Deloitte.



Revitalisering van de baatbelasting

Ministerie van Binnenlandse Zaken

31 juli 2026
Definitief eindrapport

Belangrijke opmerking
Dit rapport is vervaardigd binnen de beperkingen zoals beschreven in de opdrachtbevestiging met kenmerk: 311588247 en de aanbiedingsbrief op de hierna volgende pagina. Wij accepteren geen aansprakelijkheid ten opzichte van derden die dit rapport inzien. Het kan zijn dat dit document in elektronisch formaat of als kopie aan u ter beschikking is gesteld. Dientengevolge is het mogelijk dat meerdere versies van dit document bestaan. De getekende versie van het rapport is definitief en bepalend.

Wij merken op dat indien Cliënt op grond van de Wet open overheid (Woo) voornemens is uit eigen beweging het Rapport te openbaren en/of indien Cliënt een verzoek tot publicatie van het Rapport ontvangt, dan zal Cliënt Deloitte hierover terstond informeren, voor zover wettelijk toegestaan. Voorts zal Cliënt Deloitte als belanghebbende aanmerken in het kader van de openbaarmaking en zal Cliënt Deloitte in de gelegenheid stellen haar zienswijze inzake de openbaarmaking aan Cliënt kenbaar te maken. Cliënt zal die zienswijze bij haar besluitvorming betrekken. Wij accepteren geen aansprakelijkheid ten opzichte van derden die dit Rapport inzien.

Inhoudsopgave

1. Inleiding 7
1.1 Aanleiding en probleemstelling 8
1.2 Doelstelling en onderzoeksvraag 8
1.3 Scope en afbakening 9
1.4 Leeswijzer 9

2. Theoretisch kader baatbelasting 10
2.1 Plaats in het gemeentelijk heffingenstelsel en historische ontwikkeling 11
2.2 Baatbelasting als bestemmingsheffing en het profijtbeginsel 12
2.3 Afbakening ten opzichte van retributies en kostenverhaal 12
2.4 Proportionaliteit en evenwichtige bekostiging 13
2.5 Rechtsbescherming 13

3. Relatie tussen kernelementen, knelpunten en wetgevingssystematiek 16
3.1 Kernelementen baatbelasting 17
3.2 Wetgevingssystematiek 17
3.3 Knelpunten 19
3.4 Relatie tussen knelpunten en kernelementen 20
3.5 Relatie met huidige wetgevingssystematiek 21

4. Benodigde aanpassingen voor een uitvoerbaar construct 23
4.1 Voorgestelde maatregelen 24
4.2 Het voorgestelde totstandkomingsproces 29

5. Analyse Gemeentewet of Omgevingswet 33
5.1 Wettelijke positionering en benodigde aanpassingen 34
5.2 Conclusie wettelijke positionering 36

6. Conclusie en samenvatting 38
6.1 Samenvatting en kernbevindingen 39
6.2 Afweging tussen Gemeentewet en Omgevingswet 39
6.3 Conclusie: handhaving en herziening binnen de Gemeentewet 40
6.4 Afsluitende aanbeveling: voorgestelde vervolgonderzoeken 40

7. Bijlagen 42
Bijlage 1. Gespreksverslag expertsessie 43
Bijlage 2. Flowchart Baatbelasting 48

Managementsamenvatting

Managementsamenvatting

In opdracht van het ministerie van Binnenlandse Zaken hebben wij onderzocht op welke manier de baatbelasting, zoals opgenomen in artikel 222 van de Gemeentewet, kan worden gerevitaliseerd. Onder revitalisering verstaan wij in dit rapport het komen tot een concreet en uitvoerbaar voorstel waarmee het instrument zodanig wordt aangescherpt dat het voor gemeenten weer beter inzetbaar, uitvoerbaar en juridisch houdbaar wordt. In ons onderzoek stond centraal hoe het bestaande instrument opnieuw effectief kan worden ingezet, mede door de knelpunten te adresseren die zijn geïnventariseerd door J.A.M. van den Brand en H.W. van Sandick in hun rapport *"Onderzoek verkenning revitalisering baatbelasting"* (2024). Daarnaast is onderzocht of de baatbelasting, na revitalisering, haar plaats dient te behouden in de (huidige) Gemeentewet of verplaatst dient te worden naar de Omgevingswet.

De baatbelasting is thans een gemeentelijke bestemmingsheffing. Deze kan worden ingezet voor de omslag van lasten die gemoeid zijn met investeringen in publieke voorzieningen waar een specifieke groep onroerende zaak profijt van heeft. In de praktijk wordt de baatbelasting echter nog maar beperkt toegepast, mede vanwege knelpunten die uit de jurisprudentie voortvloeien. Zowel dit beperkte gebruik als deze knelpunten vormen de aanleiding voor dit vervolgonderzoek.

Wij concluderen dat de meeste knelpunten passend kunnen worden geadresseerd door aanscherping van het huidige instrument, eventueel met toevoeging van lagere regelgeving. Het verplaatsen van de baatbelasting naar de Omgevingswet leidt tot een complex, hybride model. Bovendien past de baatbelasting naar haar aard niet bij de financiële instrumenten uit de Omgevingswet: de Omgevingswet gaat voor de toepassing van het financieel instrumentarium uit van het kostenveroorzakersbeginsel. De baatbelasting heeft geen relatie met dit beginsel, sterker nog, de belastingplichtigen worden met een initiatief geconfronteerd.

Dit brengt ons tot het voorstel de baatbelasting op de volgende onderdelen aan te scherpen:

- het vaststellen van expliciete definities;
- het voorschrijven van één primaire beoordelingsmethodiek;
- het vaststellen van een limitatieve nationale kostensoortlijst en vaste heffingsgrondslagen;
- het versterken van het bekostigingsbesluit; en
- het concentreren van rechtsbescherming aan de voorkant van het proces.

Na invoering van deze aanscherping is in figuur 1 op de volgende pagina het beoogde proces voor de heffing van baatbelasting weergegeven.

Figuur 1. Voorgesteld proces gerevitaliseerde baatbelasting



Hoofdstuk 1

Inleiding

1. Inleiding

In dit hoofdstuk beschrijven we de aanleiding voor het onderzoek naar de revitalisering van de baatbelasting, de centrale onderzoeksvraag en de reikwijdte van dit onderzoek. Daarmee vormt het de basis voor de verdere uitwerking van de oplossingsrichtingen en wettelijke positionering van het instrument.

1.1 Aanleiding en probleemstelling

Het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties (voorheen het ministerie van Volkshuisvesting en Ruimtelijke Ordening en hierna gezamenlijk aangeduid als VRO) verkent op welke wijze de baatbelasting kan worden gerevitaliseerd, zodat dit instrument voor gemeenten weer beter inzetbaar, uitvoerbaar en juridisch houdbaar wordt.

De baatbelasting is een gemeentelijke heffing waarmee gemeenten de lasten van een nieuwe of verbeterde openbare voorziening geheel of gedeeltelijk kunnen omslaan over eigenaren, bezitters of zakelijk gerechtigden van onroerende zaken die door die voorziening zijn gebaat. De wettelijke grondslag hiervoor is opgenomen in artikel 222 van de Gemeentewet. In de huidige systematiek komt de heffing tot stand via een bekostigingsbesluit en een belastingverordening en wordt de belasting vervolgens geïnd via individuele aanslagen.

In de praktijk is de baatbelasting echter grotendeels in onbruik geraakt. Een belangrijke oorzaak daarvoor is de rechtspraak van de Hoge Raad, waarin is geoordeeld dat baatbelasting slechts kan worden geheven indien sprake is van een wezenlijke verbetering van een gemeentelijke voorziening.[1] Dit criterium is in concrete situaties moeilijk toepasbaar. Daardoor bestaat onzekerheid over de vraag wanneer een (verbeterde) voorziening voldoende baat oplevert om heffing te rechtvaardigen.

Die onzekerheid werkt door in de juridische houdbaarheid van de belastingverordening. Indien een verordening onverbindend wordt verklaard, kan deze in de praktijk vaak niet meer tijdig worden hersteld. De doorlooptijd van bezwaar- en beroepsprocedures kan ertoe leiden dat de wettelijke (tweejaars)termijn voor het vaststellen van een nieuwe of aangepaste verordening is verstreken. Voor gemeenten brengt dit een aanzienlijk financieel en juridisch risico met zich mee. Dat risico draagt eraan bij dat gemeenten terughoudend zijn geworden in het toepassen van de baatbelasting.

Naast dit centrale probleem spelen meerdere inhoudelijke en procedurele knelpunten (zie nadere uitwerking in paragraaf 3.3). Tegen deze achtergrond heeft VRO, als onderdeel van het actieprogramma Modernisering van het grondbeleid, eerder een verkennend onderzoek laten uitvoeren naar de mogelijkheden om de baatbelasting te revitaliseren. Dit onderzoek leidde tot het rapport *“Onderzoek verkenning revitalisering baatbelasting”* (2024) van J.A.M. van den Brand en H.W. van Sandick. Dat onderzoek heeft richtinggevende inzichten opgeleverd. Op basis van deze verkenning is Deloitte verzocht dit vervolgonderzoek uit te voeren om te komen tot de voorwaarden voor een regelingdie juridisch beter afgebakend is en in de gemeentelijke praktijk daadwerkelijk kan worden toegepast.

Dit rapport bouwt voort op het verkennende onderzoek van Van den Brand en Van Sandick. Het onderzoekt welke aanpassingen nodig zijn om de baatbelasting, of een daarmee vergelijkbaar heffingsinstrument, zodanig vorm te geven dat de belangrijkste knelpunten worden verminderd en gemeenten over een beter uitvoerbaar instrument beschikken om kosten van door gemeenten gerealiseerde voorzieningen op gebate onroerende zaken te verhalen.

1.2 Doelstelling en onderzoeksvraag

Het doel van dit onderzoek is het formuleren van concrete, uitvoerbare oplossingsrichtingen voor een gerevitaliseerde baatbelasting. Daarbij staat centraal hoe het instrument juridisch robuuster, procedureel hanteerbaarder en voor gemeenten praktischer toepasbaar kan worden gemaakt.

---

[1] Onder meer: HR, 4 mei 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ0355, r.o. 4.1

De centrale onderzoeksvraag luidt:

“Op welke wijze kan een gerevitaliseerde baatbelasting, of een daarmee vergelijkbaar heffingsinstrument, worden vormgegeven, waarmee de geconstateerde juridisch-procedurele en het merendeel van de inhoudelijke knelpunten worden opgelost, om deze voor gemeenten inzetbaar en uitvoerbaar te maken?”

Bij de beantwoording van deze vraag is aanvankelijk gekeken naar twee mogelijke routes:

1) het opnemen van een nieuwe of aangepaste regeling in het stelsel van de Omgevingswet; of
2) het aanpassen van de bestaande regeling in de Gemeentewet.

In plaats van direct te kiezen voor één wettelijke route, is eerst onderzocht hoe de bestaande knelpunten samenhangen met de kernelementen van de baatbelasting en met de huidige wetgevingssystematiek. Op basis daarvan is bezien welke aanpassingen nodig zijn en welke wettelijke inbedding, Gemeentewet of Omgevingswet, daarvoor het meest logisch is.

1.3 Scope en afbakening

Dit rapport richt zich op de vraag welke juridische, procedurele en inhoudelijke aanpassingen nodig zijn om de baatbelasting als gemeentelijk profijtinstrument beter toepasbaar te maken. De analyse is opgebouwd rond vier kernelementen (zie paragraaf 3.1 ter nadere toelichting) van de baatbelasting:

1) het baatcriterium;
2) het objectgebonden karakter;
3) de lastenomslag; en
4) de afbakening van gebate onroerende zaken.

Aan de hand van deze kernelementen is onderzocht waar de huidige knelpunten ontstaan, welke rol de bestaande wettelijke systematiek daarbij speelt en welke maatregelen kunnen bijdragen aan een meer uitvoerbaar construct. Het onderzoek heeft een richtinggevend karakter. Het bevat geen volledige wetstechnische uitwerking van een nieuwe regeling en geen financiële doorrekening van concrete gemeentelijke projecten. Ook is geen zelfstandig nieuw fiscaal instrument buiten de context van de baatbelasting uitgewerkt. De nadruk ligt op de beantwoording van de vraag welke aanpassingen nodig zijn om de bestaande systematiek te verbeteren en welke wettelijke positionering daarvoor het meest passend is. Hieraan liggen ten grondslag literatuur- en jurisprudentieonderzoeken en separate kennis- en expertsessie die plaatsvond op respectievelijk 19 juni 2026 met afvaardigingen van betrokken ministeriële departementen en later met een aantal onafhankelijke experts uit de wetenschap. Het gespreksverslag van de expertsessie is in de bijlagen opgenomen.

1.4 Leeswijzer

Na deze inleiding volgt in hoofdstuk 2 het theoretisch kader van de baatbelasting. Daarbij komen onder meer de plaats binnen het gemeentelijk heffingsstelsel, het profijtbeginsel, de verhouding tot retributies en kostenverhaal, proportionaliteit, mogelijke grondslagen voor betaling en rechtsbescherming aan bod.

Hoofdstuk 3 gaat in op de kernelementen van de baatbelasting, de huidige wetgevingssystematiek en de knelpunten die zich daarbij voordoen. De samenhang tussen deze elementen vormt de basis voor de vervolganalyse.

In hoofdstuk 4 staan de voorgestelde aanpassingen centraal die nodig zijn om tot een beter uitvoerbaar instrument te komen. Ook wordt het beoogde totstandkomingsproces beschreven.

Hoofdstuk 5 bevat de beantwoording van de onderzoeksvraag, waaronder de afweging of de Gemeentewet of de Omgevingswet de meest logische wettelijke positie is voor een gerevitaliseerde baatbelasting.

Het rapport sluit af met hoofdstuk 6, waarin de belangrijkste conclusies, succesfactoren en aanbevelingen voor verdere uitwerking zijn opgenomen.

Hoofdstuk 2

Theoretisch kader baatbelasting

2. Theoretisch kader baatbelasting

Voor de analyse van de baatbelasting en haar juridische positionering in het Nederlandse gemeentelijke heffingenstelstel, maken wij gebruik van het proefschrift *"Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten"* (2012) van A.W. Schep. Dit proefschrift biedt de theoretische en juridische onderbouwing van de beginselen die aan de baatbelasting ten grondslag liggen en is richtinggevend voor de logische wettelijke positie van een gerevitaliseerde baatbelasting.

2.1 Plaats in het gemeentelijk heffingenstelsel en historische ontwikkeling

Gemeenteraden kunnen (doorgaans) op basis van de Gemeentewet heffingen invoeren ter bekostiging van gemeentelijke taken. Schep maakt onderscheid tussen drie categorieën:

- **Algemene belastingen:** *"gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie tegenover staat, en die krachtens algemene regelen worden geheven"*.[2] Voorbeelden zijn de onroerende zaakbelasting en de forensenbelasting;
- **Bestemmingsheffingen:** in lijn met Hofstra wordt daaronder verstaan dat *"de overheid de kosten van bepaalde voorzieningen, waarbij een speciale bevolkingsgroep geacht kan worden een bijzonder belang te hebben, geheel of gedeeltelijk over de leden van die groep omslaat, volgens algemeen geldende maatstaven, die met de omvang van het individuele voordeel geen rekening houden"*.[3] Voorbeelden zijn de baatbelasting, de rioolheffing en de afvalstoffenheffing; en
- **Retributies:** vergoedingen *"ter zake van een concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen tegenprestatie. Ze kunnen ook wel worden gekenschetst als publiekrechtelijke prijzen"*. [4] Voorbeelden zijn de leges en marktgelden.

Schep heeft de onderscheidende aspecten van gemeentelijke heffingssoorten als volgt samengevat:[5]

Tabel 1. Onderscheidende aspecten gemeentelijke heffingssoorten

Aspecten	Algemene belasting	Bestemmingsheffing	Retributies
Profijt	Geen of indirecte relatie met profijt	Gebaseerd op groepsprofijt	Gebaseerd op individueel profijt
Tegenprestatie	Heffing onafhankelijk van tegenprestatie van de overheid	Heffing mogelijk zonder individuele tegenprestatie van de overheid; geen heffing zonder tegenprestatie in de vorm van voorzieningen op groepsniveau	Geen heffing zonder tegenprestatie op individueel niveau
Kostenbasis	Niet gebaseerd op onderliggende kosten	Omslag van de kosten op groepsniveau	Omslag van kosten op individueel niveau
Opbrengstenbesteding	Opbrengst vrij besteedbaar	Opbrengst ten behoeve van specifiek doel of groep tot maximaal de kosten	Opbrengst ter bestrijding van maximaal de kosten van de verstrekte tegenprestatie

[2] Schep, pagina 42.
[3] Schep, pagina 45-46.
[4] Schep, pagina 47.
[5] Schep, pagina 48.

2.2 Baatbelasting als bestemmingsheffing en het profijtbeginsel

De baatbelasting is een instrument waarmee gemeenten de kosten van nieuwe of verbeterde openbare voorzieningen (gedeeltelijk) kunnen verhalen op eigenaren, bezitters of zakelijk gerechtigden van onroerende zaken, mits die onroerende zaken daardoor gebaat zijn. Het instrument berust daarmee op het profijtbeginsel. Dit beginsel houdt een rechtvaardiging in dat degenen die in het bijzonder voordeel ondervinden van een openbare investering, ook bijdragen in de kosten ervan.[6]

De openbare investering moet betrekking hebben op een nieuwe gemeentelijke voorziening dan wel een wezenlijke verbetering van een bestaande gemeentelijke voorziening, waar een af te bakenen groep onroerende zaken bijzonder profijt van heeft.

De investering ziet dus niet op algemene gemeentelijke investeringen in de openbare ruimte, zoals bijvoorbeeld de gemeentebrede vervanging van straatverlichting en/of het reguliere onderhoud van parken. Ook gemeentelijke voorzieningen die als onderdeel van een gebiedsontwikkeling worden gerealiseerd en waarvoor de kosten via de Omgevingswet moeten worden verhaald vallen buiten het bereik van de baatbelasting. Investeringen voor individuele voorzieningen die gerealiseerd worden op privéterrein vallen vanwege het niet-openbare karakter van de voorziening dogmatisch ook buiten het bereik van de baatbelasting.

Dit profijt kan bijvoorbeeld zichtbaar worden door de waardevermeerdering van de onroerende zaken. Die waardevermeerdering is echter nadrukkelijk niet een voorwaarde om baatbelasting te kunnen heffen.[7] Het gaat nadrukkelijk om het bijzondere profijt dat een groep onroerende zaken geniet als gevolg van een nieuw gerealiseerde gemeentelijke openbare voorziening. Een (bovengemiddelde) waardestijging kan wel een indicatie zijn dat een onroerende zaak is gebaat.

Het begrip ‘baat’ is in dit verband niet gedefinieerd in de wet, maar door de jurisprudentie[8], als dat een onroerende zaak in een voordeligere positie is gekomen als gevolg van de gerealiseerde voorzieningen.[9] Daarmede is het begrip ‘baat’ een objectief begrip: of de eigenaar van de onroerende zaak zelf profijt van de gerealiseerde voorziening ervaart of verwacht de voorziening te gebruiken (de subjectieve profijt) is niet relevant voor de bepaling van profijt.[10]

Binnen bestemmingsheffingen worden de geraamde kosten omgeslagen over de profijthebbenden. Dit staat bekend als het omslagvereiste. Schep onderbouwt dit mede aan de hand van jurisprudentie. In de praktijk functioneert het profijtbeginsel als rechtvaardiging voor deze bijzondere bekostiging.

2.3 Afbakening ten opzichte van retributies en kostenverhaal

De baatbelasting verschilt van retributies en het kostenverhaal op basis van aard van de tegenprestatie en initiatief.

Aard van de tegenprestatie

In geval van baatbelasting draagt de belastingplichtige bij aan de kosten die gemoeid zijn met de realisatie van een publieke voorziening, die ten goede komt aan een afgebakende groep onroerende zaken. Er ontbreekt een op individueel niveau specificeerbare relatie tussen de plicht tot betaling van baatbelasting en het hebben van profijt: die relatie is gegeven vanuit het deel uitmaken van een groep onroerende zaken. Bij retributies en het kostenverhaal staat een individueel aantoonbare dienst of prestatie tegenover de verschuldigde betaling. Er wordt betaald voor een specifieke ontvangen dienst of prestatie.[11]

---

[6] Schep, pagina 67-68.

[7] Schep, pagina 116.

[8] Hof Arnhem 22 maart 2011, nr. 10/00313, *Belastingblad* 2011, p. 789.

[9] Schep, pagina 118.

[10] Compendium gemeentelijke belastingen, M.P. van der Burg e.a., Kluwer Deventer, 2005, blz. 226 (uit ECLI:NL:PHR:2007:AZ0361)

[11] Schep, pagina 47.

Initiatief
Bij baatbelasting neemt de gemeente het initiatief tot realisatie van een voorziening en legt zij een heffing op aan de profijthebbenden op grond van het profijtbeginsel en de veronderstelde baat.

Bij retributies is de oorzaak vaak het individuele of private initiatief om een concrete dienst van de overheid af te nemen, denk bij voorbeeld aan de heffing van leges voor paspoorten, vergunningen et cetera. Voor het heffen van deze belastingen is wettelijk vereist dat er een verband is met de aan de dienst toerekenbare kosten.[12]

Daarnaast kent de Omgevingswet het kostenverhaal bij bouwactiviteiten en gebruikswijzigingen. Het kostenverhaal wordt gebruikt wanneer een initiatiefnemer de fysieke leefomgeving verandert – zoals bij de bouw van woningen of kantoorpanden – en de gemeente hiervoor openbare voorzieningen aanlegt als infrastructuur of groenvoorzieningen. De gemeente kan middels het kostenverhaal de hierbij gepaarde gaande investeringen verhalen op de partij die deze verandering start. Ook in dit geval staat het initiatief centraal en kent de kostenverhaalsystematiek als uitgangspunt dat de te verhalen kosten proportioneel zijn tot het door de initiatiefnemer te realiseren profijt (artikel 13.11 lid 1 sub b Omgevingswet).

2.4 Proportionaliteit en evenwichtige bekostiging

Bij de uitvoering van de baatbelasting is de samenhang van belang tussen de mate van het bijzondere baat bij de aangelegde voorzieningen en de mate waarin een bijdrage wordt verlangd in de kosten ervan.[13] De heffing moet proportioneel zijn aan het genoten voordeel. Het is aan de gemeente om daarin een redelijke maatstaf te vinden. Dit kan bijvoorbeeld zijn een bedrag op basis van brutovloeroppervlak, per meter gevellengte of naar de vastgestelde WOZ.[14] Hierbij is van belang dat rekening wordt gehouden met objectieve factoren, zoals bijvoorbeeld afstand tot de voorziening, die als correctie op dit bedrag tot uiting komen. De opbrengt mag in ieder geval nooit hoger zijn dan de gemeentelijke lasten ter zake van de realisatie.

De baatbelasting is een materiële bestemmingsheffing die, gegrond op het profijtbeginsel, de kosten van publieke voorzieningen in redelijke verhouding omslaat over de profijthebbende onroerende zaken. Zij onderscheidt zich van algemene belastingen (geen tegenprestatie) en van rechten (individuele tegenprestatie en vraaggestuurde dienst), en vereist een proportionele, omslagmatige verdeling die recht doet aan de mate van bijzonder voordeel.

2.5 Rechtsbescherming

Rechtsbescherming verdient bijzondere aandacht in het belastingrecht. De fiscale rechtsbescherming is door de jaren heen gevormd rondom de twee polen van het publiekrecht: het belang van een goede taakvervulling door de overheid enerzijds en de intrinsiek onevenwichtige relatie tussen overheid en burger anderzijds. Belastingheffing kan immers worden opgemerkt als een inbreuk op het recht van individuele eigendom door de overheid. Dit vereist strenge eisen die voldoen aan beginselen als rechtmatigheid, doelmatigheid en proportionaliteit.

In deze paragraaf beschrijven wij de aandachtspunten en bijzonderheden van rechtsbescherming in relatie tot voorliggend onderzoek: algemene beschouwing over het belang van *onafhankelijke* en *onpartijdige* rechtspraak worden als bekend verondersteld, de specifieke verschillen tussen het fiscaal en bestuursprocesrecht worden besproken vanwege de relatie met de voorgelegde vraag of de revitalisering van de baatbelasting het beste tot haar recht komt binnen de kaders van de Gemeentewet of van de Omgevingswet.

[12] Artikel 229b Gemeentewet
[13] Schep, pagina 69.
[14] Scherff, aant. 2.1.8.

Beginselen fiscaal procesrecht
In het huidige stelsel ontleent de baatbelastingplichtige diens rechtsbescherming aan fiscale wetgeving dat de beginselen van fiscaal procesrecht omkleedt. Het fiscale procesrecht kent enkele afwijkingen en aanvullingen op het algemene bestuursprocesrecht.

Naast de algemene (formele) beginselen van behoorlijk bestuur, gelden voor fiscale procedures specifiek zes beginselen.[15] Deze beginselen vormen het niveau van rechtsbescherming van de belastingplichtige dat de basis vormt bij de revitalisering van de baatbelasting:

- **Voorprocedure bij de inspecteur:** Dit is gericht op vroegtijdige geschillenbeslechting ter voorkoming van bezwaar en/of beroep;
- **Laagdrempelig:** Geen verplichte procesvertegenwoordiging en geen onderscheid tussen fiscale of algemene bestuursrechtelijke vormgeving;
- **Zo veel mogelijk kosteloos:** Griffierecht is in 2026 feitelijk gelijk voor bestuursrechtelijke zaken en belastingzaken. Baatbelasting valt onder de Regeling verlaagd griffierecht (bijlage 3 bij de Algemene wet bestuursrecht);
- **De belastingrechter is (min of meer) lijdelijk:** De belastingrechter beperkt het oordeel tot de bestreden onderdelen en vergaart zelf geen bewijs;[16]
- **Vrije bewijsleer:** De belastingrechter heeft ongelimiteerde vrijheid in de beoordeling en weging van bewijs. De belastingplichtige mag, op een enkele uitzondering na, alle beschikbare middelen als bewijs aanwenden; en
- **Rechtspraak**: Na de bezwaarprocedure kan de belastingplichtige volgens het fiscaal procesrecht zich in twee feitelijke instanties beklagen over de aanslag. Daarna staat voor rechtsvragen cassatie open. In het algemene bestuursrecht is sprake van twee feitelijk-toetsende instanties: de rechtbank en de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State. De Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State is daarmee de hoogste rechter in het algemene bestuursrecht en is in principe geen cassatie mogelijk bij de Hoge Raad. Dit verschil is relevant wegens de voorliggende keuze voor ofwel de positionering in de Gemeentewet (fiscale rechter) ofwel in de Omgevingswet (bestuursrechter). Het verschil in toetsing tussen beide instanties lichtten wij hieronder toe.

Toetsing Hoge Raad en Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State
In het Nederlandse rechtsstelsel verschillen de toetsingsrollen van de Hoge Raad en de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State wezenlijk van aard en reikwijdte. De Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State is als hoogste bestuursrechter primair gericht op de controle van bestuurlijke besluiten: zij toetst de rechtmatigheid van besluiten, de juiste toepassing van bestuursrechtelijke normen (zoals zorgvuldigheids- en motiveringsplichten), maar oordeelt daarin terughoudend de beleids- of belangenafwegingen en respecteert het kader van de bestuurlijke beoordelingsruimte. De Hoge Raad daarentegen functioneert als cassatierechter voor (onder meer) fiscaalrechtelijke rechtsvragen en richt zich vrijwel uitsluitend op de zuivere rechtsvraag: toepassing en ontwikkeling van het recht, rechtsspraakuniformiteit en procedurele rechtsbeginselen. Toegepast op de baatbelasting betekent dit dat de Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State terughoudend de baatbelastingheffing toetst en meer beleidsvrijheid laat aan de gemeente om een dergelijke heffing uit te voeren. De Hoge Raad daarentegen toetst inhoudelijk en bewaakt inhoudelijk de juiste rechtsvorming en -toepassing en is daarmee ook van belang bij het scheppen van juridische kaders die voor het heffen van de baatbelasting van toepassing zijn.

Gesloten vs. open stelsel
Een ander verschil tussen de fiscale rechtsbescherming en de rechtsbescherming onder de algemene bestuursrechter is het gesloten stelsel.

---

[15] Niessen, prof.dr.mr. R.E.C.M. & Niessen-Cobben, mr.dr. R.M.P.G. *Inleiding formeel belastingrecht,* Den Haag: 2018

[16] Van Roij, mr. W.A.P., FBR.6.7.2 Taakopvatting belastingrechter. Aanvulling van gronden en feiten, Kluwer: 2026

Voor besluiten genomen op grond van een belastingwet geldt het zogenoemde gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming. Anders gezegd, in afwijking van het bestuursrechtelijke stelsel van rechtsbescherming, dient de appellabiliteit van besluiten op grond van een belastingwet expliciet in de wet te zijn opgenomen (artikel 26 Algemene wet inzake rijksbelastingen), terwijl voor algemeen bestuursrechtelijke besluiten (artikel 1:3 Awb) in feite het omgekeerde geldt: tegen een besluit kunnen rechtsmiddelen worden aangewend, tenzij de wet dat recht beperkt.

De aanslag ineens vs. periodiek

In de huidige systematiek van de baatbelasting is de rechtsbescherming geconcentreerd rondom de aanslag.[17] Tegen het bekostigingsbesluit en de verordening staan geen rechtsmiddelen open. Bijzonder aan de huidige baatbelastingsystematiek is het vijfde lid van artikel 222 Gemeentewet dat bepaalt dat de belasting op verzoek van de belastingplichtige ook als jaarlijkse belasting voor een periode van maximaal 30 jaar kan worden geheven. In dat geval ontstaan er dertig (30) belastingaanslagen, die jaarlijks appellabel zijn. Dit leidt tot een Knelpunt dat in hoofdstuk 3 nader wordt toegelicht.

[17] Hoewel artikel 233 Gemeentewet ook andere vormen van heffing toelaat, beperken wij ons tot de in baatbelastingpraktijk meestvoorkomende vorm van heffing: bij wege van aanslag.

Hoofdstuk 3

Relatie tussen kernelementen, knelpunten en wetgevingssystematiek

3. Relatie tussen kernelementen, knelpunten en wetgevingssystematiek

In dit hoofdstuk analyseren wij de huidige baatbelasting. Eerst ontleden we hiertoe het heffingsinstrument en identificeren we uit welke kernelementen het instrument bestaat. Vervolgens inventariseren we hoe de baatbelasting in de wet geregeld is, specifiek kijkend naar de formele en materiële wettelijke eisen. Hierop volgt een overzicht van de knelpunten die in de praktijk zijn geïdentificeerd. Tot slot eindigt dit hoofdstuk met een synthese waarin de kernelementen, knelpunten en wetgevingssystematiek wordt samenbracht. Dit is het kader op basis waarvan we in hoofdstuk 4 concrete verbetermaatregelen voorstellen voor de toepasbaarheid van de baatbelasting.

3.1 Kernelementen baatbelasting

Zoals wij beschreven in paragraaf 1.3 hanteren wij vier kernelementen als basiskader voor de opbouw van onze analyse. Deze zijn ontleend uit artikel 222 lid 1 Gemeentewet, jurisprudentie en wetenschappelijke literatuur en interpreteren wij als volgt:

- **Baatcriterium**: er is een concreet nieuw of verbeterd werk of voorziening van openbaar nut dat een voordeel (de baat) oplevert voor een individuele onroerende zaak in het afgebakende gebied waarbinnen dat voordeel zich uitstrekt.[18]
- **Objectgebonden**: de heffing van baatbelasting richt zich uitsluitend op de onroerende zaak zelf en wordt geheven van de eigenaar, bezitter of zakelijk gerechtigde van de onroerende zaak en niet van de gebruiker en houdt geen rekening met het feitelijk gebruik van de onroerende zaak.[19] Bij gedeeld eigenaarschap, zoals bij appartementsrechten, moeten alle appartementseigenaren worden aangeslagen voor het gehele vastgoedobject.[20]
- **Afbakening**: alle gebate onroerende zaken moeten in de baatbelasting worden betrokken op straffe van onverbindendheid van de verordening; dat vergt een zorgvuldige afbakening van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaken zijn gelegen.[21]
- **Lastenomslag**: alleen lasten die rechtstreeks samenhangen met het nieuwe of verbeterde werk of voorziening (de geobjectiveerde baat) worden omgeslagen, waarbij hetgeen op grond van de Omgevingswet wordt of behoort te worden verhaald niet tot deze lasten behoort. De mate waarin de onroerende zaak is gebaat, moet tot uitdrukking komen in de lastenomslag (differentiatie via heffingsgrondslag of gebruik van correctiefactoren).[22]

3.2 Wetgevingssystematiek

De wetgevingssystematiek van de baatbelasting wordt hierna beschreven aan de hand van drie onderdelen. Eerst de procesmatige opbouw en rechtszekerheidsfunctie van het instrument, daarna de formele vereisten en tot slot de materiële vereisten.

Proces en rechtszekerheid

In de kern ziet het proces tot het heffen van de baatbelasting er als volgt uit:

1) De gemeenteraad neemt een besluit waarin hij voorneemt om een deel van de kosten gemoeid met het realiseren van een nieuwe of sterk verbeterde voorziening om te slaan. Dit is het zogeheten bekostigingsbesluit.
2) Zodra de werkzaamheden voor de realisatie onderweg zijn of afgerond, stelt de gemeenteraad de baatbelastingverordening op. Dit is in de kern een meer geconcretiseerde uitwerking van het eerdere bekostigingsbesluit en vormt de juridische grondslag voor de op te leggen aanslagen.

---

[18] HR, 4 mei 2007, ECLI:NL:PHR:2007:AZ0355, r.o. 4.1 (a.2).

[19] Rb. Midden-Nederland 2 juli 2015, ECLI:NL:RBMNE:2015:5080, r.o. 20

[20] HR, 6 juni 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF9682, r.o. 3.6.

[21] Scherff, in: *De Gemeentewet en haar toepassing*, art. 222 Gemw, aant. 2.1.9.

[22] Ibidem, aant. 2.1.8.

3) Tot slot volgt het opleggen van de aanslag waarin de belastingschuld wordt geformaliseerd, gevolgd door de invordering daarvan. De aanslagen leiden tot de individuele heffingen die de eigenaren van de aangeslagen vastgoedobjecten moeten betalen.

De Nederlandse wetgever heeft de regeling voor de baatbelasting opgenomen in artikel 222 Gemeentewet. Deze wettelijke bepaling bevat een aantal formele en materiële eisen die, blijkens de wetshistorie, zijn opgenomen om de rechtszekerheid omtrent de baatbelasting te borgen.[23] Daarmee beheersen deze formele en materiële eisen in belangrijke mate de hiervoor beschreven stappen alvorens tot de daadwerkelijke heffing over kan worden gegaan. In de navolgende paragrafen inventariseren wij deze formele en materiële eisen. Deze inventarisatie dient daarmee om de wetgevingssystematiek in kaart te brengen.

Formele vereisten (bekostigingsbesluit, verordening, aanslag en fatale 2-jaarstermijn)
De Nederlandse wetgever heeft in de kern voor de drie hierboven beschreven stappen steeds dezelfde formele en materiële eisen geformuleerd. In formele zin moet het heffen van baatbelasting voldoen aan de wettelijk voorgeschreven besluitvorm, een besluit van de gemeenteraad, en binnen de wettelijk bepaalde termijnen zijn opgelegd. In materiële zin moet een dergelijk besluit altijd gepaard gaan met een Afbakening van het gebied waarbinnen de in de heffing te betrekken onroerende zaken zijn gelegen en inzichtelijk maken welke lasten worden omgeslagen. Deze eisen lichten wij hieronder toe, waarbij wij het bekostigingsbesluit als basis nemen om deze vereisten toe te lichten. Eventuele aanvullende eisen/verscherpingen bij de baatbelastingverordening en aanslag worden separaat toegelicht.

- **Besluit:** Het bekostigingsbesluit moet genomen worden in de vorm van een besluit van de gemeenteraad. Deze voorwaarde is beschreven in artikel 222 lid 2 Gemeentewet en schrijft voor dat de gemeenteraad, voordat met de realisatie van de voorzieningen wordt aangevangen, besluit in welke mate de aan die voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting zullen worden verhaald en bevat een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaak is gelegen. De functie van het bekostigingsbesluit is daarmee het tijdig verschaffen van duidelijkheid aan toekomstig belastingplichtigen over de mate van verhaal en de omvang van het gebakende gebied.[24]
- **Tijdstip**: De hiervoor aangehaalde wettekst geeft de tweede formele eis weer. Het moet gaan om een door de gemeenteraad genomen besluit voordat de eerste werkzaamheden zijn verricht.[25] De gemeente dient vooraf kenbaar te maken welke lasten worden omgeslagen. Zij mag niet achteraf aanvullende kosten meenemen in de baatbelasting, bijvoorbeeld omdat kosten voor de aanleg van de voorziening groter zijn dan oorspronkelijk begroot.[26] Deze eis dient ter bescherming van de toekomstige belastingplichtigen.
- **Bekendmaking**: gelijk aan alle gemeentelijke besluiten geldt dat deze pas in werking treden als het bekostigingsbesluit bekend is gemaakt op grond van de Bekendmakingswet.
- **Fatale tweejaarstermijn**: De baatbelastingverordening moet zijn vastgesteld binnen twee jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid. Dit is bepaald in artikel 222 lid 4 Gemeentewet. Deze termijn is een uiterste termijn; wordt deze overschreden dan wordt de onderliggende verordening onverbindend verklaard.[27] De aanvang van de termijn waarbinnen de baatbelastingverordening moet zijn vastgesteld, hangt af van het tijdstip waarop de voorzieningen geheel zijn voltooid. Dat betekent dat sommige fasen in het project al af kunnen zijn, maar dat vaststelling van de baatbelastingverordening pas hoeft te geschieden wanneer alle fasen zijn afgewerkt, ook al zijn de fasen langdurig onderbroken door omstandigheden.[28] Het is niet vereist dat de werkzaamheden

[23] Hof Arnhem 4 maart 1998, nr. 96/1875, *Belastingblad* 1998, p. 730.
[24] Schep, pagina 89.
[25] Scherff, aant. 2.2.3.
[26] Schep, pagina 93 / Hof Leeuwarden 18 januari 2001, 99/126, *NTFR* 2001/279.
[27] Hof 's-Hertogenbosch 19 april 1991, ECLI:NL:GHSHE:1991:AS3123,
[28] HR 1 maart 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4003,

al zijn afgerond om over te gaan tot vaststelling van de verordening. Hierbij is wel van belang dat voldoende zicht is op de lasten die worden omgeslagen.[29]

Materiële vereisten (Gebaat gebied, lastenomslagvoorschrift en peildatum)
Naast de hiervoor genoemde formele vereisten noemt de wettekst de volgende materiële vereisten waaraan een besluit tot heffing van de baatbelasting moet voldoen:

- **Duiding gebaat gebied**: zoals hierboven is vermeld schrijft de wettekst van artikel 222 lid 2 Gemeentewet voor dat het bekostigingsbesluit een duiding van het toekomstig gebed met gebate onroerende zaken moet bevatten. De functie hiervan is om betrokkenen tijdig te laten weten of zij met hun onroerende zaken binnen of buiten de uiteindelijke heffing zullen vallen.[30] Uit de wetsgeschiedenis volgt dat dat dit bekostigingsbesluit nog niet exact de duiding van het gebate gebied hoeft te bevatten.[31] Er is in die zin afwijking mogelijk, mits het latere aangeduide gebied in de baatbelastingverordening het oorspronkelijk geduide gebied niet overschrijdt. In dat geval is de rechtszekerheid geschonden en leidt tot onverbindendheid van de belastingverordening ten opzichte van de eigenaren van onroerende zaken in deze niet-eerder opgenomen gebieden.[32]
- **Lastenomslagvoorschrift**: zoals hierboven is vermeld schrijft de wettekst van artikel 222 lid 2 Gemeentewet voor dat het bekostigingsbesluit moet aangeven in welke mate de aan de voorzieningen verbonden lasten met de baatbelasting worden omgeslagen. De wet schrijft echter niet voor op welke manier gemeenten dit moeten invullen. Wel moet rekening worden gehouden met het karakter van de lastenomslag. De baatbelastingheffing mag niet leiden tot een hogere opbrengst dan de gemeentelijke lasten die gemoeid zijn geweest bij de realisatie van de voorzieningen. De heffing mag ook niet meer zijn dan uit het bekostigingsbesluit blijkt.[33]
- **Peildatum**: met betrekking tot de baatbelastingverordening geldt aanvullend dat die het tijdstip moet bevatten waarop wordt vastgesteld of een onroerende zaak is gebaat. Dit volgt uit de wettekst van artikel 222 lid 3 Gemeentewet dat voorschrijft dat dit tijdstip uiterlijk binnen één jaar nadat de voorziening is gerealiseerd moet zijn gelegen. Deze peildatum mag liggen voor de datum waarop alle voorzieningen zijn voltooid.[34] De betekenis van de peildatum is dat op dit moment de vaststelling plaatsvindt of er sprake is van een gebate onroerende zaak nadat de voorzieningen zijn voltooid. De stand van zaken van de uitvoeringswerkzaamheden zijn op de peildatum niet van belang. Beoordeeld wordt of deze werkzaamheden, naar verwachting bij voltooiing, ertoe leiden dat de onroerende zaak gebaat is.[35] Hier kan op een later moment niet meer van afgeweken worden: wordt vastgesteld dat er geen sprake is van een gebate onroerende zaak dan kan dit object niet op een later moment alsnog in de heffing worden betrokken.[36]

3.3 Knelpunten

Zoals in hoofdstuk 1 is beschreven vormt het rapport *"Onderzoek verkenning revitalisering baatbelasting"* (2024) van J.A.M. van den Brand en H.W. van Sandick het vertrekpunt voor de geïdentificeerde knelpunten. Dit gebruiken wij als basis om de verdere analyse ten aanzien van de benodigde aanpassingen op te bouwen. Zij analyseerden dat toepassing van de huidige baatbelasting in de praktijk niet goed meer werkt vanwege de volgende knelpunten:

- **Knelpunt 1**: gespreide belastingaanslagen geven jaarlijks terugkerende bezwaar- en beroepsmogelijkheden;
- **Knelpunt 2:** een onverbindend verklaarde belastingverordening kan doorgaans, als gevolg van het verstrijken van de tweejaarstermijn, niet meer tijdig opnieuw worden vastgesteld;

---

[29] Scherff, aant. 2.4
[30] Scherff, aant. 2.2.6.
[31] *Kamerstukken II* 1989/90, 21437, 6, p. 8
[32] Schep, pagina 96.
[33] Scherff, aant. 2.1.8.
[34] Hof Arnhem 7 augustus 2007, ECLI:NL:GHARN:2007:BB1958, r.o. 5.8.
[35] HR, 8 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE2312, r.o. 3.2.2
[36] Scherff, aant. 2.3

- **Knelpunt 3:** de criteria uit de jurisprudentie ten aanzien van de begrippen ‘verbetering’ en ‘samenstel’ zijn in de praktijk onvoldoende hanteerbaar/ meetbaar; de afbakening van belastbare voorzieningen is hierdoor onzeker geworden;
- **Knelpunt 4:** er ontbreken wettelijke regels over de verhaalbare kostensoorten en de heffingsmaatstaf;
- **Knelpunt 5:** de afbakening van het werkingsgebied van de baatbelasting staat vaak ter discussie;
- **Knelpunt 6:** de vastgestelde baat per individuele onroerende zaak staat vaak ter discussie;
- **Knelpunt 7:** er kunnen afbakeningsproblemen ontstaan met het kostenverhaalsinstrumentarium (afd. 13.6 Omgevingswet); en
- **Knelpunt 8:** uit het aantal bezwaar- en beroepschriften tegen de belastingaanslagen blijkt dat er maatschappelijke weerstand kan zijn tegen het instrument baatbelasting.

3.4 Relatie tussen knelpunten en kernelementen

De geconstateerde knelpunten bij de huidige baatbelasting hangen nauw samen met de vier kernelementen van het instrument: het baatcriterium, het objectgebonden karakter, de lastenomslag en de afbakening van het gebied met de gebate onroerende zaken. Deze kernelementen bepalen gezamenlijk wanneer baatbelasting kan worden geheven, over wie lasten kunnen worden omgeslagen en welke lasten kunnen worden omgeslagen.

Knelpunt 1: Terugkerende bezwaar- en beroepsprocedures bij gespreide aanslagen
Bij gespreide aanslagen kunnen de uitgangspunten van de baatbelasting bij iedere aanslag opnieuw aan de orde worden gesteld, wat leidt tot jaarlijks terugkerende bezwaar- en beroepsmogelijkheden. Een onduidelijk baatcriterium geeft belastingplichtigen meer gronden voor bezwaar. Een onduidelijke definitie van het aangeslagen onroerend goed levert eveneens aanknopingspunten voor beroep. Bovendien kan onjuiste berekening van de lasten aanleiding geven tot bezwaar en een onjuiste of onvolledige afbakening van het gebied met de gebate onroerende zaken tot geschilvorming leiden.

Knelpunt 2: Onverbindendheid van de belastingverordening en tweejaarstermijn
Wanneer een belastingverordening onverbindend wordt verklaard, is herstel doorgaans niet meer mogelijk omdat de wettelijke tweejaarstermijn voor hernieuwde vaststelling vaak is verstreken. Onduidelijkheid over het baatcriterium kan daaraan bijdragen. Het criterium is weliswaar geobjectiveerd en in sommige gevallen is op voorhand baat te veronderstellen. Echter blijft dit sterk casuïstisch afhankelijk en daarmee gevoelig voor bezwaarprocedures waarin de veronderstelde baat wordt aangevochten. Hiernaast moeten alle onroerende zaken die zijn gebaat in het gebied zijn opgenomen. Als dat niet gebeurt leidt dit tot onverbindendheid van de verordening wat in rechte wordt vastgesteld. Indien dit leidt tot rechtszaken in meerdere instanties, al dan niet eindigend bij de Hoge Raad, dan wordt de onverbindendheid in voorkomende gevallen vastgesteld nadat de tweejaarstermijn is verstreken. Dit leidt ertoe dat het herstellen van de verordening onmogelijk is.

Het onderscheid tussen onderhoud en verbetering is niet altijd scherp en ook is niet altijd duidelijk welke uitgaven tot de te verhalen lasten mogen worden gerekend. Dit vergroot het risico dat niet kwalificerende lasten worden omgeslagen. Het vormen van een samenstel van onroerende zaken mag er bovendien niet toe leiden dat een individueel niet gebaat object toch wordt betrokken. Ook dit kan tot onverbindendheid leiden. Reparatie van een onverbindend verklaarde verordening is doorgaans niet mogelijk. Soms doet zich gedeeltelijke onverbindendheid voor. Het huidige systeem biedt belastingplichtigen veel rechtszekerheid maar beperkt daarmee de herstelmogelijkheden voor gemeenten.

Knelpunt 3: Onvoldoende hanteerbaarheid van begrippen uit de jurisprudentie
De criteria uit de jurisprudentie rond ‘verbetering’ en ‘samenstel’ blijken in de praktijk onvoldoende hanteerbaar en meetbaar. De afbakening van belastbare voorzieningen is hierdoor onzeker. Deze onzekerheid raakt vooral het baatcriterium en de lastenomslag. De vraag of sprake is van een nieuwe of wezenlijk verbeterde voorziening van openbaar nut bepaalt of sprake is van baat en welke lasten aan die voorziening kunnen worden toegerekend.

Knelpunt 4: Ontbreken van wettelijke regels over kostensoorten en heffingsmaatstaf
Er ontbreken wettelijke regels die limitatief vastleggen welke kostensoorten voor lastenomslag in aanmerking komen en welke heffingsgrondslagen daarbij horen. Zoals hiervoor is beschreven wordt is het aan de gemeente gelaten zelf invulling te geven aan welke kosten zij willen omslaan en op welke wijze. In de praktijk leidt dit er bijvoorbeeld toe dat gemeenten niet dezelfde maatstaven hanteren en dat de onderliggende onderbouwing niet goed wordt weergegeven. Dit leidt tot onduidelijkheid welke maatstaven de juridische toets kunnen doorstaan en daarmee tot willekeur. Zonder wettelijke of beleidsmatige criteria blijft twijfel bestaan over welk type directe en/of indirecte lasten wel of niet in de omslag mag worden betrokken en ontstaan grote verschillen tussen gemeenten in uitvoering.

Knelpunt 5: Afbakening van het werkingsgebied
De afbakening van het werkingsgebied van de baatbelasting staat vaak ter discussie. Zonder een duidelijk baatcriterium kan niet eenduidig worden bepaald welke objecten baat hebben. Daarnaast kan de mate van gebaat zijn tussen onroerende zaken verschillen, terwijl de wet hiervoor geen concrete handvatten biedt. Het ontbreken van criteria voor de invulling van de feitelijke baat en de mate van baat bemoeilijkt daarmee de afbakening van het gebied dat alle gebate onroerende zaken bevat.

Knelpunt 6: Vaststelling van baat per individuele onroerende zaak
De vastgestelde baat per individuele onroerende zaak staat vaak ter discussie. Door het geobjectiveerde criterium kan een verschil ontstaan tussen wat een eigenaar als baat ervaart en wat objectief voor de onroerende zaak de baat geacht wordt te zijn. In situaties met groot feitelijk profijt kan bovendien niet meer worden omgeslagen dan de verhaalbare lasten, waardoor ‘te weinig’ van het ervaren profijt in de heffing wordt betrokken. Omgekeerd kunnen lasten voor voorzieningen die de leefbaarheid vergroten, ook zonder waardestijging, wel via de baatbelasting worden omgeslagen.

Knelpunt 7: Afbakening ten opzichte van kostenverhaal onder de Omgevingswet
Er kunnen afbakeningsproblemen ontstaan met het kostenverhaalsinstrumentarium (afdeling 13.6 Omgevingswet). Een niet-objectief of onduidelijk baatcriterium veroorzaakt overlap met het kostenverhaalsinstrumentarium en creëert onduidelijkheid over welke objecten onder welk regime vallen. Omdat de baatbelasting in de huidige vorm vergelijkbare kosten kan verhalen als kostenverhaal op grond van de Omgevingswet, kunnen werkingsgebieden elkaar overlappen. De wet bevat wel een voorrangsregel voor kostenverhaal van de Omgevingswet, maar de wijze van berekening en nadere afbakening ontbreekt.

Knelpunt 8: Maatschappelijke weerstand tegen de baatbelasting
Het aantal bezwaar- en beroepschriften en algemene maatschappelijke weerstand laten zien dat belastingplichtigen niet altijd goed begrijpen wat baat is en waarom zij hiervoor moeten bijdragen. Dit hangt samen met het objectgebonden karakter van de heffing waarbij eigenaren niet altijd ervaren dat hun onroerende zaak een specifiek voordeel geniet. Eigenaren koppelen profijt vaak aan feitelijk gebruik en het antwoord op de vraag of zij als eigenaar profijt hebben van de voorziening. Dat is echter niet het wettelijk toetsingskader en roept daardoor spanning op. Het dragen van lasten die als kosten voor algemene voorzieningen worden gezien, roept weerstand op. Het standpunt van de eigenaren is dat dergelijke voorzieningen uit de algemene middelen moeten worden betaald waar iedere burger aan bijdraagt. Verder accepteren eigenaren niet altijd dat hun onroerende zaak deel uitmaakt van het gebate gebied, zeker als binnen dat gebied verschillen in ervaren baat bestaan. De open normen en de objectivering van het baatbegrip sluiten onvoldoende aan bij het feitelijk ervaren profijt en versterken daarmee maatschappelijke weerstand. Dit bemoeilijkt vervolgens politiek draagvlak voor inzet van het instrument.

3.5 Relatie met huidige wetgevingssystematiek

De hiervoor beschreven knelpunten hangen niet alleen samen met de inhoudelijke kernelementen van de baatbelasting, maar ook met de huidige wetgevingssystematiek. De huidige regeling bevat op essentiële onderdelen open normen, waarvan de invulling in belangrijke mate aan de rechtspraak is overgelaten. Dit betreft onder meer het begrip baat, het onderscheid tussen onderhoud en verbetering, de vraag welke lasten aan een voorziening zijn verbonden, de keuze van de heffingsmaatstaf en de afbakening van het gebate gebied.

Open normen en rechterlijke invulling
De huidige regeling werkt met open normen die in de rechtspraak nader zijn ingevuld. Dit geldt in het bijzonder voor de begrippen ‘verbetering’ en ‘samenstel’. Hoewel deze open normering flexibiliteit biedt, leidt zij in de praktijk tot onzekerheid. Gemeenten moeten vooraf inschatten hoe een rechter deze begrippen zal toepassen, terwijl de uitkomst daarvan niet altijd voorspelbaar is.
Ook het begrip ‘aan de voorziening verbonden lasten’ is niet wettelijk gedefinieerd. Daardoor wordt de invulling van de verhaalbare lasten aan de rechter overgelaten. Dit leidt ertoe dat rechtspraak hierover houvast biedt, maar het verdient aanbeveling om dit vast te wettelijk/beleidsmatig vast te leggen. Dit met als doel om het kader uit de jurisprudentie te uniformiseren en die maatstaven verder te concretiseren en te verdiepen. Dit specifiek voor de kosten die middels de baatbelasting mogen worden omgeslagen en de wijze waarop de lasten over de gebate onroerende zaken worden verdeeld.

Rechtsbescherming bij gespreide aanslagen
Bij gespreide belastingaanslagen kunnen bij iedere aanslag opnieuw de uitgangspunten van de baatbelasting aan de orde worden gesteld. Daardoor kunnen belastingplichtigen telkens opnieuw bezwaar maken tegen de aanslag, waarbij ook de verbindendheid van de onderliggende baatbelastingverordening ter discussie kan komen te staan. Dit kan uiteindelijk leiden tot onverbindendheid van de verordening.

Het huidige systeem biedt daarmee veel rechtsbescherming aan belastingplichtigen. Tegelijkertijd maakt deze systematiek de toepassing van baatbelasting kwetsbaar, omdat fundamentele onderdelen van de heffing bij herhaling ter discussie kunnen worden gesteld.

Beperkte herstelmogelijkheid na onverbindendheid
Wanneer een belastingverordening onverbindend wordt verklaard, is reparatie doorgaans niet meer mogelijk doordat de wettelijke tweejaarstermijn voor het vaststellen van de verordening is verstreken. In sommige gevallen kan sprake zijn van gedeeltelijke onverbindendheid. Dit kan leiden tot onevenwichtigheid wanneer sommige aanslagen al definitief zijn op het moment dat de verordening onverbindend wordt verklaard. Daarmee ontstaat spanning tussen enerzijds de rechtsbescherming van individuele belastingplichtigen en anderzijds de uitvoerbaarheid en herstelbaarheid van het instrument voor gemeenten.

Onvoldoende wettelijke criteria voor afbakening
Verder bevat de huidige wetgeving onvoldoende concrete criteria voor de afbakening van het gebied met de gebate onroerende zaken. Daardoor dreigt rechtsonzekerheid. De invulling van deze open norm is eveneens grotendeels aan de rechter overgelaten wat veelal leidt tot een reactieve toets. Het ontbreken van vastgestelde juridisch houdbare maatstaven leidt tot het risico dat gemeenten de open norm te ruim uitgeleggen en daarmee tot onverbindendheid van de verordening. De afbakening is daarmee een belangrijk juridisch kwetsbaar onderdeel van de huidige wetgevingssystematiek.

Geobjectiveerd baatbegrip versus feitelijk ervaren profijt
De huidige wet gaat uit van een geobjectiveerd baatbegrip via een omslag van lasten. Dat wijkt af van het profijt dat belastingplichtigen feitelijk ervaren. Daarnaast wordt het in de heffing betrekken van feitelijk profijt begrensd door de te verhalen lasten. Hierdoor kan spanning ontstaan tussen de juridische systematiek van de baatbelasting en het economische of maatschappelijke profijt dat betrokkenen ervaren. Die spanning draagt mede bij aan discussie, bezwaarprocedures en maatschappelijke weerstand.

Verhouding tot kostenverhaal onder de Omgevingswet
Ten aanzien van de verhouding met het kostenverhaalsinstrumentarium van de Omgevingswet bevat de wet wel een voorrangsregel voor kostenverhaal op grond van de Omgevingswet. De wijze van berekening en afbakening is echter niet volledig uitgewerkt. Daardoor kunnen afbakeningsproblemen ontstaan tussen baatbelasting en kostenverhaal onder de Omgevingswet. Dit geldt in het bijzonder wanneer dezelfde of vergelijkbare kosten via beide regimes in beeld kunnen komen.

Hoofdstuk 4

Benodigde aanpassingen voor een uitvoerbaar construct

4. Benodigde aanpassingen voor een uitvoerbaar construct

In dit hoofdstuk staat beschreven welke aanpassingen nodig zijn om tot een uitvoerbaar construct te komen. Daarbij ligt de nadruk op vijf voorgestelde maatregelen:

- Het vaststellen van expliciete definities;
- Het voorschrijven van één primaire beoordelingsmethodiek;
- Het vaststellen van een limitatieve nationale kostensoortlijst en vaste heffingsgrondslagen;
- Het versterken van het bekostigingsbesluit; en
- Het concentreren van rechtsbescherming aan de voorkant van het proces.

Aansluitend wordt het beoogde totstandkomingsproces beschreven. In het navolgende is aangesloten bij de processen en definities zoals die momenteel in de Gemeentewet zijn opgenomen, ter bevordering van herkenbaarheid en verduidelijking. Kiest men voor de Omgevingswet als wettelijke grondslag, dan geldt het navolgende eveneens, waarbij dit dient te worden gelezen als het overeenkomstige instrument of de overeenkomstige processtap die onder de Omgevingswet geldt.

4.1 Voorgestelde maatregelen

De hierna opgenomen tabel geeft weer welke voorgestelde maatregelen aansluiten bij de in hoofdstuk 3 geïdentificeerde knelpunten. De maatregelen moeten niet worden gelezen als afzonderlijke, volledig losstaande oplossingen. Zij grijpen op elkaar in en beogen gezamenlijk de baatbelasting beter uitvoerbaar, voorspelbaar en juridisch houdbaar te maken. In de navolgende paragrafen worden deze maatregelen afzonderlijk toegelicht.

Tabel 2. Overzicht van maatregelen en betreffende knelpunten

Maatregelen	Betreffende knelpunten
1. Het vaststellen van expliciete definities	1 2 3 4 5 6 7 8
2. Het voorschrijven van één primaire beoordelingsmethodiek	1 2 3 4 5 6 7 8
3. Het vaststellen van een limitatieve nationale kostensoortlijst en vaste heffingsgrondslagen	1 2 3 4 5 6 7 8
4. Het versterken van het bekostigingsbesluit	1 2 3 4 5 6 7 8
5. Het concentreren van rechtsbescherming aan de voorkant van het proces.	1 2 3 4 5 6 7 8

4.1.1 Maatregel 1: Expliciete definities

Betreft knelpunt: 1 2 3 4 5 6 7 8

Een eerste maatregel is het wettelijk verduidelijken van de kernbegrippen van de baatbelasting. Het beoogde effect van deze maatregel is dat interpretatieverschillen worden verminderd en dat de toepassing van de baatbelasting vooraf beter toetsbaar wordt. Daarmee wordt het risico beperkt dat een verordening achteraf onverbindend wordt verklaard vanwege een onjuiste kwalificatie van de voorziening. Daarbij gaat het in ieder geval om begrippen als:

- voorziening van openbaar nut;
- nieuwe voorziening;
- verbeterde voorziening, onderhoud;
- verbetering; en
- samengestelde werken.

Deze begrippen zijn bepalend voor het antwoord op de vraag of een project binnen het toepassingsbereik van de baatbelasting valt.

Voor wat betreft de concrete invulling van deze begrippen zou aansluiting kunnen worden gezocht bij de jurisprudentie. Zoals hiervoor is vastgesteld is de rechtspraak immers in belangrijke mate sturend op de invulling van dergelijke kernbegrippen. Voor het begrip “voorziening van openbaar nut” toont Schep bijvoorbeeld middels een jurisprudentie analyse aan dat projecten waar de kosten in de praktijk zijn verhaald middels baatbelasting zagen op majeure (energie)infrastructuurprojecten zoals onder andere:

- Aanleg of (gedeeltelijke) vervanging van wegen, bruggen en fietspaden;
- Aanleg of (gedeeltelijke) vervanging van parkeervoorzieningen;
- Aanleg of (gedeeltelijke) vervanging van riolering; en
- Aanleg of (gedeeltelijke) vervanging van elektriciteitsnetten, gasnetten en waterleidingen.[37]

In de huidige regeling is de invulling van deze begrippen in belangrijke mate overgelaten aan de beleidsvrijheid van gemeenten. Dat biedt flexibiliteit, maar leidt in de praktijk tot onzekerheid. Vooral het onderscheid tussen onderhoud en verbetering is kwetsbaar. Onderhoud kan in beginsel niet via baatbelasting worden verhaald, terwijl een wezenlijke verbetering onder voorwaarden wel tot heffing kan leiden.

Ook het begrip samenstel vraagt om nadere duiding. In de praktijk kan een gemeentelijk project bestaan uit meerdere samenhangende werkzaamheden. De vraag is dan wanneer deze werkzaamheden gezamenlijk als één voorziening kunnen worden beschouwd en wanneer afzonderlijke beoordeling nodig is.

Door expliciete definities op te nemen, wordt de voorspelbaarheid van de regeling vergroot. Gemeenten krijgen vooraf beter inzicht in de vraag welke projecten geschikt zijn voor toepassing van de baatbelasting. Belastingplichtigen kunnen beter beoordelen waarom een bepaalde voorziening onder het instrument valt. Hiernaast leidt deze verduidelijking ertoe dat een baatbelastingheffing dat rechters beter in staat zijn om eenduidiger te oordelen wat rechtsbescherming in de hand werkt.

Naast wettelijke definities kan worden overwogen om in lagere regelgeving, beleidsregels of toelichtende documentatie categorieën van projecten te benoemen die in beginsel kwalificeren als nieuwe of verbeterde voorzieningen van openbaar nut. Het beoogde effect van deze maatregel is dat interpretatieverschillen worden verminderd en dat de toepassing van de baatbelasting vooraf beter toetsbaar wordt. Daarmee wordt het risico beperkt dat een verordening achteraf onverbindend wordt verklaard vanwege een onjuiste kwalificatie van de voorziening.

4.1.2 Maatregel 2: Beoordelingsmethodiek

Betreft knelpunt: 1 2 3 4 5 6 7 8

Een tweede maatregel is het voorschrijven van een primaire beoordelingsmethodiek voor het vaststellen van baat. Het beoogde effect van deze maatregel is dat de vaststelling van de baat plaatsvindt binnen een meer uniform, transparanter, en consistenter beoordelingskader en de bepaling van de baat in rechte beter controleerbaar wordt. Dit vergroot de juridische houdbaarheid van de heffing en kan ook bijdragen aan maatschappelijk draagvlak, omdat belastingplichtigen beter kunnen zien waarom zij in de heffing worden betrokken.

Uit jurisprudentie volgt dat een onroerende zaak naar objectieve maatstaven in een voordeligere positie moet zijn gekomen door de gerealiseerde voorziening.[38] Eigenaren ervaren evenwel niet altijd dat hun

[37] Schep, pagina 143.

[38] HR 27 oktober 1993, ECLI:NL:HR:1993:ZC5492, *BNB* 1993/362; *V-N* 1993, p. 3739; *Belastingblad* 1994, p. 202, m.nt. G.J. van Leijenhorst.

onroerende zaak daadwerkelijk profiteert van de voorziening waarvoor zij worden aangeslagen.[39] Bovendien kunnen objecten binnen hetzelfde gebied verschillen in het ervaren profijt, zonder dat die verschillen duidelijk terugkomen in de heffing.

Daarom is het wenselijk dat gemeenten verplicht een gestructureerde baatanalyse uitvoeren voordat het bekostigingsbesluit wordt vastgesteld. Wij stellen voor dat deze baatanalyse de volgende elementen inzichtelijk maakt:

- waarom sprake is van baat;
- welke onroerende zaken daarvan profiteren; en
- in welke mate verschillen in baat relevant zijn voor de lastenomslag.

De analyse kan worden gebaseerd op een vaste beoordelingsmethodiek, vergelijkbaar met een impactanalyse, een maatschappelijke kosten-batenanalyse, een scorekaart of een vergelijkbaar beoordelingskader.

Bij deze methodiek kunnen objectieve indicatoren worden gehanteerd die beleidsmatig zijn geduid of die in de memorie van toelichting staan. Het ligt voor de hand om daarbij onder- en bovengrenzen te hanteren. Een ondergrens voorkomt dat baatbelasting wordt toegepast bij marginale of onvoldoende aantoonbare voordelen. Een bovengrens voorkomt dat de bijdrage van een belastingplichtige onevenredig wordt in verhouding tot de vastgestelde baat en de aan de voorziening verbonden lasten.

De beoordelingsmethodiek moet daarnaast behulpzaam zijn bij de afbakening van het profijtgebied en bij differentiatie binnen dat gebied.[40] Niet iedere onroerende zaak zal in gelijke mate zijn gebaat. Verschillen in baat kunnen tot uitdrukking worden gebracht via de heffingsgrondslag of via correctie- en differentiatiefactoren. Daarbij moet steeds worden geborgd dat de verdeling van lasten aansluit bij het bijzondere profijt dat de betrokken onroerende zaken ervaren.

4.1.3 Maatregel 3: Nationale kostensoortlijst en heffingsgrondslagen

Betreft knelpunt: 1 2 3 4 5 6 7 8

Een derde maatregel is het vaststellen van een limitatieve nationale kostensoortlijst, specifiek voor baatbelasting, gecombineerd met regels voor kostentoerekening en toegestane heffingsgrondslagen, vergelijkbaar met de kostensoortenlijst uit Bijlage IV bij het Omgevingsbesluit. Het beoogde effect van deze maatregel is een meer uniforme en toetsbare lastenomslag. Gemeenten krijgen een duidelijker kader voor de inrichting van de heffing, terwijl belastingplichtigen beter kunnen controleren welke kosten worden verhaald en waarom de lasten op een bepaalde wijze zijn verdeeld.

Op dit moment is onvoldoende duidelijk welke kosten via baatbelasting kunnen worden verhaald. De huidige regeling verwijst naar de aan de voorzieningen verbonden lasten, maar werkt niet uit welke kostensoorten daaronder vallen.[41] Zowel directe als indirecte lasten mogen in de heffing worden meegenomen.[42] Uit de jurisprudentie volgt dat voor indirecte kosten geldt dat zij in redelijkheid moeten kunnen worden toegerekend aan de realisatie van de voorziening. .[43] Dit schept een open norm die door gemeenten verschillend kan worden gehanteerd. Dit leidt tot uiteenlopende toepassing en daarmee tot verschillen tussen gemeenten en vergroot het risico dat een rechter oordeelt dat bepaalde kosten ten onrechte in de verordening zijn betrokken daar onduidelijk is welke maatstaven juridisch houdbaar zijn.

---

[39] Schep, p. 439 en Compendium gemeentelijke belastingen, M.P. van der Burg e.a., Kluwer Deventer, 2005, blz. 226 (uit ECLI:NL:PHR:2007:AZ0361)
[40] Scherff, aant. 2.1.8.
[41] Scherff, aant. 2.1.8.
[42] Scherff, aant. 2.1.7.
[43] HR 8 augustus 2003, ECLI:NL:HR:2003:AE2298, *BNB* 2003/338; *Belastingblad* 2003, p. 974.

Een limitatieve kostensoortlijst kan deze onzekerheid verminderen. In die lijst wordt vastgelegd welke kostensoorten voor verhaal via baatbelasting in aanmerking komen. Daarbij moet ook worden geregeld hoe kosten worden toegerekend wanneer een voorziening zowel een specifiek profijtgebied als een breder algemeen belang dient. In dat geval moet worden bepaald welk deel van de kosten redelijkerwijs aan de gebate onroerende zaken kan worden toegerekend en welk deel voor rekening van de gemeente blijft.

Deze maatregel is ook van belang voor de verhouding tot het kostenverhaalsinstrumentarium onder de Omgevingswet. De huidige wet bevat wel een voorrangsregel voor kostenverhaal onder de Omgevingswet, maar de praktische afbakening en berekening zijn niet volledig uitgewerkt. Door de kostensoorten en toerekeningsregels voor de baatbelasting expliciet te regelen, wordt het risico op overlap en dubbel verhaal verkleind.

Naast een kostensoortlijst is het wenselijk om toegestane heffingsgrondslagen wettelijk of beleidsmatig vast te leggen. Gemeenten kunnen binnen die grenzen beleidsruimte behouden, maar de keuze voor een heffingsgrondslag moet wel aansluiten bij de aard van de voorziening en de vastgestelde baat. Mogelijke grondslagen zijn bijvoorbeeld:

- een vast bedrag per onroerende zaak;
- oppervlakte van perceel of object;
- WOZ-waarde;
- afstand tot de voorziening;
- categorieën van vastgoed, zoals wonen, bedrijfsmatig vastgoed of maatschappelijke functies; en
- een verdeelsleutel gebaseerd op de uitkomsten van de baatanalyse.

4.1.4 Maatregel 4: Aanpassen van het bekostigingsbesluit

Betreft knelpunt: 

Een vierde maatregel is het versterken van het bekostigingsbesluit. Het beoogde effect van deze maatregel is dat de wezenlijke keuzes over baat, gebied, kosten en lastenomslag vroegtijdig en transparant worden vastgelegd. Daarmee wordt voorkomen dat de juridische onderbouwing van de heffing pas in een laat stadium wordt geconcretiseerd.

In de huidige regeling moet de gemeenteraad het bekostigingsbesluit vaststellen voordat met de voorzieningen wordt aangevangen. Het besluit moet aangeven in welke mate de aan de voorzieningen verbonden lasten via baatbelasting zullen worden verhaald en welk gebied de gebate onroerende zaken omvat. De wet schrijft echter beperkt voor hoe het bekostigingsbesluit inhoudelijk moet worden opgebouwd. De VNG biedt een modelverordening voor de baatbelasting aan. Deze is in de praktijk echter relatief vormvrij.

Deze vormvrijheid is in de praktijk problematisch. Juist het bekostigingsbesluit is het moment waarop toekomstige belastingplichtigen duidelijkheid moeten krijgen over de mogelijke heffing. Wanneer het besluit onvoldoende concreet is, verschuiven belangrijke keuzes naar de latere verordening of zelfs naar het moment wanneer de aanslag wordt opgelegd. Dat vergroot het risico op geschillen en ondermijnt de rechtszekerheid.

Het bekostigingsbesluit zou daarom moeten worden uitgebouwd tot het centrale document van de baatbelasting. Het besluit moet niet alleen een globale aanduiding bevatten, maar ook de inhoudelijke onderbouwing van de heffing. Daartoe kan wettelijk worden voorgeschreven dat het bekostigingsbesluit in ieder geval de volgende onderdelen bevat:

- een beschrijving van de te realiseren voorziening(en);
- de onderbouwing waarom sprake is van een voorziening van openbaar nut;
- de kwalificatie als nieuwe of verbeterde voorziening;
- de geraamde kosten van de voorziening;
- de maximaal te verhalen kosten;
- de toe te passen kostensoorten en toerekeningsregels;

- de gekozen heffingsgrondslag;
- de uitgevoerde baatanalyse;
- de afbakening van het profijtgebied;
- een overzicht van de betrokken onroerende zaken of objectcategorieën;
- een onderscheid naar relevante vastgoedtypologieën (bijvoorbeeld woningen of bedrijfsruimten);
- de wijze waarop verschillen in baat tot uitdrukking komen in de lastenomslag;
- de onderbouwing van eventuele correctie- of differentiatiefactoren; en
- in geval van samenloop met het instrumentarium uit de Omgevingswet bij gebiedsontwikkeling een duidelijke toedeling van welke kosten worden omgeslagen middels de baatbelasting of bijvoorbeeld het kostenverhaal.

Overwogen zou ook kunnen worden gebruik te maken van de mogelijkheden van de Wet kenbaarheid publiekrechtelijke beperkingen. Artikel 1 onder a, sub 2 bepaalt dat de schuldplichtigheid die rust op een onroerende zaak onder een publiekrechtelijke beperking valt. Artikel 222 van de Gemeentewet is opgenomen in de AMvB[44] waarin de wettelijke grondslagen voor beperkingenbesluiten zijn opgenomen. In het bekostigingsbesluit moet terugkomen dat de gemeente de baatbelasting(sverordening) beschouwd als een publiekrechtelijke beperking in de zin van de Wkpb. Na inschrijving wordt de baatbelasting zichtbaar in het kadaster, wat verder bijdraagt aan een transparante toepassing van deze heffing.

4.1.5 Maatregel 5: UOV-procedure

Betreft knelpunt: 1 2 3 4 5 6 7 8

Een vijfde maatregel is het verplicht toepassen van de uniforme openbare voorbereidingsprocedure van afdeling 3.4 van de Algemene wet bestuursrecht op het bekostigingsbesluit. Deze procedure houdt in dat eerst een ontwerp-bekostigingsbesluit ter inzage wordt gelegd aan belanghebbenden. Hierop kunnen belanghebbenden hun zienswijzen indienen en wordt het draagvlak getoetst voordat het definitieve besluit wordt vastgesteld. Daarmee wordt voorkomen dat bij iedere aanslag opnieuw de fundamentele uitgangspunten van de baatbelasting ter discussie worden gesteld.

De toepassing van deze procedure past bij de voorgestelde versterking van het bekostigingsbesluit. Wanneer het bekostigingsbesluit het centrale document wordt waarin de baatanalyse, gebiedsafbakening, kostenraming en verdeelsystematiek zijn opgenomen, moet ook de voorbereiding daarvan voldoende transparant zijn. Belanghebbenden moeten vooraf kunnen beoordelen of zij binnen het profijtgebied vallen, welke kosten worden verhaald en op welke wijze hun mogelijke bijdrage wordt bepaald.

De UOV-procedure heeft daarmee twee functies. Ten eerste versterkt zij de kwaliteit van de voorbereiding. Zienswijzen kunnen gemeenten helpen om feitelijke onjuistheden, onduidelijke afbakeningen of onvoldoende onderbouwde aannames vroegtijdig te corrigeren. Ten tweede draagt zij bij aan rechtsbescherming en beoogt zij meer draagvlak onder belastingplichtigen te realiseren. Belastingplichtigen krijgen immers eerder inzicht in de voorgenomen heffing en kunnen hun bezwaren naar voren brengen voordat de gemeente definitieve keuzes maakt. Dit geeft belastingplichtigen een bepaalde mate van sturingsmogelijkheden.

Daarnaast ligt het voor de hand om het bekostigingsbesluit expliciet appellabel te maken. Omdat de baatbelasting binnen het fiscale domein valt, moet rekening worden gehouden met het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming. Dat betekent dat de mogelijkheid van beroep tegen het bekostigingsbesluit uitdrukkelijk wettelijk moet worden geregeld. Zonder een dergelijke expliciete grondslag vindt de rechtsbescherming pas bij het opleggen van de aanslag plaatsvindt.

Wanneer het bekostigingsbesluit appellabel wordt gemaakt, kan de rechtsbescherming worden geconcentreerd aan de voorkant van het proces. Dit is mede ingegeven door de versterking van het

[44] Aanwijzingsbesluit Wet kenbaarheid publiekrechtelijke beperkingen onroerende zaken

bekostigingsbesluit zoals hiervoor beschreven in paragraaf 4.1.4. Fundamentele onderdelen zoals het bestaan van baat, de afbakening van het profijtgebied, de maximaal te verhalen kosten en de verdeelsystematiek kunnen dan bij het bekostigingsbesluit worden getoetst. Hier bouwen de verordening en de uiteindelijke aanslag op voort. Door de appellabiliteit aan de voorkant van het proces te plaatsen kan al vroeg vast komen te staan of het voornemen van de gemeente kans van slagen heeft of welke onderdelen juridisch nader moeten worden uitgewerkt. Bij geen beroep leidt dit tot elementen die in het kader van het bekostigingsbesluit al onherroepelijk vast komen te staan. Zodra het bekostigingsbesluit onherroepelijk is, kan bezwaar en beroep tegen individuele aanslagen in beginsel worden beperkt tot individuele of feitelijke kwesties, zoals:

- onjuiste tenaamstelling;
- onjuiste objectgegevens;
- rekenfouten;
- onjuiste toepassing van de vastgestelde verdeelsleutel; en
- toepassing van een hardheidsclausule.

Indien het beroep in eventuele navolgende juridische instanties er wel toe leidt dat de gemeente elementen moet aanpassen, dan heeft zij, in tegenstelling tot veel voorkomende gevallen nu, daar een herstelmogelijkheid toe. Dit biedt ruimte om het bekostigingsbesluit aan te passen op basis van de rechterlijke uitspraak. Immers, zolang het beroept loop is het bekostigingsbesluit niet onherroepelijk. De verordening kan pas worden vastgesteld nadat het bekostigingsbesluit onherroepelijk is geworden. Hiernaast zal, zonder een onherroepelijk bekostigingsbesluit, de voorziening nog niet zijn gerealiseerd. Dit leidt ertoe dat de fatale tweejaarstermijn nog niet zal zijn verstreken op het moment dat de verordening wordt vastgesteld. Dit is redengevend waarom het appellabel maken van het bekostigingsbesluit bij kan dragen aan het verhelpen van de meer procedurele knelpunten zoals die te maken hebben met de tweejaarstermijn.

Hierbij dient rekening te worden gehouden met het feit dat procedures tegen het bekostigingsbesluit geen onbedoelde gevolgen (meer) hebben voor de wettelijke termijn waarbinnen de baatbelastingverordening moet worden vastgesteld. De individuele baathebbende behoudt het recht bezwaar en beroep in te stellen tegen de individuele aanslag. Evenwel zijn de veelvoorkomende argumenten voor onverbindendheid van de verordening dan al gedekt door het onherroepelijke bekostigingsbesluit. Naar verwachting zal een rechter hierdoor minder snel overgaan tot de algehele onverbindendheid van een verordening. Er heeft immers als een rechtsgang open gestaan.

In het geval dat een rechter toch overgaat tot onverbindendheid van een baatbelastingverordening lijkt een herstelmogelijkheid voor deze verordening niet aannemelijk. Het achteraf aanpassen van een verordening leidt feitelijk tot belastingheffing met terugwerkende kracht. Er ontbrak immers een juridische grondslag. Het risico is dat deze aanpak leidt tot strijdigheid met het eigendomsrecht. Hiernaast voorzien wij een risico dat gemeenten, als er een onbegrensde reparatiemogelijkheid bestaat, onvoldoende zorgvuldig zullen omgaan met het onderbouwen van de baatbelasting. De huidige rechtspraak over de baatbelasting laat zien, dat gemeenten veel zaken ook verloren omdat zij niet in staat waren om tot een goede feitelijke onderbouwing te komen. Het is de vraag of de rechter zal toestaan dat een dergelijke onvolkomenheid kan worden gerepareerd tegen de achtergrond van de hierboven geschetste verzwaring en appellabiliteit van het bekostigingsbesluit.

4.2 Het voorgestelde totstandkomingsproces

Op basis van de hierboven beschreven maatregelen wordt in deze paragraaf een aangepast totstandkomingsproces beschreven ten opzichte van de huidige situatie. In dit proces verschuift het zwaartepunt naar de voorbereiding en vaststelling van het bekostigingsbesluit. De kernkeuzes over baat, kosten, afbakening en lastenomslag worden aan de voorkant gemaakt en kunnen daar ook juridisch worden getoetst. De latere verordening en aanslag sluiten vervolgens aan op het onherroepelijke bekostigingsbesluit. In Figuur 1 is een overzicht opgenomen van het beoogde proces met bijbehorende stappen. Hierna volgt per stap een toelichting.

Stap 1: Voorbereiding
Het proces start met een voorbereidende fase waarin de gemeente onderzoekt of baatbelasting voor een voorgenomen voorziening kan worden toegepast. De gemeente neemt een principebesluit over de realisatie van een voorziening van openbaar nut en onderzoekt en onderbouwt of deze voorziening kwalificeert als een nieuwe of verbeterde voorziening in de zin van de regeling.

In deze fase worden de geraamde kosten in beeld gebracht, wordt een eerste analyse gemaakt van de mogelijke kring van heffingsplichtigen en wordt het voorlopige profijtgebied afgebakend. Ook wordt een eerste baatanalyse uitgevoerd. Daarbij beoordeelt de gemeente welke onroerende zaken naar objectieve maatstaven in een voordeligere positie komen te verkeren door de voorziening. De uitkomst van deze stap is een ontwerp-bekostigingsbesluit.

Stap 2: Tervisielegging via de UOV-procedure
Vervolgens wordt het ontwerp-bekostigingsbesluit voorbereid via de uniforme openbare voorbereidingsprocedure. Het ontwerpbesluit wordt ter inzage gelegd, zodat belanghebbenden kennis kunnen nemen van de voorgenomen toepassing van de baatbelasting.

Tijdens deze fase kunnen belanghebbenden zienswijzen indienen. Ook kunnen informatie- of participatiebijeenkomsten worden georganiseerd. De gemeente verwerkt de zienswijzen en beoordeelt of aanpassing van het ontwerp-bekostigingsbesluit nodig is. Dit kan bijvoorbeeld betrekking hebben op de afbakening van het gebied, de objectgegevens, de kostenraming of de gekozen verdeelsystematiek. De uitkomst van deze stap is een aangescherpt bekostigingsbesluit waarin de gemeente inzichtelijk maakt hoe met de ingediende zienswijzen is omgegaan.

Stap 3: Vaststelling van het bekostigingsbesluit
Na afronding van de UOV-procedure stelt de gemeenteraad het bekostigingsbesluit vast. Dit besluit bevat de fundamentele uitgangspunten voor de latere baatbelasting. Het gaat onder meer om de voorziening, de baatanalyse, het profijtgebied, de maximaal te verhalen kosten en de verdeelsystematiek.

In de voorgestelde systematiek is het bekostigingsbesluit appellabel. Hierom is het van belang dat toekomstige belastingplichtigen op transparante en navolgbare wijze op de hoogte worden gebracht van dit bekostigingsbesluit dat verder gaat dan enkel de publicatie in het publicatieblad. Belanghebbenden moeten in staat zijn tijdig bezwaar en beroep in te stellen tegen het besluit. Na afhandeling van eventuele rechtsmiddelen wordt het bekostigingsbesluit onherroepelijk. Het onherroepelijke bekostigingsbesluit vormt vervolgens het kader voor de verdere uitvoering. De gemeente kan de voorziening realiseren op basis van een vooraf getoetste en juridisch stabielere grondslag.

Stap 4: Realisatie van de voorziening
Na het nemen, en de eventuele onherroepelijkheid, van het bekostigingsbesluit realiseert de gemeente de voorziening. Tijdens deze fase vindt de feitelijke uitvoering van het project plaats. De werkelijke kosten worden bijgehouden en vergeleken met de kostenraming en het maximumbedrag dat in het bekostigingsbesluit is opgenomen.
Indien de werkelijke kosten hoger zijn dan het vastgestelde maximum, komen de meerkosten voor rekening van de gemeente. Indien de werkelijke kosten lager zijn, wordt uitgegaan van de lagere werkelijke kosten. Hiermee wordt voorkomen dat belastingplichtigen worden geconfronteerd met hogere lasten dan vooraf kenbaar waren. De uitkomst van deze stap is een gerealiseerde voorziening en inzicht in de werkelijk te verhalen kosten.

Stap 5: Vaststelling van de verhaalbare kosten
Na realisatie van de voorziening stelt de gemeente de definitieve verhaalbare kosten vast. Daarbij past zij de wettelijke kostensoortlijst, de toerekeningsregels en de uitgangspunten, zoals het maximumbedrag aan te verhalen kosten, uit het bekostigingsbesluit toe.

In deze fase wordt ook de definitieve toewijzingsberekening gemaakt. Daarbij wordt bepaald hoe de verhaalbare kosten over de betrokken onroerende zaken worden verdeeld. Deze berekening moet overeenkomen bij de in het bekostigingsbesluit vastgelegde heffingsgrondslag en eventuele correctie- of

differentiatiefactoren. De uitkomst van deze stap is de definitieve vaststelling van de verhaalbare kosten en de verdeling daarvan over de gebate onroerende zaken.

Stap 6: Vaststelling van de baatbelastingverordening
Vervolgens stelt de gemeenteraad de baatbelastingverordening vast. Deze verordening sluit aan op het onherroepelijke bekostigingsbesluit en de definitieve kostenberekening. De verordening bevat de formele grondslag voor het opleggen van de aanslagen.

De verordening vertaalt het onherroepelijke bekostigingsbesluit en de definitieve kostenvaststelling naar een concrete heffingsregeling. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om de tariefstelling, de berekeningswijze van de individuele aanslagen, de wijze van heffing en invordering en eventuele betalingsregels. De verordening introduceert dus geen nieuwe materiële grondslag voor de heffing, maar formaliseert de eerder vastgestelde materiële uitgangspunten.

Dat de verordening niet buiten de kaders van het bekostigingsbesluit mag treden, geldt in belangrijke mate ook onder de huidige regeling. In de voorgestelde systematiek krijgt dit echter meer praktische betekenis, omdat het bekostigingsbesluit inhoudelijk completer is en zelfstandig appellabel wordt. Daardoor wordt de verordening minder het primaire aangrijpingspunt voor discussie over baat, afbakening en kostenverhaal, en meer het instrument waarmee de eerder getoetste keuzes technisch worden omgezet in aanslagen.

De uitkomst van deze stap is een baatbelastingverordening die binnen de wettelijke termijn wordt vastgesteld en die het onherroepelijke bekostigingsbesluit omzet in een concrete grondslag voor de individuele heffing.

Stap 7: Opleggen van de aanslag
In de laatste fase legt de gemeente de individuele aanslagen op. De aanslagen worden vastgesteld op basis van de baatbelastingverordening, het bekostigingsbesluit, de definitieve kostenberekening en de vastgestelde verdeelsystematiek.

Tegen de individuele aanslag blijft bezwaar en beroep mogelijk. Met de onherroepelijkheid van het bekostigingsbesluit richt de rechtsbescherming zich enkel op de individuele uitvoeringskwesties. Daarbij kan worden gedacht aan rekenfouten, onjuiste tenaamstelling, onjuiste objectgegevens of een onjuiste toepassing van de vastgestelde verdeelsleutel.

Om jaarlijks terugkerende procedures te voorkomen, is het aanbevolen om de heffing zoveel mogelijk via één aanslag te laten plaatsvinden. Indien spreiding van de betalingsdruk wenselijk is, kan dat worden vormgegeven via een betalingsregeling. Ten opzichte van de situatie nu betekent dit dat de belastingplichtige minder mogelijkheden heeft om tegen de aanslag in rechte op te komen. Immers, er is nog maar één aanslag en niet meerdere zoals in de praktijk nu. Echter, in het hierboven beschreven model verplaatst het zwaartepunt van de rechtsbescherming zich naar de voorkant van het proces met de totstandkoming van het bekostigingsbesluit. Voor deze handelswijze pleit ook dat baat op één moment wordt gemeten (zie paragraaf 3.2). Hier past een enkele aanslag en een betalingsregeling beter bij dan meerdere jaarlijkse juridisch aantastbare aanslagen. Hiernaast blijven de financiële, juridische en administratieve lasten voor zowel de belastingplichtigen als de gemeente beheersbaar, zonder dat ieder jaar opnieuw een volledige fiscale rechtsgang ontstaat over dezelfde onderliggende voorziening

De situatie dat een belastingplichtige zijn vastgoedobject overdraagt aan een derde verdient hier aandacht. In het geval dat de belastingplichtige kiest voor een betalingsregeling, dan zal in principe deze ook verschuldigd zijn nadat diegene zijn vastgoedobject verkoopt. De betalingsregeling is immers afgesproken met de eigenaar. Gespreide aanslagen zijn echter gericht aan de eigenaar van het object. Hierom kan de situatie ontstaan dat een nieuwe eigenaar zich ineens geconfronteerd ziet met deze baatbelastingheffing. Dit kan worden ondervangen worden met de in paragraaf 2.5 beschreven overweging om gebruik te maken van de mogelijkheden van de Wet kenbaarheid publiekrechtelijke beperkingen. Hiermee wordt een opgelegde baatbelasting zichtbaar in het kadaster en dus kenbaar in het koopproces van de eventuele koper. Hierbij wordt in overweging meegegeven dat als een verkopend eigenaar bij bijvoorbeeld de notaris moet afrekenen voor de resterende termijnen van de baatbelasting, het

aannemelijk is dat deze ook in de koopprijs (gedeeltelijk) worden verhaald op de koper. Hoe dit concreet in de praktijk zou moeten werken is echter niet nader onderzocht in dit onderzoek.

De uitkomst van deze stap is de oplegging en invordering van individuele aanslagen.

Hoofdstuk 5

Analyse Gemeentewet of Omgevingswet

5. Analyse Gemeentewet of Omgevingswet

Met de concentratie van regelgeving over de fysieke leefomgeving in de Omgevingswet, rijst logischerwijs de vraag of de baatbelasting onderdeel zou kunnen dan wel moeten worden van het financiële instrumentarium dat hoort bij ingrijpen in de fysieke leefomgeving.

In dit hoofdstuk zetten wij uiteen in welk wettelijk kader (de Omgevingswet of de Gemeentewet of een hybride model) het revitaliseren van de baatbelasting het meest passend is. Het meest in het oog springende verschil tussen beide wettelijke kaders is de toepasselijkheid van het (kosten)veroorzakersbeginsel, dat als uitgangspunt voor het financiële instrumentarium van hoofdstuk 13 van de Omgevingswet geldt. Dit beginsel geldt evenwel expliciet niet voor de baatbelasting, waar een specifieke individuele relatie tussen de belastingplichtige en de kosten naar de aard van de baatbelasting ontbreekt.

5.1 Wettelijke positionering en benodigde aanpassingen

Voor de wettelijke positionering van een gerevitaliseerde baatbelasting is onderzocht of de regeling het meest logisch kan worden ingebed in de Gemeentewet of in de Omgevingswet. Op basis van de voorgaande analyse ligt handhaving en aanscherping van de regeling in de Gemeentewet het meest voor de hand. De baatbelasting blijft naar haar aard een gemeentelijke bestemmingsheffing, gebaseerd op het profijtbeginsel, waarbij lasten van een publieke voorziening worden omgeslagen over een afgebakende groep gebate onroerende zaken. Dat fiscale en gemeentelijke karakter sluit systematisch beter aan bij de Gemeentewet dan bij de Omgevingswet.

Dat neemt niet weg dat de Omgevingswet als mogelijke positionering is onderzocht. De baatbelasting heeft immers inhoudelijke raakvlakken met de fysieke leefomgeving en met voorzieningen die ook in gebiedsontwikkeling een rol kunnen spelen. Die inhoudelijke samenhang maakt de Omgevingswet echter niet zonder meer de meest logische wettelijke basis. De voorgestelde revitalisering vraagt vooral om verduidelijking van fiscale en heffingsrechtelijke elementen: het baatcriterium, de lastenomslag, de verhaalbare kosten, de heffingsgrondslagen, het bekostigingsbesluit en de rechtsbescherming. Die elementen kunnen het meest zuiver binnen de Gemeentewet worden geregeld.

De voorgestelde maatregelen kunnen niet zonder wetswijziging worden ingevoerd. De conclusie is dat herziening van artikel 222 Gemeentewet, aangevuld met delegatiegrondslagen en nadere uitvoeringsregels, de meest passende route vormt. Dit wordt hierna toegelicht.

5.1.1 Gemeentewet als wettelijke positie

De Gemeentewet is de huidige wettelijke basis voor de baatbelasting. Handhaving binnen de Gemeentewet sluit aan bij het karakter van de baatbelasting als gemeentelijke belasting. De heffing blijft dan onderdeel van het gemeentelijk heffingenstelsel en blijft aansluiten op de fiscale systematiek, waaronder de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de bestaande regels voor gemeentelijke belastingen.

Het belangrijkste voordeel van deze route is systematische zuiverheid. De regeling blijft herkenbaar als gemeentelijke bestemmingsheffing en wordt beter afgestemd op kostensoorten en beperkt het risico op dubbele heffing onder het ruimtelijke instrumentarium van de Omgevingswet.

Een hybride model, waarbij de heffingsmogelijkheid in afdeling 13.2a van de Omgevingswet zou worden toegevoegd, die gepaard moet gaan met een verwijzing naar de gemeentelijke bevoegdheid een belastingverordening vast te stellen, lijkt daarbij een meer complexe route dan enkel de verbetering van het huidige wettelijk regime.

5.1.2 Benodigde wetswijzigingen bij positionering in de Gemeentewet

Bij handhaving in de Gemeentewet ligt herziening van artikel 222 van de Gemeentewet voor de hand. Daarbij moeten de kernbegrippen en toepassingsvoorwaarden van de baatbelasting explicieter worden vastgelegd. Ook is een delegatiegrondslag nodig om andere regels te kunnen stellen over de baatanalyse,

de afbakening van het profijtgebied, toegestane kostensoorten, toerekeningsregels en heffingsgrondslagen.

Daarnaast dient wettelijk te worden bepaald welke onderdelen het bekostigingsbesluit ten minste bevat, zoals de beschrijving van de openbare voorziening, de kostenraming, de maximaal te verhalen kosten, de gekozen heffingsgrondslag en de wijze waarop verschillen in baat worden verwerkt. Ook vraagt deze route om een procedurele aanpassing, namelijk het doorlopen van de voorbereiding met toepassing van afdeling 3.4 van de Algemene wet bestuursrecht en het expliciet appellabel maken van het bekostigingsbesluit.

5.1.3 Omgevingswet als wettelijke positie

Een alternatief is het opnemen van een regeling voor de baatbelasting in de Omgevingswet waarbij de heffing mede onderdeel wordt van het Omgevingsplan. Deze route sluit inhoudelijk aan bij het feit dat de baatbelasting vaak betrekking heeft op investeringen in de fysieke leefomgeving, zoals infrastructuur, openbare ruimte, groenvoorzieningen of andere gebiedsgerichte voorzieningen. Tegelijkertijd verschilt de baatbelasting wezenlijk van het kostenverhaalsinstrumentarium onder de Omgevingswet. Bij kostenverhaal staat doorgaans een private ontwikkeling of initiatiefnemer centraal waarvoor planologische medewerking nodig is en publieke kosten worden veroorzaakt of noodzakelijk gemaakt. Bij baatbelasting ligt het initiatief juist bij de gemeente. Zij realiseert een publieke voorziening en slaat vervolgens de lasten om over onroerende zaken die daarvan bijzonder profijt hebben. De enkele inhoudelijke relatie met de fysieke leefomgeving maakt de baatbelasting daarom nog niet vanzelfsprekend tot een omgevingsrechtelijk instrument.

Voor het opnemen van de regels uit het bekostigingsbesluit in omgevingsplan zal hoofdstuk 4 of 13 met een passende grondslag voor opname baatbelastingregels uitgebreid moeten worden. Van belang hierbij is voor ogen te houden dat de werkingssfeer van de Omgevingswet zich uitbreidt buiten initiatiefnemer en buiten de locatie waar de ingreep in de fysieke leefomgeving betrekking op heeft: de belastingplichtige onroerende zaak is zeer hoogstwaarschijnlijk niet de locatie van de voorziening, de belastingplichtige is niet de initiatiefnemer. Voor ons is dit de aanleiding revitalisering binnen de kaders van de Gemeentewet te adviseren, ook omdat een niet-initiatiefnemende eigenaar van onroerend goed niet zomaar op zal letten bij communicatie over de wijziging van het omgevingsplan. Zoals bekend, sorteert de aankondiging van belastingheffing wel nodige duidelijkheid.

Tegelijkertijd blijft de baatbelasting ook een fiscaal instrument. Dat vraagt om een duidelijke koppeling met fiscale heffings- en invorderingsregels. Zonder die koppeling ontstaat het risico van een hybride regeling waarvan onduidelijk is welke fiscale en bestuursrechtelijke regels gelden.

Voor opname in het omgevingsplan is vereist dat de regels uit het bekostigingsbesluit nodig zijn voor een evenwichtige toedeling van functies aan locaties (artikel 4.2 Omgevingswet). Aangezien het bekostigingsbesluit in feite geen betrekking heeft op toedeling van functies - de te belasten locaties zijn immers een andere dan de locatie waar door baatbelasting te bekostigen activiteit(en) worden uitgevoerd - zal hoofdstuk 4 of 13 van de Omgevingswet met een passende grondslag voor opname baatbelastingregels uitgebreid moeten worden. Van belang hierbij is dat de werkingssfeer van de Omgevingswet zich in dat scenario uitbreidt buiten de initiatiefnemer.

5.1.4 Benodigde wetswijzigingen bij positionering in de Omgevingswet

Bij positionering in de Omgevingswet ligt het voor de hand om in hoofdstuk 13 een nieuwe afdeling op te nemen voor de baatbelasting, wat de wettelijke grondslag biedt voor deze heffing. Ook binnen deze route moeten regels worden opgenomen over de beoordelingsmethodiek en de verplichte onderdelen van een bekostigingsbesluit. Daarbij is het vooral van belang dat dubbele bekostiging wordt uitgesloten. Dit tegen de achtergrond dat de Omgevingswet meerdere mogelijkheden kent om kosten te verhalen. Kosten die bijvoorbeeld via het kostenverhaal worden of behoren te worden verhaald, mogen immers niet nogmaals via de baatbelasting worden omgeslagen.

Verder kan in afdeling 16.3 van de Omgevingswet worden geregeld dat afdeling 3.4 Algemene wet bestuursrecht van toepassing is op de voorbereiding van het bekostigingsbesluit. Ook hier geldt dat expliciet moet worden geregeld dat dit besluit appellabel is. Indien er wordt gekozen om de baatbelasting

onderdeel te maken van het omgevingsplan dan hoeft dit niet. Het omgevingsplan is immers zelf al vatbaar voor beroep.

5.1.5 Vergelijking van beide routes

De keuze tussen Gemeentewet en Omgevingswet hangt af van de vraag welk aspect van de gerevitaliseerde baatbelasting als leidend wordt beschouwd.

Wanneer het fiscale karakter van het instrument centraal staat, ligt de Gemeentewet het meest voor de hand. De baatbelasting blijft dan een gemeentelijke bestemmingsheffing binnen het bestaande heffingenstelsel. Als de ruimtelijke samenhang met gebiedsontwikkeling en kostenverhaal centraal staat, dan kan de Omgevingswet een mogelijke route zijn. Daarbij geldt wel dat opname in de Omgevingswet het fiscale karakter van de heffing niet wegneemt. Ook dan blijft aansluiting nodig bij fiscale heffings-, invorderings- en rechtsbeschermingsregels. Dat maakt de route van de Omgevingswet wetstechnisch complexer. Hiernaast geldt voor beide routes dat de verhouding tot de bestaande verhaal instrumenten onder de Omgevingswet nauwkeurig moet worden uitgewerkt om dubbele bekostiging te voorkomen.

Tabel 3. Vergelijking van wetstechnische ingrepen in Gemeentewet en Omgevingswet

Aspecten	Gemeentewet	Omgevingswet
Karakter instrument	Sluit aan bij baatbelasting als gemeentelijke bestemmingsheffing	Sluit aan bij de ruimtelijke context van gemeentelijke voorzieningen
Fiscale systematiek	Directe aansluiting op bestaande gemeentelijke belastingregels	Vereist expliciete koppeling met fiscale regels
Kostenverhaal Omgevingswet	Afbakening moet afzonderlijk worden geregeld	Betere mogelijkheid tot inhoudelijke afstemming
Uitvoerbaarheid voor gemeenten	Herkenbaar binnen bestaand belastinginstrumentarium	Kan complexer worden door een hybride karakter
Rechtsbescherming	Aansluiting bij fiscale rechtsbescherming. Het appellabel maken van het bekostigingsbesluit moet expliciet worden geregeld	Rechtsbescherming moet zorgvuldig worden afgestemd tussen Awb, Omgevingswet en fiscale regels
Wetstechnische ingreep	Herziening artikel 222 Gemeentewet en aanvullende delegatiegrondslagen	Nieuwe afdeling in Omgevingswet en aanpassing Omgevingsbesluit

5.2 Conclusie wettelijke positionering

Op basis van de analyse zien wij geen noodzaak om de baatbelasting uit de Gemeentewet te verplaatsen naar de Omgevingswet. Beide routes zijn mogelijk, maar als de kernelementen van de huidige baatbelasting behouden dienen te blijven, ligt handhaving in de Gemeentewet het meest voor de hand. Daarvoor zien wij de volgende belangrijkste redenen:

- De baatbelasting blijft naar haar aard een gemeentelijke belasting. Het instrument is geen rechtstreeks kostenverhaalsinstrument binnen een gebiedsontwikkeling, maar een bestemmingsheffing waarmee lasten worden omgeslagen over een groep gebate onroerende zaken. Dat karakter sluit beter aan bij de Gemeentewet;
- De gewenste revitalisering vraagt vooral om inhoudelijke aanscherping. De kernproblemen liggen niet zozeer in de wettelijke locatie van de baatbelasting, maar in het ontbreken van concrete definities, beoordelingscriteria, kostensoorten, heffingsgrondslagen en procedurele waarborgen en de manier waarop gemeenten omgaan met deze heffing. Deze punten kunnen binnen de Gemeentewet worden opgelost, eventueel met nadere uitwerking in lagere regelgeving;
- Handhaving in de Gemeentewet biedt meer continuïteit met de fiscale systematiek. Dat is van belang voor de heffing, invordering en rechtsbescherming. De benodigde aanpassingen,

waaronder het appellabel maken van het bekostigingsbesluit en beperking van discussie in de aanslagfase, kunnen binnen het huidige stelsel expliciet worden geregeld. Dat neemt niet weg dat de verhouding tot de Omgevingswet nauwkeurig moet worden uitgewerkt. Vooral de afbakening ten opzichte van kostenverhaal onder afdeling 13.6 Omgevingswet vereist nadere regeling. Daarbij moet worden voorkomen dat dezelfde kosten via twee regimes worden verhaald of dat onduidelijkheid ontstaat over welk instrument in welke situatie voorgaat.

Hoofdstuk 6

Conclusie en samenvatting

6. Conclusie en samenvatting

Dit hoofdstuk geeft de bevindingen uit de voorgaande hoofdstukken weer en geeft een eindconclusie over de wijze waarop de baatbelasting kan worden gerevitaliseerd. Achtereenvolgens is de samenhang met juridische, economische en bestuurlijke aspecten beschreven en de daaruit volgende keuze tussen de Gemeentewet en Omgevingswet.

6.1 Samenvatting en kernbevindingen

De centrale vraag van dit onderzoek was op welke wijze een gerevitaliseerde baatbelasting, of een daarmee vergelijkbaar heffingsinstrument kan worden vormgegeven, zodat de geconstateerde juridisch-procedurele en het merendeel van de inhoudelijke knelpunten worden opgelost en het instrument voor gemeenten weer inzetbaar en uitvoerbaar wordt. Uit de analyse komen de volgende kernbevindingen naar voren.

De baatbelasting is naar haar aard een gemeentelijke bestemmingsheffing
Zoals uiteengezet in hoofdstuk 2 berust het instrument op het profijtbeginsel. De heffing onderscheidt zich daarmee van algemene belastingen, retributies en kostenverhaal, en vereist een proportionele, omslagmatige verdeling die recht doet aan de mate van bijzonder profijt dat een onroerende zaak ontleent aan een tot stand gebrachte (publieke) voorziening.

De knelpunten zijn terug te voeren op vier kernelementen en op de wetgevingssystematiek
De baatbelasting bestaat uit vier kernelementen: het baatcriterium, het objectgebonden karakter, de lastenomslag en de afbakening van het gebied met de gebate onroerende zaken. De acht geïdentificeerde knelpunten door Van Sandick en Van den Brand hangen nauw samen met deze kernelementen. De onderliggende oorzaak is grotendeels systematisch: de huidige regeling werkt met open normen, waarvan de invulling in belangrijke mate door de rechter is overgelaten. Dit betreft onder meer de begrippen ‘verbetering’ en ‘samenstel’, de aan de voorziening verbonden lasten, de heffingsmaatstaf en de afbakening van het gebied met de gebate onroerende zaken. In combinatie met de fatale tweejaarstermijn en de concentratie van rechtsbescherming rondom de aanslag maakt dit het instrument juridisch kwetsbaar en in de praktijk moeilijk toepasbaar.

De oplossing ligt vooral in inhoudelijke aanscherping, niet in een nieuw instrument
In hoofdstuk 4 zijn vijf samenhangende maatregelen voorgesteld voor het oplossen van de geïdentificeerde knelpunten:

1) Het vaststellen van expliciete definities voor de kernbegrippen;
2) Het voorschrijven van één primaire beoordelingsmethodiek voor het vaststellen van baat;
3) Het vaststellen van een limitatieve nationale kostensoortlijst, specifiek voor de baatbelasting, met de toegestane elementen die deel mogen uitmaken van de lastenomslag alsook de wijze waarop deze wordt omgeslagen, de heffingsgrondslag;
4) Het versterken van het bekostigingsbesluit tot het centrale, inhoudelijke complete document; en
5) Het toepassen van de UOV-procedure en het appellabel maken van het bekostigingsbesluit, waardoor de rechtsbescherming naar de voorkant van het proces verschuift.

Gezamenlijk verschuiven deze maatregelen het zwaartepunt van het proces naar de voorbereiding en vaststelling van het bekostigingsbesluit. De keuzes over baat, kosten, afbakening, en lastenomslag worden aan de voorkant gemaakt en juridisch getoetst. De latere verordening en aanslag sluiten daarop aan.

6.2 Afweging tussen Gemeentewet en Omgevingswet

De voorgaande bevindingen leiden tot de kernvraag van hoofdstuk 5: welke wettelijke inbedding, Gemeentewet of Omgevingswet, past het beste bij een gerevitaliseerde baatbelasting?
Voor positionering in de Omgevingswet pleit dat de baatbelasting betrekking heeft op investeringen in de fysieke leefomgeving, zoals infrastructuur, openbare ruimte en groenvoorzieningen, en daarmee inhoudelijk aansluit bij het domein van de Omgevingswet en bij voorzieningen die ook in gebiedsontwikkeling een rol spelen. Bovendien zou deze route de mogelijkheid bieden om de baatbelasting en het kostenverhaal onder afdeling 13.6 inhoudelijk op elkaar af te stemmen, waardoor afbakeningsproblemen tussen beide regimes gerichter kunnen worden geadresseerd.

Daartegenover staat dat de baatbelasting naar haar aard een fiscaal instrument blijft. Zij is een gemeentelijke bestemmingsheffing die, gegrond op het profijtbeginsel, de lasten van een publieke voorziening omslaat over een afgebakende groep gebate onroerende zaken. Het initiatief ligt bij de gemeente en niet, zoals bij het financiële instrumentarium van de Omgevingswet geldt, bij een private initiatiefnemer wiens ontwikkeling planologische medewerking vraagt. Het baatcriterium, de lastenomslag, de verhaalbare kosten en de rechtsbescherming zijn bovendien geworteld in het gesloten stelsel van fiscale rechtsbescherming en in de bestaande fiscale heffings- en invorderingsregels.

Hoewel de baatbelasting inhoudelijke raakvlakken heeft met de fysieke leefomgeving, maakt die enkele samenhang haar nog niet tot een omgevingsrechtelijk instrument. Positionering in de Omgevingswet zou het fiscale karakter niet wegnemen en vraagt dan om een expliciete koppeling met fiscale heffings-, invorderings- en rechtsbeschermingsregels. Dat leidt tot een wetstechnisch complexere hybride regeling.

6.3 Conclusie: handhaving en herziening binnen de Gemeentewet

Op grond van de analyse zien de onderzoekers geen noodzaak om de baatbelasting uit de Gemeentewet te verplaatsen naar de Omgevingswet. Beide routes zijn juridisch mogelijk, maar handhaving en herziening binnen de Gemeentewet ligt het meest voor de hand. Doorslaggevend is dat de gewenste revitalisering vooral inhoudelijke aanscherping van de bestaande regeling vergt en niet een nieuwe wettelijke regime in een ander wettelijk kader. De kernproblemen liggen immers niet in de plaats van de regeling, maar in het ontbreken van concrete definities, beoordelingscriteria, kostensoorten, heffingsgrondslagen en procedurele waarborgen. Deze kunnen binnen de Gemeentewet worden opgelost door herziening van artikel 222, aangevuld met delegatiegrondslagen en nadere uitvoeringsregels. Hiernaast zal het versterken en appellabel maken van het bekostigingsbesluit er aan bijdragen dat gemeentes de mogelijkheid hebben om eventuele in rechte vastgestelde fouten bij deze materiële punten kunnen herstellen. Door dit aan de voorkant van het proces te plaatsen zal de tweejaarstermijn in voorkomende gevallen nog niet zijn verlopen. Handhaving binnen de Gemeentewet biedt bovendien continuïteit met de fiscale systematiek, wat van belang is voor de heffing, de invordering en de rechtsbescherming.

Daarbij geldt dat de verhouding tot het kostenverhaal onder afdeling 13.6 Omgevingswet nauwkeurig moet worden uitgewerkt, zodat dubbele bekostiging wordt voorkomen en duidelijk is welk instrument in welke situatie voorgaat.

6.4 Afsluitende aanbeveling: voorgestelde vervolgonderzoeken

Onderhavig rapport heeft de randvoorwaarden en een procesvoorstel voor een gerevitaliseerde baatbelasting uitgewerkt. Om de praktische toepasbaarheid verder te onderbouwen raden wij gerichte vervolgonderzoeken aan naar drie concrete thema's die buiten de scope van deze opdracht vielen.

Onderzoek welk type openbare voorzieningen in de praktijk geschikt zijn voor lastenomslag via baatbelasting
De vraag die beklijft na dit onderzoek is voor welke projecten de baatbelasting een geschikt financieringsinstrument is. Gezien de aard van het instrument en de geraadpleegde literatuur tijdens dit onderzoek (met name Schep) lijkt een eerste richting naar een antwoord hierop (energie)infrastructuurprojecten te zijn. Immers blijkt uit de (wets)geschiedenis dat deze heffing aanvankelijk bedoeld en gebruikt is bij de aanleg van wegen en nieuwe riolering- en gasaansluitingen. In Bijlage 2 voegen wij een schematisch overzicht met een eerste aanzet hiertoe. Dit vereist echter nadere uitwerking en verdieping.

Onderzoek toetsingskader voor het begrip "verbetering"
Het in arresten van de Hoge Raad geformuleerde begrip "wezenlijke verbetering" blijkt in de praktijk lastig toepasbaar en leidt tot discussie: wanneer is iets een verbetering en wanneer is iets nieuw. Als dat een technische toets is, dan zal bijvoorbeeld een warmtenet iets anders zijn dan een gasnet. Het gaat immers niet om vervanging, maar om een nieuwe energieaansluiting. Dat zou een reden kunnen zijn om de lastenomslag via de baatbelasting te verhalen. Tegelijkertijd is te beargumenteren dat het gaat om het naar huidige maatstaven brengen van de energievoorziening. Dit is een omstandigheid die volgens de Hoge Raad niet leidt tot verbetering of vernieuwing. Het brengen van bovengrondse kabels naar ondergronds lijkt in die zin geen verbetering. Het gaat in essentie om dezelfde kabels. Echter is in ruimtelijk opzicht wel

sprake van verbetering aangezien horizonvervuiling is weggenomen. Deze overwegingen maken inzichtelijk dat een objectief toetsingskader voor dit begrip noodzakelijk is.

Onderzoek mogelijkheden verdeling van de lastenomslag bij bestaand gebied en nieuwbouw
Met de grote woningbouwopgave waar Nederland voor staat lijkt het onvermijdelijk dat bestaande wijken en nieuwbouwwijken gebaat zullen zijn door aansluitingen die in nieuwbouwwijken worden gerealiseerd. Hier lijkt de baatbelasting mogelijk een rol te kunnen spelen. Echter, de overlap met gebiedsontwikkeling is complex. Uitgangspunt is dat de lasten van de voorzieningen moeten worden omgeslagen over de gebate onroerende zaken in het plangebied en de bestaande gebate onroerende zaken daarbuiten. Of een onroerende zaak is gebaat, moet worden bepaald op een tijdstip uiterlijk binnen een jaar na realisatie van de voorziening. Maar dan moet de gebate onroerende zaak er wel zijn. De lastenomslag vindt immers plaats op basis van de onroerende zaken die er op de peildatum zijn. Relevant hierbij is ook dat vaak ontwikkelaars aanvankelijk eigenaar van de nieuwbouwprojecten zijn. De vraag is dan of zij hiervoor moeten worden aangeslagen en, indien het geval, of dit leidt tot een verdisconteerde koopprijs. Tegelijkertijd geldt hierbij dat de Nederlandse wetgever heeft bepaald dat er niet dubbel wordt betaald. Dit schept potentieel een samenloop met andere financieringsinstrumenten die bij gebiedsontwikkeling gehanteerd worden. Dit rechtvaardigt daarom wat ons betreft een verdiepend vervolgonderzoek hoe eventueel de baatbelasting toe te passen is in deze casuïstiek.

Bijlagen

Bijlage 1. Gespreksverslag expertsessie
Bijlage 2. Flowchart Baatbelasting

Bijlage 1. Gespreksverslag expertsessie

Datum: 19 juni 2026
Locatie: Microsoft Teams (digitaal)

1. Introductie

Doel expertsessie en centrale vraagstelling
De expertsessie had tot doel de voorlopige bevindingen over het onderzoek naar een gerevitaliseerde vorm van de baatbelasting te toetsen en te bespreken of de Gemeentewet dan wel de Omgevingswet de meest logische wettelijke positie is voor een gerevitaliseerde baatbelasting of een vergelijkbaar heffingsinstrument. De centrale onderzoeksvraag ziet op het oplossen van juridisch-procedurele en inhoudelijke knelpunten in de huidige vorm van de baatbelasting, zodat het instrument voor gemeenten beter inzetbaar en uitvoerbaar wordt.

Achtergrond en reflectie op de doelstelling van de opdracht
Gestart werd met een reflectie op het probleem dat het ministerie beoogt op te lossen met een gerevitaliseerde vorm van de baatbelasting. Hierbij werd de vraag opgeworpen wat het ministerie met een gerevitaliseerde baatbelasting beoogd daar de Omgevingswet voor wat betreft het kostenverhaal ook mogelijkheden biedt. In reactie daarop werd benadrukt dat het kostenverhaal gekoppeld is aan initiatiefnemers / het veroorzakersbeginsel en minder aan de bestaande onroerende zaken en bestaande eigenaren die profijt ervaren van een nieuwe algemene voorziening en geen initiatiefnemer zijn. Daardoor kunnen binnen de systematiek van de Omgevingswet ook geen lasten over deze profijthebbers worden omgeslagen.

Als voorbeelden zijn situaties genoemd waarin bestaande onroerende zaken profiteren van nieuwe infrastructuur, zoals een ontsluitingsweg of brug, of van het ondergronds brengen van een hoogspanningsleiding. In dergelijke gevallen kan een voorziening mede ten goede komen aan bestaande onroerende zaken, terwijl de kosten niet volledig via het reguliere kostenverhaal bij nieuwe ontwikkelingen kunnen worden verhaald.

Tegelijkertijd werd opgemerkt dat de vraag of bestaande onroerende zaken binnen de Omgevingswet-systematiek ook in het kostenverhaal zouden moeten kunnen worden betrokken, breder toeziet dan alleen een revitalisering van de baatbelasting. De vraag of het kostenverhaalsinstrumentarium in de Omgevingswet moet worden uitgebreid naar bestaande eigenaren (geen initiatiefnemers) betreft een meer fundamentele stelselvraag.

Daarnaast is aandacht gevraagd voor het naast revitalisering van het bestaande instrument ook kijken naar lessen uit andere instrumenten, zoals bedrijveninvesteringszones, wijkinvesteringszones of gebiedsinvesteringszones. Deze instrumenten kennen elementen als draagvlakmeting, initiatief van onderop en het tegengaan van freeriders, die mogelijk relevant zijn voor een gerevitaliseerde baatbelasting. De onderzoekers gaven hierbij aan dat zeker is gekeken naar de werking van dit soort vergelijkbare instrumenten om lering uit te trekken.

Draagvlak en acceptatie
Bij de experts bestond brede herkenning dat draagvlak en participatie belangrijk zijn voor de aanvaardbaarheid van het instrument. Wanneer eigenaren begrijpen en erkennen dat zij daadwerkelijk profijt hebben van een nieuwe algemene voorziening, zal de weerstand beperkter zijn. Als een voorziening daarentegen wordt ervaren als een algemene overheidstaak die uit algemene middelen behoort te worden bekostigd, ontstaat sneller weerstand.

2. Relatie tussen knelpunten, kernelementen en wetgevingssystematiek

Alles-of-niets-karakter van het huidige systeem
Als knelpunt werd benoemd dat materiële discussies over open normen in het huidige systeem vaak pas plaatsvinden nadat de verordening is vastgesteld en aanslagen zijn opgelegd. Als de rechter vervolgens oordeelt dat de verordening onverbindend is, is herstel veelal niet meer mogelijk vanwege het verstrijken van de wettelijke termijnen. Dit geeft het huidige systeem een alles-of-niets-karakter.

Het gebruik van open normen zijn niet per definitie het probleem
Daarbij werd benadrukt dat open normen op zichzelf niet noodzakelijk problematisch zijn. Ook in het kostenverhaal onder de Wro en de Omgevingswet wordt gewerkt met open normen, zoals profijt, proportionaliteit en toerekenbaarheid: de PPT-criteria. De vraag is daarom niet alleen of open normen uitvoerbaar zijn, maar waarom de toepassing daarvan binnen de baatbelasting tot meer juridische kwetsbaarheid lijkt te leiden dan binnen het kostenverhaalsysteem.

Pleidooi voor aansluiting bij hoofdstuk 13 Omgevingswet
Vanuit omgevingsrechtelijk perspectief werd bepleit om niet alleen vanuit de bestaande baatbelasting te redeneren, maar ook te onderzoeken of het stelsel van kostenverhaal in hoofdstuk 13 van de Omgevingswet kan worden benut of uitgebreid. Dat stelsel bevat al regels en rechtsbescherming voor kostenverhaal, toerekening, proportionaliteit en profijt. Bovendien biedt het omgevingsplan onder de Omgevingswet meer ruimte om regels te stellen voor bestaande bebouwing dan het oude bestemmingsplanstelsel.

Collectieve voorziening versus individuele baat (reikwijdte van het instrument)
Een inhoudelijk knelpunt is de spanning tussen voorzieningen met een algemeen, collectief karakter en voorzieningen waarvoor individuele onroerende zaken specifiek gebaat zijn. Als voorbeeld werd genoemd dat de Hoge Raad in het verleden criteria heeft geformuleerd bij herinrichtingen van binnensteden, zoals “verbetering” en, bij samenstellen van voorzieningen, “wezenlijke verandering naar aard en inrichting”. Het moet hierbij gaan om voorzieningen die ook naar huidige maatstaven als verbetering gelden. Het enkel vervangen van een 30 jaar oude straat is op zichzelf niet een specifieke verbetering. Deze criteria kunnen worden gezien als bescherming van belastingplichtigen tegen kostenverhaal voor voorzieningen die eigenlijk tot de algemene overheidstaak behoren.

Daarmee hangt samen dat het beoogde instrument scherp moet afbakenen voor welk type voorzieningen baatbelasting bedoeld is. Voor herinrichting van winkelgebieden zou mogelijk eerder een investeringszone passen. Voor bijvoorbeeld de aanleg van riolering bestaan al andere instrumenten (rioolheffing). De vraag is dan welke resterende categorieën voorzieningen de baatbelasting werkelijk moet kunnen bedienen.

Geobjectiveerde baat versus ervaren profijt
Ook is gewezen op het verschil tussen geobjectiveerde baat en feitelijk ervaren of subjectieve baat. De huidige baatbelasting is gebaseerd op een geobjectiveerd baatbegrip en lastenomslag, niet op het rechtstreeks belasten van feitelijke waardestijging. Dat verschil verklaart mede waarom belastingplichtigen de heffing soms niet als logisch of rechtvaardig ervaren.

3. Welke aanpassingen zijn nodig voor een uitvoerbaar construct?

Materiële discussie naar voren halen
Een besproken oplossingsrichting is om de materiële discussie naar voren te halen door het bekostigingsbesluit een veel prominentere rol te geven en appellabel te maken. In dat besluit zouden onder meer de te verhalen kosten, het gebate gebied, de kring van betrokken objecten, de omslagmethodiek en de wijze van differentiatie moeten worden vastgelegd.
De gedachte daarachter is dat discussie over de belangrijkste open normen vóór vaststelling van de belastingverordening en oplegging van aanslagen wordt gevoerd. Gemeenten krijgen daarmee de mogelijkheid om eventuele gebreken tijdig te herstellen of hun keuzes te heroverwegen, voordat een fatale termijn of onverbindendheid tot onherstelbare gevolgen leidt.

Concreetheid en individualiseerbaarheid van het bekostigingsbesluit
Daarbij is essentieel dat een individuele belanghebbende uit het bekostigingsbesluit kan afleiden waar hij financieel ongeveer aan toe is. Het bekostigingsbesluit moet daarom voldoende concreet zijn over de kostenraming, het kostenplafond, de omslagmaatstaf en de toepassing daarvan op objectniveau, of in ieder geval op een herleidbare wijze.

Baatdiscussie bij het bekostigingsbesluit
Ook de individuele, geobjectiveerde baat zou volgens meerdere deelnemers in beginsel al bij het bekostigingsbesluit aan de orde moeten komen. Als de discussie over de vraag of een object gebaat is pas bij de individuele aanslag kan worden gevoerd, wordt het voordeel van het naar voren halen van de rechtsbescherming grotendeels tenietgedaan.
Tegelijkertijd werd benadrukt dat het moet gaan om geobjectiveerde baat en niet om de subjectieve beleving van de eigenaar. Wel kan binnen het gebate gebied differentiatie nodig zijn, bijvoorbeeld via wegingsfactoren naar afstand, mate van profijt of andere objectieve criteria. Dit kan de verdedigbaarheid en rechtvaardigheid van de lastenomslag vergroten, maar maakt het systeem ook complexer.

Rechtsbescherming en burgerperspectief
De experts benadrukten dat er aandacht moet zijn voor rechtsbescherming. Het naar voren halen van de discussie mag niet leiden tot uitholling van de positie van burgers. Er moet daarom veel aandacht zijn voor transparantie, begrijpelijke communicatie, daadwerkelijke kenbaarheid van het bekostigingsbesluit en een procedure waarin belanghebbenden effectief kunnen reageren.

Verder werd besproken dat bestaande bouw een andere context oplevert dan nieuwe gebiedsontwikkeling. Bij nieuwe ontwikkelingen zijn vaak professionele partijen betrokken, terwijl baatbelasting bij bestaande bouw ook gewone burgers kan raken. Dat heeft gevolgen voor de eisen aan kenbaarheid, begrijpelijkheid en rechtsbescherming.

In dit verband werd geadviseerd om in het rapport uitgebreider aandacht te besteden aan het burgerperspectief. Daarbij gaat het om vragen als: begrijpt de burger dat hij al bij het bekostigingsbesluit in actie moet komen, of wacht hij begrijpelijkerwijs tot de aanslag wordt opgelegd? En hoe wordt voorkomen dat hij zich overvallen voelt?

Verhouding bekostigingsbesluit, verordening en exceptieve toetsing
Een aandachtspunt is de mogelijkheid van exceptieve toetsing, waarbij een rechter de legaliteit van de onderliggende verordening of het onderliggende bekostigingsbesluit toetst, ook als deze eerder appellabel was. Opgemerkt werd dat zowel aan hogere regelingen als aan rechtsbeginselen kan worden getoetst. Dit risico kan niet volledig worden uitgesloten. Experts wijzen erop dat dit risico kan worden geminimaliseerd door ervoor te zorgen dat het bekostigingsbesluit en de verordening volledig op elkaar zijn afgestemd en juridisch robuust zijn.

Verdere afbakening van definities en methodieken
Experts ondersteunen de gedachte om definities en methodieken verder af te bakenen, maar benadrukken dat dit niet tot een volledig dichtgeregeld stelsel moet leiden. De bestaande jurisprudentie van de Hoge Raad kan als uitgangspunt dienen.

Landelijke modellen en verantwoordingsdocumentatie
Verder werd opgemerkt dat voorgeschreven definities, formats of modellen nuttig kunnen zijn voor uniformiteit, maar dat zij ook een verantwoordingsbasis nodig hebben. Anders moet een individuele gemeente in een procedure de validiteit van een landelijk model verdedigen dat zij zelf niet heeft ontwikkeld. Een onderliggend verantwoordingsdocument dat de keuzes voor bepaalde modellen en definities rechtvaardigt, is daarom wenselijk.

Betalingssystematiek en gespreide aanslagen
Ook is gesproken over de systematiek van betaling. In het huidige systeem kunnen gespreide aanslagen jaarlijks nieuwe bezwaar- en beroepsmogelijkheden oproepen. Als alternatief is genoemd om één aanslag op te leggen, gecombineerd met een betalingsregeling vanuit de gemeente. Dit kan de rechtsbescherming en uitvoerbaarheid mogelijk anders structureren.

4. Bepalen of Gemeentewet of Omgevingswet de logische positie is

Drie denkbare positioneringsrichtingen
In de sessie kwamen grofweg drie richtingen naar voren: behoud en herziening binnen de Gemeentewet, positionering binnen de Omgevingswet, en een hybride variant waarin het bekostigingsbesluit of de materiële grondslag in het omgevingsrecht wordt verankerd, terwijl de heffing als belasting via de gemeentelijke belastingroute blijft lopen.

Voorkeur voor Gemeentewet (met Omgevingswet-elementen)
De onderzoekers geven aan dat hun voorkeur uitgaat naar handhaving van de baatbelasting in de Gemeentewet, met bepaalde elementen uit de Omgevingswet. De redenering is als volgt:

- **Karakter van het instrument:** de baatbelasting is fundamenteel een belasting: een verplichte bijdrage zonder individueel aanwijsbare tegenprestatie, opgelegd door de overheid. Dit onderscheidt het instrument van kostenverhaal onder de Omgevingswet, dat gekoppeld is aan een initiatiefnemer of kostenveroorzaker.
- **“Overkomende” situatie:** wanneer een burger profijt heeft van een voorziening zonder daar zelf iets voor te hebben gedaan, en het hem als het ware “overkomt”, is het natuurlijker om dit via een belasting te regelen dan via kostenverhaal.

Mogelijke werking van een hybride variant
Als mogelijkheid zou kunnen worden onderzocht of de voorbereiding en inhoudelijke onderbouwing van het bekostigingsbesluit kunnen aansluiten bij de Omgevingswet. In die benadering zou het huidige bekostigingsbesluit functioneel kunnen worden vergeleken met het vroegere exploitatieplan of met kostenverhaalsregels in het omgevingsplan. De materiële elementen van baat, toerekening, gebiedsafbakening en omslag zouden dan kunnen landen in het omgevingsplan of, bij een buitenplanse omgevingsplanactiviteit, in vergunningvoorschriften.

Argumenten voor integratie in Omgevingswet
Enkele experts pleiten voor een meer integrale benadering, waarbij de baatbelasting wordt opgenomen in het Omgevingswet-stelsel voor kostenverhaal. De argumenten zijn:

- **Lessen uit de Omgevingswet:** het Omgevingswet-stelsel is bewust ontworpen om tekortkomingen van eerdere systemen aan te pakken. Het biedt een publiekrechtelijk kader met duidelijke appellabiliteit en procedurele waarborgen.
- **Bestaande onroerende zaken:** de Omgevingswet kent niet langer dezelfde beperkingen voor bestaande situaties als de Wro. Het omgevingsplan kan regels bevatten voor bestaande onroerende zaken, wat het mogelijk maakt om kostenverhaal ook voor bestaande situaties toe te passen.
- **Coherent geheel:** integratie in de Omgevingswet zou kunnen leiden tot een meer coherent stelsel voor alle vormen van kostenverhaal en planbaten, in lijn met de integrale benadering van de Omgevingswet.

Experts benadrukken echter dat dit zou vereisen dat bepaalde aspecten van de Omgevingswet worden aangepast of aangevuld, met name wat betreft de toepasselijkheid op bestaande situaties.

Tegenargument: geen initiatiefnemer of kostenveroorzaker
Daartegenover werd ingebracht dat het reguliere kostenverhaal in de Omgevingswet uitgaat van een initiatiefnemer die kosten veroorzaakt of een ontwikkeling mogelijk maakt. Bij baatbelasting gaat het juist om eigenaren die niet om de voorziening hebben gevraagd, maar wel geacht worden daaraan bij te dragen omdat zij profijt hebben. Dat verschil maakt dat het instrument sterker op een belasting lijkt dan op een reguliere bestuursrechtelijke geldschuld wegens kostenverhaal.
Ook werd genuanceerd dat binnen een gebiedsontwikkeling bestaande eigenaren reeds kunnen worden betrokken onder de kostenverhaalssystematiek van de Omgevingswet, zonder dat zij op dat moment zelf al een concreet bouwinitiatief hebben ingediend. De uiteindelijke betalingsplicht ontstaat daar echter

doorgaans pas bij vergunningverlening of realisatie van het initiatief. Dat blijft een essentieel verschil met een baatbelasting voor bestaande onroerende zaken.

Fundamentele verschillen tussen baatbelasting en kostenverhaal onder Omgevingswet
Experts wijzen op fundamentele verschillen die voorzichtigheid gebieden:

- **Kostenveroorzaker versus baathebbende:** het Omgevingswet-stelsel is gebaseerd op het kostenveroorzakersbeginsel: degene die kosten veroorzaakt, betaalt. De baatbelasting is gebaseerd op het profijtbeginsel: degene die profijt heeft, betaalt. Dit zijn verschillende uitgangspunten.
- **Planbatenheffing:** experts waarschuwen dat verbreding van het kostenverhaalstelsel kan leiden tot een verkapte planbatenheffing of baatafroming, wat een ander principe vertegenwoordigt.

Rechtsgang: fiscale rechter of bestuursrechter
Een ander discussiepunt was de rechtsgang. Als het bekostigingsbesluit in het omgevingsrecht wordt gepositioneerd, ligt toetsing door de bestuursrechter en uiteindelijk de Afdeling bestuursrechtspraak voor de hand. Als de fiscale route wordt gevolgd, loopt de rechtsbescherming via rechtbank, hof en Hoge Raad. Daarbij werd besproken of beide routes even geschikt zijn voor de feitelijke en normatieve toetsing die bij baatbelasting nodig is.

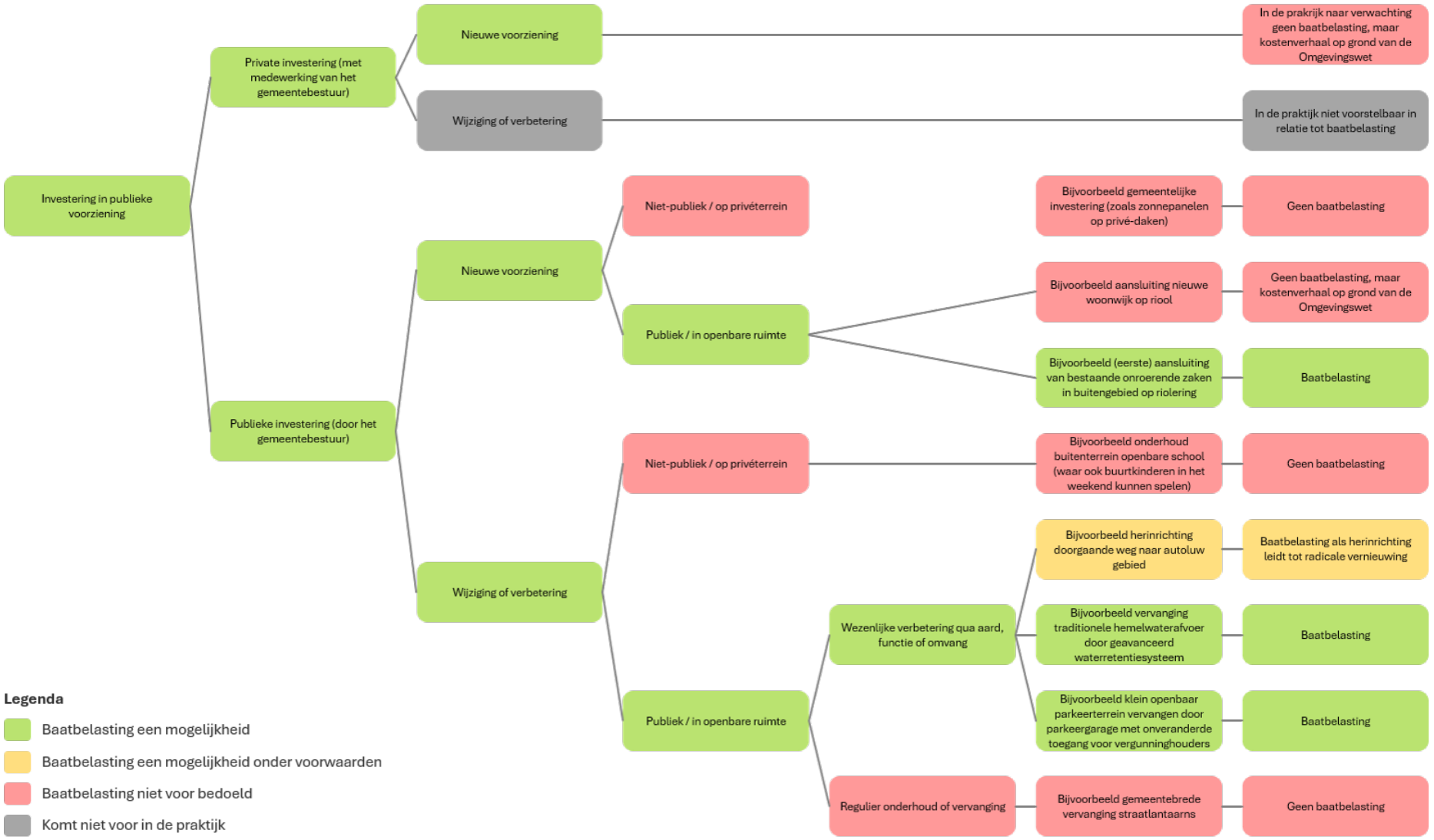
- **Belastingrechter en Hoge Raad**: voordeel is dat er twee feitelijke instanties zijn, namelijk rechtbank en hof, voordat cassatie plaatsvindt. Dit maakt grondige feitelijke toetsing mogelijk.
- **Bestuursrechter en Afdeling bestuursrechtspraak:** voordeel is dat deze rechter ervaring heeft met de feitelijke toetsing van publiekrechtelijke regelingen, zoals bij exploitatieplannen.

Experts wijzen erop dat het van belang is dat zowel het bekostigingsbesluit als de verordening door dezelfde rechter worden getoetst om verwarring en inconsistenties te voorkomen.

Onderscheid met planbatenheffing
Ook is stilgestaan bij het onderscheid tussen baatbelasting en een planbatenheffing. Een planbatenheffing is gericht op het afromen van waardestijging, terwijl baatbelasting ziet op het verhalen van kosten van voorzieningen via lastenomslag. Dat onderscheid werd belangrijk geacht om de discussie zuiver te houden.

Mogelijkheid van een aparte Wet op de baatbelasting
Een aanvullende suggestie was om te overwegen of de omvang van de noodzakelijke regeling niet vraagt om een aparte Wet op de baatbelasting, vergelijkbaar met de Wet op de bedrijveninvesteringszones. Als er meer geregeld moet worden dan in één artikel van de Gemeentewet past, kan een afzonderlijke wet meer ruimte bieden voor systematiek, procedure en toelichting.

Bijlage 2. Flowchart Baatbelasting



Deloitte.

Onder Deloitte wordt verstaan één of meer van Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL" of "Deloitte Global"), haar wereldwijde netwerk van member firms en aan hen verbonden entiteiten (tezamen, de "Deloitte-organisatie"). DTTL en haar wereldwijde netwerk van member firms en aan hen verbonden entiteiten zijn juridisch gescheiden en onafhankelijke entiteiten, die elkaar niet kunnen verplichten of binden ten aanzien van derden. DTTL en iedere DTTL member firm en aan hen verbonden entiteiten zijn aansprakelijk voor hun eigen handelen en nalaten, en niet voor het handelen of nalaten van een andere entiteit. DTTL verleent geen diensten aan cliënten. Raadpleeg www.deloitte.com/about voor meer informatie.

Deloitte levert toonaangevende audit- en assurance-, belastingadvies- en juridische diensten, en diensten op het gebied van consulting, financial advisory, en risk advisory aan bijna 90% van de Fortune Global 500® en duizenden particuliere bedrijven. Onze professionals leveren meetbare en blijvende resultaten die het vertrouwen van het publiek in kapitaalmarkten helpen versterken en klanten in staat stellen te transformeren en bloeien. Voortbouwend op haar meer dan 180-jarige geschiedenis, omvat het bereik van Deloitte meer dan 150 landen en gebieden. Ontdek hoe de meer dan 470.000 mensen van Deloitte wereldwijd een impact maken die ertoe doet op www.deloitte.com.
EMEA, de EMEA-aandeelhouders en affiliates zijn juridische, zelfstandige en onafhankelijke entiteiten.

MAKING AN IMPACT THAT MATTERS since 1845

© 2026. Neem voor informatie contact op met Deloitte Nederland.