

VERTROUWELIJK

Datum : 15 augustus 2019
Betreft : notitie toeristenbelasting
Referentie : KLV

INLEIDING

De discussie over de (stijging van de) toeristenbelastingtarieven levert in zowel de politiek als in het maatschappelijk verkeer vaak discussies op.

In deze notitie wordt aandacht besteed aan de heffingsmaatstaf van de toeristenbelasting, het tarief in zijn algemeenheid en wat over tarief van de toeristenbelasting is gesteld tijdens de behandeling van de Wet materiële belastingbepalingen. Daarin is namelijk de 'Nieuwe Vrijheid' nader uitgewerkt: de wetgever heeft tijdens de behandeling van de Wet materiële belastingbepalingen aangegeven dat gemeenten in bepaalde gevallen ruime beleidsvrijheid hebben om te differentiëren in de tariefstelling (vaak in combinatie met de keuze van de heffingsmaatstaf). De Staatssecretaris van Financiën heeft ten aanzien van o.a. de toeristenbelasting namelijk voorbeelden van mogelijke tariefdifferentiaties en maatstaven gegeven.

WETTELIJK KADER

Artikel 219 [Belastingen op grond van andere wetten. Geen draagkracht als maatstaf]

1. Behalve de gemeentelijke belastingen waarvan de heffing krachtens andere wetten dan deze geschiedt, worden geen andere belastingen geheven dan die bedoeld in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk.
2. Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.

Art. 219 Gemeentewet geeft aan dat gemeenten belastingen kunnen heffen op grond van de Gemeentewet dan wel een andere wet. Zonder een wettelijke basis is invoering van een gemeentelijke belasting niet mogelijk.

Voorts verbiedt **art. 219** Gemeentewet de gemeenten belastingen te heffen naar een maatstaf die ertoe leidt dat het bedrag van de belasting afhankelijk is van het inkomen, de winst of het vermogen.

Artikel 224 [Toeristenbelasting]

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.

Artikel 224 van de Gemeentewet bevat de gemeentelijke bevoegdheid tot heffing van toeristenbelasting. Van personen die niet als ingezetene met een adres in de gemeente in de basisregistratie personen zijn ingeschreven, kan die gemeente ter zake van het houden van verblijf toeristenbelasting heffen. Ook de verblijfbieder van dit verblijf kan als belastingplichtige worden aangemerkt.

JURIDISCH KADER

De regelgeving omtrent de toeristenbelasting is opgenomen in de Gemeentewet. Gemeenten kunnen de toeristenbelasting instellen ten aanzien van het verblijf van niet-inwoners van de gemeente. De bepalingen omtrent de contouren van de toeristenbelasting zijn daarbij niet opgenomen in formele wetgeving. Wel vloeien deze voort uit rechtspraak. Toeristenbelasting wordt door gemeenten veelal geheven over overnachtingen in de gemeente of dagrecreatie (in bijvoorbeeld attractieparken, maar ook bij overtochten met een veerboot). De hoogte van de tarieven kan door gemeenten autonoom worden vastgesteld.

In de Gemeentewet, art. 224, wordt het een gemeente toegestaan een toeristenbelasting te heffen ter zake van het houden van verblijf binnen de gemeente door personen die niet als ingezetene in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens (Bew.: thans basisregistratie personen) zijn ingeschreven. De toeristenbelasting behoort daarmee tot het gemeentelijke belastinggebied en valt daardoor binnen de gemeentelijke autonomie: Een gemeente is autonoom in het al dan niet heffen, verhogen c.q. verlagen van de toeristenbelasting en het bepalen van de voorwaarden.

Het tarief voor de toeristenbelasting kan autonoom worden vastgesteld en aldus tevens ook autonoom worden verhoogd. Hierin kunnen gemeenten alleen worden beperkt indien sprake is van buitensporige lasten voor de burgers. Elke gemeente kan zelf bepalen waar zij toeristenbelasting op heft mits de heffing ziet op het verblijf houden binnen de gemeente door niet-inwoners. Het oordeel of de hoogte van het tarief dan wel het object van de heffing past binnen het doel en de strekking van de wetgeving is aan de rechter

Heffingsmaatstaf

De heffingsmaatstaf van de toeristenbelasting staat niet vermeld in art. 224. Een bepaling over de heffingsmaatstaf zal in de belastingverordening moeten worden opgenomen. Dit vereist art. 217 Gemeentewet. In de praktijk beperken de gemeenten zich tot het belasten van hen, die gebruik maken van een duidelijk aanwijsbaar verblijf (of nachtverblijf) in de gemeente en waarbij sprake is van een betaling voor dat verblijf. We denken daarbij aan verblijf in hotels, pensions en soortgelijke logeergelegenheden en aan verblijf in zomerwoningen, pleziervaartuigen, caravans, tenten, in jachthavens en op terreinen. De heffingsmaatstaf van de belasting kan dan zijn het aantal dagen, nachten of etmalen dat wordt doorgebracht. Ook het bedrag van de vergoeding die voor het verblijf c.q. nachtverblijf wordt betaald, is een aanvaardbare heffingsmaatstaf. **Uit jurisprudentie blijkt dat de combinatie van de heffingsmaatstaf en het tarief een duidelijke relatie moet hebben met de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijft.**

Door de rechter is uitgemaakt dat een tariefstelling op basis van een vast percentage van de overnachtingsprijs voldoet aan de vereisten. Deze heffingsmaatstaf leidt volgens de Hoge

Raad niet tot strijdigheid met het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel, met het karakter en de rechtsgrond van de heffing en met het in art. 219, tweede lid, Gemeentewet neergelegde verbod op draagkracht.

Als de toeristenbelasting zich richt of mede richt op heffing van dagrecreanten dan kan de heffingsmaatstaf zijn elk bezoek aan een recreatieterrein, niet zijnde een inrichting tot het geven van vermakelijkheid, dan wel de toegangsprijs voor het verblijf op dat terrein. Uiteraard dienen de in de toegangsprijs begrepen bedragen die niet dat verblijf betreffen, te worden geëlimineerd. Voorkomen dient te worden, dat de eigen inwoners door de toeristenbelasting worden getroffen. We merken voorts op, dat niet zelden de juiste bedragen van de kosten van het verblijf zullen moeten worden geschat of forfaitair vastgesteld, omdat de betaalde prijzen meer omvattend kunnen zijn. De heffingsmaatstaf bepaalt in combinatie met het tarief het belastingbedrag dat de belastingplichtige aan toeristenbelasting dient te betalen. Tussen de heffingsmaatstaf en het (gedifferentieerde) tarief enerzijds en het houden van verblijf anderzijds, dient een duidelijk verband te bestaan. Te denken valt aan de duur van het verblijf en/of de kosten van het verblijf en het aantal personen dat verblijft. Een forfaitaire vaststelling hiervan is blijkens de jurisprudentie onder voorwaarden mogelijk, met name indien degene die gelegenheid biedt tot verblijf de belastingplichtige is.

Casuïstische jurisprudentie. HR

Toeristenbelasting naar het percentage van de prijs voor logies is toegestaan. De gemeente Haarlemmermeer heft ter zake van het houden van verblijf met overnachten een toeristenbelasting van degenen die gelegenheid tot dit verblijf bieden. De belasting bedraagt 6% van de vergoeding die voor dit verblijf wordt berekend. **De Hoge Raad oordeelt dat geen sprake is van een verboden differentiatie naar het inkomen, de winst of het vermogen en dat deze toeristenbelasting voldoet aan de eis dat het bedrag van de belasting afhankelijk is van feiten en omstandigheden die verband houden met de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt, zodat ook geen sprake is van strijd met het karakter en de rechtsgrond van de belasting, geven geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.** Al aangenomen dat het tarief van de verordening een ongelijke behandeling oplevert, de gemeentelijke wetgever heeft, gelet op de hem toekomende beoordelingsvrijheid, kunnen oordelen dat verblijf in een eenvoudig hotel en verblijf in een comfortabel hotel geen gelijke gevallen zijn.

Het hof heeft terecht betoogd dat niet kan worden gezegd dat de bepalingen van de Verordening **in strijd komen met het gelijkheidsbeginsel of het evenredigheidsbeginsel, het bepaalde in art. 1 Grondwet, art. 14 EVRM, art. 1 Eerste protocol bij het EVRM en art. 26 IVBPR heeft geschonden. Al aangenomen dat 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 6% 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.

Beschouwing

Het merendeel van de gemeenten die toeristenbelasting heffen, hebben als tarief een vast bedrag per overnachting, ongeacht waar men overnacht of een vast bedrag per etmaal. Het eerste komt veel voor bij de gewone toeristenbelasting. Het laatste komt veel voor bij de watertoeristenbelasting. Een tarief per etmaal is eveneens van belang indien naast nachtverblijf ook dagrecreatie in de heffing wordt betrokken. Deze vorm van tariefstelling komt het meeste overeen met het oordeel van de Hoge Raad dat de belastingbedrag gerelateerd moet worden enerzijds aan de duur van het verblijf en anderzijds aan het aantal personen dat verblijf houdt in de toeristengemeente.

Toelichting. Persbericht RECRON

'Toerist betaalt voor bezuinigingen bij gemeenten Veel gemeenten vangen de aankomende bezuinigingen op via een forse verhoging van de toeristenbelasting. Dit blijkt uit een inventarisatie door RECRON. Gemeente Voorst wil de toeristenbelasting verhogen in twee stappen van € 0,70 cent naar € 2,10 per nacht in 2012. Een verhoging met 200%. Valkenburg, Zeewolde, Dalfsen en Noordoostpolder willen de toeristenbelasting verhogen met tientallen procenten. RECRON vindt dit onaanvaardbaar en vraagt het nieuwe kabinet om in te grijpen.' Persbericht RECRON 18 oktober 2010, www.recron.nl.

'Gemeenten gebruiken de toeristenbelasting al jaren om gaten in de begroting te dichten. Door de aankomende bezuinigingen op het gemeentefonds wordt dit alleen maar erger. Voor 2011 dreigen er weer absurde verhogingen van de toeristenbelasting. Dit zorgt voor 3 problemen: Het eerste probleem is dat binnen een gemeente over de jaren heen de toeristenbelasting ineens explosief kan stijgen. De gemeente Voorst had het voornemen de toeristenbelasting in twee stappen te verhogen van € 0,70 cent naar € 2,10 in 2012. Een verhoging van 200%! Een gezin met 2 kinderen is voor een vakantie van twee weken bijna € 80 euro duurder uit. Behalve dat een vliegvakantie naar Turkije snel is geboekt door de toerist, **zorgen de verschillen over de jaren heen dat de overheid een onbetrouwbare partner is voor de recreatieondernemer. Goed ondernemerschap lijdt onder een onbetrouwbare overheid. De toeristenbelasting is in zijn huidige vorm een grove inbreuk op het gelijk speelveld voor ondernemers.** Er zijn grote verschillen tussen de gemeenten onderling. Dalfsen, dichtbij Voorst, verhoogt de

toeristenbelasting in 2011 van € 0,55 tot € 0,75. Dit betekent dat een slaapplek bij een recreatieondernemer uit Voorst uit financieel oogpunt veel minder aantrekkelijk wordt voor de toerist dan in Dalfsen. Dit zorgt voor oneerlijke concurrentie. Het is onduidelijk waar het geld naartoe gaat. In de gemeentewet staat dat de gemeenten de vrijheid hebben om met de inkomsten te doen wat zij willen. De toerist betaalt een belasting waarvan hij nog maar moet zien wat hij ervoor terugkrijgt. Nederland zou een gastvrij land moeten zijn voor vakantiegangers. Daarom moet er een einde komen aan de toeristenbelasting. Gastvrij Nederland, de Nationale Raad voor toerisme, recreatie, horeca en vrije tijd, vindt dat. Deze club **noemt de toeristenbelasting een melkkoe van de eerste orde.** Bericht 11 maart 2011 op www.recron.nl.

Wijze van heffen

Net als de keuze van de heffingsmaatstaf heeft een gemeente in hoge mate de vrijheid om de tariefstelling in te richten. Vaak zijn deze twee essentialia een twee-eenheid en kunnen ze moeilijk los van elkaar gezien worden. Ze vormen meteen het te betalen belastingbedrag.

Voorbeelden daarvan zijn de vaste percentages van de overnachtingsprijs en het forfait.

Met betrekking tot overnachtingen in tenten, caravans, voertuigen, pleziervaartuigen, zomerhuisjes, zomerbungalows, vakantiehuisjes, kampeerlokaliteiten, kampeerboerderijen e.d. gelden vaak forfaitaire tarieven. Daarbij is het, uitzonderingen daargelaten, irrelevant hoeveel personen in een tent overnachten en hoe lang. De heffing geschiedt dan per tent, caravan, vaartuig enz. of per staan- of ligplaats, soms ook per bed.

Keuze belastingplichtige

[Art. 224](#) schrijft niet bindend voor wie als belastingplichtigen voor de heffing van de toeristenbelasting moeten worden aangemerkt. In [art. 224, eerste lid](#), wordt slechts het belastbare feit genoemd: 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. Uit deze redactie mag niet worden afgeleid dat de in het genoemde eerste lid bedoelde personen de enige belastingplichtigen zijn. Zij kunnen het zijn, maar behoeven het niet te zijn.

Uit [art. 224, tweede lid](#), kan worden afgeleid dat ook anderen dan de personen die niet als ingezetene met een adres in de gemeente in de basisregistratie personen zijn ingeschreven, als belastingplichtigen kunnen worden aangemerkt. Dat tweede lid regelt de bevoegdheid om de toeristenbelasting te verhalen op degenen die verblijf houden, in de gevallen waarin de belasting wordt geheven van hem die gelegenheid tot verblijf biedt. Het tweede lid biedt

dus ruimte voor de mogelijkheid om ook de hotelhouder, de campinghouder en dergelijke figuren in voorkomende gevallen als de belastingplichtige aan te wijzen.

Een overeenkomstige situatie treffen we aan bij de heffing van de omzetbelasting. Het belastbare feit kan onder meer bestaan uit leveringen van goederen en diensten, die door ondernemers in het kader van hun onderneming worden verricht. De omzetbelasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of de dienst verricht. De ondernemer is in casu de belastingplichtige voor de heffing van de omzetbelasting. Evenmin als het bij de toeristenbelasting de bedoeling is dat de hotelhouder enz. de toeristenbelasting zelf draagt, is het ook bij de omzetbelasting niet de bedoeling dat de belasting door de ondernemer wordt gedragen.

Hoewel de toeristenbelasting kan worden geheven van degene die gelegenheid tot verblijf biedt, is het niet de bedoeling van [art. 224](#) dat diegene tevens de belasting-eindbetaler is, waarmee gezegd wil worden dat hij in beginsel de van hem geheven belasting kan verhalen op de lieden die van de door hem geboden gelegenheid tot verblijf gebruik hebben gemaakt. Bij deze vorm van belastingheffing zijn de toeristen de belasting-eindbetaler. Zoals gezegd, geeft [art. 224](#) geen bindende voorschriften ten aanzien van degenen die als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt. In de belastingverordening zal dit onderwerp derhalve geregeld moeten worden. In verband met de veelheid van mogelijkheden waarop verblijf kan worden gehouden, is het niet mogelijk een algemene regel te geven, die kan worden toegepast op alle gevallen. Veel hangt af van de feitelijke omstandigheden en van wat in de gegeven situatie als de meest efficiënte wijze van belastingheffing moet worden beschouwd. Zo kan in het ene geval degene die gelegenheid tot verblijf — zowel nacht- als dagverblijf — biedt, als de belastingplichtige worden aangewezen en kan in het andere geval de toerist zelf als zodanig worden aangemerkt.

Degene die gelegenheid tot verblijf biedt, kan als belastingplichtige worden aangewezen, maar wordt niet geacht de belasting zelf te dragen. De verblijfbieder is bevoegd de belasting als zodanig te verhalen op degene ter zake van wiens verblijf de belasting verschuldigd wordt. Degene die gelegenheid biedt tot verblijf moet blijkens de jurisprudentie een financieel belang hebben bij het gehouden verblijf. De verblijfbieder mag slechts als belastingplichtige worden aangewezen indien voor hem in redelijkheid de mogelijkheid bestaat de belasting op de verblijfhouder te verhalen. Die mogelijkheid wordt geacht slechts aanwezig te zijn indien gelegenheid tot verblijf wordt gegeven tegen vergoeding, omdat dan de belasting als opslag op de vergoeding gelijktijdig met die vergoeding kan worden geïnd. In deze tijd van internet is sprake van veel verblijfaanbieders via moderne bemiddelingsbureaus. Op dit moment zijn deze moderne bemiddelaars niet verplicht informatie te leveren over de huurders en verhuurders van de onroerende zaken ten behoeve van de heffing van toeristen- en forensenbelasting.

Administratieve lasten

Voor wat betreft administratieve lasten die gepaard gaan met de toeristenbelasting kan bijvoorbeeld worden gekeken **naar het convenant dat de gemeente Soest met de plaatselijke ondernemers heeft gesloten. De gemeente heft de belasting niet bij verschillende ondernemers afzonderlijk, maar de ondernemers zijn een inspanningsverplichting aangegaan om een bepaald bedrag aan toeristenbelasting op te brengen.**

Heffing en invordering

Evenals de woonforensenbelasting van [art. 223](#) leent ook de toeristenbelasting zich zowel voor heffing bij wege van aanslag, als voor heffing bij wege van voldoening op aangifte. Gelet op de omschrijving van het belastbare feit van de toeristenbelasting zijn wij geneigd een voorkeur uit te spreken voor de heffingstechniek van de voldoeningsbelastingen. De wijze van heffing is echter afhankelijk van de feitelijke situatie in een gemeente, zodat dienaangaande geen algemene richtlijnen kunnen worden gegeven. Voor wat betreft de heffingstechniek van aanslagbelastingen en voldoeningsbelastingen wordt verwezen naar de betreffende aantekening bij [art. 223](#).

De feitelijke situatie in een gemeente kan er ook toe leiden dat de heffingstechniek van de op andere wijze geheven belastingen het meest voor de hand ligt. Een voorbeeld van deze heffingstechniek vinden we in de verordening op de toeristenbelasting van de gemeente Terschelling. Daar wordt de belasting geheven én ingevorderd tegelijkertijd met de betaling van het bootkaartje in Harlingen.

Indien sprake is van een forfaitaire berekeningswijze die is gebaseerd op tellingen gedurende het gehele belastingjaar en in de verordening geen bepaling is opgenomen die het mogelijk maakt om een voorlopige aanslag op te leggen, dan dient een aanslag die is opgelegd vóór het einde van het belastingjaar te worden vernietigd.

V-N 2013/51.20.13

r.o. 4.3

Bij de bepaling van de inhoud, waaronder de heffingsmaatstaf en het tarief, van een verordening geniet de gemeenteraad een grote mate van vrijheid. Slechts indien de verordening in strijd zou komen met hoger recht (bijvoorbeeld artikel 224 van de Gemeentewet) **of resulteert in een onredelijke en/of willekeurige belastingheffing die de wetgever met het toekennen van de bevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad**, is ingrijpen door de belastingrechter op zijn plaats.