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
mr. E.G. Borghols

Onderzoek toeristenbelasting gemeente Sluis

Hardinxveld-Giessendam,
28 november 2024

Inhoudsopgave

1 Inleiding 3

2 Toeristenbelasting algemeen 4

2.1 Wetgeving 4
2.2 Het gelijkheidsbeginsel 4

3 Differentiatie van verblijfseenheden en van seizoenen 6

3.1 Wetgeving en jurisprudentie 6
3.2 Mogelijke tariefdifferentiaties 7

4 Gecombineerde heffingsmaatstaf 10

5 Verbetering effectiviteit en efficiency in de uitvoering 12

5.1 Ondernemers 12
5.2 Gemeente 12

6 Indexatie en/of (andere) verhogingen 14

6.1 Indexatie van het tarief vastleggen 14
6.2 Vroegtijdig tarief volgend jaar vaststellen 15
6.3 Tariefontwikkeling voor de komende jaren vastleggen 15

7 Systeem van inning 17

7.1 Het huidige systeem van inning 17
7.2 Systematiek voorlopige aanslagen 17

8 Samenvatting, overwegingen en aanbevelingen 19

1 Inleiding

De gemeente Sluis wil een onderzoek laten uitvoeren naar de mogelijkheden om tot optimalisatie van de toeristenbelasting te komen.
In het in de gemeenteraadsvergadering van 19 september jl. aanvaarde amendement is richting gegeven aan dit onderzoek. De gemeenteraad heeft het onderzoek als volgt omlijnd:

1. actualisatie van de bedragen uit de raadsbrief van 20 oktober 2023;
2. als maatstaf de Zeeuwse en Nederlandse kustgemeenten hanteren;
3. differentiatie van verblijfseenheden en van seizoenen;
4. of een gecombineerde heffingssystematiek (heffingsmaatstaf) tot de mogelijkheden behoort;
5. hoe de effectiviteit en efficiency voor de ondernemers en gemeente verbeterd wordt;
6. hoe de mate van indexatie en/of verhogingen het meest optimaal is;
7. het systeem van de inning.

U heeft ons gevraagd om een onderzoek te doen naar de mogelijkheden die zijn beschreven in de onderdelen 3 tot en met 7 van het eerder genoemde amendement. Dit zullen wij graag doen. Hierbij passen wel enige kanttekeningen. Wij kunnen geen onderzoek doen naar de effectiviteit en efficiency van de toeristenbelasting als effect op de ondernemers en het gedrag van de toeristen (bijv. prijselasticiteit). Wel kunnen we de effectiviteit en efficiency bespreken in het kader van de heffing en de inning (en dus de uitvoering) van de toeristenbelasting (bij punt 3) en manieren bespreken om de branche meer zekerheid te geven over toekomstige ontwikkelingen in de toeristenbelasting (punt 4).

In dit onderzoeksrapport zullen wij ingaan op de gestelde vragen, waarbij wij allereerst zullen ingaan op een aantal algemene regels m.b.t de toeristenbelasting. Wij zullen eindigen met een hoofdstuk waarin we de beantwoording van de vragen samenvattend meer integraal zullen benaderen en enige overwegingen en aanbevelingen bij te maken keuzes zullen meegeven.

2 Toeristenbelasting algemeen

2.1 Wetgeving

De toeristenbelasting (ook wel verblijfsbelasting genoemd) wordt geheven op grond van art. 224 Gemeentewet, dit artikel luidt als volgt:

> *"1. Ter zake van het houden van verblijf binnen de gemeente door personen die niet als ingezetene met een adres in de gemeente in de basisregistratie personen zijn ingeschreven, kan een toeristenbelasting worden geheven.*
> *2 Voor zover de belasting wordt geheven van degene die gelegenheid tot verblijf biedt, is deze bevoegd de belasting als zodanig te verhalen op degene ter zake van wiens verblijf de belasting verschuldigd wordt."*

Een gemeente mag aldus op basis van art. 224 Gemeentewet een toeristenbelasting heffen ter zake van het houden van verblijf binnen de gemeente door personen die niet als ingezetene in de basisregistratie personen zijn ingeschreven. Dit verblijf is niet beperkt tot toeristisch verblijf.

De heffingsmaatstaf voor de toeristenbelasting staat niet vermeld in art. 224. Een bepaling over de heffingsmaatstaf zal in de belastingverordening moeten worden opgenomen. In de praktijk beperken de gemeenten zich veelal tot het belasten van hen die duidelijk aanwijsbaar verblijf houden in de gemeente (nachtverblijf) en waarbij sprake is van een betaling voor dat verblijf. De heffingsmaatstaf van de belasting is dan meestal het aantal nachten dat in de gemeente wordt doorgebracht. Ondanks dat de heffingsmaatstaf van de toeristenbelasting niet wordt voorgeschreven in art. 224 van de Gemeentewet, moet op grond van de jurisprudentie gezien het karakter van de toeristenbelasting als verblijfsbelasting, het bedrag van de belasting afhankelijk worden gesteld van feiten en omstandigheden welke verband houden met de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt.[1] Helemaal vrij is een gemeente dus niet. We gaan daar later nog op in.

Een gemeente mag de tarieven voor de toeristenbelasting naar eigen inzicht bepalen. Alhoewel veel gemeenten één vast tarief hanteren, is het toegestaan tariefdifferentiaties toe te passen. De gemeente Sluis heeft in de verordening toeristenbelasting 2024 een heffing opgenomen naar het aantal overnachtingen in het belastingjaar. Het tarief per overnachting is gedifferentieerd naar het soort onderkomen, waarbij voor overnachtingen in hotels en strandslaaphuisjes het hoogste tarief verschuldigd is en voor overnachtingen op (mini)campings en kampeerboerderijen (m.u.v. vaste jaarplaatsen op die terreinen) het laagste tarief.

2.2 Het gelijkheidsbeginsel

Voor de mogelijkheden van differentiëren in tarieven bij de toeristenbelasting is het gelijkheidsbeginsel van groot belang. Het gelijkheidsbeginsel beoogt bescherming te bieden aan belanghebbenden tegen een onrechtmatige ongelijke behandeling door het bestuursorgaan. Het gelijkheidsbeginsel houdt kort gezegd in dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld en dat ongelijke gevallen ongelijk dienen te worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid.

De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel kent verschillende elementen of toetsingsfasen.[2] Ten eerste wordt bezien of sprake is van een onderscheid, ofwel is ook daadwerkelijk sprake van ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Als dat het geval is, dan wordt in de tweede fase getoetst of dat onderscheid toelaatbaar is, ofwel of kort gezegd sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging. Als er geen objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling aanwezig is, wordt in de derde fase door de rechter bepaald welke gevolgen hij aan die conclusie moet verbinden.

[1] HR 17 juni 1981, BNB 1981/243, HR 21 juli 1987, BNB 1987/272 en HR 3 oktober 2003, Belastingblad 2003, blz. 1238.
[2] J.H. Gerards, *Rechterlijke toetsing aan het gelijkheidsbeginsel*, Sdu: Den Haag 2002, p. 28 e.v.

Bij de vraag of sprake is van gelijke gevallen wordt gekeken of de gevallen waarmee wordt vergeleken zowel rechtens als feitelijk vergelijkbaar zijn. Rechtens vergelijkbaar houdt in dat dezelfde wettelijke voorschriften van toepassing zijn op de te vergelijken gevallen. Feitelijke vergelijkbaarheid betekent dat de belastingplichtigen met wie wordt vergeleken, in soortgelijke feitelijke omstandigheden moeten verkeren als de belastingplichtige die zich beroept op het gelijkheidsbeginsel. Het gaat daarbij uiteraard alleen om de omstandigheden die relevant zijn voor de belastingheffing.

Het gelijkheidsbeginsel speelt een rol op uitvoeringsgebied (het handelen van de heffingsambtenaar), maar ook op regelgevingsgebied (het handelen van de wetgever, de gemeenteraad). De Hoge Raad laat op fiscaal gebied aan de regelgever een ruime beoordelingsvrijheid. Die ruimte laat hij de regelgever zowel bij: (i) het beantwoorden van de vraag of gevallen gelijk zijn, als bij (ii) het beantwoorden van de vraag of sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor het onderscheid. Daarbij dient het oordeel van de wetgever (in dit geval de rijkswetgever) te worden geëerbiedigd, tenzij dat oordeel (evident) van redelijke grond ontbloot is.[3] Diezelfde ruime beoordelingsvrijheid geldt voor de gemeentelijke regelgever, in dit geval de gemeenteraad.[4]

De Hoge Raad is verder van oordeel dat artikel 26 IVBPR (een verdragsrechtelijk gelijkheidsbeginsel) in beginsel niet eist dat door de wetgever zodanig uitgewerkte regelingen worden getroffen dat elke ongelijkheid of onevenredigheid in elke situatie wordt vermeden.[5] Een zekere ruwheid moet worden geaccepteerd.

Kortom, gemeenten hebben grote mate van vrijheid in het vaststellen van verschillende tarieven voor verschillende gevallen.

[3] Vgl. HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1212, BNB 2014/31.
[4] Vgl. HR 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917, BNB 2013/263, r.o. 4.2.1 en 4.2.3, en HR 4 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2495, BNB 2017/26.
[5] HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU6477, BNB 2007/241.

3 Differentiatie van verblijfseenheden en van seizoenen

3.1 Wetgeving en jurisprudentie

Zoals gesteld, wordt de toeristenbelasting geheven op grond van art. 224 Gemeentewet. In de wettekst is niets vermeld over de heffingsmaatstaf en het tarief. Dit is wel het geval in art. 219, tweede lid, Gemeentewet waarin is opgenomen dat het tarief niet afhankelijk worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen. Met andere woorden, er mag geen heffing naar draagkracht plaatsvinden.

In de parlementaire geschiedenis van de Wet materiële belastingbepalingen waarbij de Gemeentewet is gewijzigd[6] is nog een toelichting gegeven op de vrijheid die een gemeente heeft bij het vaststellen van de heffingsmaatstaven:

> *"Het staat gemeenten dan ook vrij die heffingsmaatstaven op te nemen die zich het beste verstaan met het gemeentelijke beleid en de praktijk van de belastingheffing."*

en

> *"In concreto betekent dit dat tariefsdifferentiaties op andere gronden dan verschillend gebruik van gemeentebezittingen geoorloofd zijn indien deze zich naar het oordeel van de gemeenteraad beter verstaan met het gemeentelijke beleid ter zake. Wij denken hier bijvoorbeeld aan schepen die aan dezelfde kade liggen en eenzelfde inhoud hebben maar die toch anders kunnen worden belast omdat de lading verschillend is. Een heffingsmaatstaf naar soort lading is derhalve geoorloofd."* [Onderstreping Van den Bosch & partners]

Daarnaast is in de Memorie van Toelichting bij deze wet[7] het volgende opgemerkt over differentiaties bij de toeristenbelasting:

> *"Wij wijzen er nog op dat het voorgestelde tweede lid van artikel 218 de gemeenten de mogelijkheid geeft om de tarieven ook hier te differentiëren. Differentiaties naar leeftijd, een zogenoemd jongerentarief of een 65+tarief, naar groepsgrootte of als percentage van bijvoorbeeld de overnachtingsprijs worden door gemeenten wenselijk geacht en deze zijn ook maatschappelijk aanvaard."*

Op grond van de parlementaire geschiedenis heeft een gemeente buiten de genoemde bepalingen in de Gemeentewet dus een grote mate van vrijheid om de heffingsmaatstaf en het tarief te bepalen, hetgeen in beginsel mogelijkheden biedt voor een tariefdifferentiatie. Daarbij speelt zoals eerder toegelicht het gelijkheidsbeginsel wel een rol.

Gemeenten kunnen dus op verschillende manieren toeristenbelasting heffen. Dit kan met een vast bedrag per overnachting, maar ook met bijv. een tarief afhankelijk van de accommodatie of een percentage van de overnachtingprijs. De tariefstructuur van de toeristenbelasting kan buitengewoon ingewikkeld worden, met aparte tarieven voor campings, bungalows, hotels, enz.
In de jurisprudentie zijn diverse vormen van tariefdifferentiatie bij de toeristenbelasting aan de orde geweest die zijn goedgekeurd. Een uitgangspunt voor differentiatie kan worden gevonden in een uitspraak van de Hoge Raad van 21 juli 1987[8]:

> *"Naar de aard van een verblijfsbelasting als is voorzien in artikel 276 van de gemeentewet dient aan de regeling daarvan in een gemeentelijke verordening de eis te worden gesteld dat zij het bedrag van de belasting afhankelijk stelt van feiten en omstandigheden die verband houden met de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt."* [Onderstreping Van den Bosch & partners]

[6] Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 66 en p. 77-78.
[7] Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, 1989-1990, 21 591, nr. 3, p. 31-32.
[8] HR 21 juli 1987, ECLI:NL:PHR:1987:AW7619.

In het arrest van de Hoge Raad van 3 oktober 2003[9] was de heffing van toeristenbelasting aan de orde van hotelbezoekers die belast werden naar een vast percentage van de overnachtingsprijs. De Hoge Raad oordeelde dat dit geen strijd opleverde met het gelijkheidsbeginsel:

> *"3.5. Al aangenomen dat, zoals in het middel wordt verondersteld, het tarief van de Verordening een ongelijke behandeling oplevert, stuit het middel af op de overweging dat de gemeentelijke wetgever, gelet op de hem te dezen toekomende beoordelingsvrijheid, heeft kunnen oordelen dat verblijf in een eenvoudig hotel en verblijf in een comfortabel hotel geen gelijke gevallen zijn, en zonder schending van het gelijkheids- of het evenredigheidsbeginsel heeft kunnen bepalen dat de toeristenbelasting wordt geheven naar een vast tarief van zes percent van de vergoeding die ter zake van het verblijf met overnachten in rekening wordt gebracht, zonder gevolgen te verbinden aan de verschillen in te heffen bedragen die voortvloeien uit de door de hotels gehanteerde, uiteenlopende, prijzen."*
> [Onderstreping Van den Bosch & partners]

Ook Hof Amsterdam heeft in zijn uitspraak van 29 september 2020 geoordeeld over de overnachtingsprijs als heffingsmaatstaf.[10] Belanghebbende had in deze procedure aangevoerd dat alleen de "kale" overnachtingsprijs per nacht/per persoon als heffingsmaatstaf mag worden gebruikt. Het hof oordeelde dat niet valt in te zien waarom andere vergoedingen die ook betrekking hebben op het verblijf en de overnachting niet ook bij de heffingsmaatstaf mogen worden betrokken:

> *"Gelet op het bepaalde in artikel 4, eerste lid, van de Verordening gaat het over de vergoeding die in rekening wordt gebracht ter zake van het verblijf met overnachten. Hieruit valt (grammaticaal) geenszins op te maken dat het hier slechts en alleen zou gaan over de kale overnachtingsprijs per nacht/per persoon. Niet valt in te zien waarom andere vergoedingen die ook betrekking hebben op het verblijf en de overnachting hieronder niet geschaard dienen te worden. Voorts wijst het Hof (gelet op het bepaalde in het tweede lid van artikel 4 van de Verordening) ook op de onder 5.1. geciteerde bepalingen omtrent de omzetbelasting. Daarin komt tot uitdrukking dat het verstrekken van gas, elektriciteit en/of water, het geven van gelegenheid tot douchen, het geven van gelegenheid tot het wassen en drogen van kleding en het geven van gelegenheid tot het plaatsen van een auto als (laag) belaste prestaties (van de exploitant van een kamp- en vakantiebestedingsbedrijf verricht aan de kampeerders) voor de omzetbelasting worden omschreven. Het Hof overweegt dat de verwijzing in de Verordening naar de omzetbelasting het standpunt van de heffingsambtenaar onderschrijft."*

De heffingsmaatstaf dient zich in ieder geval te richten naar het aantal overnachtingen, maar daarbij kan dus eveneens rekening worden gehouden met de aard van de overnachting.
Uit de genoemde gerechtelijke uitspraken blijkt dat een onderscheid naar de duur van het verblijf (aantal nachten), het aantal personen dat verblijf houdt, het type accommodatie en de overnachtingsprijs in ieder geval mogelijk is.

3.2 Mogelijke tariefdifferentiaties

Er is op verschillende soorten kenmerken te differentiëren in de toeristenbelasting:[11]

a. de duur van het verblijf;
b. het tijdstip van het verblijf;
c. de aard van het verblijf;
d. het aantal personen dat verblijf houdt;
e. de persoon van de verblijfhouder;
f. het type accommodatie;
g. de aard van de accommodatie;

[9] HR 3 oktober 2003, ECLI:NL:HR:2003:AL6974.
[10] Gerechtshof Amsterdam 29 september 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:2603.
[11] Er wordt hiermee (nog) geen oordeel gegeven over de rechtmatigheid van deze mogelijke tariefdifferentiaties.

h. de persoon van de verblijfbieder.

Hieronder gaan we nader in op deze kenmerken:

a. **duur van het verblijf**
Hier is te denken aan differentiaties tussen kort en lang verblijf (bijv. langer dan 2 weken of 2 maanden).
b. **het tijdstip in het jaar van het verblijf**
Hier is te denken aan differentiaties tussen de tijd van het jaar (bijv. laagseizoen en hoogseizoen)
c. **de aard van het verblijf**
Hier is te denken aan verblijf voor recreatieve doeleinden (toerisme), voor zakelijke doeleinden (werk), voor medische doeleinden (ziekenhuis) of uit nood (AZC)
d. **het aantal personen dat verblijf houdt**
Hier is te denken aan differentiaties tussen het aantal personen (bijv. groepen)
e. **de persoon van de verblijfhouder**
Hier is te denken aan differentiaties op basis van leeftijd (bijv. onder 6 of 18 jaar laag tarief of vrijstelling), nationaliteit (bijv. arbeidsmigrant of niet), en onderdeel gezin of alleengaand.
f. **het type accommodatie**
Hier is te denken aan differentiaties tussen verschillende types accommodatie (bijv. tussen hotel, camping en overig)
g. **de aard van de accommodatie**
Hier is te denken aan of de accommodatie luxe is of sober (bijv. sterrenkwalificatie, familiecamping of boerencamping, bestemd voor recreatief verblijf of niet)
h. **de persoon van de verblijfbieder**
Hier is te denken aan differentiaties tussen een commerciële en een niet-commerciële aanbieder.

Vast bedrag
Van alle denkbare heffingsmaatstaven binnen de toeristenbelasting is de heffing naar een vast bedrag per persoon per overnachting het eenvoudigst om uit te voeren. Alle andere heffingsmaatstaven zullen per definitie meer administratieve lasten met zich brengen.
Nadeel van deze maatstaf is uiteraard dat iedereen hetzelfde tarief toeristenbelasting betaalt per overnachting. Zowel de hotelovernachting van € 125,- p.p. als de campingovernachting van € 17,50 p.p.. De toeristenbelasting drukt dan verhoudingsgewijs veel zwaarder op de goedkope overnachtingen.

Veel voorkomende heffingsmaatstaven en differentiaties zijn de volgende:

Naar accommodatiesoort
Om het nadeel van het vaste bedrag te verhelpen, maken veel gemeenten, zo ook Sluis, onderscheid naar de verschillende soorten accommodaties. Een vast tarief, gedifferentieerd naar accommodatiesoort, is goedgekeurd door de Hoge Raad. De Hoge Raad vindt dit geen gelijke gevallen. Er vindt geen schending van het gelijkheidsbeginsel plaats.

Overnachtingen in "luxe" accommodaties kunnen dus belast worden naar een hoger tarief en overnachtingen in "eenvoudige(re)" accommodaties en op eenvoudige terreinen naar een lager tarief. Aansluiting wordt zo gezocht bij het niveau van de voorzieningen, die door de betreffende accommodatie wordt geboden en de wijze van huisvesting. Betoogd kan worden dat het voorzieningenniveau in hotels over het algemeen hoger is dan in campings, boerderijen, B&B's. etc.. Over het algemeen wordt voor verblijf in hotels inderdaad ook een hogere overnachtingsprijs betaald dan voor verblijf in de accommodaties waarvoor het lage tarief van toepassing zal zijn.
Voordeel van een differentiatie naar accommodatiesoort is dus dat er voor de dure overnachtingen meer toeristenbelasting moet worden betaald dan voor de goedkope overnachtingen. Nadeel van deze differentiatie is dat de diverse accommodatiesoorten goed dienen te worden omschreven en onderscheiden. Over de indeling in categorieën kan discussie ontstaan en dat kan uiteindelijk leiden tot belastingprocedures

In Sluis wordt op dit moment (belastingjaar 2024) gedifferentieerd naar het soort accommodatie, waarbij voor overnachtingen in hotels en strandslaaphuisjes het hoogste tarief (€ 2,75) verschuldigd is en voor overnachtingen op (mini)campings en kampeerboerderijen (m.u.v. vaste jaarplaatsen op die terreinen) het laagste tarief (€ 1,65). Voor vaste jaarplaatsen, pensions en vakantieonderkomens en niet-beroepsmatig verhuurde ruimten geldt een midden-tarief (€ 2,10).

Als percentage van de omzet/overnachtingsprijs

Het tarief als percentage van de omzet/overnachtingsprijs ligt in het verlengde van de voorgaande differentiatie, maar differentieert feitelijk nog meer naar de luxe van de overnachting en de voorzieningen die worden geboden. De overnachtingsprijs sluit immers (over het algemeen) aan bij het voorzieningenniveau. De Hoge Raad heeft ook deze heffingsmaatstaf geaccordeerd. Bovendien heeft Hof Amsterdam – zoals reeds eerder is opgemerkt - geoordeeld dat de heffingsmaatstaf overnachtingsprijs ook andere vergoedingen (die betrekking hebben op het verblijf) mag omvatten. Dit maakt de heffingsmaatstaf makkelijker toepasbaar omdat geen inzicht hoeft te worden verkregen in de kale overnachtingsprijs.
Voordeel van deze heffingsmaatstaf is dat de belastingdruk ten opzichte van de overnachtingsprijs gelijk is (procentueel), terwijl er toch verschil in absolute bedragen wordt gemaakt. Zo zal een camping met een overnachtingsprijs van € 20,- en een tarief van 5% maar een belasting van € 1,- per nacht kennen, terwijl het bedrag voor een overnachting in een hotel van € 120,- met hetzelfde tarief een bedrag van € 6,- kent.
Overigens blijkt de hoogte van de heffingsgrondslag in bepaalde gevallen zeer lastig te bepalen voor de exploitant. Dat is met name het geval als tussenpersonen kamers inkopen en deze doorverkopen aan de gebruiker/verblijver. Niet alleen moet dan worden beoordeeld wie het daadwerkelijke verblijf biedt, maar ook zal de exploitant die de kamers verkoopt aan de tussenpersoon niet weten tegen welke uiteindelijke prijs de kamerovernachting is ‘verkocht’. Dit is een groeiend probleem bij deze heffingsmaatstaf. Ook zullen voor te houden controles van aangiften toeristenbelasting gespecialiseerde personen dienen te worden ingeschakeld.

Naar seizoen

Een differentiatie naar hoog- of laagseizoen is eveneens mogelijk. Er is een duidelijk verschil tussen verblijf in het hoogseizoen en verblijf in het laagseizoen. Het verschil in verblijf is zodanig (alleen al in overnachtingsprijs) dat een tariefdifferentiatie goed verdedigbaar is. De afbakening tussen hoog en laagseizoen (en eventueel midseizoen) zal duidelijk in de belastingverordening moeten worden vastgelegd, zodat er geen twijfel is over het geldende tarief. Dit vergt natuurlijk verder wel een goede administratie van de exploitant. Lastig wordt het als verblijf zowel in het laag- als in het hoogseizoen valt. Dan zal er extra goed onderscheiden moeten worden hoeveel nachten er onder het lage tarief en hoeveel er onder het hoge tarief vallen.
Speciale aandacht moet er komen voor de jaar- en seizoenstandplaatsen. Deze omvatten naar hun aard ook altijd laag en hoogseizoen. Voor deze situaties gelden nu forfaitaire aantallen overnachtingen en personen in de verordening van Sluis. Als er gewerkt gaat worden met verschillende seizoenen dan zal de forfaitaire maatstaf ook moeten worden aangepast hierop. Een splitsing in aantal dagen per seizoen is dan denkbaar.

Tot slot wordt nog opgemerkt dat iedere (extra) differentiatie meer administratieve lasten met zich mee zal brengen. Invoering van dergelijke differentiaties vereist uiteraard een nauwkeurige definiering in de Verordening.

4 Gecombineerde heffingsmaatstaf

Omdat iedere heffingsmaatstaf zijn voor- en nadelen dan wel beperkingen kent, is een combinatie van heffingsmaatstaven een goede wijze om de lasten zo goed mogelijk te verdelen over de belastingplichtigen (degenen die nachtverblijf bieden) tegen zo weinig mogelijk administratieve verplichtingen.
De eenvoudigste heffingsmaatstaf is een vast bedrag per persoon per overnachting. Omdat daarmee geen onderscheid wordt gecreëerd naar de luxe van de overnachting is de eerste stap van differentiatie het onderscheid naar accommodatie, zoals Sluis nu heeft vastgelegd. Door het goed omschrijven van de soort accommodaties is ook dit een redelijk eenvoudig uit te voeren differentiatie. Maar ook deze vorm van differentiatie is nog tamelijk grof, omdat deze nog weinig onderscheid maakt tussen de overnachtingsbedragen die worden betaald voor dezelfde soort accommodaties. Vooral bij hotelovernachtingen kan hier nog een fors prijsverschil tussen zitten. Volgens het profijtbeginsel zou geredeneerd kunnen worden dat iemand die een hotelovernachting van € 300,- betaalt ook wel meer toeristenbelasting mag betalen dan iemand die een hotelovernachting van € 125,- betaalt.
Bij grotere bedragen, dus vooral in de hotelsfeer, is er een duidelijk opbrengstverschil tussen een vast bedrag voor een hotel of een percentage van de overnachtingsprijs. Als er behoefte is om meer opbrengst te genereren uit de toeristenbelasting, dan wel om bij gelijkblijvende opbrengst de bedragen voor de campings en kampeerboerderijen te kunnen verlagen, is de invoering van een heffingsmaatstaf overnachtingsprijs een te overwegen optie.

Het invoeren van de maatstaf overnachtingsprijs kan echter een behoorlijke administratieve last leggen op de exploitant omdat de hoogte van de toeristenbelasting per overnachting verschillend zou kunnen zijn. In de relatie tussen gemeente en belastingplichtige hoeft dit geen probleem te zijn, want de gemeente kan een percentage toepassen op het totaal van de omzet logies (bijv. omzet € 1.500.000 x 5% = € 75.000 toeristenbelasting), maar in individuele gevallen is het wel lastiger als dit niet automatisch door de computer op de factuur wordt berekend. Voor kleinere belastingplichtigen (minicampings/pensions enz.) is een maatstaf overnachtingsprijs veelal wat lastiger. Bovendien zet deze differentiatie voor kleinere bedragen ook weinig zoden aan de dijk.

Daarnaast is het bij de vaste (stand)plaatsen op een camping lastiger om een (goede) relatie te leggen tussen de omzet (overnachtingsprijs) en feiten en omstandigheden welke verband houden met de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt. Op campingterreinen wordt in het algemeen voor een vast bedrag een vaste standplaats gehuurd onafhankelijk van het aantal personen dat van die plaats gebruik maakt. In het geval een seizoenplaats wordt gehuurd, betaalt men voor de duur van het seizoen, zodat geen relatie wordt gelegd met de werkelijke duur die verbleven wordt (dit is juist de reden dat op die plaatsen met een forfait wordt gewerkt). Bij een heffing naar overnachtingsprijs wordt bij een vaste standplaats (jaar- of seizoenplaats) het bedrag geheven over het contractsbedrag voor de jaar- of seizoenplaats. Het wordt daarmee een bedrag dat nauwelijks een relatie heeft met het aantal personen dat verblijf houdt. Dit vormt een risico in een procedure hierover bij de belastingrechter. De heffingsmaatstaf omzet wordt dan ook meestal niet gehanteerd door gemeenten met (veel) campings.

Het zou dus mooi zijn als de voordelen van de maatstaf overnachtingsprijs zonder de nadelen voor de laaggeprijsde overnachtingen zou kunnen worden ingevoerd.
Wij zijn van mening dat het mogelijk is om verschillende heffingsmaatstaven in de verordening toeristenbelasting op te nemen voor verschillende soorten accommodaties. Omdat overnachtingen in verschillende accommodatiesoorten ook feitelijk en juridisch andere overnachtingen zijn, kan een onderscheid naar belastingbedrag of berekening van de belasting gerechtvaardigd zijn. De rechtvaardiging kan gelegen zijn in het profijtbeginsel. De afwijking voor de campings en kampeerboerderijen (de keuze voor een eenvoudige maatstaf) kan gelegen zijn in doelmatigheid, namelijk het voorkomen van administratieve verplichtingen voor uiteindelijk geringe verschillen in bedragen toeristenbelasting. Het argument van de doelmatigheid speelt aan gemeentezijde bij de te houden controles. Een controle van de maatstaf overnachtingsprijs is veelal diepgaander en dus kostbaarder dan een controle op het aantal personen dat heeft overnacht. Ook bij ‘kleine’ belastingplichtigen, veelal Airbnb’s, B&B’s en pensions, zou een controle veel geld kosten in relatie tot de te verkrijgen opbrengsten uit deze categorie.

Ook (en juist) voor deze differentiatie en verschillende maatstaven geldt dat goed omschreven moet worden voor welke overnachtingen in welke accommodaties welke maatstaf geldt.

Er kan dus een heffingssystematiek worden gecreëerd waarbij de dure overnachtingen (in bepaalde soort accommodaties) tegen de maatstaf overnachtingsprijs/omzet logies worden berekend, terwijl de goedkope(re) overnachtingen (in de overige accommodaties) naar het aantal personen wordt afgerekend. Daarmee wordt een hogere belastingopbrengst uit de dure overnachtingen bereikt, terwijl wordt vermeden dat er voor geringe belastingopbrengsten forse perceptiekosten moeten worden gemaakt, en de administratieve lasten voor kleine belastingplichtigen oplopen. Het opnemen van gecombineerde heffingsmaatstaven in de Verordening kan derhalve leiden tot een andere en dus betere lastenverdeling over de belastingplichtigen voor de toeristenbelasting.
De invoering van een maatstaf overnachtingsprijs is echter niet eenvoudig. Er zijn invoerings- en uitvoeringsrisico's. Daar gaan wij later nog op in.

Het invoeren van een nieuwe heffingsmaatstaf brengt wel extra perceptiekosten met zich mee. De softwareprogrammatuur zal vaak aangepast moeten worden om dit mogelijk te maken. In verband met de uitvoering van de belastingheffing van toeristenbelasting door Sabewa zal deze organisatie tijdig moeten worden ingeschakeld om programmatuur aan te passen en nieuwe procedures te integreren. Er zullen waarschijnlijk extra kosten in rekening worden gebracht bij de gemeente voor de invoering en uitvoering van de heffingsmaatstaf overnachtingsprijs.

5 Verbetering effectiviteit en efficiency in de uitvoering

U heeft gevraagd hoe de effectiviteit en efficiency van de heffing en inning van de toeristenbelasting kan worden verbeterd, zowel voor de ondernemers als de gemeente. Hieronder gaan we in op de verschillende mogelijkheden.

5.1 Ondernemers

5.1.1 Zo min mogelijk administratieve lastendruk

- Aansluiten bij de administratie van belastingplichtigen voor nachtregister aantal personen

Om te voorkomen dat belastingplichtigen een geheel nieuwe registratie van personen die nachtverblijf houden moeten bijhouden, is het goed om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de administratie die de belastingplichtige zelf al voert. Natuurlijk alleen in die gevallen waarin het aantal overnachtingen op een eenduidige en eenvoudige wijze kan worden afgeleid.

- Mogelijkheid van afzien van bijhouden fiscaal nachtregister bij vaste standplaatsen (jaar- en seizoenplaatsen)

Bij vaste jaar- en seizoenplaatsen is het – zeker voor grote campings - nauwelijks mogelijk om goed bij te houden wie er wanneer aanwezig is. Daarvoor is het forfait in de belastingverordening opgenomen. Door een goede regeling in de verordening en de uitvoeringsregeling is het mogelijk om een belastingplichtige voor de plaatsen waarvoor het forfait geldt vrij te stellen van bijhouden van het nachtregister. Dat kan echter alleen bereikt worden als hij vooraf aangeeft voor welke plaatsen het forfait geldt. Hij doet dan feitelijk vooraf afstand van zijn recht om niet te worden belast naar het forfait maar naar het werkelijk aantal overnachtingen. Of, als het anders is geregeld, doet hij vooraf het verzoek om te worden belast naar het forfait.

- Makkelijk aangifte doen

Door het opstellen van duidelijke aangifteformulieren wordt het doen van aangifte vereenvoudigd. Ook kunnen verschillende soorten van indiening van de aangifte worden gestimuleerd, bijv. via email of een speciale aangifteportal. Het gebruik van (zoveel mogelijk) vooraf ingevulde aangifteformulieren maakt het doen van aangifte ook eenvoudiger.

5.1.2 Rechtszekerheid

De rechtszekerheid van belastingplichtigen is gediend met duidelijke regelgeving en duidelijke aangifteformulieren met uitleg voor het doen van aangiften.

5.1.3 Goede inschatting lastendruk

Het inschatten van de lastendruk voor komend jaar en de kennis van de tarieven voor latere jaren is een belangrijk aspect voor ondernemers. Zij weten graag waar ze aan toe zijn om hun plan daarop te trekken. Welke bedragen moeten ze doorberekenen aan hun gasten, de verblijfhouders, en wat moeten ze organisaties die kamers inkopen voor latere jaren in rekening brengen aan toeristenbelasting. Hieraan is tegemoet te komen door vroegtijdig tariefontwikkelingen vast te stellen en bekend te maken. Zie hiervoor hoofdstuk 6.

5.2 Gemeente

5.2.1 Zo laag mogelijke perceptiekosten

- Duidelijke regelgeving en duidelijke aangifteformulieren

Als er duidelijkheid is over de invulling van aangiften en nakoming van regelgeving dan is de handhaving daarvan ook het eenvoudigst. Geschillen over uitleg van regelgeving moeten zo veel mogelijk voorkomen worden.

- Manipulatie moet worden voorkomen

Duidelijke en doordachte regelgeving moet eveneens voorkomen dat ontwijkingsgedrag kan optreden. Ontwijkgedrag kan nauwelijks plaatsvinden bij een heffingsmaatstaf bedrag per persoon per overnachting, maar des te meer bij een maatstaf overnachtingsprijs logies. Gewaakt moet worden voor een systeem waarbij een eenvoudige wijziging in prijsstelling door verblijfbieders leidt tot een veel lagere opbrengst van de toeristenbelasting.

- Eenvoudige (boeken)controles

Een boekencontrole van het aantal personen die hebben verbleven in een accommodatie is eenvoudiger dan een boekencontrole van omzet die met overnachtingen is gerealiseerd.

5.2.2 Inschatten belastingopbrengst

Voor de gemeente is het goed kunnen inschatten van de totale belastingopbrengst ook een groot goed. Een goede inschatting van de opbrengst hangt samen met de heffingsmaatstaf. Inschatting van het aantal personen is wellicht gemakkelijker dan het inschatten van de totale omzet aan logies in de branche. Zeker een eerste jaar waarin wordt overgegaan naar een maatstaf overnachtingsprijs (omzet logies) is een inschatting van de opbrengsten zeer lastig te maken.

Voor het maken van een inschatting van de opbrengsten uit een toeristenbelasting die geheel of deels wordt geheven naar de maatstaf overnachtingsprijs dient er inzicht te worden gekregen in de omzetten die verblijfbieders in het afgelopen jaar of jaren hebben verkregen uit het bieden van verblijf. Daarvoor is het vooraleerst nodig om een goede definitie te hebben van wat de nieuwe maatstaf overnachtingsprijs zal inhouden. Is dat uitsluitend de vergoeding voor het verblijf (logies) of wordt er een ruimere definitie/maatstaf gehanteerd (verblijf met ontbijt en andere voorzieningen rondom het verblijf). Als een enge definitie wordt gekozen, dan is de uitvoering van de belastingheffing na de invoering zeer gevoelig voor manipulatie.
Voordat aan een dergelijk onderzoek wordt begonnen, zal er afstemming moeten worden gezocht met de branche. Zonder bereidheid van ondernemers om (gevoelige) gegevens zoals omzet te overleggen, zal een onderzoek op deze grote schaal gedoemd zijn te mislukken. Een dergelijk onderzoek is echter uitsluitend nodig als de randvoorwaarde van invoering van deze maatstaf is dat er een gelijke opbrengst moet worden gerealiseerd als het jaar voor de invoering. Als deze voorwaarde of eis niet wordt gesteld, dan is de invoering van de belasting veel eenvoudiger. Er kan 'gewoon' een tariefpercentage worden ingeschat en worden afgewacht welke opbrengst op grond daarvan wordt gerealiseerd. Dat kan echter (fors) lager of hoger worden dan vooraf ingeschat. Men zal dan bereid moeten zijn om de financiële gevolgen daarvan te dragen.

6 Indexatie en/of (andere) verhogingen

U heeft gevraagd hoe de mate van indexatie en/of (andere) verhogingen van de toeristenbelasting het meest optimaal is.

Voor recreatieondernemers en andere exploitanten die verblijf bieden, is het belangrijk om tijdig te weten wat de tariefontwikkeling van de toeristenbelasting is het komende jaar en liefst de komende jaren. Daarmee kunnen ze namelijk goed daarop inspelen. Zeker voor ondernemers die langjarige contracten sluiten of voor toekomstige perioden al verblijf in accommodaties 'verkopen' is het goed om te weten welke tarieven er gaan gelden per jaar of tariefontwikkelingen er gaan plaatsvinden.

Hieronder zullen wij enige manieren bespreken om de branche meer zekerheid te geven over toekomstige ontwikkelingen in de toeristenbelasting en hoe die kan worden vormgegeven. Het tijdig communiceren van voornemens die er zijn, is in elk geval een goede stap. Het tijdig communiceren kan via een overleg met branchevertegenwoordigers, maar ook het zo snel mogelijk bekendmaken van een besluit van B&W over wijziging(en) van de toeristenbelasting voor het komende jaar. Door niet te wachten tot na vaststelling van de wijziging(en) door de gemeenteraad wordt de branche gelegenheid gegeven om inspraak te hebben over de wijziging(en) en het scheelt meestal ongeveer vier tot acht weken. Die tijd kunnen ondernemers hard nodig hebben om hun systemen op de wijziging(en) aan te passen. Uiteraard zal in de communicatie een duidelijk voorbehoud dienen te worden gemaakt voor het uiteindelijke besluit dat de gemeenteraad zal nemen.

6.1 Indexatie van het tarief vastleggen

Een vorm van duidelijkheid geven is het vastleggen welke tariefontwikkeling de komende jaren gaat plaatsvinden zonder vaste bedragen te noemen. De gemeente legt zich dan vast op een tariefontwikkeling die afhankelijk is van externe factoren. Veelal wordt dan vastgelegd dat de toeristenbelasting trendmatig zal worden verhoogd (als inflatie-correctie). Als het gewenst is om de sector duidelijkheid te geven, bijvoorbeeld dat de toeristenbelasting (niet meer dan, of steeds) trendmatig zal worden verhoogd, dan is het wel belangrijk om duidelijk vast te leggen (in een raadsbesluit of coalitie-akkoord) wat er wordt bedoeld en van welke uitgangspunten wordt uitgegaan. Dit is namelijk niet vanzelfsprekend.

Als eerste het begrip trendmatig. Een trend is een bepaalde reeks die een bepaalde richting uitgaat. Het verhogen van een belasting met de trend kan inhouden dat deze gelet op de stijgende inflatie van de afgelopen jaren opnieuw verder wordt verhoogd. Dit ondanks dat de verwachte inflatie voor het komende jaar lager is dan afgelopen jaren. Het volgen van een trend kan dus tot een wijziging leiden die losstaat van de (verwachte) werkelijkheid. Waarschijnlijk wordt niet bedoeld dat men de trend volgt maar dat het laatst bekende inflatiecijfer van een bepaalde periode wordt gevolgd. Het is ook denkbaar dat men de cijfers wil volgen die het rijk als verwachting heeft uitgesproken voor een bepaalde periode. Welke lijn men ook wil volgen, het verdient aanbeveling om die lijn zo duidelijk mogelijk vast te leggen.

Dan het begrip inflatie. Inflatie is de waardevermindering van geld. Meestal wordt dit afgemeten aan de wijziging van prijzen van een mandje van bepaalde goederen. De meest bekende is de Consumentenprijsindex (hierna: CPI). Deze geeft de prijsontwikkeling weer van de goederen en diensten die de Nederlandse bevolking gemiddeld consumeert. Hoe meer er gemiddeld aan een product wordt besteed, hoe zwaarder het meetelt in de CPI. De CPI is de meest gebruikte maatstaf voor prijsontwikkelingen in Nederland.

Over het algemeen worden de prijzen verhoogd om de stijgende kosten het hoofd te bieden. Hoewel het maar de vraag is of de stijging van de kosten van de gemeentelijke diensten (salarissen en goederen) gelijk oploopt met de stijging van de CPI wordt dit cijfer door veel gemeenten gehanteerd. Het is dan ook een goed uitgangspunt voor de door gemeenten vaak genoemde "inflatiecorrectie". Ook het rijk hanteert dit cijfer voor veel van haar tarieven. Zeker bij de toeristenbelasting,

waarbij er geen directe relatie is met stijgende gemeentelijke kosten, kan de CPI een goed uitgangspunt zijn. Het verdient dan wel aanbeveling om dit goed te verwoorden in een raadsvoorstel of coalitieakkoord.

Een andere benadering is die via indexcijfers genoemd in de mei-circulaire van het rijk. Veel gemeenten, waaronder Sluis, volgen wat er in de mei-circulaire is opgenomen voor het bepalen van de tariefstijgingen van het volgende jaar. Sluis houdt daarbij de prijs bruto binnenlands product (pbbp) aan als voorlopig cijfer waarmee de tarieven worden verhoogd. De definitieve keuze voor de tariefverhoging wordt gemaakt bij de vaststelling van de begroting in november.
In de meicirculaire van 2024 is het volgende over prijsindexen opgenomen voor 2025:

Tabel 4.2.2 Prijsindexen CPB* CEP 2024

mutaties per jaar in %	2024	2025	2026	2027	2028	2029**
Prijs bruto binnenlands product (pbbp)	4,0	2,3	2,6	2,6	2,5	2,5
Prijs nationale bestedingen (pnb)	3,3	2,2	2,6	2,6	2,5	2,5
Nationale consumentenprijsindex (cpi)	2,9	2,8	2,4	2,3	2,3	2,3
Loonvoet sector overheid	6,4	4,4	3,8	4,8	4,0	4,0
Prijs overheidsconsumptie, beloning werknemers	5,6	4,4	3,4	4,3	3,9	3,9
Prijs bruto overheidsinvesteringen (iboi)	3,0	2,0	2,2	2,1	2,1	2,1
Prijs overheidsconsumptie, netto materieel (imoc)	2,9	2,2	2,2	2,2	2,2	2,2

* toelichting/ verduidelijking bij de kerngegevens is te vinden op: https://www.cpb.nl/artikel/toelichting-bij-kerngegevenstabel
** cijfers 2028 zijn doorgetrokken naar 2029

Het is een keuze om uit te gaan van de pppb, zoals Sluis doet. Andere indexen zoals genoemd hierboven zijn evengoed denkbaar. Het belangrijkste is in dit alternatief dat bedrijven na verschijnen van de mei-circulaire al te horen krijgen hoe de ontwikkeling van de toeristenbelasting het komende jaar zal gaan. Als de gemeenteraad als beleid heeft vastgesteld dat de prijsontwikkeling zoals genoemd in de mei-circulaire wordt overgenomen voor de stijging van de toeristenbelasting het jaar erop, dan kunnen ondernemers al in april/mei dan wel bij de Kadernota op de hoogte raken van die ontwikkeling. Dat geeft hen ook voldoende tijd om daarmee rekening te houden in nog af te sluiten contracten of voor het verblijf in accommodaties voor het volgende belastingjaar die al van tevoren in rekening worden gebracht.

6.2 Vroegtijdig tarief volgend jaar vaststellen

De mildste vorm van echte zekerheid verschaffen voor het komende jaar is het vroeg in het jaar ook daadwerkelijk vaststellen van de tarieven toeristenbelasting voor volgend jaar, zodat deze tijdig bekend zijn in de branche. Gedacht kan worden aan besluitvorming gelijktijdig met de kadernota in het voorjaar.
Er is naar onze mening geen enkele wettelijke belemmering om dit te doen. Wellicht dat er wel enige ambtelijke en bestuurlijke aanpassing van procedures en interne regelgeving noodzakelijk is om daartoe te komen.

6.3 Tariefontwikkeling voor de komende jaren vastleggen

Een meer verdergaande vorm is het vastleggen van tarieven voor het komende jaar en voor het daarna volgende jaar of jaren. Gecombineerd met een vroegtijdige vastlegging in het voorjaar krijgt de branche daarmee zekerheid voor minstens 2,5 jaar.

De vaststelling voor meer jaren wordt door meer gemeenten toegepast. Verordeningen hoeven namelijk niet jaarlijks te worden vastgesteld. Een verordening mag voor meer jaren gelden en hoeft niet jaarlijks te worden aangepast. De geldigheidsduur van een tarief hoeft ook niet in de verordening te worden omschreven. Het is zelfs beter om dit niet te doen, want als het abusievelijk wordt vergeten, dan bestaat het risico dat er helemaal geen tarief geldt voor een bepaald jaar.
Als er wel in de verordening wordt opgenomen voor welke jaren welke tarieven gelden, omdat dit rust biedt bij de recreatieondernemers, is het naar ons oordeel onder bijzondere omstandigheden nog steeds mogelijk om aan het eind van het (eerste) jaar, het tarief aan te passen, ondanks dat al een tarief voor het opvolgende jaar werd opgenomen. Dit omdat tariefwijzigingen voor de toekomst in beginsel altijd zijn toegestaan. Niettemin is een disclaimer/voorbehoud in dit geval wel aangeraden. Ook de gemeentelijke wetgever kan namelijk in sommige gevallen worden gehouden aan het

vertrouwensbeginsel. Ondernemers hebben namelijk met de informatie over de tarieven ook beslissingen genomen en afspraken gemaakt met touroperators enz.

Als echter in de toelichting op het raadsbesluit gesteld wordt dat deze tarieven zullen gelden als er geen onvoorziene gebeurtenissen optreden, dan zal naar ons oordeel, zeker met de disclaimer/voorbehoud, een belastingplichtige geen gerechtvaardigd vertrouwen kunnen ontlenen aan de eerder vastgestelde tarieven of tariefverhoging voor een later jaar (huidig jaar + 2 jaar).
Uiteraard zal hiermee uiterst terughoudend moeten worden omgegaan omdat de vaststelling voor meer jaren nu juist geldt om duidelijkheid te geven over de tarieven in een bepaald jaar en dus latere tariefverhogingen te voorkomen.

7 Systeem van inning

U heeft gevraagd op welke wijze het systeem van inning is te optimaliseren voor ondernemers en gemeente. Hieronder geven wij de mogelijkheden aan.

7.1 Het huidige systeem van inning

Het systeem van inning is op dit moment als volgt.
Bij een tijdvakbelasting zoals de toeristenbelasting is de volledige belastingschuld pas bekend aan het eind van het belastingjaar. De belastingschuld groeit immers in de loop van het jaar aan en is pas aan het eind van het jaar volledig.
Na afloop van het belastingjaar wordt een aangiftebiljet naar de belastingplichtige gezonden. Nadat het ingevulde aangiftebiljet is ontvangen, wordt de aangifte beoordeeld en wordt een aanslag over het belastingjaar opgelegd. De aanslag over het belastingjaar 2024 wordt dus pas in het voorjaar van 2025 opgelegd. Dat is anders bij de meeste andere gemeentelijke heffingen, omdat die al vroeg in het belastingjaar (kunnen) worden opgelegd.

Voor de gemeente is dit een ongewenste situatie omdat de dekking in de begroting pas een jaar later wordt gerealiseerd. Dat kan betekenen dat de gemeente externe middelen moet aantrekken waarover rente moet worden betaald.
Voor ondernemers kan dit prettig zijn omdat de inkomsten waarover de belasting verschuldigd wordt pas in de loop van het jaar binnenkomen en ze niet eerder hoeven te betalen dan dat er geld is binnengekomen. Bovendien levert het in de huidige tijd rentewinst op.
De laatste jaren was het in bezit hebben van grote geldsommen echter lastig omdat daar rente over moest worden betaald aan de bank. Het heeft dus niet altijd alleen voordelen voor de ondernemer. Vanuit de branche wordt dan ook nog wel eens gevraagd om de mogelijkheid van eerdere betaling van de toeristenbelasting.

7.2 Systematiek voorlopige aanslagen

Het is heel gebruikelijk om bij de toeristenbelasting te werken met voorlopige aanslagen. Dan wordt in de loop van het belastingjaar al een deel van de belastingopbrengst aan de gemeente afgedragen. Dat is hier niet anders dan bij de inkomstenbelasting of de vennootschapsbelasting bij het rijk. Dit wordt in het belastingrecht het pay-as-you-go-beginsel genoemd; het betalen van de belasting op het moment dat ook de inkomsten binnenkomen.
Het geeft de gemeente de beschikking over (een deel van) de financiële middelen die nodig zijn gedurende het begrotingsjaar (belastingjaar) en voorkomt dat de belastingplichtige onverhoopt zijn belasting niet meer kan betalen als de aanslag is opgelegd. Het biedt de gemeente dus meer zekerheid. Het geeft ook de verblijfbieder zekerheid dat hij zijn belastingschuld kan betalen en geen problemen krijgt op dat gebied.

Het opleggen van voorlopige aanslagen is heel gebruikelijk bij de toeristenbelasting. Een voorlopige aanslag wordt meestal pas opgelegd in mei of juni van het belastingjaar. Eerder is niet gebruikelijk omdat de benodigde middelen dan waarschijnlijk niet of niet genoeg aanwezig zijn. Later is uiteraard ook mogelijk maar dan is voordeel van het werken met voorlopige aanslagen wel geringer. Er zijn geen regels voor het tijdstip van opleggen van een voorlopige aanslag, anders dan dat het niet mag worden gedaan vóór aanvang van het belastingjaar.
Het besluiten om te gaan werken met voorlopige aanslagen is een bevoegdheid van het college van burgemeester en wethouders. In een uitvoeringsregeling wordt vastgelegd vanaf welk tijdstip een voorlopige aanslag kan worden opgelegd en er kunnen ook andere regels worden opgenomen, zoals over de maximale hoogte (in percentages) van een voorlopige aanslag en eventueel welke groepen belastingplichtigen daarvoor in aanmerking komen.

Om te voorkomen dat er betaald moet worden zonder dat er al genoeg middelen zijn verkregen uit de activiteiten waarover de belasting wordt geheven (het bieden van verblijf), is het bij de toeristenbelasting gebruikelijk om slechts een deel van de vermoedelijke belastingschuld in rekening te

brengen in mei of juni. Over het algemeen wordt zo'n 60 tot 70% van het bedrag dat het jaar ervoor verschuldigd was opgelegd. Het is dus mogelijk om differentiatie aan te brengen tussen de verschillende groepen belastingplichtigen. Zo is het bij campingexploitanten die een grote groep jaarplaatsen en seizoenplaatsen op het terrein hebben gebruikelijk om het jaar voorafgaand (november/december) al te factureren. Aan het begin van het belastingjaar hebben zij dus al een groot deel van de omzet voor dat jaar ontvangen.
Bij hotels wordt ook een deel van de omzet al eerder gefactureerd aan verblijfhouders of tussenpersonen, met name bij hotelkamers die al (ver) vooruit worden ingekocht.
Het is dan ook niet vreemd om bij die exploitanten via een voorlopige aanslag al een aanzienlijk deel van de belastingopbrengst in rekening te brengen. Het zou ze immers niet in liquiditeitsgebrek moeten brengen.
Bij kleine verblijfbieders (B&B's, Airbnb's en campings waar niet met vaste jaar- of seizoenplaatsen wordt gewerkt) zou een kleiner percentage (25 tot 30%) in rekening kunnen worden gebracht of zelfs geheel kunnen worden afgezien van het opleggen van een voorlopige aanslag.

Desgewenst zou gewerkt kunnen worden met meer voorlopige aanslagen per jaar, bijvoorbeeld 1 per kwartaal. Dat voldoet meer aan het pay-as-you-go-beginsel maar het brengt wel hogere uitvoeringskosten met zich. Daarom komt dit in de praktijk ook niet veel voor.

Het invoeren van de systematiek van voorlopige aanslagen brengt wel extra perceptiekosten met zich mee. Niet alleen zal de softwareprogrammatuur vaak aangepast moeten worden om dit mogelijk te maken, maar er ontstaat ook een nieuwe mogelijkheid om bezwaar te maken tegen de (voorlopige) aanslag. Daardoor kunnen er meer bezwaar- en beroepsprocedures ontstaan.

In verband met de uitvoering van de belastingheffing van toeristenbelasting door Sabewa zal deze organisatie tijdig moeten worden ingeschakeld om programmatuur aan te passen en nieuwe procedures te integreren. Er zullen ongetwijfeld ook extra kosten in rekening worden gebracht bij de gemeente voor de invoering en uitvoering van de voorlopige aanslagen.

8 Samenvatting, overwegingen en aanbevelingen

Gemeenten zijn bevoegd om op diverse wijzen te differentiëren in de tarieven en maatstaven van de toeristenbelasting. Veel gebruikte differentiaties zijn die naar de soort accommodatie. Deze differentiatie wordt al toegepast door Sluis. Deze differentiatie maakt op een grove wijze onderscheid naar goedkope, iets duurdere en dure overnachtingen. Een verdergaande differentiatie naar de luxe van de overnachting kan worden ingebouwd door een differentiatie naar overnachtingsprijs in te voeren. Op die wijze worden de goedkoopste overnachtingen naar alle waarschijnlijkheid nog iets goedkoper en de dure en duurste overnachtingen zullen (enigszins respectievelijk fors) in toeristenbelasting stijgen. Omdat de administratieve lasten van deze heffingsmaatstaf voor de meeste verblijfbieders zullen toenemen, en bovendien voor de campings lastiger zijn uit te voeren, is het mogelijk en ook zeker te overwegen om voor campings de bestaande systematiek van aantal personen per nacht te handhaven en de maatstaf overnachtingsprijs alleen voor pensions, B&B's en hotels in te voeren.
Ook een differentiatie naar seizoenen behoort tot de fiscale mogelijkheden. Gemeenten zijn daar vrij in. Wel merken wij op dat iedere (extra) differentiatie meer administratieve lasten en perceptiekosten met zich mee zal brengen. Invoering van dergelijke differentiaties vereist uiteraard een nauwkeurige definiëring in de Verordening.

Het invoeren van de heffingsmaatstaf overnachtingsprijs is echter niet te onderschatten. Er zijn invoerings- en uitvoeringsrisico's. Bij de invoering van deze maatstaf is op voorhand zeer lastig in te schatten welk tarief (percentage) moet worden gehanteerd om tot een bepaalde opbrengst te komen. Om dit goed te kunnen inschatten, zal een omvangrijk onderzoek moeten worden ingesteld, waarbij de betrokkenen (particuliere en commerciële) verblijfbieders privacy-gevoelige informatie moeten delen met de gemeente teneinde berekeningen over tarieven te kunnen vaststellen. Naar alle waarschijnlijkheid zal de weerstand hiertegen niet gering zijn. Als men bereid is om (meer) risico te lopen over een uiteindelijk te behalen opbrengst (negatief of positief), dan zal de invoering eenvoudiger kunnen gaan. Als de opbrengsten over het eerste belastingjaar bekend zijn, kan een (meer) realistisch tariefpercentage worden vastgesteld.
Het invoeren van de maatstaf overnachtingsprijs zal gepaard moeten gaan met goede en duidelijke rechtsregels, teneinde de administratieve lastendruk voor zowel gemeente als verblijfbieders zo laag mogelijk te houden en zo min mogelijk ontwijkingsgedrag voor de nieuwe maatstaf in de hand te werken.

Het opleggen van voorlopige aanslagen is een veel gehanteerde methode voor gemeenten om vroegtijdig zekerheid te krijgen over de betaling van belasting. Hoewel het mogelijk is om voorlopige aanslagen al in februari van het belastingjaar op te leggen, tegelijk met de andere gemeentelijke belastingaanslagen, is dat niet gebruikelijk en zeker niet wenselijk omdat de ondernemers dan niet voldoende middelen hebben om deze te voldoen. Gebruikelijk is het om niet eerder dan juni van het belastingjaar een voorlopige aanslag op te leggen, waarbij ook nog verschil kan worden gemaakt tussen de categorieën belastingplichtigen.

Om evenwicht te bieden voor de maatregelen die meer in het belang van de gemeente worden getroffen (voorlopige aanslagen invoeren), is het goed de ondernemers meer zekerheid omtrent de belastingheffing te bieden. Voor recreatieondernemers en andere exploitanten die verblijf bieden, is het belangrijk om tijdig te weten wat de tariefontwikkeling van de toeristenbelasting is het komende jaar en liefst de komende jaren. Vooral voor ondernemers die langjarige contracten sluiten of voor toekomstige perioden al verblijf in accommodaties 'verkopen' is het belangrijk om te weten welke tarieven er gaan gelden per jaar of welke tariefontwikkelingen er gaan plaatsvinden. Er zijn verschillende opties om ondernemers meer zekerheid te geven.
Een eenvoudige optie is om bij de kadernota niet alleen een richting vast te stellen voor de verhoging van de tarieven voor de toeristenbelasting die zullen worden voor- of vastgesteld in november/december van dat jaar, maar de tarieven ook daadwerkelijk vast te stellen op dat moment.
Om de verblijfbieders en met name de recreatiebranche nog meer zekerheid te bieden, kan naast het tarief voor het komende jaar ook het tarief voor het jaar daarna worden vastgesteld. Daarmee wordt langdurige zekerheid verschaft die zeer gewaardeerd zal worden. Uiteraard zal dit vertrouwen ook niet beschaamd moeten worden, tenzij zich zeer bijzondere omstandigheden voordoen.

Daarnaast zijn de administratieve lasten en de rechtszekerheid voor ondernemers gediend door duidelijke en goed afgebakende regels in belastingverordening, uitvoeringsregeling en aangifteformulieren en uitleg daarbij.

Conclusie
Wij concluderen dat er veel rechtszekerheid is te bieden aan verblijfbieders door vroegtijdig de tarieven vast te stellen voor de komende jaren. De gemeente kan meer rechtszekerheid verkrijgen door een systeem van voorlopige aanslagen in te voeren.
De huidige tariefdifferentiaties van de toeristenbelasting in Sluis houden op grove wijze rekening met de luxe van de accommodaties. De verschillen in bijdragen tussen de accommodaties (en dan met name hotels) kan vergroot worden door aan te sluiten bij de overnachtingsprijzen. Op die wijzen wordt er voor luxe (duur) verblijf (veel) meer betaald dan voor sober (goedkoop) verblijf. Om administratieve lasten zo veel mogelijk te beperken voor de overnachtingen waar weinig toeristenbelasting wordt opgehaald, is het aan te bevelen om de huidige systematiek van een bedrag per persoon per overnachting te continueren. Er ontstaat dan een gecombineerde heffingssystematiek. De afbakening van de accommodaties die in dat geval onder de maatstaf overnachtingsprijs vallen, dient wel heel nauwkeurig te gebeuren om onzekerheid en geschillen te voorkomen. Ook een tariefdifferentiatie naar seizoenen is geoorloofd, maar bedacht dient te worden dat iedere extra differentiatie weer administratieve lasten en perceptiekosten met zich brengt.

De invoering van een maatstaf overnachtingsprijs moet echter niet worden onderschat. Als men een vooraf bepaalde opbrengst wenst te realiseren, zal er een uitgebreid en intensief onderzoek moeten plaatsvinden onder de verblijfbieders. Dat zal waarschijnlijk weerstand oproepen. Het verdient dan ook aanbeveling om eventueel te nemen maatregelen niet los van elkaar te zien en in te voeren.
Voorafgaand aan de invoering van de maatstaf overnachtingsprijs zal tevens uitgebreid moeten worden onderzocht welke accommodaties er onder gaan vallen. En welke omzet er wel en niet moet worden meegeteld voor het bepalen van de belastingschuld, zodat er duidelijke en robuuste regels kunnen worden ingevoerd.
Belangrijk is verder dat de uitvoeringsorganisatie Sabewa tijdig op de hoogte wordt gesteld van voorgenomen wijzigingen in tarieven, maatstaven en heffingssystematieken. Waarschijnlijk zal de softwareprogrammatuur op deze wijzigingen moeten worden ingesteld en de in – en uitvoering van deze wijzigingen zullen waarschijnlijk hogere perceptiekosten meebrengen voor de gemeente.

Edwin Borghols/Robert Duits