Onderzoek verkenning revitalisering baatbelasting

Opdrachtgever:	Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties-Directie Ruimtelijk Beleid
Opsteller:	J.A.M. van den Brand (Van den Brand Grondbeleid bv) drs. H.W. van Sandick (Van Sandick Advies BV)
Versie:	2.0
Status:	definitief
Datum:	19 december 2024
Kenmerk:	2024011

VOORWOORD

Het onderzoek naar de mogelijkheden van revitalisering van de baatbelasting is uitgevoerd in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (Directie Ruimtelijk beleid)

Het onderzoek is begeleid door [redacted], ambtelijk opdrachtgever. Een ingestelde klankbordgroep heeft commentaar gegeven op de conceptonderzoeksrapportage.

Wij zijn veel dank verschuldigd aan de ambtelijke opdrachtgever en de (overige) leden van de klankbordgroep voor hun deskundige en nuttige inbreng.

J.A.M. van den Brand
Drs. H.W. van Sandick

DATUM
19 december 2024

ONS KENMERK
2024011

INHOUDSOPGAVE

1 Inleiding 5
1.1 Aanleiding onderzoek 5
1.2 Leeswijzer 5
2 Onderzoeksvraag en gevolgde onderzoeksaanpak 7
2.1 Onderzoeksvraag 7
2.2 Gevolgde onderzoeksaanpak 8
3 Beschrijving huidig instrument baatbelasting 9
3.1 Wettelijke basis 9
3.2 Totstandkoming (huidige) baatbelasting 10
3.3 Toepassingsbereik 11
3.4 Voorzieningen 12
3.5 Het baatcriterium 14
3.6 De kosten die voor verhaal in aanmerking komen 15
3.7 De omslag van de kosten 16
3.8 De in de heffing te betrekken onroerende zaken 16
3.9 Termijnen en procedure 17
4 Knelpunten bij de toepassing van baatbelasting 18
4.1 Knelpunt 1: de gevolgen van de omzetting van de heffing ineens naar een jaarlijkse belasting 18
4.2 Knelpunt 2: de termijn waarbinnen de baatbelastingverordening dient te worden vastgesteld 21
4.3 Knelpunt 3: de criteria voor in de belasting te betrekken voorzieningen 22
4.4 Knelpunt 4: het ontbreken van wettelijke regels over de verhaalbare kostensoorten en heffingsmaatstaf 26
4.5 Knelpunt 5: de afbakening van het werkingsgebied van de baatbelasting 30
4.6 Aanvullende knelpunten bij de uitvoering van de baatbelasting 31
4.6.1 Knelpunt 6: het vaststellen van de baat per individuele onroerende zaak 32
4.6.2 Knelpunt 7: de relatie met het kostenverhaalsinstrumentarium van afdeling 13.6 Omgevingswet 33
4.6.3 Knelpunt 8: de maatschappelijke weerstand tegen het instrument baatbelasting 36
4.7 Slotsom 37
5 Verkenning oplossingsrichting 1: het vervangen van de baatbelasting door een nieuwe mogelijkheid van een heffing in de Omgevingswet 38
5.1 Beschrijving oplossingsrichting 1 38
5.2 Analyse oplossingsrichting 1 38
5.2.1 Heffingen onder de Omgevingswet 38

5.2.2 Kostenverhaal onder de Omgevingswet 40
5.2.3 Verschillen tussen de kostenverhaalsvormen belastingheffing en bestuursrechtelijke geldschuldregeling 42
5.2.4 Twee varianten voor het opnemen van de baatbelastingregeling als soortgelijke heffing in de Omgevingswet 43
5.3 Uitwerking oplossingsrichting 1, variant 1: het opnemen van de baatbelastingregeling als belasting in de Omgevingswet 43
5.4 Uitwerking oplossingsrichting 1, variant 2: het omzetten van de baatbelastingregeling naar een regeling van een bestuursrechtelijke geldschuld in de Omgevingswet 44
5.4.1 Bruikbaarheid bestuursrechtelijke geldschuldregeling als kostenverhaalsvorm 44
5.4.2 De methodiek bestuursrechtelijke geldschuldregeling afgezet tegen de geconstateerde knelpunten 45
5.4.3 Voor- en nadelen en uitvoerbaarheid oplossingsrichting 1, variant 2 48
6 Verkenning oplossingsrichting 2: het doorvoeren van aanpassingen in de bestaande en te handhaven regeling voor de baatbelasting in de Gemeentewet 50
6.1 Beschrijving oplossingsrichting 2 50
6.2 Analyse oplossingsvoorstellen onderzoeksuitvraag 50
6.2.1 Het rechtstreeks appellabel maken van de baatbelastingverordening 50
6.2.2 De verplichting om de baatbelastingverordening te moeten vaststellen binnen 2 jaar na de voltooiing van de voorzieningen laten vervallen 52
6.2.3 De mogelijkheid van omzetting van de heffing ineens naar een jaarlijkse belasting laten vervallen 53
6.2.4 De verhaalbare voorzieningen worden vastgelegd in een wettelijke voorzieningenlijst 54
6.2.5 Het opnemen van een wettelijk voorgeschreven kostensoortenlijst 55
6.2.6 Het opnemen van een wettelijk voorgeschreven methode voor de omslag van de kosten 57
6.2.7 Geen wettelijke voorschriften opnemen over het werkingsgebied van de baatbelasting 60
6.3 Analyse oplossingsrichting 2 in relatie tot de beschreven (aanvullende) knelpunten 6 tot en met 8 61
6.4 Voor- en nadelen en uitvoerbaarheid oplossingsrichting 2 62
7 Conclusies 64
7.1 Conclusies bij onderzochte knelpunten 64
7.2 Conclusies bij de oplossingsrichtingen die zien op het handhaven van de baatbelastingregeling als belastinginstrument 66
7.3 Conclusies bij de oplossingsrichting die ziet op het omzetten van de baatbelastingregeling naar een regeling bestuursrechtelijke geldschuld in de Omgevingswet 68
8 Slotopmerkingen 70
Bijlagen 72
Bijlage 1. Onderzoeksuitvraag
Bijlage 2. Kostensoortenlijst publiekrechtelijk kostenverhaal afdeling 13.6 Omgevingswet
Bijlage 3. Samenstelling klankbordgroep
Bijlage 4. VNG-modelverordening baatbelasting en modelbekostigingsbesluit

1 Inleiding

1.1 Aanleiding onderzoek

In de Kamerbrief Modernisering van het grondbeleid[1] is een probleemanalyse voor de toepassing van het grondbeleid bij gebiedsontwikkeling opgenomen. Voor het aanpakken van deze problemen is in die brief een aanpak in drie sporen vastgelegd:

- spoor 1: grond sneller beschikbaar en versnellen gebiedsontwikkeling;
- spoor 2: grond goedkoper en publieke kosten beter dekken;
- spoor 3: waardestijging van grond beter benutten voor publieke doelen.

De in de brief beschreven maatregelen in de verschillende sporen hangen onderling samen en er is sprake van synergie tussen de verschillende maatregelen.
Centraal thema in de maatregelen die behoren tot spoor 3, betreft de relatie tussen de financiële haalbaarheid van gebiedsontwikkeling met het vraagstuk van de verdeling van maatschappelijke baten en lasten tussen grondeigenaren en de maatschappij. Tot de maatregelen die behoren tot spoor 3, behoort het verkennen van de mogelijkheden naar het verbeteren van de baatbelasting, zoals bedoeld in artikel 222 Gemeentewet.

Daarnaast is de revitalisering van de baatbelasting eerder geadviseerd in het kader van ambtelijke verkenningen naar alternatieve bekostiging van ruimtelijke gebiedsontwikkeling[2] en naar herziening van het gemeentelijk belastinggebied[3].

In opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties zijn de mogelijkheden van verbetering van het instrument baatbelasting verkend. De resultaten van deze uitgevoerde verkenning zijn in het voorliggende rapport opgenomen.

1.2 Leeswijzer

Het voorliggende rapport is als volgt opgebouwd:

- Hoofdstuk 1, inleiding. Hierin vindt een beschrijving plaats van de aanleiding voor het uitgevoerde onderzoek. Tevens is een leeswijzer van het rapport opgenomen.
- Hoofdstuk 2, onderzoeksvraag en gevolgde onderzoeksaanpak. Hierin wordt allereerst ingegaan op de onderzoeksvraagstelling zoals opgenomen in de door de opdrachtgever opgestelde onderzoeks-uitvraag. Voorts wordt de gevolgde onderzoeksaanpak beschreven.

[1] Brief van de minister voor Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening van 19 juni 2023, *Kamerstukken II* 2022/23, 34682, nr. 164.
[2] Rapport Studiegroep Alternatieve Bekostiging ruimtelijke gebiedsontwikkeling (februari 2020, opgenomen als bijlage bij *Kamerstukken II* 2019/20, 34682, nr. 49).
[3] Ambtelijk rapport herziening gemeentelijk belastinggebied (1 mei 2020, bijlage bij Kamerbrief *Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 71).

- Hoofdstuk 3, beschrijving huidig instrument baatbelasting. In dit hoofdstuk is een beschrijving op hoofdlijnen van de eigenschappen van de huidige baatbelastingregeling uit artikel 222 Gemeentewet opgenomen.
- Hoofdstuk 4, knelpunten bij de toepassing baatbelasting. In de onderzoeksuitvraag zijn vijf knelpunten, verbonden aan de toepassing van baatbelasting benoemd. In dit hoofdstuk is een analyse van deze vijf knelpunten opgenomen. Daarnaast is in dit hoofdstuk een analyse opgenomen van drie door de onderzoekers benoemde aanvullende knelpunten opgenomen.
- Hoofdstuk 5, verkenning oplossingsrichting 1: het vervangen van de baatbelasting door een nieuwe mogelijkheid van een heffing in de Omgevingswet. In de onderzoeksuitvraag is verzocht twee oplossingsrichtingen voor de oplossing van de beschreven knelpunten te onderzoeken. De resultaten van de verkenning van oplossingsrichting 1, die ziet op het vervangen van de baatbelasting door een nieuwe heffingsmogelijkheid in de Omgevingswet (Ow), zijn in dit hoofdstuk beschreven. Daarbij is onderscheid gemaakt in twee varianten:
  - variant 1: het opnemen van de baatbelastingregeling als belasting in de Ow;
  - variant 2: het opnemen van de baatbelastingregeling als een regeling voor een bestuursrechtelijke geldschuld in de Ow.
- Hoofdstuk 6, verkenning oplossingsrichting 2: het doorvoeren van aanpassingen in de bestaande en te handhaven regeling voor de baatbelasting in de Gemeentewet. De resultaten van de verkenning van deze tweede oplossingsrichting zijn in dit hoofdstuk beschreven.
- Hoofdstuk 7, conclusies. In dit hoofdstuk zijn de conclusies, gebaseerd op de resultaten van de uitgevoerde verkenning, vastgelegd.
- Hoofdstuk 8, slotopmerkingen. In dit hoofdstuk zijn afsluitende slotopmerkingen opgenomen.
- Bijlagen. Tot het rapport behoren vier bijlagen.

2 Onderzoeksvraag en gevolgde onderzoeksaanpak

2.1 Onderzoeksvraag

De wettelijke grondslag voor het bestaande instrument van de baatbelasting ligt in artikel 222 Gemeentewet. De toepassing van deze belasting is een bevoegdheid voor gemeenten om te komen tot verhaal van kosten van aanleg van voorzieningen van binnen een bepaald gedeelte van de gemeente gelegen gebate onroerende zaken.

Hoewel de baatbelasting al sinds jaren bestaat, wordt deze niet of nauwelijks meer toegepast. De oorzaak ligt (onder meer) in diverse juridische knelpunten die zien op zowel de totstandkoming als de toepassing van de baatbelasting. Door het ministerie is een onderzoeksuitvraag opgesteld, waarin een uitgewerkte beschrijving van deze knelpunten en van de (doelstelling van de) onderzoeksopdracht is opgenomen. Deze onderzoeksuitvraag is als bijlage 1 bij dit rapport opgenomen.

In de onderzoeksuitvraag zijn de volgende knelpunten benoemd:
a. Gespreide belastingaanslagen geven jaarlijks terugkerende bezwaar- en beroepsmogelijkheden.
b. De belastingverordening is door de wettelijke tweejarentermijn onherstelbaar.
c. De afbakening van belastbare voorzieningen is streng geworden.
d. De door de gemeente te bepalen omslagmaatstaf en kostensoorten leiden tot vatbaarheid van bezwaar- en beroepsprocedures.
e. De gebiedsafbakening voor de belastingverordening staat vaak ter discussie.

Doel van het onderzoek is, zoals aangegeven in de onderzoeksuitvraag, het zoeken naar oplossingen van de onder a tot en met e genoemde knelpunten. Het onderzoek dient daarbij in ieder geval de volgende onderdelen te bevatten:
1. Een indeling van de mogelijke oplossingen naar twee oplossingsrichtingen:
    a. Oplossingen die zien op vervanging van de baatbelasting door een nieuwe mogelijkheid van een heffing, op te nemen in de Ow.
    b. Oplossingen die zien op aanpassingen met handhaving van de baatbelasting als belastinginstrument in de Gemeentewet.
2. Het beschrijven van de voor- en nadelen van de twee oplossingsrichtingen.
3. Het uitwerken van in ieder geval de volgende in de onderzoeksuitvraag omschreven oplossingsvoorstellen:
    a. naar een eenmalige aanslag met gespreide betalingsregeling in plaats van gespreide belastingaanslagen;
    b. naar een aanpak van de onherstelbare belastingverordening na de tweejaarstermijn;
    c. naar een afbakening van voorzieningen waarvoor baatbelasting mogelijk is;
    d. naar een wettelijk te bepalen omslagmaatstaf en kostensoorten;
    e. geen nadere voorschriften voor de gebiedsafbakening.

Door de opdrachtgever is voorts aangegeven dat met de uit te voeren verkenning *niet* wordt beoogd te komen tot *een uitbreiding van het bereik* van het verhaalsinstrument ten opzichte van de huidige baatbelasting. Dit betekent dat bij de uitgevoerde verkenning de volgende kernelementen van de huidige baatbelasting in stand zijn gehouden:

- Het kostenverhaal is beperkt tot de kosten van *voorzieningen*.
- Het verhaal vindt plaats ten laste van onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente die door de voorzieningen worden *gebaat*.

Deze kernelementen kunnen tezamen worden omschreven als het belastbaar feit van de baatbelasting.

Bij de analyse van de beide oplossingsrichtingen is uitgegaan van instandhouding van deze kernelementen.

2.2 Gevolgde onderzoeksaanpak

Het onderzoek heeft plaatsgevonden op basis van het volgende stappenplan:

Stap 1: startfase
De onderzoeksvraag is besproken tijdens een startgesprek met de opdrachtgever. Naast een toelichting op de onderzoeksuitvraag door de opdrachtgever is daarin de planning en de onderzoeksaanpak besproken.

Stap 2: analyse knelpunten en uitwerking verkenning oplossingsrichtingen
De analyse van de knelpunten en de uitwerking van de verkenning van de oplossingsrichtingen heeft plaatsgevonden op basis van onderzoek van:

- de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van de baatbelasting, de kostenverhaalsregeling in de Wet ruimtelijke ordening (Wro) en in de Ow;
- jurisprudentie;
- vakliteratuur.

Aan het einde van stap 2 is een conceptonderzoeksrapport aangeleverd aan de opdrachtgever. Het conceptonderzoeksrapport is vervolgens toegelicht aan de opdrachtgever, waarbij ook vragen zijn beantwoord. Het rapport is vervolgens bijgesteld en aan de klankbordgroep toegezonden.

Stap 3: bespreking onderzoeksresultaten in de klankbordgroep
Op 13 november 2024 is het conceptrapport besproken in de klankbordgroep.[4] Van een lid van de klankbordgroep is een schriftelijke reactie op het conceptrapport ontvangen.

Stap 4: aanleveren definitief onderzoeksrapport
Het rapport is bijgesteld op basis van de resultaten van het klankbordgroepoverleg en de ontvangen schriftelijke reactie. Het definitieve rapport is aan de opdrachtgever aangeboden in december 2024.

[4] De samenstelling van de klankbordgroep is opgenomen in bijlage 3.

3 Beschrijving huidig instrument baatbelasting

In dit hoofdstuk is een beschrijving van de hoofdlijnen van het huidige baatbelastinginstrument opgenomen.

3.1 Wettelijke basis

Gemeenten hebben de bevoegdheid tot het heffen van baatbelasting. De wettelijke grondslag ligt in artikel 222 Gemeentewet. Dit artikel luidt als volgt:[5]

1. *Ter zake van de 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, kan van degenen die van die onroerende zaak het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, een baatbelasting worden geheven, waarbij de aan de voorzieningen verbonden lasten geheel of gedeeltelijk worden omgeslagen. Indien de aan de voorzieningen verbonden lasten ter zake van een onroerende zaak krachtens overeenkomst zijn of worden voldaan, of met toepassing van artikel 13.18 van de Omgevingswet zijn of behoren te worden voldaan, wordt de baatbelasting ter zake van die onroerende zaak niet geheven.*
2. *Voordat met het treffen van voorzieningen wordt aangevangen, wordt door de raad besloten in welke mate de aan die voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting zullen worden verhaald. Een besluit als bedoeld in de eerste volzin bevat een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaak is gelegen.*
3. *Of een onroerende zaak is gebaat wordt beoordeeld naar de toestand op een in de belastingverordening te bepalen tijdstip, dat is gelegen uiterlijk een jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid.*
4. *Tot invoering van de belasting wordt besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid.*
5. *De belasting wordt ineens geheven, met dien verstande dat de belasting op verzoek van de belastingplichtige in de vorm van een jaarlijkse belasting wordt geheven gedurende ten hoogste dertig jaren, een en ander volgens in de verordening vast te stellen regelen.*

Kenmerk voor de baatbelasting is dat de rechtsgrond voor de belasting ligt in de ‘baat’ die ‘binnen een bepaald gedeelte van de gemeente gelegen onroerende zaken’ verkrijgen als gevolg van ‘voorzieningen’ die zijn of worden getroffen met medewerking van de gemeente.

Toepassing van de baatbelasting leidt ertoe dat *de kosten* van de baatopleverende voorzieningen worden verhaald. Hiermee kan deze belasting worden getypeerd als een bestemmingsheffing: er ligt een directe relatie tussen de kosten van aanleg van de voorzieningen en de belastingopbrengst. Ook kan de belasting worden getypeerd als een profijtbelasting: de heffing vindt plaats ten laste van een specifieke groep onroerende zaken binnen het grondgebied van een gemeente, die baat ondervinden van specifieke voorzieningen.

[5] Uitgegaan is van art. 222 Gemeentewet, zoals dit luidde per 1 oktober 2024.

3.2 Totstandkoming (huidige) baatbelasting

De huidige baatbelasting, ook wel aangeduid als baatbelasting 'nieuwe stijl', is ontstaan op 1 januari 1995.[6] Tot deze datum kende de Gemeentewet de mogelijkheid tot het instellen van:

- een baatbelasting 'oude stijl'[7], en
- een bouwgrondbelasting[8].

De baatbelasting 'nieuwe stijl' kan worden gezien als de samenvoeging van de voorheen bestaande baatbelasting 'oude stijl' en bouwgrondbelasting. Hieronder is de tekst van de wetsartikelen van de beide voormalige belastingen opgenomen:

Baatbelasting 'oude stijl'

1. *Ter zake van in bepaalde gedeelten van de gemeente gelegen onroerende zaken die gebaat zijn door voorzieningen die tot stand zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur, kan over een termijn van ten hoogste dertig jaren een jaarlijkse belasting ter verkrijging van een billijke bijdrage in de kosten van die voorzieningen worden geheven van degenen die van die onroerende zaken het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.*
2. *Tot heffing van de baatbelasting wordt besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid of, in geval zij eerder in gebruik zijn genomen, uiterlijk twee jaar nadien.*
3. *In de belastingverordening wordt bepaald, dat de belasting op verzoek van de belastingplichtige, voor de ten tijde van de indiening van het verzoek nog niet aangevangen belastingjaren, ineens kan worden voldaan volgens een in de verordening op te nemen regeling.*
4. *Voordat met het treffen van de voorzieningen wordt aangevangen, besluit de raad in welke mate de aan die voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting zullen worden verhaald. Een besluit als bedoeld in de eerste volzin bevat een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaak is gelegen.*

Bouwgrondbelasting

1. *Indien door of met medewerking van het gemeentebestuur voorzieningen van openbaar nut worden getroffen waardoor onroerende zaken geschikt of beter geschikt worden voor bebouwing of in een voordeliger positie komen te verkeren, kan, voor zover de aan deze voorzieningen verbonden kosten niet krachtens overeenkomst aan de gemeente zijn of worden voldaan, een belasting worden geheven waarbij die kosten geheel of gedeeltelijk over die onroerende zaken worden omgeslagen. Onder voorzieningen wordt begrepen het verwerven of beschikbaar stellen van onroerende zaken.*
2. *Tot heffing van de belasting wordt besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid. In de belastingverordening wordt bepaald:*
   a. *dat de belasting op verzoek van de belastingplichtige in de vorm van een jaarlijkse belasting kan worden geheven volgens in de verordening vast te stellen regels;*
   b. *welke bestemmingen voor de toepassing van de verordening met bebouwing in de zin van dit artikel worden gelijkgesteld;*
3. *Bij heffing als jaarlijkse belasting wordt zij geheven over een termijn van ten hoogste dertig jaren.*
4. *Voordat met het treffen van de voorzieningen wordt aangevangen, besluit de raad in welke mate de aan die voorzieningen verbonden lasten door middel van een bouwgrondbelasting zullen worden verhaald. Een*

[6] Wet tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (*Stb.* 1994, 419).
[7] Art. 221 Gemeentewet zoals dat artikel luidde voor 1 januari 1995.
[8] Art. 222 Gemeentewet zoals dat artikel luidde voor 1 januari 1995.

> *besluit als bedoeld in de eerste volzin bevat een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaak is gelegen.*

In de huidige baatbelasting (nieuwe stijl) zijn daarmee elementen uit de beide voormalige belastingen samengevoegd.
Vanuit de *bouwgrondbelasting* is overgenomen:

- kostenverhaal tot 100% van de kosten (niet beperkt tot een billijke bijdrage);
- criterium 'baat', dat tevens omvat de criteria '(beter) geschikt voor bebouwing' en 'in een voordeliger positie komen te verkeren';
- relatie privaatrechtelijk kostenverhaal;
- verplichting vaststellen bekostigingsbesluit;
- mogelijkheid invoering voordat de voorzieningen zijn voltooid;
- besluit tot invoering uiterlijk twee jaar na voltooiing (relatie ingebruikname is niet overgenomen);
- een heffing ineens, die kan worden omgezet in een jaarlijkse belasting.

Vanuit de baatbelasting 'oude stijl' is overgenomen:

- criterium 'baat';
- verplichting vaststellen bekostigingsbesluit;
- begrip 'voorzieningen' (in plaats van 'voorzieningen van openbaar nut').

Voorts is bij de invoering van de wettelijke regeling van de huidige baatbelasting een nieuw element toegevoegd: de regels over het tijdstip van de baatbepaling.[9]

3.3 Toepassingsbereik

De samenvoeging van de baatbelasting oude stijl en de bouwgrondbelasting maakte dat vanaf 1 januari 1995 tot 1 juli 2008 de baatbelasting nieuwe stijl fungeerde als publiekrechtelijk verhaalsinstrument in twee toepassingen:

a. In de grondexploitatie
   In deze toepassing ging het om het verhaal van kosten in verband met de aanleg van wegen, riolering, parkeerplaatsen, groenvoorzieningen etc. als onderdeel van het bouw- en woonrijp maken van openbare ruimte in gebiedsontwikkelingslocaties. De baatbelasting werd in dat geval opgelegd op bouwgronden (i.c. gronden waarbij sprake was van een bestemmingswijziging) die gebaat werden door de aanleg van de voorzieningen in het kader van de grondexploitatie.
b. Buiten de grondexploitatie
   In deze toepassing ging het bijvoorbeeld om:
   - de aanleg van aardgasvoorzieningen voor bestaande woningen in het buitengebied;
   - de aanleg van rioleringsnetwerken voor bestaande woningen in het buitengebied;
   - de aanleg van verharde wegen ten behoeve van bestaande woningen in het buitengebied;
   - de aanleg van openbare parkeergarages;

[9] Art. 222 lid 3 Gemeentewet.

- de herinrichting van de openbare ruimte in winkelgebieden.

Met de invoering van de Wro per 1 juli 2008 is de toepassingsmogelijkheid onder a nagenoeg geheel komen te vervallen. Bij de invoering van de Wro is voorzien in een nieuw privaat- en publiekrechtelijk kostenverhaalsinstrumentarium voor de grondexploitatie.[10] Met deze nieuwe verhaalsregeling ontstond voor gemeenten de wettelijke plicht de kosten van de grondexploitatie te verhalen indien sprake was van een aangewezen bouwplanmogelijkheid[11] in een aangewezen planologisch besluit[12]. Het kostenverhaal in de grondexploitatie kon plaatsvinden op basis van een overeenkomst of op basis van een financieel voorschrift, verbonden aan een omgevingsvergunning voor het bouwen. Met de invoering van de Wro werd aan artikel 222 lid 1 Gemeentewet toegevoegd dat de baatbelasting niet werd geheven indien "*de aan de voorzieningen verbonden lasten ter zake van een onroerende zaak krachtens overeenkomst zijn of worden voldaan, of met toepassing van artikel 6.17, eerste lid, van de Wet ruimtelijke ordening zijn of behoren te worden voldaan.*"
Met de invoering van de Ow per 1 januari 2024 is deze kostenverhaalsregeling in gewijzigde vorm voortgezet.[13] Opnieuw is daarbij het toepassingsbereik van deze kostenverhaalsregeling beperkt tot aangewezen activiteiten in aangewezen planologische besluiten. Dit heeft geleid tot aanpassing van artikel 222 lid 1 Gemeentewet op de wijze zoals aangegeven in paragraaf3.2.

De toepassingsmogelijkheid voor de baatbelasting in de grondexploitatie is sinds 1 juli 2008 gebleven voor gronden waarop een bouwmogelijkheid is voorzien die niet kwalificeert als een aangewezen bouwplan, en waarop de verplichte kostenverhaalsregeling uit de Wro respectievelijk de Ow niet van toepassing was/is. Dit is echter in omvang een beperkte categorie van bouwplanactiviteiten.

Vanaf 1 juli 2008 is de huidige baatbelasting in de praktijk nagenoeg uitsluitend toegepast buiten de grondexploitatie.

Het aantal toepassingen van de baatbelasting is in de praktijk zeer beperkt. Dit als gevolg van de juridische knelpunten die aan de toepassing van deze belasting zijn verbonden. Op deze knelpunten wordt in hoofdstuk 4 nader ingegaan. Deze knelpunten hebben tot gevolg dat er sprake is van aanzienlijke juridische en financiële afbreukrisico's bij het gebruik van deze belasting.

3.4 Voorzieningen

De heffing van baatbelasting is afhankelijk van getroffen of te treffen 'voorzieningen'. In de wettelijke regeling ontbreekt een omschrijving van wat hieronder moet worden verstaan. Bij de invoering van de huidige baatbelasting is gekozen voor het uit de baatbelasting 'oude stijl' afkomstige begrip 'voorzieningen', omdat hieraan een ruimere betekenis kon worden toegekend dan het uit de bouwgrond-

[10] Dit kostenverhaalsinstrumentarium was opgenomen in afd. 6.4 Wro (Grondexploitatie).
[11] Het limitatieve overzicht van de aangewezen bouwplanmogelijkheden was opgenomen in art. 6.2.1 Besluit ruimtelijke ordening (Bro).
[12] Het limitatieve overzicht van aangewezen planologische besluiten was opgenomen in art. 6.12 lid 2 Wro.
[13] Deze kostenverhaalsregeling is opgenomen in afd. 13.6 Ow. Opnieuw is daarbij sprake van een limitatieve opsomming van activiteiten, waarop de kostenverhaalsplicht van toepassing is. Dit overzicht van activiteiten is opgenomen in art. 8.13 Omgevingsbesluit (Ob).

belasting afkomstige begrip ‘voorzieningen van openbaar nut’. Bij ‘voorzieningen’ gaat het om fysieke, materiële voorzieningen met een openbaar karakter, in die zin dat ze dienstbaar zijn aan het openbaar belang. Met een ‘openbaar belang’ wordt bedoeld dat de voorzieningen meer dan alleen een individueel belang dienen. Werken die specifiek voor één onroerende zaak worden verricht en geen openbaar karakter hebben, vallen daarbuiten. Denk daarbij aan het maken van een uitrit voor een individuele woning op de openbare weg of het aansluiten van een individuele woning op het rioleringsnet. Indien de gemeente de kosten van dergelijke individuele diensten in fiscale zin wenst te verhalen, kan gebruik worden gemaakt van de toepassing van genotsretributies.[14] Daarnaast is verhaal via een overeenkomst mogelijk.

Het dient te gaan om voorzieningen die ‘door of met medewerking van het gemeentebestuur’ zijn of worden getroffen. Dit betekent dat het niet per se noodzakelijk is dat de gemeente de voorzieningen in eigen beheer aanlegt. Dit kan ook gebeuren door derden. Door de bijkomende voorwaarde dat het dient te gaan om aan de voorzieningen verbonden lasten, wordt duidelijk dat de aanlegkosten voor rekening van de gemeente dienen te komen.

De gemeente dient uiterlijk binnen twee jaar na de voltooiing van *het geheel* van de voorzieningen te besluiten tot de invoering van de baatbelasting. Met de invoering van de belasting behoeft echter niet te worden gewacht totdat het geheel van de voorzieningen is voltooid. In sommige gevallen, waarin bijvoorbeeld sprake is van een samenstel van voorzieningen, kan het gebeuren dat de aanleg in fasen plaatsvindt. Indien de belasting wordt ingevoerd voordat het geheel van de voorzieningen is voltooid, betekent dit dat voor het alsdan nog niet voltooide deel van de aanleg in de heffing wordt uitgegaan van een raming van de kosten.

De baatbelasting is niet beperkt tot de aanleg van nieuwe voorzieningen. Het kan ook gaan om de wijziging of vervanging van een bestaande voorziening. Bij wijziging of vervanging van een bestaande voorziening gelden aanvullende eisen. Zo dient er sprake te zijn van een ‘verbetering’ van de bestaande voorziening. Indien de baatbelasting wordt geheven bij een samenhangend geheel van voorzieningen, geldt daarnaast de aanvullende eis dat het geheel van de voorzieningen, in vergelijking met de toestand van nieuwstaat van de voorheen aanwezige voorzieningen, naar inrichting, aard of omvang ‘wezenlijk is veranderd’.[15]

Een verdere eis is dat er sprake is van baatopleverende voorzieningen. Dit beantwoordt nog niet de vraag of onroerende zaken door de voorzieningen worden gebaat. Er is geen baatopleverende voorziening indien geen enkele in de heffing betrokken onroerende zaak door de voorziening is gebaat. Dit is bijvoorbeeld het geval indien de voorziening ziet op wijziging of vervanging van een bestaande voorziening maar beperkt is tot de uitvoering van (achterstallig) onderhoud.

De belastingverordening behoort inzicht te geven in de voorzieningen die in de baatbelasting zijn betrokken.

[14] Art. 229 lid 1 sub b Gemeentewet.
[15] De criteria ‘verbetering’ en ‘wezenlijke verandering’ zijn ontstaat uit de jurisprudentie. Zie voor een nadere toelichting par. 4.3.

3.5 Het baatcriterium

De heffing van baatbelasting is beperkt tot binnen een bepaald gedeelte van de gemeente gelegen onroerende zaken, die door de voorzieningen zijn gebaat. Het begrip ‘baat’ is in de wettelijke regeling niet omschreven. Uit de wetshistorie volgt dat het baatcriterium afkomstig is uit de omschrijvingen die in de beide voorlopers van de huidige baatbelasting werden gehanteerd. Hieruit volgt dat de baatwerking betrekking heeft op een onroerende zaak die *als gevolg van de voorziening(en*):

a. geschikt wordt voor bebouwing;
b. beter geschikt wordt voor bebouwing, of;
c. in een voordeliger positie komt te verkeren.

De rangorderegeling tussen de baatbelasting en de verplichte kostenverhaalsregeling voor aangewezen bouwplanactiviteiten in achtereenvolgens de Wro en Ow maakt dat, bij toepassing van de baatbelasting buiten de grondexploitatie, de invulling van het baatcriterium alleen nog maar ziet op onderdeel c. De criteria a en b zijn nog wel relevant voor bouwplanmogelijkheden die buiten de rangorderegeling vallen, omdat deze niet zijn opgenomen in artikel 8.13 Ob. Omdat dit een geringe restcategorie is, laten we bespreking hiervan achterwege.

Met het vaststellen van verhaalbare voorzieningen zoals omschreven in paragraaf 3.4, is de belastingkous nog niet af. Vervolgens dient te worden aangetoond dat concreet aangewezen onroerende zaken door die voorzieningen worden gebaat. Hoewel er een duidelijke relatie is tussen voorzieningen en het baat-criterium, betreft het twee verschillende elementen.

De vaststelling van de baatwerking voor onroerende zaken betreft maatwerk en is afhankelijk van de omstandigheden. Bij baatwerking heeft de wetgever het oog gehad op een bijzonder of extra voordeel dat bepaalde onroerende zaken, boven andere onroerende zaken binnen de gemeente, hebben van concreet aangewezen voorzieningen. Bij baatwerking gaat het derhalve niet om het algemene voordeel dat een gemeenschap (lees: het geheel van alle onroerende zaken binnen de gemeente) heeft van openbare voorzieningen.
Voor het vaststellen van dit extra voordeel is niet vereist dat de onroerende zaak in waarde stijgt als gevolg van de aanleg van de voorzieningen. Andersom, indien er sprake is van een dergelijke waarde-stijging, wordt de aanwezigheid van baat in de regel aangenomen.[16] In de praktijk is het echter niet eenvoudig om de aanwezigheid van waardeverandering *louter als gevolg van de aanleg van voor-zieningen* te meten en te onderbouwen. Dit wordt nog verder bemoeilijkt indien de aanleg van voor-zieningen onderdeel is van een groter project. Denk aan de transformatie van een binnenstedelijk leegstaand kantorencomplex naar woningbouw, in welk kader ook woonstraten worden aangepast en groenvoorzieningen worden aangelegd. Het transformatieproject als geheel kan er mogelijk toe leiden dat omliggende bestaande woningen in waarde zijn gestegen, maar daarmee staat nog niet vast dat die waardestijging het gevolg is van de aanleg van de binnen dat project gerealiseerde voorzieningen.

[16] Gerechtshof Arnhem 7 juni 1995, ECLI:NL:GHARN:1995:AA4690 (Venlo), *Belastingblad* 1996, p. 54.

Zoals aangegeven vormt de aanwezigheid van waardestijging geen voorwaarde voor de aanwezigheid van baat. Ook anderszins kan sprake zijn van het in een voordeliger positie komen te verkeren van een onroerende zaak. Dit kan tot uitdrukking komen in een verbetering van de mogelijkheid van ontsluiting of van bereikbaarheid of van gebruiksmogelijkheden van onroerende zaken als gevolg van de voorzieningen.

Baatbelasting geldt als een objectieve en zakelijke belasting. Dit maakt dat de baatbepaling dient te plaats te vinden onafhankelijk van het gebruik dat van een onroerende zaak wordt gemaakt.[17] De baatwerking dient daarentegen te worden bepaald op basis van de objectieve gebruiksmogelijkheden van de onroerende zaak. Zo kan de aanleg van een parkeerterrein tot gevolg hebben dat een aangrenzende winkelstraat voor het publiek beter bereikbaar wordt. Dit leidt ertoe dat onroerende zaken met een detailhandelsbestemming in een voordeliger positie komen te verkeren. Dit is ook het geval indien een onroerende zaak met een detailhandelsbestemming feitelijk als woning wordt gebruikt.[18]

Bij een baatbelasting voor een samenhangend geheel van voorzieningen dient de baatwerking te worden bepaald op basis van het geheel van die voorzieningen, en niet voor elke voorziening afzonderlijk.[19]

Er is ook een ondergrens voor de baatwerking. Indien er een verwaarloosbare geringe baatwerking voor een onroerende zaak is, kan de baatbelasting van die onroerende zaak niet worden geheven.

In de baatbelastingverordening dient het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaken zijn gelegen, te worden aangeduid.
De baatbepaling dient te gebeuren naar de toestand op een in de belastingverordening op te nemen tijdstip, dat is gelegen uiterlijk één jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid.

3.6 De kosten die voor verhaal in aanmerking komen

Met de baatbelasting kunnen de voor de gemeente ontstane lasten die verband houden met de aanleg van voorzieningen, worden verhaald. De omvang van de belasting is daardoor beperkt tot de voor rekening van de gemeente blijvende kosten. Zo dienen doelsubsidies in de aanlegkosten op de te verhalen kosten in mindering te worden gebracht.

In de wettelijke regeling is niet bepaald welke kosten*soorten* die verband houden met de aanleg van de voorzieningen, in de baatbelasting kunnen worden betrokken. In de wettelijke regeling voor de bouwgrondbelasting was bepaald dat het verwerven of beschikbaar stellen van onroerende zaken aangemerkt werd als voorzieningen. Denk daarbij aan de verwerving van gronden voor de aanleg van een openbare weg.
Uit de jurisprudentie volgt dat, naast de kosten van aanleg, ook de kosten in verband met de verwerving van gronden voor voorzieningen, de kosten van voorbereiding en toezicht op de uitvoering, rentekosten

[17] Zie HR 15 september 1982, ECLI:NL:HR:1982:AW9462 (Sliedrecht), *Belastingblad* 1982, p. 543, *BNB* 1982/271.
[18] Gerechtshof Amsterdam 17 maart 1995, nr. P94/1626 M IV, *Belastingblad* 1995, p. 481.
[19] HR 15 juli 1980, nr. 19 929 (Renswoude), *BNB* 1980/301.

en de kosten van communicatie onder voorwaarden in de baatbelasting kunnen worden betrokken. Voor andere kostensoorten is die duidelijkheid er niet.

3.7 De omslag van de kosten

In artikel 222 Gemeentewet ontbreekt een regeling over de wijze waarop de verhaalbare kosten dienen te worden omgeslagen over de gebate onroerende zaken. De gemeente is in beginsel vrij in de keuze van de omslagmethode (i.c. de heffingsmaatstaf), met dien verstande dat de belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.[20] Nu de grondslag voor de belastingheffing ligt in de aanwezigheid van baat van concreet aan te wijzen onroerende zaken, ligt het in de rede dat een omslagmethode wordt gehanteerd waarbij de onderlinge baatverschillen tussen de in de heffing betrokken onroerende zaken tot uitdrukking komen. Dit kan betekenen dat een heffingsmaatstaf wordt gehanteerd die uit een combinatie van submaatstaven bestaat.

De heffingsmaatstaf dient, tezamen met het tarief per eenheid van de heffingsmaatstaf, in de belasting-verordening te worden opgenomen. Een onjuiste omslagmethode kan door de belastingrechter worden gekwalificeerd als een willekeurige en onredelijke verdeling van de kosten. Dit kan tot gevolg hebben dat, in geval van beroep tegen een belastingaanslag, de onderliggende belastingverordening onverbindend wordt verklaard. Indien gebate onroerende zaken buiten de omslag worden gelaten, dan kan dit er eveneens toe leiden dat er sprake is van een willekeurige en onredelijke verdeling van de kosten.[21]

3.8 De in de heffing te betrekken onroerende zaken

Uit de wettelijke regeling volgt dat de in de heffing te betrekken onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente dienen te zijn gelegen en dat deze worden gebaat door de aanleg van voorzieningen.

Zoals aangegeven in paragraaf 3.7, dienen alle gebate onroerende zaken in de omslag te worden betrokken.

In artikel 222 Gemeentewet zijn voorts geen nadere regels opgenomen over wat onder een onroerende zaak wordt verstaan. Voor de toepassing van een baatbelasting is van belang dat er duidelijkheid bestaat over de omschrijving van wat onder een onroerende zaak wordt verstaan (i.c. de afbakening van de onroerende zaak).
Een voorbeeld. Stel dat de gemeente wenst een baatbelasting in te voeren voor de aanleg van riolering in het buitengebied. Voor de omslag wordt uitgegaan van een vast bedrag per gebate onroerende zaak. Hoe dient te worden omgegaan met bijvoorbeeld een woonboerderij die geheel in eigendom is van één eigenaar, waarbij de eigenaar een gedeelte van de boerderij gebruikt voor bewoning en het andere gedeelte heeft verhuurd voor bewoning. Gaat het in dit geval over één of twee onroerende zaken? Wordt

[20] Art. 219 lid 2 Gemeentewet.
[21] HR 14 december 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8744 (Mill en St. Hubert), *Belastingblad* 1984, p. 132.

het anders indien in plaats van verhuur op dit gedeelte van de woonboerderij een zakelijk recht van gebruik en bewoning voor een familielid is gevestigd?

Dergelijke vragen hebben ertoe geleid dat in de praktijk in de belastingverordening een definitie van onroerende zaak wordt opgenomen. Daarbij is het van belang dat de op te nemen definitie niet gebaseerd wordt op het feitelijk gebruik. Zoals aangegeven in paragraaf 3.5 dient de beoordeling of een onroerende zaak is gebaat, plaats te vinden onafhankelijk van het feitelijk gebruik van de onroerende zaak.

3.9 Termijnen en procedure

De heffing van een baatbelasting komt tot stand in drie stappen:

- Stap 1: vaststellen van een bekostigingsbesluit
  Voordat met de aanleg van de voorzieningen wordt gestart, dient de raad een bekostigingsbesluit vast te stellen.[22] In dit besluit wordt vastgelegd in welke mate de kosten van de voorzieningen zullen worden verhaald. Ook bevat het besluit een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaken zijn gelegen.
- Stap 2: vaststellen van de baatbelastingverordening
  De gemeenteraad dient te beslissen tot invoering van de baatbelasting binnen twee jaar nadat de voorzieningen waarvoor verhaal plaatsvindt, geheel zijn voltooid.[23] De invoering van de belasting vindt plaats door middel van het vaststellen van de belastingverordening.[24]
- Stap 3: opleggen van de aanslag
  Als uitgangspunt geldt dat een aanslag ineens wordt opgelegd. De bevoegdheid tot het opleggen van de aanslag vervalt drie jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.[25] De belasting-verordening dient de mogelijkheid te bieden dat de aanslag ineens op verzoek van de belasting-plichtige wordt omgezet in een jaarlijkse belasting, dit volgens in de verordening opgenomen regels. Die regels zien onder meer op de termijn waarbinnen dit verzoek dient te worden ingediend, het aantal belastingjaren, en de wijze van bepaling van de jaaraanslag.

[22] Art. 222 lid 2 Gemeentewet.
[23] Art. 222 lid 4 Gemeentewet.
[24] Art. 216 Gemeentewet.
[25] Art. 11 lid 3 AWR.

4 Knelpunten bij de toepassing van baatbelasting

Het instrument van de baatbelasting wordt in de praktijk weinig toegepast. Dit mede[26] als gevolg van juridische knelpunten. In 2021 heeft, in opdracht van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK), een verkenning naar deze knelpunten plaatsgevonden. Daaruit zijn de volgende vijf knelpunten naar voren gekomen:

a. de gevolgen van de omzetting van de heffing ineens naar een jaarlijkse belasting;
b. de termijn waarbinnen de baatbelastingverordening dient te worden vastgesteld;
c. de criteria voor in de belasting te betrekken voorzieningen;
d. het ontbreken van wettelijke regels over de verhaalbare kostensoorten en heffingsmaatstaf;
e. de afbakening van het werkingsgebied van de baatbelasting.

In paragraaf 4.1 tot en met 4.5 is de beschrijving van deze knelpunten, zoals deze is opgenomen in de onderzoeksuitvraag, opgenomen. Deze knelpunten zijn vervolgens voorzien van een nadere analyse.

Het beeld is dat er in de uitvoeringspraktijk ook andere juridische knelpunten zijn die een effectieve uitvoering van de baatbelasting in de weg staan. Bij het verkennen van de mogelijkheden voor revitalisering van de baatbelasting kan het inzicht in deze aanvullende knelpunten niet worden gemist. In paragraaf 4.6 is een beschrijving van deze (aanvullende) knelpunten opgenomen.

4.1 Knelpunt 1: de gevolgen van de omzetting van de heffing ineens naar een jaarlijkse belasting

Beschrijving knelpunt

In de onderzoeksuitvraag is dit knelpunt als volgt omschreven:

> *"Gespreide belastingaanslagen geven jaarlijks terugkerende bezwaar- en beroepsmogelijkheden. Doordat belastingplichtigen bij grotere bedragen meestal kiezen voor de mogelijkheid van over de vastgestelde tijd gespreide belastingaanslagen, is er bij de jaarlijkse belastingaanslag ieder jaar opnieuw de mogelijkheid van bezwaar en beroep. Vaak is sprake van 'collectieve acties' waarbij veel individuele zaken via een gemachtigde lopen."*
>
> *"In de wet is opgenomen dat tot invoering van de belasting wordt besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid. Deze termijn wordt hierna geduid als de tweejarentermijn. Argument voor de tweejarentermijn was dat de eigenaar niet te lang in onzekerheid mocht verkeren over de mogelijke belasting-heffing. In de praktijk is het gevolg dat als na verloop van een aantal jaren blijkt dat een juiste grondslag voor belastingheffing ontbreekt omdat de belastingverordening gebreken vertoont (bijvoorbeeld door ontwikkelingen in de jurisprudentie) sowieso bezwaar en beroep zal worden aangetekend. De termijn van twee jaar voor vaststelling van een rechtsgeldige belastingverordening na het treffen van de voorzieningen is dan verstreken,*

[26] Zoals aangegeven in par. 3.3, is het toepassingsbereik van de baatbelasting in de grondexploitatie (i.c. waar sprake is van gronden waarop aangewezen bouwplannen kunnen worden gerealiseerd) sinds 1 juli 2008 vervallen. Dit als gevolg van de inwerkingtreding van de kostenverhaalsregeling in de Wro.

zodat er geen herstelmogelijkheid meer is voor de verordening. Bijgevolg wordt bij degenen die kozen voor gespreide betaling niet meer het verwachte belastingbedrag geïnd.
Er is daarmee tevens ongelijkheid tussen belastingplichtigen die in één keer de belastingaanslag betaald hebben en degenen die kozen voor gespreide betaling. Wanneer de verordening na de tweejarentermijn onverbindend blijkt, zullen belastingplichtigen die gespreid betalen de resterende aanslagen niet meer hoeven te betalen en uiteindelijk dus minder betaald hebben dan degenen die in een keer betaald hebben."

Analyse knelpunt

De baatbelasting kent als basis een heffing ineens. In artikel 222 lid 5 Gemeentewet is echter bepaald dat de belastingverordening de mogelijkheid dient te bieden dat, op verzoek van de belastingplichtige, de heffing ineens wordt omgezet in een jaarlijkse belasting voor de duur van maximaal dertig jaren, dit volgens in de verordening nader vast te stellen regels.
Bij de toepassing van de belastingverordening zal in eerste instantie aan elke belastingplichtige een aanslag ineens worden opgelegd. Vervolgens kan een belastingplichtige verzoeken de opgelegde aanslag ineens om te zetten in een jaarlijkse belasting. De heffingsambtenaar dient, mits voldaan wordt aan de in de belastingverordening opgenomen regels, mee te werken aan een dergelijk verzoek. De in de belasting-verordening op te nemen regels hebben betrekking op:

- de termijn waarbinnen het verzoek moet worden ingediend;
- de beschrijving van het belastingjaar;
- het aantal belastingjaren;
- het bedrag van de jaarlijkse belasting (het bedrag van de jaarlijkse belasting wordt bepaald op de annuïteit van de heffing ineens, op basis van het aantal belastingjaren en een in de verordening opgenomen rentepercentage);
- omzetting jaarlijkse belasting in, als basis, heffing ineens (gebaseerd op de alsdan resterende belastingjaren) in geval van tussentijdse eigendomsoverdracht van de in de heffing betrokken onroerende zaak. Vervolgens is er voor de nieuwe eigenaar opnieuw de mogelijkheid een verzoek in te dienen voor de omzetting van de heffing ineens naar een jaarlijkse belasting (gebaseerd op de alsdan nog resterende belastingjaren).

In de praktijk wordt voorts in de belastingverordening de optie opgenomen dat in geval van een jaarlijkse belasting, de belastingplichtige kan verzoeken de belasting voor de nog niet aangevangen belastingjaren tussentijds af te kopen.[27]

De wettelijke regeling heeft betrekking op de aanslag. Tegen een aanslag kunnen rechtsmiddelen worden ingezet. De omzetting naar een jaarlijkse belasting heeft niet het karakter van een betalingsregeling. Een betalingsregeling ziet op de fase van invordering van de in de aanslag opgenomen belasting. Zo geldt bij een jaarlijkse heffing dat de aanslag wordt opgelegd aan degene die van de onroerende zaak bij de aanvang van het belastingjaar het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.

De jaarlijkse heffing heeft als nadeel dat die leidt tot hogere administratieve lasten voor de gemeente. De gemeente moet ook in volgende jaren een aanslag opleggen en invorderen. Ook zijn er hogere administratieve lasten voor de gemeente als er tegen volgende jaarlijkse aanslagen bezwaar en (hoger)

[27] Zie art. 7, lid 4 VNG-modelverordening baatbelasting (opgenomen als bijlage 4 bij dit onderzoeksrapport).

beroep wordt ingesteld. We betwijfelen of deze nadelen zo groot zijn dat ze betiteld kunnen worden als een knelpunt.
We willen ook een kanttekening plaatsen. Als de heffing ineens niet zou kunnen worden omgezet in een jaarlijkse heffing, zou de maatschappelijke weerstand waarschijnlijk sterk toenemen. De heffing ineens zal, vergeleken met een jaarlijkse belasting, een veel grotere financierings- en/of liquiditeitslast opleveren voor de belastingplichtige. Het kan gaan om aanslagen ineens van tienduizenden euro's. Bovendien dragen toekomstige genothebbenden krachtens eigendom etc., wanneer de onroerende zaak binnen de werkingsduur van de jaarlijkse belasting wordt vervreemd, een evenredig deel van de belasting. Dit is niet het geval bij de toepassing van een heffing ineens.
Bij een heffing ineens gekoppeld aan een langjarige betalingsregeling blijft de belastingplichtige gedurende al deze jaren op voorhand aansprakelijk voor de betaling van de eenmalige aanslag. Dit is een belangrijk verschil met een jaarlijkse heffing, waarbij de aansprakelijkheid van de belastingplichtige beperkt is tot de omvang van de jaaraanslag.
Verder is het treffen van een (langjarige) betalingsregeling afhankelijk van de instemming van de ambtenaar belast met de invordering. Dit in tegenstelling tot het wettelijk recht van de belastingplichtige om een aanslag ineens te doen omzetten in een jaarlijkse belasting.

Iets anders is dat de toepassing van een jaarlijkse belasting kan leiden tot een mogelijk hoger risicoprofiel voor de gemeente. Dit in de situatie dat in de fase van de oplegging van aanslagen ineens en (omgezette) jaarlijkse aanslagen voor het eerste belastingjaar, beroep wordt ingesteld en deze beroepen ongegrond zijn en later, in de loop van het tijdvak van de resterende periode van de jaarlijkse belasting, jurisprudentie ontstaat die doorwerking heeft naar de inhoud of de uitvoering van de belastingverordening in de nog resterende belastingjaren. In die zin is het risicoprofiel voor de heffing ineens als lager in te schatten vergeleken met de variant van een jaarlijkse belasting.

De in de beschrijving van het knelpunt veronderstelde *ongelijkheid* tussen belastingplichtigen die wel of niet hebben gekozen voor de omzetting van de heffing ineens, wordt niet onderschreven. Bij de omzetting van een heffing ineens naar een jaarlijkse belasting wordt de jaarlijkse belasting bepaald op de annuïteit van de heffing ineens. Indien, door zowel belastingplichtigen die gekozen hebben voor een heffing ineens als voor een jaarlijkse belasting, beroep wordt ingesteld tegen de aanslag (ineens respectievelijk de belastingaanslag voor het eerste belastingjaar) en de aanslag wordt (na de tweejaarstermijn waarbinnen de verordening dient te worden vastgesteld) vernietigd als gevolg van onverbindendheid van de belasting-verordening, dan ontstaat er voor belastingplichtigen die gekozen hebben voor een jaarlijkse belasting geen gunstiger uitkomst vergeleken met de belastingplichtigen die akkoord zijn gegaan met een heffing ineens. De uitkomst voor de belastingplichtige met de heffing ineens is dat deze aanslag wordt vernietigd. De uitkomst voor de belastingplichtige met de aanslag voor het eerste belastingjaar is dat deze aanslag eveneens wordt vernietigd. De onverbindendheid van de verordening staat vervolgens in de weg aan het opleggen van jaaraanslagen voor het tweede en volgende belastingjaar. In beide gevallen is de uitkomst voor de gemeente dat zij het belastingbedrag dat behoort bij de (oorspronkelijke) heffing ineens, niet ontvangt c.q. zal ontvangen. Dit omdat de som van de bedragen van de jaarlijkse belasting, gecorrigeerd voor de in de annuïteit opgenomen rentecomponent, gelijk is aan het bedrag van de heffing ineens.

Daarnaast kan ons inziens niet van ‘ongelijkheid’ tussen groepen van belastingplichtigen worden gesproken, nu voor alle belastingplichtigen dezelfde keuzemogelijkheid bestaat om de heffing ineens om te zetten naar een jaarlijkse belasting. Degenen die de heffing ineens niet hebben doen omzetten naar een jaarlijkse belasting, hebben daarmee geaccepteerd dat er door de acceptatie van deze aanslag ineens voor hen geen jaarlijkse aanslagen met de mogelijkheid van bezwaar en beroep zullen zijn.

4.2 Knelpunt 2: de termijn waarbinnen de baatbelastingverordening dient te worden vastgesteld

Beschrijving knelpunt

In de onderzoeksuitvraag is dit knelpunt als volgt omschreven:

> *“De belastingverordening is door de tweejarentermijn onherstelbaar.*
> *In de wet is opgenomen dat tot invoering van de belasting wordt besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid. Deze termijn wordt hierna geduid als de tweejarentermijn. Argument voor de tweejarentermijn was dat de eigenaar niet te lang in onzekerheid mocht verkeren over de mogelijke belasting-heffing. In de praktijk is het gevolg dat als na verloop van een aantal jaren blijkt dat een juiste grondslag voor belastingheffing ontbreekt omdat de belastingverordening gebreken vertoont (bijvoorbeeld door ontwikkelingen in de jurisprudentie) sowieso bezwaar en beroep zal worden aangetekend. De termijn van twee jaar voor vaststelling van een rechtsgeldige belastingverordening na het treffen van de voorzieningen is dan verstreken, zodat er geen herstelmogelijkheid meer is voor de verordening. Bijgevolg wordt bij degenen die kozen voor gespreide betaling niet meer het verwachte belastingbedrag geïnd.*
>
> *Er is daarmee tevens ongelijkheid tussen belastingplichtigen die in één keer de belastingaanslag betaald hebben en degenen die kozen voor gespreide betaling. Wanneer de verordening na de tweejarentermijn onverbindend blijkt, zullen belastingplichtigen die gespreid betalen de resterende aanslagen niet meer hoeven te betalen en uiteindelijk dus minder betaald hebben dan degenen die in een keer betaald hebben.”*

Analyse knelpunt

De baatbelastingverordening dient te worden vastgesteld binnen twee jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid (hierna: de tweejaarstermijn).[28] Dit betekent dat niet behoeft te worden gewacht totdat de voorzieningen geheel zijn voltooid; in beginsel kan ook tijdens de uitvoeringsfase van de voorzieningen tot de vaststelling van de belastingverordening worden besloten.
In de praktijk wordt veelal pas na de voltooiing van de voorzieningen tot de invoering van de baatbelasting besloten. Dit omdat op dat moment de werkelijke kosten bekend zijn en een peildatum voor de baat-bepaling kan worden gehanteerd kort na het moment van voltooiing van de voorzieningen.

Een (belasting)verordening is niet een voor beroep vatbaar besluit.[29] Eerst tegen de belastingaanslag kan bezwaar en (hoger) beroep worden ingesteld.[30] De achtereenvolgende fasen van bezwaar, beroep en hoger beroep[31] kunnen ertoe leiden dat eerst na de tweejaarstermijn de uitkomst van het (hoger) beroep bekend is. Indien in (hoger) beroep de aanslag wordt vernietigd als gevolg van een onverbindende

[28] Art. 222 lid 4 Gemeentewet.
[29] Art. 8:3 lid 1.a Awb.
[30] Art. 26 lid 1 AWR.
[31] Voorts is voorzien in de mogelijkheid van beroep in cassatie (art. 28 e.v. AWR).

belastingverordening, is er inderdaad geen herstelmogelijkheid meer voor de verordening. Zoals in paragraaf 4.1 (knelpunt 1) is aangegeven, ontstaat er, ingeval het hier de uitkomst van het (hoger) beroep tegen de aanslag ineens en de jaarlijkse aanslag van het eerste belastingjaar betreft, geen verschil tussen belastingplichtigen:

- Voor het beroep dat was ingesteld tegen de aanslag ineens, geldt dat deze aanslag is vernietigd.
- Voor het beroep dat was ingesteld tegen de jaarlijkse aanslag voor het eerste belastingjaar, geldt dat deze jaaraanslag is vernietigd. De onverbindendheid van de verordening zal er voorts aan in de weg staan om nog met succes jaarlijkse aanslagen voor de verdere belastingjaren op te kunnen leggen.

Voor het verschil in uitkomst indien de uitkomst van (hoger) beroep tegen de aanslag ineens en de jaarlijkse aanslag van het eerste belastingjaar leidt tot ongegrondheid van het beroep en vervolgens ergens in de volgende jaren van de resterende belastingperiode er alsnog met succes beroep wordt ingesteld tegen een jaaraanslag, wordt verwezen naar de analyse van het in paragraaf 4.1 beschreven knelpunt.

Bij vernietiging van de aanslag ontstaan er meerdere knelpunten:

a. <u>Er is sprake van het vaststellen van ‘de’ aanslag</u>
   In artikel 11 lid 1 AWR is bepaald dat ‘de’ aanslag door de inspecteur wordt vastgesteld.[32] Het gebruik van ‘de’ laat zien dat slechts één aanslag voor een belastbaar feit kan worden opgelegd. Wordt een aanslag vernietigd, dan is het opleggen van een nieuwe aanslag voor hetzelfde belastbare feit in beginsel niet meer mogelijk.
b. <u>Overschrijding van de termijn waarbinnen de aanslag dient te worden opgelegd</u>
   De bevoegdheid tot het vaststellen van een aanslag vervalt drie jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan.[33] In geval van een heffing ineens ontstaat de belastingschuld op het tijdstip van ingang van de heffing. Het tijdstip van ingang van de heffing wordt in de verordening vastgelegd.[34] Ook deze termijn kan bij een langjarige periode van (hoger) beroep verstreken zijn.

De tweejaarstermijn is daardoor niet het enige knelpunt als gevolg van termijnoverschrijdingen.

4.3 Knelpunt 3: de criteria voor in de belasting te betrekken voorzieningen

Beschrijving knelpunt

In de onderzoeksuitvraag is dit knelpunt als volgt omschreven:

> *“<u>De afbakening van belastbare voorzieningen is streng geworden.</u>*
> *De wet gaat uit van het treffen van voorzieningen. De jurisprudentie heeft zich aldus ontwikkeld dat baatbelasting eigenlijk alleen nog geheven kan worden voor nauwkeurig omschreven, nieuwe voorzieningen. Een belastingplicht voor een samenstel van voorzieningen is daardoor moeilijk geworden.*
>
> *Voor bestaande voorzieningen die verbeterd worden kan, op grond van arresten over de gemeente Breda[35], vereist zijn dat sprake is van een ‘wezenlijke verbetering’ (waardoor een scherp onderscheid moet worden gemaakt tussen onderhoud en nieuw te treffen voorzieningen). Dit is een open norm die ertoe geleid heeft dat gemeenten feitelijk baatbelasting hiervoor niet meer inzetten omdat het risico, in het licht van de onherstelbaar-*

[32] Ingevolge art. 231 lid 2.b Gemeentewet geldt bij gemeentelijke belastingen de heffingsambtenaar als ‘inspecteur’.
[33] Art. 11 lid 3 AWR.
[34] Zie art. 217 Gemeentewet.
[35] De zogeheten arresten Breda I (HR 8 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE2298), Breda II (HR 4 mei 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ0355) en Breda III (HR 7 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK8611).

heid na de zojuist genoemde tweejarentermijn, te groot is. In de werkgroep kwam naar voren dat 'wezenlijke verbetering' niet op zichzelf staat, maar lijkt samen te hangen met baatbelasting die voor meervoudige voorzieningen geheven wordt. De term meervoudige voorzieningen is geen wettelijke term, maar wordt in het kader van de voorliggende verbeteringsvoorstellen toebedacht aan het heffen van baatbelasting op basis van algemener begrippen zoals 'stedelijke herstructurering', 'revitalisering binnenstad' en dergelijke. Wezenlijke verbetering lijkt in dat geval, waarbij vele voorzieningen in één baatbelastingverordening samen zijn gebracht, een aanvullende eis. Door deze eis wordt voorkomen dat bij dit soort meervoudige voorzieningen belasting geheven wordt voor voorzieningen waarvoor geen baatbelasting behoorde te worden geheven. Bij losse, nieuwe voorzieningen, zoals aanleg van riolering, van een ontsluitingsweg, een warmtenet en dergelijke, lijkt deze aanvullende eis uit de jurisprudentie niet voort te vloeien."

Analyse knelpunt

Op 1 januari 1995 zijn de tot die datum bestaande baatbelasting (oude stijl)[36] en bouwgrondbelasting[37] samengevoegd tot de (huidige) baatbelasting (nieuwe stijl). Vóórafgaand aan deze datum werd voor de baatbelasting (oude stijl) uitgegaan van het begrip 'voorzieningen' en bij de bouwgrondbelasting van 'voorzieningen van openbaar nut'. De oorzaak van de samenvoeging van de beide belastingen lag met name in de overeenkomsten die er tussen de belastingen bestonden. Er is gekozen voor het in de baatbelasting (nieuwe stijl), zoals deze thans geldt, gebruiken van het begrip 'voorzieningen', omdat daarmee een ruimer terrein van werken kon worden bestreken dan via een bouwgrondbelasting.[38]
Uit de wetsgeschiedenis volgt dat 'voorzieningen' betrekking hebben op fysieke, materiële werken.[39] Het verlenen van planologische medewerking[40] wordt bijvoorbeeld niet als een voorziening aangemerkt.[41]

De heffing van baatbelasting is niet beperkt tot de aanleg van nieuwe (i.c. voorheen niet-bestaande) voorzieningen. Een baatbelasting kan ook worden ingesteld bij wijziging of vervanging van een bestaande voorziening, mits dit leidt tot een verbetering van de bestaande voorziening. Er is geen sprake van een voorziening, indien de werkzaamheden bestaan uit onderhoudswerkzaamheden (daaronder ook begrepen het wegwerken van achterstallig onderhoud). Zie hiervoor het arrest Breda I (2003) van de Hoge Raad.[42]

In de kwestie Breda betrof het een baatbelasting die zag op de herinrichting van een winkelgebied. Door de Hoge Raad werd in het Breda I-arrest *aanvullend* bepaald dat:

"Indien, zoals in het onderhavige geval, de door de gemeente uitgevoerde werkzaamheden de herinrichting van een gebied betreffen, is slechts sprake van een als voorziening in de zin van genoemde wetsbepaling aan te merken verbetering en niet van (groot) onderhoud, indien en voorzover door de herinrichting het geheel van voorzieningen in het heringerichte gebied in vergelijking met de toestand waarin dit zich bij de oorspronkelijke inrichting of de laatste herinrichting bevond, wezenlijk veranderd is, waardoor het naar inrichting, aard of omvang een wijziging heeft ondergaan. Indien bij herinrichtingswerkzaamheden zowel (groot) onderhoud als verbetering

[36] Art. 221 Gemeentewet., zoals dat artikel luidde tot 1 januari 1995.
[37] Art. 222 Gemeentewet., zoals dat artikel luidde tot 1 januari 1995.
[38] Advies Commissie Christiaanse (juni 1983).
[39] Zie onder meer MvT Wet op de Ruimtelijke Ordening, *Handelingen II*, zitting 1955/56, nr. 4233, p. 17-18.
[40] Goed beschouwd ziet, onder de Ow, de besluitvorming over bijv. een wijziging van omgevingsplan op meer facetten dan alleen 'planologische' aspecten zoals bedoeld onder de werking van de Wro. Het gaat om alle facetten van de fysieke leefomgeving. In de (korte) praktijk van de werking van de Ow plegen omgevingsplannen etc. toch nog te worden aangeduid als 'planologische' besluiten. Louter om redenen van leesbaarheid wordt in dit rapport ook de term 'planologisch' gehanteerd.
[41] Zie Gerechtshof Arnhem 28 december 1994, ECLI:NL:GHARN:1994:AS3420, *Belastingblad* 1995, p. 350.
[42] Zie voetnoot 35 (HR Breda I).

plaatsvindt, moeten de kosten daarvan worden gesplitst in onderhoudskosten en kosten van verbetering. Slechts de kosten van verbetering kunnen door middel van de heffing van baatbelasting worden verhaald."

In dit arrest introduceerde de Hoge Raad criteria als 'verbetering' en 'wezenlijke verandering'. In het vervolg van de procedure oordeelde het hof (na verwijzing) dat niet aan de criteria werd voldaan. De kwestie werd opnieuw aan de Hoge Raad voorgelegd. In het arrest Breda II komt de Hoge Raad[43], deels ter verduidelijking en deels ter aanvulling ten opzichte van het eerste arrest, tot de volgende criteria:

(a.1) Onder het tot stand brengen van voorzieningen in de zin van artikel 222, lid 1, van de Gemeentewet (hierna: de Wet) is niet enkel te verstaan het tot stand brengen van een voorheen niet bestaande voorziening. Ook een wijziging of vervanging van een bestaande voorziening kan het tot stand brengen van een voorziening in de zin van genoemde wetsbepaling inhouden, mits zulks in een verbetering van de bestaande voorziening resulteert.

(a.2) Van een verbetering van een bestaande voorziening is in elk geval geen sprake indien daaraan slechts onderhoudswerkzaamheden zijn verricht. Bovendien is de enkele omstandigheid dat de aan wijziging of vervanging van de bestaande voorziening bestede kosten hoger zijn dan die welke gemoeid zouden zijn met het opheffen van opgetreden achteruitgang daarvan, onvoldoende om de wijziging of vervanging te bestempelen als een verbetering.

(b) Indien sprake is van verbetering van een bestaande voorziening kunnen de kosten daarvan slechts door middel van een baatbelasting worden verhaald voor zover zij het bedrag overtreffen dat gemoeid zou zijn met alleen het opheffen van opgetreden achteruitgang van die bestaande voorziening.

(c) Een gemeente mag ervoor kiezen de kosten van een reeks voorzieningen te verhalen door middel van één baatbelasting, indien die voorzieningen als een samenhangend geheel worden uitgevoerd, zoals in het algemeen het geval zal zijn bij herinrichting van een gebied. Aan een zodanige keuze van een gemeente zijn enkele consequenties verbonden.

(d.1) Een van die consequenties is dat als bijkomend vereiste geldt dat het geheel van voorzieningen in het heringerichte gebied, in vergelijking met de toestand waarin dit geheel zich zou bevinden indien de voordien aanwezige voorzieningen in staat van nieuw zouden verkeren, naar inrichting, aard of omvang wezenlijk veranderd is.

(d.2) Indien niet is voldaan aan dit bijkomende vereiste, dan is het beoogde verhaal van de kosten van de reeks van voorzieningen door middel van één baatbelasting niet mogelijk, ook al zouden de uitgevoerde werkzaamheden hebben geresulteerd in één of meer afzonderlijke voorzieningen in de zin van het hiervoor onder (a) overwogene.

(d.3) Indien wel is voldaan aan dit bijkomende vereiste, kunnen de kosten van de herinrichting worden verhaald voor zover de uitgevoerde werkzaamheden hebben geresulteerd in afzonderlijke voorzieningen als hiervoor bedoeld onder (a), en met inachtneming van het onder (b) gestelde.

(e) Een tweede consequentie van de hiervoor onder (c) bedoelde keuze van een gemeente is, dat de vraag of een bepaalde onroerende zaak gebaat is, dient te worden beantwoord in het kader van het geheel van tot stand gebrachte voorzieningen in de zin der Wet, en niet voor elke voorziening afzonderlijk (vgl. HR 15 juli 1980, nr. 19929, BNB 1980/301).

Door het gerechtshof werd na (opnieuw een) verwijzing geoordeeld dat van een wezenlijke verandering van het geheel van de voorzieningen naar inrichting, aard of omvang in de kwestie Breda geen sprake

[43] Zie voetnoot 35 (HR Breda II).

was. De uitkomst daarvan was dat, ingevolge de criteria d.1 en d.2, dit de invoering van een baatbelasting onmogelijk maakte.[44]

Uit onderdeel c en d.1 tot en met d.3 van de hierboven aangehaalde HR-criteria volgt dat bij vervanging of wijziging van een bestaande voorziening voldaan dient te worden aan het criterium ‘verbetering’. Indien de baatbelasting voorts wordt geheven van een samenstel van voorzieningen, geldt de aanvullende eis dat het geheel van de voorzieningen, in vergelijking met de toestand waarin dit geheel zich zou bevinden indien de voordien aanwezige voorzieningen in nieuwstaat zouden verkeren, naar inrichting, aard of omvang wezenlijk is veranderd.
Is er sprake van een baatbelasting voor een enkelvoudige individuele voorziening, dan geldt deze aanvullende eis niet. Wel gelden de basisvoorwaarden als opgenomen onder a.1, a.2 en b. In dat geval dient te worden voldaan aan de eis van ‘verbetering’.

Deze ontwikkeling in de jurisprudentie leidt tot twee knelpunten:
1. Allereerst ontbreekt een duidelijke voor de praktijk toepasbare omschrijving van wat onder ‘verbetering’ en ‘wezenlijke verandering van een geheel van voorzieningen naar inrichting, aard of omvang’ moet worden verstaan.
2. Voorts is de beoordeling of er sprake is van ‘verbetering’ en/of van de genoemde ‘wezenlijke verandering’ in handen van de feitenrechter. Deze beoordeling is casuïstisch en heeft geen nadere duidelijkheid gebracht over de invulling van de criteria ‘verbetering’ en ‘wezenlijke verandering’. De Hoge Raad oordeelde in het arrest Breda III dat de beoordeling die was uitgevoerd door het gerechtshof, in cassatie niet op juistheid kon worden getoetst, omdat dit oordeel was verweven met waarderingen van feitelijke aard.

In de praktijk zijn er veelvuldig voorzieningen die zien op wijziging of vervanging van een bestaande voorziening. Denk aan de aanleg van een warmtenet in de situatie dat deze dient ter vervanging van een bestaande gasvoorziening. Indien het een individuele voorziening betreft, dient de vraag te worden beantwoord: is er sprake van een verbetering van de bestaande voorziening? Het ontbreken van een duidelijke omschrijving van dit criterium maakt dat dit naar verwachting tot nieuwe rechtsvragen zal gaan leiden.

Er is nog een andere eis voor de verhaalbaarheid van voorzieningen. Dat betreft het karakter van de voorzieningen. Deze moeten, zo volgt uit de wetsgeschiedenis, een openbaar belang (i.c. meer dan een individueel belang) dienen. Werken die specifiek voor één onroerende zaak worden verricht, vallen daarbuiten.[45] Denk aan het aanbrengen van een huisaansluiting op het rioleringsnet. De *aanleg* van riolering kan worden gezien als een baatopleverende voorziening. Het maken van de *huisaansluiting* voor een individuele woning op het aangelegde rioleringsnet geldt niet als een voorziening die in een baat-belasting kan worden betrokken.

[44] Zie voetnoot 35 (HR Breda III).
[45] Zie publicatie ‘Modelverordeningen inzake exploitatie van bouwgronden en bouwgrondexploitatie’, opgesteld door de Commissie Joosten (Uitgave VNG Blauwe Reeks, nr. 41, 1968).

Tot slot van de analyse van dit knelpunt willen wij wijzen op een ander knelpunt dat niet direct betrekking heeft op het begrip voorziening maar daarmee wel een relatie heeft. Ook als bij wijziging of vervanging van een bestaande voorziening deze voldoet aan de HR-criteria voor verbetering en, in geval van een samenstel van voorzieningen, van een wezenlijke verandering en er dus sprake is van een baat-opleverende voorziening waarvan de aanlegkosten geheel of gedeeltelijk kunnen worden betrokken in een baatbelasting, is er nog een volgende eis waaraan voldaan moet worden.
Het staat dan namelijk nog niet vast dat onroerende zaken zijn of worden gebaat. Aangetoond moet worden dat concreet aangewezen onroerende zaken in een gedeelte van de gemeente door de voorzieningen worden gebaat. De vraag of, en zo ja, in welke mate sprake is van gebate onroerende zaken vormt een ander knelpunt in de uitvoeringspraktijk van de baatbelasting. Dat knelpunt komt aan de orde in paragraaf 4.6.

4.4 Knelpunt 4: het ontbreken van wettelijke regels over de verhaalbare kostensoorten en heffingsmaatstaf

Beschrijving knelpunt

In de onderzoeksuitvraag is dit knelpunt als volgt omschreven:

> *"De door de gemeente te bepalen omslagmaatstaf en kostensoorten leidt tot vatbaarheid voor bezwaar en beroepsprocedures.*
> *Doordat er geen vaste omslagmaatstaf en/of lijst van kostensoorten is, maar gemeenten zelf een omslagmaatstaf moeten bepalen, is de aanslag vatbaarder voor bezwaar- en beroepsprocedures dan wanneer er sprake is van een wettelijk voorgeschreven maatstaf (zoals die er is in de afdeling grondexploitatie in de Wro en het hoofdstuk kostenverhaal in de Omgevingswet)."*[46])

Analyse knelpunt

Het knelpunt ziet op twee verschillende onderwerpen: de kostensoorten en de omslagregeling/heffingsmaatstaf.

De in de heffing te betrekken kostensoorten

Uit de wettelijke regeling volgt dat het gaat om de aan de door of met medewerking van de gemeente tot stand gebrachte voorzieningen 'verbonden lasten'.[47] Er is niet voorzien in een uitwerking in de vorm van bijvoorbeeld een lijst van kosten*soorten* die gerekend worden tot het criterium 'verbonden lasten'.

Uit de wettelijke regeling volgt:

- Het dient te gaan om kosten die verband houden met de aanleg van baatopleverende voorzieningen. De kosten van andere werken of maatregelen en besluiten (denk aan het opstellen van een wijziging van het omgevingsplan) vallen daar niet onder.
- De baatbelasting is beperkt tot de voor rekening van de gemeente blijvende kosten. Dit volgt uit het criterium dat de voorzieningen tot stand dienen te worden gebracht 'door of met medewerking van de

[46] Bedoeld worden de regels over resp. kostenverhaal bij grondexploitatie zoals opgenomen in afd. 6.4. Wro, en kostenverhaal bij bouwactiviteiten en activiteiten vanwege gebruikswijzigingen, zoals opgenomen in afd. 13.6 Ow.
[47] Zie art. 222 lid 1 Gemeentewet.

gemeente'. Dit betekent bijvoorbeeld dat doelsubsidies in de aanlegkosten op de kosten in mindering dienen te worden gebracht.

- De heffing kan plaatsvinden op basis van zowel werkelijke kosten als op basis van een raming van de kosten. In de wettelijke regeling is bepaald dat de baatbelasting kan worden ingevoerd voor voorzieningen die zijn of worden tot stand gebracht.[48] Indien de belasting wordt ingevoerd op basis van een raming van de kosten, is het van belang dat de werkelijke kosten niet lager uitvallen dan de raming. In dat geval ontstaat strijd met artikel 222 Gemeentewet. In de praktijk wordt toegestaan dat in dat geval de belastingverordening met terugwerkende kracht wordt gewijzigd, om te komen tot een lager belastingtarief.[49]

Uit de jurisprudentie kan het volgende overzicht van verhaalbare kostensoorten worden afgeleid:

1. Inbrengwaarde ondergrond voorziening
   De kosten voor verwerving of het inbrengen van de ondergrond van de aan te leggen voorziening behoren tot de verhaalbare kosten. Steun voor deze opvatting wordt gevonden in artikel 222 lid 1 Gemeentewet zoals dat luidde vóór 1 januari 1995 (baatbelasting oude stijl). Daarin was expliciet bepaald dat het verwerven of beschikbaar stellen van onroerende zaken tot de voorzieningen werd gerekend. Met de invoering van de baatbelasting nieuwe stijl op 1 januari 1995 is deze volzin weliswaar vervallen in de wettekst, maar er zijn geen aanknopingspunten dat hiermee eertijds een koerswijziging is beoogd.
   De omvang van de in de heffing te betrekken kosten wordt bepaald door de vraag of de gemeente de ondergrond voor de aanleg van de voorzieningen heeft moeten verwerven. Is dat niet het geval, omdat de gronden bijvoorbeeld reeds lange tijd bij de gemeente in eigendom waren, dan is er geen sprake van op de gemeente drukkende kosten.[50]
2. Kosten van voorbereiding en toezicht op de aanleg
   Hierbij gaat het om de kosten van het opstellen van bestekken en technische ontwerpen, de kosten van het houden van aanbestedingen, het voorbereiden van kredieten en het bewaken ervan, de directievoering tijdens de uitvoeringsfase etc.
   Deze kosten, ook indien sprake is van interne kosten binnen de gemeente, zijn in beginsel verhaalbaar, mits wordt beschikt over een deugdelijke tijdsregistratie en een vooraf bepaald uurtarief. Er kunnen geen indirecte kosten, zoals algemene bestuurskosten die niet gerelateerd kunnen worden aan de aanleg van voorzieningen, in de heffing worden betrokken.[51]
3. Rentekosten
   De periode van uitvoering van voorzieningen kan verschillende jaren in beslag nemen. Tot de aan de uitvoering verbonden kosten behoren ook de rentekosten. Dit tot het moment van voltooiing van de voorzieningen dan wel, indien dit eerder is, de datum van ingang van de heffing die in de belastingverordening is opgenomen.
   Met betrekking tot de aard van de financiering kan onderscheid worden gemaakt tussen financiering op basis van vreemd of eigen vermogen van de gemeente. Zowel de rentekosten verbonden aan

[48] Zie art. 222 lid 1 Gemeentewet.
[49] HR 29 juni 1988 (Lieshout, *BNB* 1988/263). Dit betrof een toepassing van de voorheen geldende bouwgrondbelasting (art. 274 Gemeentewet-oud), waarbij eveneens het basisuitgangspunt gold van een heffing ineens. Aangenomen wordt dat dit arrest ook doorwerking heeft naar de toepassing van de huidige baatbelasting.
[50] Zie Gerechtshof 's-Hertogenbosch 29 september 2005, ECLI:NL:GHSHE:2005:AU4311, *Belastingblad* 2005, p. 1330.
[51] HR 8 augustus 2003 (Breda I, zie voetnoot 35).

aangetrokken vreemd vermogen als de (bespaarde) rente van de inzet van eigen vermogen mag tot de verhaalbare kosten worden gerekend.[52]

4. Kosten van communicatie en voorlichting
   Kosten van voorlichting en communicatie die specifiek zien op de aanleg van de voorzieningen, kunnen in de baatbelasting worden betrokken. Zij worden in dat geval niet aangemerkt als algemene bestuurskosten.[53]

Uit de analyse volgt dat op basis van de inhoud van de wettelijke regeling en jurisprudentie redelijk duidelijk is *óf* kosten die behoren tot de vier genoemde kosten*soorten* kunnen worden verhaald. Die duidelijkheid is er niet voor andere kostensoorten. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om de volgende kostensoorten:

- Kosten voor het opstellen van een planologisch besluit[54], indien voor de aan te leggen voorziening planologische medewerking is vereist. Een planologisch besluit zelve wordt niet gezien als een baatopleverende voorziening[55], maar dit moet worden onderscheiden van de vraag of de kosten van het opstellen en in procedure brengen van planologische besluiten die nodig zijn voor het kunnen aanleggen van voorzieningen, niet tot de 'verbonden lasten' kunnen worden gerekend.
- Kosten van onderzoeken voor aan te leggen voorzieningen, zoals archeologisch onderzoek, grondmechanisch onderzoek etc.
- Kosten van nadeelcompensatie[56], als gevolg van de aanleg van voorzieningen ter uitvoering van een planologisch besluit.

De onduidelijkheid over de reikwijdte van de verhaalbare kostensoorten kan worden aangemerkt als een knelpunt.

Bij de vier genoemde kostensoorten waarvoor in beginsel wel verhaal mogelijk is, zijn er vervolgens knelpunten bij *de wijze waarop* de omvang van verhaalbare kosten dient te worden bepaald. Zie bijvoorbeeld de inbrengwaarde van de ondergrond van de voorzieningen. Bij het kostenverhaalsinstrumentarium ingevolge de Wro (vanaf 1 juli 2008) en de Ow (vanaf 1 januari 2024) geldt het criterium van objectieve getaxeerde waarden (en niet van concrete verwervingsprijzen), ongeacht wiens eigendom het betreft. Voor de raming van kosten van voorbereiding en toezicht alsmede de kosten van communicatie en voorlichting is bij de vormgeving van het kostenverhaalsinstrumentarium in de Wro en Ow gekozen voor een forfaitaire regeling, dit onder meer met het doel discussies over urenverantwoording en uurtarieven te voorkomen. Uit de baatbelastingjurisprudentie volgt dat er onderscheid wordt gemaakt tussen directe voorbereidingskosten en algemene bestuurskosten. Waar de precieze grens ligt is echter niet duidelijk. Voorts is onze verwachting dat de eis dat de verhaalbare kosten moeten worden bepaald op basis van een urenregistratie en een vooraf bepaald uurtarief, tot discussies zal leiden over de betrouwbaarheid van urenregistratie en de opbouw van uurtarieven.

[52] HR 8 augustus 2003 (Breda I, zie voetnoot 35).
[53] HR 8 augustus 2004 (Breda I, zie voetnoot 35).
[54] Onder een planologisch besluit wordt verstaan een besluit dat behoort tot de kerninstrumenten zoals opgenomen in de Ow (i.c. een wijziging van een omgevingsplan of een omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit).
[55] Zie het arrest in voetnoot 41.
[56] Zie afd. 15.1 Ow.

Wat betreft de in een baatbelasting te betrekken kostensoorten dient voorts te worden bedacht dat het instrument van de baatbelasting beperkt is tot het verhaal van kosten van voorzieningen. Dit kent daardoor een beduidend smallere reikwijdte dan bijvoorbeeld de kostenverhaalsregeling zoals opgenomen in afdeling 13.6 Ow. De kostenverhaalsregeling uit afdeling 13.6 Ow is ook van toepassing indien er andere kosten[57] dan de kosten van voorzieningen zijn.

De omslagregeling en heffingsmaatstaf
In artikel 222 Gemeentewet is ermee volstaan te bepalen dat de in de baatbelasting betrokken kosten van de voorzieningen dienen te worden omgeslagen over de gebate onroerende zaken. Er is niet bepaald op welke wijze de omslag van de kosten dient plaats te vinden. Nu voorwaarde is dat alleen gebate onroerende zaken in de omslag kunnen worden betrokken, ligt het in de rede dat een omslagmethode wordt gehanteerd waarin de (tussen de gebate onroerende zaken bestaande verschillen in de) baatwerking tot uitdrukking komen.
De omslagregeling wordt uitgewerkt in de maatstaf van heffing in combinatie met het belastingtarief (per eenheid van de heffingsmaatstaf), die in de belastingverordening dienen te worden vastgelegd.

In de praktijk worden diverse omslagregelingen gebruikt:
- oppervlakte van de onroerende zaak;
- frontbreedte van de onroerende zaak (bijv. de begrenzing met de openbare ruimte van een heringericht winkelgebied);
- de WOZ-waarde.

Omdat het vaststellen van de baat voor een individuele onroerende zaak kan worden gezien als een afzonderlijk knelpunt (hierop wordt in paragraaf 4.6 nader ingegaan), wordt er in de praktijk ook gebruikgemaakt van combinaties van omslagregelingen. Bijvoorbeeld de totale kosten worden voor 50% omgeslagen via omslagregeling A en voor 50% via omslagregeling B. Het bedrag van de verschuldigde belasting per onroerende zaak bestaat dan uit de optelsom van de toepassing van de beide omslagregelingen. Doel is om hiermee matiging aan te brengen in de toepassing van één enkele omslagmethodiek, om zo de doorwerking van ongewenste extreme uitkomsten van één enkele omslagregeling te beperken.
Afhankelijk van de situatie wordt in de omslagregeling ook rekening gehouden met het gebruik van liggings- en bestemmingsfactoren, om hiermee te komen tot een objectieve differentiatie in verschillen in de omvang van baat tussen onroerende zaken.[58]

Is er sprake van een zogenaamde willekeurige en onredelijke verdeling van de kosten over de gebate onroerende zaken, dan kan dit tot gevolg hebben dat de belastingverordening onverbindend wordt verklaard. Zo geldt de baatbelasting als een objectieve en zakelijke belasting, waarbij de baatvereiste is verbonden aan de onroerende zaak en niet aan het feitelijk gebruik van de onroerende zaak. Verder is in

[57] Voor de verhaalbaarheid van kosten op grond van de regeling van afd. 13.6 Ow geldt een limitatieve kostensoortenlijst, die is opgenomen in bijlage IV van het Ob. Deze kostensoortenlijst is opgenomen als bijlage 2 bij dit onderzoeksrapport.
[58] Zie Gerechtshof 's-Gravenhage 2 augustus 1996, ECLI:NL:GHSGR:1996:AS3492, *Belastingblad* 1997, p. 273. Zie voorts art. 5 van de VNG-modelverordening baatbelasting, waarin ook voorstellen voor het hanteren van deze factoren zijn opgenomen (opgenomen als bijlage 4 bij dit onderzoeksrapport).

artikel 219 Gemeentewet bepaald dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van inkomen, winst of vermogen.

Het kiezen van een omslagregeling met heffingsmaatstaf is maatwerk en afhankelijk van de concrete toepassing van de baatbelasting. Dit is een kwetsbaar onderdeel van de baatbelastingverordening, omdat een discussie over de gehanteerde wijze van omslag betrekking heeft op het gehele werkingsgebied van de baatbelastingverordening.

In de praktijk vormen de bepaling van de verhaalbare kosten en de omslagmethode belangrijke knelpunten in de toepassing van de baatbelasting.

4.5 Knelpunt 5: de afbakening van het werkingsgebied van de baatbelasting

Beschrijving knelpunt

In de onderzoeksuitvraag is dit knelpunt als volgt omschreven:

> *"De gebiedsafbakening voor de belastingverordening staat vaak ter discussie."*

Analyse knelpunt

Het knelpunt is in de onderzoeksuitvraag niet nader toegelicht. Het feit dat het werkingsgebied van de belastingverordening vaak ter discussie staat, maakt nog niet dat er een knelpunt is.

Het werkingsgebied van de baatbelasting dient in de belastingverordening te worden vastgelegd. Alle gebate onroerende zaken dienen binnen het werkingsgebied te liggen. Daarover is in artikel 222 lid 1 Gemeentewet bepaald dat indien de aan de voorzieningen verbonden lasten ter zake van een onroerende zaak krachtens overeenkomst zijn of worden voldaan, of via een kostenverhaalsbeschikking[59] zijn of behoren te worden voldaan, de belasting van die onroerende zaak niet wordt geheven.

Hieruit volgt dat het werkingsgebied van de verordening tevens kan worden aangemerkt als het gebied waarbinnen de omslag van de kosten over de gebate onroerende zaken plaatsvindt. In de belastingverordening wordt vervolgens vastgelegd dat indien de ingevolge de omslagregeling aan een gebate onroerende zaak toe te rekenen kosten krachtens een overeenkomst of via een kostenverhaalsbeschikking zijn of (behoren te) worden voldaan, in dat geval de belasting van die onroerende zaak niet wordt geheven.[60]

[59] Bedoeld wordt de publiekrechtelijke toepassing van het wettelijk verplichte kostenverhaal indien sprake is van zgn. aangewezen kostenverhaalsplichtige activiteiten (zoals bedoeld in art. 8.13 Ob) in een omgevingsplan of een omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit, als opgenomen in afd. 13.6 Ow.

[60] Zie VNG-modelverordening baatbelasting art. 4.3, waarbij de uitzondering beperkt is tot de situatie dat de lasten via overeenkomst worden verhaald. Er lijkt geen rekening te zijn gehouden met de situatie dat de lasten worden verhaald via een kostenverhaalsbeschikking (opgenomen als bijlage 4 bij dit onderzoeksrapport).

Bij dit onderwerp is sprake van verschillende in de praktijk bestaande knelpunten:

a. Het buiten de omslag laten van gebate onroerende zaken
Indien gebate onroerende zaken niet in het omslaggebied zijn opgenomen, kan dit leiden tot een onredelijke en willekeurige kostenverdeling. Dit kan op haar beurt leiden tot onverbindendheid van de belastingverordening. Niet alleen zijn in dat geval gebate objecten ten onrechte buiten de omslag gelaten, voor de binnen het omslaggebied gelegen onroerende zaken is dan voorts uitgegaan van een te hoog belastingtarief.[61]

b. Het opnemen van een te groot omslaggebied
Ter beperking van het risico van een onverbindende verordening, zoals dat kan voortvloeien uit de situatie onder a, wordt er soms voor gekozen om bij twijfel of individuele onroerende zaken zijn gebaat, deze toch maar op te nemen in het omslaggebied van de verordening. Zou blijken dat een of meerdere van die individuele onroerende zaken niet of in verwaarloosbare mate zijn gebaat, dan wordt die individuele aanslag vernietigd, maar blijft de verordening in stand. De gevolgen van deze uitkomst zijn voor de gemeente minder zwaar dan onder a. Deze aanpak kan uit een oogpunt van risicomanagement worden begrepen; voor een doelmatige, rechtmatige en effectieve toepassing van het instrument is het echter een knelpunt.

c. Beschrijving van de onroerende zaak
In artikel 222 Gemeentewet is niet vastgelegd wat onder een onroerende zaak wordt verstaan. De baatbelasting is een belasting met een objectief en zakelijk karakter. Hoe moet bijvoorbeeld worden omgegaan met een woonboerderij die gesplitst is in twee zelfstandige wooneenheden, of met een gebouw dat gesplitst is in appartementsrechten? Daarbij dient ook de relatie met het begrip ‘baat’ in acht te worden genomen. De vereiste van de baatwerking is gekoppeld aan de onroerende zaak en niet aan het feitelijk gebruik dat van een onroerende zaak wordt gemaakt.[62] In de praktijk betekent dit dat in de belastingverordening een nadere omschrijving van het begrip ‘onroerende zaak’ wordt opgenomen. Zo is in de VNG-modelbaatbelastingverordening ook een begripsomschrijving van onroerende zaak opgenomen, waarbij in de basis is uitgegaan van de begripsomschrijving zoals opgenomen in hoofdstuk III van de Wet waardering onroerende zaken. Daarop is echter aangegeven dat de WOZ-afbakening niet volledig kan worden gebruikt, omdat die afbakening ook subjectieve gebruikselementen bevat. Ook wordt er daarbij op gewezen dat bij de te hanteren objectafbakening vooral gelet moet worden op de feitelijke situatie.[63]

4.6 Aanvullende knelpunten bij de uitvoering van de baatbelasting

Door BZK zijn in de onderzoeksuitvraag vijf knelpunten benoemd. Deze knelpunten zijn in de voorgaande paragrafen voorzien van een nadere analyse.

Daarbij is aangegeven dat in de uitvoeringspraktijk sprake is van ook andere knelpunten die een effectieve toepassing van dit belastinginstrument belemmeren. Dit betreft onder meer de volgende onderwerpen:

1. het vaststellen van de baat per individuele onroerende zaak (knelpunt 6);

[61] Zie HR-arrest Mill en St. Hubert (voetnoot 21).
[62] Zie HR-arrest Sliedrecht (voetnoot 17).
[63] Zie VNG-modelverordening baatbelasting, toelichting bij art. 3.(opgenomen als bijlage 4 bij het onderzoeksrapport).

2. de relatie met het kostenverhaalsinstrumentarium van afdeling 13.6 Ow (knelpunt 7);
3. de maatschappelijke weerstand tegen het instrument baatbelasting (knelpunt 8).

Voor de te onderzoeken oplossingsrichtingen met betrekking tot de in de vorige paragrafen benoemde knelpunten kan het inzicht in deze aanvullende knelpunten niet worden gemist. Deze aanvullende knelpunten worden hierna nader toegelicht.

4.6.1 Knelpunt 6: het vaststellen van de baat per individuele onroerende zaak

De heffing van de baatbelasting is beperkt tot onroerende zaken die gebaat worden door de aanleg van voorzieningen. Uit paragraaf 4.3 volgt dat (ten eerste) vereist is dat er sprake is van baatopleverende voorzieningen. Vervolgens dient te worden bepaald welke onroerende zaken door deze voorzieningen worden gebaat, en zo ja, in welke mate.
De resultaten daarvan dienen te worden vastgelegd in de belastingverordening (in de vorm van de vastlegging van het werkingsgebied, de beschrijving van de onroerende zaak en de heffingsmaatstaf).

Het begrip ‘baat’ is in artikel 222 Gemeentewet niet nader omschreven. De huidige baatbelasting (nieuwe stijl) is op 1 januari 1995 ontstaan uit de baatbelasting (oude stijl) en de bouwgrondbelasting. In de baatbelasting (oude stijl) was eveneens het criterium ‘baat’ in de wettelijke regeling opgenomen. In de bouwgrondbelasting was de relatie tussen de voorzieningen en de onroerende zaak gekoppeld aan de criteria:
a. Een onroerende zaak wordt (beter) geschikt voor bebouwing, of
b. een onroerende zaak komt in een voordeliger positie te verkeren
als gevolg van de aanleg van voorzieningen van openbaar nut.

In de uitvoeringspraktijk van de baatbelasting oude stijl en de bouwgrondbelasting bestond nagenoeg geen verschil tussen de toepassing van het criterium ‘baat’ en de criteria die werden gehanteerd voor de bouwgrondbelasting.[64]

Het criterium ‘geschikt of beter geschikt voor bebouwing’ heeft een directe relatie met bouwmogelijkheden die ontstaan of worden verbeterd als gevolg van de aanleg van voorzieningen.[65] Hierdoor ligt er deels een relatie met de regeling van het wettelijk verplichte kostenverhaal bij aangewezen bouwactiviteiten als bedoeld in afdeling 13.6 Ow. Er is geen volledige overlap, nu de kostenverhaalsregeling in de Ow beperkt is tot de aangewezen bouwplanactiviteiten zoals opgenomen in artikel 8.13 Omgevingsbesluit (Ob). Indien sprake is van andere bouwplanactiviteiten, is de gemeente voor het publiekrechtelijk verhaal van kosten van voorzieningen bij particulier eigendom aangewezen op het instrument van de baatbelasting.

Het criterium ‘in een voordeliger positie komen te verkeren’ ziet op onbebouwde eigendommen die niet (beter) geschikt worden voor bebouwing en op reeds bebouwde onroerende zaken. Zoals aangegeven is

[64] Zie onder meer Gerechtshof Arnhem 7 juni 1995, ECLI:NL:GHARN:1995:AA4690, *Belastingblad* 1996, p. 54.
[65] Zoals aangegeven geldt een planologisch besluit zelve niet als een baatopleverende voorziening, waardoor het wijzigen van een omgevingsplan om te bereiken dat bijv. een woning kan worden gebouwd, geen grondslag kan vormen voor toepassing van een baatbelasting.

de vast te stellen baatwerking gekoppeld aan de onroerende zaak. De vraag of een onroerende zaak is gebaat, dient te worden beantwoord onafhankelijk van het feitelijk gebruik van die onroerende zaak. De baatwerking dient daarentegen te worden beoordeeld op basis van de objectieve gebruiksmogelijkheden van een onroerende zaak.

Een waardestijging als gevolg van de aanleg van voorzieningen is geen voorwaarde voor de aanwezigheid van baat.[66] Is er sprake van een waardestijging als gevolg van de voorzieningen, dan mag in de regel van baat worden uitgegaan.[67] Maar in de praktijk is het moeilijk om aan te tonen dat de waardestijging een *gevolg van de aanleg van voorzieningen* is. Dat wordt zelfs vrijwel onmogelijk wanneer de voorzieningen waarvoor de baatbelasting wordt geheven onderdeel uitmaken van een groter project, bijvoorbeeld een integrale gebiedsontwikkeling. Denk aan de transformatie van een leegstaand kantorencomplex naar woningbouw, in welk kader ook een aantal voorzieningen zoals wegen, groenvoorzieningen etc. worden aangepast. De integrale gebiedsontwikkeling bestaat hierdoor in dit voorbeeld niet alleen uit de aanleg van voorzieningen, maar ook uit de realisatie van woningen. Deze integrale gebiedsontwikkeling kan tot gevolg hebben dat waardestijging ontstaat voor bestaande omliggende woonbebouwing, maar veel moeilijker is de vraag of die waardestijging dan is veroorzaakt door louter de in het kader van die gebiedsontwikkeling aangepaste wegen, groenvoorzieningen etc.

Bij baat gaat het om de aanwezigheid van *extra* voordeel als gevolg van de aanleg van voorzieningen. In algemene zin mag van de aanleg van voorzieningen worden verwacht dat onroerende zaken daar veelal enig voordeel van zullen hebben. Daarom is er ook een ondergrens: indien er sprake is van verwaarloosbare baat, kan de belasting niet worden geheven.

De beoordeling van de baat blijkt erg afhankelijk te zijn van de omstandigheden en de situatie. Het is in veel gevallen maatwerk, waarbij de bewijslast op de gemeente rust. Dit is kwetsbaar en vormt daarmee een belangrijk knelpunt in de toepassing van de baatbelasting, omdat de keuzes bij het maatwerk in de praktijk in beroep ter discussie worden gesteld.

4.6.2 Knelpunt 7: de relatie met het kostenverhaalsinstrumentarium van afdeling 13.6 Omgevingswet

Sinds 1 juli 2008 geldt er voor de gemeente een wettelijke plicht tot kostenverhaal bij aangewezen bouwplanmogelijkheden. Deze werd op dat moment vastgelegd in afdeling 6.4 Wro. Met de invoering van de Ow is deze wettelijke plicht gehandhaafd en uitgewerkt in afdeling 13.6 Ow.
De wettelijke kostenverhaalsplicht is aan de orde indien in een omgevingsplan of een omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit de mogelijkheid tot het verrichten van een kostenverhaalsplichtige activiteit wordt toegestaan. Dit betreft de volgende activiteiten[68]:

“a. de bouw van een of meer gebouwen met een woonfunctie;
b. de bouw van een of meer hoofdgebouwen anders dan gebouwen met een woonfunctie;

[66] Zie Hof ’s-Gravenhage 2 augustus 1996, ECLI:NL:GHSGR:1996:AS3492, *Belastingblad* 1997, p. 273.
[67] Zie Hof Arnhem 20 oktober 1998, ECLI:NL:GHARN:1998:AA1321, *Belastingblad* 1999, p. 246.
[68] Art. 8.13 Ob.

c. de uitbreiding van een gebouw met ten minste 1.000 m² bruto-vloeroppervlakte of met een of meer gebouwen met een woonfunctie;
d. de bouw van een gebouw dat geen hoofdgebouw als bedoeld onder b is, met ten minste 1.000 m² bruto-vloeroppervlakte;
e. de verbouwing van een of meer aaneengesloten gebouwen met andere gebruiksfuncties dan een woonfunctie tot gebouwen met een woonfunctie, mits het ten minste tien woonfuncties betreft; of
f. de verbouwing van een of meer aaneengesloten gebouwen met andere gebruiksfuncties dan een kantoorfunctie, een winkelfunctie of een bijeenkomstfunctie voor het verstrekken van consumpties voor het gebruik ter plaatse tot gebouwen met een of meer van deze gebruiksfuncties, mits de cumulatieve bruto-vloeroppervlakte van de nieuwe gebruiksfuncties ten minste 1.500 m² bedraagt."

Indien sprake is van kostenverhaalsplichtige activiteiten in een van de genoemde planologische besluiten, heeft de wettelijke kostenverhaalsplicht tot gevolg dat de gemeente de kostensoorten zoals opgenomen in de wettelijke kostensoortenlijst[69], dient te verhalen.
Tot de verplicht verhaalbare kosten behoren ook de kosten van voorzieningen. Voor een belangrijk deel zijn deze vastgelegd als kostensoort A8 in de kostensoortenlijst:

"De kosten van de aanleg of wijziging van:
1°. wegen, gebouwde en ongebouwde openbare parkeergelegenheden, pleinen, voet- en rijwielpaden, gebouwde openbare fietsenstallingen, faciliteiten voor ondergrondse afvalinzameling, waterpartijen, watergangen, voorzieningen voor de waterhuishouding, bruggen, tunnels, duikers, kades, steigers, en andere rechtstreeks met de aanleg daarvan verband houdende werken en bouwwerken;
2°. infrastructuur voor openbaar-vervoervoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken;
3°. groenvoorzieningen, natuurvoorzieningen en openbare niet-commerciële sportvoorzieningen;
4°. openbare verlichting en brandkranen met aansluitingen;
5°. straatmeubilair, speeltoestellen, sierende elementen, kunstobjecten en afrasteringen in de openbare ruimte;
6°. distributienetwerken voor elektriciteit, warmte, gas en water, inclusief bijbehorende werken en bouwwerken; en
7°. riolering, inclusief bijbehorende werken en bouwwerken."

Dit betreffen derhalve voorzieningen die in beginsel ook voor de baatbelasting als verhaalbare voorzieningen kunnen worden aangemerkt. Er kan sprake zijn van een gelijktijdige toepassing van het wettelijke verplichte kostenverhaal en de baatbelasting. Dit kan worden toegelicht met het volgende voorbeeld.

Voorbeeld
De gemeente is voornemens een woonwijk te realiseren van 100 woningen, met inbegrip van daarbij behorende aanleg van openbare wegen, riolering, openbare verlichting, openbaar groen etc. Het gebied is deels in eigendom van de gemeente en deels in particulier eigendom. Tot de particuliere eigendommen behoort een bestaande woonboerderij, die is gelegen aan een zandpad. De woonboerderij beschikt niet over riolering. Deze woonboerderij wordt planologisch ingepast in het omgevingsplan voor de nieuwe woonwijk. Op dit perceel ontstaan geen verdere bouwmogelijkheden. De woonboerderij komt te liggen

[69] De kostensoortenlijst is opgenomen als bijlage IV bij het Ob. Deze lijst is eveneens opgenomen als bijlage 2 bij deze rapportage.

aan een nieuw aan te leggen verharde woonstraat, met trottoir, openbare verlichting etc. Ook krijgt de woning een aansluitmogelijkheid op het nieuw aan te leggen rioleringsnet.
De gemeente wenst uitvoering te geven aan de wettelijke kostenverhaalsplicht voor de particuliere eigendommen waar nieuwbouwwoningen zijn voorzien. Verder wenst zij een gedeelte van de kosten van de aanleg van de voorzieningen te verhalen op de eigenaar van de bestaande woonboerderij.

In de afstemming tussen de gelijktijdige toepassing van de wettelijke kostenverhaalsplicht en de invoering van een baatbelasting ontstaan verschillende uitvoeringsknelpunten:

- De bestaande woonboerderij kan niet worden betrokken in de kostenverhaalstoepassing van afdeling 13.6 Ow. De gemeente dient de verhaalbare kosten van de voorzieningen om te slaan over enerzijds de totale nieuwbouwontwikkeling en anderzijds de bestaande boerderij. Dit dient voor de toepassing van afdeling 13.6 Ow te gebeuren op basis van de cumulatief werkende criteria profijt, toerekenbaarheid en proportionaliteit.[70] De inhoud van deze criteria wijkt af van het criterium baat bij de baatbelasting.
- De gemeente dient een baatbelastingverordening vast te stellen, waarin alle gebate onroerende zaken van de in de heffing betrokken voorzieningen zijn opgenomen. Het gaat hier om de aan te leggen fysieke voorzieningen, zoals wegen, riolering, openbare verlichting en openbaar groen. Met inbegrip van de verder verhaalbare kostensoorten (zoals inbrengwaarde, voorbereiding en toezicht, rente etc.) worden de kosten omgeslagen over de onroerende zaken naar rato van baat. Daarin zijn dan ook de 100 bouwpercelen voor de nieuwbouwwoningen begrepen.

  De voor de baatbelasting te hanteren omslagmethode (naar rato van baat) zal naar verwachting afwijken van de omslagregeling zoals die geldt voor het verplichte kostenverhaal ingevolge afdeling 13.6 Ow. Bij het verplichte kostenverhaal dient de omslag plaats te vinden naar de te verwachten gronduitgifteopbrengsten van de kavels, waarbij bijvoorbeeld onderscheid dient te worden gemaakt tussen sociale huur- en vrijesectorkavels.[71]. Deze omslagmethode is niet gebaseerd op verschillen in baat, maar in opbrengstcapaciteit. Dit zijn wezenlijk verschillende methoden.
- In de baatbelasting wordt zichtbaar wat de omvang is van de aan de 100 bouwpercelen toe te rekenen kosten voor de aanleg van de in de heffing betrokken voorzieningen. Ingevolge artikel 222 lid 1 Gemeentewet wordt van deze bouwpercelen geen baatbelasting geheven indien de aan die bouwpercelen toe te rekenen kosten van voorzieningen via de uitvoering van het verplichte kostenverhaal zijn of behoren te worden voldaan. De vraag is echter of het via de baatbelasting te verhalen bedrag op deze kavels ten minste gelijk is aan de via het verplichte kostenverhaal te verhalen component ‘aanlegkosten voorzieningen’ als onderdeel van de kostenverhaalsbijdrage. Dit houdt verband met de verschillen in de omslagmethodiek. Zo zal een nieuwbouwkavel voor sociale huurwoningen een verhoudingsgewijs veel lagere toerekening krijgen van de verhaalbare kosten ten opzichte van vrijesectorkavels ingevolge de wettelijke kostenverhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow. De aan de sociale huurkavels toe te rekenen kosten ingevolge de toepassing van afdeling 13.6 Ow dienen vervolgens te worden gesplitst tussen de kosten die ingevolge een baatbelasting kunnen worden verhaald en de overige verhaalbare kosten. Op deze wijze is de omvang van de aan nieuw-

[70] Art. 13.11 Ow.
[71] Art. 13.16 Ow.

bouwpercelen met een verhoudingsgewijs lagere opbrengstcapaciteit toe te rekenen kosten voor een belangrijk deel bepalend voor de omvang van de baatbelasting voor onroerende zaken die daadwerkelijk in de heffing worden betrokken.

Omdat er twee kostenverhaalsmethoden zijn die ieder verschillende toepassingscriteria hebben, kunnen er afstemmingsproblemen optreden in de uitvoering. Wij wijzen er in dit verband op dat in de Ow de reikwijdte van het privaatrechtelijk kostenverhaal is ingeperkt ten opzichte van de regeling onder de Wro. Uit artikel 13.13 lid 1 Ow volgt dat privaatrechtelijk kostenverhaal alleen mogelijk is bij een kostenverhaalsplichtige activiteit zoals bedoeld in artikel 8.13 Ob.[72] Deze beperking bestond niet onder de Wro.[73] Het gevolg is dat indien er sprake is van de aanleg van voorzieningen en de verhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow niet kan worden toegepast, de gemeente voor verhaal van kosten van voorzieningen is aangewezen op de toepassing van baatbelasting. De baatbelasting wordt daardoor weer relevant voor bouwplannen die niet voldoen aan de criteria van afdeling 13.6 Ow.

4.6.3 Knelpunt 8: de maatschappelijke weerstand tegen het instrument baatbelasting

De toepassing van baatbelasting kenmerkt zich door de aanwezigheid van een grote mate van maatschappelijke weerstand van belastingplichtigen. Dit uit zich in de praktijk in een hoge dichtheid[74] van het aantal bezwaar- en beroepschriften.
Maatschappelijke weerstand vormt op zichzelf beschouwd geen (juridisch) knelpunt. Echter, de omvang van deze weerstand vormt wel een indicator voor de kans waarin zich de hiervoor eerder omschreven juridische knelpunten voordoen.

Die maatschappelijke weerstand houdt verband met de volgende aspecten:

- De baatbelasting is geen gemeentelijke belasting die gemeengoed is in (alle) gemeenten van Nederland, vergeleken met bijvoorbeeld de heffing van onroerende-zaakbelastingen of afvalstoffenheffing. Het betreft een bevoegdheid voor specifieke situaties en dit roept de vraag op waarom in de ene situatie wel gebruik wordt gemaakt van deze bevoegdheid en in andere situaties niet.
- De grondslag voor de heffing wordt vaak niet begrepen. Het kernbegrip ‘baat’ is onduidelijk. Er ontbreekt een relatie met een activiteit van de belastingplichtige. Zo is de baatbelasting niet pas aan de orde als er bijvoorbeeld wordt gebouwd. Het ongewijzigde bezit van een woning leidt plotsklaps tot een belastingplicht.
  Dit aspect heeft een rol gespeeld bij de beslissing om bij de invoering van de Wro per 1 juli 2008 te komen tot een nieuw publiekrechtelijk verhaalsinstrumentarium voor kostenverhaal bij aangewezen bouwactiviteiten, dit in plaats van de baatbelasting.[75] Daarbij werd over de toen bestaande praktijk van toepassing van de baatbelasting geconcludeerd, dat de baatbelasting als nadeel had dat ook eigenaren van bestaande woningen in de heffing dienden te worden betrokken, wat als onrechtvaardig werd ervaren. Deze conclusie is ook thans nog van toepassing.

[72] Zie onder meer Handreiking kostenverhaal en financiële bijdragen Omgevingswet, uitgave Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, april 2022, par. 5.2.
[73] Zie ABRvS 28 augustus 2019, ECLI:NL:RVS:2019:2950, r.o. 5.5.
[74] Hieronder wordt verstaan de verhouding tussen het aantal opgelegde aanslagen en het aantal ingediende bezwaar- en beroepschriften.
[75] Zie MvT Grondexploitatiewet, *Kamerstukken II* 2004/05, 30218, nr. 3, p. 7.

- Het kernbegrip ‘baat’ is niet alleen onduidelijk, de vermeende baat is soms ook niet ‘concreet’ te maken, bijvoorbeeld in de vorm van een aantoonbare hogere waardestijging vergeleken met onroerende zaken buiten het werkingsgebied van de baatbelastingverordening. Als die extra waardestijging er al is, dan wordt dit vervolgens gevoeld als ‘dubbel’ belasten van de baat: via de baatbelasting maar ook via de jaarlijkse onroerende-zaakbelastingen, waarin deze extra waardestijging dan inmiddels ook is verwerkt.
- De baatwerking is gekoppeld aan de aanleg van voorzieningen. Die aanleg van voorzieningen is soms onderdeel van een groter project. Denk aan de woonboerderij die aan een verharde weg komt te liggen, maar tevens opgenomen wordt in een nieuwe woonwijk. De aanleg van de verharde weg kan mogelijk baat opleveren, de realisatie van nieuwe woningen leidt mogelijk tot nadeel. Ook de drukte op de nieuwe verharde weg kan als nadeel worden ervaren. Het onderscheid tussen baat van voorzieningen en de daar niet toe te rekenen gevolgen van het resterende deel van een gebiedsontwikkeling is moeilijk te aanvaarden.
- De heffing is gebaseerd op de aanleg van voorzieningen. Het is de gemeente die eenzijdig heeft beslist tot de aanleg van voorzieningen over te gaan. De belastingplichtige heeft daar veelal niet om gevraagd.
- Het gaat vaak om substantiële belastingbedragen. Er geldt ook geen wettelijke opbrengstlimiet. De omvang van het verhaal is beperkt tot de kosten, maar er ligt geen relatie met de maximale aanvaardbare ‘draagkracht’.
- Een bekostigingsbesluit en een baatbelastingverordening gelden als beperkingenbesluiten in de zin van de Wet kenbaarheid publiekrechtelijke beperkingen onroerende zaken (Wkpb). Op het gemeentebestuur rust de plicht deze beperkingen tijdig in de openbare registers in te schrijven.[76] Deze inschrijving wordt gezien als een ‘last’ die invloed kan hebben op de verkoopbaarheid van de onroerende zaak.

4.7 Slotsom

Het overzicht en de analyse van de knelpunten laat zien dat er diverse uitvoeringsproblemen zijn, die betrekking hebben op kernelementen van de baatbelasting.

[76] Art. 15 Wkpb.

5 Verkenning oplossingsrichting 1: het vervangen van de baatbelasting door een nieuwe mogelijkheid van een heffing in de Omgevingswet

Het onderzoek richt zich op het zoeken naar oplossingen voor de knelpunten 1 tot en met 5 zoals omschreven in de paragrafen 4.1 tot en met 4.5. In de onderzoeksuitvraag is verzocht daarbij onderscheid te maken in twee oplossingsrichtingen:

1. de baatbelasting te vervangen door het opnemen van een met de baatbelasting vergelijkbare heffing *in de Ow*;
2. de doorvoering van aanpassingen in de bestaande en te handhaven regeling voor de baatbelasting *in de Gemeentewet*.

In dit hoofdstuk zijn de resultaten van de verkenning van de eerste oplossingsrichting opgenomen. In hoofdstuk 6 zijn de resultaten van de verkenning van de tweede oplossingsrichting opgenomen.

5.1 Beschrijving oplossingsrichting 1

In deze oplossingsrichting komt de bestaande baatbelasting uit artikel 222 Gemeentewet te vervallen. In de plaats daarvan wordt in de Ow een soortgelijke heffingsmogelijkheid gecreëerd binnen het stelsel van de Ow.

Met een soortgelijke heffingsmogelijkheid wordt *niet* bedoeld te komen tot een uitbreiding van het bereik van het verhaalsinstrument ten opzichte van de huidige baatbelasting. In deze oplossingsrichting blijven de volgende kernelementen van de huidige baatbelasting ongewijzigd:

- Het kostenverhaal is beperkt tot de kosten van *voorzieningen*.
- Het verhaal vindt plaats ten laste van onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente die door de voorzieningen worden *gebaat*.

5.2 Analyse oplossingsrichting 1

In de onderzoeksuitvraag zijn oplossingsvoorstellen gedaan voor de in paragraaf 4.1 tot en met 4.5 beschreven knelpunten. Deze oplossingsvoorstellen zijn in onderstaande analyse betrokken. Ook worden daarbij de gevolgen van deze oplossingsvoorstellen voor de in paragraaf 4.6 beschreven aanvullende knelpunten onderzocht.

5.2.1 Heffingen onder de Omgevingswet

In hoofdstuk 13 Ow (financiële bepalingen) zijn de aan de uitvoering van de Ow gerelateerde bevoegdheden met een overwegend financieel karakter vastgelegd. Vanuit de doelstelling van integratie van

diverse binnen het omgevingsrecht geldende wetten naar één (omgevings)wet zijn financiële bepalingen over vergunningen, leges en interbestuurlijke financiële regelingen uit vóór 1 januari 2024 bestaande wetten overgenomen en waar mogelijk geïntegreerd. Aanvankelijk was de integratie van de in de Wro opgenomen regeling voor kostenverhaal met betrekking tot de grondexploitatie voorzien in een apart hoofdstuk 12 (grondexploitatie). Bij de invoering van de Aanvullingswet grondeigendom Omgevingswet zijn de (gewijzigde) regels over kostenverhaal bij bouwactiviteiten en activiteiten vanwege gebruikswijzigingen en voor verhaal van financiële bijdragen eveneens toegevoegd aan hoofdstuk 13.[77]

Hoofdstuk 13 Ow is als volgt opgebouwd:
- Afdeling 13.1 Leges
- Afdeling 13.2 Vergoeding en verhaal van kosten
- Afdeling 13.2A Heffingen
- Afdeling 13.3 Financiële bepalingen vanwege omgevingsvergunningen
- Afdeling 13.4 Vergoeding voor adviezen van de commissie voor de milieueffectrapportage
- Afdeling 13.5 Financiële bepalingen landinrichting
- Afdeling 13.6 Kostenverhaal bij bouwactiviteiten en activiteiten vanwege gebruikswijzigingen
- Afdeling 13.7 Financiële bijdragen voor ontwikkelingen van een gebied.

In afdeling 13.2A (heffingen) is de wettelijke basis opgenomen voor het invoeren van een:
- grondwaterbeschermingsheffing (voorheen artikel 15.34 Wet milieubeheer);
- ontgrondingenheffing (voorheen artikel 21f Ontgrondingenwet);
- grondwateronttrekkingsheffing (voorheen artikel 7.7 en verder Waterwet).

Het betreft bevoegdheden van provincies.

Voor elk van deze drie heffingen geldt dat deze dient te worden ingesteld door middel van vaststelling van een provinciale verordening in de vorm van een ‘belasting’. Deze eis was ook reeds van toepassing onder de wetgeving vóór 1 januari 2024.
Dit betekent dat de bepalingen over provinciale belastingheffing in hoofdstuk XV Provinciewet van toepassing zijn. Uit artikel 220 Provinciewet volgt dat provinciale staten kunnen besluiten tot het invoeren van een provinciale belasting door het vaststellen van een belastingverordening. In artikel 221 Provinciewet is vastgelegd dat provinciale belastingen niet alleen op basis van de Provinciewet kunnen worden ingesteld, maar ook op basis van andere wetten.
In hoofdstuk XV Provinciewet is voorts vastgelegd dat voor de heffing en invordering van provinciale belastingen voor een belangrijk deel de bepalingen uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen, de Invorderingswet 1990 en de Kostenwet inzake rijksbelastingen van toepassing zijn.[78]

Een vergelijkbare regeling is er voor gemeenten. In hoofdstuk XV Gemeentewet is de bevoegdheid tot het invoeren van een gemeentelijke belasting vastgelegd, dit door middel van het vaststellen van een belastingverordening. Uit artikel 219 Gemeentewet volgt dat gemeentelijke belastingen niet alleen op

[77] De regeling voor het verplichte kostenverhaal is opgenomen in afd. 13.6 Ow. De regeling voor de bevoegdheid tot verhaal van financiële bijdragen is opgenomen in afd. 13.7 Ow.
[78] Zie hfst. XV, par. 3 Heffing en Invordering, Provinciewet.

basis van de Gemeentewet kunnen worden ingesteld, maar ook op basis van andere wetten. In artikel 231 Gemeentewet is voorts vastgelegd dat voor de heffing en invordering van gemeentelijke belastingen voor een belangrijk deel de bepalingen uit de wetgeving voor de hiervoor genoemde rijksbelastingen van toepassing zijn.

Tegen een opgelegde aanslag staat de mogelijkheid open van bezwaar.[79] Tegen de uitspraak op het bezwaarschrift kan beroep worden ingesteld bij de rechtbank. Voorts is voorzien in de mogelijkheid van hoger beroep bij het gerechtshof. Tot slot is voorzien in de mogelijkheid tot het instellen van cassatie bij de Hoge Raad.

Het begrip ‘heffing’ wordt in de praktijk vaak gebruikt als verzamelnaam voor belastingen en retributies. Onder een belasting wordt verstaan: een gedwongen betaling aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, die krachtens algemene regels wordt geheven.[80] Bij een retributie gaat het om een door de overheid krachtens algemene regels gevorderde betaling voor een concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst.[81]
In dit kader wordt voorts onderscheiden het begrip ‘bestemmingsheffing’. Hieronder wordt verstaan een *belasting* waarvan de opbrengst wordt gereserveerd voor de gehele of gedeeltelijke dekking van de desbetreffende overheidsuitgaven, waarbij de storting in een afzonderlijk overheidsfonds niet ongebruikelijk is.[82]

5.2.2 Kostenverhaal onder de Omgevingswet

In afdeling 13.6 Ow is de uit de Wro afkomstige regeling voor het verplichte kostenverhaal bij gebiedsontwikkeling opgenomen. Er geldt een wettelijke plicht tot kostenverhaal ingeval zich aangewezen kostenverhaalsplichtige activiteiten voordoen waarvoor ‘planologische’ medewerking nodig is in de vorm van een wijziging van het omgevingsplan of via een omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit (hierna: BOPA). De wetgever biedt de mogelijkheid via het sluiten van een kostenverhaalsovereenkomst uitvoering te geven aan deze wettelijke plicht. Er geldt een publiekrechtelijke ‘stok achter de deur’ in de vorm van de zogenaamde ‘kostenverhaalsbeschikking’[83].

De kostenverhaalsbeschikking is juridisch niet vormgegeven als een belasting, maar als een beschikking bestuursrechtelijke geldschuld zoals bedoeld in titel 4.4 Awb.

Om te komen tot vaststelling van deze beschikking is eerst nodig dat kostenverhaals*regels* worden opgenomen in de wijziging van het omgevingsplan. Indien de planologische medewerking wordt verleend

[79] Zie hfst. 5 Algemene wet inzake Rijksbelastingen (AWR) en hfst. 7 en 8 Awb. Deze mogelijkheid is tevens aanwezig voor een voor bezwaar vatbare beschikking.
[80] *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, prof. mr. H.J. Hofstra, 1986, p. 25.
[81] *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, prof. mr. H.J. Hofstra, 1986, p. 27.
[82] *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, prof. mr. H.J. Hofstra, 1986, p. 26
[83] Art. 13.18 Ow.

via de BOPA, wordt gesproken van kostenverhaals*voorschriften* die in deze vergunning dienen te worden opgenomen.

In afdeling 13.6 Ow en de daarop gebaseerde uitvoeringsregels zijn bepalingen opgenomen over de inhoud en toepassing van deze kostenverhaalsregels of -voorschriften. Daarbij onderscheidt de Ow twee verschillende kostenverhaalsmethodieken: kostenverhaal met tijdvak (zogenaamde integrale ontwikkeling) en zonder tijdvak (zogenaamde organische ontwikkeling).[84]

Het onderscheid houdt verband met de wijze van gebiedsontwikkeling. Is er een voorafgaand concreet beeld van de door de gemeente gewenste wijze van gebiedsontwikkeling met een sterke sturing, dan zal gebruik worden gemaakt van de variant met tijdvak. De variant met tijdvak betreft de voortzetting van de onder de Wro geldende methodiek van het publiekrechtelijke kostenverhaal via het exploitatieplan. Wordt gekozen voor een meer organische wijze van ontwikkeling, zonder dat er sprake is van een vooraf vastgelegd eindbeeld, dan zal de variant zonder tijdvak meer in de rede liggen.

Voor de verdere analyse wordt uitgegaan van de variant met tijdvak, nu deze in de praktijk het beste aansluit bij de situatie waarin een baatbelasting zou kunnen worden ingesteld.

De vastlegging van kostenverhaalsregels in een omgevingsplan betekent dat daarin concrete vastlegging plaatsvindt van de verhaalbare kosten, het gebied waarop het kostenverhaal betrekking heeft (het zgn. ‘kostenverhaalsgebied’), en de wijze van omslag van de kosten over eigendommen. Voor de vaststelling van een wijziging van een omgevingsplan geldt de uniforme openbare voorbereidingsprocedure (afdeling 3.4 Awb, zienswijzen). Na vaststelling is beroep mogelijk bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State.

In artikel 13.12 Ow is bepaald dat er een wettelijk verbod geldt voor het starten van een kostenverhaalsplichtige activiteit, totdat de verschuldigde kostenverhaalsbijdrage is betaald. Deze betaling kan plaatsvinden op grondslag van een overeenkomst dan wel op basis van een kostenverhaalsbeschikking. Komt er geen overeenkomst tot stand, dan is de initiatiefnemer aangewezen op het aanvragen van een kostenverhaalsbeschikking. De beslissing op de aanvraag van een kostenverhaalsbeschikking moet worden aangehouden totdat het onderliggende omgevingsplan waarin de kostenverhaalsregels zijn opgenomen, onherroepelijk is.[85]
Na het onherroepelijk worden van het omgevingsplan kan een kostenverhaalsbeschikking worden verleend aan de aanvrager. Deze beschikking is gebaseerd op de toepassing van de kostenverhaalsregels. Er is voorzien in een zienswijzenmogelijkheid voor de aanvrager over de ontwerpkostenverhaalsbeschikking.[86] Tegen een verleende kostenverhaalsbeschikking staat de mogelijkheid open van bezwaar, beroep (rechtbank) en hoger beroep (Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State).

[84] Art. 13.14 Ow (methodiek met tijdvak); art. 13.15 Ow (methodiek zonder tijdvak).
[85] Art. 16.75 Ow. Er is voorzien in een mogelijkheid om onder voorwaarden deze aanhoudingsplicht te doorbreken.
[86] Art. 16.76 Ow.

5.2.3 Verschillen tussen de kostenverhaalsvormen belastingheffing en bestuursrechtelijke geldschuldregeling

Er zijn belangrijke verschillen tussen de beide vormen van kostenverhaal:

a. Wel versus geen koppeling aan activiteit initiatiefnemer
De kostenverhaalsvorm van een bestuurlijke geldschuldregeling is gekoppeld aan het verrichten van een activiteit waardoor de initiatiefnemer het kostenverhaal verschuldigd wordt. De activiteit ziet op bouwactiviteiten in combinatie met een benodigde planologische medewerking, waardoor sprake is van activiteiten die betrekking hebben op de kwaliteit van de fysieke leefomgeving.

Zonder activiteit is er bij de geldschuldregeling geen kostenverhaal. Hiermee ligt er ook een directe relatie tussen de verschillende kostensoorten die worden verhaald en de te verrichten activiteit. Bij kostenverhaal via een belasting met de materiële kenmerken van de huidige baatbelasting is er *geen* sprake van een activiteit van de belastingplichtige waardoor de verschuldigdheid van de belasting ontstaat. Het bezit van een woning is niet de oorzaak van de belastingheffing. De oorzaak ontstaat door de gemeentelijke aanleg van voorzieningen. Of een woning gebaat wordt door voorzieningen, wordt niet veroorzaakt door een activiteit van een belastingplichtige.

b. Plicht versus bevoegdheid
Het kostenverhaal via de geldschuldbeschikking van afdeling 13.6 Ow is gebaseerd op een wettelijke plicht. Belastingheffing met de materiële kenmerken van een baatbelasting ziet op een bevoegdheid. Methodisch leidt dit tot een belangrijk verschil: de kostenverhaalsplichtige bouwactiviteit kan niet worden gestart zolang de wettelijke kostenverhaalsplicht niet is uitgevoerd. Bij de bevoegdheid tot belastingheffing gaat het om een initiatief van de overheid in de vorm van de aanleg van voorzieningen. Indien er gebreken zijn aan de heffing zal dit kunnen leiden tot vernietiging van een aanslag, waarna er geen herstelmogelijkheid meer is.

c. Getrapte versus enkelvoudige rechtsbescherming
Bij het kostenverhaal via een geldschuldbeschikking is er sprake van getrapte rechtsbescherming. Eerst is er de toets van de kostenverhaalsregels in het omgevingsplan[87] door de bestuursrechter. Kleven er gebreken aan de kostenverhaalsregels, dan rust op de gemeente de plicht deze te herstellen (dit om uitvoering te kunnen geven aan de wettelijke kostenverhaalsplicht). Dit kan leiden tot hernieuwd beroep, totdat de regels *onherroepelijk* zijn. Het betreft een volle rechterlijke toets, die ziet op alle facetten van de kostenverhaalsregels.
Vervolgens wordt de kostenverhaalsbeschikking op aanvraag verleend. Ook daartegen staan rechtsmiddelen open. De reikwijdte van de rechterlijke toets is echter beperkt tot de juiste uitvoering van de inmiddels onherroepelijke kostenverhaalsregels. Kleeft er aan de beschikking een gebrek, dan rust op het bevoegd gezag de plicht dit te repareren (dit wederom om uitvoering te kunnen geven aan de wettelijke kostenverhaalsplicht).

Bij de toepassing van baatbelasting is er geen sprake van getrapte rechtsbescherming. De beroepsmogelijkheid is beperkt tot de aanslag, als zijnde de eindbeslissing in ook hier een proces van

[87] Op vergelijkbare wijze: de toets door de bestuursrechter van kostenverhaalsvoorschriften in een omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit (BOPA).

getrapte besluitvorming (bekostigingsbesluit, belastingverordening en aanslag). Inherent aan het instrument van de belasting is dat de invoering dient plaats te vinden via vaststelling van een verordening[88] en niet bijvoorbeeld via regels in een omgevingsplan. In het kader van beroep tegen de aanslag kan exceptieve toetsing van de belastingverordening plaatsvinden, en kan worden geconcludeerd tot onverbindendverklaring van die verordening. Dit leidt er dan in beginsel toe dat de in beroep voorliggende aanslag wordt vernietigd. Zoals in de beschrijving van knelpunt 2 (paragraaf 4.2) is aangegeven, kunnen er dan belangrijke knelpunten ontstaan:

- De termijn waarbinnen tot vaststelling van de belastingverordening had moeten worden besloten, is inmiddels verstreken.
- De termijn waarbinnen tot opleggen van de aanslag had moeten worden overgegaan, is inmiddels verstreken.
- Nadat de aanslag is vernietigd, kan in beginsel voor hetzelfde belastbare feit niet opnieuw een aanslag worden opgelegd.

5.2.4 Twee varianten voor het opnemen van de baatbelastingregeling als soortgelijke heffing in de Omgevingswet

Uit de onderzoeksuitvraag leiden wij af dat met de oplossingsrichting van een soortgelijke ‘heffing’ in de Ow niet louter bedoeld is een heffing in fiscale zin, maar ook de mogelijkheid dat deze uit een niet-fiscale publiekrechtelijke regeling bestaat. Dit betekent dat er bij de verkenning van deze oplossingsrichting twee varianten kunnen worden onderscheiden:

a. variant 1: het opnemen van de baatbelastingregeling als belasting in de Ow;
b. variant 2: het opnemen van de baatbelastingregeling als een regeling voor een bestuursrechtelijke geldschuld in de Ow.

Op deze beide varianten wordt in de volgende paragrafen nader ingegaan.

5.3 Uitwerking oplossingsrichting 1, variant 1: het opnemen van de baatbelastingregeling als belasting in de Omgevingswet

In deze variant vervalt de baatbelastingregeling in de Gemeentewet en wordt deze opnieuw als belasting opgenomen in hoofdstuk 13 van de Ow.

Omdat het een belasting in juridische zin blijft, wordt *met louter de verplaatsing van de Gemeentewet naar de Ow* geen oplossing gevonden voor de in paragraaf 4.1 tot en met 4.5 omschreven knelpunten. Ook ontstaan geen oplossingen voor de aanvullende knelpunten, genoemd in paragraaf 4.6.

In hoofdstuk 6 wordt oplossingsrichting 2, bestaande uit het doorvoeren van aanpassingen in de bestaande en te handhaven regeling voor de baatbelasting in de Gemeentewet, verkend. De resultaten van die verkenning zijn eveneens bruikbaar indien zou worden overgegaan tot het verplaatsen van de

[88] Art. 216 Gemeentewet.

baatbelasting als belasting naar de Ow. Voor de verdere analyse van de verkenning van oplossingsrichting 2 wordt verwezen naar hoofdstuk 6.

Voor- en nadelen en uitvoerbaarheid oplossingsrichting 1, variant 1

De voor- en nadelen van variant 1 zijn gelijk aan de voor- en nadelen die horen bij oplossingsrichting 2. Dit geldt eveneens voor het aspect uitvoerbaarheid. Verwezen wordt naar de voor die oplossingsrichting beschreven voor- en nadelen en de beschrijving van de uitvoerbaarheid, opgenomen aan het einde van hoofdstuk 6.

5.4 Uitwerking oplossingsrichting 1, variant 2: het omzetten van de baatbelastingregeling naar een regeling van een bestuursrechtelijke geldschuld in de Omgevingswet

In deze variant geldt de kostenverhaalsregeling niet langer als een belasting, maar wordt deze vormgegeven als een regeling van een beschikking bestuursrechtelijke geldschuld in de Ow.

5.4.1 Bruikbaarheid bestuursrechtelijke geldschuldregeling als kostenverhaalsvorm

Indien, zoals aangegeven bij de beschrijving van deze oplossingsrichting, het *niet* de bedoeling is dat de reikwijdte van de baatbelastingregeling wordt uitgebreid, dan is de toepassing in de vorm van een bestuursrechtelijke geldschuldregeling naar onze mening niet bruikbaar . Dit om de volgende redenen:

a. Ontbreken kostenverhaalsveroorzakende en omgevingsrechtgerelateerde activiteit die het kostenverhaal veroorzaakt.
   Indien de kern van de huidige baatbelastingregeling (i.c. baat van voorzieningen) niet wordt gewijzigd, ontbreekt er een relatie met een omgevingsrechtgerelateerde activiteit van degene die moet betalen, waaraan de toepassing van kostenverhaal kan worden verbonden. Voor onroerende zaken met aangewezen bouwactiviteiten (artikel 8.13 Ob) geldt dat deze op dit moment reeds niet in de heffing van een baatbelasting kunnen worden betrokken. Het kostenverhaal verloopt via de regeling van afdeling 13.6 Ow. Wat overblijft zijn onroerende zaken waar sprake is van bestaande bebouwing of onbebouwde gronden zonder bouwmogelijkheden en een beperkte restcategorie van onroerende zaken met bouwmogelijkheden voor bouwplannen die niet vallen onder art. 8.13 Ob.
   De belastingplicht bij baatbelasting ontstaat niet door een kostenverhaalsveroorzakende activiteit van de eigenaar van de onroerende zaak (het bestaand gebruik wordt veelal ongewijzigd voortgezet), maar doordat de gemeente besluit over te gaan tot het treffen van voorzieningen en eenzijdig vaststelt dat een groep aangewezen onroerende zaken daardoor is gebaat.
   Voor omgevingsrechtelijke activiteiten waarvoor sprake is van een aanvraag van een initiatiefnemer en die niet vallen onder de kostenverhaalsplichtige activiteiten van afdeling 13.6 Ow, zou de wetgever kunnen opteren om die alsnog onder te brengen onder de werking van afdeling 13.6 Ow. Dit betreft bouwplanactiviteiten en activiteiten die zien op een gebruikswijziging zonder bouwplan en die niet voorkomen in het overzicht van aangewezen kostenverhaalsplichtige activiteiten van artikel 8.13 Ob, maar waarvoor wel een wijziging van een omgevingsplan nodig zou zijn. Dit is echter in omvang een beperkte categorie.

b. Het omgevingsplan is in veel situaties niet bruikbaar als verhaalsregeling.
Bij de toepassing van baatbelastingregeling bij bestaande bebouwing en/of bij onbebouwde niet-bebouwbare percelen is er veelal geen wijziging van de omgevingsplanregeling. Ook voor de aanleg van voorzieningen is niet altijd een wijziging van het omgevingsplan nodig, bijvoorbeeld indien het gaat om vervanging of wijziging van bestaande voorzieningen, die past binnen het vigerende omgevingsplan. Dit maakt het opnemen van regels voor deze vorm van kostenverhaal in het instrument omgevingsplan, naast het ontbreken van een kostenverhaalsveroorzakende activiteit, niet goed mogelijk.
Het omgevingsplan is wel bruikbaar als het gaat om bouwplanactiviteiten of activiteiten die zien op een gebruikswijziging die afwijken van het geldende omgevingsplan, en die niet zijn opgenomen in het overzicht van kostenverhaalsplichtige activiteiten van artikel 8.13 Ob. Zoals aangegeven onder a is dit in omvang een beperkte categorie.

c. Het huidige baatcriterium in de baatbelastingregeling is niet gebaseerd op een rechtvaardiging van vergoeding van door een overheid, in het kader van de zorg voor de fysieke leefomgeving, gemaakte kosten of geleden schade *als gevolg van handelen of nalaten van eigenaren van onroerende zaken*, maar ziet op het financieel afromen van een eenzijdig vastgesteld extravoordeel dat bepaalde onroerende zaken verkrijgen als gevolg van de gemeentelijke aanleg van voorzieningen. Het bijzondere daarbij is dat de omvang van de financiële afroming gekoppeld is aan de kosten van aanleg van deze voorzieningen en niet aan de omvang van de daadwerkelijke baat.
Dit ter onderscheid van bijvoorbeeld de regeling waarbij voor rekening van de gemeente komende nadeelcompensatie als gevolg van medewerking aan een verzoek van een initiatiefnemer tot planologische medewerking, wordt verhaald op deze initiatiefnemer.[89]

5.4.2 De methodiek bestuursrechtelijke geldschuldregeling afgezet tegen de geconstateerde knelpunten

Uit de vorige paragraaf volgt dat de bestuursrechtelijke geldschuldregeling, indien het niet de bedoeling is dat de reikwijdte van het bestaande instrument van de baatbelasting wordt uitgebreid, als kostenverhaals-*vorm* niet bruikbaar is. Aan de vraag of, en zo ja, in welke mate de bestuursrechtelijke geldschuldregeling een oplossing kan bieden voor een of meerdere van de in hoofdstuk 4 beschreven knelpunten, wordt in beginsel dan ook niet meer toegekomen.

We hebben echter gemeend deze vervolgvraag wel te moeten onderzoeken. Zou de weg van de bestuursrechtelijke geldschuldregeling *als vorm* wel bruikbaar zijn als alternatief voor de baatbelasting-regeling, dan zou daarmee een (begin van een) oplossing in zicht kunnen komen voor een aantal in hoofdstuk 4 beschreven knelpunten. Dit kan, per knelpunt, als volgt worden toegelicht.

1. Knelpunt 1: gevolgen omzetting heffing ineens naar een jaarlijkse belasting
Hoewel de in de onderzoeksuitvraag veronderstelde ongelijkheid tussen belastingplichtigen die wel en niet hebben gekozen voor de omzetting naar een jaarlijkse heffing niet wordt onderschreven, zou

[89] Zie de regeling in art. 13.3c Ow.

dit knelpunt verdwijnen indien de baatbelastingregeling zou kunnen worden vormgegeven in kostenverhaalsregels in een omgevingsplan, gevolgd door een geldschuldbeschikking. De getrapte rechtsbescherming, in combinatie met een regeling dat de geldschuldbeschikking eerst na onherroepelijkheid van het omgevingsplan kan worden opgelegd, maakt dat de nadelige gevolgen van de doorwerking van een onverbindende verordening naar een aanslag zich, in beginsel, niet meer zullen voordoen.

2. Knelpunt 2: de termijn waarbinnen de baatbelastingverordening moet worden vastgesteld
   Zou de variant van de geldschuldbeschikking bruikbaar zijn, dan zou de eis kunnen zijn dat de regels voor deze vorm van verhaal in het omgevingsplan dienen te worden opgenomen voordat met de aanleg van de voorzieningen wordt aangevangen. Omdat er geen sprake is van een kostenverhaalsveroorzakende en omgevingsrechtgerelateerde activiteit van degene die een bijdrage dient te betalen[90], zal er, indien wordt voorbijgegaan aan de in de vorige paragraaf beschreven belemmeringen die zien op de bruikbaarheid van de vorm van een geldschuldregeling, een regeling nodig zijn van de termijn waarbinnen een *ambtshalve* geldschuldbeschikking zou moeten worden opgelegd. Dit omdat de eigenaar van onroerende zaken geen activiteit verricht waaraan het vereiste van de aanvraag van een geldschuldbeschikking kan worden verbonden. Hierbij zou kunnen worden bepaald dat deze termijn eerst aanvangt na onherroepelijkheid van de regeling in het omgevingsplan. De getrapte rechtsbeschermingsregeling van een geldschuldbeschikkingsregeling maakt dat de knelpunten als omschreven in paragraaf 4.2 die zien op de termijnstelling, nagenoeg geheel zullen verdwijnen. Echter, er ontbreekt een grondslag voor het kunnen opleggen van een ambtshalve geldschuldbeschikking indien het bestaand gebruik van bestaande bebouwing wordt voortgezet.[91] De voortzetting van bestaand gebruik kan bezwaarlijk worden gezien als een kostenverhaalsveroorzakende *activiteit.*[92]
3. Knelpunt 3: de criteria voor de in de baatbelasting te betrekken voorzieningen en knelpunt 6: het vaststellen van de baat per individuele onroerende zaak
   Het knelpunt betreffende de criteria voor de baatopleverende voorzieningen heeft een nauwe relatie met de knelpunten die bestaan bij de vaststelling van de baat per individuele onroerende zaak.[93]
   De uit de jurisprudentie voortvloeiende criteria over de eisen aan de voorzieningen en het baatvereiste, vormen tezamen de achilleshiel van deze verhaalsregeling. De door de Hoge Raad geformuleerde criteria voor wijzigingen van een bestaande voorziening zijn onvoldoende concreet en daardoor onvoldoende meetbaar en toetsbaar bij een feitelijke toepassing. Criteria als ‘verbetering’ en ‘wezenlijke verandering’ zijn vatbaar voor een verschillende uitleg, waardoor de toepassing van

[90] Zie par. 5.4.1 sub a.
[91] Tijdens het klankbordgroepoverleg is gesproken over de variant van het hanteren van een wettelijke fictie van het aanwezig zijn van een kostenverhaalsveroorzakende activiteit. Ook voor een dergelijke benadering ontbreekt ons inziens een grondslag voor het kunnen toepassen van een geldschuldregeling indien er sprake is van voortzetting van bestaand gebruik bij bestaande bebouwing. Er zal een daadwerkelijke activiteit nodig zijn om verhaal van kosten te rechtvaardigen.
[92] In de hier beschreven situatie gaat het om voortzetting van bestaand gebruik. Zou er sprake zijn van een wijziging van het bestaande gebruik waardoor een wijziging van een omgevingsplan nodig is, dan ligt de situatie anders. In dat geval zou kunnen worden gekomen tot het vaststellen van een kostenverhaalsplichtige activiteit. Daarvoor is dan overigens een wijziging van art. 8.13 Ob nodig. Een dergelijke uitbreiding van de kostenverhaalsplichtige activiteiten is door de wetgever bij de totstandkoming van de Ow overwogen. Daar is echter uiteindelijk van afgezien omdat de toepassing om te komen tot daadwerkelijk afdwingbaar kostenverhaal als complex werd aangemerkt, er niet was aangetoond dat daaraan een brede behoefte zou bestaan, en kosten in een dergelijke situatie mogelijk via de bestaande baatbelasting zouden kunnen worden verhaald (zie nota van toelichting bij Omgevingsbesluit, *Stb.* 2020, 532, p. 63).
[93] Zie par. 4.6.1.

deze criteria ook in een regeling van geldschuldbeschikking een risicovolle en kwetsbare aangelegenheid blijft. Een wettelijke regeling dient uitvoerbaar en effectief te zijn. De knelpunten 3 en 6 worden niet opgelost indien louter de vorm van de verhaalsregeling wordt gewijzigd van een belasting in een geldschuldregeling.
Dit pleit voor een wettelijke verhaalsregeling waarbij duidelijkheid wordt verstrekt over wat nu meer concreet de grondslag is voor het verhalen van kosten van voorzieningen op bijvoorbeeld bestaande te handhaven bebouwing. Daarvoor is een antwoord vereist op de volgende vragen:

a. *Dient de grondslag wel te liggen in sec de aanleg van voorzieningen?*
   De aanleg van voorzieningen is veelal onderdeel van een groter project, bijvoorbeeld een herontwikkeling van bestaand stedelijk gebied waarbij bijvoorbeeld kantoorfuncties worden omgezet naar woonfuncties. Diverse openbare voorzieningen worden in dat kader aangepast naar de nieuwe woonfunctie en omliggende bestaande te handhaven woningen profiteren daarvan mee. Het is erg moeilijk, zo niet onmogelijk om het voordelige effect van de aanleg van de voorzieningen meetbaar af te zonderen van de rest van deze projectonderdelen.
b. *Dient in plaats van het huidige baatcriterium niet een duidelijker en eenvoudiger meetbaar criterium te worden gehanteerd?*
   Is het vereist dat er sprake dient te zijn van meerwaarde, dan zou kunnen worden gedacht aan een uitwerking waarbij aangetoond dient te worden dat de waardestijging van de in het kostenverhaal te betrekken onroerende zaken in verhouding tot andere onroerende zaken groter is. Voorts zou een relatie kunnen worden aangebracht in de omvang van de verhaalbare kosten en de omvang van deze extra waardestijging (verhaalsplafond).
   Het hanteren van een vereiste van meerwaarde zal de toepassing overigens ook nog niet eenvoudig maken, indien de grondslag voor de verhaalsregeling ligt in sec de aanleg van voorzieningen (zie onder a).
c. *Dient een dergelijke verhaalsregeling niet een verplichtend karakter te hebben?*
   Met de invoering van de wettelijke kostenverhaalsplicht in de Wro per 1 juli 2008 is de voorheen bestaande maatschappelijke weerstand tegen de baatbelasting bij te bebouwen gronden zo goed als verdampt. Die wettelijke plicht maakte dat in alle gevallen kostenverhaal is verschuldigd. Dit uitgangspunt stond daarom vanaf dat moment niet meer ter discussie.
   De hiermee opgedane ervaringen roepen de vraag op of, indien revitalisering van een kostenverhaalsregeling voor bestaande bebouwing etc. wordt overwogen, daarbij niet opnieuw moet worden uitgegaan van een generiek stelsel in de vorm van een wettelijke plicht.

4. <u>Knelpunt 4: Het ontbreken van wettelijke regels over de verhaalbare kostensoorten en de heffingsmaatstaf en knelpunt 5: de afbakening van het werkingsgebied van de baatbelasting</u>
   De knelpunten 4 en 5 zijn afgeleid van knelpunt 3 over de criteria voor de in de baatbelasting te betrekken voorzieningen en het daaraan gerelateerde knelpunt 6 over de vaststelling van de individuele baat per onroerende zaak. Indien tot duidelijkheid kan worden gekomen over de onder punt 3 opgenomen vragen over de afbakening van de grondslag van de regeling voor het verhaal van kosten, dan heeft dat doorwerking naar de vraag welke kostensoorten in het kostenverhaal kunnen worden betrokken, en welke regels dienen te gelden voor de wijze van omslag en voor de afbakening van het gebied waarbinnen het verhaal dient plaats te vinden.

Zo gaat de vraag bij punt 3.a over de grondslag van de verhaalsregeling: dient deze wel te liggen in sec de aanleg van voorzieningen? Dit omdat in verschillende toepassingen de aanleg van voorzieningen onderdeel is van een groter project (bijv. een integrale gebiedsontwikkeling). De effecten van alleen de aangelegde voorzieningen zijn veel moeilijker meetbaar zichtbaar te maken dan de effecten van het project als geheel. Indien de verhaalsregeling zou worden verbonden aan het project als geheel, zou dit leiden tot een ander overzicht van verhaalbare kostensoorten vergeleken met een verhaalsregeling die gekoppeld is aan sec de aanleg van voorzieningen.
Wordt duidelijkheid verkregen over de grondslag van de regeling voor het kostenverhaal in de vorm van een bestuursrechtelijke geldschuldregeling, dan zal het hanteren van een daarbij behorende wettelijke kostensoortenlijst kunnen bijdragen aan de effectieve toepassing van de kostenverhaalsregeling. Ditzelfde geldt voor de knelpunten die zien op de heffingsmaatstaf en (daarmee) het werkingsgebied van de baatbelasting. Ook hiervoor is vereist dat er een duidelijke grondslag voor de kostenverhaalsregeling is. Het huidige baatcriterium voldoet niet aan deze eis.

5. Knelpunt 6: het vaststellen van de baat per individuele onroerende zaak. Zie bij knelpunt 3.
6. Knelpunt 7: relatie kostenverhaal baatopleverende voorzieningen en toepassing verhaalsinstrumentarium afdeling 13.6 Ow
   De oorzaak van dit knelpunt is dat de toepassingscriteria voor de huidige baatbelasting en de kostenverhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow verschillend zijn. Ook voor de oplossing van dit knelpunt geldt dat dit in eerste instantie afhankelijk is van de wijze waarop wordt omgegaan met de beantwoording van de onder punt 3 gestelde vragen.
7. Knelpunt 8: maatschappelijke weerstand
   De in paragraaf 4.6.3 beschreven factoren die leiden tot maatschappelijke weerstand, zullen naar verwachting afnemen indien gekomen zou kunnen worden tot een instrumentarium dat is gebaseerd op een geldschuldbeschikkingsregeling. Daarbij is ook voor dit knelpunt van belang hoe wordt omgegaan met de onder punt 3 gestelde vragen. Zo zal een keuze voor een verplichtend karakter van een dergelijke kostenverhaalsregeling er, op basis van de ervaringen die zijn opgedaan met de invoering van de kostenverhaalsregeling onder de Wro, naar verwachting toe bijdragen dat de acceptatiegraad van een dergelijke vorm van kostenverhaal wordt vergroot. Van cruciale betekenis is daarbij dat kan worden gekomen tot duidelijke toetsbare kaders voor de grondslag voor de kostenverhaalsregeling, de criteria wanneer het kostenverhaal is verschuldigd, en de wijze van berekening van de bijdrage.

5.4.3 Voor- en nadelen en uitvoerbaarheid oplossingsrichting 1, variant 2

Uit de inventarisatie blijkt dat verschillende knelpunten die verbonden zijn aan de bestaande baatbelastingregeling verdwijnen c.q. in omvang zouden verminderen indien *de vorm* van een bestuurlijke geldschuldregeling zou kunnen worden toegepast.
Echter, uit de analyse in paragraaf 5.4.1 volgt dat, voor het verhaal van kosten van voorzieningen *ten laste van bestaande te handhaven bebouwing*, een bestuursrechtelijke geldschuldregeling als kostenverhaalsvorm niet bruikbaar is.

Voorwaardelijk voor het kunnen beschrijven van voor- en nadelen van een variant is dat de toepassing van de variant in beginsel mogelijk is. Aan die voorwaarde wordt voor variant 2 niet voldaan, omdat bij het handhaven van het uitgangspunt van de reikwijdte van de huidige baatbelastingregeling:

- in de meeste gevallen, i.c. bij de toepassing bij bestaande te handhaven bebouwing, een kostenverhaalsveroorzakende en omgevingsrechtgerelateerde activiteit van de belastingplichtige ontbreekt;
- het omgevingsplan niet bruikbaar is als verhaalsregeling, als er geen planologische wijzigingen zijn;
- het huidige baatcriterium in de baatbelastingregeling niet gebaseerd is op een rechtvaardiging van een vergoeding van door een overheid, in het kader van de zorg voor de fysieke leefomgeving, gemaakte kosten of geleden schade *als gevolg van handelen of nalaten van eigenaren van onroerende zaken*. Het huidige baatcriterium ziet op het financieel afromen van een eenzijdig vastgesteld maar niet meetbaar te toetsen extravoordeel dat bepaalde onroerende zaken verkrijgen als gevolg van de gemeentelijke aanleg van voorzieningen.

6 Verkenning oplossingsrichting 2: het doorvoeren van aanpassingen in de bestaande en te handhaven regeling voor de baatbelasting in de Gemeentewet

6.1 Beschrijving oplossingsrichting 2

In deze oplossingsrichting wordt de baatbelasting uit artikel 222 Gemeentewet als belastinginstrument gehandhaafd, waarbij wordt onderzocht of gekomen kan worden tot het doorvoeren van aanpassingen in de belastingregeling.

Met het doorvoeren van aanpassingen in de belastingregeling wordt *niet* bedoeld te komen tot een uitbreiding van het bereik van het verhaalsinstrument ten opzichte van de huidige baatbelasting. In deze oplossingsrichting blijven de volgende kernelementen van de huidige baatbelasting ongewijzigd:
Het kostenverhaal is beperkt tot de kosten van *voorzieningen*.
Het verhaal vindt plaats ten laste van onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente, die door de voorzieningen worden *gebaat*.

6.2 Analyse oplossingsvoorstellen onderzoeksuitvraag

In de onderzoeksuitvraag zijn oplossingsvoorstellen gedaan voor de in paragraaf 4.1 tot en met 4.5 beschreven knelpunten. Deze oplossingsvoorstellen zijn opgenomen in de navolgende paragrafen en voorzien van een analyse. Ook worden daarbij de gevolgen van deze oplossingsvoorstellen voor de in paragraaf 4.6 beschreven aanvullende knelpunten onderzocht.

6.2.1 Het rechtstreeks appellabel maken van de baatbelastingverordening

De voor (gemeentelijke) belastingen geldende rechtsbeschermingsregeling vormt een specifiek risico voor het instrument van de baatbelasting, nu het een belasting met het karakter van een eenmalige heffing op basis van een omslagregeling betreft in combinatie met vaak een substantiële belastingopbrengst.

Er is geen beroep mogelijk tegen een (belasting)verordening[94] en voorts kan tegen een ingevolge een belastingwet genomen besluit slechts beroep worden ingesteld indien er sprake is van een belastingaanslag of van een voor bezwaar vatbare beschikking.[95] De in de baatbelasting te betrekken kosten van voorzieningen worden omgeslagen over alle gebate onroerende zaken via de methodiek van een in de verordening opgenomen heffingsmaatstaf en tarief.

[94] Art. 8:3 lid 1.a Awb. Beroep moet daarbij worden onderscheiden van het instellen van een civielrechtelijke rechtsvordering tegen een (belasting)verordening (zie HR 17 september 1999, ECLI:NL:HR:1999:ZC2967).
[95] Art. 26 AWR juncto art. 231 Gemeentewet.

Ontstaat er een gebrek in een van de componenten van de omslagregeling (kosten, werkingsgebied, heffingsmaatstaf en/of tarief), dan heeft dit al snel doorwerking naar de toepassing van de verordening naar alle in de heffing betrokken onroerende zaken. Dit is een inherent kenmerk van een belasting met het karakter van een omslagregeling. Dit gebrek komt echter pas naar voren in een procedure van bezwaar/ beroep tegen de aanslag.

De uitspraak in (hoger) beroep beperkt zich tot de rechtsgevolgen van de aanslag. De rechter is niet bevoegd in beroep de baatbelastingverordening te wijzigen.[96] Uit de overwegingen die in de uitspraak zijn opgenomen, kan volgen dat het oordeel over de aanslag is gebaseerd op onverbindendheid van de onderliggende belastingverordening.

Dit afbreukrisico zou kunnen worden beperkt door rechtstreeks beroep mogelijk te maken tegen de baatbelastingverordening. Dit vraagt echter om een wetswijziging met verstrekkende gevolgen voor:

- de algemene regeling in de Awb die beroep tegen algemeen verbindende voorschriften uitsluit;
- de voor belastingen geldende algemene regeling waaruit volgt dat de beroepsmogelijkheid van ingevolge belastingwetten genomen besluiten beperkt is tot belastingaanslagen en voor bezwaar vatbare beschikkingen.[97]

Een aanpak waarbij op deze algemene regels een uitzondering wordt gemaakt voor het instrument van de baatbelasting, vereist naar onze mening dat er dan zwaarwegende motieven zijn die een dergelijke uitzondering zouden rechtvaardigen. Hoewel dit uiteindelijk vraagt om een rechtspolitiek oordeel, is onze opvatting dat de geïnventariseerde knelpunten in de uitvoeringspraktijk daartoe onvoldoende rechtvaardiging bevatten.

Het aan het oplossingsvoorstel voor het appellabel maken van de belastingverordening ten grondslag liggende knelpunt kan naar onze mening alleen worden opgelost, indien de fiscale kostenverhaalsregeling omgezet wordt naar een regeling gebaseerd op een bestuursrechtelijke geldschuld. Deze oplossingsrichting is verkend in hoofdstuk 5.

Tijdens het klankbordgroepoverleg is de optie benoemd van het gebruik van een regeling waarbij wordt voorzien in de verplichting tot bekrachtiging van een vastgestelde baatbelastingverordening. Hierbij wordt verwezen naar de in afdeling 16.9 Ow opgenomen regeling van bekrachtiging door de rechtbank van een door de raad genomen onteigeningsbeschikking. De rechterlijke bekrachtiging is voorwaarde voor inwerkingtreding van de onteigeningsbeschikking. De raad dient, als bevoegd gezag voor het vaststellen van een onteigeningsbeschikking, het besluit tot het vaststellen van een dergelijke beschikking ambtshalve toezenden aan de rechtbank met het verzoek om bekrachtiging. Voorts is voorzien in de mogelijkheid van hoger beroep bij de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State tegen de uitspraak van

[96] HR 8 juli 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2220 (Ermelo), *Belastingblad* 1997, p. 737.
[97] In aanvulling hierop is door verschillende leden van de klankbordgroep aangegeven dat het toetsen van een belastingverordening niet zal kunnen uitsluiten dat de uiteindelijke toetsing van de verordening nog steeds plaats zal vinden aan de hand van een aanslag in de concrete situatie. Daardoor zal de mogelijkheid van exceptieve toetsing van de verordening niet worden beperkt.

de rechtbank. De in de Ow opgenomen bekrachtigingsregeling voor onteigening betreft een novum in het recht.
Een regeling van bekrachtiging van een baatbelasting*verordening* vraagt eveneens om een wetswijziging waarbij sprake is van dezelfde of vergelijkbare verstrekkende gevolgen als bij een regeling waarbij rechtstreeks beroep mogelijk wordt gemaakt tegen de baatbelastingverordening. Voorts verwachten we dat de toepassing van een bekrachtigingsregeling niet zal voorkomen dat er nog een uiteindelijke toetsing zal plaatsvinden aan de hand van een aanslag in de concrete situatie.

6.2.2 De verplichting om de baatbelastingverordening te moeten vaststellen binnen 2 jaar na de voltooiing van de voorzieningen laten vervallen

Uit de onderzoeksuitvraag volgt dat het voorstel om de tweejaarstermijn te laten vervallen moet worden gezien in het verlengde van het voorstel om rechtstreeks beroep mogelijk te maken tegen de belastingverordening (zie paragraaf 6.2.1). Indien zou worden overgegaan tot het mogelijk maken van rechtstreeks beroep tegen de belastingverordening, dan ligt aanpassing van de bestaande regeling van de tweejaarstermijn in de rede.

Het aanpassen van de regeling van de tweejaarstermijn dient daarbij te worden onderscheiden van het laten vervallen van de tweejaarstermijn. Het vastleggen van een uiterste termijn waarbinnen tot invoering van een baatbelasting dient te worden besloten (i.c. door middel van het vaststellen van de baatbelastingverordening), is vanuit het oogpunt van rechtszekerheid een belangrijke vereiste. Er dient niet te veel tijd te liggen tussen het moment van voltooiing van de voorzieningen en de beslissing tot het invoeren van een baatbelasting.

De huidige tweejaarstermijn is ingevoerd in 1991.[98] Daarvoor bedroeg de termijn één jaar. Met de tweejaarstermijn ontstond er voor gemeenten meer tijd om, na de voltooiing van de voorzieningen, te komen tot het vaststellen van de belastingverordening. Die verlenging van de termijn ging ten koste van de rechtszekerheid voor belastingplichtigen. Om die reden werd op hetzelfde moment de verplichting tot het, voorafgaand aan de start van de aanleg van de voorzieningen, vaststellen van een bekostigingsbesluit ingevoerd.[99]

Vanuit een oogpunt van rechtszekerheid wordt bepleit de tweejaarstermijn waarbinnen dient te worden besloten tot invoering van een baatbelasting, in dit oplossingsvoorstel niet te laten vervallen maar te handhaven. Indien rechtstreeks beroep tegen een binnen de tweejaarstermijn vastgestelde belastingverordening mogelijk zou worden gemaakt, kan worden toegevoegd dat de tweejaarstermijn geen beperkingen oplevert voor nadien door te voeren aanpassingen van de verordening, zolang nog geen aanslagen zijn opgelegd. Bij rechtstreeks beroep tegen een belastingverordening ontstaat er getrapte rechtsbescherming (eerst beroep tegen de verordening, vervolgens tegen de aanslag). Zou uit het beroep

[98] Wet van 22 mei 1991 houdende wijziging van diverse wetten in verband met de vereenvoudiging van regelgeving en vergroting van gemeentelijke en provinciale beleidsvrijheid (*Stb.* 1991, 394).
[99] Art. 222 lid 2 Gemeentewet.

tegen de belastingverordening volgen dat de verordening aanpassing behoeft, dan kan eerst, maar na de tweejaarstermijn, wijziging van de verordening plaatsvinden (waartegen dan opnieuw beroep openstaat).

De noodzaak van aanpassing zal naar verwachting ook betrekking hebben op de termijn waarbinnen de aanslag dient te worden opgelegd. In artikel 11 lid 3 AWR is bepaald dat de aanslag dient te worden opgelegd binnen drie jaar na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Indien gekozen zou worden voor de mogelijkheid van beroep tegen de belastingverordening, dan ligt het in de rede de termijn voor het opleggen van de aanslag te koppelen aan het moment van onherroepelijkheid van de verordening.

Een gevolg van getrapte rechtsbescherming is dat het langer zal duren voordat een aanslag kan worden opgelegd.

6.2.3 De mogelijkheid van omzetting van de heffing ineens naar een jaarlijkse belasting laten vervallen

In de onderzoeksuitvraag is het voorstel gedaan om de mogelijkheid tot omzetting van de heffing ineens naar een jaarlijkse belasting te schrappen. In de plaats daarvan wordt voorgesteld de mogelijkheid te bieden dat op verzoek van een belastingplichtige een gespreide betalingsregeling voor de heffing ineens kan worden getroffen, die in dat geval wordt ingeschreven in de openbare registers. Daarbij voorts de mogelijkheid te bieden om tussentijds de nog openstaande betalingstermijnen af te kopen. Dit met het doel om de bij knelpunt 1[100] veronderstelde ongelijkheid tussen de groepen belastingplichtigen die kiezen voor een heffing ineens respectievelijk een jaarlijkse belasting in relatie tot het instellen van c.q. de gevolgen van bezwaar en (hoger) beroep, weg te nemen.

Zoals aangegeven in de analyse van knelpunt 1[101], wordt de bij dit knelpunt veronderstelde ongelijkheid tussen de genoemde groepen belastingplichtigen niet onderschreven. Wel nemen de administratieve lasten voor de gemeenten en voor de belastingplichtigen af. Ook verbetert het risicoprofiel voor de gemeente.[102]

Wel willen wij in dit verband wijzen op de maatschappelijke gevolgen van het laten vervallen van de mogelijkheid de heffing ineens om te zetten in een jaarlijkse heffing. Een baatbelasting als heffing ineens kan een groot bedrag betreffen. De uitvoering van een heffing ineens kan tot financiële knelpunten (met betrekking tot de liquiditeit en financiering) leiden voor belastingplichtigen. Hier valt een parallel te trekken met de verlenging of hernieuwing van erfpacht met aanpassing van de canon waarbij de gemeente kiest voor afkoop van de canon ineens, in welke gevallen zich soms schrijnende situaties kunnen voordoen die tot maatschappelijke (en politieke) commotie leiden.
Bovendien wordt met het niet langer toestaan van een jaarlijkse belasting een eigenaar de mogelijkheid ontnomen een deel van de heffing door te schuiven naar de toekomstige eigenaar van een onroerende

[100] Zie par. 4.1.
[101] Zie par. 4.1.
[102] Zie par. 4.1.

zaak. Aangenomen mag worden dat het laten vervallen van de mogelijkheid om de heffing ineens om te zetten naar een jaarlijkse belasting tot een nog grotere maatschappelijke weerstand tegen dit instrument zal leiden.

Indien rechtstreeks beroep mogelijk zou worden gemaakt tegen de belastingverordening, zal overigens de omvang van dit veronderstelde knelpunt afnemen, nu het zwaartepunt van beroep dan komt te liggen bij de verordening en niet meer bij de latere aanslag.

6.2.4 De verhaalbare voorzieningen worden vastgelegd in een wettelijke voorzieningenlijst

In de onderzoeksuitvraag is het voorstel gedaan te onderzoeken of kan worden gekomen tot het in de wet verankeren van de verhaalbare voorzieningen. Op basis van de ervaringen die met de invoering per 1 juli 2008 van het publiekrechtelijk kostenverhaal in de Wro zijn opgedaan, in welk kader ook een wettelijke lijst van voorzieningen werd[103] opgenomen, kan worden gesteld dat dit heeft gezorgd voor veel duidelijkheid en een objectief toetsbaar criterium. Dit ten opzichte van de situatie van vóór 1 juli 2008, waarbij voor het publiekrechtelijk kostenverhaal gebruik moest worden gemaakt van het instrument van de baatbelasting.

Een wettelijke voorzieningenlijst lijst zal een waardevolle functie kunnen vervullen voor *nieuw* aan te leggen voorzieningen. De vraag is vervolgens of een voorzieningenlijst ook kan worden opgesteld voor *wijzigingen* van bestaande voorzieningen. Bij de analyse van knelpunt 3[104] is aangegeven dat de ontwikkelingen in de jurisprudentie leiden tot twee knelpunten:

1. Er ontbreekt een duidelijke voor de praktijk toepasbare omschrijving van de criteria ‘verbetering’ en ‘wezenlijke verandering van een geheel van voorzieningen naar inrichting, aard of omvang’.
2. De beoordeling van de onder 1 genoemde criteria gebeurt door de feitenrechter en is in beginsel niet vatbaar voor beroep in cassatie. De stand van de jurisprudentie biedt onvoldoende inzicht in welke nadere criteria de feitenrechter hierbij hanteert.

Daarbij komt dat de in de jurisprudentie ontstane criteria voor wijzigingen van voorzieningen een nauwe relatie kennen met de vereiste baatwerking voor een onroerende zaak. De baatwerking is eveneens een kernelement in deze heffing, maar ook daarvoor geldt dat een duidelijke voor de praktijk toepasbare omschrijving van ‘baat’ ontbreekt. Ook hier volgt uit de jurisprudentie dat de toepassing erg afhankelijk is van de omstandigheden en de situatie.

Meerwaarde zou kunnen ontstaan in de situatie dat de wetgever de HR-criteria als basis opneemt in een wettelijke regeling, en de begrippen ‘verbetering’ en (bij samengestelde voorzieningen) ‘wezenlijke verandering van een geheel van voorzieningen naar inrichting, aard of omvang’ nader uitwerkt in

[103] Zie art. 6.13 lid 8 Wro juncto art. 6.2.5 Bro. Met de invoering van de Ow is de lijst van verhaalbare voorzieningen opgenomen als onderdeel A8 en A9 in bijlage IV Ob (grondslag art. 13.11 Ow). Met de invoering van de Ow is het begrippenkader aangepast: het begrip ‘voorzieningen’ heeft plaatsgemaakt voor ‘werken’.
[104] Zie par. 4.3.

objectieve en toepasbare criteria. Maar de vraag is of dit een uitvoerbare optie is, nu de door de Hoge Raad geformuleerde criteria nog grote interpretatieverschillen mogelijk maken.

Een andere optie is dat afscheid wordt genomen van de huidige begrippen 'voorzieningen' en 'baat', en in de plaats daarvan wordt gekomen tot een nadere oriëntatie over de grondslag van deze belasting. Deze afweging is hiervoor aan de orde gekomen bij de analyse van de oplossingsrichting die ziet op het vervangen van de baatbelasting in een regeling gebaseerd op een bestuursrechtelijke geldschuld.[105]

Zonder daarbij de reikwijdte van het instrumentarium te willen wijzigen, gaat het daarbij eerst en vooral over de achterliggende beleidsmatige doelstelling van de baatbelasting: wanneer is er *in beleidsmatige zin* sprake van 'baat'? Het 'in een voordeliger positie komen te verkeren van een onroerende zaak' is, zo volgt uit de jurisprudentie, een onduidelijk criterium dat eveneens veel mogelijkheden voor interpretatie kent. Gaat het bij 'baat' om een meetbare waardestijging of gaat het om een minder duidelijk 'waarde*oordeel*'? Waar is vervolgens de 'baat' aan gerelateerd? Is dat aan fysieke voorzieningen, dan dient te worden bedacht dat, met name bij samengestelde voorzieningen, deze vaak een onderdeel zijn van de realisatie van een groter project (bijv. de herontwikkeling van een gedeelte van de binnenstad) waarbij naast voorzieningen ook nieuwe vormen van functies en bebouwing ontstaan. De 'baat' van een dergelijk project als geheel is wat anders dan de 'baat' van daarbinnen gerealiseerde voorzieningen.

De reflectie van in de onderzoeksuitvraag aangedragen oplossingsvoorstellen voor een wettelijke voorzieningenlijst is eerst goed mogelijk indien er duidelijkheid is over de beleidsmatige doelstelling die met het instrumentarium baatbelasting wordt beoogd.

6.2.5 Het opnemen van een wettelijk voorgeschreven kostensoortenlijst

In de onderzoeksuitvraag is het voorstel gedaan om in de wettelijke regeling een lijst van verhaalbare kosten op te nemen.
Uit artikel 222 lid 1 Gemeentewet volgt dat de omvang van het kostenverhaal ziet op 'de aan de voorzieningen verbonden lasten'. Bij de analyse van knelpunt 4[106] is inzicht gegeven welke kosten*soorten* op grond van jurisprudentie hiertoe in ieder geval worden gerekend, maar ook welke knelpunten op dit onderdeel resteren.
Evenals dat geldt voor een wettelijke regeling voor een *voorzieningen*lijst*,* kan een wettelijke regeling voor de daarbij behorende *kostensoorten*lijst bijdragen aan duidelijkheid. Ook in dit kader kan worden terug-gevallen op de ervaringen die zijn opgedaan met de toepassing van de wettelijke kostensoortenlijst voor het publiekrechtelijk kostenverhaal onder de Wro[107] en thans de Ow[108].

[105] Zie par. 5.4punt 3 (knelpunt 3: de criteria voor de in de baatbelasting te betrekken voorzieningen en knelpunt 6: het vaststellen van de baat per individuele onroerende zaak).
[106] Zie par. 4.4.
[107] Deze kostensoortenlijst was opgenomen in de art. 6.2.3 tot en met 6.2.6 Bro. Onderdeel daarvan vormde de lijst van voorzieningen (art. 6.2.5 Bro) waarvan de kosten van aanleg in het kostenverhaal konden worden betrokken.
[108] In de Ow is opnieuw voorzien in een wettelijke regeling voor een kostensoortenlijst. Deze is opgenomen in bijlage IV Ob. Het overzicht van in het kostenverhaal te betrekken werken is in deze kostensoortenlijst opgenomen (onderdelen A8 en A9 bijlage IV Ob).

Uit de uitgevoerde knelpuntanalyse volgt dat op grond van jurisprudentie redelijk duidelijk is dat de kostensoorten aanlegkosten, inbrengwaarde ondergrond voorzieningen, kosten van voorbereiding en toezicht op de uitvoering, rente, en kosten van communicatie/voorlichting in beginsel kunnen worden verhaald, maar zien de knelpunten op de wijze waarop de omvang van de verhaalbare kosten per kostensoort dient te worden bepaald. Zo lijkt de verhaalbaarheid van de ondergrond van voorzieningen afhankelijk te zijn van de vraag of de gronden specifiek door de gemeente zijn/worden verworven. Betreft het bestaand eigendom van de gemeente, dan wordt betwijfeld of mag worden uitgegaan van de waarde (in plaats van de verwervingsprijs). Voor interne plan- en apparaatskosten geldt dat dient te worden uitgegaan van deugdelijke urenregistraties met bijbehorende kostprijsdekkende uurtarieven. Dit kan in de praktijk tot fikse discussies leiden.
De meerwaarde van een kostensoortenlijst kan ook zijn dat daarin nadere uitvoeringsregels worden vastgelegd voor de wijze waarop de te verhalen kosten van aangewezen kostensoorten dienen te worden bepaald. Zie de analogie met de kostenverhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow, waarin is bepaald dat:

- voor de inbrengwaarde dient te worden uitgegaan van getaxeerde waarden en niet van betaalde koopsommen;
- voor de plan- en apparaatskosten uitvoering dient te worden gegeven aan de forfaitaire berekeningsmethodiek die is opgenomen in de Or.[109]

Evenals dat geldt voor de baatbelasting, is de kostenverhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow gebaseerd op het principe van verhaal van de werkelijk gemaakte kosten. Voor een aantal kostensoorten, zoals de inbrengwaarde en de plan- en apparaatskosten, is daarop een uitzondering gemaakt.

Uit de knelpuntanalyse volgt voorts dat er onduidelijkheden zijn over de verhaalbaarheid van andere kostensoorten (kosten opstellen planologisch besluit, kosten van onderzoeken en nadeelcompensatie). Een meerwaarde van een kostensoortenlijst is dat hierover duidelijkheid wordt verschaft.

Een aanvullend punt betreft de verhaalbaarheid van bovenwijkse voorzieningen. In de toepassing van de kostenverhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow wordt onder een bovenwijkse voorziening verstaan een voorziening[110], waarvoor geldt dat op basis van de wettelijke criteria profijt, toerekenbaarheid en proportionaliteit (hierna: ptp-criteria) de kosten niet volledig aan een concreet kostenverhaalsgebied kunnen worden toegerekend. De grondslag voor de verplichte toepassing van de ptp-criteria ligt vast in artikel 13.11 Ow. Deze wettelijke criteria zijn ingevoerd als onderdeel van de kostenverhaalsregeling onder de Wro per 1 juli 2008. Ondanks dat de toepassing ziet op maatwerk, heeft de jurisprudentieontwikkeling onder de Wro duidelijke kaders gecreëerd voor een bruikbare toepassing. Deze toepassing maakt het mogelijk dat bijvoorbeeld de kosten van een weg voor 60% kunnen worden toegerekend aan een kostenverhaalsgebied en in het kostenverhaal worden betrokken. De toepassing van de ptp-criteria is daarbij verbonden aan het kostenverhaalsgebied als zodanig, en niet aan (elk van) de daarbinnen te onderscheiden individuele onroerende zaken. Indien er sprake is van profijt voor een gedeelte van een kostenverhaalsgebied, worden de aan het gebied als zodanig toe te rekenen kosten vervolgens omgeslagen over alle gronden waarop kostenverhaalsplichtige activiteiten zijn voorzien.

[109] Zie hfst. 13 Or (in de praktijk aangeduid als ‘de plankostenregeling’).
[110] Voorziening als bedoeld in de kostensoort A8 van de kostensoortenlijst voor het verplichte kostenverhaal onder de Ow (bijlage IV Ob). Onder de Wro was het overzicht van voorzieningen opgenomen in art. 6.2.5 Bro.

Dit betekent dat de toepassing van het kostenverhaal in dit voorbeeld beperkt is tot 60% van de kosten van de voorziening. De resterende 40% wordt niet in het kostenverhaal betrokken.

De toepassing van baatbelasting biedt geen mogelijkheid tot het verhalen van een aan het werkingsgebied van de belasting toe te rekenen *aandeel* van de kosten van bovenwijkse voorzieningen. Inherent kenmerk van baatbelasting is dat *alle* door de voorziening gebate onroerende zaken in de omslag dienen te worden betrokken. Zo dient de aanduiding van het gebate gebied reeds voorafgaand aan de aanleg van de voorzieningen in het bekostigingsbesluit te worden vastgelegd.[111] Dit maakt dat het allereerst erg moeilijk is om het gebied af te bakenen waarbinnen alle door de bovenwijkse voorziening gebate onroerende zaken zijn gelegen. Voorts leidt het tot bestuurlijke en maatschappelijke weerstand indien daarbij grote delen van de bestaande bebouwing binnen gemeenten dienen te worden betrokken, nog afgezien van de vele discussies die de vraag naar de toepassing van het ‘baatcriterium’ hierbij oproept.

Het hanteren van een kostensoortenlijst met inbegrip van de beschikbaarheid van bovenwijkse voorzieningen met duidelijke criteria voor de toerekening van kosten aan werkingsgebieden van baatbelasting, zou kunnen leiden tot een effectieve toepassing van deze belasting. Een dergelijke benadering staat echter op gespannen voet met een kernvereiste van de baatbelasting: de belasting dient te worden geheven van *alle* onroerende zaken die door de voorziening zijn gebaat. Het opnemen van de mogelijkheid om bovenwijkse voorzieningen via een baatbelasting te verhalen vraagt daarom om aanpassing van het baatcriterium als grondslag voor deze belasting.

6.2.6 Het opnemen van een wettelijk voorgeschreven methode voor de omslag van de kosten

In de onderzoeksuitvraag is het voorstel gedaan om in de wettelijke regeling een voor te schrijven heffingsmaatstaf op te nemen. Daarbij wordt gedacht aan een regeling naar analogie van de voorgeschreven omslagmethode zoals die van toepassing is op het publiekrechtelijk kostenverhaal ingevolge afdeling 13.6 Ow.

Bij de analyse van knelpunt 4[112] is aangegeven dat het in de rede ligt dat voor de toepassing van baatbelasting een heffingsmaatstaf wordt gehanteerd waarin de verschillen tussen de onroerende zaken met betrekking tot de individuele baat tot uitdrukking komen. Beschreven is welke omslagmethoden in de praktijk worden gehanteerd.

Het knelpunt van de te hanteren heffingsmaatstaf kan worden gezien als een gevolg van het ontbreken van een duidelijke meetbare omschrijving van het baatcriterium. De onduidelijke omschrijving van het baatcriterium heeft tot gevolg dat hier een knelpunt blijft bestaan. Een willekeurige en onredelijke omslag van de kosten omdat onvoldoende rekening is gehouden met verschillen tussen de onroerende zaken in de mate van baat, kan leiden tot onverbindendheid van de verordening.

[111] Art. 222 lid 2 Gemeentewet.
[112] Zie par. 4.4.

Het kiezen van één enkele heffingsmaatstaf kan tot gevolg hebben dat deze voor enkele individuele onroerende zaken onredelijk uitvalt. In de praktijk wordt om die reden vaak gekozen voor een heffingsmaatstaf die uit een combinatie van meerdere submaatstaven bestaat. Bijvoorbeeld voor 50% worden de kosten omgeslagen op basis van oppervlakte en voor 50% op basis van bijvoorbeeld de frontbreedte van de onroerende zaak. Deze toepassing leidt ertoe dat extreme uitkomsten van een bepaalde maatstaf worden gematigd.
Zou er een duidelijk omschreven wijze zijn waarop de baat moet worden vastgesteld en gemeten, dan kan daarop een eenduidige heffingsmaatstaf worden gebaseerd. Zolang de onduidelijkheid over het baatcriterium blijft bestaan, heeft het voorschrijven van een wettelijk voorgeschreven heffingsmaatstaf geen meerwaarde.

In de publiekrechtelijke kostenverhaalsregeling met tijdvak[113] van afdeling 13.6 Ow is een bindende omslagmethode opgenomen. Deze omslagmethode bevat de volgende kenmerken:

- De werking van het kostenverhaal is, voor gemeenten, gekoppeld aan een besluit tot wijziging van een omgevingsplan, een verlening van een BOPA of waarbinnen aangewezen kostenverhaalsplichtige activiteiten worden toegestaan.[114]
- De kostenverhaalsregeling wordt opgenomen in de regels van het omgevingsplan respectievelijk de voorschriften van de BOPA.
- Het werkingsgebied van het kostenverhaal (het zogenaamde ‘kostenverhaalsgebied’) wordt vastgelegd in het omgevingsplan of de BOPA. Binnen dit gebied zijn de gronden gelegen waarop de kostenverhaalsplichtige activiteiten ingevolge het planologisch besluit zijn toegestaan.
- In de kostenverhaalsregels wordt de omvang van de verhaalbare kosten vastgelegd. Dit op basis van de kostensoortenlijst[115] en de daarbij behorende uitvoeringsregels. Tot die uitvoeringsregels behoort de eis dat te verhalen kosten dienen te voldoen aan de ptp-criteria[116]. Ook dient voor alle gronden in het kostenverhaalsgebied de inbrengwaarde te worden bepaald. Hierbij wordt uitgegaan van een getaxeerde waarde.[117]
- In de kostenverhaalsregels dient ook een raming van de marktconforme opbrengsten van de uitgeefbare gronden binnen het kostenverhaalsgebied te worden opgenomen. Bij de raming van die opbrengsten wordt rekening gehouden met de programmatische eisen en uitgangspunten (denk aan een percentage te bouwen sociale huurwoningen, sociale koopwoningen etc.).
- De omvang van de totale te verhalen kosten in een kostenverhaalsgebied wordt bepaald door de macroaftoppingstoets:
    1. Indien de verhaalbare kosten lager zijn dan of gelijk zijn aan de geraamde opbrengsten, dienen de kosten volledig te worden verhaald.
    2. Indien de verhaalbare kosten hoger zijn dan de geraamde opbrengsten, is de omvang van de totale te verhalen kosten beperkt tot het totale opbrengstniveau.

[113] Zie de beschrijving van de hoofdlijnen van deze regeling in par. 5.2.2.
[114] Het overzicht van kostenverhaalsplichtige (bouw)activiteiten is opgenomen in art. 8.13 Ob.
[115] Bijlage IV Ob (tevens opgenomen als bijlage 2 bij het rapport).
[116] De toepassing van de ptp-criteria kwam hiervoor aan de orde in par. 6.2.5.
[117] Zie art. 8.17 Ob.

- Op basis van de uitkomst van de macroaftoppingstoets vindt de omslag van de kosten plaats over de gronden binnen het uitgeefbaar gebied naar rato van de onderlinge verschillen in opbrengstcapaciteit (bijvoorbeeld verschil kavelprijs sociale huurwoning en vrijesectorwoning).
- Op basis van de verdeelmaatstaf kan op deze wijze de brutokostenverhaalsbijdrage per eigendom en per kostenverhaalsplichtige activiteit worden berekend.
- De brutokostenverhaalsbijdrage is gebaseerd op een aandeel van de totale kosten. Daarin is ook de inbrengwaarde van het uitgeefbaar gebied begrepen. Deze kostenpost wordt uiteindelijk niet verhaald. Om de nettokostenverhaalsbijdrage te bepalen wordt de getaxeerde inbrengwaarde op de brutokostenverhaalsbijdrage in mindering gebracht. Op deze wijze ontstaat de nettokostenverhaals-bijdrage die in een kostenverhaalsbeschikking ten behoeve van de initiatiefnemer van de bouw van de activiteit wordt opgenomen.
- De bepaling van de brutokostenverhaalsbijdrage is gebaseerd op een omslagmethode die rekening houdt met verschillen in opbrengstverhoudingen. De wijze van bepaling van de nettobijdrage laat zien dat de specifieke voor het betreffende eigendom bepaalde inbrengwaarde in mindering wordt gebracht. Dit wordt ook wel aangeduid als binnenplanse verevening.
- Het kan ook gebeuren dat een negatieve nettokostenverhaalsbijdrage ontstaat. In dat geval ontvangt de initiatiefnemer een vergoeding van de gemeente. Indien geen sprake is van een tekort in de macroaftopping (zie hiervoor), betekent dit dat via de berekening van de kostenverhaalsbijdrage voor de overige percelen in deze kosten wordt bijgedragen aan de gemeente.

De beschreven omslagmethodiek laat zien dat er sprake is van belangrijke verschillen met de toepassing van baatbelasting:

- Bij de kostenverhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow gaat het om gronden waarvoor sprake is van een aangewezen bouwactiviteit met bijbehorende wijziging in gebruik. Dit is de kostenverhaalsplichtige activiteit. Deze ontbreekt bij de toepassing van baatbelasting in gevallen van bijvoorbeeld bestaande te handhaven bebouwing.
- Doordat sprake is een kostenverhaalsplichtige activiteit, ontstaat in de toepassing van afdeling 13.6 Ow voor het perceel waarop de activiteit plaatsvindt, een waardeverandering. Voor de omslag wordt uitgegaan van de verhouding tussen de marktconforme opbrengsten van kaveluitgifte voor de nieuwe functies. Zo ontstaan verschillen tussen kavelprijzen voor bijvoorbeeld sociale woningbouw en vrijesectorbouw etc. Dit wordt ‘binnenplanse verevening’ genoemd. De kosten die aan het kosten-verhaalsgebied kunnen worden toegerekend, worden daardoor niet omgeslagen op basis van de baatverhoudingen tussen verschillende individuele onroerende zaken. Dit is een duidelijke en objectief meetbare methode, die gebaseerd is op de kernvereiste van ‘waardestijging’. Bij de toepassing van baatbelasting bij bestaande bebouwing ontbreekt er een activiteit waaraan de heffing is gekoppeld. Voorts is het baatcriterium een onduidelijk en niet goed meetbaar criterium.
- Het verhaal van kosten bij de toepassing van afdeling 13.6 Ow is niet beperkt tot de kosten van voorzieningen, maar omvat in beginsel alle kostensoorten die met gebiedsontwikkeling te maken hebben (denk aan nadeelcompensatie, bodemsanering, milieumaatregelen etc.). Bij baatbelasting gaat het om alleen voorzieningen, met de aanvullende voorwaarde dat bij wijziging van bestaande voorzieningen aanvullende criteria gelden. Voor de bepaling van de vraag of er sprake is van

waardestijging, wordt gekeken naar de gevolgen van het geheel van de maatregelen van de gebiedsontwikkeling en niet alleen naar de gevolgen van aan te leggen voorzieningen.

- Voor het bepalen van de individuele kostenverhaalsbijdrage voor gronden waarop een kostenverhaalsplichtige activiteit is toegestaan, wordt gekeken naar de omvang van de waardeverandering die gaat ontstaan. Hierbij wordt de inbrengwaarde (die gebaseerd kan zijn op een onafhankelijke taxatie of, indien beschikbaar, de WOZ-waarde) vergeleken met de kavelprijs die behoort bij de nieuwe functie. De hieruit voortvloeiende waardestijging vormt het maximum van de te betalen individuele kostenverhaalsbijdrage. Er is dus sprake van een objectief en meetbaar verhaalsplafond per onroerende zaak, gekoppeld aan de draagkracht van de onroerende zaak. Deze toepassing kan ertoe leiden dat bij de uitvoering van het verplichte kostenverhaal niet alle verhaalbare kosten worden verhaald.[118]
  Bij de toepassing van baatbelasting in situaties van bestaande te handhaven bebouwing zijn er geen bouwactiviteiten of gebruikswijzigingen. Er moet per individuele onroerende zaak worden vastgesteld of er sprake is van ‘een voordeliger positie’ als gevolg van sec de voorzieningen. Het ontbreekt aan voldoende objectieve en meetbare criteria hoe dit dient te worden beoordeeld. Het verhaalsplafond voor baatbelasting wordt bepaald door de gemaakte/geraamde kosten en niet door de draagkracht van de onroerende zaak.

Uit de vergelijking met de omslagmethode van de kostenverhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow volgt dat er substantiële methodische verschillen zijn ten opzichte van de criteria die hebben te gelden voor de omslag van kosten bij een baatbelasting. De omslagmethodiek uit afdeling 13.6 Ow is om die reden niet bruikbaar bij de toepassing van baatbelasting, uitgaande van handhaving van de bestaande reikwijdte.

6.2.7 Geen wettelijke voorschriften opnemen over het werkingsgebied van de baatbelasting

In de onderzoeksuitvraag wordt het voorstel gedaan om voor de bepaling van de omvang van het werkingsgebied van de baatbelasting geen wettelijke voorschriften op te nemen, dit gezien de casuïstische aard van dit vraagstuk. Aangegeven wordt dat met de mogelijkheid van herstel van gebreken in de belastingverordening de nadelige gevolgen van onverbindendheid van de verordening worden beperkt.

Het knelpunt van het werkingsgebied van de baatbelasting is beschreven in paragraaf 4.5. Uit de opgenomen analyse volgt dat ook het aspect van het werkingsgebied ‘volgend’ is op de onduidelijkheden die verbonden zijn aan de toepassing van het ‘baatcriterium’. Indien wordt gekomen tot een duidelijke en meetbare omschrijving van het ‘baatcriterium’, dan ontstaat er ook meer duidelijkheid over de heffingsmaatstaf en daarmee ook over de afbakening van het werkingsgebied.

Dit knelpunt ziet niet alleen op het werkingsgebied van de belasting maar ook op de afbakening van het begrip ‘onroerende zaak’. In de wettelijke regeling zijn hierover geen nadere regels gegeven. Dit betekent

[118] Art .13.14 lid 2 Ow (toepassing methodiek kostenverhaal met tijdvak) en art. 13.15 lid 2 Ow (toepassing methodiek kostenverhaal zonder tijdvak).

dat de begripsafbakening van de onroerende zaak in de belastingverordening dient te worden opgenomen. Het objectieve en zakelijke karakter van de belasting maakt dat bij de objectafbakening toepassing van subjectieve gebruikselementen dient te worden vermeden. De risico's kunnen worden verkleind door in de wettelijke regeling uitvoeringsregels over de objectafbakening op te nemen.

6.3 Analyse oplossingsrichting 2 in relatie tot de beschreven (aanvullende) knelpunten 6 tot en met 8

In paragraaf 4.6 is een analyse opgenomen van een aantal aanvullende, dat wil zeggen niet in de onderzoeksuitvraag benoemde, knelpunten. Deze zijn aangeduid als knelpunt 6 tot en met 8. Op de knelpunten die verbonden zijn aan het ontbreken van een duidelijk en meetbaar baatcriterium (i.c. knelpunt 6), is hiervoor op verschillende plaatsen ingegaan. Uit de analyse wordt duidelijk dat het oplossen van de knelpunten die zien op de toepassing van het baatcriterium (gekoppeld aan het knelpunt van de criteria die gelden voor voorzieningen) tot gevolg zal hebben dat ook diverse andere geconstateerde knelpunten zullen verdwijnen dan wel zullen verminderen. De oplossing van die knelpunten raakt aan de kernelementen van dit belastinginstrument en is daardoor randvoorwaardelijk voor de oplossing van diverse andere geconstateerde knelpunten.

De relatie tussen de baatbelasting en het instrumentarium van afdeling 13.6 Omgevingswet (knelpunt 7)
Deze relatie is aan de orde indien de beide verhaalsmethoden gelijktijdig in een gebied worden toegepast. De daarmee verband houdende knelpunten zijn beschreven in paragraaf 4.6.2. De knelpunten ontstaan doordat de beide kostenverhaalsmethoden ieder hun eigen bindende toepassingscriteria kennen, die niet op elkaar aansluiten.
Voor het verminderen van de nadelige gevolgen van dit knelpunt is vereist dat de toepassingscriteria van deze beide verhaalsmethoden gelijkluidender worden. Bij de keuze van een oplossingsrichting die ziet op behoud van het bestaande belastinginstrument, zijn, indien geen oplossingen worden gevonden voor de toepassing van het baatcriterium (gekoppeld aan het knelpunt van de criteria die gelden voor voorzieningen), de mogelijkheden tot verbetering beperkt te noemen.

In dat kader kan worden verwezen naar de redenen om in de aanloop van de invoering van de Wro in 2008 te besluiten om het op dat moment bestaande publiekrechtelijk instrumentarium van de baatbelasting niet langer meer toe te passen voor kostenverhaal *bij bouwactiviteiten*, en vervolgens te kiezen voor een kostenverhaalsmethodiek waarin verschillende van de aan de toepassing van de baatbelasting verbonden knelpunten werden opgelost. Na de invoering van de Wro bleef de toepassing van de baatbelasting beperkt tot situaties waarin sprake was van bestaande te handhaven bebouwing of van onbebouwde niet-bebouwbare eigendommen. De toen geïnventariseerde knelpunten verbonden aan de baatbelasting zijn evenwel gebleven. Thans doet zich de vraag voor of er oplossingen voorhanden zijn om de knelpunten aan de toepassing van de baatbelasting in gevallen van met name bestaande bebouwing te verminderen c.q. weg te nemen.

De maatschappelijke weerstand tegen het instrument baatbelasting (knelpunt 8)

Uit de beschrijving van dit aanvullende knelpunt[119] volgt dat de weerstand is gebaseerd op diverse factoren. Wordt uitgegaan van de oplossingsrichting tot behoud van de baatbelasting als fiscaal instrument, gebaseerd op een bevoegdheid (geen wettelijke plicht), en er geen oplossingen worden gevonden voor de toepassing van het baatcriterium (gekoppeld aan het knelpunt van de criteria die gelden voor voorzieningen), dan is de verwachting dat verschillende factoren die de aanleiding geven tot de weerstand niet zullen afnemen.

Indien wordt gekomen tot een duidelijke en meetbare omschrijving van het baatcriterium en de criteria die gelden voor voorzieningen, dan zal dit mogelijk leiden tot een afname van de maatschappelijke weerstand.

6.4 Voor- en nadelen en uitvoerbaarheid oplossingsrichting 2

Voordelen

- Het rechtstreeks appellabel maken van de baatbelastingverordening leidt tot getrapte rechtsbescherming, waardoor de mogelijkheid tot herstel van de belastingverordening ontstaat. Het gevolg hiervan is dat diverse knelpunten als gevolg van het onverbindend verklaren van de belastingverordening vervallen.
- Het vaststellen van de afbakening van de verhaalbare voorzieningen in een wettelijke voorzieningenlijst zal leiden tot meer duidelijkheid.
- Het vaststellen van een wettelijke regeling waarin nadere regels worden gesteld over de afbakening van voorzieningen, verhaalbare kosten, en het baatcriterium, biedt de mogelijkheid om te komen tot een aanpassing van de huidige begrippen ‘voorzieningen’ en ‘baat’, op zodanige wijze dat wordt gekomen tot duidelijke en meer meetbare en voor de praktijk bruikbare criteria.
- Het aanpassen van het ‘baatcriterium’ (gekoppeld aan voorzieningen) op zodanige wijze dat wordt gekomen tot een duidelijk, meer meetbaar en voor de praktijk bruikbaar criterium, heeft tot gevolg dat uitvoeringsproblemen voor de afbakening van het werkingsgebied, de afbakening van de onroerende zaak en de heffingsmaatstaf worden verminderd.

Nadelen

- Het rechtstreeks appellabel maken van de baatbelastingverordening past niet in de structuur en het systeem van de rechtsbescherming zoals opgenomen in de Awb en, voor fiscale besluiten, in de AWR. Ook heeft het tot gevolg dat de aanslagtermijnregeling in de AWR zal moeten worden aangepast, wat eveneens niet past in de structuur en het systeem van fiscale besluiten.
- Het rechtstreeks appellabel maken van de baatbelastingverordening zal ertoe leiden dat het langer zal duren voordat een aanslag kan worden opgelegd.
- Het laten vervallen van de mogelijkheid de heffing ineens om te zetten in een jaarlijkse belasting zal naar verwachting leiden tot financiële knelpunten (liquiditeit) voor belastingplichtigen. Een jaarlijkse heffing dient te worden onderscheiden van een heffing ineens met een betalingsregeling.

[119] Zie par. 4.6.3.

- Het niet-verduidelijken van het baatcriterium (gekoppeld aan voorzieningen) zal ertoe leiden dat knelpunten over het werkingsgebied, de afbakening van de onroerende zaak, en de heffingsmaatstaf zullen blijven bestaan. Deze knelpunten zijn door een belangrijk deel veroorzaakt door de onduidelijkheden over het 'baatcriterium' en de criteria die gelden voor voorzieningen.

Uitvoerbaarheid oplossingsrichting 2

- Het vaststellen van de afbakening van de verhaalbare voorzieningen in een wettelijke voorzieningenlijst zal, met name voor wijzigingen van bestaande voorzieningen, niet eenvoudig zijn indien daarbij de HR-criteria uit de Breda-arresten worden gevolgd.
- Het aanpassen van 'baatcriterium' en de uitwerking van de door de HR geformuleerde criteria voor wijziging of vervanging van bestaande voorzieningen op zodanige wijze dat wordt gekomen tot duidelijke, (meer) meetbare en voor de praktijk bruikbare criteria, zal niet eenvoudig zijn.

7 Conclusies

In dit hoofdstuk zijn de op basis van de uitgevoerde analyse getrokken conclusies opgenomen.

7.1 Conclusies bij onderzochte knelpunten

In de onderzoeksuitvraag zijn vijf knelpunten benoemd. Bij de uitvoering van de knelpuntenanalyse is geconstateerd dat er naar de opvatting van de onderzoekers drie aanvullende knelpunten zijn, waarvoor het van belang is die eveneens in de analyse betrekken.

Deze acht knelpunten kunnen worden onderverdeeld naar de volgende categorieën:

a. Knelpunten die betrekking hebben op procedurele eisen.
b. Knelpunten die betrekking hebben op inhoudelijke eisen.
   De groep knelpunten inhoudelijke eisen kan vervolgens worden onverdeeld naar:
   1. knelpunten primaire inhoudelijke eisen;
   2. knelpunten secundaire inhoudelijke eisen.

Op deze wijze kan worden gekomen tot het volgende overzicht:

Cat.	Omschrijving knelpuntcategorie	Omschrijving knelpunt
A	Knelpunten procedurele eisen	1. Gevolgen omzetting ineens naar jaarlijkse heffing (knelpunt 1)
		2. De termijn waarbinnen de belastingverordening dient te worden vastgesteld (knelpunt 2)
B.1	Knelpunten primaire inhoudelijke eisen	1. De criteria voor de in de baatbelasting te betrekken voorzieningen (knelpunt 3)
		2. Het vaststellen van de baat per individuele onroerende zaak (knelpunt 6)
B.2	Knelpunten secundaire inhoudelijke eisen	1. Het ontbreken van wettelijke regels over de verhaalbare kostensoorten en de heffingsmaatstaf (knelpunt 4)
		2. De afbakening van het werkingsgebied van de baatbelasting (knelpunt 5)
		3. De relatie met het kostenverhaalsinstrumentarium van afdeling 13.6 Ow (knelpunt 7)
		4. De maatschappelijke weerstand tegen het instrument baatbelasting (knelpunt 8)

De categorie-indeling van de knelpunten en het overzicht kunnen als volgt worden toegelicht.

De knelpunten in categorie A in de tabel hebben betrekking op de procedurele eisen die gelden voor de baatbelasting. In de analyse van de tweejaarstermijn is aangegeven dat er, bij vernietiging van de aanslag (bijvoorbeeld in geval van onverbindendheid van de belastingverordening), meerdere knelpunten zijn:

- Er is sprake van het vaststellen van 'de' aanslag, waardoor in beginsel slechts eenmalig een aanslag voor een belastbaar feit kan worden opgelegd.
- De termijn waarbinnen een aanslag dient te worden opgelegd, wordt overschreden.

Over de in de onderzoeksuitvraag veronderstelde *ongelijkheid* tussen de groep belastingplichtigen die wel of niet gekozen heeft voor omzetting naar een jaarlijkse heffing, is hiervoor aangegeven dat de aanwezigheid van een knelpunt niet wordt onderschreven.

Het oplossen van de overige knelpunten die betrekking hebben op procedurele eisen heeft zin, indien de in dat kader te treffen maatregelen tot aanpassing van wet- en regelgeving *zelfstandig* leiden tot een oplossing.

Uit de beschrijving van de knelpunten die betrekking hebben op de procedurele eisen volgt echter, dat de oorzaak van het knelpunt niet ligt in procedurele belemmeringen als zodanig, maar het gevolg is van de aanwezigheid van knelpunten die betrekking hebben op *primaire* inhoudelijke eisen (categorie B in de tabel).

Primaire inhoudelijke eisen worden in dit kader onderscheiden van secundaire inhoudelijke eisen (categorie C in de tabel). Bij secundaire inhoudelijke eisen gaat het om daaraan verbonden knelpunten, waarvoor een zelfstandige oplossing niet goed mogelijk is zonder dat eerst en bovenal de knelpunten die betrekking hebben op de primaire inhoudelijke eisen zijn opgelost. Andersom zal het oplossen van knelpunten die betrekking hebben op primaire inhoudelijke eisen tot gevolg hebben dat knelpunten die betrekking hebben op de groep secundaire inhoudelijke eisen verdwijnen dan wel de omvang en impact daarvan wordt beperkt.

De in categorie B opgenomen knelpunten die zien op de afbakening van het begrip *voorzieningen* en de wijze waarop de *baat* voor individuele onroerende zaken moet worden vastgesteld hebben betrekking op de kern van de baatbelasting. Zij vormen de achilleshiel van de baatbelasting. Hoewel sprake is van twee verschillende vraagstukken, volgt uit de analyse dat ze ook aan elkaar zijn gerelateerd.

Indien er duidelijke, objectief toetsbare en begrijpelijke criteria zouden gelden voor de eisen die gesteld worden aan voorzieningen en aan de wijze waarop baat moet worden bepaald, dan zal dit er bijvoorbeeld toe leiden dat de knelpunten die betrekking hebben op de secundaire inhoudelijke eisen als heffingsmaatstaf, het werkingsgebied, en de afstemming met de kostenverhaalsregeling van afdeling 13.6 Ow, zullen verdwijnen dan wel in omvang zullen afnemen.

Dit geldt eveneens voor de relatie tussen de knelpunten die zien op de procedurele eisen en de primaire inhoudelijke eisen. De geconstateerde knelpunten over termijnstellingen en andere procedurele eisen worden grotendeels veroorzaakt door de procedurele gevolgen van knelpunten die zien op de primaire inhoudelijke eisen (criteria voorzieningen en baat). Ook hiervoor geldt dat indien er duidelijke, en objectief

toetsbare en begrijpelijke criteria zouden gelden voor de verhaalbare voorzieningen en de wijze van bepaling van baat, dan zal dit de risico's op onverbindende verordeningen doen verminderen, met als gevolg dat ook de knelpunten die zien op de overschrijdingen van termijnen in omvang zullen afnemen.

Andersom geldt dat het oplossen van sec knelpunten over de gevolgen van termijnoverschrijdingen weinig zinvol is indien de daaraan ten grondslag liggende inhoudelijke oorzaken niet worden opgelost.

7.2 Conclusies bij de oplossingsrichtingen die zien op het handhaven van de baatbelastingregeling als belastinginstrument

In het onderzoek zijn in dit kader twee varianten onderzocht:

- het verplaatsen van de baatbelasting naar een belasting, onder te brengen in de Ow (oplossingsrichting 1, variant 1);
- het aanpassen van de bestaande te handhaven baatbelasting in de Gemeentewet (oplossingsrichting 2).

In het kader van de oplossingsmogelijkheden voor de vastgestelde knelpunten is er geen sprake van aantoonbare verschillen tussen de beide varianten. De essentie is dat in deze beide varianten het kostenverhaal blijft plaatsvinden via een belasting.

In de analyse zijn een aantal oplossingsvoorstellen zoals opgenomen in de onderzoeksuitvraag, onderzocht. In onderstaand overzicht is de relatie tussen hiervoor omschreven categorie-indeling van de knelpunten en deze oplossingsvoorstellen weergegeven:

Nr.	Knelpunt	Oplossingsvoorstel opgenomen onderzoeksuitvraag
Categorie knelpunten primaire inhoudelijke eisen		
1.	De criteria voor de in de baatbelasting te betrekken voorzieningen (knelpunt 3)	De verhaalbare voorzieningen worden vastgelegd in een wettelijke voorzieningenlijst
2.	Het vaststellen van de baat per individuele onroerende zaak (knelpunt 6)	--
Categorie knelpunten procedurele eisen		
3.	Gevolgen omzetting ineens naar jaarlijkse heffing (knelpunt 1)	De mogelijkheid van de omzetting van de heffing ineens naar een jaarlijkse belasting laten vervallen
4.	De termijn waarbinnen de belastingverordening dient te worden vastgesteld (knelpunt 2)	Het rechtstreeks appellabel maken van de baatbelastingverordening
		De verplichting om de belastingverordening te moeten vaststellen binnen 2 jaar na de voltooiing van de voorzieningen, laten vervallen

Nr.	Knelpunt	Oplossingsvoorstel opgenomen onderzoeksuitvraag
Categorie knelpunten secundaire inhoudelijke eisen		
5.	Het ontbreken van wettelijke regels over de verhaalbare kostensoorten en de heffingsmaatstaf (knelpunt 4)	Het opnemen van een wettelijk voorgeschreven kostensoortenlijst
		Het opnemen van een wettelijk voorgeschreven methode voor de omslag van de kosten
6.	De afbakening van het werkingsgebied van de baatbelasting (knelpunt 5)	Geen wettelijke voorschriften opnemen voor het werkingsgebied van de baatbelasting
7.	De relatie met het kostenverhaals-instrumentarium van afdeling 13.6 Ow (knelpunt 7)	--
8.	De maatschappelijke weerstand tegen het instrument baatbelasting (knelpunt 8)	--

De criteria die op grond van jurisprudentie zijn ontstaan voor wijzigingen/vervangingen van bestaande voorzieningen, zijn voor de praktijk onduidelijk en onvoldoende meetbaar en hanteerbaar. Ditzelfde geldt voor het toe te passen criterium voor de aanwezigheid van baat bij bestaande bebouwing: is er sprake van het in een voordeliger positie komen te verkeren van onroerende zaken door de voorzieningen? Dit betreft de kernelementen van het instrument baatbelasting!

In combinatie met het feit dat het hier gaat om een beoordeling door een feitenrechter die in beginsel niet in cassatie kan worden getoetst, maakt dit de toepassing van de baatbelasting kwetsbaar. Dit vormt een belangrijk afbreukrisico van het gebruik van het baatbelastinginstrumentarium.

In de analyse zijn, in reactie op het in de onderzoeksuitvraag opgenomen oplossingsvoorstel, twee opties benoemd voor de oplossing van de knelpunten die betrekking hebben op de primaire inhoudelijke eisen:
Ten eerste, het in de wettelijke regeling uitwerken van de jurisprudentiecriteria over nieuwe en wijziging/ vervanging van bestaande voorzieningen én het uitwerken van het jurisprudentiecriterium 'in een voordeliger positie komen te verkeren door de voorzieningen'. Hierbij hebben wij aangegeven dat het de vraag is of dit een uitvoerbare optie is, nu de jurisprudentiecriteria nog grote interpretatieverschillen mogelijk maken.
Ten tweede, het vervangen van de kernelementen voorzieningen en baat door een andere grondslag, die recht doet aan de met het gebruik van de baatbelasting beoogde doelstellingen.

Zonder aanpak van de primaire inhoudelijke knelpunten zal uitvoering van oplossingsrichting 1 variant 1 en oplossingsrichting 2, waarbij het bestaande fiscale karakter van de kostenverhaalsregeling wordt gehandhaafd, naar ons oordeel onvoldoende helpen om van baatbelasting een goed uitvoerbaar instrument te maken. *Daarvoor is ons inziens vereist dat de primaire inhoudelijke knelpunten worden opgelost.*

In de analyse is bij de oplossingsrichtingen voor deze knelpunten gewezen op het belang van het verstrekken van duidelijkheid over de beoogde *beleidsmatige doelstelling* van het gebruik van het instrument van de baatbelasting.

Zodra duidelijk is welke beleidsmatige doelstellingen worden beoogd met een nieuwe of verbeterde baatbelastingregeling kan worden nagegaan of kan worden gekomen tot een haalbare uitwerking van de essentialia die behoren bij een dergelijke heffing:

- het belastbaar feit (grondslag, omschrijving verhaalbare kosten, werkingsgebied);
- het voorwerp van de belasting;
- de belastingplicht;
- de heffingsmaatstaf;
- het belastingtarief (ook in relatie tot een eventueel maximumverhaalsplafond);
- de wijze van heffing (heffing ineens en/of jaarlijkse belasting).

7.3 Conclusies bij de oplossingsrichting die ziet op het omzetten van de baatbelastingregeling naar een regeling bestuursrechtelijke geldschuld in de Omgevingswet

Uit de uitgevoerde analyse volgt dat, bezien *naar louter de vorm van de kostenverhaalsregeling*, een omzetting van een fiscaal instrument naar een instrument van een bestuursrechtelijke geldschuld tot een vermindering van de knelpunten die zien op de procedurele eisen zal leiden (oplossingsrichting 1, variant 2). De afname van de knelpunten is dan het gevolg van getrapte rechtsbescherming (eerst onherroepelijkheid kostenverhaalsregels en vervolgens, daarop gebaseerd, onherroepelijkheid van een geldschuldbeschikking).

De analyse laat echter ook zien dat deze oplossingsrichting niet goed bruikbaar is bij handhaving van de bestaande grondslag van de baatbelastingregeling. Eerste vereiste voor een in de Ow op te nemen geldschuldregeling is dat er een omgevingsrechtgerelateerde activiteit is die de verschuldigdheid van kostenverhaal creëert. Deze activiteitvereiste ontbreekt bij het hanteren van de grondslag dat er baat dient te zijn voor onbebouwbare respectievelijk bestaande te handhaven bebouwing van voorzieningen.[120] De eigenaar van een bestaande woning blijft voor en na de aanleg van voorzieningen, binnen de mogelijkheden van het omgevingsplan, gebruikmaken van zijn woning.

Tweede vereiste is dat de kostenverhaalsregeling kan worden opgenomen in een voor beroep vatbaar planologisch besluit. Denk aan bijvoorbeeld het omgevingsplan. Omdat een activiteit ontbreekt en het bestaand gebruik van veelal bestaande bebouwing wordt voortgezet, zal er in beginsel geen sprake zijn

[120] Het construeren van een relatie met een kostenverhaalsveroorzakende activiteit zou wel kunnen worden bereikt voor de onroerende zaken waarvoor sprake is van bouwplanmogelijkheden en wijzigingen van gebruik die niet voorkomen op de lijst van kostenverhaalsplichtige activiteiten voor het verplichte kostenverhaal ingevolge afd. 13.6 Ow. De omvang van deze categorie onroerende zaken is naar verwachting beduidend geringer dan de categorie bestaande onbebouwbare gronden en bestaande te handhaven bebouwing. Indien zou worden geopteerd voor het toepassen van kostenverhaal voor deze categorie onroerende zaken, kan dit worden gerealiseerd door aanpassing van de lijst van kostenverhaalsplichtige activiteiten voor de toepassing van afd. 13.6 Ow. Daarvoor is geen aanpassing van de baatbelastingregeling nodig.

van aanleiding voor wijziging van het omgevingsplan, zodat een basis ontbreekt voor het verankeren van de kostenverhaalsregeling in een omgevingsplan.

In de analyse is, ook voor deze oplossingsrichting, het belang onderstreept om te komen tot verduidelijking van de *beleidsmatige doelstelling* van het verhaalsinstrument. Daarbij zijn de volgende vragen opgeroepen:

- Dient de grondslag voor het verhaal te liggen in de aanleg van voorzieningen?
- Dient in plaats van het baatcriterium niet een duidelijker en eenvoudiger meetbaar criterium te worden gehanteerd?
- Dient een verhaalsregeling in de vorm van een bestuursrechtelijke geldschuldregeling niet een verplichtend karakter te hebben?

8 Slotopmerkingen

De uitvoering van het onderzoek naar de mogelijkheden van revitalisering van de baatbelasting heeft plaatsgevonden vanuit de inkadering dat *niet* wordt beoogd te komen tot een uitbreiding van het bereik van een verhaalsinstrument ten opzichte van de huidige baatbelasting.[121] Deze inkadering betekent dat bij de uitvoering van het onderzoek is uitgegaan van een verhaalsinstrument waarbij:

- het kostenverhaal beperkt is tot de kosten van *voorzieningen*, en:
- het verhaal plaatsvindt ten laste van onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente, die door de voorzieningen worden *gebaat*.

De resultaten van het onderzoek laten zien dat de knelpunten rondom de toepassing van de baatbelasting primair betrekking hebben op de eisen omtrent ‘voorzieningen’ en ‘baat’. Het gaat hierbij om de kern-elementen van het verhaalsinstrument. Om te komen tot een effectiever verhaalsinstrument is een eerste vereiste dat de geconstateerde knelpunten met betrekking tot de begrippen ‘voorzieningen’ en ‘baat’ worden opgelost.

De onduidelijkheden die, als gevolg van de jurisprudentieontwikkeling, hierover zijn ontstaan, vragen om duidelijkheid over allereerst de vraag wat de beoogde *beleidsmatige* doelstelling is van het toekomstige gebruik van het instrument van de baatbelasting.

Tijdens het klankbordgroepoverleg is de wens van duidelijkheid over de beoogde beleidsmatige doel-stelling van het instrument van de baatbelasting onderschreven.

Zo is de vraag gesteld wat het (maatschappelijk) probleem is waarvoor een verbetering en effectievere toepassing van baatbelasting is gewenst. De huidige praktijk leert dat in situaties van gebiedsontwikkeling met bouwplanontwikkelingen wordt beschikt over een effectief verhaalsinstrumentarium voor zowel privaat- als publiekrechtelijk kostenverhaal in afdeling 13.6 Ow.
De jurisprudentieontwikkeling over de baatbelasting maakt dat, buiten situaties van gebiedsontwikkeling, deze inderdaad nagenoeg niet meer wordt toegepast in gevallen van herinrichting van winkelgebieden of bij vervangingen/wijzigingen van voorzieningen, dit als gevolg van de ingeschatte afbreukrisico’s in relatie tot de toepassing van de onduidelijke jurisprudentiecriteria. In de praktijk worden oplossingen gevonden in de vorm van Bedrijfsinvesteringszone-bijdrageregelingen[122] en reclamebelastingen, en door het maken van privaatrechtelijke afspraken met betrokken partijen.
Daarbij is in de klankbordgroep vooral gewezen op het meer ‘democratische’ gehalte van een BIZ-regeling, wat tot uitdrukking komt in de wettelijke vereiste dat een BIZ-verordening niet in werking kan treden dan nadat gebleken is dat er voldoende steun[123] is bij de bijdrageplichtigen. Dit vergeleken met het karakter van een eenzijdig door de overheid opgelegd baatbelasting.

[121] Zie de omschrijving van de onderzoeksvraag in par. 2.1.
[122] Zoals bedoeld in de Wet op de bedrijfsinvesteringszones.
[123] Het criterium ‘voldoende steun’ is uitgewerkt in de criteria, genoemd in art. 5 van de Wet op de bedrijveninvesteringszones.

Hoewel er sprake is van verschillen tussen de reikwijdte van kostenverhaal via een BIZ-regeling en een baatbelasting, wordt uit de reflectie van de klankbordgroep duidelijkheid dat het, voordat oplossingen worden gezocht in juridisch-technische aanpassingen in de regeling, eerst van belang is inzicht te verkrijgen *in* welke *beleidsmatige doelen* ten grondslag liggen aan een verbeterde baatbelastingregeling.

Bijlagen

bijlage 1. Onderzoeksuitvraag
bijlage 2. Kostensoortenlijst publiekrechtelijk kostenverhaal afdeling 13.6 Omgevingswet
bijlage 3. Samenstelling klankbordgroep
bijlage 4. VNG-modelverordening baatbelasting en modelbekostigingsbesluit

BIJLAGE 1 ONDERZOEKSVRAAG

Onderzoeksuitvraag verkenning revitaliseren baatbelasting

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (BZK) – Directie Ruimtelijk Beleid
Contactpersoon: Josephine Roos (josephine.roos@minbzk.nl)
Versie 28 februari 2024

1. Aanleiding

- De primaire aanleiding voor deze onderzoeksuitvraag vormt de aankondiging van de minister van BZK om in samenwerking met de staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst en de Vereniging van Nederlandse Gemeenten (VNG) een verkenning uit te voeren naar het verbeteren van de baatbelasting.[1] In de Kamerbrief zijn verschillende maatregelen en verkenningen aangekondigd langs drie sporen. De verkenning naar het verbeteren van de baatbelasting vormt onderdeel van het derde spoor, dat erop gericht is om waardestijging van grond, die zich voordoet als gevolg van publieke besluiten, beter ten goede te laten komen aan publieke doelen en opgaven.
- Daarnaast werd de revitalisering van het instrument baatbelasting eerder geadviseerd in het kader van ambtelijke verkenningen naar alternatieve bekostiging van ruimtelijke gebiedsontwikkeling[2] en naar herziening van het gemeentelijk belastinggebied.[3]

2. Uitleg baatbelasting

Met de baatbelasting kunnen gemeenten kosten voor de aanleg van publieke voorzieningen verhalen op eigenaren van onroerende zaken, mits de onroerende zaak gebaat is door die voorzieningen. De baatbelasting is een bestemmingsheffing. "Een bestemmingsheffing heeft als kenmerk dat hiermee de kosten van een bepaalde voorziening, maatregel of dienstverlening kunnen worden verhaald op de groep die hiervan profijt heeft of die die kosten veroorzaakt. De heffing wordt beperkt tot de groep die op basis van het profijtbeginsel of het kostenveroorzakingsbeginsel verbonden kan worden aan de voorziening/maatregel/ dienstverlening. De opbrengst moet verplicht worden besteed aan de voorziening/maatregel/dienst waarvoor de heffing wordt geheven. De tarieven mogen niet hoger worden vastgesteld dan nodig is om de kosten te kunnen dekken. Er geldt dus een opbrengstlimiet voor bestemmingsheffingen."[4] Andere voorbeelden van bestemmingsheffingen zijn de rioolheffing en de afvalstoffenheffing.

Tot de invoering van baatbelasting kan eenzijdig door de gemeenteraad worden besloten. Hiervoor moet de gemeenteraad allereerst een bekostigingsbesluit nemen voorafgaand aan de werkzaamheden voor de aanleg van de voorziening. In het bekostigingsbesluit bepaalt de gemeenteraad in welke mate aan de voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting zullen worden verhaald. Verder moet de gemeente binnen twee jaar na het voltooien van de voorzieningen een rechtsgeldige verordening baatbelasting hebben vastgesteld. Of een onroerende zaak daadwerkelijk is gebaat door de voorzieningen wordt beoordeeld naar de toestand op een in de verordening baatbelasting te bepalen tijdstip, dat is gelegen uiterlijk een jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid. Dit tijdstip wordt de baatpeildatum genoemd. Veranderingen in de mate van baat na de peildatum hebben geen gevolgen meer voor de heffing.[5] De baatbelasting wordt in beginsel ineens geheven, tenzij in de verordening baatbelasting wordt bepaald dat een jaarlijkse belasting zal worden toegepast. De baatbelasting mag dan jaarlijks worden geheven voor een periode van maximaal dertig jaar.

Baatbelasting wordt – in verschillende vergelijkbare vormen – al sinds de zestiende eeuw opgelegd door gemeenten.[6] Sinds 1920 is de bevoegdheid tot het heffen van baatbelasting neergelegd in de Gemeentewet. De huidige regeling is vastgelegd in artikel 222 van de Gemeentewet en is in 1994 in werking getreden. Zoals eerder aangegeven is de verdelingsgrondslag voor de baatbelasting het profijtbeginsel. Niettemin heeft de baatbelasting (die beperkt is tot een deel van de gemeente dat gebaat is door getroffen voorzieningen) een meer directe relatie tussen de belastingplichtige en baat van getroffen voorzieningen dan de rioolheffing en de afvalstoffenheffing (die omgeslagen worden over de gehele gemeente). Baatbelasting sluit in dat opzicht aan bij de regelgeving over

[1] Kamerbrief over modernisering van het grondbeleid d.d. 19 juni 2023. *Kamerstukken II* 2022/23, 34682, nr. 164.
[2] Rapport Studiegroep Alternatieve Bekostiging ruimtelijke gebiedsontwikkeling d.d. februari 2020, bijlage bij *Kamerstukken II* 2019/20, 34682, nr. 49.
[3] Ambtelijk rapport herziening gemeentelijk belastinggebied d.d. 1 mei 2020, bijlage bij Kamerbrief over bouwstenen voor een beter belastingstelsel, *Kamerstukken II* 2019/20, 32140, nr. 71.
[4] A.P. Monsma, *Warmtenet Groningen: baatbelasting en ozb*, onderzoek door het Erasmus studiecentrum voor belastingen van lokale overheden (ESBL) i.o.v. Gemeente Groningen, juli 2020, p. 10, 11.
[5] Idem, p. 17.
[6] Sdu Thematisch Commentaar Lokale Belastingen | Baatbelasting, te raadplegen via www.vindlokalebelastingen.nl.

heffingen en kostenverhaal zoals neergelegd in de financiële bepalingen in hoofdstuk 13 van de Omgevingswet. Om die reden zou het denkbaar kunnen zijn om de baatbelasting uit de Gemeentewet te schrappen en een direct met de baatbelasting vergelijkbare heffing op te nemen in hoofdstuk 13 van de Omgevingswet.

3. Uitvoeringsproblematiek

De baatbelasting wordt op dit moment niet of nauwelijks toegepast als gevolg van juridische uitvoeringsproblemen.[7] Slechts een klein aantal gemeenten heeft de afgelopen jaren nog een verordening baatbelasting vastgesteld.[8] Tijdens een verkenning door een ambtelijke werkgroep uit 2021, waarbij onder meer een enquête onder gemeenten is uitgezet, zijn onderstaande problemen onderscheiden:

1. *Gespreide belastingaanslagen geven jaarlijks terugkerende bezwaar- en beroepsmogelijkheden.*
   Doordat belastingplichtigen bij grotere bedragen meestal kiezen voor de mogelijkheid van over de vastgestelde tijd gespreide belastingaanslagen, is er bij de jaarlijkse belastingaanslag ieder jaar opnieuw de mogelijkheid van bezwaar en beroep. Vaak is sprake van 'collectieve acties' waarbij veel individuele zaken via een gemachtigde lopen.

2. *De belastingverordening is door de tweejarentermijn onherstelbaar.*
   In de wet is opgenomen dat tot invoering van de belasting wordt besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid. Deze termijn wordt hierna geduid als de tweejarentermijn. Argument voor de tweejarentermijn was dat de eigenaar niet te lang in onzekerheid mocht verkeren over de mogelijke belastingheffing. In de praktijk is het gevolg dat als na verloop van een aantal jaren blijkt dat een juiste grondslag voor belastingheffing ontbreekt omdat de belastingverordening gebreken vertoont (bijvoorbeeld door ontwikkelingen in de jurisprudentie) sowieso bezwaar en beroep zal worden aangetekend. De termijn van twee jaar voor vaststelling van een rechtsgeldige belastingverordening na het treffen van de voorzieningen is dan verstreken, zodat er geen herstelmogelijkheid meer is voor de verordening. Bijgevolg wordt bij degenen die kozen voor gespreide betaling niet meer het verwachte belastingbedrag geïnd.

   Er is daarmee tevens ongelijkheid tussen belastingplichtigen die in één keer de belastingaanslag betaald hebben en degenen die kozen voor gespreide betaling. Wanneer de verordening na de tweejarentermijn onverbindend blijkt, zullen belastingplichtigen die gespreid betalen de resterende aanslagen niet meer hoeven te betalen en uiteindelijk dus minder betaald hebben dan degenen die in een keer betaald hebben.

3. *De afbakening van belastbare voorzieningen is streng geworden.*
   De wet gaat uit van het treffen van voorzieningen. De jurisprudentie heeft zich aldus ontwikkeld dat baatbelasting eigenlijk alleen nog geheven kan worden voor nauwkeurig omschreven, nieuwe voorzieningen. Een belastingplicht voor een samenstel van voorzieningen is daardoor moeilijk geworden.

   Voor bestaande voorzieningen die verbeterd worden kan, op grond van arresten over de gemeente Breda,[9] vereist zijn dat sprake is van een "wezenlijke verbetering" (waardoor een scherp onderscheid moet worden gemaakt tussen onderhoud en nieuw te treffen voorzieningen). Dit is een open norm die ertoe geleid heeft dat gemeenten feitelijk baatbelasting hiervoor niet meer inzetten omdat het risico, in het licht van de onherstelbaarheid na de zojuist genoemde tweejarentermijn, te groot is. In de werkgroep kwam naar voren dat "wezenlijke verbetering" niet op zichzelf staat, maar lijkt samen te hangen met baatbelasting die voor meervoudige voorzieningen geheven wordt. De term meervoudige voorzieningen is geen wettelijke term, maar wordt in het kader van de voorliggende verbeteringsvoorstellen toebedacht aan het heffen van baatbelasting op basis van algemener begrippen zoals "stedelijke herstructurering", "revitalisering binnenstad" en dergelijke. Wezenlijke verbetering lijkt in dat geval, waarbij vele voorzieningen in één baatbelastingverordening samen zijn gebracht, een aanvullende eis. Door deze eis wordt

[7] Eindrapport studiegroep alternatieve bekostiging 2020, p. 13.
[8] Zie bijv. antwoord op Kamervragen over de inzet van de baatbelasting in het kader van de Gemeentelijke Verduurzamingsregeling, die overigens door het kabinet als illegitiem werd beoordeeld. *Aanhangsel Handelingen II* 2019/20, nr. 2821.
[9] De zogeheten Breda I (HR 8 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE2298) , -II (HR 4 mei 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ0355) en -III (HR 7 mei 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK8611) arresten.

voorkomen dat bij dit soort meervoudige voorzieningen belasting geheven wordt voor voorzieningen waarvoor geen baatbelasting behoorde te worden geheven. Bij losse, nieuwe voorzieningen, zoals aanleg van riolering, van een ontsluitingsweg, een warmtenet en dergelijke, lijkt deze aanvullende eis uit de jurisprudentie niet voort te vloeien.

4. *De door de gemeente te bepalen omslagmaatstaf en kostensoorten leidt tot vatbaarheid voor bezwaar en beroepsprocedures.*
   Doordat er geen vaste omslagmaatstaf en/of lijst van kostensoorten is, maar gemeenten zelf een omslagmaatstaf moeten bepalen, is de aanslag vatbaarder voor bezwaar- en beroepsprocedures dan wanneer er sprake is van een wettelijk voorgeschreven maatstaf (zoals die er is in de afdeling grondexploitatie in de Wro en het hoofdstuk kostenverhaal in de Omgevingswet).

5. *De gebiedsafbakening voor de belastingverordening staat vaak ter discussie.*

Voorbeeld
Een actueel voorbeeld van een situatie waarin het als problematisch wordt ervaren dat het instrument baatbelasting niet effectief kan worden benut, betreft de herstructurering van vakantieparken ten behoeve van behoud van economische vitaliteit van het park of transformatie naar woonlocaties. Gemeenten geven namelijk aan momenteel over onvoldoende instrumenten te beschikken om kosten die zij in dat kader maken te verevenen. De baatbelasting zou hiervoor – na revitalisering – potentieel uitkomst kunnen bieden. Om die reden zou met een verkenning naar mogelijkheden om de baatbelasting te revitaliseren indirect ook een bijdrage geleverd kunnen worden aan de beleidsvoornemens van de minister van BZK om de vitaliteit van vakantieparken te versterken en om vakantieparken waar mogelijk en wenselijk te benutten voor de woningbouwopgave.[10]

4. Doel verkenning
Beoogd wordt een opdracht te verlenen voor een onderzoek naar oplossingen voor de in paragraaf 3 genoemde uitvoeringsproblemen. Daarbij is het ten eerste van belang dat de voor- en nadelen van elke oplossing in beeld worden gebracht. Ten tweede moet in het eindrapport onderscheid worden gemaakt tussen oplossingen in de vorm van een aanpassing van de huidige regeling voor de baatbelasting in artikel 222 van de Gemeentewet en oplossingen waarbij de regeling uit de Gemeentewet wordt vervangen door een soortgelijke heffingsmogelijkheid te creëren binnen het stelsel van de Omgevingswet. Ten derde is de wens dat in elk geval (maar niet uitsluitend) de volgende oplossingsrichtingen worden uitgewerkt in het eindrapport:

1. *Naar een eenmalige aanslag met gespreide betalingsregeling in plaats van gespreide belastingaanslagen*
   - Het rechtstreeks appellabel maken van de baatbelastingverordening in de Gemeentewet waardoor de grondslag van de belastingheffing kan worden aangevochten bij de rechter, of de grondslag voor de belastingheffing koppelen aan het omgevingsplan en langs die weg de grondslag voor belastingheffing appellabel te maken. Dan zou aangesloten kunnen worden bij de heffingen en het kostenverhaal in de Financiële bepalingen van de Omgevingswet (Hoofdstuk 13). De heffing op basis van de verordening (of het omgevingsplan) blijft appellabel. Met deze ingreep wordt de omvang van de betalingsverplichting vastgesteld.
   - De heffing wordt geen jaarlijkse aanslag meer, maar een éénmalige aanslag die op verzoek van de belastingplichtige een gespreide betalingsregeling in het leven roept die ingeschreven wordt in de openbare registers. De betalingsregeling is voor de belastingplichtige gedurende de looptijd afkoopbaar.
   - Gevolg hiervan is dat de ongelijkheid wordt weggenomen tussen belastingplichtigen die in één keer de belastingaanslag betaald hebben en degenen die kozen voor gespreide betaling.
   - Vanuit het oogpunt van de rechtsbescherming van de belastingplichtige ten opzichte van andere gemeentelijke belastingen, zoals de OZB, bestaan geen overwegende bezwaren tegen een éénmalige aanslag omdat de omvang, de reden en het object van belastingheffing eveneens eenmalig worden vastgesteld en daarna niet meer wijzigen ten nadele van de belastingplichtige.

[10] Deze beleidsvoornemens vormen onderdeel van de vervolgaanpak vakantieparken, zoals gepresenteerd in de Kamerbrief van de minister voor VRO (inmiddels BZK) van 29 juni 2023. *Kamerstukken II* 2022/23, 32847, nr. 1070.

2. *Naar een aanpak van de onherstelbare belastingverordening na de tweejarentermijn*
   - Voorstel om de tweejarentermijn te schrappen wanneer de grondslag voor de baatbelasting zelf rechtstreeks appellabel wordt. Daarmee wordt tevens de ongelijkheid tussen belastingplichtigen weggenomen.

3. *Naar een afbakening van voorzieningen waarvoor baatbelasting mogelijk is*
   - Voorstel om de baatbelasting enkel inzetbaar te maken voor een in de wet of regelgeving neergelegde lijst van voorzieningen voor de fysieke leefomgeving. Hiermee zou het probleem met betrekking tot de toets aan "wezenlijke verbetering" mogelijk (gedeeltelijk) weggenomen kunnen worden. Een mogelijk nadeel van deze oplossingsrichting is dat het geen volledige oplossing biedt. Uit het feit dat voorzieningen onder een wettelijk afgebakende lijst vallen, volgt immers niet automatisch dat ook sprake is van het voor de baatbelasting vereiste baat of profijt als gevolg van die voorzieningen.
   - Een andere openstaande vraag is bijvoorbeeld welke eisen gesteld zouden moeten worden aan een dergelijke regeling en of het mogelijk dan wel wenselijk is om bij het opstellen van de lijst onderscheid te maken tussen voorzieningen met een enkelvoudig karakter die niet gebiedsgericht zijn, zoals de aanleg van een riolering, weg en warmtenet en bijbehorende werken; en voorzieningen die onderdeel uitmaken van een integraal ruimtelijk plan voor een samenstel van voorzieningen op gebiedsniveau.

4. *Naar een wettelijk te bepalen omslagmaatstaf en kostensoorten*
   - De toedeling van publieke kosten aan een kostenverhaalsgebied blijft gebaseerd op de baat die de onroerende zaken in dat gebied daarvan hebben.
   - De omslag van kosten binnen dat gebied wordt vormgegeven naar analogie van de vaste systematiek in het hoofdstuk kostenverhaal uit de Omgevingswet, waarbij de omslag van het profijt naar rato van de WOZ waarde, of bij ontbreken van WOZ waarden, naar marktwaarde, plaatsvindt. Gemeenten worden daarmee ontzorgd ten aanzien van de keuze voor een omslagstelstel.
   - Waar mogelijk koppeling aan de kostensoortenlijst uit het hoofdstuk kostenverhaal van de Omgevingswet, waarbij enerzijds in ieder geval bepaalde kosten die daarin zijn opgenomen, meegenomen worden en waar anderzijds ruimte wordt gelaten voor kosten van publieke werken die (nog) niet op de kostensoortenlijst zijn opgenomen.

5. *Geen nadere voorschriften over gebiedsafbakening opnemen*
   - Hiervoor biedt bijvoorbeeld ook het kostenverhaal uit de Omgevingswet en de huidige baatbelasting geen oplossing. De reden hiervoor is dat de gebiedsbegrenzing zeer casuïstisch van aard is. Met de introductie van een herstelmogelijkheid in de baatbelasting vervalt de funeste consequentie uit de huidige baatbelasting (onverbindende belastingverordening zonder herstelmogelijkheid).

5. Planning

Voor de onderzoeksopdracht wordt het volgende tijdpad voor ogen gehouden:

Data 2024	Omschrijving
Februari/maart	Offerteuitvraag. Uiterste datum indienen offerte: woensdag 27 maart 2024.
Eind maart/begin april	Kiezen opdrachtnemer en verlenen opdracht.
Begin april	Startgesprek, opstarten onderzoek.
April – juni	- Looptijd onderzoek, inclusief tussentijdse rapportages en bespreken conceptversie. - Gewenste oplevering eindversie rapport eind juni 2024. (i.v.m. toezegging van de minister van BZK dat de resultaten medio 2024 beschikbaar zullen komen).[11]

[11] Verslag van een schriftelijk overleg over de modernisering va het grondbeleid. *Kamerstukken II* 2023/24, 34682, nr. 180, p. 20.

BIJLAGE 2 KOSTENSOORTENLIJST PUBLIEKRECHTELIJK KOSTENVERHAAL AFDELING 13.6 OMGEVINGSWET [124]

A. Kostensoorten bij kostenverhaal met of zonder tijdvak	
A1	De kosten van het vaststellen van een omgevingsplan of een projectbesluit of het verlenen van een omgevingsvergunning voor een buitenplanse omgevingsplanactiviteit, inclusief het daarvoor benodigde onderzoek
A2	De waarde van de gronden die worden gebruikt voor de uitvoering van de onder A8 en A9 bedoelde werken, werkzaamheden en maatregelen, inclusief de waarde van de te slopen opstallen, geraamd overeenkomstig artikel 8.17, eerste lid
A3	De kosten van het vrijmaken van de gronden, bedoeld onder A2, van persoonlijke rechten en lasten, eigendom en bezit en beperkte rechten of zakelijke lasten
A4	Het tijdelijk beheer van de door of vanwege de gemeente, de provincie of de Staat verworven percelen, verminderd met de uit het tijdelijk beheer te verwachten opbrengsten
A5	De kosten van het slopen, verwijderen en verplaatsen van opstallen, obstakels, funderingen, kabels en leidingen op de gronden, bedoeld onder A2
A6	De kosten van bodemsanering, het dempen van oppervlaktewateren en het verrichten van grondwerken op de gronden, bedoeld onder A2
A7	De kosten van de noodzakelijke compensatie van in het kostenverhaalsgebied verloren gegane natuur-waarden, groenvoorzieningen en watervoorzieningen
A8	De kosten van de aanleg of wijziging van: 1°. wegen, gebouwde en ongebouwde openbare parkeergelegenheden, pleinen, voet- en rijwielpaden, gebouwde openbare fietsenstallingen, faciliteiten voor ondergrondse afvalinzameling, waterpartijen, watergangen, voorzieningen voor de waterhuishouding, bruggen, tunnels, duikers, kades, steigers, en andere rechtstreeks met de aanleg daarvan verband houdende werken en bouwwerken; 2°. infrastructuur voor openbaarvervoervoorzieningen met bijbehorende werken en bouwwerken; 3°. groenvoorzieningen, natuurvoorzieningen en openbare niet-commerciële sportvoorzieningen; 4°. openbare verlichting en brandkranen met aansluitingen; 5°. straatmeubilair, speeltoestellen, sierende elementen, kunstobjecten en afrasteringen in de openbare ruimte; 6°. distributienetwerken voor elektriciteit, warmte, gas en water, inclusief bijbehorende werken en bouw-werken; en 7°. riolering, inclusief bijbehorende werken en bouwwerken
A9	De kosten van werken, werkzaamheden en maatregelen die noodzakelijk zijn voor het bereiken en in stand houden van een veilige en gezonde fysieke leefomgeving en een goede omgevingskwaliteit
A10	De kosten van voorbereiding en toezicht op de uitvoering van de onder A3, A5, A6, A8 en A9 bedoelde werken, werkzaamheden en maatregelen, inclusief het daarvoor benodigde onderzoek
A11	Nadeelcompensatie aan derden als bedoeld in hoofdstuk 15 van de wet
A12	Niet-terugvorderbare BTW, niet-gecompenseerde compensabele BTW of andere niet-terugvorderbare belastingen, over de kostenelementen, genoemd onder A1 en A3 tot en met A10
A13	De rente van geïnvesteerde kapitalen en overige lasten, verminderd met renteopbrengsten
A14	De kosten van andere door of in opdracht van het bestuursorgaan te verrichten werkzaamheden, voor zover die werkzaamheden rechtstreeks verband houden met de in deze bijlage bedoelde werken, werkzaamheden en maatregelen

[124] Onderstaand overzicht is opgenomen in bijlage IV Ob.

B. Kostensoorten bij kostenverhaal met tijdvak; in aanvulling op tabel A	
B1	De waarde van de gronden waar de bouwactiviteiten, bedoeld in artikel 13.11, eerste lid, van de wet, zullen worden verricht, inclusief de waarde van de daar aanwezige, te slopen opstallen, geraamd overeenkomstig artikel 8.17, eerste lid
B2	De kosten om de gronden, bedoeld onder B1, vrij te maken van persoonlijke rechten en lasten, eigendom, bezit en beperkte rechten of zakelijke lasten
B3	De kosten van het slopen, verwijderen en verplaatsen van opstallen, obstakels, funderingen, kabels en leidingen op de gronden, bedoeld onder B1
B4	De kosten van bodemsaneringswerkzaamheden, het dempen van oppervlaktewateren en het verrichten van grondwerken op de gronden, bedoeld onder B1

BIJLAGE 3 SAMENSTELLING KLANKBORDGROEP

- De heer mr. A.A.C. (Arnaud) Bruijns, fiscaal adviseur lokale belastingen Van den Bosch & Partners
- De heer mr. A.F.A. (Arnold) Kloeke, senior beleidsmedewerker, Team Financiën, VNG
- De heer mr. M. (Martijn) Klunder, beleidssecretaris fiscale zaken VNO-NCW | MKB-Nederland
- De heer B.J. (Bas) van Laar BSc, adviseur wonen en grondbeleid VNG
- De heer mr. T. (Tjalling) Letterie, fiscaal specialist Vereniging Eigen Huis
- Mevrouw S.S. (Shivani) Madarie, beleidsondersteuner Ministerie van VRO-Directie ruimtelijk beleid
- De heer mr. drs. L.W. (Leo) Nooteboom, senior beleidsmedewerker en ambtelijke opdrachtgever onderzoek Ministerie van VRO-Directie ruimtelijk beleid
- De heer drs. E.H.A.J. (Eus) Peters, directeur Raad Nederlandse Detailhandel
- De heer mr. drs. J.C. (Hans) Scherff, belastingadviseur Ostraka Belastingadviseurs BV
- De heer drs. J. (Jacco) Slomp, senior beleidsmedewerker, Team Financiën, VNG
- De heer drs. G.P.N. (Gijs) Moonen, Directie Bestuur, Financiën en Regio's Ministerie van BZK

BIJLAGE 4 VNG-MODELVERORDENING BAATBELASTING EN MODEL BEKOSTIGINGS-BESLUIT

Model Verordening baatbelasting

(Laatst gewijzigd: 01-01-2020: redactionele aanpassing van titel en n.a.v. Lbr. 19-078 – Handleiding uniformering objectafbakening gemeentelijke belastingen (8 oktober 2019)
(Geconsolideerde versie, geldig vanaf: 01-01-2020)

Leeswijzer modelbepalingen
- [**…**] of [**iets**] = door gemeente in te vullen. Zie bijvoorbeeld artikel 1.
- [**(iets)**] = een voorbeeld ter illustratie of uitleg voor gemeente. Zie bijvoorbeeld artikel 11, eerste lid.
- [iets **OF** iets] = door gemeente te kiezen. Zie bijvoorbeeld artikel 5, tweede lid.

Besluit van de raad van de gemeente [**gemeentenaam**] **tot vaststelling van de Verordening op de heffing en de invordering van** [**naam baatbelasting**] **[gemeentenaam**] [***jaartal***] **(Verordening** [**naam baatbelasting**] [**gemeentenaam**] [***jaartal***]**)**

De raad van de gemeente [**gemeentenaam**]
gelezen het voorstel van het college van burgemeester en wethouders van [**datum en eventueel nr.**];
gelet op artikel 222 van de Gemeentewet en het 'bekostigingsbesluit [**naam**]', vastgesteld bij raadsbesluit van [**datum**];
gezien het advies van [**...**];
besluit vast te stellen de volgende verordening:

Verordening op de heffing en de invordering van [**naam baatbelasting**] [**gemeentenaam**] [**jaartal**] **(Verordening** [**naam baatbelasting**] [**gemeentenaam**] [***jaartal***]**)**

Artikel 1. Definitie
In deze verordening wordt verstaan onder het bestemmingsplan: [**naam bestemmingsplan dat betrekking heeft op de onroerende zaken bedoeld in artikel 2**].

Artikel 2. Belastbaar feit
1. Onder de naam 'baatbelasting [naam baatbelasting]' wordt in de vorm van een heffing ineens een directe belasting geheven ter zake van de onroerende zaken gelegen in de gemeente binnen de [rode] omlijning op de bij deze verordening behorende en als zodanig gewaarmerkte kaart, die op [tijdstip gebaat zijn] zijn gebaat door de in het tweede lid genoemde voorzieningen die tot stand zijn of worden gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur.
2. De in het eerste lid bedoelde voorzieningen omvatten:
    a. [...];
    b. [...];
    c. [...].

Artikel 3. Voorwerp van de belasting
1. Voorwerp van de belasting is een onroerende zaak.
2. Als onroerende zaak wordt aangemerkt de onroerende zaak, bedoeld in hoofdstuk III van de Wet waardering onroerende zaken.
3. In afwijking van het tweede lid vindt bij de toepassing van artikel 16, aanhef en onder d, van de Wet waardering onroerende zaken het criterium ‘die bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn’ geen toepassing.

Artikel 4. Belastingplicht
1. De belasting wordt geheven van degene die van een onroerende zaak als bedoeld in artikel 2, eerste lid, het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.
2. Voor de toepassing van het eerste lid wordt als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht aangemerkt degene die op het tijdstip van ingang van de heffing dan wel, indien de belasting wordt geheven in de vorm van een jaarlijkse belasting, bij de aanvang van het belastingjaar als zodanig in de basisregistratie kadaster is vermeld, tenzij blijkt dat hij op dat tijdstip geen genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht is.
3. Indien de lasten die zijn verbonden aan de voorzieningen genoemd in artikel 2, tweede lid, ter zake van een onroerende zaak krachtens overeenkomst zijn of worden voldaan, wordt de belasting ter zake van die onroerende zaak niet geheven.

Artikel 5. Maatstaf van heffing

Mogelijkheid 1
De maatstaf van heffing is het aantal volle vierkante meters oppervlakte van de onroerende zaak.

Mogelijkheid 2
1. De maatstaf van heffing is het aantal volle vierkante meters oppervlakte van de onroerende zaak vermenigvuldigd met de liggingsfactor bedoeld in het derde lid en de bestemmingsfactor bedoeld in het vierde lid.
2. De oppervlakte van de onroerende zaak wordt bepaald op het aantal volle vierkante meters onbebouwde grond vermeerderd met het aantal volle vierkante meters oppervlakte van elke bouwlaag.
3. De liggingsfactor voor de op de in artikel 2 bedoelde kaart voorkomende onroerende zaken in het gebied, aangegeven in:
    a. [**(gele)**] kleur is: [**...**];
    b. [**(groene)**] kleur is: [**...**];
    c. [**(blauwe)**] kleur is: [**...**].
4. De bestemmingsfactor voor onroerende zaken die ingevolge het bestemmingsplan zijn aangewezen voor:
    a. [**(bedrijfsdoeleinden)**] is: [**...**];
    b. [**(woon-/bedrijfsdoeleinden)**] is: [**...**];
    c. [**(woondoeleinden)**] is: [**...**].

Mogelijkheid 3
1. De maatstaf van heffing is de uitkomst van de volgende formule:

(M x L x b x V) x 1 m2 waarin:
M = het aantal volle vierkante meters oppervlakte van de onroerende zaak bedoeld in lid 2 van dit artikel;
L = de liggingsfactor bedoeld in lid 3 van dit artikel;
b = de bestemmingsfactor bedoeld in lid 4 van dit artikel;
V = de voorzieningsfactor bedoeld in lid 5 van dit artikel.

2. De oppervlakte van de onroerende zaak wordt bepaald op het aantal volle vierkante meters onbebouwde grond vermeerderd met het aantal volle vierkante meters oppervlakte van elke bouwlaag.
3. De liggingsfactor voor de op de in artikel 2 bedoelde kaart voorkomende onroerende zaken in het gebied, aangegeven in:
a. [**(gele)**] kleur is: [**...**];
b. [**(groene)**] kleur is: [**...**];
c. [**(blauwe)**] kleur is: [**...**].
4. De bestemmingsfactor voor onroerende zaken die ingevolge het bestemmingsplan zijn aangewezen voor:
a. [**(bedrijfsdoeleinden)**] is: [**...**];
b. [**(woon/bedrijfsdoeleinden**)] is: [**...**];
c. [**(woondoeleinden)**] is: [**...**].
5. De voorzieningsfactor voor de op in artikel 2 bedoelde kaart voorkomende onroerende zaken aangegeven in:
a. [**(rode)**] kleur is: [**...**];
b. [**(bruine)**] kleur is: [**...**];
c. [**(oranje)**] kleur is: [**...**].

Mogelijkheid 4
De maatstaf van heffing is een bedrag per onroerende zaak.

Mogelijkheid 5
De maatstaf van heffing is het aantal volle strekkende meters van de frontbreedte van de onroerende zaak die grenst aan de [**(aangeduide) stra(a)t(en)/, weg(en) [naam stra(a)t(en)/weg(en)**] en die gelegen is binnen het op de in artikel 2, eerste lid, bedoelde kaart aangegeven gebied.

Artikel 6. Belastingtarief

Behorende bij mogelijkheid 1, 2 en 3:
[*1*.] De belasting bedraagt voor elke vierkante meter van de heffingsmaatstaf € [**...**].
[*2. Indien in de periode gelegen tussen het tijdstip van gebaat zijn, genoemd in artikel 2, eerste lid, en de datum van ingang van de heffing, genoemd in artikel 11, tweede lid, de eigendom, het bezit of het beperkt recht van een gedeelte van een in artikel 2, eerste lid, bedoelde onroerende zaak overgaat op een andere genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht wordt, in afwijking van het eerste lid, het*

belastingbedrag voor op de datum van ingang van de heffing bestaande onroerende zaken vastgesteld op de uitkomst van de formule:

(A/B) x C *waarin:* *A = de maatstaf van heffing voor de op de datum van ingang van de heffing bestaande onroerende zaak, vastgesteld overeenkomstig artikel 5;* *B = de maatstaf van heffing voor de op het tijdstip van gebaat zijn bestaande onroerende zaak, vastgesteld overeenkomstig artikel 5;* *C = het belastingbedrag zoals dit ingevolge het eerste lid zou zijn voor de op het tijdstip van gebaat zijn bestaande onroerende zaak indien geen gedeeltelijke overdracht had plaatsgevonden.]*

Behorende bij mogelijkheid 4:
[*1*.] De belasting bedraagt per onroerende zaak € [**...**].
[*2. Indien in de periode gelegen tussen het tijdstip van gebaat zijn, genoemd in artikel 2, eerste lid, en de datum van ingang van de heffing, genoemd in artikel 11, tweede lid, de eigendom, het bezit of het beperkt recht van een gedeelte van een in artikel 2, eerste lid, bedoelde onroerende zaak overgaat op een andere genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht wordt, in afwijking van het eerste lid, het belastingbedrag voor op de datum van ingang van de heffing bestaande onroerende zaken vastgesteld op de uitkomst van de formule:*

(A/B) x C *waarin:* *A = de volle oppervlakte van de op de datum van ingang van de heffing bestaande onroerende zaak;* *B = de volle oppervlakte van de op het tijdstip van gebaat zijn bestaande onroerende zaak;* *C = het belastingbedrag zoals dit ingevolge het eerste lid zou zijn voor de op het tijdstip van gebaat zijn bestaande onroerende zaak indien geen gedeeltelijke overdracht had plaatsgevonden.*]

Behorende bij mogelijkheid 5:
[*1*.] De belasting bedraagt voor elke strekkende meter van de heffingsmaatstaf € [**...**].
[*2. Indien in de periode gelegen tussen het tijdstip van gebaat zijn, genoemd in artikel 2, eerste lid, en de datum van ingang van de heffing, genoemd in artikel 11, tweede lid, de eigendom, het bezit of het beperkt recht van een gedeelte van een in artikel 2, eerste lid, bedoelde onroerende zaak overgaat op een andere genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht wordt, in afwijking van het eerste lid, het belastingbedrag voor op de datum van ingang van de heffing bestaande onroerende zaken vastgesteld op de uitkomst van de formule:*

(A/B) x C
waarin:
A = de maatstaf van heffing voor de op de datum van ingang van de heffing bestaande onroerende zaak, vastgesteld overeenkomstig artikel 5;
B = de maatstaf van heffing voor de op het tijdstip van gebaat zijn genoemd in artikel 2, eerste lid, bestaande onroerende zaak, vastgesteld overeenkomstig artikel 5;
C = het belastingbedrag zoals dit ingevolge het eerste lid zou zijn voor de op het tijdstip van gebaat zijn bestaande onroerende zaak indien geen gedeeltelijke overdracht had plaatsgevonden.]

Artikel 7. Regeling inzake heffing in de vorm van een jaarlijkse belasting

1. In afwijking van het bepaalde in artikel 2 wordt op verzoek van de belastingplichtige de belasting geheven in de vorm van een jaarlijkse belasting gedurende [getal] jaren. Het verzoek genoemd in de eerste volzin dient binnen [**zes**] weken na de dagtekening van de aanslag schriftelijk de in artikel 231, tweede lid, onderdeel b, van de Gemeentewet bedoelde gemeenteambtenaar te worden ingediend.
2. Het belastingjaar is [gelijk aan het kalenderjaar **OF** loopt van [**...**] tot en met [**...**]].
3. De jaarlijkse belasting bedraagt de annuïteit van het totaal verschuldigde, berekend op basis van een periode van [aantal] jaren en een rentevoet van [**getal**]%.
4. De belasting over de nog niet aangevangen belastingjaren kan elk jaar worden afgekocht. De afkoopsom wordt bepaald op de contante waarde van de op 1 januari van het belastingjaar, waarin de afkoop plaatsvindt, nog te verschijnen belastingbedragen berekend naar een rentevoet van [**getal**]%.
5. a. Ingeval de belasting wordt geheven in de vorm van een jaarlijkse heffing en de belastingplicht in de loop van het belastingtijdvak als bedoeld in het eerste lid eindigt of wijzigt als gevolg van het overdragen van eigendom, bezit of beperkt recht, wordt de nieuwe genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, met ingang van het eerstvolgende belastingjaar een aanslag ineens opgelegd voor de resterende belastingjaren van het belastingtijdvak, berekend overeenkomstig het vierde lid van dit artikel.

b. In afwijking van het bepaalde in onderdeel a, wordt op verzoek van de in dat onderdeel bedoelde belastingplichtige de jaarlijkse heffing overeenkomstig het eerste lid gecontinueerd. Het verzoek daartoe dient binnen [**zes**] weken na de dagtekening van de aanslag ingevolge onderdeel a, schriftelijk bij de in artikel 231, tweede lid, onderdeel b, van de Gemeentewet bedoelde gemeenteambtenaar te worden ingediend.

6. Ingeval de belasting wordt geheven in de vorm van een jaarlijkse heffing en in de loop van het belastingtijdvak de eigendom, het bezit of het beperkt recht van een gedeelte van de onroerende zaak wordt overgedragen, wordt de belastingschuld van de voor de overdracht bestaande onroerende zaak voor de nog niet aangevangen belastingjaren over de na de overdracht bestaande onroerende zaken verdeeld op basis van de volgende formule:

(A/B) x C
waarin:
A = de maatstaf van heffing, vastgesteld overeenkomstig artikel 5 voor de na de overdracht bestaande onroerende zaak;
B = de maatstaf van heffing, vastgesteld overeenkomstig artikel 5 voor de voor de overdracht bestaande onroerende zaak;
C = de resterende belastingschuld voor de op het moment van de overdracht nog niet aangevangen belastingjaren, zoals deze gold voor de voor de overdracht bestaande onroerende zaak.

Artikel 8. Wijze van heffing
De belasting wordt bij wege van aanslag geheven.

Artikel 9. Termijnen van betaling
1. In afwijking van artikel 9, eerste lid, van de Invorderingswet moet een aanslag worden betaald uiterlijk op de laatste dag van de [**...**] maand volgend op de maand die in de dagtekening van het aanslagbiljet is vermeld.
2. De Algemene termijnenwet is niet van toepassing op de in het eerste lid gestelde termijn.

Artikel 10. Kwijtschelding
Bij de invordering van de baatbelasting wordt geen kwijtschelding verleend.

Artikel 11. Inwerkingtreding
1. Deze verordening treedt in werking met ingang van de [**… (bijvoorbeeld achtste)**] dag na die van de bekendmaking.
2. De datum van ingang van de heffing is 1 januari 20[**...**].

Artikel 12. Citeertitel
Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening [**naam baatbelasting**] [**gemeentenaam**] [***jaartal***].

Aldus vastgesteld in de openbare raadsvergadering van [**datum**].
De voorzitter,
De griffier,

Toelichting

A. Algemeen

1. Wettelijke basis
De modelverordening baatbelasting is gebaseerd op de tekst van de Gemeentewet zoals die luidt vanaf 1 januari 1995. Dit is de datum van inwerkingtreding van de Wet tot wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen (Wet materiële belastingbepalingen).

Gekozen is voor een zogenaamd 'aangekleed' model, dat wil zeggen dat de tekst van hogere wettelijke regelingen, waar nodig voor de duidelijkheid, is overgenomen

2. Belang en reikwijdte baatbelasting
De afgelopen jaren is het belang en de reikwijdte van de baatbelasting afgenomen. Dit wordt veroorzaakt door nieuwe wetgeving en ontwikkelingen in de jurisprudentie.

De reikwijdte van de baatbelasting is belangrijk ingeperkt door de inwerkingtreding van de Grondexploitatiewet per 1 juli 2008 als onderdeel van de Wet ruimtelijke ordening. Heffing van baatbelasting is nu niet mogelijk als kosten van voorzieningen zijn of worden verhaald met toepassing van artikel 6.17, eerste lid van de Wet ruimtelijke ordening. Kostenverhaal vindt dan plaats via de bouwvergunning of een overeenkomst. Dit betekent dat de baatbelasting nu alleen nog kan worden toegepast buiten de grondexploitatie.

Een tweede wet waardoor het belang van de baatbelasting afneemt, is de Wet op de bedrijveninvesteringszones (BIZ) die op 1 januari 2015 in werking is getreden. Een Bedrijven Investeringszone (kortweg BI-zone of BIZ) maakt het voor ondernemers mogelijk om gezamenlijk te investeren in een veiligere en aantrekkelijkere bedrijfsomgeving. Een BIZ is een door de gemeente aangewezen gebied waarbinnen van alle ondernemers een bestemmingsheffing (BIZ-bijdrage) wordt geheven ter financiering van door de ondernemers in dat gebied gewenste voorzieningen.

Naast de genoemde wetgeving zorgt ook de jurisprudentie voor een beperking van de mogelijkheden om baatbelasting te heffen. Baatbelasting werd in het verleden veel toegepast bij herinrichtingen van winkelgebieden en revitaliseringen van bedrijventerreinen, waar baatbelasting werd geheven voor de vervanging van bestaande voorzieningen. De Hoge Raad heeft beslist dat bij vervanging van bestaande voorzieningen nog wel baatbelasting kan worden geheven, maar alleen als deze vervanging resulteert in een verbetering. Die verbeteringen leiden tot een 'naar inrichting, aard of omvang wezenlijke verandering van het geheel van voorzieningen’ (Hoge Raad 4 mei 2007, nr. 42457, ECLI:NL:HR:2007:AZ0355 (Breda)). Wanneer sprake is van een wezenlijke verandering was lange tijd onduidelijk. Uit de jurisprudentie onder meer over de baatbelasting ter zake van de herinrichting in Breda blijkt dat lagere belastingrechters oordelen dat een herinrichting zelden tot een wezenlijke verandering leidt en dat de Hoge Raad daarin meegaat. Zie onder meer Hoge Raad 7 mei 2010, nr. 08/04358, ECLI:NL:HR:2010:BK8611 (Breda) en Hoge Raad 11 juni 2010, nr. 09/01161, ECLI:NL:HR:2010:BM7234 (Hengelo). Dit betekent in feite dat gemeenten niet langer baatbelasting kunnen heffen voor vervanging van bestaande voorzieningen. Heffing van baatbelasting blijft hierdoor beperkt tot kostenverhaal van nieuwe voorzieningen zoals de aanleg van riolering in het buitengebied. Voor het opknappen van winkelcentra kiezen gemeenten en bedrijfsleven voor alternatieven zoals de reclamebelasting.

3 Kenmerken baatbelasting

3.1 Omslag van de kosten

De wetgever gaat bij de baatbelasting uit van een stelsel waarin lasten van voorzieningen worden omgeslagen over de door die voorzieningen gebate onroerende zaken. Voor ieder gebaat object wordt in beginsel een belastingschuld vastgesteld. De belasting wordt echter niet geheven als de lasten ter zake van een bepaald object langs andere weg worden verhaald, bijvoorbeeld via een privaatrechtelijke overeenkomst. Een tariefstelling die niet is gebaseerd op alle gebate objecten leidt er toe dat de belastingrechter de belastingverordening onverbindend verklaart wegens strijd met de wet. Zie in dit verband bijvoorbeeld het arrest van de Hoge Raad van 14 december 1983, nr. 22.294, BNB 1984/74, Belastingblad 1984, blz. 132, inzake een bouwgrondbelasting van de gemeente Mill en Sint Hubert voor de aanleg van riolering. De verordening werd onverbindend verklaard omdat een door de riolering gebate school buiten de omslag en de heffing was gelaten. Hof Arnhem is van oordeel dat een redelijke verdeling van de bewijslast meebrengt dat de gemeente op verzoek aangeeft welke panden tot welke bedragen in de heffing zijn betrokken. Met de verwijzing naar een bij de verordening baatbelasting behorende gewaarmerkte kaart, had de gemeente niet aannemelijk gemaakt dat alle gebate panden in de heffing zijn betrokken. (Hof Arnhem 27 december 2000, nr. 98/03198, ECLI:NL:GHARN:2000:AA9615 (Apeldoorn)).

3.2 Relatie tussen baatbelasting en privaatrechtelijk kostenverhaal

De wet gaat uit van belastingheffing tenzij de kosten van de voorzieningen langs andere weg worden vergoed. Indien een gemeente de lasten ter zake van een bepaald object langs privaatrechtelijke weg verhaalt door middel van een exploitatieovereenkomst wordt de belasting ter zake van dat object niet geheven. Op deze wijze wordt voorkomen dat oneigenlijke verschillen kunnen optreden in de mate van kostenverhaal tussen degenen die langs privaatrechtelijke weg betalen en degenen die in de belastingheffing worden betrokken.

Tussen het kostenverhaal via een baatbelasting en een overeenkomst mogen geen onaanvaardbare verschillen bestaan als er sprake is van een gelijk profijt van de getroffen voorzieningen. Dat heeft de Hoge Raad beslist in zijn arrest van 3 mei 1978, nr. 18.776, BNB 1978/142 (Rijssen).

3.3 Bekostigingsbesluit

Ter wille van de rechtszekerheid van de potentiële belastingplichtigen is bepaald dat de gemeenteraad vóór het treffen van de voorzieningen een zogenaamd bekostigingsbesluit moet vaststellen waarin de raad aangeeft in welke mate de voorzieningen door een baatbelasting worden verhaald en in welk gebied de gebate objecten zijn gelegen. De verplichting een bekostigingsbesluit te nemen is in de wet opgenomen omdat de termijn, waarbinnen de raad uiterlijk tot invoering van een baatbelasting moet besluiten, is verlengd van één naar twee jaar nadat de voorzieningen zijn voltooid. De vermindering van de rechtszekerheid die daarvan het gevolg is, wordt hiermee gecompenseerd.

Om financiële risico's te vermijden, is het aan te raden in een bekostigingsbesluit een zodanig ruime gebiedsaanduiding op te nemen, dat deze in ieder geval het gebied omvat dat later in de belastingverordening wordt aangeduid. Gelet op het doel van het bekostigingsbesluit, het bieden van duidelijkheid en rechtszekerheid aan potentiële belastingplichtigen, is het zaak het gebate gebied ook niet

al te ruim vast te stellen. Dit blijkt ook uit de jurisprudentie. Zie Hoge Raad 24 juli 2001, nr. 35981, ECLI:NL:HR:2001:AB2768 (Hilversum). Volgens de Hoge Raad behoeft het bekostigingsbesluit niet exact dezelfde aanduiding van het gebate gebied te bevatten als later in de belastingverordening wordt opgenomen. Het bekostigingsbesluit dient de rechtszekerheid doordat het eigenaren erop attendeert dat er rekening mee moet worden gehouden dat zij belastingplichtig kunnen zijn. Het bekostigingsbesluit geeft geen zekerheid over het bedrag dat iedere eigenaar in het gebate gebied individueel aan belasting zal moeten gaan betalen, aangezien op het moment dat het bekostigingsbesluit wordt genomen, nog onvoldoende duidelijk is hoe hoog de kosten uiteindelijk zullen uitvallen en via welke verdeelsleutel deze over de toekomstige belastingplichtigen zullen worden omgeslagen.

Hoewel de Gemeentewet het niet verplicht stelt, verdient het uit een oogpunt van rechtszekerheid aanbeveling om ook een globale omschrijving van de voorzieningen op te nemen. Naast de modelverordening is ook een modelbekostigingsbesluit met toelichting opgenomen dat aan deze minimumeisen voldoet.

Voor het tijdig nemen van het bekostigingsbesluit is de start van de fysieke werkzaamheden beslissend. Bij de aanleg van bijvoorbeeld een weg moet de gemeenteraad het bekostigingsbesluit dus nemen voordat de eerste spade de grond in gaat. Overigens kunnen (voorbereidings)kosten, die gemaakt zijn vóór de raad het bekostigingsbesluit heeft genomen, zoals de kosten van de bouwtekeningen, wel worden meegenomen in het kostenverhaal.

Het bekostigingsbesluit, dat overeenkomstig artikel 139, tweede lid van de Gemeentewet moet worden bekendgemaakt, is geen belastingverordening. Het is niet mogelijk in de verordening baatbelasting wat betreft de essentiële onderdelen van een belastingverordening (onder andere het tarief, de heffingsmaatstaf of -maatstaven, de aanwijzing van de gebate objecten en de eventuele vrijstellingen) te verwijzen naar het bekostigingsbesluit. Ingevolge de Gemeentewet en de jurisprudentie dient een belastingverordening zelf alle essentiële onderdelen te bevatten.

3.4 Termijnen

Een gemeente kan een verordening baatbelasting vaststellen vanaf het moment dat een aanvang is gemaakt met de aanleg van de voorzieningen. De verordening dient te zijn vastgesteld uiterlijk twee jaar nadat de voorzieningen zijn voltooid. In een procedure betreffende de bouwgrondbelasting besliste de Hoge Raad dat een te laat vastgestelde verordening onverbindend was (HR 17 december 1980, nr. 19.336, BNB 1981/21).

Om te bepalen of een onroerende zaak gebaat is, moet worden uitgegaan van een tijdstip dat gelegen is uiterlijk een jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid. De termijn van een jaar heeft uitsluitend betrekking op het tijdstip van de toestand waarnaar de beoordeling dient te geschieden, niet op het tijdstip waarop die beoordeling zelf moet plaatsvinden. Die beoordeling zelf kan later plaatsvinden.

Als een onroerende zaak gebaat is door de voorzieningen, zal de belasting ineens of - op verzoek - gedurende een aantal jaren worden geheven. Latere wijzigingen in het gebaat zijn van een onroerende zaak hebben daar geen invloed op. Ook latere bijbouw of afbraak van objecten kan dus niet leiden tot

wijziging in het bestand van te belasten objecten of de hoogte van de te betalen belasting. Het niet langer gebaat zijn van een onroerende zaak is geen reden de belastingheffing te beëindigen. Hierdoor wordt tevens voorkomen dat er een ongelijke behandeling ontstaat tussen personen die de belasting ineens hebben voldaan en personen die gekozen hebben voor een jaarlijkse heffing.

3.5 Baatbelasting heeft objectief karakter
De baatbelasting is een zakelijke belasting met een objectief karakter. Het toevallige gebruik dat de belastingplichtige (het subject) van een gebaat object maakt, heeft geen invloed op de belastingplicht. Dit blijkt onder meer uit het arrest van de Hoge Raad van 15 september 1982, nr. 21.134, BNB 1982/271, Belastingblad 1982, blz. 543 (Sliedrecht). De gemeente had een baatbelasting ingevoerd voor de herinrichting van een voetgangersgebied in een winkelgebied. Ook een assurantiekantoor dat was gevestigd in een winkelpand was volgens de Hoge Raad terecht in de heffing betrokken. Beslissend is niet of de voorzieningen voordeel of nadeel opleveren voor het assurantiekantoor, maar of de onroerende zaak - onafhankelijk van het gebruik daarvan - door de voorzieningen is gebaat.

Voor de beoordeling van de baat bij de aanleg van riolering is bepalend of een onroerende zaak technisch de mogelijkheid tot aansluiting op die riolering heeft, niet of een onroerende zaak daadwerkelijk aansluit of op grond van het Bouwbesluit een aansluitverplichting heeft (Hof Den Bosch 4 maart 2011, nr. 10/00109, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ4971 (Steenbergen). Dat met de aansluiting op het rioleringsnet voor de belastingplichtige aanzienlijke kosten zijn gemoeid, doet ook niet aan af aan de baat bij de riolering (Hof Den Bosch 22 april 2011, nr, 09/00055, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ9905 (Sint Anthonis).

4. Nadere regels, uitvoeringsregels en beleidsregels
Een toelichting op het vaststellen van nadere regels, uitvoeringsregels en beleidsregels is opgenomen in de Modelverordeningen gemeentelijke belastingen (algemene toelichting) - Nadere regels, uitvoeringsregels en beleidsregels.

B. Artikelgewijze toelichting

Artikel 1. Definitie
Om misverstanden bij het bepalen van het belastingobject te voorkomen is in dit artikel een omschrijving van het bestemmingsplan opgenomen.

Artikel 2. Belastbaar feit

Gebate gebied
Via artikel 2 maakt de kaart waarop het gebate gebied is aangegeven deel uit van de belastingverordening. De kaart dient te worden gewaarmerkt ten bewijze dat zij behoort bij het besluit van de gemeentelijke wetgever waarbij de belastingverordening is vastgesteld. Door het in kaart brengen van het belastinggebied maakt de gemeente kenbaar welke onroerende zaken door de getroffen voorzieningen binnen het gebate gebied vallen en derhalve zijn of worden gebaat. Als de gewaarmerkte kaart niet overeenkomt met het raadsbesluit tot invoering van de baatbelasting zal de belastingrechter de

verordening onverbindend verklaren (zie Hof Den Bosch 18 december 1981, nr. 251/1978, Belastingblad 1983, blz. 39).

Tijdstip gebaat zijn
In artikel 2 is het tijdstip van gebaat zijn vermeld. Naar de toestand op dit tijdstip dient te worden beoordeeld of de onroerende zaken gebaat zijn door de getroffen of nog te treffen voorzieningen. Deze datum, die uiterlijk een jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid mag liggen, dient de gemeente in de verordening op te nemen. De nog te treffen voorzieningen tellen overigens alleen bij de beoordeling van de baat als in de verordening is bepaald dat de onroerende zaken zijn gebaat door de voorzieningen die tot stand zijn gebracht of worden gebracht. Wordt alleen vermeld dat het gaat om voorzieningen die tot stand zijn gebracht, dan is de feitelijke stand van zaken op de baatpeildatum van belang. Voorzieningen die op dat moment nog niet zijn getroffen worden buiten beschouwing gelaten voor de beoordeling van de baat (Hof Arnhem 7 augustus 2007, nr. 03/01564, ECLI:NL:GHARN:2007:BB1958 (Barneveld))

Er vindt een eenmalige beoordeling plaats over de vraag of een onroerende zaak gebaat is door de voorzieningen. Dit brengt mee dat latere wijzigingen in het gebaat zijn van een onroerende zaak geen invloed hebben op de verschuldigde belasting. Ook latere bijbouw of afbraak van objecten kan niet leiden tot wijziging in het bestand van belaste objecten. Hierdoor wordt voorkomen dat latere wijzigingen in het objectenbestand kunnen leiden tot het onverbindend worden van de tariefstelling.

Voorzieningen
Het begrip voorzieningen sluit aan bij de bestaande jurisprudentie. Het omvat alle voorzieningen waarvan de kosten in het verleden via een bouwgrondbelasting, respectievelijk een baatbelasting-oude-stijl konden worden verhaald. Voorbeelden van voorzieningen waarvan een gemeente de kosten via de heffing van baatbelasting kan verhalen zijn:
- grondwerken en riolering;
- straten, wegen en pleinen voor zover zij binnen het plan liggen en openbaar groen. Ook de verwervingskosten van de ondergrond van voorzieningen kunnen worden verhaald;
- milieutechnische voorzieningen;
- straatverlichting en brandkranen;
- sierelementen zoals sierbestrating en bloembakken;
- kinderspeelplaatsen;
- parkeergarages of parkeerplaatsen.

Tot de kosten van de hierboven genoemde voorzieningen behoren ook de volgende kostenelementen:
- rentekosten die verband houden met de financiering van de voorzieningen, ook als de voorzieningen met eigen vermogen zijn gefinancierd. Lasten die niet de totstandbrenging van de voorzieningen betreffen maar bestaan in rentederving wegens het tijdsverloop tussen het moment van voltooiing van de voorzieningen en de heffing van baatbelasting, kunnen echter niet door middel van baatbelasting worden verhaald (Hoge Raad 8 augustus 2003, nr. 36 766, ECLI:NL:HR:2003:AE2298, Belastingblad 2003, blz. 974).
- kosten van voorbereiding en toezicht van de uit te voeren werken.

Taalkundig bezien is de term 'voorzieningen' niet beperkt tot het realiseren van materiële zaken. Er is echter geen jurisprudentie over de vraag of ook immateriële zaken, zoals bijvoorbeeld de bewaking van een winkelcentrum, onder de term voorzieningen vallen. Tot nog toe gaat men er van uit dat slechts de kosten van materiële voorzieningen via een baatbelasting kunnen worden verhaald.

Vervanging van bestaande voorzieningen

Ook de vervanging van bestaande voorzieningen kan een voorziening zijn in de zin van de baatbelasting, mits geen sprake is van (achterstallig) onderhoud maar van een verbetering van de bestaande situatie (Hoge Raad 8 augustus 2003, nr. 36 777, ECLI:NL:HR:2003:AE2310, Belastingblad 2003, blz. 984). Van een verbetering is volgens de Hoge Raad sprake indien en voor zover door de werkzaamheden het geheel van voorzieningen in het aangepakte gebied wezenlijk is veranderd, waardoor het gebied naar inrichting, aard of omvang een wijziging heeft ondergaan. Indien bij zowel (groot) onderhoud als verbetering plaatsvindt, moeten de kosten daarvan worden gesplitst in onderhoudskosten en kosten van verbetering. Slechts de kosten van verbetering kunnen door middel van de heffing van baatbelasting worden verhaald. Hof Den Haag heeft aan de hand van de criteria van het arrest van de Hoge Raad van 8 augustus 2003 geoordeeld dat de herinrichting van de binnenstad van Breda geen voorziening is waarvoor baatbelasting geheven kan worden, omdat door de voorzieningen de functie van het gebied als winkel en verblijfsgebied in essentie niet veranderd is. Uit het foto-overzicht van de herinrichting blijkt volgens het Hof niet dan wel onvoldoende, dat de inrichting van de binnenstad, in vergelijking met de toestand waarin deze zich onmiddellijk na de laatste herinrichting bevond, zodanig is gewijzigd dat daardoor aard en karakter van de historische binnenstad of de inrichting daarvan wezenlijk is veranderd. (Hof Den Haag 6 juli 2005, nr. 03/02188, ECLI:NL:GHSGR:2005:AU0807 (Breda)). De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie van de gemeente Breda tegen deze uitspraak gegrond (Hoge Raad 4 mei 2007, nr. 42457, ECLI:NL:HR:2007:AZ0355). De Hoge Raad oordeelt dat Hof Den Haag zijn beslissing ten onrechte baseert op het argument dat het heringerichte gebied niet wezenlijk is veranderd. Het gaat echter om de beoordeling of het geheel van de voorzieningen in het heringerichte gebied wezenlijk is veranderd. En niet of het heringerichte gebied naar inrichting, aard of omvang wezenlijk veranderd is. De Hoge Raad verwijst de zaak naar het Hof Arnhem. Dit hof constateert dat er voorzieningen in de zin van artikel 222 Gemeentewet zijn aangebracht. Het hof legt het begrip 'verbetering' uit naar het spraakgebruik. Het aanbrengen van sierbestrating en boomroosters wordt deels als verbetering aangemerkt. Het aanbrengen van openbare verlichting, straatmeubilair en brandkranen leidt niet tot verbetering volgens het hof. De geringe verbeteringen hebben niet geleid tot een wezenlijke verandering van het geheel van de voorzieningen (Hof Arnhem 27 augustus 2008 , nr. 07/00191, ECLI:NL:GHARN:2008:BE9244). De Hoge Raad heeft in cassatie geoordeeld dat de het oordeel van het hof geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Voor het overige kan het, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, in cassatie niet op juistheid worden getoetst (Hoge Raad 7 mei 2010, nr. 09/01161, ECLI:NL:HR:2010:BM7264).

Bovenwijkse voorzieningen

Wij zijn van mening dat een gemeente de kosten van bovenwijkse voorzieningen in beginsel niet via een baatbelasting kan verhalen, met name als niet vaststaat dat alle bij dergelijke voorzieningen gebate onroerende zaken zullen bijdragen in de kosten van deze voorzieningen. Zie echter in dit verband de uitspraak van Hof Arnhem van 7 juni 1995, nr. 931238, Belastingblad 1996, blz. 54. Een gemeente had in 1984 en 1988 een samenhangend pakket van voorzieningen in een nieuwe woonwijk verhaald via twee

afzonderlijke verordeningen bouwgrondbelastingen. Het Hof zag hier na verwijzing door de Hoge Raad geen reden in om de verordening 1988 onverbindend te verklaren. Zie ook Hoge Raad 10 juni 1998, nr. 33 288, Belastingblad 1998, blz. 625. Hier ging het om de aanleg van riolering die deels een bovenwijks karakter had als bergingsriool. De gemeente had alleen de onroerende zaken in de baatbelasting betrokken die de mogelijkheid kregen om op de riolering aan te sluiten. Omdat slechts dat deel van de kosten is verhaald dat is toe te rekenen aan deze mogelijkheid, is dat toegestaan. Uit een ander arrest van de Hoge Raad blijkt dat als in de kostenberekening kosten zijn opgenomen die daar niet in thuis horen, dat leidt tot onverbindendheid van de verordening (Hoge Raad 23 februari 1986, nr. 23 536, Belastingblad 1990, blz. 75).

De gemeente kan zelf voor de totstandkoming van de voorzieningen zorgdragen of daaraan medewerking geven. Van zelf zorgdragen is sprake als de kosten van de voorzieningen daadwerkelijk ten laste van de gemeente komen. Wie uitvoerder is doet niet ter zake. Van medewerking is sprake indien de kosten van de voorzieningen behalve door derden ook door de gemeente worden gedragen.

Bepalend voor de baatbelasting zijn uitsluitend die voorzieningen waarop de verordening ziet. Voor de duidelijkheid en de rechtszekerheid is het zeer essentieel dat de verordening de specifieke voorzieningen vermeldt welke aanleiding geven tot profijt van de in het desbetreffende deel van de gemeente gelegen onroerende zaken.

Artikel 2, tweede lid, vermeldt daarom de voorzieningen waarvan de kosten via de baatbelasting worden verhaald. Overigens mag een gemeente volstaan met een globale omschrijving van de voorzieningen. Dit blijkt onder meer uit het arrest van de Hoge Raad van 21 maart 1973, V-N 1973, blz. 408, inzake een baatbelasting van de gemeente Klimmen.

Baat
Volgens constante jurisprudentie is een onroerende zaak door de gemeentelijke voorziening gebaat als het in een voordeliger positie is gekomen, doch daarbij moet wel worden vermeld dat een onbeduidend nuttig effect geen baat is in de zin van de baatbelasting. Zie het arrest van de Hoge Raad van 25 mei 1988, nr. 25 347, Belastingblad 1988, blz. 506 (Sneek) waarin de Hoge Raad beslist dat de baat voor een onroerende zaak op zijn minst een bepaalde omvang moet hebben. Of van baat sprake is, moet beoordeeld worden op grond van het saldo van de nuttige en nadelige gevolgen van het werk (Hoge Raad 25 september 1991, nr. 27 595, Belastingblad 1992, blz. 387). Onder gebaat zijn, valt ook te begrijpen het aan de bouwgrondbelasting ontleende criterium dat een onroerende zaak geschikt of beter geschikt wordt voor bebouwing of in een voordeliger positie komt te verkeren.

Het is niet noodzakelijk dat 'baat' gepaard gaat met een waardestijging. Baatbelasting kan ook geheven worden zonder dat de onroerende zaak in waarde is gestegen. Een gunstiger ligging, betere bereikbaarheid, de mogelijkheid tot het bouwen et cetera leidt tot een voordeliger positie. Bepalend is dan dat de onroerende zaak, naar objectieve maatstaven beoordeeld, in een gunstiger positie is gekomen. Afhankelijk van de getroffen voorzieningen kan dit een reden zijn de baatbelasting slechts te heffen van bepaalde categorieën onroerende zaken. Bij de herinrichting van een winkelstraat wordt de baatbelasting doorgaans alleen geheven van onroerende zaken met een bedrijfsbestemming. Ook bij de aanleg van een

parkeergarage bestaat de mogelijkheid woningen buiten de heffing te laten (zie Hoge Raad 20 december 1995, nr. 30 452 Belastingblad 1996, blz. 235). Bij het aanleggen van voorzieningen in het kader van het bouwrijp maken van gronden, is het praktijk dat een gemeente alle percelen in de heffing betrekt, waarop een bouwbestemming rust. De Hoge Raad acht dit onvoldoende voor het constateren van baat. Volgens de Hoge Raad is slechts sprake van baat als de gemeente aannemelijk maakt dat bebouwing van een perceel objectief bezien, gelet op alle daaraan verbonden gevolgen, voor de hand ligt (Hoge Raad 1 maart 1995, nr. 29 384, Belastingblad 1995, blz. 418).

Voor de beoordeling van de baat bij de aanleg van riolering is bepalend of een onroerende zaak technisch de mogelijkheid tot aansluiting op die riolering heeft, niet of een onroerende zaak daadwerkelijk aansluit of op grond van het Bouwbesluit een aansluitverplichting heeft (Hof Den Bosch 4 maart 2011, nr. 10/00109, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ4971 (Steenbergen). Dat met de aansluiting op het rioleringsnet voor de belastingplichtige aanzienlijke kosten zijn gemoeid, doet ook niet aan af aan de baat bij de riolering (Hof Den Bosch 22 april 2011, nr, 09/00055, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ9905 (Sint Anthonis)

Artikel 3. Voorwerp van de belasting

In beginsel kan een gemeente bij de baatbelasting de WOZ-objectafbakening volgen. Zo heeft de Hoge Raad 24 januari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3282, Belastingblad 2003, blz. 278 (Epe) beslist dat de wet noch de wetsgeschiedenis zich ertegen verzet dat onder - onroerende zaak - mede wordt verstaan een gedeelte van een gebouw dat blijkens zijn indeling is bestemd om als een afzonderlijk geheel te worden gebruikt.
Een toelichting op de WOZ-objectafbakening is opgenomen in de Modelverordeningen gemeentelijke belastingen (algemene toelichting) – Voorwerp van de belasting.
De WOZ-objectafbakening is echter niet altijd bruikbaar voor de baatbelasting. Het is van groot belang om met de objectafbakening aan te sluiten bij de baat. Dit vereist maatwerk en is mede afhankelijk van de gekozen heffingsmaatstaf.
De baatbelasting is een belasting met een objectief en zakelijk karakter. Het is daarom niet toegestaan subjectieve (gebruiks)omstandigheden van invloed te doen zijn op de objectafbakening. Bij de WOZ gebeurt dat in bepaalde gevallen wel. Een samenstel van twee of meer eigendommen die bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en die, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar horen, wordt als één object aangemerkt. Bij het zonder meer toepassen van deze zogenoemde complexregel voor de baatbelasting zou de belastingheffing afhankelijk worden gemaakt van het (subjectieve) gebruik dat van een onroerende zaak wordt gemaakt. In verband hiermee is er voor gekozen de complexbepaling van de WOZ over te nemen zonder het gebruikscriterium.
Door het overnemen van de recreatieterreinbepaling van de Wet WOZ zal het aantal belastingobjecten afnemen ingeval een recreatieterrein en de daarop geplaatste gebouwde eigendommen deel uitmaken van het aangewezen gebate gebied. Bij de heffingsmaatstaf of de tariefstelling kan hiermee rekening worden gehouden. Het vaststellen van tarief en heffingsmaatstaf is van belang voor de verdeling van de kosten over de belastingplichtigen.

Appartementsrechten moeten afzonderlijk in de baatbelasting worden betrokken. Het is niet mogelijk een in appartementsrechten gesplitst eigendom als één onroerende zaak aan te merken (Hoge Raad 6 juni 2003, nr. 37936, Belastingblad 2003, blz. 864).

Dat bij de objectafbakening vooral gelet moet worden op de feitelijke situatie van het object, blijkt onder meer uit de uitspraak van Hof Den Bosch van 25 april 1988, nr. 1919/1987, Belastingblad 1988, blz. 622. In die procedure ging het om een onroerende zaak die als één geheel was gebouwd. Vervolgens werd het pand gedeeltelijke inwendig verbouwd waardoor twee gescheiden woningen ontstonden. Volgens het hof was er voor de baatbelasting sprake van twee afzonderlijke eigendommen, omdat de woningen naar hun aard in het economische verkeer zelfstandige eenheden zijn.

Artikel 4. Belastingplicht
In dit artikel wordt de belastingplicht omschreven. Belastingplichtig zijn natuurlijke personen en rechtspersonen zoals vennootschappen, stichtingen en verenigingen, die van de door gemeentelijke voorzieningen gebate onroerende zaken, zoals vermeld in artikel 3, het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.

De wet gaat uit van belastingheffing tenzij de kosten van de voorzieningen krachtens overeenkomst worden voldaan. In veel gevallen gebruiken gemeenten de baatbelasting als vangnet. In dit scenario tracht een gemeente in eerste instantie de kosten van de voorzieningen langs privaatrechtelijke weg te verhalen, via gronduitgifte of door het sluiten van een exploitatieovereenkomst. Vervolgens heft de gemeente baatbelasting van degenen die niet privaatrechtelijk hebben bijgedragen. Het derde lid van artikel 4 voorziet hierin. Het gedeeltelijk privaatrechtelijk verhalen van de kosten verandert overigens niets aan de kostenverdeling. De gemeente dient de kosten van de getroffen voorzieningen om te slaan over alle gebate percelen, zowel over de 'belastingpercelen' als over de percelen waarvoor langs privaatrechtelijke weg wordt bijgedragen'.

Indien er sprake is van een recht dat is afgeleid van een meer omvattend recht (bijvoorbeeld eigendom), heeft de gemeente - gelet op de omschrijving van de belastingplicht - bij het aanwijzen van de belastingplichtige in feite de keuze tussen de eigenaar, de bezitter of de beperkt gerechtigde. In verband hiermee zal het college van burgemeester en wethouders, op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, bij die keuze moeten handelen op basis van een beleid. De beleidsregels moeten bovendien tijdig worden bekendgemaakt, zodat ze voor belastingplichtigen kenbaar zijn. De in dit verband met betrekking tot de onroerende-zaakbelastingen gewezen jurisprudentie, strekt zich blijkens de uitspraak van het Hof Amsterdam van 29 april 1994, nr. 93/2462, Belastingblad 1994, blz. 543, inzake afvalstoffenheffing, ook uit tot andere gemeentelijke belastingen bij welke een keuzesituatie bestaat voor het aanwijzen van een belastingplichtige. In de Modelverordeningen gemeentelijke belastingen - Modelbeleidsregels voor het aanwijzen van een belastingplichtige in een keuzesituatie (Voorkeursvolgorde, onder 1) is een voorkeursvolgorde opgenomen voor de hier bedoelde situatie. Deze is afgestemd op artikel 119 van de Waterschapswet. In beginsel wordt degene die het meest genothebbende is, als belastingplichtige aangewezen.

Indien er meer genothebbenden zijn die met betrekking tot één onroerende zaak in dezelfde hoedanigheid verkeren (bijvoorbeeld in geval van mede- eigendom twee eigenaren), dan zal de gemeente bij de keuze van de belastingplichtige ook moeten handelen op grond van een vastgesteld en bekendgemaakt beleid. Zie ook hiervoor genoemde modelbeleidsregels (met name Voorkeursvolgorde, onder 2).

Het kan overigens zinvol zijn op het aanslagbiljet te vermelden dat de aanwijzing plaatsvindt door de tenaamstelling van de aanslag.

Artikel 5. Maatstaf van heffing
Ingevolge artikel 219, tweede lid, van de Gemeentewet 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 kan worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.

Het te heffen bedrag mag dus uitdrukkelijk niet afhankelijk zijn van inkomen, winst en vermogen. Hiermee is tot uitdrukking gebracht dat belastingen niet naar draagkracht geheven mogen worden. Het is gemeenten namelijk niet toegestaan om met hun belastingheffing inkomensbeleid te voeren. Het inkomensbeleid is voorbehouden aan het Rijk.

Door het hanteren van het begrip 'bedrag' in artikel 219, tweede lid, komt tot uitdrukking dat niet alleen de heffingsmaatstaf maar ook het tarief of de vrijstellingen niet afhankelijk mogen zijn van inkomen, winst of vermogen.

Verder kan het bepaalde in een bijzondere wet of in de paragrafen 2 en 3 van hoofdstuk XV van de Gemeentewet aan de vrijheid tot het vaststellen van heffingsmaatstaven beperkingen stellen.

Er is in de Gemeentewet geen heffingsmaatstaf opgenomen voor de baatbelasting. Dit houdt in dat de gemeentelijke wetgever vrij is in het bepalen van de heffingsmaatstaf. Met de in dit artikel vermelde vijf mogelijke heffingsmaatstaven is geprobeerd aansluiting te vinden bij de in de praktijk meest gebruikte maatstaven. Daarbij is ook rekening gehouden met het objectieve karakter van de baatbelasting. Belangrijk bij de keuze van een heffingsmaatstaf is of hij aansluit bij de aard van de voorzieningen die worden aangelegd. Het verdient aanbeveling om een heffingsmaatstaf te kiezen die zoveel mogelijk aansluit bij het profijt. Zo kan bij de aanleg van een riolering de keuze vallen op een bedrag per onroerende zaak (mogelijkheid 4). Bij de aanleg van infrastructurele voorzieningen op een bouwterrein ligt het meer voor de hand één van de oppervlaktemaatstaven te gebruiken (mogelijkheid 1, 2 en 3).

De vraag of een heffingsmaatstaf leidt tot een billijke verdeling van de kosten over de gebate onroerende zaken, staat in beginsel niet ter beoordeling van de belastingrechter. Voor diens ingrijpen is slechts plaats als de verordening leidt tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing (Hoge Raad 24 april 1985, nr. 22.991, BNB 1985/173, Belastingblad 1985, blz. 426). Zie in dit verband ook Hoge Raad 8 juli 1997, nr. 31137 Belastingblad 1997, blz. 737. Het Hof had in die procedure de toegepaste liggingsfactor voor een onroerende zaak gecorrigeerd. De Hoge Raad oordeelt dat het Hof hiertoe niet bevoegd is. Als het Hof constateert dat de gemeente, gelet op het profijt van het perceel, niet in redelijkheid tot de toegepaste liggingsfactor had kunnen komen, leidt dit voor dit perceel tot onverbindendheid van de verordening.

Mogelijkheid 1
Mogelijkheid 1 behoeft geen nadere toelichting.

Mogelijkheid 2 en 3
Bij mogelijkheid 2 en 3 is de heffingsmaatstaf de oppervlakte van de onbebouwde grond plus de oppervlakte van elke bouwlaag. Daarnaast vindt er een differentiatie plaats naar ligging en naar bestemming. Bij het bepalen van de liggings- en bestemmingsfactoren voor de diverse objecten dient de nodige zorgvuldigheid betracht te worden. Het opnemen van een dergelijke differentiatie in de verordening geeft in feite weer dat de belastbare objecten niet in gelijke mate zijn gebaat.

Teneinde de maatschappelijke acceptatie van de differentiatie te bevorderen, verdient het aanbeveling om zo nauwkeurig en objectief mogelijk aan te geven waarom bepaalde onroerende zaken vanwege de ligging en de bestemming minder gebaat zijn dan anderen.

De formule in mogelijkheid 3 die, naast een liggings- en een bestemmingsfactor, een voorzieningsfactor bevat, kan bijvoorbeeld worden gekozen voor gevallen waarbij bestaande objecten vanwege reeds aanwezige voorzieningen, slechts gedeeltelijk gebaat zijn door de nieuwe voorzieningen. Door de nieuwe c.q. te realiseren voorzieningen komen de bestaande objecten over het algemeen in een voordeliger positie te verkeren, doch hebben daarbij relatief minder profijt van de getroffen c.q. te treffen voorzieningen dan nieuwe c.q. te realiseren (belastbare) objecten.

Om de mate van gebaat zijn zo objectief mogelijk te kunnen bepalen, is er voor gekozen in de maatstaf een zogenaamde voorzieningsfactor op te nemen. Deze factor dient - ter voorkoming van willekeur - onder andere zijn neerslag te vinden in de kosten van de nieuwe c.q. te realiseren vergelijkbare voorzieningen.

Voor jurisprudentie inzake differentiatie kan worden verwezen naar: Hof Arnhem 17 april 1975, nr. 795/73, BNB 1975/256 (gereduceerd tarief voor bestaande bebouwing mogelijk), Hof Amsterdam 12 september 1988, nr. 2751/87, E IV, Belastingblad 1990, blz. 231 (belastbaar object 800 à 900 meter verwijderd van de getroffen voorziening is gebaat), Hof Arnhem 30 juni 1992, nr. 880 471, Belastingblad 1992, blz. 765 (kostenverhaal voor 15% op bebouwde kavels en 85% op onbebouwde kavels).

Mogelijkheid 4
Deze mogelijkheid kan worden gebruikt als het gaat om voorzieningen inzake aanleg van riolering, gas-, water- en elektriciteitsleidingen, waarvan alle aangesloten of aan te sluiten objecten in gelijke of nagenoeg gelijke mate profiteren.

Mogelijkheid 5
Deze mogelijkheid kan een gemeente bijvoorbeeld gebruiken bij voorzieningen inzake aanleg, verharding c.q. herinrichting van straten en sierbestrating. Wel moet met name bij hoekpanden en panden die met meerdere zijden grenzen aan de voorzieningen nagegaan worden of toepassing van deze heffingsmaatstaf leidt tot een willekeurige of onredelijke belastingheffing (Hoge Raad 23 september 1998, nr. 33 098, Belastingblad 1999, blz. 881 en Hoge Raad 28 februari 2001, nr. 35583, Belastingblad 2001, blz. 373). Het is overigens van belang om goed voor ogen te hebben wat onder 'frontbreedte' moet worden verstaan. Zie in dit verband Hof Den Haag 12 april 1996, nr. 94/2309, Belastingblad 1997, blz. 164

(gemeente Vlissingen). In die procedure oordeelde het Hof dat een blinde zijgevel van een hoekpand niet is aan te merken als frontgevel. Deze zijgevel behoorde daarom niet tot de heffingsgrondslag, het aantal strekkende meters frontbreedte van de onroerende zaak.

Naast de in de modelverordening vermelde heffingsmaatstaven kan een gemeente ook kiezen voor de waarde in het economische verkeer van de belastbare objecten. Bedacht dient echter te worden dat de waarde in het economisch verkeer lang niet altijd een geschikte maatstaf vormt, omdat zij in veel gevallen niet (optimaal) maatgevend is voor het profijt dat een onroerende zaak van voorzieningen heeft. In de jurisprudentie is de heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer onder meer geaccepteerd bij een baatbelasting van winkelpanden voor de aanleg van een parkeerterrein (Hof Amsterdam 17 maart 1995, nr. P94/1626, Belastingblad 1995, blz. 481). Kiest een gemeente voor de waarde in het economische verkeer dan kan zij de volgende bepaling opnemen in de verordening:
1. De maatstaf van heffing is de waarde die in het economische verkeer aan de onroerende zaak als bedoeld in artikel 2, eerste lid, kan worden toegekend op [**tijdstip gebaat zijn**].
2. De waarde in het economische verkeer wordt bepaald op de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak, in de staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in feitelijk gebruik zou kunnen nemen.

De heffingsmaatstaf is in deze optie de waarde in het economische verkeer van de belastbare objecten zoals deze voor de desbetreffende objecten kan worden vastgesteld op het tijdstip van gebaat zijn. Hierdoor wordt bereikt dat een verdelingsmaatstaf wordt gecreëerd op basis van de waarde van de door de getroffen voorzieningen gebate objecten.

Er vindt hier dus geen directe koppeling plaats met de administratie van de Wet WOZ. Door de afzonderlijk voor de baatbelasting uit te voeren taxaties gaat deze methode gepaard met hoge perceptiekosten. Dit nadeel kan worden ondervangen door aan te sluiten bij de waarde in het economische verkeer zoals deze is vastgesteld voor de Wet waardering onroerende zaken. Een gemeente kan dan de volgende bepaling opnemen in de verordening:
1. De maatstaf van heffing is de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak
2. De waarde in het economische verkeer is de op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken voor de onroerende zaak vastgestelde waarde op [**datum**] .
3. Ingeval een onroerende zaak in de heffing wordt betrokken waarvan de waarde in het economische verkeer niet is vastgesteld op de voet van hoofdstuk IV van de Wet waardering onroerende zaken, wordt de maatstaf van heffing van die onroerende zaak bepaald met overeenkomstige toepassing van artikel 17, 18, eerste tot en met derde lid en 20, tweede lid van de Wet waardering onroerende zaken.
4. Indien de waarde in de periode, gelegen tussen het tijdstip als bedoeld in het tweede lid en het tijdstip van gebaat zijn, als bedoeld in artikel 2, wijziging ondergaat als gevolg van hetzij bouw, verbouwing, verbetering, bestemmingsverandering of afbraak, is de waarde, in afwijking van het tweede lid, de waarde die in aanmerking zou worden genomen indien die bouw, verbouwing, verbetering, bestemmingsverandering of afbraak zijn beslag had gekregen op het in het tweede lid bedoelde tijdstip.

Als waardepeildatum geldt de peildatum welke bij de datum van inwerkingtreding van de verordening baatbelasting voor de Wet WOZ wordt gehanteerd. Het verdient aanbeveling om het tijdstip waarop de baat wordt vastgesteld, op hetzelfde tijdstip vast te stellen. Als de WOZ-peildatum vóór het tijdstip van het gebaat zijn van de objecten ligt, kan dit tot op zekere hoogte rechtsongelijkheid tussen de heffingsobjecten opleveren. Problemen kunnen zich bijvoorbeeld voordoen als twee dezelfde objecten per de WOZ-peildatum in waarde gelijk waren, terwijl één van de objecten in de periode tussen de WOZ-peildatum en het tijdstip waarop de baat wordt vastgesteld, wijzigingen heeft ondergaan in de vorm van bouw, verbouw, renovatie (al dan niet gehele afbraak) en de beide objecten niettemin voor hetzelfde bedrag in de heffing worden betrokken. Om deze rechtsongelijkheid, die alleen optreedt als de WOZ-peildatum en de peildatum voor de baat niet hetzelfde zijn, te beperken c.q. te voorkomen is het vierde lid opgenomen.

Voordeel van de WOZ-waarde als heffingsmaatstaf is de kostenbesparing (onder andere als gevolg van lage perceptiekosten) die voortvloeit uit de mogelijke integratie met de administratie van de onroerende-zaakbelastingen.

Door toepassing van een afwijkende complexregel (er wordt geen rekening gehouden met het gebruik) kan het voorkomen dat het object van de baatbelasting groter is dan het object van de WOZ. In die gevallen zal voor de baatbelasting alsnog de waarde in het economische verkeer moeten worden vastgesteld.

Artikel 6. Belastingtarief

Algemeen
In dit artikel staan de mogelijke tariefsystemen vermeld die een gemeente kan hanteren al naar gelang de keuze van de maatstaf van heffing. Om het tarief te kunnen bepalen, dienen de totale te verhalen kosten van de gemeentelijke voorzieningen over alle gebate objecten te worden verdeeld. Bij het bepalen van het tarief moet een gemeente voor ogen houden dat er een kostenverhaal van maximaal 100% mogelijk is. Dit laatste brengt mee dat de opbrengst van de baatbelasting niet uit mag gaan boven de gemeentelijke lasten van de voorzieningen. Men dient de kosten van de voorzieningen te verminderen met eventuele ten behoeve van de voorzieningen genoten subsidies c.q. van derden genoten premies of reducties.

De maximumgrens van 100% kostenverhaal moet een gemeente goed in de gaten houden, vooral als besloten wordt een baatbelasting in te voeren voordat de voorzieningen zijn voltooid. Om het tarief in die situatie te kunnen vaststellen worden de geraamde lasten van de voorzieningen over de gebate objecten omgeslagen. De gemeentelijke wetgever dient dan voor een zorgvuldige bepaling van het tarief zorg te dragen ten einde te voorkomen dat de opbrengst van de baatbelasting de werkelijke lasten van de voorziening te boven gaat. In dit verband kan onder meer worden verwezen naar een uitspraak van het Hof Den Bosch van 18 december 1981, Belastingblad 1983, blz. 39, waarin de in totaal geheven belasting, die was gebaseerd op een kostenraming, de werkelijke kosten ontoelaatbaar bleek te overschrijden. In de procedure Hoge Raad 29 juni 1988, nr. 25.228, BNB 1988/263, Belastingblad 1988, blz. 715, stond het Hof de gemeente toe het tarief met terugwerkende kracht te verlagen om binnen de grens van 100% kostenverhaal te blijven.

Overschrijding van het te verhalen kostenbedrag zoals dat in het bekostigingsbesluit is vermeld, leidt niet tot onverbindendheid van de verordening. Zie Hoge Raad 13 februari 2009, nr. 43892, ECLI:NL:HR:2009:BH2592, en Hoge Raad 3 oktober 2003 nr. 38259, ECLI:NL:HR:2003:AL6992. Volgens de Hoge Raad brengt overschrijding niet mee dat de verordening in haar geheel onverbindend is, maar slechts dat de tariefstelling onverbindend is voor zover daardoor het uit het bekostigingsbesluit voortvloeiende maximum wordt overtroffen. De sanctie op overschrijding van dat maximum dient immers niet verder te gaan dan nodig is om de in het bekostigingsbesluit gelegen waarborg tot zijn recht te doen komen.

Tariefsystemen
Bij alle tariefsystemen is een tweede lid opgenomen dat rekening houdt met wijzigingen van gebate onroerende zaken tussen het tijdstip van de baat genoemd in artikel 2, eerste lid, en de datum van ingang van de heffing, bijvoorbeeld door verkoop van een gedeelte van een gebate onroerende zaak. De belastingschuld van de onroerende zaak zoals die op het tijdstip van baat wordt vastgesteld, wordt dan volgens een bepaalde formule verdeeld over de onroerende zaken zoals die op de datum van ingang van de heffing bestaan. Deze bepaling dient alleen te worden opgenomen als de het tijdstip van gebaat zijn genoemd in artikel 2, eerste lid, afwijkt van de datum van de ingang van de heffing genoemd in artikel 10, tweede lid.

Mogelijkheid 1, 2 en 3
Het tarief wordt hier bepaald door de te verhalen kosten te verdelen over het totaal aantal vierkante meters oppervlakte c.q. gecorrigeerde vierkante meters oppervlakte van de door de voorzieningen gebate objecten, zijnde de oppervlakte van de onroerende zaak vermenigvuldigd met factoren voor ligging, bestemming en voorziening.

Mogelijkheid 4
Bepaling van het tarief geschiedt door de te verhalen kosten te verdelen over de gebate onroerende zaken.

Mogelijkheid 5
Hier wordt het tarief bepaald door de te verhalen kosten te verdelen over het totaal aantal strekkende meters van de desbetreffende gebate objecten.

Als een gemeente kiest voor de heffingsmaatstaf waarde in het economische verkeer, dan kan de tariefbepaling als volgt luiden: Het tarief van de belasting bedraagt [**…**]% van de heffingsmaatstaf.

Bepalend voor de tariefstelling is de verdeling van de te verhalen kosten over de totale vastgestelde waarde in het economische verkeer van de gebate objecten.

Artikel 7. Regeling inzake heffing in de vorm van een jaarlijkse heffing
De baatbelasting is in beginsel een heffing ineens. De belastingplichtige zal, na het vervallen van het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is, de heffing ineens moeten betalen. Op verzoek van de

belastingplichtige kan de baatbelasting echter in de vorm van een jaarlijkse belasting gedurende ten hoogste dertig jaren worden geheven. In dit artikel is een regeling opgenomen voor belastingplichtigen die de baatbelasting gespreid over een door de gemeente vastgesteld aantal jaren (maximaal 30) willen betalen. Een gemeente is verplicht daarvoor een regeling te treffen in de verordening. Overigens staat er tegen de beslissing van de gemeente op het verzoek geen bezwaar en beroep open. De gemeente heeft de vrijheid om ook buiten de gestelde termijn het verzoek alsnog in te willigen. Als een belastingplichtige kiest voor gespreide betaling, kan de gemeente de aanslag tot een bedrag ineens intrekken en vervangen door een aanslag voor het eerste jaar (Hoge Raad, 6 januari 1988, nr. 24.905, BNB 1988/120, Belastingblad 1988, blz. 235). Indien de datum van ingang van de heffing (artikel 11, tweede lid) niet 1 januari is, wijkt ook het belastingjaar af van het kalenderjaar.

In het derde lid is bepaald hoe de jaarlijkse belasting moet worden vastgesteld. Zie in dit verband Hoge Raad 14 april 2006, nr. 40300, ECLI:NL:HR:2006:AW1640 (Gennep), waaruit blijkt dat de annuïteit prenumerando (bij vooruitbetaling) berekend dient te worden en niet postnumerando (bij achterafbetaling) zoals de gemeente in dit geval had gedaan. Bij de bepaling van de hoogte van de annuïteit is volgens hof en Hoge Raad het tijdstip van ontstaan van de materiële belastingschuld maatgevend. Daaraan doet niet af dat de gemeente de aanslagen in de loop van het jaar oplegt.

In het vijfde lid van dit artikel is een regeling opgenomen voor het geval dat een belastingplichtige, op wie de gespreide regeling van betaling van toepassing is, gedurende de loop van de belastingperiode ophoudt belastingplichtig te zijn. Het zesde lid geeft een regeling voor de situatie dat een onroerende zaak in de loop van de heffingsperiode wordt gesplitst. Afhankelijk van de gekozen heffingsmaatstaf vindt er dan door het zesde lid een verdeling plaats van de resterende belastingschuld over de gesplitste onroerende zaken. De Hoge Raad heeft in het verleden beslist dat de baatbelasting bij het opsplitsen van het belastbaar perceel op het desbetreffende perceel blijft rusten (Hoge Raad 30 maart 1988, nr. 25.360, Belastingblad 1989, blz. 182). Het ging in dat arrest om een baatbelasting voor de aanleg en verbetering van een weg. De maatstaf van heffing was de oppervlakte. Een gebaat perceel werd na een aantal jaren voor een deel verkocht, waardoor het deel dat de oorspronkelijke eigenaar behield niet langer aan de weg lag. De Hoge Raad besliste dat de baatbelasting die rustte op het gehele oorspronkelijke perceel is blijven rusten op het daarvan afgesplitste perceel, ook al zou dit laatste perceel niet langer gebaat zijn door de getroffen voorzieningen. De werking van het zesde lid kan nader worden verduidelijkt met het volgende voorbeeld.

Stel: een gemeente heft gedurende 20 jaar een baatbelasting ter zake van een onroerende zaak en na 10 jaar wordt een deel van de onroerende zaak verkocht. Als de heffingsmaatstaf de oppervlakte is, moet de resterende belastingschuld naar rato van de oppervlakte over de beide objecten worden verdeeld. Is destijds de waarde in het economische verkeer als heffingsmaatstaf gekozen, dan zal van beide objecten opnieuw de waarde moeten worden vastgesteld naar de toestand van de onroerende zaak op het tijdstip als bedoeld in artikel 4.

De frontbreedte als heffingsmaatstaf kan in dit verband tot gevolg hebben dat de belastingschuld in zijn geheel blijft rusten op één van beide objecten. Dit is het geval als na de splitsing slechts een van de nieuwe objecten is gelegen aan de in de verordening aangeduide weg of straat.

Artikel 8. Wijze van heffing
Ingevolge artikel 233 van de Gemeentewet kunnen gemeentelijke belastingen worden geheven bij wege van aanslag, bij wege van voldoening op aangifte of op andere wijze. In de modelverordening hebben wij gekozen voor de heffing bij wege van aanslag.

Artikel 9. Termijnen van betaling
In dit artikel zijn de termijnen van betaling opgenomen. Wij hebben gekozen voor één termijn van een x-aantal maanden na dagtekening van het aanslagbiljet. Een uitgebreidere algemene betalingsregeling achten wij voor een baatbelasting niet nodig, zeker als het gaat om de jaarlijkse belasting. Indien in individuele gevallen het betalen in één termijn op bezwaren stuit, kan een gemeente eventueel een op maat gesneden regeling treffen. De gemeente heeft echter de vrijheid hiervan af te wijken. Een uitgebreide toelichting op dit artikel is opgenomen in de Modelverordeningen gemeentelijke belastingen (algemene toelichting) – Termijnen van betaling.

Artikel 10. Kwijtschelding
Een toelichting op dit artikel is opgenomen in de Modelverordeningen gemeentelijke belastingen (algemene toelichting) – Kwijtschelding.

In de modelverordening is gekozen voor een bepaling in de verordening die regelt dat in het geheel geen kwijtschelding van baatbelasting wordt verleend.

Reden hiervan is dat het heffen van baatbelasting is aan te merken als een betaling voor de aanleg van bepaalde voorzieningen van de gemeente. De meeste gemeenten verlenen om die reden geen kwijtschelding van baatbelasting.

Artikel 11. Inwerkingtreding
Een toelichting op dit artikel is opgenomen in de Modelverordeningen gemeentelijke belastingen (algemene toelichting) – Inwerkingtreding.

Artikel 12. Citeertitel
Een toelichting op dit artikel is opgenomen in de Modelverordeningen gemeentelijke belastingen (algemene toelichting) – Citeertitel.

C. Het model-bekostigingsbesluit

De raad van de gemeente [**gemeentenaam**];
gezien het voorstel van het college van burgemeester en wethouders van [**datum**];
gelet op artikel 222 van de Gemeentewet;

besluit het volgende.

Mogelijkheid 1
Via de heffing van een baatbelasting zullen de voor rekening van de gemeente blijvende lasten van de door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand te brengen voorzieningen in [**aanduiding straten of gebied waar de voorzieningen worden getroffen**] die thans wordt geraamd op € [**...**] voor [**getal**] % worden omgeslagen over de genothebbenden krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van de door deze voorzieningen gebate onroerende zaken;

Mogelijkheid 2
Via de heffing van een baatbelasting zal € [**...**] van de voor rekening van de gemeente blijvende lasten van de door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand te brengen voorzieningen in [**aanduiding straten of gebied waar de voorzieningen worden getroffen**], die thans worden geraamd op € [**...**], worden omgeslagen over de genothebbenden krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van de door deze voorzieningen gebate onroerende zaken;
Het gebied waarbinnen de onroerende zaken zijn gebaat, is aangegeven op de bij dit bekostigingsbesluit behorende kaart.
[*De voorzieningen omvatten in ieder geval:*
a. ...;
b. ...;
c. ... .]

Dit besluit, aan te halen als 'bekostigingsbesluit [**naam**]' zal worden bekendgemaakt.
Aldus besloten in de openbare vergadering van [**datum**].
De voorzitter,
De griffier,

Toelichting op het model-bekostigingsbesluit

Het nemen van een bekostigingsbesluit is een voorwaarde voor de latere invoering van een baatbelasting. Deze verplichting is ingevoerd toen de termijn voor het vaststellen van een verordening baat- of bouwgrondbelasting werd verlengd van één tot twee jaar nadat de voorzieningen gereed waren gekomen (Wet van 22 mei 1991, Stb. 394). De wetgever beoogde met deze maatregel de vermindering van de rechtszekerheid te ondervangen die een gevolg was van deze maatregel. Een bekostigingsbesluit heeft als functie toekomstige belastingplichtigen te informeren over de vraag of zij in de toekomst mogelijk nog zullen worden betrokken in de heffing van een baatbelasting.

Een bekostigingsbesluit moet in ieder geval de volgende elementen omvatten:
a. Een aanduiding van het gebate gebied waarbinnen de gebate onroerende zaken zijn gelegen. Op de bij het bekostigingsbesluit behorende kaart dient het gebate gebied nader te worden aangeduid.
b. De mate waarin de aan de voorzieningen verbonden kosten zullen worden verhaald.

Aanduiding gebate gebied
Een bekostigingsbesluit hoeft niet exact dezelfde aanduiding van het gebate gebied te bevatten als later in de belastingverordening wordt opgenomen (Hoge Raad 24 juli 2001, nr. 35981,

ECLI:NL:HR:2001:AB2768, Belastingblad 2001, blz. 890). Dat geldt ook indien het uiteindelijk in de verordening opgenomen gebate gebied aanzienlijk kleiner is dan het gebied dat is aangeduid in het bekostigingsbesluit. Op het moment van het vaststellen van het bekostigingsbesluit kan nog onzekerheid bestaan over de vraag welke onroerende zaken uiteindelijk door de te treffen voorzieningen gebaat zullen zijn. Daarom staat het de gemeenten vrij ter vermijding van financiële risico's in het bekostigingsbesluit een ruime aanduiding van het gebate gebied op te nemen. De grenzen van die vrijheid zijn pas overschreden indien de gemeente een zo ruim gebied heeft aangeduid, dat zij daarbij niet uitsluitend de vermijding van financiële risico's op het oog kan hebben gehad (Hoge Raad 8 augustus 2003, nr. 36 779, ECLI:NL:HR:2003:AE2313, Belastingblad 2003, blz. 991).

Mate van kostenverhaal
In mogelijkheid 1 van het model is de omvang van de in te voeren baatbelasting uitgedrukt in een percentage van de totale kosten van de te treffen voorzieningen. In mogelijkheid 2 is expliciet het kostenbedrag vermeld dat een gemeente via een baatbelasting wil verhalen. De Hoge Raad heeft beslist dat indien het bekostigingsbesluit een te verhalen vast of maximum bedrag vermeldt (per onroerende zaak of in totaal), dit voor de belastingplichtige voldoende rechtszekerheid biedt. De totale kosten van de voorzieningen hoeven dan niet te worden vermeld. Als echter het bekostigingsbesluit vermeldt welk percentage van de geraamde lasten zal worden verhaald, dan moet het bekostigingsbesluit wel het bedrag van de geraamde totale kosten vermelden (Hoge Raad 23 september 2005, nr. 39704, ECLI:NL:HR:2005:AU3155 inzake Winterswijk).

Alleen de hierboven genoemde elementen zijn verplicht. Het is dus niet noodzakelijk in het bekostigingsbesluit een omschrijving van de voorzieningen te geven. Een omschrijving van de voorzieningen draagt echter wel bij tot de rechtszekerheid van toekomstige belastingplichtigen. Zij krijgen hierdoor enig inzicht in de aard en omvang van de aan te leggen voorzieningen. In het bekostigingsbesluit dient een zodanig ruime omschrijving van de voorzieningen te worden opgenomen dat eventuele aanpassingen tijdens de uitvoering van de werkzaamheden zonder bezwaar in het kostenverhaal kunnen worden betrokken.

Voorts wijzen wij op Hoge Raad 25 oktober 2000, nr. 34290, ECLI:NL:HR:2000:AA7836, BNB 2001/17, Belastingblad 2001, blz. 208. Hieruit blijkt dat het niet is uitgesloten dat een bekostigingsbesluit meer dan één nog in te voeren baatbelasting betreft. Dan dient echter per deelgebied te worden aangegeven welke voorzieningen zijn getroffen waarbij de in dat deelgebied gelegen onroerende zaken zijn gebaat, en in welke mate die lasten door middel van de bij de verordening ingevoerde baatbelasting worden verhaald. Indien aan dit vereiste niet is voldaan, mag geen baatbelasting worden geheven en is de verordening baatbelasting voor een deelgebied onverbindend. Zie ook Hoge Raad 20 september 2002, nr. 37.461, ECLI:NL:HR:2002:AE7863 (Leusden). Ook in deze procedure gaat het om één bekostigingsbesluit voor meerdere baatbelastingen. Het bekostigingsbesluit vermeldt niet de lasten van de voorzieningen in het deelgebied waarop de verordening van toepassing is. Als gevolg daarvan blijkt uit het bekostigingsbesluit, hoewel het wél vermeldt voor welk bedrag aan baatbelasting elke belastingplichtige zal worden aangeslagen, niet de mate waarin de lasten van de voorzieningen zullen worden verhaald. De verordening is daarom volgens de Hoge Raad onverbindend.

Model Bekostigingsbesluit baatbelasting
(Laatst gewijzigd: 30-08-2006)

De raad van de gemeente [gemeentenaam];
gezien het voorstel van het college van burgemeester en wethouders van [datum];
gelet op artikel 222 van de Gemeentewet ; besluit het volgende

Mogelijkheid 1
Via de heffing van een baatbelasting zullen de voor rekening van de gemeente blijvende lasten van de door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand te brengen voorzieningen in [aanduiding straten of gebied waar de voorzieningen worden getroffen] die thans wordt geraamd op ... voor [getal] % worden omgeslagen over de genothebbenden krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van de door deze voorzieningen gebate onroerende zaken;

Mogelijkheid 2
Via de heffing van een baatbelasting zal ... euro van de voor rekening van de gemeente blijvende lasten van de door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand te brengen voorzieningen in [aanduiding straten of gebied waar de voorzieningen worden getroffen], die thans worden geraamd op ... euro, worden omgeslagen over de genothebbenden krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van de door deze voorzieningen gebate onroerende zaken; Het gebied waarbinnen de onroerende zaken zijn gebaat, is aangegeven op de bij dit bekostigingsbesluit behorende kaart.
[De voorzieningen omvatten in ieder geval:
a. ...;
b. .....;
c. .....]

Dit besluit, aan te halen als 'bekostigingsbesluit [naam]' zal worden bekendgemaakt.
Aldus besloten in de openbare vergadering van [datum].
De voorzitter, De griffier,

Toelichting
Het nemen van een bekostigingsbesluit is een voorwaarde voor de latere invoering van een baatbelasting. Deze verplichting is ingevoerd toen de termijn voor het vaststellen van een verordening baat- of bouwgrondbelasting werd verlengd van één tot twee jaar nadat de voorzieningen gereed waren gekomen (Wet van 22 mei 1991, Stb. 394). De wetgever beoogde met deze maatregel de vermindering van de rechtszekerheid te ondervangen die een gevolg was van deze maatregel. Een bekostigingsbesluit heeft als functie toekomstige belastingplichtigen te informeren over de vraag of zij in de toekomst mogelijk nog zullen worden betrokken in de heffing van een baatbelasting.
Een bekostigingsbesluit moet in ieder geval de volgende elementen omvatten:
a. Een aanduiding van het gebate gebied waarbinnen de gebate onroerende zaken zijn gelegen. Op de bij het bekostigingsbesluit behorende kaart dient het gebate gebied nader te worden aangeduid.
b. De mate waarin de aan de voorzieningen verbonden kosten zullen worden verhaald.

Een bekostigingsbesluit hoeft niet exact dezelfde aanduiding van het gebate gebied te bevatten als later in de belastingverordening wordt opgenomen (Hoge Raad 24 juli 2001, nr. 35981, Belastingblad 2001, blz. 890). Dat geldt ook indien het uiteindelijk in de verordening opgenomen gebate gebied aanzienlijk kleiner is dan het gebied dat is aangeduid in het bekostigingsbesluit. Op het moment van het vaststellen van het bekostigingsbesluit kan nog onzekerheid bestaan over de vraag welke onroerende zaken uiteindelijk door de te treffen voorzieningen gebaat zullen zijn. Daarom staat het de gemeenten vrij ter vermijding van financiële risico's in het bekostigingsbesluit een ruime aanduiding van het gebate gebied op te nemen. De grenzen van die vrijheid zijn pas overschreden indien de gemeente een zo ruim gebied heeft aangeduid, dat zij daarbij niet uitsluitend de vermijding van financiële risico's op het oog kan hebben gehad (Hoge Raad 8 augustus 2003, nr. 36 779, Belastingblad 2003, blz. 991).
In mogelijkheid 1 van het model is de omvang van de in te voeren baatbelasting uitgedrukt in een percentage van de totale kosten van de te treffen voorzieningen. In mogelijkheid 2 is expliciet het kostenbedrag vermeld dat een gemeente via een baatbelasting wil verhalen.
Alleen de hierboven genoemde elementen zijn verplicht. Het is dus niet noodzakelijk in het bekostigingsbesluit een omschrijving van de voorzieningen te geven. Een omschrijving van de voorzieningen draagt echter wel bij tot de rechtszekerheid van toekomstige belastingplichtigen. Zij krijgen hierdoor enig inzicht in de aard en omvang van de aan te leggen voorzieningen. In het bekostigingsbesluit dient een zodanig ruime omschrijving van de voorzieningen te worden opgenomen dat eventuele aanpassingen tijdens de uitvoering van de werkzaamheden zonder bezwaar in het kostenverhaal kunnen worden betrokken.
Voorts wijzen wij op Hoge Raad 25 oktober 2000, nr. 34290, BNB 2001/17, Belastingblad 2001, blz. 208. Hieruit blijkt dat het niet is uitgesloten dat een bekostigingsbesluit meer dan één nog in te voeren baatbelasting betreft. Dan dient echter per deelgebied te worden aangegeven welke voorzieningen zijn getroffen waarbij de in dat deelgebied gelegen onroerende zaken zijn gebaat, en in welke mate die lasten door middel van de bij de verordening ingevoerde baatbelasting worden verhaald. Indien aan dit vereiste niet is voldaan, mag geen baatbelasting worden geheven en is de verordening baatbelasting voor een deelgebied onverbindend. Zie ook Hoge Raad 20 september 2002, nr. 37.461, LJN: AE7863 (Leusden).
Ook in deze procedure gaat het om één bekostigingsbesluit voor meerdere baatbelastingen. Het bekostigingsbesluit vermeldt niet de lasten van de voorzieningen in het deelgebied waarop de verordening van toepassing is. Als gevolg daarvan blijkt uit het bekostigingsbesluit, hoewel het wél vermeldt voor welk bedrag aan baatbelasting elke belastingplichtige zal worden aangeslagen, niet de mate waarin de lasten van de voorzieningen zullen worden verhaald. De verordening is daarom volgens de Hoge Raad onverbindend.

Jurisprudentie
JG 03.0017
JG 03.0058
JG 04.0127
JG 04.0139
JG 09.0025