Van den Bosch & Partners
Belastingadviseurs voor overheden

mr. J.K. Lanser
mr. A.A.C. Bruijns
mr. R.M.M. Duits
mr. R.P.M.M. Mols
mr. P. van den Berg

Notitie vrijstelling zakelijk verblijf toeristenbelasting (intern en vertrouwelijk)

Gemeente Terschelling

Hardinxveld-Giessendam, 29 april 2025

mr. R.M.M. Duits

Inhoudsopgave

1 Inleiding 3
2 Vrijstellingen toeristenbelasting algemeen 4
3 Vrijstelling zakelijk verblijf Terschelling 6

1 Inleiding

Met ingang van 1 januari 2025 heeft de gemeenteraad van Terschelling besloten om de vrijstelling voor diegenen die uit hoofde van zijn beroep of functie tijdelijk binnen de gemeente tegen betaling werkzaamheden verricht te schrappen. Deze vrijstelling was niet opgenomen in de Modelverordening van de VNG, maar bestond wel op Terschelling en was dus opgevoerd naar 'lokaal gebruik'.

Het college van B&W heeft geconcludeerd, dat voor deze vrijstelling feitelijk geen rechtvaardigingsgrond is te vinden in wet en jurisprudentie. Het doel van het bezoek doet er immers niet toe bij het ontstaan van een belastingplicht voor de toeristenbelasting. De vrijstelling had volgens het college juist te maken met het doel van het bezoek. Daarnaast werden Individuele belastingplichtigen die die een beroep deden op de vrijstelling, omdat ze op Terschelling waren om (vrijwilligers)werk te doen, altijd in het gelijk gesteld omdat het juridisch als een zeer lastige afweging werd beschouwd om te bepalen of iemand al dan niet daadwerkelijk voor werk op Terschelling verbleef.

Inmiddels is gebleken dat het schrappen van de vrijstelling de nodige weerstand oplevert bij logiesverstrekkers en bij degenen op wie zij de belasting kunnen verhalen. De gemeenteraad heeft het college daarom gevraagd of er mogelijkheden zijn om het reeds genomen besluit terug te draaien c.q. aan te passen.

De gemeente wil weten of het weer opnemen van de vrijstelling juridisch houdbaar is en de toets van de belastingrechter kan doorstaan. In deze notitie zullen wij hierop ingaan.

2 Vrijstellingen toeristenbelasting algemeen

De toeristenbelasting is een algemene belasting waarvan de opbrengst ten goede komt aan de algemene middelen. Het staat de gemeente vrij uit deze middelen (mede) voorzieningen in het belang van het toerisme te bekostigen.

Het belastbaar feit voor de toeristenbelasting is het houden van verblijf binnen de gemeente door personen die niet als ingezetene met een adres in de gemeente in de basisregistratie personen (BRP) zijn ingeschreven. Het is dus niet vereist dat het verblijf in de gemeente voor toeristische doeleinden plaatsvindt. Dat een toeristisch oogmerk niet is vereist is onder andere bevestigd in de uitspraak van het Hof Den Bosch van 13 juni 1975 (BNB 1975/280, heffing van toeristenbelasting ter zake van het volgen van vormingscursussen) en in het arrest van de Hoge Raad van 7 mei 1980 (BNB 1980/178). In dat arrest ging het om iemand die de gemeente Terschelling bezocht met het doel op de gemeentesecretarie ter inzage gelegde bescheiden te bekijken. Omdat de toeristenbelasting zich niet hoeft te beperken tot toeristisch verblijf, is volgens de Hoge Raad in beginsel ook iedere vorm van verblijf door niet-ingezeten belastbaar voor de toeristenbelasting.

Hoewel de Gemeentewet daartoe niet verplicht, beperkt de Modelverordening van de VNG het belastbaar feit tot een verblijf met betaalde overnachting (dus tegen vergoeding). De beperking tot verblijf tegen vergoeding[1] wordt in het algemeen opgenomen wegens uitvoeringsredenen omdat de uitvoerbaarheid van de heffing lastig is als niet op een voor de gemeente te controleren punt voor iets wordt betaald dat in verband kan worden gebracht met het verblijf door degene die verblijf houdt. Het beperken van de heffing tot het houden van verblijf tegen vergoeding, heeft tevens vaak tot doel om verblijf bij vrienden of familie niet in de heffing te hoeven te betrekken. De regeling heeft echter wel tot gevolg dat in alle gevallen waarin geen vergoeding verschuldigd is, geen heffing kan plaatsvinden.[2] Het hanteren van de voorwaarde van verblijf tegen vergoeding, heeft wel een belangrijke implicatie. Indien er namelijk wel sprake is van een betaling, maar die die betaling niet gezien kan worden als een vergoeding ter zake van het houden van verblijf, dan doet het belastbare feit zich niet voor en kan dus niet geheven worden.[3] Door de beperking tot verblijf tegen vergoeding wordt niet over alle vormen van verblijf door niet-ingezetenen toeristenbelasting geheven. Dat is echter toegestaan.

Overigens is in Terschelling ter zake van het houden van nachtverblijf (artikel 1, onderdeel b van de Verordening Toeristenbelasting Terschelling 2025; hierna: de Verordening) niet de eis opgenomen dat sprake dient te zijn van verblijf tegen vergoeding. Daartoe is in artikel 3 lid 2, onderdeel d wel een vrijstelling opgenomen ter zake van verblijf door bloed- of aanverwanten tot en met de tweede graad in rechte lijn.

De Gemeentewet schrijft geen verplichte vrijstellingen voor. In de Modelverordening Toeristenbelasting van de VNG worden desondanks enkele bijzondere verblijfsvormen vrijgesteld. Het gaat hierbij blijkens de toelichting om verblijfsvormen waarbij de verblijfhouder doorgaans geen vrije keuze heeft. Naast verzorgden en verpleegden in verzorgings-, verpleeg- en ziekenhuizen is daarbij in een regeling voorzien voor asielzoekers die door het Centraal Orgaan opvang Asielzoekers zijn gehuisvest. De Modelverordening kent echter geen vrijstelling voor personen die tegen betaling werkzaamheden verrichten in de gemeente.

De gemeente mag er voor kiezen om, binnen de grenzen van het gelijkheidsbeginsel, vrijstellingen op te nemen in de verordening. Lokale overheden hebben een grote vrijheid in het bepalen welke gevallen gelijk zijn en welke gevallen niet, om af te wegen of een andere fiscale behandeling

[1] De aanwezigheid van een vergoeding kan ruim geïnterpreteerd worden, zie Hoge Raad 7 juni 2002, LJN: AD3600.
[2] HR 25 februari 2005, LJN: AS7919.
[3] HR 15 juli 1986, BNB 1986/264.

noodzakelijk is. In het arrest over de Hellendoornse hondenbelasting[4] oordeelde de Hoge Raad dat pas sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel, indien voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen geen objectieve en redelijke rechtvaardiging kan worden gegeven. De Hoge Raad heeft daarnaast in 2013 geoordeeld dat het oordeel van de (rijks)wetgever op fiscaal gebied over wat gelijke gevallen zijn, dient te worden geëerbiedigd, tenzij dat oordeel (evident) van redelijke grond ontbloot is.[5] De Hoge Raad kent diezelfde ruime beoordelingsvrijheid toe aan de gemeentelijke regelgever, de gemeenteraad.[6]

In de uitspraak inzake de kerkenvrijstelling bij de rioolheffing van de gemeente Loppersum is nog eens expliciet geoordeeld dat de gemeentelijke wetgever mag zelf besluiten welke vrijstellingen hij opneemt in de belastingverordeningen. Die vrijstelling mag volgens de raad beperkt blijven tot een specifieke groep objecten (kerken) die voldoet aan bepaalde criteria (openbare toegankelijkheid en werkzaamheden in het kader van algemeen belang) en hoeft niet tevens te gelden voor alle objecten die deels aan deze criteria voldoen zoals bijvoorbeeld scholen en sportcomplexen. De objectieve en redelijke rechtvaardiging die de gemeenteraad aandraagt wordt door de Hoge Raad dus vrij afstandelijk getoetst.

Naar aanleiding van in de Tweede Kamer gestelde vragen inzake het vrijstellen van toeristenbelasting van niet als toeristen te beschouwen bezoekers van vormingsinternaten, volkshogescholen, scoutcentra en soortgelijke niet-winstbeogende instellingen wegens het opvoedkundige doel van het bezoek, is door de staatssecretaris van Cultuur, Recreatie en Maatschappelijk Werk bij op 18 oktober 1973 ingezonden brief onder meer gezegd:

> *'Mede gezien de officiële naamgeving van deze belasting lijkt het in de rede te liggen dat, indien een gemeente tot het heffen van toeristenbelasting overgaat, de bedoelde bepaling (art. 224) wordt toegepast in die zin, dat voor bepaalde categorieën van personen vrijstelling van de betaling van toeristenbelasting wordt verleend. Ik denk hierbij niet alleen aan patiënten in ziekenhuizen of aan woonwagen- en woonschepenbewoners, maar ook aan cursisten die zonder enig toeristisch oogmerk in een educatieve instelling als een volkshogeschool of vormingscentrum verblijven. Deze opvatting vindt steun in enkele gevallen waarin gemeenten internaten voor vormings- en ontwikkelingswerk een vrijstelling als bovenbedoeld hebben verleend. Volledigheidshalve wordt vermeld dat in een ander geval een dergelijke vrijstelling, ook na interventie dezerzijds, is geweigerd. Of het door de vragenstellers genoemde criterium 'niet winst beogend' in het algemeen als maatstaf voor vrijstelling zou kunnen gelden, meen ik te moeten betwijfelen.'*

Ook andere vormen van verblijf kunnen door de gemeente worden vrijgesteld in de verordening, mits deze vrijstellingen uiteraard niet strijdig zijn met rechtsbeginselen, zoals het gelijkheids- en het evenredigheidsbeginsel en mits deze vrijstellingen passen bij de rechtsgrond en het karakter van de heffing.

[4] HR 21 juni 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA6253.
[5] HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1212, r.o. 3.3.1.
[6] Zie HR 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917, r.o. 4.2.1 en 4.2.3, en bijvoorbeeld ook HR 4 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2495.

3 Vrijstelling zakelijk verblijf Terschelling

Aan de orde is de vraag of het mogelijk (en gewenst) is om verblijf door diegenen die binnen de gemeente betaalde werkzaamheden verrichten vrij te stellen. De gemeenteraad heeft daartoe aan het college gevraagd of het mogelijk is om de per 1 januari 2025 afgeschafte vrijstelling weer in te voeren.

Zoals in onderdeel 2 is aangegeven, heeft de gemeentelijke regelgever een ruime beoordelingsvrijheid om vrijstellingen op te nemen, mits deze niet strijdig zijn met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel en passen bij het karakter van de heffing. Het opnemen van een vrijstelling voor diegenen die binnen de gemeente werkzaamheden verrichten past in onze optiek wel bij het karakter en de rechtsgrond van de toeristenbelasting, aangezien dergelijk verblijf geen toeristisch karakter kent en door de groep ook geen dan wel veel minder gebruik zal worden gemaakt van toeristische voorzieningen.

Om uitvoeringstechnische redenen werden in het verleden in de VNG-modelverordening de objecten waarin het te belasten verblijf kon plaatsvinden, beperkt tot verblijf met een toeristisch karakter. Daardoor kon ook niet geheven worden ter zake van verblijf om zakelijke redenen. Materieel is het opnemen een dergelijke beperking van de heffing tot objecten met een toeristisch karakter hetzelfde als het vrijstellen van verblijf met een zakelijk karakter. Deze beperking is door de belastingrechter destijds geaccepteerd.

De rechtvaardiging voor een vrijstelling voor zakelijk verblijf kan gemotiveerd worden door het feit dat personen die zakelijk verblijven geen (dan wel nauwelijks) gebruik maken van toeristische voorzieningen. De toeristenbelasting moet blijkens de wetsgeschiedenis worden gezien als een tegemoetkoming in de kosten van de huishouding van de gemeente voor zover deze voortvloeien uit voorzieningen welke (mede) in het belang van het toerisme worden getroffen.[7] Het rechtskarakter van de toeristenbelasting kan ook omschreven worden als een op het profijtbeginsel gebaseerde verteringsbelasting. Zakelijk verblijf onderscheidt zich ook ten opzichte van toeristisch verblijf dat over het algemeen niet of nauwelijks gebruik gemaakt wordt van toeristische voorzieningen. Dat maakt dat diegenen die zakelijk verblijven ook geen (of in ieder geval beduidend minder) profijt hebben van voorzieningen die in het belang van het toerisme worden getroffen.

Daarnaast is de groep (zakelijk verblijf) ook duidelijk af te bakenen ten opzichte van diegenen die wel in de heffing worden betrokken (toeristisch verblijf). Gelet daarop zijn wij van mening dat er een objectieve en redelijke rechtvaardiging aangedragen kan worden voor hete verschil in behandeling. Wij achten derhalve de kans klein dat de rechter zal oordelen dat sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel. Fiscaal-juridisch zien wij derhalve geen belemmeringen om de vrijstelling opnieuw op te nemen in de verordening. Wel dient te worden gerealiseerd dat het opnemen van de vrijstelling ook ertoe leidt dan dat over geen enkele vorm van zakelijk verblijf (en bijvoorbeeld dus ook het verblijf door arbeidsmigranten) toeristenbelasting kan worden geheven.

Daarnaast leidt dit tot extra administratieve lasten aan de zijde van de verblijfbieders, aangezien deze zullen moeten registreren of sprake is van zakelijk of toeristisch verblijf en dit ook zullen moeten aangeven bij de aangifte. Aan de zijde van de gemeente leidt e.e.a. ook tot extra werkzaamheden voorafgaand aan de aanslagoplegging.

[7] Kamerstukken II 1967/68, 9538, nr. 3, p. 24, linker kolom.

U heeft aangegeven dat u volgende redactie van het belastbare feit zou willen opnemen:

> *"De belasting, bedoeld in artikel 1, aanhef en onderdeel b, wordt niet geheven ter zake van het verblijf door degene die uit hoofde van zijn beroep of functie tijdelijk binnen de gemeente tegen betaling werkzaamheden verricht waarbij dat werk alleen en uitsluitend op Terschelling kan worden gedaan."* [onderstreping VdB]

De toevoeging "waarbij dat werk alleen een uitsluitend op Terschelling kan worden gedaan" zouden wij schrappen omdat in onze optiek vrijwel niet te controleren is dat inderdaad het geval is. Daarnaast is dit ook voor de verblijfbieders nauwelijks na te gaan. In zoverre zal deze toevoeging dan ook kunnen leiden tot problemen van uitvoeringstechnische aard.

Zoals reeds door de gemeente zelf is aangegeven wordt ook van vrijwilligers die bijvoorbeeld meehelpen aan Oerol een vergoeding ontvangen. In zoverre zullen deze, ondanks dat strikt genomen geen sprake is van verblijf uit hoofde van zijn of haar beroep, ook in de vrijstelling delen doordat ze wel uit hoofde van hun functie (als vrijwilliger) tijdelijk binnen de gemeente verblijven. Dat zou mogelijk kunnen worden beperkt door de vrijstelling te beperken tot verblijf uit hoofde van zijn of haar beroep. Strikt genomen is daarvan immers geen sprake bij vrijwilligers.

Indien echter ervoor gekozen zou worden om ter zake van verblijf door vrijwilligers wel (nacht)toeristenbelasting te heffen, dan zou dat wel (mogelijk) gevolgen kunnen hebben voor de toets aan het gelijkheidsbeginsel in een eventuele procedure. De rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling van het zakelijke verblijf (het niet of nauwelijks gebruik maken van toeristische voorzieningen) is ook van toepassing op vrijwilligers. Ook deze zouden kunnen aanvoeren dat zij, net zoals het verblijf voor uit hoofde van het beroep, ook geen gebruik maken van toeristische voorzieningen. Gelet op dit risico adviseren wij dan ook om het verblijf door vrijwilligers waarvoor deze een vergoeding (en dus betaling) verkrijgen, onder de vrijstelling te laten vallen. Daarmee kunnen (lastige) procedures voorkomen worden.

Derhalve adviseren wij om de volgende vrijstelling op te nemen:

> *"De belasting, bedoeld in artikel 1, aanhef en onderdeel b, wordt niet geheven ter zake van het verblijf door degene die uit hoofde van zijn beroep of functie tijdelijk binnen de gemeente tegen betaling werkzaamheden verricht."*

Tenslotte merken wij nog op dat door de bovenstaande redactie de vrijstelling alleen maar van toepassing is op de toeristenbelasting die verschuldigd is ter zake van het nachtverblijf en niet ter zake van de (dag)toeristenbelasting van artikel 1, onderdeel a van de Verordening. Inmiddels hebben wij begrepen dat dit een bewuste keuze betreft die gebaseerd is op uitvoeringstechnische redenen.