KOHIER

Notitie
Rechterlijke toetsing en publiek belang

31 mei 2021

IN OPDRACHT VAN

De Woonpas
Amsterdamseweg 24
3812 RS Amersfoort

Contactpersoon: Dick Dekker

KOHIER Beleidsadvies Lokale Belastingen | Aper Bouwmankade 35 | 3059 SB Rotterdam | T 06-1 464 1 595 |
arjenschep@kohier.nl | www.kohier.nl | IBAN: NL41BUNQ2052654933 | BTW-nr.: NL003557371B39 |
KVK nr.: 81344708

Aanleiding

KOHIER is gevraagd een notitie op te stellen over rechterlijke toetsing van een gemeentelijke belastingverordening. Het gaat daarbij om een tweetal vragen:

1. *In welke gevallen kan een (belasting)rechter door de gemeenteraad in een gemeentelijke (belasting)verordening gemaakte keuzes aantasten?*

2. *Wanneer een gemeenteraad de verduurzaming van particuliere woningen voldoende van publiek belang vindt om daarvoor het instrument van baatbelasting in te zetten, is deze afweging dan aantastbaar in een geschil over een individuele aanslag bij de belastingrechter?*

Beoordeling en advies

Ad 1) Rechterlijke toetsing van gemeentelijke verordeningen in het algemeen

In Nederland geldt een grondwettelijk verbod op toetsing door de rechter van wetten (algemeen verbindende voorschriften) aan de Grondwet.[1] Wel kunnen wetten worden getoetst aan internationale verdragen.[2] Het grondwettelijke toetsingsverbod geldt enkel voor wetten in formele zin, zoals bijvoorbeeld de Gemeentewet.[3] Voor wetten van lokale overheden zoals verordeningen (die ook wel wetten in materiële zin worden genoemd) geldt het toetsingsverbod aan de Grondwet niet. Ook geldt dat lokale verordeningen (in tegenstelling tot wetten in formele zin) kunnen worden getoetst aan algemene (materiële) rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel.[4] Voor verordeningen geldt bovendien dat deze worden getoetst aan de wettelijke voorschriften in formele zin waarop deze zijn gebaseerd. Zo wordt de verordening baatbelasting van een gemeente getoetst aan de voorschriften die daarvoor gelden zoals vastgelegd in art. 222 van de Gemeentewet.

Hoewel een rechter verordeningen dus kan toetsen aan hogere regelgeving en algemene beginselen (al dan niet neergelegd in internationale verdragen) zal deze zich terughoudend opstellen bij de toetsing van een door een door het democratisch verkozen orgaan van een lokale overheid vastgestelde verordening. De rechter mag immers niet op de stoel van de (lokale) wetgever gaan zitten.[5] Alleen als de gemeenteraad in redelijkheid niet tot het desbetreffende voorschrift heeft kunnen komen is ruimte om een verordening onverbindend en in verband daarmee de vaststelling en de uitvoering ervan onrechtmatig te verklaren. De rechter kan hier enkel toe overgaan wanneer hij tot het oordeel komt dat er sprake is van strijdigheid met het verbod van willekeur. Deze vorm van rechterlijke toetsing wordt ook wel marginale (terughoudende) toetsing genoemd.[6] De rechter treedt niet in de door de wetgever aan de gemeenteraad toegekende beoordelings- en beleidsvrijheid. Alleen indien de rechter van oordeel is dat geen redelijk bestuursorgaan in de

[1] Art. 120 Grondwet.
[2] Art. 94 Grondwet.
[3] Art. 81 Grondwet.
[4] Hoge Raad 14 april 1989, nr. 13 822, ECLI:NL:HR:1989:AD5725, NJ 1989, 469 (Harmonisatiewet-arrest). Voor zover algemene rechtsbeginselen zijn gecodificeerd in internationale verdragen, kunnen ook formele wetten wel worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen op basis van art. 94 Grondwet.
[5] Hoge Raad 16 mei 1986, nr. 12 818, ECLI:NL:HR:1986:AC9354, NJ 1987, 251 (arrest Landbouwvliegers)
[6] De Afdeling Rechtspraak van de Raad van State is afgestapt van het gebruik van de term 'marginale toetsing', evenals van de termen beleidsvrijheid en beoordelingsvrijheid. Deze termen zijn vervangen door beleidsruimte en beslissingsruimte.

gegeven omstandigheden tot het bestreden besluit had kunnen komen, grijpt hij in. Een verordening kan in zijn geheel of slechts gedeeltelijk onverbindend worden verklaard door een rechter. Een verordening die niet verbind is niet rechtsgeldig. Dat betekent dat alle besluiten (beschikkingen of aanslagen) die op basis van zo'n verordening tot stand zijn gekomen, vernietigbaar zijn. Daarbij geldt in geval van belastingverordeningen dat wanneer de bezwaartermijn is verstreken ten tijde van het uitspreken van de onverbindendheid van een verordening in een geschil over een individuele aanslag, andere belastingplichtigen in beginsel geen mogelijkheid meer hebben om alsnog ook hun aanslag aan te vechten.[7]

Recent is door de Hoge Raad geoordeeld dat een (belasting)verordening buiten toepassing kan worden gelaten in een concreet (individueel) geval wanneer sprake is van strijdigheid van de (totstandkoming van de) verordening met formele rechtsbeginselen zoals het zorgvuldigheidsbeginsel en het motiveringsbeginsel. Dit wordt exceptieve toetsing door de rechter genoemd. Een verordening wordt in een individueel geval buiten toepassing gelaten als een bestuursrechter als gevolg van een zorgvuldigheids- of motiveringsgebrek niet kan beoordelen of de toegepaste regel in strijd is met hoger recht, algemene rechtsbeginselen of algemene beginselen van behoorlijk bestuur, zoals het evenredigheidsbeginsel.[8] Zorgvuldigheids- en/of motiveringsgebreken bij de totstandkoming van een verordening kunnen derhalve leiden tot het buiten toepassing laten van de verordening in het concrete geval, maar niet tot onverbindendheid. De introductie van exceptieve toetsing van de uitwerking van een belastingverordening in een concreet geval, onderstreept het belang van een toelichting bij een belastingverordening waarin de door de gemeenteraad gemaakte keuzes en belangenafweging worden verwoord. De toelichting hoeft geen onderdeel te zijn van de verordening zelf, maar kan ook blijken uit de bijbehorende (openbare) raadsvoordracht die vooraf ging aan de vaststelling van de desbetreffende verordening.

De conclusie luidt dat in een geschil waarin een belastingplichtige beroep heeft ingesteld tegen een op basis van een belastingverordening opgelegde belastingaanslag, de belastingrechter de door de gemeenteraad in die verordening gemaakte keuzes terughoudend toetst. Slechts bij strijd met hogere wetgeving (bijv. art. 222 Gemeentewet),

[7] In het belastingrecht geldt het zogenoemde principe van formele rechtskracht. Na het verstrijken van de bezwaar- of beroepstermijn van een aanslag heeft deze rechtskracht gekregen. Deze staat dan vast en is niet meer aanvechtbaar. Een geheel of gedeeltelijke onverbindendheid van een verordening heeft dan ook in beginsel enkel gevolgen voor de aanslag die in het betreffende geschil aan de belastingrechter wordt voorgelegd. Uiteraard kunnen op basis van een onverbindende verordening geen nieuwe aanslagen meer worden opgelegd. Een heffingsambtenaar van een gemeente zal bij een onverbindende (niet rechtsgeldige) verordening wel ambtshalve kunnen besluiten de op basis van die niet rechtsgeldige verordening reeds opgelegde aanslagen (al dan niet op verzoek van belastingplichtigen) te vernietigen of te verminderen. Tegen de weigering om ambtshalve aanslagen te vernietigen of te verminderen staat geen beroep open bij de belastingrechter. Wel kan tegen deze weigering eventueel worden opgekomen bij de burgerlijke rechter als restrechter. Deze zal dan moeten beoordelen of de heffingsambtenaar niet in redelijkheid tot zijn besluit (weigering van ambtshalve vermindering) heeft kunnen komen dan wel daarbij in strijd is gekomen met enig algemeen rechtsbeginsel of algemeen beginsel van behoorlijk bestuur (vgl. HR 8 juli 1993, nr. 15028, ECLI:NL:HR:1993:ZC1042, NJ 1995, 73). Voor de baatbelasting geldt overigens dat jaarlijks een aanslag wordt opgelegd en dat jaarlijks bezwaar kan worden gemaakt tegen de opgelegde aanslag. Voor de opvolgende belastingjaren kan ook door andere belastingplichtigen opnieuw bezwaar worden gemaakt en beroep worden ingesteld tegen op basis van de onverbindende belastingverordening. Uiteraard geldt wel dat een gebrek in de verordening in een volgend jaar door de gemeenteraad in sommige gevallen zal kunnen worden hersteld.

[8] Hoge Raad 8 januari 2021, nr. 20/00339, ECLI:NL:HR:2021:34. De Hoge Raad volgt hierin eerdere jurisprudentie van de Afdeling Rechtspraak van de Raad van State.

rechtsbeginselen (bijv. gelijkheidsbeginsel) of het verbod van willekeur zal een rechter kunnen treden in de door de gemeenteraad gemaakte keuzes. Dit kan dan tot gevolg hebben dat de verordening (geheel of gedeeltelijk) onverbindend wordt verklaard en de in geschil zijnde op die verordening gebaseerde aanslag wordt vernietigd. In geval een rechter als gevolg van een zorgvuldigheids- of motiveringsgebrek niet kan beoordelen of er strijd is met hogere wetgeving of rechtsbeginselen, kan de verordening in het voorliggende geval buiten toepassing worden gelaten.

Ad 2) Rechterlijke toetsing van heffing van baatbelasting bij voorzieningen in en aan particuliere woningen

De gemeenteraad van een gemeente is op basis van de artikelen 216 en 222 van de Gemeentewet bevoegd een baatbelasting in te voeren door een verordening vast te stellen. In de verordening maakt zij keuzes ten aanzien van de inrichting van die heffing zoals het gebied waarbinnen geheven zal worden, wie belastingplichtig is, wat de heffingsmaatstaf en het tarief is, etc.[9] Zolang bij die keuzes wordt gebleven binnen de wettelijke kaders van art. 222 Gemeentewet en de uitleg die daaraan is gegeven in de jurisprudentie, zal een belastingrechter in een geschil over een op basis van die verordening opgelegde aanslag deze niet kunnen aantasten.

De heffing van baatbelasting ter bekostiging van de verduurzaming van particuliere woningen is een praktijk die nog niet eerder in een Nederlandse gemeente is toegepast. In een geschil over een in die situatie opgelegde aanslag baatbelasting, zal een belastingrechter moeten oordelen of en in hoeverre wordt gebleven binnen de beleidsruimte die de wetgever gemeenten heeft gegeven bij het destijds introduceren van de baatbelasting in de Gemeentewet. Daarbij zal de rechter zich ook baseren op de uitleg van de wettelijke bepaling van art. 222 in de jurisprudentie, sinds de introductie daarvan. Gelet op de hiervoor bij onderdeel Ad 1) beschreven situaties waarin een belastingrechter zou kunnen treden in de door de gemeenteraad gemaakte keuzes in een belastingverordening, zal in dit geval vooral worden getoetst aan hogere regelgeving in de vorm van het wettelijke voorschrift van art. 222 Gemeentewet. De rechter zal dan beoordelen of de gemeenteraad de door de wetgever gegeven beleidsruimte ten aanzien van de heffing van baatbelasting dusdanig heeft overschreden dat dit leidt tot onredelijke en willekeurige belastingheffing.

Bij de heffing van baatbelasting in de situatie van de verduurzaming van particuliere woningen is hierbij vooral het begrip 'voorzieningen' van belang. Baatbelasting kan worden geheven van een in een bepaald gedeelte van de gemeente gelegen onroerende zaak die gebaat is door voorzieningen die tot stand worden of zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur. Er moet daarbij sprake zijn van voldoende baat om heffing van baatbelasting ter bestrijding van de lasten van de aanleg van voorzieningen te rechtvaardigen. Op basis van de wetsgeschiedenis en jurisprudentie kan worden betoogd de voorzieningen die met baatbelasting kunnen worden verhaald een hybride karakter hebben.[10] Daarmee wordt bedoeld dat deze zowel profijt moeten opleveren voor de

[9] Zie art. 217 Gemeentewet dat bepaalt dat een belastingverordening, in de daartoe leidende gevallen vermeldt: de belastingplichtige, het voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf, het tarief, het tijdstip van ingang van de heffing, het tijdstip van beëindiging van de heffing en hetgeen overigens voor de heffing en de invordering van belang is.
[10] A.W. Schep, *Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage,* (dissertatie), Delft: Eburon 2012, p. 454.

individuele onroerende zaak of groep onroerende zaken als dat daarmee een publiek belang mee moet worden gediend. Voorzieningen moeten enerzijds dienstbaar zijn aan het openbaar belang, maar mogen anderzijds niet een te algemeen karakter hebben.[11]

Dit hybride karakter blijkt ook uit het onderscheid dat in de jurisprudentie over baatbelasting is gemaakt tussen wijkse en bovenwijkse voorzieningen. Voorzieningen waarvan het profijtbereik de onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente overstijgt, kunnen niet worden bekostigd met baatbelasting. Klassieke voorbeelden hiervan zijn bruggen of tunnels die een bepaald gebied ontsluiten of verbinden met een ander gedeelte van de gemeente.

Kunnen de namens de gemeente getroffen energetische maatregelen in en aan een particuliere woning worden aangemerkt als voorziening in de zin van de baatbelasting? Hier zij opgemerkt dat de huidige wettelijke regeling en de naar aanleiding daarvan ontstane jurisprudentie uitgaat van de situatie dat een gemeente eenzijdig baatbelasting invoert ter bekostiging van door haar gewenste voorzieningen. In de meeste gepubliceerde uitspraken over een opgelegde aanslag baatbelasting is het publieke belang van de voorzieningen dan ook een gegeven. Het gaat er in die procedures vooral om dat de gemeente aannemelijk kan maken dat naast het publieke belang ook sprake is van een particulier of groepsbelang dat de heffing van baatbelasting rechtvaardigt. In de situatie van woningverduurzaming is de discussie omgekeerd: dat sprake is van een individueel of groepsprofijt staat min of meer vast, mede gelet op de instemming tot heffing van baatbelasting van de eigenaar in de vorm van een vaststellingsovereenkomst. De discussie is hier juist of daarnaast ook sprake is van voldoende publiek belang dat facilitering van de woningverduurzaming en de heffing van baatbelasting door de gemeente kan rechtvaardigen. Het is belangrijk dit verschil te realiseren, ook bij de interpretatie van de jurisprudentie.

Mijns inziens kan ook hier wel degelijk sprake zijn van een hybride karakter van de voorzieningen.[12] Belangrijkste argument daarbij is dat het publieke belang van de gemeente bij de verduurzaming van woningen een wettelijke basis heeft in de Klimaatwet. Op basis van het Klimaatakkoord is de Klimaatwet ingevoerd.[13] In de Klimaatwet is bepaald dat er 5-jaarlijks een klimaatplan wordt vastgesteld, te beginnen in 2019.[14] In het huidige Klimaatplan 2021-2030 wordt ten aanzien van de gebouwde omgeving een regierol aan gemeenten toebedeeld binnen de zogenoemde wijkgerichte aanpak.[15]

---

[11] Aldus A-G Niessen in de bijlage (onderdeel 5.3) bij zijn conclusie bij HR 8 juni 2007, nr. 42 758, *BNB* 2007/234.

[12] Hier zij opgemerkt dat de huidige wettelijke regeling en de naar aanleiding daarvan ontstane jurisprudentie uitgaat van de situatie dat een gemeente eenzijdig baatbelasting invoert ter bekostiging van door haar gewenste voorzieningen. In een procedure over een aanslag baatbelasting is het publieke belang van de voorzieningen een gegeven. Het is in die situatie aan de gemeente om aannemelijk maken dat naast het publieke belang ook sprake is van een particulier of groepsbelang dat de heffing van baatbelasting rechtvaardigt. In de situatie van woningverduurzaming is de discussie andersom: dat er sprake is van een individueel of groepsprofijt staat min of meer vast, mede gelet op de instemming tot heffing van de (oorspronkelijke) eigenaar. De discussie gaat dan meer over de vraag of er ook sprake is van voldoende publiek belang dat heffing van baatbelasting rechtvaardigt. Het is belangrijk dit verschil te realiseren, ook bij de interpretatie van de jurisprudentie.

[13] Wet van 2 juli 2019, houdende een kader voor het ontwikkelen van beleid gericht op onomkeerbaar en stapsgewijs terugdringen van de Nederlandse emissies van broeikasgassen teneinde wereldwijde opwarming van de aarde en de verandering van het klimaat te beperkten (Klimaatwet), Stb. 2019, 253.

[14] Art. 3 tot en met 5 Klimaatwet.

[15] Zie p. 32 en 33 van het Klimaatplan 2021-2030.

Uit het Klimaatplan: *"Gemeenten regisseren de wijkaanpak en bieden lokaal maatwerk. Gemeenten hebben de regierol in de transitie naar aardgasvrije wijken. In een zorgvuldig proces en met betrokkenheid van wijkbewoners zullen zij per wijk een afweging moeten maken wat de beste oplossing is, als huizen niet langer met aardgas worden verwarmd. De oplossing kan per wijk verschillen."*

Hoe een gemeente invulling geeft aan haar regierol staat vrij. Dat blijkt onder meer uit informatie uit het Programma Aardgasvrije Wijken, waarin vier typische rollen uitgewerkt ten aanzien van de regierol van gemeenten. Het gaat om respectievelijk de afwachtende-; de proces-; de sturende en de integrale regisseur.[16] Daarbij wordt aangegeven dat de genoemde varianten ter inspiratie zijn bedoeld en dat een gemeente andere rollen of een combinatie van rollen kan kiezen.

Onderdeel van de aan gemeenten in het Klimaatplan toebedeelde regierol is het opstellen van een Transitievisie Warmte. De juridische basis hiervan is vooralsnog het Klimaatakkoord en het op de Klimaatwet gebaseerde Klimaatplan, maar zal verder worden verankerd in de wet collectieve warmtevoorziening (Warmtewet 2). Deze wet moet onder meer leiden tot een marktordening waarin ook de rol van de gemeente en de door haar te borgen publieke belangen verder zal worden uitgewerkt.[17]

Kortom: het publieke belang en de rol die gemeenten hebben vanuit juist dat publieke belang bij de wijkgerichte aanpak van aardgasvrij maken van wijken is wel degelijk aanwezig en heeft ook een wettelijke basis.

De voorzieningen die namens de gemeente worden getroffen om particuliere woningen te verduurzamen hebben daarmee mijns inziens een voldoende hybride karakter om als voorziening in de zin van de baatbelasting te kunnen worden gekwalificeerd. De keuze van de gemeente voor inzet van baatbelasting is gelet hierop verdedigbaar.

KOHIER

prof. mr. dr. A.W. Schep

31 mei 2021

[16] https://www.aardgasvrijewijken.nl/nieuws/1557273.aspx?t=Uitbreiding+stappenplan+Transitievisie+Warmte

[17] Zie ook de Voortgangsrapportage PAW Monitor 2020 van maart 2021 waarin ook op diverse plaatsen de rol van gemeenten in het programma Aardgasvrije Wijken en het publieke belang dat zij daarbinnen moeten borgen (https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2021/03/31/monitor-2020-voortgangsrapportage-programma-aardgasvrije-wijken).