentiaties bij elkaar worden opgeteld om de uiteindelijke verhoging te bepalen¹¹.

In de praktijk worden beide methoden toegepast¹². Dat bevreemdt niet: kijkend naar de (overigens summier) toelichting bij de wet heeft de aanpak van optellen/afrekken de voorkeur, kijkend naar de (navolgbaarheid van de) uitkomst van de rekenmethode heeft de aanpak van vermenigvuldigen de voorkeur. Hierna volgt ter illustratie van het verschil in uitkomst een rekenvoorbeeld voor een situatie waarin een waterschap voor verharde openbare wegen een tariefdifferentiatie van + 100% hanteert en voor buitendijks gelegen onroerende zaken waaronder wegen een tariefdifferentiatie van -/- 75%. In de praktijk is dit de cumulatie die het vaakst voorkomt, waarbij de voorkeursvolgorde is dat de tariefdifferentiatie buitendijks eerst wordt toegepast en daarna de tariefdifferentiatie wegen. In het rekenvoorbeeld wordt uitgegaan van een basistarief van € 100,-.

Rekenvoorbeeld

Buitendijks + wegen

- aanpak van optellen/afrekken: € 100 (basistarief) -/-75% (buitendijks) + 100% (wegen) = € 125

- aanpak van vermenigvuldigen: € 100 (basistarief) x 0,25 (buitendijks) x 2,00 (wegen) = € 50

De Unie is van mening dat waterschappen een eigen lijn moeten bepalen en een eigen keuze moeten maken in de toe te passen aanpak.

De aanbeveling is overigens om terughoudend te zijn in het laten cumuleren van tariefdifferentiaties.

3. Bestuurlijk kader tariefdifferentiaties

3.1 Bestuurlijke vrijheid

Het instellen van een tariefdifferentiatie behoort tot de bestuurlijke vrijheid van het waterschap. Deze keuzevrijheid staat, zoals blijkt uit de wetsgeschiedenis bij de Wet modernisering waterschapsbestel, voorop. Van een verplichting om tarieven te differentiëren kan dus nooit sprake zijn¹³. Hierin is in het nieuwe stelsel geen verandering gekomen. Een besluit om een tariefdifferentiatie in te stellen wordt gemotiveerd en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur worden hierbij in acht genomen.

De tariefdifferentiatie is onderdeel van de kostentoedelingsverordening. Als onderdeel van deze verordening kan de tariefdifferentiatie in een procedure over een belastingaanslag door de belastingrechter marginaal worden getoetst. Dat wil zeggen dat de belastingrechter toetst of toepassing van de tariefdifferentiatie tot een onredelijke en willekeurige belastingheffing leidt die de wetgever bij de toekenning van de bevoegdheid niet voor ogen heeft gehad.

3.2 Toepassen in uitzonderingssituaties/betrachten terughoudendheid

Uit de wetsgeschiedenis bij de Wet modernisering waterschapsbestel blijkt dat tariefdifferentiaties naar de opvatting van de wetgever een uitzondering zouden moeten blijven (een gelijk belang binnen de categorie

¹¹ TK 30601, nr. 3, blz. 57

¹² Er zijn 9 waterschappen die tariefdifferentiaties laten cumuleren. Daarvan passen 5 waterschappen het principe van optellen/afrekken toe en 4 waterschappen het principe van vermenigvuldigen.

¹³ TK 30601, nr. 3, blz. 26, onderdeel d

staat immers voorop), waarbij de wetgever ook de verwachting heeft uitgesproken dat van de mogelijkheid om tarieven te differentiëren spaarzaam gebruik zal worden gemaakt¹⁴. Mede om deze reden en met het oog op de transparantie en eenvoud van het belastingstelsel, geven wij u in overweging om terughoudend te zijn in de toepassing van tariefdifferentiaties. Benutting van alle mogelijkheden van tariefdifferentiatie zal namelijk al snel tot de vaststelling van een zeer complexe tarievenstructuur leiden. Dit kan de wetgever in het licht van het streven naar vereenvoudiging niet voor ogen hebben gehad¹⁵.

3.3 Gelijke toepassing voor alle belastingplichtige categorieën en verbijzondering binnen een tariefdifferentiatie

De wetgever heeft de mogelijkheid om tarieven te differentiëren opengesteld voor onroerende zaken die tot de categorieën gebouwd, ongebouwd en natuur behoren. Dit zo zijnde, is het de vraag of waterschappen:

1. ervoor kunnen kiezen om een tariefdifferentiatie wel toe te passen voor onroerende zaken die tot de ene categorie behoren, maar niet voor onroerende zaken die tot een andere categorie behoren. U kunt hierbij bij wijze van voorbeeld denken aan de situatie waarin de tariefdifferentiatie voor buitendijks gelegen onroerende zaken wel voor buitendijks gelegen gebouwde onroerende zaken wordt toegepast maar niet voor buitendijks gelegen ongebouwde onroerende zaken of natuurterreinen (of andersom).
2. ervoor kunnen kiezen om binnen een tariefdifferentiatie verschillende verhogings-/verlagingspercentages in vergelijking met het basistarief te hanteren. U kunt hierbij bij wijze van voorbeeld denken aan de situatie waarin de tariefdifferentiatie buitendijks voor buitendijks gelegen gebouwde onroerende zaken op -75% wordt gesteld en voor buitendijks gelegen ongebouwde onroerende zaken of natuurterreinen op -50%.

Ad 1 Gelijke toepassing voor alle belastingplichtige categorieën

In de handreiking Tariefdifferentiatie uit 2008 is ervan uitgegaan dat het mogelijk is om een tariefdifferentiatie wel voor de ene maar niet voor de andere categorie/categorieën toe te passen. Zo luidde de aanbeveling aan de waterschappen bijvoorbeeld om voor natuurterreinen sowieso geen tariefdifferentiaties in te stellen (specifiek over natuurterreinen later in deze handreiking meer). Inmiddels zijn wij de mening toegedaan dat het beter te rechtvaardigen is wanneer bij het instellen van een tariefdifferentiatie alle relevante onroerende zaken, ongeacht de categorie waartoe zij behoren, in de in te stellen tariefdifferentiatie worden betrokken. Wanneer een waterschap, redenerend vanuit het belang, echter meent dat er toch goede redenen zijn om voor een andere aanpak te kiezen, staat dit het waterschap vrij.

Ad 2 Hanteren van verschillende verhogings- of verlagingpercentages binnen een tariefdifferentiatie

Wat betreft de vraag of binnen een tariefdifferentiatie verschillende afwijkingspercentages kunnen worden gehanteerd, is in de handreiking uit 2008 gezegd dat het mogelijk is om voor een dergelijke verbijzondering binnen een tariefdifferentiatie te kiezen. De aanbeveling was toen echter om omwille van de eenvoud en de transparantie van het belastingstelsel zoveel mogelijk gelijke afwijkingspercentages voor alle categorieën (gebouwd, ongebouwd en natuur) binnen een tariefdifferentiatie te hanteren. Deze aanbeveling wordt thans wederom onderschreven.

3.4 Natuurterreinen en tariefdifferentiatie

In de handreiking Tariefdifferentiaties uit 2008 luidde de aanbeveling aan de waterschappen om het tarief voor natuurterreinen niet te differentiëren. Gezien het feit dat het vertrekpunt inmiddels is dat een tariefdifferentiatie in principe op alle daarvoor in aanmerking komende onroerende zaken (ongeacht de categorie waartoe ze behoren) moet worden toegepast (zie het vorige onderdeel van deze handreiking), is het

¹⁴ TK 30601, nr. 3, blz. 26, onderdeel d

¹⁵ TK 30601, nr. 6, blz. 14

doen van een aanbeveling specifiek over natuurterreinen nu niet meer passend. Waterschappen kunnen ten aanzien van natuurterreinen een eigen lijn bepalen, waarbij de volgende overwegingen een rol kunnen spelen:

Overwegingen om natuurterreinen wel mee te nemen in de tariefdifferentiaties:

- De wetssystematiek: de tariefdifferentiaties koppelen aan bij de ligging van objecten in het waterschapsgebied (buitendijks gelegen, gelegen in bemalen gebieden of in waterbergingsgebieden) of bij de aard van de onroerende zaken (glasopstand, verharde openbare weg). Als het gaat om de tariefdifferentiaties die koppelen aan de geografische ligging, wijst niets er op dat de wetgever bepaalde typen onroerende zaken van de mogelijkheid van tariefdifferentiatie heeft willen uitsluiten
- Het is aannemelijk dat als de wetgever echt niet gewild zou hebben dat op het tarief voor natuurterreinen verbijzonderingen werden aangebracht, hij dit wettelijk zou hebben geregeld of in de wetsgeschiedenis tot uitdrukking zou hebben gebracht.

Overwegingen om natuurterreinen niet mee te nemen in de tariefdifferentiaties¹⁶

- De wetgever heeft al rekening gehouden met het bijzondere belang van natuurterreinen door ze af te splitsen van categorie ongebouwd waar ze tot de invoering van de wet modernisering waterschapsbestel toe behoorden.
- Alhoewel in het nieuwe stelsel de economische waarde van objecten geen rol meer speelt bij de kostentoedeling, blijven het kostenaandeel en de waterschapslasten van de categorie natuurterreinen ook in het nieuwe stelsel relatief laag.
- Het toepassen van een of meer tariefdifferentiaties zou in het geval van natuurterreinen betekenen dat op het al zeer lage tarief een verdere verbijzondering wordt aangebracht.
- In het licht van de beoogde vereenvoudiging en transparantie van het belastingstelsel moet van tariefdifferentiatie worden afgezien.

3.5 Overwegingen bij instellen tariefdifferentiatie

Zoals u in deze handreiking heeft kunnen lezen, kunnen bij de vraag of een tariefdifferentiatie moet worden ingesteld en tot welk maximum, verschillende overwegingen een rol spelen. De overwegingen zetten we omwille van de duidelijkheid hieronder op een rij:

- De mate waarin onroerende zaken een duidelijk afwijkend belang bij het watersysteembeheer hebben;
- De regionale kenmerken van het waterschapsgebied;
- De invloed van de tariefdifferentiatie op de complexiteit en transparantie van het belastingstelsel;
- De uitvoeringskosten en overige kostenaspecten die met de tariefdifferentiatie gepaard gaan (doelmatigheid); en
- De gevolgen voor de lastenverdeling binnen de categorie.

4. Aanbevelingen

Op verschillende plaatsen in de handreiking komen aanbevelingen voor. De aanbevelingen hebben wij hieronder op een rij gezet:

- Terughoudend zijn in de toepassing van tariefdifferentiaties
- Terughoudend zijn in het laten cumuleren van tariefdifferentiaties
- Rekenkundige aanpak cumulatie van tariefdifferentiatie wordt door het waterschap bepaald
- In een in te stellen tariefdifferentiatie worden alle relevante onroerende zaken betrokken, ongeacht de categorie waartoe zij behoren. Wanneer een waterschap echter, redenerend vanuit het belang, meent dat er goede redenen zijn om voor een andere aanpak te kiezen, staat dit het waterschap vrij.
- Er worden binnen een tariefdifferentiatie gelijke afwijgingspercentages gehanteerd voor alle objecten die in de differentiatie worden betrokken, ongeacht de categorie waartoe ze behoren.

¹⁶ De overwegingen zijn gelijk aan de in de initiële handreiking genoemde



- Het ligt minder voor de hand een tariefdifferentiatie voor bemalen gebieden in te stellen wanneer vrijwel het gehele waterschapsgebied uit polders bestaat en dus bemalen wordt.