

# BURGERBIJDRAGE:

**appeltje-eitje?**

Hoe het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing door provincies en gemeenten kan worden vormgegeven

Masterscriptie Fiscaal Recht

**Naam:** Robert Kastelein

**Studentnummer:** 426702

**Datum:** 12 juni 2021

**Faculteit:** Erasmus School of Law

**Thema:** Heffingen Lokale Overheden

**Scriptiebegeleider:** prof. mr. dr. A.W. Schep

**Aantal woorden:** 15.786

## WOORD VOORAF

Deze masterscriptie heb ik geschreven als masterstudent Fiscaal Recht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

In mijn onderzoek staat het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing door provincies en gemeenten centraal. Een ingezetenenheffing, die ik bij voorkeur ‘burgerbijdrage’ noem, kan een middel voor lokale overheden zijn om meer (eigen) inkomsten te genereren. Vraag is hoe de uitvoering van deze heffing zou kunnen worden vormgegeven. Is het ‘appeltje-eitje’ voor provincies en gemeenten?

Met betrekking tot het schrijven van mijn scriptie gaat mijn dank in het bijzonder uit naar:

- Mijn collega’s bij het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) Anneke Monsma, Arjen Schep en Jan Monsma. Wij werken al bijna vier jaar samen in de ‘wereld van de lokale belastingen’ en vooral dankzij jullie ben ik enthousiast geraakt om uiteindelijk mijn masteronderzoek binnen dit mooie vakgebied te doen. Extra ‘credits’ naar Arjen Schep die de rol van mijn scriptiebegeleider op zich heeft genomen. Dank voor de prettige communicatie en het snel geven van heldere en nuttige suggesties.
- De volgende personen met wie ik waardevolle interviews heb gehad: Robbert Verkuijlen (Vereniging van Nederlandse Gemeenten) en Pieter Jan van Nispen (Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties).
- Mijn ouders en mijn zus Evelien. Dank voor jullie lieve aanmoedigen en de fijne thuissituatie waarin ik deze scriptie heb kunnen schrijven. Extra lof voor mijn moeder die in het eindstadium van mijn onderzoek het hele stuk heeft willen meelesen.
- Mijn vriendin Julia. Ik ben blij dat ik jou heb ontmoet, juist in een periode waarin ik vanwege de bijzondere corona-omstandigheden helaas geen of nauwelijks contact heb kunnen hebben met mijn medestudenten. Dankzij jou heb ik alsnog gezellig gezelschap gehad om samen mee te studeren en heb ik met extra veel plezier aan mijn scriptie gewerkt.

Robert Kastelein

Rotterdam, 12 juni 2021



# INHOUDSOPGAVE

HOOFDSTUK 1: INLEIDING .....	5
1.1 Aanleiding en probleemstelling.....	5
1.2 Opbouw onderzoek.....	6
1.3 Wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie.....	7
HOOFDSTUK 2: LOKALE BELASTING ALGEMEEN .....	8
2.1 Wettelijke spelregels.....	8
2.1.1 Semi-gesloten stelsel van belastingheffing.....	8
2.1.2 Nieuwe vrijheid .....	10
2.2 Geschiktheidscriteria lokale belasting .....	11
2.2.1 Criterium 1: Verbod op heffing naar draagkracht.....	11
2.2.2 Criterium 2: Binding aan grondgebied .....	12
2.2.3 Criterium 3: Vooral op profijt gebaseerd.....	13
2.2.4 Criterium 4: Vervulling kenmerkende functies .....	15
2.3 Tussenconclusie.....	19
HOOFDSTUK 3: INGEZETENENHEFFING ALGEMEEN.....	20
3.1 Definitie en toetsing geschiktheidscriteria.....	20
3.1.1 Definitie.....	20
3.1.2 Toetsing criterium 1.....	20
3.1.3 Toetsing criterium 2.....	21
3.1.4 Toetsing criterium 3.....	21
3.1.5 Toetsing criterium 4.....	22
3.2 Voordelen .....	23
3.2.1 Eenvoud.....	23
3.2.2 Substantiële geldbron .....	24
3.2.3 Versterking lokale democratie.....	25
3.3 Nadelen.....	27
3.3.1 Impopulariteit.....	27
3.3.2 Voelbaarheid.....	28
3.3.3 Zichtbaarheid.....	29
3.4 Varianten .....	30
3.4.1 Variant 1: heffing per woonruimte .....	30
3.4.2 Variant 2: heffing per volwassen inwoner.....	32
3.4.3 Variant 3: heffing per inwoner.....	34
3.5 Tussenconclusie.....	35
HOOFDSTUK 4: UITVOERINGSPROCES INGEZETENENHEFFING .....	36
4.1 Uitvoeringscapaciteit.....	36
4.1.1 Provincies (zelfstandig) .....	36

4.1.2 Gemeenten (zelfstandig).....	37
4.1.3 Samenwerkingsverband provincies en gemeenten .....	38
4.1.4 Samenwerkingsverband met waterschappen .....	39
4.1.5 Meest geschikte lokale overheid.....	40
4.2 Geschiktheid varianten .....	41
4.2.1 Voor- en nadelen varianten.....	41
4.2.2 Meest geschikte variant provincies.....	42
4.2.3 Meest geschikte variant gemeenten .....	43
4.3 Kwijtscheldingsbeleid .....	44
4.3.1 Kwijtscheldingsregeling provincies en gemeenten.....	45
4.3.2 Voordelen kwijtschelding ingezetenenheffing .....	46
4.3.3 Nadelen kwijtschelding ingezetenenheffing .....	47
4.4 Uitvoeringskader .....	49
4.5 Tussenconclusie.....	50
HOOFDSTUK 5: SAMENVATTING EN CONCLUSIE.....	51
5.1 Samenvatting .....	51
5.2 Aanbevelingen en slotconclusie .....	52
LITERATUURLIJST .....	54
JURISPRUDENTIELIJST .....	58
BIJLAGEN .....	59
Bijlage A: tarieven watersysteemheffing ingezetenen.....	59
Bijlage B: voorbeelden wetteksten Zwitserse ingezetenenheffing .....	60
Bijlage C: tarieven Zwitserse ingezetenenheffing .....	61
Bijlage D: overzicht geïnterviewden .....	62

# HOOFDSTUK 1: INLEIDING

## 1.1 Aanleiding en probleemstelling

Hervorming van het Nederlandse gemeentelijke belastinggebied is een onderwerp dat in de literatuur al vaker aan de orde is gekomen.<sup>1</sup> Diverse commissies hebben zich beziggehouden met de vraag hoe de heffing door lokale overheden op andere (betere) wijze kan worden vormgegeven.<sup>2</sup> Wat opvalt is dat een ingezetenenheffing altijd als optie wordt genoemd als alternatieve inkomstenbron voor lokale overheden. Sterker nog, de ingezetenenheffing komt vaak als een van de meest reële opties naar voren.<sup>3</sup> De vraag is waarom gemeenten deze heffing dan niet allang hebben ingevoerd. Ook kan men zich afvragen of het behalve gemeenten ook voor provincies een mogelijkheid zou kunnen zijn om een ingezetenenheffing in te voeren. Onder meer bij deze vragen zal in deze scriptie worden stilgestaan.

Zoals eerder vermeld is over dit onderwerp reeds veel geschreven. Toch is het de moeite waard om hierover een nieuw onderzoek te starten. Het thema is namelijk nog steeds actueel en er valt nog veel te onderzoeken.<sup>4</sup> Zo is recent een commissie opgestart die zal onderzoeken hoe het provinciale belastinggebied kan worden geoptimaliseerd.<sup>5</sup> Onder andere zal worden onderzocht in hoeverre een ingezetenenheffing voor de provincies een aantrekkelijke belastinggrondslag is.

Ook de uitbreiding van het gemeentelijke belastinggebied is opnieuw actueel. Zo verscheen onlangs een syntheserapport van het Ministerie van Financiën waarin verschillende overheidsmaatregelen worden besproken om het Nederlandse belastingstelsel nog beter te maken.<sup>6</sup> In een van de bijlagen van dit rapport wordt door een ambtelijke werkgroep onder leiding van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties ingegaan op een herziening van het gemeentelijke belastinggebied.<sup>7</sup> Een van de voorstellen die de ambtelijke werkgroep in deze bijlage doet, is het uitbreiden van het gemeentelijke belastinggebied door invoering van een ingezetenenheffing.<sup>8</sup> Het is aan een volgend kabinet om deze suggestie al dan niet over te nemen.

---

<sup>1</sup> Zie bijvoorbeeld Stevens *WFR* 2015/648; Boone & Schep, *Belastingblad* 2016/418; Kavelaars, *NFR* 2016/1778; Kavelaars, *WFR* 2016/8; Monsma, *WFR* 2016/166; Monsma & Monsma, *WFR* 2017/157; Monsma, Monsma & Boeke, *Belastingblad* 2017/441 en Schep, *MBB* 2017/2, p. 52-59.

<sup>2</sup> Als voorbeelden uit het (verre) verleden kunnen worden genoemd: Commissie Christiaanse 1983; Commissie Haks 1990; Commissie De Kam 1992 en ESBL 2001.

<sup>3</sup> Zie bijvoorbeeld Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004; Commissie Financiële ruimte voor gemeenten 2015; ROB 2015; CPB 2019 en Ministerie van Financiën 2020.

<sup>4</sup> Actuele voorbeelden: Schep 2021 en Stevens, *Het Financieele Dagblad* 23 februari 2021.

<sup>5</sup> Commissie onder leiding van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties die onderzoek doet naar een herziening van het provinciale belastinggebied.

<sup>6</sup> Ministerie van Financiën 2020.

<sup>7</sup> Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020.

<sup>8</sup> Eigenlijk is het woord 'herinvoering' hier meer op zijn plaats, omdat Nederland vroeger al eens een vergelijkbaar 'koppengeld' heeft gehad. Zie Monsma, *WFR* 2016/166.

En stel dat een ingezetenenheffing zal worden geïntroduceerd, dan is de vervolgvraag hoe de heffing zal kunnen worden uitgevoerd. Wie gaat heffen, en welke stappen zullen moeten worden doorlopen voor een succesvol uitvoeringsproces? Precies deze kwestie is waar het in dit onderzoek om draait. De probleemstelling luidt als volgt:

“Hoe kan het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing door provincies en gemeenten worden vormgegeven?”

## 1.2 Opbouw onderzoek

Om de probleemstelling te beantwoorden, kent het onderzoek de volgende opbouw. Allereerst zal de lezer na het lezen van de aanleiding zich afvragen wat een ingezetenenheffing precies is. Alvorens dit te beantwoorden, is het belangrijk om te weten wat een belasting geschikt maakt om te fungeren als lokale belasting, en niet als belasting die door het rijk wordt geheven. Onderzocht wordt immers de heffing door provincies en gemeenten. Uit dit hoofdstuk zullen aldus ‘geschiktheidscriteria’ voor de lokale belasting volgen.

<b>Deelvraag hoofdstuk 2</b>
------------------------------

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Wat maakt een belasting geschikt als lokale belasting in het algemeen?</li></ul> |
|--|

Nadat dit is besproken, zal uitgebreider worden stilgestaan bij de ingezetenenheffing. Deze heffing zal eerst worden getoetst aan de geschiktheidscriteria die zijn beschreven in het voorgaande hoofdstuk. Daarna zullen de voor- en nadelen van de ingezetenenheffing aan bod komen. Na dit introducerende gedeelte zal meer de diepte worden ingegaan door het bespreken van diverse varianten van de ingezetenenheffing. Daarbij zullen ook ingezetenenheffingen uit het buitenland worden geanalyseerd. Nederland kent immers een ingezetenenheffing – namelijk die van de waterschappen – maar zijn er ook andere varianten denkbaar? Het buitenland kan hierbij eventueel inspiratie bieden.

<b>Deelvragen hoofdstuk 3</b>
-------------------------------

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• Wat is een ingezetenenheffing?</li><li>• In hoeverre is een ingezetenenheffing geschikt als lokale belasting?</li><li>• Wat zijn de voor- en nadelen van een ingezetenenheffing?</li><li>• Welke (binnen- en buitenlandse) varianten van de ingezetenenheffing zijn er?</li></ul> |
|---|

Vervolgens zal worden ingegaan op de wijze waarop de uitvoering en handhaving van de heffing en de inning van de ingezetenenheffing kan worden vormgegeven. Hierbij zal eerst worden besproken in hoeverre provincies en gemeenten in staat zijn om een ingezetenenheffing te heffen en te innen. Mogelijk kunnen lokale overheden samenwerken en biedt een gecombineerde heffing uitkomst. Als volgende stap in het uitvoeringsproces wordt stilgestaan bij de eerder beschreven varianten van de ingezetenenheffing. Beoordeeld wordt welke variant uitvoeringstechnisch het meest

geschikt lijkt. Voor zowel de provincies als de gemeenten worden de voor- en nadelen tegen elkaar afgewogen. Als laatste onderdeel van het uitvoeringsproces zal het kwijtscheldingsbeleid aan de orde komen. Het gaat hierbij voornamelijk om de voor- en nadelen van het in uitvoering brengen van de mogelijkheid tot kwijtschelding van de ingezetenenheffing.

#### **Deelvragen hoofdstuk 4**

- In hoeverre zijn provincies en gemeenten in staat om een ingezetenenheffing te heffen en te innen?
- Welke variant van de ingezetenenheffing lijkt het meest geschikt om te heffen in Nederland?
- Hoe kan het kwijtscheldingsbeleid worden vormgegeven?

Nadat ook de uitvoeringsaspecten zijn behandeld zal de probleemstelling kunnen worden beantwoord in de conclusie.

### **1.3 Wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie**

Het beantwoorden van de deelvragen zal worden gedaan door middel van bureau-onderzoek naar wetgeving en literatuur. Ten behoeve van de beantwoording van de deelvragen naar de invoering, uitvoering en handhaving van een ingezetenenheffing zullen interviews worden afgenomen met deskundigen uit de praktijk.<sup>9</sup> Aan hen worden varianten van de ingezetenenheffing voorgelegd en tevens zal worden besproken hoe de heffing in uitvoering kan worden gebracht.

De onderzoeksresultaten zullen uiteindelijk worden uitgewerkt in een uitvoeringskader. Dit kan in de praktijk als hulpmiddel dienen, mocht een ingezetenenheffing worden ingevoerd. Deze praktische invalshoek is, los van het literatuuronderzoek dat ook zal worden gedaan, kenmerkend voor deze scriptie. In combinatie met een internationale focus beoogt deze scriptie op deze wijze met aanvullende en vernieuwende inzichten bij te dragen aan de actuele discussie.

---

<sup>9</sup> Pieter Jan van Nispen van het Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en Robbert Verkuijlen van de Vereniging van Nederlandse Gemeenten. Zie bijlage D voor een uitgebreidere toelichting.

## HOOFDSTUK 2: LOKALE BELASTING ALGEMEEN

Dit hoofdstuk gaat om de vraag wat een belasting geschikt maakt als lokale belasting in het algemeen. Om dit te beantwoorden is het goed om eerst te weten hoe het belastingstelsel van provincies en gemeenten is vormgegeven. Voor de beantwoording van de probleemstelling is het immers noodzakelijk om de lokale belasting in haar algemeenheid te begrijpen. Om binnen de perken van dit onderzoek te blijven wordt het (vergelijkbare) belastingstelsel van de waterschappen hier buiten beschouwing gelaten. Wel zal verderop in deze scriptie worden stilgestaan bij de ingezetenenheffing van waterschappen.

### 2.1 Wettelijke spelregels

#### 2.1.1 Semi-gesloten stelsel van belastingheffing

In Nederland bepaalt de centrale overheid welke heffingen provincies en gemeenten mogen invoeren. Deze rolverdeling wordt ook wel een gesloten stelsel genoemd. Dit volgt uit de Grondwet, waarin staat dat de regering en de Staten-Generaal gezamenlijk bepalen welke belastingen door de besturen van provincies en gemeenten kunnen worden geheven.<sup>10</sup>

Bovengenoemd belastingstelsel vloeit voort uit de staatsvorm die Nederland heeft gekozen, namelijk de gedecentraliseerde eenheidsstaat. Dit staatsrechtelijke concept wordt onder meer zichtbaar in de belastingautonomie van provincies en gemeenten.<sup>11</sup> Provincies en gemeenten hebben weliswaar fiscale autonomie ('gedecentraliseerde'), het is echter de centrale overheid die bepaalt welke heffingen ter beschikking staan aan de lokale overheden ('eenheidsstaat').

Allereerst is het goed om te weten dat iedere belasting gebaseerd moet zijn op een wet.<sup>12</sup> Dit staat bekend als het legaliteitsbeginsel.<sup>13</sup> Zonder wettelijke basis is het niet mogelijk om een nieuwe belasting in te voeren. Het 'gesloten' karakter blijkt uit het feit dat lokale overheden zelf geen wettelijke regelingen mogen creëren op grond waarvan een belasting kan worden geheven. In bijvoorbeeld Vlaanderen is dit anders geregeld. Hier moet een belasting weliswaar op een wettelijke regeling berusten, gemeenten aldaar mogen echter binnen de gestelde kaders zelf een belasting ontwerpen. In Nederland mag daarentegen enkel worden gekozen uit de door de landelijke wetgever uitgekozen heffingen.<sup>14</sup>

De belastingen die provincies en gemeenten in Nederland mogen heffen, zijn grotendeels terug te vinden in de Provinciewet respectievelijk de Gemeentewet. Verder

---

<sup>10</sup> Artikel 132 lid 6 Grondwet. Dit grondwettelijke uitgangspunt is voor provincies uitgewerkt in artikel 220 juncto artikel 221 Provinciewet, en voor gemeenten in artikel 216 juncto artikel 219 Gemeentewet.

<sup>11</sup> Volgt onder meer uit Schep 2021.

<sup>12</sup> Voor provincies: artikel 221 lid 1 Provinciewet. Voor gemeenten: artikel 219 lid 1 Gemeentewet.

<sup>13</sup> Voor rijksbelastingen staat dit in artikel 104 Grondwet.

<sup>14</sup> Zie bijvoorbeeld De Jonckheere, Monsma & Schep, *LRB* 2013(3-4), p. 22-57.



bestaan er lokale heffingen met een bijzondere wet als vindplaats, zoals de afvalstoffenheffing die gemeenten kunnen heffen (dit is op grond van de Wet milieubeheer).

Naast het heffen van belastingen bestaat op provinciaal en gemeentelijk gebied de mogelijkheid om zogenoemde rechten te heffen. Deze rechten heffen provincies en gemeenten voor het gebruik van hun bezittingen of voor het genot van door hen verrichte diensten. Denk in dit kader bijvoorbeeld aan havengelden, sluisgelden en leges. Het aantal heffingsmogelijkheden is onbeperkt zodat ieder gebruik of genot kan worden belast. Deze ongelimiteerde mogelijkheden binnen de rechtenheffing zorgen ervoor dat men niet spreekt van een ‘gesloten’, maar van een ‘semi-gesloten’ provinciaal en gemeentelijk belastingstelsel.

Door dit semi-gesloten stelsel wordt de fiscale beleidsvrijheid van provincies en gemeenten beperkt. De landelijke wetgever stelt immers een aantal wetten vast en slechts binnen dat kader mogen decentrale overheden hun belastingen heffen.

De vrijheid die provincies en gemeenten hebben in het voeren van hun beleid kan per heffing verschillen. Om te beginnen hebben provincies en gemeenten zich te houden aan het eerder genoemde legaliteitsbeginsel. Voor provincies en gemeenten betekent dit simpel gezegd dat alle regels met betrekking tot de te heffen belastingen moeten worden vermeld in een zogenoemde belastingverordening.<sup>15</sup> De ‘regels’ die in deze belastingverordening staan, worden de ‘essentialia’ genoemd.<sup>16</sup>

De mate waarin provincies en gemeenten regels kunnen vaststellen in de belastingverordening (wet in materiële zin) is afhankelijk van in hoeverre de Provinciewet, respectievelijk Gemeentewet (wetten in formele zin) reeds invulling hebben gegeven aan de essentialia. Voor de gemeentelijke onroerendezaakbelastingen is bijvoorbeeld een uitgebreide en gedetailleerde regeling opgenomen in de wet.<sup>17</sup> Vrijwel alle essentialia zijn hier al door de formele wetgever vooraf ingevuld, met uitzondering van de tarieven en eventuele facultatieve vrijstellingen. De beleidsvrijheid die gemeenten hier hebben is derhalve zeer beperkt. Andere belastingen, zoals de toeristenbelasting, kennen daarentegen een summier wettelijke regeling.<sup>18</sup> Gemeenten hebben dan ook meer vrijheid om hieraan een eigen invulling te geven.<sup>19</sup>

De beleidsvrijheid die provincies en gemeenten hebben om de essentialia in te vullen staat derhalve direct in verband met de mate waarin de essentialia van de betreffende heffing (reeds) wettelijk zijn voorgeschreven. Dit, samen met het gegeven dat decentrale overheden slechts heffingen kunnen invoeren die een formele wettelijke

---

<sup>15</sup> Zie artikel 220 Provinciewet en artikel 216 Gemeentewet.

<sup>16</sup> Dit (kunnen) zijn: de belastingplichtige, het voorwerp van de belasting, het belastbaar feit, de heffingsmaatstaf, het tarief, het tijdstip van ingang van de heffing, het tijdstip van beëindiging van de heffing en al het overige wat voor de heffing en invordering van belang is. Zie artikel 220a Provinciewet en artikel 217 Gemeentewet.

<sup>17</sup> Artikel 220 tot en met artikel 220h Gemeentewet.

<sup>18</sup> Artikel 224 Gemeentewet.

<sup>19</sup> Vgl. Schep 2018, p. 70.

basis hebben, maakt dat provincies en gemeenten worden beperkt in hun beleidsvrijheid. Wel is het zo dat binnen het semi-gesloten stelsel een zekere fiscale vrijheid bestaat met betrekking tot het bepalen van de heffingsmaatstaven. Dit zal hierna worden behandeld.

### 2.1.2 Nieuwe vrijheid

Provinciale en gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, zolang hieromtrent verder niets is geregeld in de wet.<sup>20</sup> Schrijft de wet geen heffingsmaatstaf voor, dan hebben provincies en gemeenten aldus de vrijheid deze zelf te bepalen. Voorbeelden van heffingsmaatstaven zijn: hoeveelheid, lengte, gewicht, omvang, leeftijd, waarde, aantal kubieke meters.

Ook in de wetsgeschiedenis komt naar voren dat bij provinciale en gemeentelijke heffingen een zekere vrijheid bestaat als het gaat om het bepalen van de heffingsmaatstaven. Zo volgt uit de memorie van toelichting dat gemeenten bij het heffen van (zee)havengelden vrij zijn om rekening te houden met de soort en de hoeveelheid van de lading die wordt vervoerd.<sup>21</sup>

De vrijheid die provincies en gemeenten binnen dit kader hebben, wordt nu ook wel de ‘nieuwe vrijheid’ genoemd.<sup>22</sup> Heel ‘nieuw’ is deze mijns inziens overigens niet meer. De Gemeentewet kent deze vrijheid namelijk al sinds 1 januari 1995, en de Provinciewet sinds 1 juli 1997.

Een begrenzing binnen de ‘nieuwe vrijheid’ is dat de gemeentelijke en provinciale belastingen moeten voldoen aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel houdt in dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld, en ongelijke gevallen ongelijk.<sup>23</sup> Het evenredigheidsbeginsel houdt, in aanvulling op het gelijkheidsbeginsel, in dat ongelijke gevallen ongelijk moeten worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid.<sup>24</sup>

Wat betreft de beoordeling van ongelijke behandeling van gelijke gevallen kan het zogenoemde Tandartsvrouw-arrest als standaardarrest worden beschouwd. Samengevat overweegt de Hoge Raad in dit arrest dat bij de beantwoording van de vraag of toepassing van de getoetste wetsbepalingen ongelijke behandeling verbiedt, moet worden vooropgesteld dat het verdrag niet iedere ongelijke gelijkheid verbiedt, maar

---

<sup>20</sup> Zie artikel 221 lid 2 Provinciewet en artikel 219 lid 2 Gemeentewet.

<sup>21</sup> *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3 (memorie van toelichting).

<sup>22</sup> Vgl. Monsma, in: *NTFR* 2020, artikel 219 Gemeentewet (online, bijgewerkt 20 oktober 2020) en Monsma, in: *NTFR* 2020, artikel 221 Provinciewet (online, bijgewerkt 20 oktober 2020).

<sup>23</sup> Volgt uit artikel 1 Grondwet.

<sup>24</sup> Volgt uit artikel 3:4 Algemene wet bestuursrecht.

alleen die ongelijke behandeling welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging ervoor ontbreekt.<sup>25</sup>

Hieruit volgt dat bepalingen in een belastingverordening niet tot een willekeurige of onredelijke belastingheffing mogen leiden (doorgaans ook wel het ‘verbod van willekeur’ en het ‘gebod van redelijke belastingheffing’ genoemd). Of dit het geval is, zal door de belastingrechter moeten worden beoordeeld. Doorgaans geeft de belastingrechter provincies en gemeenten hierin behoorlijk veel vrijheid. Dit volgt onder meer uit een arrest waarin de Hoge Raad een zogenoemd ‘zaagtandtarief’ in de legesverordening van de gemeente Rotterdam in stand laat.<sup>26</sup>

## 2.2 Geschiktheidscriteria lokale belasting

Tot dusver is stilgestaan bij de vrijheden en beperkingen van de provinciale en gemeentelijke belastingstelsels. In het vervolg zal dieper worden ingegaan op de lokale belasting an sich. De criteria die een belasting geschikt maken als lokale belasting zullen aan bod komen. Te beginnen met een typisch kenmerk van lokale belastingen, dat aansluit op het hiervoor beschreven wettelijke kader.

### 2.2.1 Criterium 1: Verbod op heffing naar draagkracht

Naast het gegeven dat lokale belastingen moeten voldoen aan de algemene rechtsbeginselen, kent de ‘nieuwe vrijheid’ nog een andere begrenzing. Er bestaan namelijk verboden heffingsmaatstaven. Provinciale en gemeentelijke belastingen mogen niet afhankelijk worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.<sup>27</sup> Deze bepaling, die sinds 1 januari 1995 in de Gemeentewet en sinds 1 juli 1997 in de Provinciewet is opgenomen, wordt ook wel aangeduid als het ‘verbod op heffing naar draagkracht’. Het verbod ziet niet louter op het tarief (in enge zin), maar ook op andere elementen in de belastingverordening die van invloed kunnen zijn op het uiteindelijke bedrag van de belasting. Denk bijvoorbeeld aan de vrijstellingen.

Er is een verbod op heffing naar draagkracht om in elk geval twee belangrijke redenen. Ten eerste mag om principiële redenen alleen de centrale overheid het draagkrachtsbeginsel hanteren. In Nederland stelt de rijksoverheid het inkomensbeleid vast. Dit beleid zou kunnen worden doorkruist indien decentrale overheden zouden heffen naar draagkracht. In Nederland is derhalve niet zoiets als een ‘gemeentelijke inkomstenbelasting’ mogelijk, in tegenstelling tot andere landen, zoals Denemarken en Noorwegen.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Hoge Raad 27 september 1989, nr. 24 297, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110, *BNB* 1990/61 (*Tandartsvrouw-arrest*).

<sup>26</sup> Hoge Raad 30 juni 2017, nr. 16/05127, ECLI:NL:HR:2017:1174, *BNB* 2017/173 m.nt. J.A. Monsma (*Zaagtandarrest*).

<sup>27</sup> Zie artikel 221 lid 2 Provinciewet en artikel 219 lid 2 Gemeentewet.

<sup>28</sup> OECD 2020, p. 286 en 305.

Ten tweede kent Nederland een verbod op heffing naar draagkracht, omdat de wetgever van mening was dat een tariefstelling op grond van het draagkrachtsbeginsel zich in het algemeen niet zou kunnen verdragen met de toepassing van het profijtbeginsel.<sup>29</sup> Dit laatstgenoemde beginsel zal in een aparte paragraaf worden behandeld.

Wil een belasting geschikt zijn als lokale belasting, dan zal aldus niet naar draagkracht mogen worden geheven.

### **2.2.2 Criterium 2: Binding aan grondgebied**

Het tweede ‘geschiktheids criterium’ van een lokale belasting betreft de binding met het lokale grondgebied. Dit houdt met andere woorden in dat heffing louter kan plaatsvinden met betrekking tot belastbare feiten op het grondgebied van de lokale overheid. Buiten dat gebied is geen lokale belastingheffing mogelijk. Hierbij geldt als uitzondering de heffing van rechten door provincies en gemeenten welke ook kunnen worden geheven als het belastbare feit zich buiten het provinciale of gemeentelijke grondgebied voordoet.<sup>30</sup>

Indien verschillende lokale overheden besluiten om met elkaar samen te werken, kan de gebondenheid aan het grondgebied een complicerende factor zijn. Het grondgebied van de lokale overheden hoeft namelijk niet precies samen te vallen. Denk hierbij aan de grenzen van waterschappen, die niet exact binnen de grenzen van provincies en gemeenten liggen.

Fiscale samenwerking tussen lokale overheden is echter niet onmogelijk. Gemeenten kunnen bijvoorbeeld in het kader van energietransitie met elkaar afspreken om de tarieven van de onroerendezaakbelasting gedurende een bepaalde periode te verhogen. De extra inkomsten kunnen dan in een energietransitiefonds worden gestort, waaruit vervolgens subsidies kunnen worden verstrekt voor verduurzaming van woningen en bedrijven.<sup>31</sup>

Twee kenmerken van lokale belastingen staan nauw in verband met de binding aan het grondgebied van de lokale overheid. Het betreft zowel de zichtbaarheid als de herkenbaarheid van een lokale belasting. Deze kenmerken zullen hierna uitgebreider worden besproken.

*Zichtbaarheid.* Lokale belastingen zijn ‘zichtbaar’. Meer dan bij rijksbelastingen ‘zien’ belastingplichtigen de provinciale of gemeentelijke heffingen die zij betalen. Een aanslag onroerendezaakbelasting die op de deurmat valt is bijvoorbeeld opvallender dan de loonbelasting die al is voldaan wanneer men zijn salaris ontvangt. Het verschil in zichtbaarheid zit in de geldstroom waarop de belasting is gebaseerd. Zo sluit de loonbelasting aan op geld dat al in beweging is. Voor betaling van lokale belastingen dient echter een aparte geldstroom op gang te worden gebracht. Dit brengt de nodige

---

<sup>29</sup> Vgl. Monsma, in: *NTFR* 2020.

<sup>30</sup> Artikel 224 Provinciewet en artikel 229a Gemeentewet.

<sup>31</sup> Vgl. Monsma 2020.

heffings- en invorderingsinspanningen met zich mee. Hierdoor ontstaan relatief hoge uitvoeringskosten, wat als nadelig effect van het zichtbare karakter kan worden beschouwd.

Lokale politici kunnen daarentegen juist hun voordeel doen met de zichtbaarheid van de lokale belastingen. Het biedt namelijk meer mogelijkheden om aan belastingplichtigen uit te leggen waaraan hun geld wordt besteed. Zo wordt tevens de link gelegd met de lokale democratie. Bovendien zijn belastingen van lokale overheden veelal gebaseerd op het profijt dat belastingbetalers hebben, waardoor de zichtbare manier van heffen toepasselijker is.<sup>32</sup>

*Herkenbaarheid.* De herkenbaarheid van lokale belastingen maakt dat de aanvaardbaarheid ervan een grotere rol speelt dan bij rijksbelastingen. Dit brengt de gebondenheid aan het gebied van de desbetreffende lokale overheid met zich mee. Burgers zullen zich bijvoorbeeld eerder realiseren dat ze hondenbelasting betalen aan de gemeente, dan dat ze in de supermarkt omzetbelasting betalen aan het rijk. Bij lokale belastingen zal men aldus vaak sneller herkennen van wie de heffing afkomstig is. Dit hangt samen met het eerder vermelde zichtbare karakter van de lokale belasting.<sup>33</sup>

### **2.2.3 Criterium 3: Vooral op profijt gebaseerd**

In het kader van ‘wat maakt een belasting geschikt als lokale belasting’ is het belangrijk om wat dieper in te gaan op een beginsel dat typerend is voor lokale heffingen: het profijtbeginsel. Het antwoord op de vraag waarom in Nederland heffingen van lokale overheden vooral gebaseerd zijn op het profijt, is terug te vinden in het verleden. Tot 1865 voorzagen de Nederlandse gemeenten geheel in hun eigen inkomsten. Hierbij waren gemeentelijke accijnzen de belangrijkste bron van inkomsten. Deze accijnzen werden in 1865 afgeschaft omdat ze een te grote belemmering vormden voor het vrije verkeer van goederen. Gemeenten stapten hierna over op het heffen van een gemeentelijke inkomstenbelasting. Ook deze belasting bleek niet ideaal omdat de verschillen in de belastingdruk te groot werden. In 1929 werd de gemeentelijke inkomstenbelasting afgeschaft.<sup>34</sup> De lokale belastingen die hierna volgden, zijn – tot op de dag van vandaag – veelal gebaseerd op het profijtbeginsel.

Het verleden toont aldus aan dat accijnzen en inkomstenbelastingen op lokaal niveau niet geschikt zijn in Nederland. Overigens geldt dit niet voor alle landen. Zo worden in onze buurlanden Duitsland en België lokale accijnzen geheven, en kennen onder meer Italië en Finland een gemeentelijke inkomstenbelasting.<sup>35</sup>

In de literatuur zijn meerdere definities van het profijtbeginsel terug te vinden. Volgens De Kam en anderen is het profijtbeginsel gebaseerd op de gedachte dat burgers en

---

<sup>32</sup> Schep 2021.

<sup>33</sup> Schep 2021.

<sup>34</sup> ESBK 2001, p. 30.

<sup>35</sup> Geißler, Hammerschmid & Raffer 2019.

bedrijven moeten bijdragen aan de kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen naar de mate van profijt dat zij van die voorzieningen hebben.<sup>36</sup>

De Vereniging van Nederlandse Gemeenten (hierna: 'VNG') stelt het iets korter dan De Kam en anderen. Het profijtbeginsel houdt volgens de VNG in dat belasting moet worden geheven naar de mate waarin de belastingbetaler van de overheidswerkzaamheden voordeel ondervindt.<sup>37</sup>

Groenewegen maakt een onderscheid tussen het profijtbeginsel in ruime zin enerzijds en het profijtbeginsel in enge zin anderzijds. Binnen dit onderscheid is er bij het profijtbeginsel in ruime zin een potentieel profijt van de voorzieningen van de overheid, zoals bij de onroerendezaakbelastingen. Bij het profijtbeginsel in enge zin gaat het daarentegen om een direct individueel profijt van een contraprestatie van de overheid, zoals bij de baatbelasting.<sup>38</sup>

Schep noemt in zijn proefschrift het onderscheid tussen het positieve en het negatieve profijtbeginsel. Is een heffing gebaseerd op het positieve profijtbeginsel, dan vormt het profijt dat van bepaalde voorzieningen, werken, werkzaamheden of activiteiten wordt genoten de rechtvaardiging voor de financiële bijdrage aan de bekostiging daarvan. Daartegenover staat het negatieve profijtbeginsel. Dit wordt ook wel aangeduid als het 'kostenveroorzakingsprincipe' en vaak geuit als 'de vervuiler betaalt'. Het gaat hierbij niet zozeer om een financiële bijdrage die gebaseerd is op het profijt bij voorzieningen, maar meer om het profijt dat gebaseerd is op het feit dat de belastingbetaler kosten veroorzaakt waardoor de overheid genoodzaakt is bepaalde (extra) voorzieningen te treffen.<sup>39</sup>

De vraag is hoe het positieve en negatieve profijtbeginsel tot uitdrukking komen binnen decentrale heffingen. Dit kan aan de hand van simpele voorbeelden worden toegelicht. Stel, een belastingplichtige heeft een huis in gemeente X. Hiermee profiteert de belastingplichtige van de voorzieningen van gemeente X waarin deze woont, en daarvoor betaalt hij of zij onroerendezaakbelasting. Dit kan men scharen onder de categorie 'positief profijtbeginsel'. Een voorbeeld van het 'negatieve profijtbeginsel' is het volgende. Iemand gaat op een dag meerdere keren naar het toilet. Hierdoor maakt deze persoon gebruik van het riool en bezorgt de gemeente daarmee (extra) kosten, waarvoor rioolheffing moet worden betaald. Overigens is het onderscheid tussen 'positief' en 'negatief' profiteren mijns inziens niet altijd gemakkelijk. Als iemand bijvoorbeeld een toerist is in een stad, betaalt diegene dan toeristenbelasting omdat mag worden geprofiteerd van de bezienswaardigheden in de gemeente (positief), of omdat de toerist als extra persoon in de stad potentieel extra afval veroorzaakt en daardoor de gemeente opzadelt met extra afvalkosten (negatief)?

---

<sup>36</sup> De Kam e.a. 2009, p. 29.

<sup>37</sup> VNG 2002, p. 21.

<sup>38</sup> Groenewegen 2009, p. 192, 213, 282, 339.

<sup>39</sup> Schep 2012, p. 66.

Internationaal komt het profijtbeginsel ook in zekere zin voor. Zo omschrijft de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: 'OESO') 'the Beneficial Pays principle' als een beginsel van het financieren van waterbeheer:

“The Beneficiary Pays principle allows sharing the financial burden of water resources management. It takes account of the high opportunity cost related to using public funds for the provision of private goods that users can afford. A requisite is that private benefits attached to water resources management are inventoried and valued, beneficiaries are identified, and mechanisms are set to harness them.”<sup>40</sup>

Samengevat en gebaseerd op eerdergenoemde omschrijvingen gaat het bij het profijtbeginsel om een bijdrage van de belastingbetaler (burgers en bedrijven) aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen naar mate van profijt van die voorzieningen.

In het volgende hoofdstuk zal naar voren komen dat het profijtbeginsel ook zijn uitwerking heeft op de ingezetenenheffing.

#### **2.2.4 Criterium 4: Vervulling kenmerkende functies**

Provincies en gemeenten krijgen inkomsten binnen door middel van onder meer provinciale en gemeentelijke belastingen. De vraag wat de functies van zo'n lokale belasting zijn, hangt dan ook sterk samen met de vraag waarom provincies en gemeenten een eigen belastinggebied hebben. In dat kader zullen in deze paragraaf de volgende functies aan bod komen:

1. Budgettaire functie;
2. Allocatiefunctie;
3. Democratische functie;
4. Regulerende functie;
5. Compenserende functie;
6. Bufferfunctie.<sup>41</sup>

Hoe meer van deze functies door middel van een belasting kunnen worden vervuld, hoe geschikter deze belasting is als lokale belasting in het algemeen.

*1. Budgettaire functie.* De eerste functie die hier wordt behandeld, de budgettaire functie, is een vanzelfsprekende. Lokale overheden hanteren lokale heffingen om inkomsten te genereren – dat is duidelijk. De functies van een eigen decentraal belastinggebied die hierna zullen worden besproken, zijn meer bestuurlijk en financieel-economisch van aard.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> OECD 2012, p. 3.

<sup>41</sup> Deze functies volgen uit ESBL 2001.

<sup>42</sup> ESBL 2001, p. 34.

2. *Allocatiefunctie*. Door zelf (meer) eigen inkomsten te genereren, hebben provincies en gemeenten meer de touwtjes in handen met betrekking tot wat ze met hun geld doen. Decentrale overheden krijgen naast hun eigen heffingen ook geld binnen door middel van uitkeringen van het rijk. Ten aanzien van laatstgenoemde uitkeringen bestaat minder vrijheid om te beslissen hoe het geld op lokaal niveau zal worden besteed. Heeft een lokale overheid daarentegen eigen opbrengsten, dan kunnen het voorzieningspakket en de daarbij horende collectieve middelen meer in overeenstemming worden gebracht met de voorkeuren van de lokale gemeenschap. Door middel van een eigen belastinggebied bestaat voor provincies en gemeenten aldus een grote keuzevrijheid om af te wijken van het door de centrale overheid bepaalde voorzieningenniveau.

Dit is een voordeel vanwege de persoonlijke voorkeur die mensen hebben als het gaat om de plek waar ze (gaan) wonen of werken. Inwoners van de ene regio hebben behoefte aan andere voorzieningen dan inwoners uit de andere regio. Denk bijvoorbeeld aan het onderscheid tussen een stadsgebied en een plattelandsgebied. Ten gevolge van eigen inkomsten kunnen lokale overheden meer voorzien in wat hun eigen inwoners verlangen.

Er kleven ook nadelen aan eerdergenoemde keuzevrijheid. Dit volgt uit de geschiedenis van het Nederlandse lokale belastinggebied. Destijds werd namelijk duidelijk dat te grote tariefverschillen tussen gemeenten leidden tot gedragsreacties van burgers en bedrijven. Als gevolg hiervan traden versterkende effecten op, in die zin dat rijke gebieden rijker werden en arme gebieden armer. Welgestelde gezinnen in arme gemeenten werden relatief zwaar belast, vanwege de geringe gemeentelijke belastingcapaciteit. Zij vertrokken daarom naar rijkere gemeenten, die dankzij een grotere belastingcapaciteit met lagere heffingen konden volstaan.<sup>43</sup> Door deze ‘belastingvlucht’ moesten de armere gemeenten de tarieven weer opvoeren, om zo hun voorzieningenniveau op peil te houden. In de rijkere gemeenten daarentegen konden de belastingen omlaag, terwijl het voorzieningenniveau hetzelfde bleef.<sup>44</sup> Er kwamen immers steeds meer inwoners bij. Door deze ontwikkeling werden de verschillen in belastingdruk groter en groter.<sup>45</sup>

Binnen de allocatiefunctie zal de centrale overheid derhalve moeten ingrijpen indien de verschillen in belastingdruk tussen decentrale overheden te groot worden. Dit ‘ingrijpen’ kan enerzijds door het verkleinen van het lokale belastinggebied, maar anderzijds ook door compenserende uitkeringen vanuit het rijk. Zo kan het rijk bijvoorbeeld een ‘minimum voorzieningenniveau’ vaststellen, en gemeenten met een beperkte eigen belastingcapaciteit zodanig financieel tegemoetkomen dat ze aan dit niveau voldoen.

---

<sup>43</sup> Dit wordt in de literatuur ook wel aangeduid als de ‘forensenkwestie’. Zie Monsma 1999, blz. 17.

<sup>44</sup> ESBL 2001, p. 30.

<sup>45</sup> Zo betaalde in 1927 een inwoner van Wassenaar met een inkomen van 100.000 gulden per jaar zo’n 1% gemeentelijke inkomstenbelasting, terwijl een inwoner met hetzelfde inkomen in het arme Steenwijk ruim 13% gemeentelijke inkomstenbelasting moest betalen. Zie ESBL 2001, p. 30.



3. *Democratische functie.* Aansluitend op de allocatieve functie hebben lokale heffingen een democratische functie. Doordat een deel van de voorzieningen uit het eigen belastinggebied wordt bekostigd, hebben decentrale overheden meer een eigen verantwoordelijkheidsbesef dan in de situatie waarin ze geen eigen lokaal belastinggebied zouden hebben gehad. Bij het genoemde ‘eigen verantwoordelijkheidsbesef’ kan men denken aan de provincie of gemeente die zijn eigen uitgaven moet verantwoorden aan de kiezer (lees: plaatselijke belastingbetaler). Er kan echter ook worden gedacht aan de situatie waarin de individuele kiezer een eigen afweging moet maken met betrekking tot de voorkeur voor overheidsvoorzieningen en de bereid om hiervoor te betalen.<sup>46</sup>

Geven inwoners van een provincie of gemeente de voorkeur aan meer sobere voorzieningen, dan zullen de lokale heffingen lager uitvallen. Zijn de plaatselijke inwoners daarentegen voorstander van ruimere voorzieningen, dan zal daarvoor meer geld moeten worden betaald aan de provincie of gemeente. Zo bezien zou men kunnen stellen dat een lokale democratie gebaat is bij een bevoegdheid die lokale overheden hebben om binnen bepaalde grenzen een eigen voorzieningenniveau en belastingpeil vast te stellen.<sup>47</sup>

Overigens is het zo dat op dit moment in Nederland sprake is van een relatief grote omvang van rijksuitkeringen aan lokale overheden, in combinatie met een relatief klein lokaal belastinggebied. Hierdoor valt er voor de lokale kiezer minder te kiezen.<sup>48</sup> In het volgende hoofdstuk van deze scriptie wordt hier nog dieper op ingegaan, en zal worden gekeken hoe een ingezetenenheffing haar rol kan vervullen binnen de democratische functie van het lokale belastinggebied.

4. *Regulerende functie.* Net als het rijk kunnen ook decentrale overheden heffingen gebruiken om het gedrag van burgers en bedrijven te beïnvloeden. Daar waar het rijk dit doet met bijvoorbeeld milieubelastingen en tabaksaccijnzen, kunnen gemeenten dit bijvoorbeeld bewerkstelligen met de parkeerbelastingen.<sup>49</sup> Immers, door het tarief te variëren naar plaats en tijd kan ervoor worden gezorgd dat personen minder parkeren op plaatsen en tijdstippen indien dat gewenst is.

Een ander voorbeeld van een regulerende heffing is de afvalstoffenheffing. Zonder deze heffing zouden inwoners mogelijk hun afval in onbeperkte hoeveelheden op straat dumpen – iets wat gemeenten veel extra werk zou bezorgen. Met de afvalstoffenheffing wordt het risico op deze situatie ingeperkt.

5. *Compenserende functie.* Zoals eerder vermeld ontvangen decentrale overheden algemene en specifieke uitkeringen van het rijk. Algemene uitkeringen zijn onder meer afgestemd op het aantal inwoners en de belastingcapaciteit van een gebied. De detaillering van dit verdeelsysteem kent echter haar grenzen. Dan zijn er ook specifieke

---

<sup>46</sup> ESB 2001, p. 35.

<sup>47</sup> Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004, p. 13.

<sup>48</sup> ESB 2001, p. 35.

<sup>49</sup> Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004, p. 15.

uitkeringen, maar deze kunnen tekortschieten. In zulke gevallen fungeren lokale belastingen als compenserende factor.<sup>50</sup> Met andere woorden, kan met enkel de uitkeringen van het rijk een bepaalde voorziening niet (volledig) worden gefinancierd, dan kunnen opbrengsten van lokale heffingen deze financiële leemte opvullen.<sup>51</sup>

6. *Bufferfunctie.* Tot slot kunnen zich ook situaties voordoen waarin lokale bestuurders een financiële vergissing begaan. Denk bijvoorbeeld aan een rekenfout in de gemeentelijke begroting. Dit soort situaties kunnen als consequentie hebben dat de lokale belastingen zullen moeten worden verhoogd. Dat is onwenselijk voor zowel de bestuurders als de inwoners. Doordat echter provincies en gemeenten hun heffingen als ‘buffer’ kunnen gebruiken, hoeft geen beroep te worden gedaan op het rijk.

Ook in de gevallen waarin lokale bestuurders geen fouten maken en de begroting verder in orde is, kunnen zich (onverwachte) tegenvallers voordoen. Denk bijvoorbeeld aan het wegvallen van een toeristische trekpleister in een gemeente, waardoor de opbrengsten van de toeristenbelasting fors teruglopen. Hebben lokale overheden niet voldoende eigen financiële middelen, dan zullen ze vaker hun rekening moeten deponeren bij het rijk.<sup>52</sup> Dergelijk afwentelingsgedrag is niet bepaald wenselijk. Dit kan worden voorkomen door eigen middelen achter de hand te hebben en zo de klappen op te vangen – zonder rijkshulp. Dit is de ‘bufferfunctie’ van de lokale belasting.

---

<sup>50</sup> Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004, p. 15.

<sup>51</sup> ESB 2001, p. 35.

<sup>52</sup> Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004, p. 15.

## 2.3 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is ingegaan op de vraag wat een belasting geschikt maakt als lokale belasting in het algemeen. Geanalyseerd is allereerst hoe het belastingstelsel van Nederlandse provincies en gemeenten is vormgegeven. Nederland is een gedecentraliseerde eenheidsstaat, waarin de decentrale overheden zijn aangewezen op een ‘semi-gesloten stelsel van belastingheffing’. Door dit stelsel beschikken de provincies en gemeenten over een beperkte beleidsvrijheid, die bij de ene lokale heffing beperkter kan zijn dan bij de andere. Wel is het zo dat decentrale overheden een zekere mate van vrijheid hebben als het gaat om de bepaling van de heffingsmaatstaven. Deze zogenoemde ‘nieuwe vrijheid’ heeft als begrenzing dat moet zijn voldaan aan algemene rechtsbeginselen. Van laatstgenoemde beginselen zijn het essentiële gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel aan bod gekomen.

Na het bespreken van de ‘wettelijke spelregels’ zijn de zogenoemde geschiktheidscriteria van een lokale belasting aan bod gekomen. Deze criteria kunnen als volgt worden samengevat:

1. *Verbod op heffing naar draagkracht.* Naast het moeten voldoen aan de algemene rechtsbeginselen kent de ‘nieuwe vrijheid’ als beperking het verbod op heffing naar draagkracht. Dit verbod houdt in dat een lokale belasting niet mag worden geheven naar inkomen, winst of vermogen.

2. *Binding aan grondgebied.* In de regel kan louter heffing plaatsvinden met betrekking tot belastbare feiten op het grondgebied van de lokale overheid. De ‘zichtbaarheid’ en ‘herkenbaarheid’ van een lokale belasting staan nauw in verband met de binding aan het lokale grondgebied.

3. *Vooraf op profijt gebaseerd.* Anders dan in het verleden en in tegenstelling tot verschillende andere landen is een lokale belasting in Nederland vooral gebaseerd op het profijtbeginsel. Het gaat bij dit beginsel om een bijdrage van burgers en bedrijven aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen naar mate van profijt van die voorzieningen. Deze definitie valt af te leiden uit verscheidene definities die terugkomen in de literatuur.

4. *Vervulling kenmerkende functies.* In een zestal besproken functies is duidelijk geworden dat een eigen lokale heffing een belangrijk instrument is voor decentrale overheden. Het vervullen van (enkele van) deze functies maakt, naast de andere genoemde criteria, een belasting geschikt als lokale belasting in het algemeen.

## HOOFDSTUK 3: INGEZETENENHEFFING ALGEMEEN

Alvorens het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing te beschrijven, is het goed om eerst meer te weten te komen over de ingezetenenheffing an sich. Daarom staat dit hoofdstuk in het teken van de ingezetenenheffing. Op deze wijze draagt dit hoofdstuk bij aan het beantwoorden van de probleemstelling.

Allereerst wordt een definitie van een ingezetenenheffing gegeven, gevolgd door een toets van de ingezetenenheffing aan de in het vorige hoofdstuk beschreven geschiktheidscriteria voor een lokale belasting. Vervolgens zullen de voor- en nadelen van een ingezetenenheffing aan bod komen. Afgesloten wordt met een beschrijving van de varianten van de ingezetenenheffing.

### 3.1 Definitie en toetsing geschiktheidscriteria

#### 3.1.1 Definitie

Een ingezetenenheffing is een vast bedrag dat wordt geheven van natuurlijke personen die ingezetene zijn binnen het grondgebied van een overheid. De heffing is in principe een algemene belasting waarvan de opbrengst vrij besteedbaar is. Men zou deze belasting kunnen beschouwen als een soort contributie die ingezetenen betalen omdat ze ‘lid’ zijn van een provincie, gemeente of waterschap.<sup>53</sup> Andere benamingen voor een ingezetenenheffing zijn onder meer ‘burgerbelasting’, ‘koppengeld’ en ‘inwonersbelasting’.<sup>54</sup>

Overigens zou wat mij betreft de beste benaming ‘burgerbijdrage’ zijn. Dit klinkt namelijk aantrekkelijker dan ‘belasting’ of ‘heffing’. Het kan ervoor zorgen dat burgers het minder als ‘last’ ervaren. In plaats daarvan wekt het meer de indruk dat men bijdraagt aan de voorzieningen in de (directe) leefomgeving. Dit komt de betalingsbereid van de burgers en de acceptatiegraad van de heffing ten goede. Bovendien zou de benaming ‘bijdrage’ meer recht doen aan het contributiekarakter van de heffing. Eventueel zouden belastingen in het algemeen minder weerstand oproepen indien de benaming ervan zou veranderen. Wellicht zou de betalingsbereidheid toenemen wanneer men bijvoorbeeld de ‘energiebelasting’ zou vervangen door ‘milieusupport’ en de ‘toeristenbelasting’ door ‘vakantiefooi’.

#### 3.1.2 Toetsing criterium 1

Door naar de vraag of en in hoeverre een ingezetenenheffing geschikt is als lokale belasting. Zoals eerder aangegeven, zal deze vraag worden behandeld aan de hand van de ‘geschiktheidscriteria’ uit het vorige hoofdstuk.

---

<sup>53</sup> Vgl. Boone & Schep, *Belastingblad* 2016/418.

<sup>54</sup> Zie Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004, respectievelijk Monsma, *WFR* 2016/166, respectievelijk Schep 2021.

Het eerste criterium betreft het verbod op heffing naar draagkracht. Een ingezetenenheffing voldoet aan dit criterium, aangezien het niet om een heffing naar inkomen, winst of vermogen gaat. Er wordt namelijk een vast bedrag geheven, ongeacht hoe rijk of hoe arm de belastingplichtigen zijn. Opmerking verdient dat het binnen dit onderzoek niet gaat om een ingezetenenheffing in de vorm van een lokale inkomstenbelasting, zoals Nederland die vroeger kende. Dit is binnen de huidige wettelijke kaders immers geen optie (meer).

Resultaat toetsing geschiktheid ingezetenenheffing aan criterium 1 (verbod op heffing naar draagkracht):

Goed geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

### 3.1.3 Toetsing criterium 2

Bij het tweede criterium, de binding aan het lokale grondgebied, gaat het erom dat belastingheffing enkel kan plaatsvinden met betrekking tot belastbare feiten op het grondgebied van een provincie, gemeente of waterschap. Dit zal geen problemen veroorzaken bij een ingezetenenheffing. Geheven wordt immers van inwoners van de betreffende lokale overheid, zonder overlap met andere lokale overheden.

Zoals reeds eerder is vermeld, staat herkenbaarheid van een lokale belasting in nauw verband met de gebondenheid aan het grondgebied. De herkenbaarheid is het grootst wanneer de lokale overheid in kwestie zelf de aanslagen oplegt. Indien hierbij wordt samengewerkt met andere lokale overheden, wordt de herkenbaarheid mogelijk kleiner. Dit is mede afhankelijk van de vormgeving van zo'n gezamenlijke aanslag.

Resultaat toetsing geschiktheid ingezetenenheffing aan criterium 2 (binding aan grondgebied):

Goed geschikt	<input type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

### 3.1.4 Toetsing criterium 3

Bij het antwoord op de vraag in hoeverre een ingezetenenheffing is gebaseerd op het profijtbeginsel kan een onderscheid worden gemaakt tussen directe profijtheffingen enerzijds en indirecte profijtheffingen anderzijds. Bij de directe variant is profijt of belang vereist om tot heffing over te kunnen gaan. Dit is bijvoorbeeld bij de baatbelasting of rioolheffing het geval. Directe profijtheffingen hebben vaak ook een

bestemmingsbelastingkarakter. De opbrengst is namelijk bestemd voor voorzieningen waarvan door belastingplichtigen wordt geprofiteerd.

Bij een ingezetenenheffing daarentegen is de profijtrelatie indirect. Alle personen moeten betalen, ook zij die niet profiteren. Deze heffing is voor een deel gebaseerd op solidariteit als beginsel. Het is een brede heffing waaraan zoveel mogelijk mensen moeten meebetalen.

Resultaat toetsing geschiktheid ingezetenenheffing aan criterium 3 (vooral op profijt gebaseerd):

Goed geschikt	<input type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

### 3.1.5 Toetsing criterium 4

Bij de toets aan het vierde en laatste criterium zal worden gekeken in hoeverre een ingezetenenheffing de functies van een lokale belasting kan vervullen.

*Budgettaire functie.* Een ingezetenenheffing zal provincies en gemeenten een substantiële opbrengst kunnen bezorgen. Bij de hierna te bespreken voordelen van een ingezetenenheffing zal dit nader worden behandeld.

*Allocatiefunctie.* Lokale overheden zijn beter dan het rijk in staat om belastingen af te stemmen op lokale voorzieningen. In dat kader zorgen meer eigen inkomsten – in de vorm van een ingezetenenheffing – voor een effectievere besteding van de overheidsmiddelen.<sup>55</sup> Denk hierbij aan het zogenoemde ‘flypaper effect’. Zelf verdiend geld geeft men minder gemakkelijk uit dan geld dat men (cadeau) krijgt.<sup>56</sup> Zo werkt het ook bij geld dat lokale overheden binnenhalen. Hoe meer eigen belastinginkomsten ten opzichte van de rijksuitkeringen, hoe efficiënter de besteding van het geld waarschijnlijk is.

*Democratische functie.* Een ingezetenenheffing zorgt voor meer eigen belastinginkomsten en daarmee voor extra verantwoordelijkheid aan de zijde van de lokale overheden. Er ontstaat meer ruimte om te beslissen waaraan het geld kan worden gependeed. Hierdoor kunnen tevens stemgerechtigde inwoners meer invloed uitoefenen op de bestemming van hun belastinggeld. Dat een ingezetenenheffing kan zorgen voor een versterkte lokale democratie, zal uitgebreid aan bod komen bij de hierna te bespreken voordelen.

---

<sup>55</sup> Zie Schep 2021.

<sup>56</sup> Allers 2000, p. 19-25.

*Regulerende functie.* In tegenstelling tot bijvoorbeeld de parkeerbelasting heeft een ingezetenenheffing geen regulerende functie. Dit komt doordat het een algemene belasting is met een vrij besteedbare opbrengst.

*Compenserende functie.* Lokale voorzieningen worden niet louter met uitkeringen van het rijk gefinancierd. Door middel van de opbrengst van een ingezetenenheffing zal deze financiële leemte kunnen worden gecompenseerd.

*Bufferfunctie.* De extra eigen belastinginkomsten die ontstaan door een ingezetenenheffing zullen ervoor zorgen dat (eventuele) financiële tegenslagen bij lokale overheden beter kunnen worden opgevangen.

Op de regulerende functie na zal een ingezetenenheffing dus alle andere besproken functies kunnen vervullen. Overigens is het niet gezegd dat het niet-ervullen van de regulerende functie per se als ‘negatief’ dient te worden aangemerkt. Een algemene brede heffing zou juist niet regulerend moeten zijn omdat dat het algemene en op solidariteit gebaseerde contributiekarakter ondergraaft.

Resultaat toetsing geschiktheid ingezetenenheffing aan criterium 4 (vervulling kenmerkende functies):

Goed geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

## 3.2 Voordelen

De ingezetenenheffing kent zowel voor- als nadelen. Opmerking verdient dat niet alle voor- en nadelen voor de volle honderd procent ‘voordeel’ of ‘nadeel’ kunnen worden genoemd. Nuancering is hier van belang. Mijns inziens kan – met inachtneming van nuances – bij een ingezetenenheffing de hierna te bespreken indeling van voor- en nadelen worden gemaakt.

Allereerst de voordelen. Aan elk voordeel zal een score worden toegekend, die varieert van ‘+’ (minder groot) via ‘++’ (tamelijk groot) tot ‘+++’ (groot).

### 3.2.1 Eenvoud

Uit diverse rapporten komt naar voren dat een ingezetenenheffing relatief eenvoudig uitvoerbaar is.<sup>57</sup> Dit komt doordat de Basisregistratie Personen in principe alle relevante informatie bevat om de aanslagoplegging op te baseren. Gelet op de eenvoud van de

---

<sup>57</sup> Zie bijvoorbeeld Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004; Commissie Financiële ruimte voor gemeenten 2015; Centraal Planbureau 2019; Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020.

heffing, die verder geen vrijstellingen of bijzonderheden kent, zullen de uitvoeringskosten vermoedelijk gering zijn ten opzichte van de opbrengst. Verwezen wordt naar de waterschappen, die al geruime tijd en zonder veel problemen werken met een ingezetenenheffing per huishouden. Verder is ontwijking of ontduiking bij deze heffing relatief lastig, wat de uitvoeringseenvoud ten goede komt.

Toch dient de eenvoud van een ingezetenenheffing enigszins genuanceerd te worden. Dit heeft te maken met het grote aantal belastingplichtigen voor de ingezetenenheffing. Als alle stemgerechtigden deze heffing moeten betalen, dan zou dat neerkomen op ruim 13,5 miljoen mensen. Het opleggen en innen van deze aanslagen wordt dan waarschijnlijk geen geringe opgave.<sup>58</sup> Bovendien gaat het om een flink bedrag voor mensen die geen of een bescheiden inkomen hebben. Dit kan leiden tot een behoorlijk aantal kwijtscheldingsverzoeken, wat provincies en gemeenten veel extra werk zal kunnen bezorgen. Voor een uitgebreide behandeling van het kwijtscheldingsbeleid wordt verwezen naar het volgende hoofdstuk.

Score voordeel 'eenvoud': ++

### 3.2.2 Substantiële geldbron

Om de financiële en bestuurlijke autonomie van gemeenten meer in evenwicht te brengen, is in het zogenoemde Bouwstenenrapport uit 2020 berekend dat een vergroting van de eigen (gemeentelijke) belastinginkomsten van zes miljard euro nodig is.<sup>59</sup> Dit gehele bedrag zou in principe door middel van de ingezetenenheffing kunnen worden binnengehaald. Deze kent immers een brede grondslag, waardoor de opbrengstcapaciteit groot is zonder dat de tarieven buitensporig hoog hoeven te zijn. Invoering van een ingezetenenheffing biedt dan ook de mogelijkheid tot substantiële extra belastinginkomsten voor lokale overheden.

Bijkomend voordeel is dat de opbrengsten van een ingezetenenheffing stabiel en voorspelbaar zullen zijn.<sup>60</sup> Ook in dit kader kan worden verwezen naar de waterschappen die al geruime tijd zonder problemen gebruikmaken van een ingezetenenheffing. De stabiliteit zit ook in het feit dat bij een ingezetenenheffing geen sprake is van economische verstoring. Dit komt doordat de hoogte van de aanslag door gedragsverandering niet kan worden beïnvloed (anders dan door verhuizing naar een andere provincie of gemeente). De ingezetenenheffing is aldus economisch efficiënt, zij het wel bij grootschalige projecten.<sup>61</sup> Dit laatste hangt samen met het algemene karakter van de ingezetenenheffing. De opbrengst is immers vrij besteedbaar en hoeft niet te worden besteed aan gespecificeerde voorzieningen.<sup>62</sup>

---

<sup>58</sup> Monsma, *WFR* 2016/166.

<sup>59</sup> Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020.

<sup>60</sup> Zie Commissie Financiële ruimte voor gemeenten 2015, p. 26.

<sup>61</sup> Volgt onder meer uit CPB 2019, p. 9.

<sup>62</sup> Zo zou bijvoorbeeld een gebiedsinvesteringszone geschikter zijn als bekostigingsinstrument voor kleinschalige projecten. Zie CPB 2019, p. 9.



Een substantiële bron van inkomsten zoals de ingezetenenheffing is voor lokale overheden niet alleen wenselijk, maar ook noodzakelijk. Zo kampte 65 procent van de gemeenten in 2019 met tekorten.<sup>63</sup> Op basis van begrotingen voor 2021 is de verwachting dat dit percentage zelfs zal oplopen tot 79 procent, met een totaal bedrag van € 1,3 miljard aan tekorten.<sup>64</sup> De coronacrisis zet de financiën van gemeenten extra onder druk.<sup>65</sup>

Verder kan heden worden gesproken van een financiële onbalans bij lokale overheden. In de totale inkomsten van de overheid hebben de inkomsten van lokale overheden een aandeel van slechts 3,5%. Nederland zit hiermee ver onder het gemiddelde in vergelijking met de andere landen van de OESO. Ter illustratie: in Denemarken en Zweden ligt dit percentage op 27 procent, respectievelijk 35 procent. De afhankelijkheid van het rijk is in Nederland dus relatief groot.<sup>66</sup>

En hoewel de eigen inkomsten (relatief) erg laag zijn, hebben de lokale overheden wel een groot aandeel in de totale uitgaven van de overheid. Ruim dertig procent van alle overheidsuitgaven wordt namelijk gedaan door de lokale overheden.<sup>67</sup> Om deze scheve verhouding meer in balans te krijgen, zouden extra eigen belastinginkomsten voor provincies en gemeenten uitkomst kunnen bieden.<sup>68</sup>

Score voordeel 'substantiële geldbron': + + +

### 3.2.3 Versterking lokale democratie

In het tweede hoofdstuk van deze scriptie is de democratische functie als een van de functies van de lokale belasting beschreven. Een ingezetenenheffing kan aansluiten bij de democratische gedachte dat alle stemgerechtigden profiteren van de provinciale en gemeentelijke voorzieningen. Dit is in lijn met het criterium 'no taxation without representation'.<sup>69</sup> Opmerking verdient dat het hierbij gaat om een heffingsvariant waarbij belasting wordt geheven van alle stemgerechtigden en niet per huishouden of per woonruimte. Deze stemgerechtigde inwoners bepalen via lokale verkiezingen wat met hun belastinggeld gebeurt. Op deze manier oefenen zij meer controle uit op wat op lokaal niveau wordt bepaald dan in de situatie waarin de provinciale en gemeentelijke inkomsten voor het overgrote deel afkomstig zijn van het rijk. In laatstgenoemde situatie, zoals heden het geval is, valt er immers weinig te kiezen op lokaal niveau.

Eerder is beschreven dat een ingezetenenheffing lokale overheden een substantiële opbrengst oplevert. Door deze opbrengst wordt het lokale voorzieningenniveau vergroot. Gevolg hiervan is dat meer voorzieningen beschikbaar zijn waarbij burgers kunnen kiezen hoe hun betaalde belasting wordt besteed. Met andere woorden, de

---

<sup>63</sup> BDO 2021, p. 4.

<sup>64</sup> BDO 2021, p. 5.

<sup>65</sup> Vgl. BDO 2021, p. 57.

<sup>66</sup> Percentages 2018. Volgt uit OECD 2020, tabel 1.4.

<sup>67</sup> Volgt uit Toolsema & Allers 2020.

<sup>68</sup> Zie met betrekking tot deze scheve verhouding ook Verkuijlen, *WFR* 2014/1416.

<sup>69</sup> Zie Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020, p. 21.

lokale kiezers hebben meer ruimte om aan te geven wat zij belangrijk vinden.<sup>70</sup> Bijkomend voordeel is dat lokale politici door de toegenomen (financiële) mogelijkheden meer beslissingsvrijheid krijgen in hun beleidskeuzes. Wellicht wordt het hierdoor aantrekkelijker om actief te worden in de lokale politiek.<sup>71</sup>

De vergroting van lokale autonomie enerzijds en een toename van de betrokkenheid van de lokale kiezer anderzijds is een combinatie die mij aanspreekt. Dit heeft ten eerste te maken met de eerder genoemde allocatiefunctie. Beter dan het rijk op centraal niveau kunnen lokale overheden tot afstemming komen tussen de lokaal gewenste voorzieningen en de (belasting)prijs die daartegenover staat. Lokale politici zitten immers dichterbij de lokale bevolking dan de rijksoverheid. Ik noem dit zelf het ‘dichterbij-zicht-erbij-principe’. Een versterkte lokale democratie zorgt er tevens voor dat lokale politici beter kunnen inspelen op de behoeften van hun burgers. Dit creëert een meer leefbare omgeving, doordat deze beter kan worden afgestemd op hetgeen de plaatselijke inwoners verlangen.

Het gaat dit onderzoek te buiten om de argumenten voor een groter lokaal belastinggebied uitgebreid te bespreken.<sup>72</sup> Toch is het niet onbelangrijk om in dit kader te benoemen dat een ingezetenenheffing de lokale democratie pas echt zal kunnen versterken indien de lokale overheden bijbehorende fiscale zeggenschap krijgen. Oftewel, provincies en gemeenten moeten de vrijheid krijgen om waar nodig de tarieven te kunnen vergroten, zonder dat daartegenover een verlaging van de rijksuitkeringen staat. Met slechts een dergelijke ‘belastingschuif’ schieten zowel de lokale overheden als hun burgers weinig op.<sup>73</sup>

Mijns inziens zou tegenover de invoering van een ingezetenenheffing weliswaar een verlaging van rijksbelastingen moeten staan, maar niet een inperking van de uitkeringen uit het provinciefonds en het gemeentefonds. Deze benadering ziet op het versterken van de lokale democratie, zonder dat de burger daarvan de dupe wordt. Een dergelijke aanpak veroorzaakt daarentegen per saldo wel een verlaging van de rijksinkomsten.<sup>74</sup>

Score voordeel ‘versterking lokale democratie’: + +

---

<sup>70</sup> Overigens blijkt voornamelijk uit onderzoek dat tussen de omvang van het lokale belastinggebied en de opkomstpercentages bij lokale verkiezingen geen direct verband is. Zie Allers 2000, p. 32-42.

<sup>71</sup> Wordt onder meer gesuggereerd in Schep 2021.

<sup>72</sup> Hiervoor kan onder meer worden verwezen naar de rapporten Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004; Commissie Financiële ruimte voor gemeenten 2015; ROB 2015; CPB 2019 en Ministerie van Financiën 2020. Ook verwijst ik op deze plaats naar de oratie van prof. mr. dr. Schep: Schep 2021.

<sup>73</sup> Zie Boone, *Belastingblad* 2020/294.

<sup>74</sup> Dit wordt voornamelijk niet als (reële) optie beschouwd, zo volgt onder meer uit het Bouwstenenrapport van 2020.

### 3.3 Nadelen

Van de voordelen naar de nadelen. Net als bij de voordelen zal aan elk nadeel een score worden gegeven. Deze varieert bij de nadelen van ‘-’ (minder groot) via ‘--’ (tamelijk groot) tot ‘---’ (groot).

#### 3.3.1 Impopulariteit

Een eerste nadeel dat kan worden genoemd is de impopulariteit van een ingezetenenheffing. Uit het verleden blijkt namelijk dat een ingezetenenheffing niet altijd even populair is geweest onder de bevolking. Zo kende Nederland eind negentiende en begin twintigste eeuw een dergelijke heffing die onder druk kwam te staan. Het ging om het zogenoemde ‘koppengeld’. Eigenlijk kwam het neer op een ingezetenenheffing in de vorm van een personele gemeentelijke inkomstenbelasting. Met name doordat de tarieven tussen gemeenten ver uiteen gingen lopen, was het koppengeld niet langer houdbaar. Overigens kan een lokale belasting nu niet meer in de vorm van deze vroegere belasting worden geheven, gelet op het eerder beschreven verbod op heffing naar draagkracht dat voor provincies en gemeenten geldt. De varianten van een ingezetenenheffing die in deze scriptie zullen worden onderzocht zijn dan ook niet gebaseerd op heffing naar winst, inkomen of vermogen. Uit het verleden kan immers de les worden getrokken dat een dergelijke heffing niet werkt voor lokale overheden.<sup>75</sup>

Een vorm van ingezetenenheffing die meer aansluit op de varianten die in dit onderzoek aan bod zullen komen, is de voormalige ‘poll tax’ uit het Verenigd Koninkrijk. Deze belasting werd in 1989 onder de naam ‘Community Charge’ ingevoerd door toenmalig premier Margaret Thatcher. Het ging om een belasting waarbij een vast bedrag per inwoner werd geheven, met korting voor studenten en werkzoekenden. Deze belasting werd evenals het voormalige Nederlandse koppengeld niet warm ontvangen door het volk. Bij de Engelse poll tax had dit met name te maken met het feit dat ook voor kinderen moest worden betaald. Vooral door grote gezinnen werd dit als een zware last ervaren.<sup>76</sup>

Er gaan geluiden dat de impopulaire poll tax een directe oorzaak was voor het aftreden van ‘the Iron Lady’ Margaret Thatcher. Dit dient echter enigszins te worden genuanceerd. Het verzet tegen de poll tax had namelijk ook te maken met de lastenverzwaring die tegelijkertijd werd opgelegd.<sup>77</sup>

Ondanks bovenstaande nuance zou het mijns inziens goed zijn als provincies en gemeenten het verleden in ogeschouw nemen bij het invoeren van een ingezetenenheffing. Zo kan is het discutabel of men er verstandig aan doet om ook per kind belasting te heffen. De impopulariteit van het koppengeld staat tevens in

---

<sup>75</sup> Monsma & Monsma, *WFR* 2017/157.

<sup>76</sup> Zie Murgatroyd 2000.

<sup>77</sup> Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004, p. 48.

verbinding met de hierna te bespreken nadelige aspecten ‘voelbaarheid’ en ‘zichtbaarheid’ van een ingezetenenheffing.

Score nadeel ‘impopulariteit’: –

### 3.3.2 Voelbaarheid

Stel, het eerder in het Bouwstenenrapport vermelde bedrag van zes miljard euro wordt volledig door middel van een ingezetenenheffing binnengehaald.<sup>78</sup> Dit zou dan neerkomen op een bedrag van ongeveer € 445 per ingezetene.<sup>79</sup> Dit kan als een fors bedrag worden gezien, ondanks het feit dat de tarieven door de brede grondslag nog relatief beperkt zijn. Met name lagere inkomensgroepen en gezinnen met inwonende volwassen kinderen die zelf geen inkomen hebben (denk aan studenten) zullen de ingezetenenheffing in de portemonnee voelen.<sup>80</sup>

Door het verbod op heffing naar draagkracht dat voor de lokale overheden geldt, kunnen provincies en gemeenten geen rekening houden met lagere inkomens. Hoe rijk of arm men ook is, iedereen betaalt hetzelfde bedrag. Dit zorgt voor een denivellerend effect.<sup>81</sup>

Vraag is hoe de denivellerende werking van een ingezetenenheffing kan worden tegengegaan. Als oplossing hiervoor is een verhoging van de algemene heffingskorting genoemd.<sup>82</sup> Van een dergelijke tegemoetkoming in de inkomstenbelasting zullen lagere inkomens meer profiteren dan hogere inkomens. De verwachting is echter dat relatief zwaar belaste inwoners en huishoudens niet volledig zullen kunnen worden gecompenseerd.<sup>83</sup>

Verder zou het invoeren van een ingezetenenheffing de armoedeval in Nederland kunnen vergroten.<sup>84</sup> De impact van dit nadelige effect is afhankelijk van in hoeverre lokale overheden een kwijtscheldingsbeleid zullen voeren.

Een mogelijke oplossing om toch rekening te kunnen houden met de verschillen in draagkracht is door de tarieven van een ingezetenenheffing te koppelen aan de waarde van een woning waarin de belastingplichtige woont. Ook een koppeling met de oppervlakte van de woning is denkbaar. Hierbij wordt tevens een link gelegd met het profijt dat men van de lokale voorzieningen heeft. Vervolgens zouden de tarieven kunnen worden vastgesteld door bijvoorbeeld de woningwaarden in te delen in waardeklassen. Het grote nadeel van deze constructie heeft mijns inziens te maken met het karakter van de heffing. In plaats van een ‘burgerbijdrage’ zou het meer richting een onroerendezaakbelasting gaan.

---

<sup>78</sup> Ministerie van Financiën 2020.

<sup>79</sup> Uitgaande van een ingezetenenheffing die wordt geheven van 13,5 miljoen stemgerechtigden in Nederland, zonder rekening te houden met een eventuele kwijtscheldingsregeling.

<sup>80</sup> Monsma & Monsma, *WFR* 2017/157.

<sup>81</sup> Zie Commissie Financiële ruimte voor gemeenten 2015, p. 27 en CPB 2019, p. 9.

<sup>82</sup> Zie bijvoorbeeld Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020, p. 21.

<sup>83</sup> Monsma & Monsma, *WFR* 2017/157.

<sup>84</sup> Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020, p. 21.

Score nadeel ‘voelbaarheid’: – –

### 3.3.3 Zichtbaarheid

Zoals eerder vermeld, is zichtbaarheid een kenmerk voor een lokale belasting in het algemeen. Voordeel hiervan is dat het lokale politici de mogelijkheid verschaft om aan hun burgers uit te leggen waaraan het betaalde belastinggeld wordt uitgegeven. Zo weten de inwoners beter waar ze aan toe zijn.

Toch beoordeel ik de zichtbaarheid van een ingezetenenheffing in dit onderzoek als ‘nadeel’. De verwachting is namelijk dat een aanslag ingezetenenheffing meer weerstand dan acceptatie veroorzaakt onder de burgers. Dit is namelijk ook het geval bij andere lokale belastingen, zoals de hondenbelasting. Deze belasting staat in de volksmond bekend als ‘irritante’ belasting. In dat kader zou men de ingezetenenheffing – als alternatief voor een algemene uitkering aan lokale overheden – kunnen beschouwen als een moeizame omweg via de portemonnee van de burger.<sup>85</sup>

Daarentegen kan belastingweerstand juist een impuls geven aan de afweging tussen nut en belastingoffer.<sup>86</sup> Lokale politici worden gestimuleerd om weloverwogen hun beleidskeuzes te maken. Bovendien wordt de financiële beleidsruimte groter, waardoor er meer te kiezen valt voor burgers. Dit wordt versterkt door het gegeven dat het bij de ingezetenenheffing gaat om een besteding van eigen belastinginkomsten, in plaats van besteding van ontvangen rijksuitkeringen.<sup>87</sup>

Al met al brengt het zichtbare karakter van een ingezetenenheffing met zich mee dat lokale politici voor een uitdaging komen te staan. Het introduceren van een nieuwe (lokale) belasting zal nu eenmaal voor weerstand zorgen. Hoe bereik je dat de invoering van een ingezetenenheffing door de burgers (zoveel mogelijk) wordt aanvaard? Het zal geen eenvoudige opgave worden. Tel daar de eerder genoemde weerstand uit het verleden en de financiële impact bij op.

Mijns inziens zullen lokale politici in elk geval zo goed mogelijk richting hun burgers moeten communiceren aan welke voorzieningen de opbrengsten van de ingezetenenheffing worden besteed. Tevens zal duidelijk moeten worden gemaakt dat tegenover de invoering van een ingezetenenheffing een verlaging van de inkomstenbelasting staat.

Verder is het wellicht een idee om een ingroeiperiode af te spreken. Dat houdt in dit kader in dat de tarieven van de ingezetenenheffing geleidelijk worden opgevoerd. Op deze manier kunnen ingezetenen beter wennen aan hun ‘burgerbijdrage’. Bovendien kan zo de uitkering van het rijk aan lokale overheden stapsgewijs worden verminderd.

---

<sup>85</sup> Stevens, *WFR* 1992/1253.

<sup>86</sup> Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004, p. 48.

<sup>87</sup> Uitvloeisel van het eerder vermelde ‘flypaper effect’.

Score nadeel ‘zichtbaarheid’: –

### 3.4 Varianten

In deze paragraaf zal worden stilgestaan bij varianten van de ingezetenenheffing. De ene variant betreft een heffing per woonruimte, de andere een heffing per inwoner. Bij laatstgenoemde variant kan een onderscheid worden gemaakt tussen heffing van volwassen inwoners enerzijds en heffing van alle inwoners anderzijds. Overigens is deze opsomming van varianten niet uitputtend. Zo had Canada in de negentiende eeuw een zogeheten ‘Chinese head tax’. Bij deze belasting werd van elke Chinese immigrant een bedrag van vijftig dollar geheven, puur om Chinese personen te ontmoedigen om naar Canada te emigreren.<sup>88</sup> Dergelijke discriminerende belastingen worden hierna niet behandeld. Aan bod komen slechts de vormen van ingezetenenheffing die mijns inziens realistische opties zouden kunnen zijn voor Nederland. Om die reden wordt ook een ingezetenenheffing in de vorm van een decentrale inkomstenbelasting buiten beschouwing gelaten.

#### 3.4.1 Variant 1: heffing per woonruimte

De eerste variant op de ingezetenenheffing is terug te vinden in ons eigen land. De Nederlandse waterschappen kennen namelijk een watersysteemheffing die onder meer wordt geheven van ingezetenen.<sup>89</sup> Deze heffing dient ter bestrijding van kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem.<sup>90</sup> Dit betreft onder andere de zorg voor de Nederlandse dijken. Overigens heffen de waterschappen ook een wegeheffing van ingezetenen, maar deze wordt in dit onderzoek buiten beschouwing gelaten.<sup>91</sup>

Kenmerkend voor de watersysteemheffing voor ingezetenen is dat de heffingsmaatstaf een vast bedrag per woonruimte betreft.<sup>92</sup> De grootte of de waarde van de woonruimte is niet van belang. Evenmin is het voor de hoogte van de aanslag van belang of er één of meer personen gebruikmaken van dezelfde woonruimte.

De heffingsplichtige voor de ingezetenenheffing is de ‘ingezetene’. Dit is degene die 1) blijkens de Basisregistratie Personen bij het begin van het kalenderjaar (lees: 1 januari) woont in het gebied van het waterschap en 2) in dat gebied het gebruik heeft van een woonruimte.<sup>93</sup>

Deze twee voorwaarden zijn cumulatief. Voldoet een persoon niet aan beide vereisten, dan kan diegene niet als ingezetene worden aanslagen. Voorbeeld uit de jurisprudentie is het geval waarin een eigenaar van een woning in een waterschapsgebied de woning

---

<sup>88</sup> Chinese Immigration Act 1885, hoofdstuk 71.

<sup>89</sup> Artikel 117 lid 1 onderdeel a Waterschapswet. De andere categorieën van de watersysteemheffing, vermeld in artikel 117 lid 1 onderdelen b, c en d Waterschapswet, worden in deze scriptie buiten beschouwing gelaten.

<sup>90</sup> Artikel 117 lid 1 aanhef Waterschapswet.

<sup>91</sup> Zie artikel 122a lid 1 juncto lid 2 onderdeel a Waterschapswet.

<sup>92</sup> Artikel 121 lid 1 onderdeel a Waterschapswet.

<sup>93</sup> Artikel 116 onderdeel a Waterschapswet.

verhuurde aan een derde. De eigenaar woonde en werkte zelf in Duitsland. Deze persoon stond weliswaar ingeschreven in de Basisregistratie Personen, maar hij kon volgens de Hoge Raad niet als gebruiker van de (verhuurde) woning worden aangemerkt. Hierdoor was hij geen ‘ingezetene’ van het waterschap, en kon hij niet als zodanig worden aangeslagen.<sup>94</sup>

Overigens geldt dat het gebruik van woonruimte door leden van een gezamenlijke huishouding wordt aangemerkt als het gebruik door een van de leden van dat huishouden.<sup>95</sup> Welk lid van een huishouden als belastingplichtige wordt aangewezen wordt bepaald door de heffingsambtenaar.<sup>96</sup> In de praktijk geschiedt de aanwijzing van een lid van een gezamenlijke huishouding meestal in de volgende volgorde. Allereerst wordt gekeken wie de woonruimte het langst bewoont. Is sprake van een gelijktijdige vestiging, dan wordt de oudste in leeftijd aangewezen.<sup>97</sup>

Per woonruimte kan derhalve slechts één aanslag watersysteemheffing voor ingezetenen worden opgelegd. Dit volgt uit de eerder genoemde heffingsmaatstaf, namelijk een heffing per woonruimte, en niet per ingezetene.

Naast ‘ingezetene’ is het begrip ‘woonruimte’ van belang voor het vaststellen van de heffingsplicht voor de watersysteemheffing. Dit is een ruimte die 1) blijkens haar inrichting bestemd is om als een afzonderlijk geheel te voorzien in woongelegenheden; en 2) waarvan de delen blijkens de inrichting van die ruimte niet bestemd zijn om afzonderlijk in gebruik te worden gegeven.<sup>98</sup>

Uit deze twee cumulatieve voorwaarden volgt dat het moet gaan om een zelfstandige woonruimte.<sup>99</sup> Denk hierbij aan een ruimte met een eigen kookgelegenheid, badkamer en toilet. Dit is bijvoorbeeld niet het geval in een studentenwoning waar de bewoners weliswaar elk een eigen kamer gebruiken, maar afhankelijk zijn van een gezamenlijke keuken, douche of toilet. In deze situatie kan geen van de bewoners worden aangeslagen voor de ingezetenenheffing van de waterschappen.

Eerder is besproken dat het tarief wordt gesteld op een gelijk bedrag per woonruimte. Tariefdifferentiatie is hier niet mogelijk. Wel is het zo dat de hoogte van het tarief kan verschillen per waterschapsgebied. Het algemeen bestuur van het waterschap is namelijk verplicht om ten behoeve van de watersysteemheffing een verordening vast te

---

<sup>94</sup> Hoge Raad 26 juni 1996, nr. 31 176, ECLI:NL:PHR:1996:AA2017, *BNB* 1996/288 m.nt. Van Leijenhorst.

<sup>95</sup> Artikel 116 onderdeel a Waterschapswet.

<sup>96</sup> De heffingsambtenaar zoals bedoeld in artikel 123 lid 3 onderdeel b Waterschapswet.

<sup>97</sup> Alsemgeest, in: *NTFR* 2021.

<sup>98</sup> Artikel 116 onderdeel b Waterschapswet.

<sup>99</sup> Zie ook Hoge Raad 23 juli 1984, nr. 22 216, ECLI:NL:PHR:1984:AW8591, *BNB* 1984/283 m.nt. H.J. Hofstra en Hoge Raad 26 juni 1996, nr. 31 176, ECLI:NL:PHR:1996:AA2017, *BNB* 1996/288 m.nt. G.J. van Leijenhorst. In het eerstgenoemde arrest bepaalt de Hoge Raad dat in de toenmalige Wet verontreiniging oppervlaktewateren het begrip ‘woonruimte’ moet worden uitgelegd als zelfstandige woonruimte. Twaalf jaar later bevestigt de Hoge Raad dat dit ook het geval is bij het begrip ‘woonruimte’ in de zin van de Waterschapswet.

stellen waarin de toedeling van het kostendeel is opgenomen.<sup>100</sup> Het bepalen van dit kostendeel gebeurt bij de categorie ingezetenen aan de hand van de gemiddelde inwonersdichtheid per vierkante kilometer in het gebied van het waterschap. Hoe hoger het gemiddelde aantal inwoners, hoe hoger de kosten.<sup>101</sup> Gedachte hierachter is dat ingezetenen bij een hogere inwonersdichtheid meer belang hebben bij het waterbeheer.<sup>102</sup>

Behoudens de uitzonderingen die uit de heffingsmaatstaf voortvloeien kent de watersysteemheffing voor ingezetenen geen vrijstellingen.<sup>103</sup> Evenmin wordt in bepaalde gevallen een verlaging van het vaststaande tarief toegepast.<sup>104</sup> Ter indicatie van de hoogte van de tarieven kan worden verwezen naar bijlage A. Hierin staat een overzicht van de huidige tarieven van de Nederlandse waterschappen.

### 3.4.2 Variant 2: heffing per volwassen inwoner

Nederland heeft geen ingezetenenheffing waarbij alle personen die ingezetenen zijn vanaf een bepaalde leeftijd worden belast. Wel komt deze variant voor in een aantal Zwitserse kantons. Deze ingezetenenheffing kent door de diversiteit aan talen in Zwitserland verschillende benamingen: ‘Kopfsteuer’, ‘Personalsteuer’, ‘Impôt personnel’ en ‘Imposta personale’.<sup>105</sup> Ter illustratie van de wetteksten in de verschillende talen is in bijlage B een aantal voorbeelden opgenomen.

Belastingplichtig zijn in beginsel alle volwassen personen (lees: met een leeftijd van achttien jaar of ouder) die hun woon- of verblijfplaats in het betreffende kanton hebben. Net als in Nederland wordt in Zwitserland met een leeftijd van achttien jaar of ouder aangesloten bij de stemgerechtigde leeftijd.<sup>106</sup> Het grote verschil met de ingezetenenheffing van de Nederlandse waterschappen is dat het niet (per se) gaat om een bedrag per huishouden, maar om een bedrag per inwoner.

Woont men in een kanton, dan betaalt men aldaar een ingezetenenheffing. De peildatum die hierbij wordt gehanteerd, verschilt per kanton. Dit kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld. Een volwassen persoon moet over het jaar 2020 in Zwitserland koppengeld betalen. Als deze persoon dat jaar in Luzern heeft gewoond,

---

<sup>100</sup> Artikel 120 lid 1 Waterschapswet.

<sup>101</sup> Artikel 120 lid 2 Waterschapswet. Het door het waterschap bij verordening te bepalen kostenaandeel bedraagt a) minimaal 20% en maximaal 30% wanneer het aantal inwoners per vierkante kilometer niet meer bedraagt dan 500, b) minimaal 31% en maximaal 40% wanneer het aantal inwoners per vierkante kilometer meer bedraagt dan 500, maar niet meer dan 1.000 en c) minimaal 41% en maximaal 50% wanneer het aantal inwoners per vierkante kilometer meer bedraagt dan 1.000. Overigens kan het algemeen bestuur op grond van artikel 120 lid 3 Waterschapswet de genoemde maximale percentages verhogen tot 40%, onderscheidenlijk 50% en 60%.

<sup>102</sup> *Kamerstukken II 2005/06*, 30 601, nr. 3 (memorie van toelichting).

<sup>103</sup> Dit volgt uit artikel 121 lid 2 Waterschapswet. Vrijstellingen zijn er namelijk wel in de watersysteemheffing, maar niet voor de categorie ingezetenen.

<sup>104</sup> Dit volgt uit artikel 122 Waterschapswet. In bepaalde gevallen kan weliswaar een lager tarief worden toegepast, maar dit geldt niet voor de categorie ingezetenen.

<sup>105</sup> De wetten waarin deze belastingen staan, heten ‘Steuergesetz’, ‘Loi sur les impôts communaux’ en ‘Legge tributaria Ticino’.

<sup>106</sup> Artikel 136 lid 1 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft.



dan wordt gekeken of hij of zij op 31 december 2020 inwoner van dat kanton was. Is dit het geval, dan moet deze persoon in Luzern ‘Personalsteuer’ betalen.<sup>107</sup> Maar stel dezelfde persoon inwoner van het kanton Vaud zou zijn geweest, dan wordt voor de belastingplicht niet naar het einde, maar naar het begin van het kalenderjaar (1 januari) gekeken.<sup>108</sup> Oftewel, als deze persoon op 1 januari 2020 in Vaud heeft gewoond, dan betaalt hij of zij in beginsel voor het gehele jaar 2020 een ‘impôt personnel’ aldaar. Gevolg is dat dubbele belastingheffing kan ontstaan. Want als de persoon in het voorbeeld halverwege 2020 van Vaud naar Luzern zou zijn verhuisd, betaalt deze in beginsel in beide kantons een ingezetenenheffing. De wetgeving van Vaud kan echter uitkomst bieden. Onder omstandigheden kan het tarief namelijk geheel of gedeeltelijk worden verminderd.<sup>109</sup>

Elk kanton hanteert zijn eigen tarief. De hoogte van de tarieven is in sommige kantons afhankelijk van het moment waarop iemand in een belastingjaar belastingplichtig wordt in het betreffende gebied. Ook dit kan worden toegelicht met een voorbeeld. Persoon X woont en werkt in 2020 in kanton Solothurn. Normaal gesproken betaalt men hier een bedrag van dertig Zwitserse frank.<sup>110</sup> X heeft echter pas halverwege 2020 de leeftijd van achttien jaren bereikt. Door de regeling in Solothurn wordt het tarief gehalveerd.<sup>111</sup> Hierdoor betaalt X slechts vijftien Zwitserse frank in plaats van dertig.

In sommige andere kantons wordt daarentegen geen rekening gehouden met voorgenoemde situatie. Zo moet bijvoorbeeld in Schaffhausen het gehele bedrag aan ‘Personalsteuer’ worden betaald, ongeacht het feit dat de betreffende persoon pas gedurende het jaar aldaar belastingplichtig is geworden.<sup>112</sup>

Voor een overzicht van de hoogte van de tarieven per kanton kan worden verwezen naar bijlage C.

Anders dan bij de ingezetenenheffing van de waterschappen komen bij de Zwitserse ingezetenenheffing vrijstellingen voor. De eerste vrijstelling die hier wordt behandeld, is de vrijstelling van ‘Ehegatten’ (gehuwden). De manier waarop een getrouwd stel wordt belast voor de Zwitserse ingezetenenheffing, kan per kanton verschillen. Zo betalen niet-gescheiden gehuwde personen in Luzern gezamenlijk een ‘Personalsteuer’.<sup>113</sup> In kanton Wallis geldt zelfs een expliciete vrijstelling voor vrouwen die getrouwd zijn.<sup>114</sup> Mijns inziens is dit een positief discriminerende vrijstelling. Het zou namelijk betekenen dat alle lesbische getrouwde koppels voor het geheel zijn vrijgesteld. Kanton Vaud is overigens het enige kanton met een wet waar een

---

<sup>107</sup> Artikel 230 lid 1 Steuergesetz (Luzern).

<sup>108</sup> Artikel 21 lid 1 Loi sur les impôts communaux (Vaud).

<sup>109</sup> Artikel 21 lid 3 Loi sur les impôts communaux (Vaud).

<sup>110</sup> Artikel 73 Steuergesetz (Solothurn).

<sup>111</sup> Artikel 73 juncto artikel 74 lid 3 Steuergesetz (Solothurn). Stel dat (in het voorbeeld) persoon X niet halverwege het jaar maar pas in oktober belastingplichtig zou zijn geworden in Solothurn, dan zou het tarief worden vermenigvuldigd met 3/12. In dat geval zou X een bedrag van 7,50 Zwitserse frank verschuldigd zijn.

<sup>112</sup> Artikel 50 lid 3 Steuergesetz (Schaffhausen).

<sup>113</sup> Artikel 230 lid 3 Steuergesetz (Luzern).

<sup>114</sup> Artikel 177 lid 2 onder a Steuergesetz (Wallis).

geregistreerd partnerschap expliciet wordt genoemd als een samenlevingsvorm die recht heeft op een korting (van vijftig procent).<sup>115</sup> Andere kantons hanteren daarentegen juist de regel dat iemand belastingplichtig is, ongeacht of deze persoon gehuwd is. Onder andere Zürich en Ticino hebben dit expliciet in de wet opgenomen.<sup>116</sup>

Een andere vrijstelling betreft die van ‘Bedürftige Personen’ (letterlijk: behoeftige personen). Van personen die financieel afhankelijk zijn van overheidsuitkeringen wordt geen ingezetenenheffing geheven.<sup>117</sup> In kanton Wallis is hierbij expliciet een vrijstelling toegevoegd voor (volwassen) studenten die niet over een persoonlijk inkomen of vermogen beschikken.<sup>118</sup> In deze situatie wordt een gezin met getrouwde ouders en inwonende studerende kinderen op vergelijkbare wijze belast als bij de watersysteemheffing voor ingezetenen in Nederland. Per woonruimte wordt immers één aanslag opgelegd.

### **3.4.3 Variant 3: heffing per inwoner**

Een andere variant van de ingezetenenheffing is een heffing per inwoner, waarbij het niet uitmaakt of deze inwoner minderjarig is of niet. Dit was onder meer het geval bij de eerder vermelde ‘poll tax’ in het Verenigd Koninkrijk.<sup>119</sup> Een dergelijke uitwerking van de ingezetenenheffing komt men heden niet meer tegen. Toch kan het in dit kader als eventuele optie voor provincies en gemeenten worden genoemd, al is het maar vanwege de extra hoge opbrengsten.

In het volgende hoofdstuk zal uitgebreid worden besproken welke variant van de ingezetenenheffing het meest geschikt is voor Nederlandse provincies en gemeenten. Hierbij zullen de voor- en nadelen van de beschreven varianten tegen elkaar worden afgewogen.

---

<sup>115</sup> Artikel 21 lid 2bis Loi sur les impôts communaux (Vaud).

<sup>116</sup> Artikel 199 tweede volzin Steuergesetz (Zürich) en artikel 290 lid 3 Legge tributaria (Ticino).

<sup>117</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 58 lid 3 Steuergesetz (Nidwalden).

<sup>118</sup> Artikel 177 lid 2 onder c Steuergesetz (Wallis).

<sup>119</sup> Local Government Finance Act 1988.

### 3.5 Tussenconclusie

Dit hoofdstuk stond in het teken van de ingezetenenheffing, een vast bedrag dat wordt geheven per woonruimte of per inwoner. Een ingezetenenheffing, die ik bij voorkeur ‘burgerbijdrage’ zou willen noemen, is geschikt als lokale belasting. Dit volgt namelijk uit de toetsing aan de beschreven ‘geschiktheidscriteria’:

Geschiktheidscriteria	Resultaten geschiktheid		
	Goed	Voldoende	Ongeschikt
1. Verbod op heffing naar draagkracht			
2. Binding aan grondgebied			
3. Vooral op profijt gebaseerd			
4. Vervulling kenmerkende functies			

Als voordelen van een ingezetenenheffing kunnen worden genoemd de relatief eenvoudige uitvoering, de substantiële geldopbrengst voor de lokale overheden en de versterking van de lokale democratie. Nadelen zijn het impopulaire, voelbare en zichtbare karakter van de heffing. De zwaarte van de beschreven voor- en nadelen kan worden samengevat in onderstaande tabel:

Voor- en nadelen	Score nadelen			Score voordelen		
	---	--	-	+	++	+++
Eenvoud						
Substantiële geldbron						
Versterking lokale democratie						
Impopulariteit						
Voelbaarheid						
Zichtbaarheid						

In het laatste deel van dit hoofdstuk zijn varianten van de ingezetenenheffing beschreven. Eerst is aan bod gekomen de variant die door de Nederlandse waterschappen wordt gebruikt. Dit betreft een heffing per woonruimte. Bij de tweede variant, een heffing per volwassen inwoner, is de Zwitserse ingezetenenheffing als voorbeeld genomen. Tot slot is kort ingegaan op een derde variant waarbij naast stemgerechtigde inwoners tevens minderjarige inwoners worden belast.

## HOOFDSTUK 4: UITVOERINGSPROCES INGEZETENENHEFFING

Dit hoofdstuk staat in het teken van het uitvoeringsproces van de ingezetenenheffing door provincies en gemeenten. Het uitvoeringsproces zal worden opgesplitst in drie delen. Beschreven wordt:

- 1) In hoeverre provincies en gemeenten in staat zullen zijn om een ingezetenenheffing te heffen en te innen;
- 2) Welke van de eerder behandelde varianten van de ingezetenenheffing uitvoeringstechnisch het meest geschikt zijn;
- 3) Hoe het kwijtscheldingsbeleid zou kunnen worden vormgegeven.

Uit deze drie stappen volgt een uitvoeringskader voor provincies en gemeenten. Dit uitvoeringskader geeft een beeld van de manier waarop de heffing en inning van een ingezetenenheffing in de praktijk kan worden vormgegeven. Op deze wijze wordt de probleemstelling van dit onderzoek beantwoord.

### 4.1 Uitvoeringscapaciteit

In de eerste stap van het uitvoeringsproces vindt een beoordeling plaats van de uitvoeringscapaciteit van provincies en gemeenten. Wie lijkt het best in staat om een ingezetenenheffing te heffen en te innen? Beoordeeld wordt de uitvoeringscapaciteit van: i) provincies (zelfstandig), ii) gemeenten (zelfstandig), iii) een samenwerkingsverband tussen provincies en gemeenten en iv) een samenwerkingsverband met waterschappen.

In deze beoordeling zijn lokale overheden of samenwerkingsverbanden ‘goed geschikt’ indien zich bij de uitvoering geen of verwaarloosbare problemen zullen voordoen. Het resultaat ‘voldoende geschikt’ wordt toegekend indien slechts enkele nadelige aspecten zullen kleven aan de uitvoering. Bij veel of alleen maar nadelen is de uitvoeringscapaciteit ‘ongeschikt’.

Zoals eerder vermeld hebben waterschappen op dit moment een eigen ingezetenenheffing. Daarom wordt in dit onderzoek verder niet beoordeeld in hoeverre waterschappen in staat zouden zijn om zelfstandig een ingezetenenheffing uit te voeren.

#### 4.1.1 Provincies (zelfstandig)

In tegenstelling tot gemeenten en waterschappen hebben provincies geen ‘eigen belastingdienst’. Dit is een belangrijk nadeel als het gaat om de uitvoeringscapaciteit. Want willen provincies zelfstandig een ingezetenenheffing heffen en innen, dan zal hiervoor dus eerst een organisatie op touw moeten worden gezet. Dit kost waarschijnlijk de nodige tijd en moeite. Vraag is of provincies hierop zitten te wachten.<sup>120</sup>

---

<sup>120</sup> Voorbeeld waaruit blijkt dat provincies een eigen belastingorganisatie zouden willen hebben: Van der Laan, *Leeuwarder Courant* 25 november 2020.

Stel dat provincies een eigen belastingorganisatie zouden hebben. In dat geval kan vervolgens worden gekeken hoe provincies zelfstandig een ingezetenenheffing kunnen heffen en innen. Op dit moment bestaat geen provinciale heffing waaraan een basisadministratie met gegevens van inwoners of huishoudens is gekoppeld. Het kopiëren van een dergelijke administratie is voor de uitvoering van een ingezetenenheffing aldus geen optie. Desondanks hoeft het verkrijgen van inwonersgegevens niet voor veel problemen te zorgen. Deze gegevens kunnen provincies namelijk halen uit de Basisregistratie Personen. Hieruit volgt welke personen in welke provincies wonen. Op deze wijze zal het vaststellen van belastingplichtigen voor een ingezetenenheffing relatief eenvoudig zijn.<sup>121</sup>

Resultaat toetsing geschiktheid uitvoering ingezetenenheffing:

Goed geschikt	<input type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

#### 4.1.2 Gemeenten (zelfstandig)

Bij de uitvoering van een ingezetenenheffing zullen gemeenten geen nieuwe belastingorganisatie hoeven op te richten. Deze organisatie hebben ze namelijk al. Ten opzichte van de provincies is dat een groot voordeel.

Een ander voordeel is de administratie. Gemeenten hebben een afvalstoffenheffing waarbij per perceel wordt geheven.<sup>122</sup> Dit zal in de praktijk samenvallen met een heffing per woonruimte. Mocht een ingezetenenheffing per woonruimte worden ingevoerd, dan kan het register van de afvalstoffenheffing worden gekopieerd. Op deze wijze is de groep belastingplichtigen eenvoudig vast te stellen. Uitvoeringstechnisch ligt dus een compleet instrumentarium klaar.<sup>123</sup>

Ook zouden gemeenten ervoor kunnen kiezen om bovenop de afvalstoffenheffing een ingezetenenheffing te heffen. Op deze manier wordt de ingezetenenheffing als het ware verweven in de afvalstoffenheffing. Qua uitvoering is dit nog gemakkelijker dan het introduceren van een aparte belasting.<sup>124</sup> Desondanks vraag ik me af of dit wenselijk is. Het bestemmingskarakter van de afvalstoffenheffing wordt immers deels losgelaten. Bovendien verliest de ingezetenenheffing haar autonome karakter. In plaats van een ‘burgerbijdrage’ kan het onder de inwoners eerder de indruk wekken dat ze een onevenredig hoge afvalbelasting betalen.

<sup>121</sup> P. van Nispen, interview, 21 april 2021.

<sup>122</sup> Artikel 10.21 Wet milieubeheer.

<sup>123</sup> R. Verkuijlen, interview, 14 april 2021.

<sup>124</sup> R. Verkuijlen, interview, 14 april 2021.

Willen gemeenten per (stemgerechtigde) inwoner heffen, dan zullen ze een ander systeem moeten optuigen. Om dan te bepalen wie belastingplichtig is, zal de Basisregistratie Personen kunnen worden geraadpleegd.<sup>125</sup> De wettekst zal daarnaar kunnen verwijzen zoals bij de toeristenbelasting.<sup>126</sup>

Resultaat toetsing geschiktheid uitvoering ingezetenenheffing:

Goed geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

#### 4.1.3 Samenwerkingsverband provincies en gemeenten

Provincies en gemeenten kunnen ervoor kiezen om zelfstandig een ingezetenenheffing uit te voeren, maar zijn hiertoe niet verplicht. Ze kunnen namelijk ook gezamenlijk opereren. Samenwerkingsverbanden tussen lokale overheden zijn geen nieuw concept.<sup>127</sup> Het grootste voordeel van een dergelijke samenwerking is de efficiëntie. Met name voor provincies zal een samenwerking relatief gunstig uitpakken. In tegenstelling tot gemeenten hebben zij geen basisadministratie die kan worden gebruikt voor de ingezetenenheffing. Bovendien hoeven provincies bij een samenwerkingsverband geen eigen belastingorganisatie op te zetten, ervan uitgaande dat het samenwerkingsverband voor de gehele provincie de belasting uitvoert. Dit laatste lijkt in mijn optiek efficiënter dan het opzetten van meerdere samenwerkingsverbanden binnen een provincie.

Een gezamenlijke aanslag kan daarentegen ten koste gaan van de eerder aan bod gekomen ‘herkenbaarheid’ van de belasting. De burgers ontvangen niet langer een aanslag van gemeente A, maar van samenwerkingsverband X. Mijns inziens zou dit eenvoudig kunnen worden opgelost door op het aanslagbiljet de naam (en eventueel het logo) van de bijbehorende lokale overheden te vermelden. Op deze manier is de herkenbaarheid hersteld. Verder blijkt uit de praktijk dat deze kwestie te overzien is. Aanslagbiljetten van samenwerkingsverbanden bestaan immers al.

Een ander, naar mijn mening belangrijker, nadeel is dat een gecombineerde heffing ten koste kan gaan van de democratische functie van de belasting. De kans bestaat namelijk dat burgers minder goed weten hoeveel ze aan welke lokale overheid betalen, en waarvoor. De oplossing ligt mogelijk in een toelichting op het aanslagbiljet. Hoeveel van het betaalde bedrag gaat naar de provincie, en hoeveel gaat naar de gemeente? Dit zal op overzichtelijke wijze in kaart kunnen worden gebracht. Verder zal op zowel

<sup>125</sup> R. Verkuijlen, interview, 14 april 2021.

<sup>126</sup> Artikel 224 lid 1 Gemeentewet: “Ter zake van het houden van verblijf binnen de gemeente door personen die niet als ingezetene met een adres in de gemeente in de Basisregistratie Personen zijn ingeschreven, kan een toeristenbelasting worden geheven.”

<sup>127</sup> Voorbeeld: Belastingssamenwerking gemeenten & hoogheemraadschap Utrecht (BghU).

provinciaal als gemeentelijk niveau duidelijk moeten worden gemaakt waar de burgerbijdrage aan wordt besteed.

De ‘gezamenlijke ingezetenenheffing’ kan op verschillende manieren worden vormgegeven. Een van de mogelijkheden is de hiervoor besproken gecombineerde aanslag. Hierbij halen provincies en gemeenten het geld tezamen binnen, om het vervolgens onderling te verdelen. Een andere mogelijkheid is een systeem van opcenten. Gelet op de eerder beschreven uitvoeringscapaciteit is het in dat geval het meest voor de hand liggend als gemeenten de ingezetenenheffing uitvoeren. Hierover heffen provincies vervolgens opcenten. Nadeel voor provincies is de mate van afhankelijkheid. Dit afhankelijke karakter is terug te zien bij de huidige opcenten over de motorrijtuigenbelasting.<sup>128</sup> De afhankelijkheid van een gemeentelijke heffing kent bovendien een extra nadeel ten opzichte van de afhankelijkheid van een rijksbelasting (zoals de motorrijtuigenbelasting). Wil elke provincie over een gelijk bedrag opcenten heffen, dan zullen de gemeentelijke tarieven daarop moeten worden aangepast. Dit zal de uitvoering van een ingezetenenheffing complexer maken.<sup>129</sup>

Resultaat toetsing geschiktheid uitvoering ingezetenenheffing, variant gecombineerde aanslag:

Goed geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

Resultaat toetsing geschiktheid uitvoering ingezetenenheffing, variant opcenten:

Goed geschikt	<input type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

#### 4.1.4 Samenwerkingsverband met waterschappen

In het kader van het heffen en innen van een ingezetenenheffing kunnen provincies en gemeenten ook samenwerken met waterschappen. In principe kent dat dezelfde voor- en nadelen als een samenwerking tussen provincies en gemeenten. Verschil is dat waterschappen reeds een ingezetenenheffing hebben. Vraag is dan of ze op een samenwerking zitten te wachten. Dit zou ten koste kunnen gaan van de herkenbaarheid van het huidige belastinggebied.<sup>130</sup>

<sup>128</sup> Artikel 222 Provinciewet.

<sup>129</sup> P. van Nispen, interview, 21 april 2021.

<sup>130</sup> R. Verkuijlen, interview, 14 april 2021.

Een ander aandachtspunt is dat de ingezetenenheffing van de waterschappen een bestemmingsheffing is.<sup>131</sup> Dit bestemmingskarakter staats haaks op de burgerbijdrage met een beoogd algemeen karakter. Men kan zich hierbij afvragen of een gecombineerde heffing dan logisch is. Hoewel het uitvoeringstechnisch mogelijk is, heeft het mijn voorkeur dat de ingezetenenheffing van de waterschappen een op zichzelf staande heffing blijft.

Een ander nadeel heeft te maken met de binding aan het grondgebied. Dit eerder beschreven ‘geschiktheids criterium’ van een lokale belasting komt niet optimaal tot zijn recht indien provincies en gemeenten besluiten samen te werken met waterschappen. De grenzen van de waterschappen liggen immers niet exact binnen de grenzen van de provincies en gemeenten. Dit kan in de uitvoering van een ingezetenenheffing leiden tot de nodige complicaties. Bij een samenwerking tussen provincies en gemeenten is van dit nadelige effect geen sprake. De grenzen van gemeenten vallen immers binnen de grenzen van provincies.

Resultaat toetsing geschiktheid uitvoering ingezetenenheffing:

Goed geschikt	<input type="checkbox"/>
Voldoende geschikt	<input checked="" type="checkbox"/>
Ongeschikt	<input type="checkbox"/>

#### 4.1.5 Meest geschikte lokale overheid

Gelet op de uitvoeringscapaciteit lijken gemeenten beter dan provincies in staat om een ingezetenenheffing te heffen en te innen. Een reeds bestaande belastingorganisatie is hierbij het grootste voordeel dat gemeenten hebben ten opzichte van provincies.

Gezien de mogelijkheden om meer eigen belastinginkomsten te genereren kan ervoor worden gepleit dat provincies in plaats van gemeenten een ingezetenenheffing uitvoeren.<sup>132</sup> Gemeenten hebben immers meer potentiële middelen om meer eigen belastinginkomsten te genereren. Denk bijvoorbeeld aan de herintroductie van de onroerendezaakbelasting voor gebruikers van woningen. Andersom zou dit geen logische optie zijn voor provincies. Zij hebben immers nooit eerder een onroerendezaakbelasting geheven. Omwille van de onderwerpsafbakening wordt aan een eventuele herintroductie van de onroerendezaakbelasting voor gebruikers van woningen verder geen aandacht besteed in dit onderzoek.<sup>133</sup>

Waterschappen hebben als praktisch voordeel dat ze reeds een ingezetenenheffing hebben. Zoals eerder vermeld gaat het hier wel om een heffing met een specifieke

<sup>131</sup> Dit volgt uit de eerder beschreven regeling van artikel 117 Waterschapswet en artikel 120 Waterschapswet.

<sup>132</sup> P. van Nispen, interview, 21 april 2021.

<sup>133</sup> Voor een meer uitgebreide behandeling kan onder meer worden verwezen naar Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020, p. 19-20.



bestemming. Om die reden lijken waterschappen niet de meest geschikte lokale overheden om een burgerbijdrage met een algemeen karakter te heffen en te innen. Zelfstandig zouden gemeenten hiertoe het beste in staat zijn.

Wat betreft de efficiëntie is een samenwerkingsverband een meer voor de hand liggende mogelijkheid. Om eerder genoemde redenen is een samenwerkingsverband tussen provincies en gemeenten mijns inziens een meer geschikte optie dan een samenwerkingsverband met waterschappen.

## **4.2 Geschiktheid varianten**

De volgende stap in het uitvoeringsproces draait om de vraag welke variant van de ingezetenenheffing het meest geschikt lijkt om te worden geheven door Nederlandse provincies en gemeenten. Bij het antwoord op deze vraag kunnen de voor- en nadelen van de in het vorige hoofdstuk besproken varianten tegen elkaar worden afgewogen. Deze varianten betreffen een heffing per woonruimte, een heffing per stemgerechtigde inwoner en een heffing per inwoner.

### **4.2.1 Voor- en nadelen varianten**

Een voordeel van een heffing per woonruimte zal in Nederland de praktische uitvoerbaarheid zijn. De waterschappen kennen immers al een ingezetenenheffing. De reeds bestaande administratie kan dus worden overgenomen.<sup>134</sup> Dat scheelt tijd en geld. Voor het begrip ‘woonruimte’ kan tevens worden aangesloten bij de heffing van de waterschappen.<sup>135</sup>

Nadelig effect van een heffing per woonruimte is de ongelijkheid tussen alleenstaanden enerzijds en huishoudens met meer personen anderzijds. Een alleenstaand persoon betaalt hierdoor net zo veel als twee verdienende partners. Verder zijn er gevallen waarbij een heffing per woonruimte in eerste instantie niet eenvoudig lijkt. Denk bijvoorbeeld aan studentenhuizen waarin studenten niet hun eigen zelfstandige woonruimte hebben. Een voor de hand liggende oplossing is om de verhuurder van het studentenhuys voor de heffing aan te slaan. Deze verhuurder kan dan vervolgens het bedrag doorberekenen in de huurprijzen die de bewoners moeten betalen.<sup>136</sup>

Een heffing per volwassen inwoner sluit aan bij de gedachte dat alle stemgerechtigden profiteren van de lokale voorzieningen. Dit versterkt de democratische functie van de ingezetenenheffing. Om deze reden is een heffing over minderjarigen wat mij betreft onnodig. Het komt de lokale democratie immers niet per se ten goede. Bovendien zal het ‘betalen voor de kinderen’ waarschijnlijk extra weerstand oproepen.<sup>137</sup>

---

<sup>134</sup> Zie Monsma & Monsma, *WFR* 2017/157.

<sup>135</sup> Zie het in het vorige hoofdstuk aan bod gekomen artikel 116 onderdeel b Waterschapswet.

<sup>136</sup> P. van Nispen, interview, 21 april 2021.

<sup>137</sup> Zo blijkt onder meer uit het verleden bij de eerder beschreven ‘poll tax’.

Een ander voordeel van een heffing per inwoner is dat meerpersoonshuishoudens naar verhouding worden belast ten opzichte van eenpersoonshuishoudens. Ter voorkoming van een ongelijke behandeling verdient het de voorkeur om gehuwden geen korting te geven. Op dit punt komt de belastingwetgeving van sommige Zwitserse kantons op mij ouderwets over.<sup>138</sup> Dat vrouwen geen of nauwelijks inkomen hebben is namelijk steeds minder van deze tijd.

De nadelige kant van een heffing per inwoner is dat lagere inkomensgroepen net zo zwaar worden belast als hogere inkomensgroepen. Vrijstellingen zoals in Zwitserland zullen in Nederland niet mogelijk zijn vanwege het verbod op heffing naar draagkracht. Een kwijtscheldingsbeleid lijkt daarentegen onvermijdelijk. Dit zal leiden tot extra uitvoeringskosten.<sup>139</sup> Bovendien zullen lokale overheden dan de tarieven moeten verhogen om het gewenste bedrag binnen te halen.

Toch verdient de heffing per volwassen inwoner mijn voorkeur. Dit komt met name omdat ik voorstander ben van een versterkte lokale democratie. Een heffing waarbij iedere stemgerechtigde inwoner wordt belast, sluit daar het best op aan.

Hierna zal voor zowel provincies als gemeenten worden beoordeeld wat de meest geschikte variant zou zijn. Elke variant krijgt een score. Deze scores variëren van één punt tot en met vijf punten. Om hiervoor genoemde redenen beschouw ik een heffing per inwoner inclusief minderjarigen als onwenselijk. Deze variant zal dus op voorhand bij zowel provincies als gemeenten één punt krijgen.

#### **4.2.2 Meest geschikte variant provincies**

Bij het kiezen van een variant is het belangrijk om eerst de grondslag voor de heffing te bepalen. Enerzijds kunnen profijt en solidariteit een grondslag vormen. Dit betekent dat een ingezetenenheffing wordt ingevoerd met als voornaamste reden dat de burgers profiteren van de voorzieningen in het betreffende gebied. Zowel een heffing per stemgerechtigde inwoner als een heffing per woonruimte zijn hiervoor geschikt. Anderzijds kan verbetering van de lokale democratie als grondslag dienen. Een heffing per stemgerechtigde inwoner zal hier het best op aansluiten.

Voor provincies zullen uitvoeringsaspecten waarschijnlijk zwaarder wegen dan voor gemeenten. Provincies hebben immers geen eigen belastingorganisatie. Gelet op de huidige situatie lijkt het derhalve logischer als provincies kiezen voor profijt en solidariteit als heffingsgrondslag. Een verbeterde lokale democratie zal als grondslag immers beter passen bij de meer complex uitvoerbare heffing per (volwassen) inwoner. Daarom is mijns inziens een heffing per woonruimte de meest geschikte variant voor provincies.

Score variant per woonruimte: 5/5

---

<sup>138</sup> Zie het in het vorige hoofdstuk aan bod gekomen artikel 177 lid 2 onder a Steuergesetz (Wallis), waarin een expliciete vrijstelling voor gehuwde vrouwen is opgenomen.

<sup>139</sup> P. van Nispen, interview, 21 april 2021.

Score variant per volwassen inwoner: 3/5

Score variant per inwoner: 1/5

### 4.2.3 Meest geschikte variant gemeenten

Gezien de uitvoeringseenvoud zal een heffing per woonruimte ook voor gemeenten een geschikte variant van de ingezetenenheffing zijn. Het ligt echter bij gemeenten meer dan bij provincies voor de hand om te kiezen voor een verbeterde lokale democratie als heffingsgrondslag. Met de huidige uitvoeringscapaciteit zijn gemeenten immers beter in staat om de meer complexe heffing per stemgerechtigde inwoner in te voeren. Uitvoeringsaspecten spelen hierdoor minder een rol dan bij provincies.

Met betrekking tot een ingezetenenheffing per stemgerechtigde inwoner kunnen de bevindingen uit Zwitserland nader worden geanalyseerd. Hieruit volgt dat een ingezetenenheffing per tijdvak of per tijdstip worden geheven. Bij een tijdstipheffing is het peilmoment een specifieke datum in het jaar. Is de belastingplichtige op die datum inwoner van een gemeente, dan wordt hij of zij geacht voor de rest van dat jaar aldaar inwoner te zijn. Hierbij maakt het niet uit of de belastingplichtige in datzelfde jaar verhuist naar een andere gemeente.

Net als in Zwitserland kan een tijdstipheffing (potentiële) moeilijkheden veroorzaken indien de peildata tussen gemeenten verschillen. Gemeente A kan bijvoorbeeld 1 januari hanteren als peildatum terwijl gemeente B als peildatum 31 december heeft. Verhuist een belastingplichtige in hetzelfde jaar van A naar B, dan kan dubbele belastingheffing ontstaan. Afhankelijk van de achtergrond en motivatie van de heffing kan dit al dan niet als wenselijk worden beschouwd. Leggen gemeenten de focus op profijt en solidariteit, dan is het onwenselijk als dubbele belastingheffing ontstaat. De belastingplichtige betaalt namelijk het volle bedrag aan een gemeente waarin hij of zij niet het gehele jaar kan profiteren van de voorzieningen.

Vanuit de stemgerechtigheid bezien valt het wellicht meer te rechtvaardigen dat de belastingplichtige het volle bedrag betaalt aan de gemeente waaruit hij of zij vertrekt. Stel dat persoon X in gemeente C woont. Hier is de peildatum 1 januari. De gemeenteraadsverkiezingen zijn in maart. X brengt zijn of haar stem uit in C. Vervolgens vertrekt X dat jaar in april naar gemeente D. In deze situatie is het vanuit de stemgerechtigheid bezien rechtvaardig indien C het volle bedrag mag heffen. In deze gemeente heeft X namelijk zijn of haar stem kunnen uitbrengen.

In het bovengenoemde voorbeeld zou gemeente D een vrijstelling kunnen verlenen. Het verlenen van vrijstellingen is de manier waarop enkele Zwitserse kantons dubbele belasting voorkomen.<sup>140</sup> Enerzijds vind ik het tegengaan van dubbele belasting in dergelijke situaties wenselijk. Anderzijds kan het uitvoeringstechnisch de nodige complicaties met zich meebrengen. Een belangrijke vraag is bijvoorbeeld welke van de twee gemeenten voorkoming gaat verlenen. Mijns inziens zou de problematiek omtrent dubbele belasting kunnen worden voorkomen indien gemeenten allen een uniform

---

<sup>140</sup> Zie bijvoorbeeld het kanton Vaud: artikel 21 lid 3 Loi sur les impôts communaux (Vaud).

heffingstijdstip kiezen. Dit kan bijvoorbeeld 1 januari of 31 december zijn. In dat geval maakt het niet uit of de belastingplichtige ergens in het kalenderjaar verhuist naar een andere gemeente. Is iemand op een bepaalde datum woonachtig in een gemeente, dan wordt diegene aldus geacht voor de rest van het jaar in diezelfde gemeente te wonen.

Het hanteren van een uniforme peildatum hoeft daarentegen niet aan te sluiten op de profijtgedachte. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een belastingplichtige op 1 januari voor het hele jaar een ingezetenenheffing betaalt in gemeente Y en in februari al verhuist naar gemeente Z. De belastingplichtige betaalt dus voor een heel jaar belasting aan Y terwijl deze daar slechts een maand kan profiteren van de voorzieningen.

Om de mate van profijt in een gemeente meer in verhouding te laten zijn met het belastingbedrag, kunnen gemeenten ervoor kiezen om een tijdvakbelasting te heffen in plaats van een tijdstipbelasting. Voor het bepalen van het tijdvak kunnen gemeenten net zoals het Zwitserse kanton Solothurn het jaar opdelen in maanden.<sup>141</sup> Vervolgens kan het belastingbedrag worden vastgesteld in verhouding tot het aantal maanden dat een persoon woont in de betreffende gemeente. Woont een persoon in een belastingjaar bijvoorbeeld zes maanden in een gemeente, dan heft deze gemeente slechts de helft van het volledige belastingbedrag.

Een tijdvakheffing zou naar mijn mening het beste werken indien alle gemeenten het zouden hanteren. Op deze manier zouden gemeenten namelijk onderling eenvoudig dubbele belasting kunnen voorkomen. Nadeel van een tijdvakheffing is de uitvoering. Elke maand bijhouden waar iemand woonachtig is zal immers meer inspanningen vereisen dan het vaststellen van een peildatum.

Bezien vanuit rechtvaardigheid zal een tijdvakheffing mijns inziens de voorkeur genieten. Gelet op de efficiëntie zou een tijdstipheffing met een uniforme peildatum voor alle gemeenten naar mijn mening de beste uitkomst zijn.

Mochten gemeenten een burgerbijdrage gaan heffen, dan zullen ze derhalve een keuze moeten maken tussen een tijdstip- en een tijdvakheffing. Hierbij zal een afweging moeten plaatsvinden tussen rechtvaardigheid enerzijds en efficiëntie anderzijds. Daarna is het de vraag of de heffing voor gemeenten op uniforme wijze wordt vormgegeven. Dit laatste zal mijns inziens wenselijk zijn.

Score heffing per woonruimte: 4/5

Score heffing per volwassen inwoner: 5/5

Score heffing per inwoner: 1/5

### **4.3 Kwijtscheldingsbeleid**

Bij de derde en laatste stap in het uitvoeringsproces kunnen provincies en gemeenten bepalen of ze al dan geen kwijtschelding verlenen bij een ingezetenenheffing. Allereerst zal in grote lijnen worden beschreven hoe de huidige kwijtscheldingsregeling van

---

<sup>141</sup> Artikel 73 juncto artikel 74 lid 3 Steuergesetz (Solothurn).

provincies en gemeenten eruitziet. Vervolgens wordt meer specifiek ingegaan op het kwijtscheldingsbeleid bij een ingezetenenheffing. Hierbij zullen de voor- en nadelen van het verlenen van kwijtschelding aan bod komen.

### 4.3.1 Kwijtscheldingsregeling provincies en gemeenten

Provincies en gemeenten kunnen kwijtschelding verlenen. In de Invorderingswet 1990 en de bijbehorende uitvoeringsregeling staan de regels omtrent kwijtschelding.<sup>142</sup> Deze regels zijn van overeenkomstige toepassing verklaard in zowel de Provinciewet als de Gemeentewet.<sup>143</sup>

Het rijk stelt vast onder welke voorwaarden kwijtschelding van belastingschulden wordt verleend. Bepalend hierbij is de betalingscapaciteit en het vermogen van de belastingplichtige. De betalingscapaciteit is het netto besteedbaar inkomen minus de kosten van bestaan. Met andere woorden, het bedrag dat de belastingplichtige kan missen. Indien een belastingplichtige geld kan missen, dan dient tot tachtig procent van de belastingcapaciteit te worden aangewend om de belastingschuld te voldoen. Is daarna nog niet de gehele belastingschuld voldaan, dan kan de rest worden kwijtgescholden.<sup>144</sup> Is geen belastingcapaciteit of vermogen aanwezig, dan wordt het gehele op de belastingaanslag openstaande bedrag kwijtgescholden.<sup>145</sup> Uit de wettelijke regeling volgt aldus dat provincies en gemeenten alleen kwijtschelding kunnen verlenen aan inwoners die daadwerkelijk niet in staat zijn om belasting te betalen.

Het vermogen dat een belastingplichtige mag behouden zonder belasting te betalen, is lager dan om voor bijstand in aanmerking te komen. Op dit punt is de kwijtscheldingsregeling derhalve relatief streng. Zo bezien is het kwijtscheldingsstelsel ingesteld vanuit de gedachte dat (lokale) belastingen een van de allerlaatste zaken zijn waarvoor iemand nog zou moeten betalen, ook als diegene bijna niets heeft.<sup>146</sup> Mijns inziens is het niet snel verlenen van kwijtschelding van belastingschulden een logisch uitgangspunt. Met name bij lokale belastingen gaat het immers om publieke voorzieningen waarvan iedereen kan profiteren. Is iemand bij machte om mee te betalen aan deze voorzieningen, dan zal dat ook moeten gebeuren.<sup>147</sup>

Zowel provincies als gemeenten mogen zelfstandig beslissen of ze volledige kwijtschelding verlenen of slechts gedeeltelijk.<sup>148</sup> Provincies en gemeenten hebben dus weliswaar weinig vrijheid om te bepalen wie in aanmerking komt voor kwijtschelding, maar veel vrijheid om te bepalen hoe het kwijtscheldingsbeleid wordt vormgegeven.

---

<sup>142</sup> Artikel 26 Invorderingswet 1990 juncto artikelen 7 tot en met 28 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

<sup>143</sup> Artikel 232e Provinciewet respectievelijk artikel 255 Gemeentewet.

<sup>144</sup> Artikel 11 aanhef en sub b onder 1 en 2 Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

<sup>145</sup> Artikel 11 aanhef en sub a Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

<sup>146</sup> In dit onderzoek wordt verder niet ingegaan op de discussie die speelt omtrent het eventuele harmoniseren van de vermogensnorm voor kwijtschelding met de vermogensnorm voor bijstand. Voor een meer uitvoerige bespreking hierover wordt verwezen naar Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020, p. 33-34.

<sup>147</sup> Zie ook Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020, p. 33.

<sup>148</sup> Artikel 232e lid 3 Provinciewet en artikel 255 lid 3 Gemeentewet.

### 4.3.2 Voordelen kwijtschelding ingezetenenheffing

Bij het uitvoeren van een ingezetenenheffing zullen provincies en gemeenten de voor- en nadelen van het verlenen van kwijtschelding tegen elkaar moeten afwegen. Het is belangrijk dat provincies en gemeenten dit doen, aangezien zij zelfstandig de vormgeving van het kwijtscheldingsbeleid mogen bepalen.

Binnen het bespreken van de voor- en nadelen zullen eerst de voordelen van kwijtschelding naar voren komen. Deze voordelen worden beschreven aan de hand van de in het vorige hoofdstuk aan bod gekomen nadelen van een ingezetenenheffing.

*Impopulariteit.* Uit het verleden is gebleken dat de ingezetenenheffing niet warm hoeft te worden ontvangen door de burgers. Het verlenen van kwijtschelding kan de impopulariteit van de heffing doen afnemen. Door middel van kwijtschelding wordt immers rekening gehouden met inwoners die daadwerkelijk niet in staat zijn om hun belastingschulden te voldoen.

*Voelbaarheid.* Hoeveel mensen voor kwijtschelding in aanmerking komen, is mede afhankelijk van de hoogte van het te betalen bedrag aan ingezetenenheffing. Hoe hoger het bedrag, hoe meer ingezetenen de heffing zullen voelen in de portemonnee. Door de wettelijke inkomens- en vermogensnormen van de kwijtschelding zullen meer personen voor kwijtschelding in aanmerking komen naarmate het bedrag van de ingezetenenheffing toeneemt.

Bijkomend voordeel van kwijtschelding is in dit kader dat er geen alternatief is in de vorm van vrijstellingen. Provincies en gemeenten kunnen geen vrijstelling verlenen door het in het tweede hoofdstuk beschreven verbod op heffing naar draagkracht.<sup>149</sup> Dit is anders dan bijvoorbeeld in Zwitserland, waar onder meer gehuwden en studenten kunnen worden vrijgesteld van belasting.<sup>150</sup> In Nederland is het verlenen van kwijtschelding daarentegen de enige manier waarop lokale overheden kunnen inspelen op de ‘voelbaarheid’ van een ingezetenenheffing.

*Zichtbaarheid.* Zoals eerder vermeld staan lokale belastingen bekend om hun ‘zichtbare’ karakter. Hierdoor ontstaat relatief snel weerstand onder de burgers. Lokale politici zullen hiermee zeer waarschijnlijk worden geconfronteerd indien zij een nieuwe heffing zoals de burgerbijdrage aankondigen. De weerstand tegen deze belasting zal kunnen worden afgeremd indien mindervermogende bevolkingsgroepen geen ingezetenenheffing hoeven te betalen. Ook op deze wijze is de mogelijkheid tot kwijtschelding een voordeel.

---

<sup>149</sup> Artikel 221 lid 2 Provinciewet en artikel 219 lid 2 Gemeentewet.

<sup>150</sup> Zie bijvoorbeeld artikel 230 lid 3 Steuergesetz (Luzern) en artikel 177 lid 2 onder c Steuergesetz (Wallis).

### 4.3.3 Nadelen kwijtschelding ingezetenenheffing

De voordelen van kwijtschelding zijn beschreven in combinatie met de nadelen van een ingezetenenheffing. Andersom zullen de nadelen van kwijtschelding hierna worden uitgewerkt aan de hand van de in het vorige hoofdstuk aan bod gekomen voordelen van een ingezetenenheffing.

*Eenvoud.* Afhankelijk van de vormgeving kan een ingezetenenheffing oplopen tot honderden euro's per inwoner. Dit zal waarschijnlijk leiden tot een behoorlijk aantal kwijtscheldingsverzoeken. Het behandelen van al deze verzoeken zal provincies en gemeenten extra werk opleveren.<sup>151</sup> Dit gaat ten koste van de eenvoud van het uitvoeringsproces. Daarentegen zal het niet verlenen van kwijtschelding waarschijnlijk ook uitvoeringsproblemen opleveren vanwege het risico op oninbaarheid. Dat kwijtschelding niet ten goede zou komen aan de eenvoud van het uitvoeringsproces dient dus te worden genuanceerd.

*Substantiële geldbron.* Door middel van een ingezetenenheffing kunnen provincies en gemeenten veel extra eigen inkomsten genereren. Indien veel mensen in aanmerking kunnen komen voor kwijtschelding, zullen provincies en gemeenten de tarieven moeten verhogen om eenzelfde opbrengst binnen te halen. Personen die niet voor kwijtschelding in aanmerking komen, worden hierdoor zwaarder belast. Bijkomend nadelig effect is dat kwijtschelding op deze manier de armoedeval in de hand werkt. De drempel om te werken zal namelijk steeds hoger worden, omdat men door te gaan werken het recht op kwijtschelding verliest.<sup>152</sup>

Verder is het de vraag of men er daadwerkelijk financieel op achteruitgaat met een ingezetenenheffing. Het idee is immers dat inwoners compensatie krijgen door middel van een verlaging van de inkomstenbelasting.<sup>153</sup> Hierdoor zouden mensen die nu niet in aanmerking komen voor kwijtschelding ook geen recht op kwijtschelding hebben bij een ingezetenenheffing. Ze hebben namelijk net zo veel te besteden als in de oorspronkelijke situatie. Zo bezien is het 'vestzak-broekzak'.

Toch is enige nuance hier op zijn plaats. Als een persoon door een verlaging van de inkomstenbelasting een paar honderd euro meer te besteden krijgt, is het niet gezegd dat deze persoon zijn of haar geld reserveert voor een burgerbijdrage. De kans is groter dat het geld al is uitgegeven aan alledaagse levensbehoeften voordat de ingezetenenheffing is betaald. Op papier heeft men dus weliswaar evenveel te besteden, maar in de praktijk zal dit waarschijnlijk anders uitpakken.<sup>154</sup>

*Versterking lokale democratie.* Met name bij de variant waar iedere stemgerechtigde inwoner een ingezetenenheffing zou moeten betalen is sprake van een versterking van de lokale democratie. In verband met de koppeling aan het stemrecht zou het als

---

<sup>151</sup> P. van Nispen, interview, 21 april 2021.

<sup>152</sup> Monsma & Monsma, WFR 2017/157.

<sup>153</sup> Zie bijvoorbeeld Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020, p. 21.

<sup>154</sup> R. Verkuijlen, interview, 14 april 2021.

onlogisch kunnen worden gezien om kwijtschelding toe te laten.<sup>155</sup> Vooral in provincies en gemeenten waar veel inwoners in aanmerking komen voor kwijtschelding wordt zo de relatie tussen ‘bepalen en betalen’ verbroken.<sup>156</sup>

Hoewel ik voorstander ben van een versterkte lokale democratie, denk ik dat het niet praktisch haalbaar is om in het geheel geen kwijtschelding te verlenen. Provincies en gemeenten lopen dan waarschijnlijk in veel gevallen het risico op oninbaarheid van de ingezetenenheffing. Dit komt ook de eenvoud en de efficiëntie van de heffing niet ten goede.

Al met al zullen provincies en gemeenten een afweging moeten maken tussen een efficiënte uitvoering enerzijds en de rechtvaardigheid van de heffing anderzijds. Rechtvaardige lastenverdeling leidt tot een meer gecompliceerde heffing. De rechtvaardigheid en daarmee de aanvaardbaarheid zullen echter zwaar wegen, vooral omdat het om een nieuwe heffing gaat. Ook in dat kader zouden provincies en gemeenten er mijns inziens verstandig aan doen om waar nodig kwijtschelding te verlenen bij een ingezetenenheffing.

---

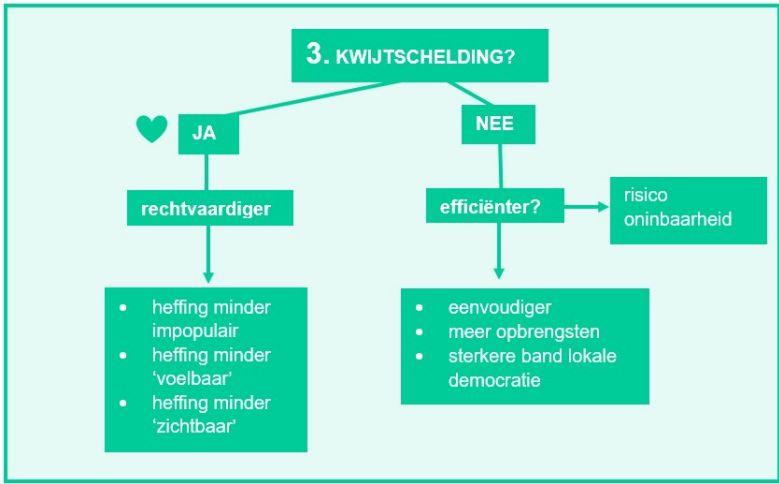
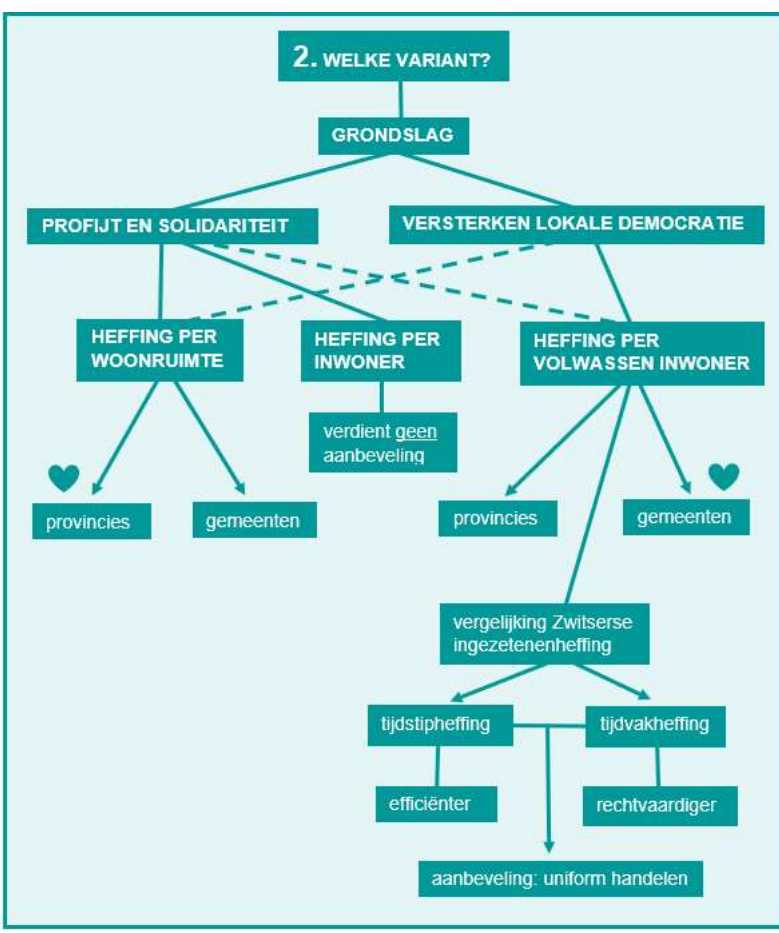
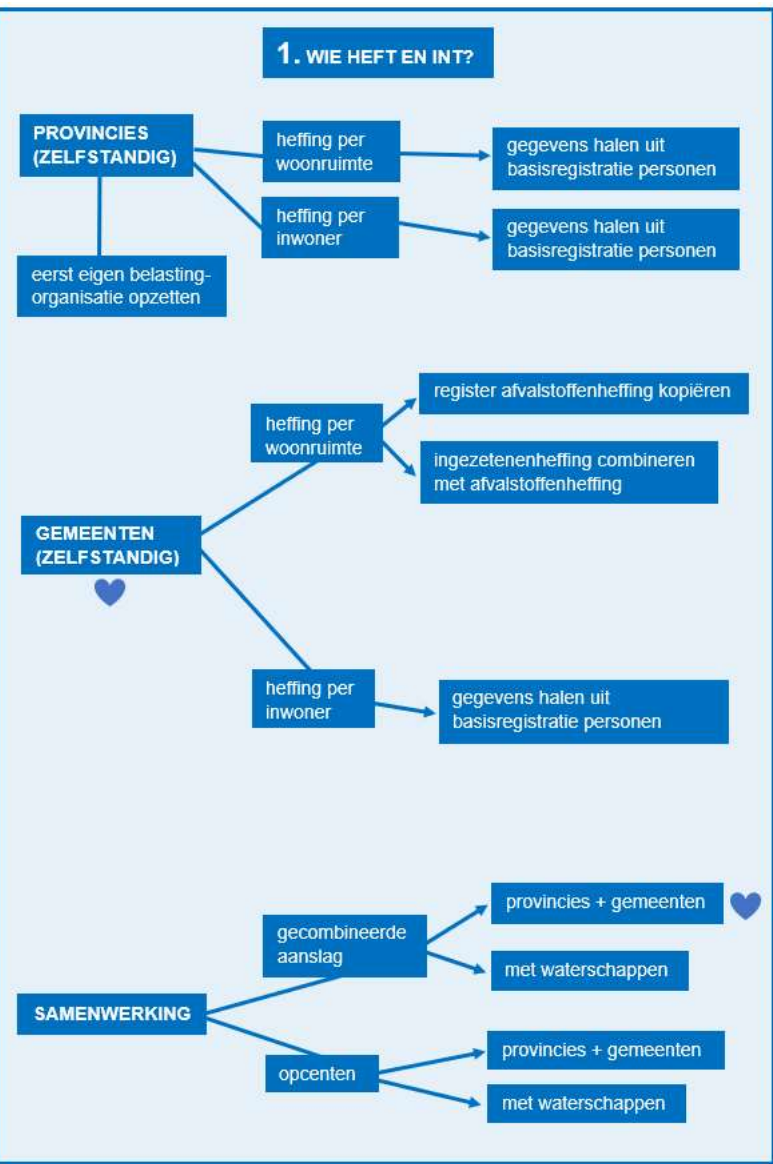
<sup>155</sup> Monsma & Monsma, WFR 2017/157.

<sup>156</sup> R. Verkuijlen, interview, 14 april 2021.



## 4.4 Uitvoeringskader

De in dit hoofdstuk behandelde onderwerpen resulteren in onderstaand uitvoeringskader. Dit kader omvat de mogelijkheden binnen het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing. Het kan als hulpmiddel dienen voor provincies en gemeenten indien zij besluiten een ingezetenenheffing in te voeren.



♡ = verdient de voorkeur

## 4.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing voor provincies en gemeenten beschreven. Dit is gedaan in drie stappen. Allereerst is ingegaan op de uitvoeringscapaciteit van lokale overheden. Om te beoordelen in hoeverre provincies en gemeenten in staat zouden zijn om een ingezetenenheffing te heffen en te innen, zijn zowel zelfstandige werkwijzen als samenwerkingsverbanden getoetst. Deze toetsen hebben geleid tot onderstaande resultaten:

Uitvoeringscapaciteit	Resultaten uitvoeringscapaciteit		
	Goed	Voldoende	Ongeschikt
Provincies (zelfstandig)			
Gemeenten (zelfstandig)			
Samenwerking, variant gecombineerde aanslag			
Samenwerking, variant opcenten			
Samenwerking met waterschappen			

Vervolgens is aan bod gekomen welke van de in het derde hoofdstuk beschreven varianten van de ingezetenenheffing het meest geschikt lijkt om te heffen in Nederland. Allereerst zijn de voor- en nadelen van de varianten meer in het algemeen tegen elkaar afgewogen. Daarna is meer specifiek gekeken in hoeverre de varianten het beste bij provincies enerzijds en bij gemeenten anderzijds zouden passen. Voor provincies lijkt, met name vanwege de uitvoeringseenvoud, een heffing per woonruimte het meest geschikt. Voor gemeenten ligt een heffing per stemgerechtigde inwoner, waarbij net als in Zwitserland een onderscheid kan worden gemaakt tussen een tijdstipheffing en een tijdvakheffing, naar mijn mening meer voor de hand:

Provincies: variant heffing	Score				
Per woonruimte					
Per volwassen inwoner					
Per inwoner					
Gemeenten: variant heffing	Score				
Per woonruimte					
Per volwassen inwoner					
Per inwoner					

De derde en laatste stap in het uitvoeringsproces is het kwijtscheldingsbeleid. Uit de wet volgt dat provincies en gemeenten zelfstandig kunnen beslissen in hoeverre zij kwijtschelding verlenen bij een belasting. Om te bepalen of provincies en gemeenten kwijtschelding bij een ingezetenenheffing moeten toelaten, zijn de voor- en nadelen hiervan tegen elkaar afgewogen. De grote lijn is dat een afweging zal moeten worden gemaakt tussen een efficiënte uitvoering enerzijds en de rechtvaardigheid van de heffing anderzijds.

Bovengenoemde drie stappen vormen de basis van het uitvoeringsproces van de ingezetenenheffing door provincies en gemeenten. Dit stappenplan is schematisch uitgewerkt in een uitvoeringskader.

## HOOFDSTUK 5: SAMENVATTING EN CONCLUSIE

### 5.1 Samenvatting

In dit onderzoek stond de vraag centraal hoe het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing door provincies en gemeenten kan worden vormgegeven. Om te beginnen is in het tweede hoofdstuk aan bod gekomen wat een belasting geschikt maakt als lokale belasting in het algemeen. Hiervoor is eerst in grote lijnen het belastingstelsel van provincies en gemeenten beschreven. Daarna volgden de zogenoemde geschiktheidscriteria van een lokale belasting. Een lokale belasting 1) wordt niet naar draagkracht geheven, 2) is gebonden aan het (lokale) grondgebied, 3) is vooral op profijt gebaseerd en 4) vervuld een aantal kenmerkende functies.

Aan deze vier criteria is de ingezetenenheffing in het derde hoofdstuk, waarin de ingezetenenheffing centraal stond, getoetst. Een ingezetenenheffing, die ik bij voorkeur als ‘burgerbijdrage’ zou willen aanduiden, lijkt geschikt als lokale belasting. Er kleven zowel voor- als nadelen aan een ingezetenenheffing. Voordelen zijn de relatief eenvoudige uitvoering, de substantiële geldopbrengst voor lokale overheden en de versterking van de lokale democratie. Nadelen zijn het impopulaire, voelbare en zichtbare karakter van de heffing. Na de voor- en nadelen zijn in het laatste deel van het derde hoofdstuk varianten van de ingezetenenheffing beschreven. Deze betreffen een heffing per woonruimte (zoals de waterschappen die hebben), een heffing per stemgerechtigde inwoner (zoals in bepaalde Zwitserse kantons) en een heffing per inwoner inclusief minderjarigen.

Een heffing per woonruimte en een heffing per stemgerechtigde inwoner lijken de meest geschikte varianten voor provincies, respectievelijk gemeenten om uit te voeren, zo volgt uit het vierde hoofdstuk. Alvorens in te gaan op de geschiktheid van de varianten, waarbij de grondslag voor de heffing een belangrijke rol speelt, is eerst de uitvoeringscapaciteit van lokale overheden besproken. Zowel een zelfstandige uitvoering als een uitvoering in samenwerkingsverband is mogelijk bij een ingezetenenheffing. Ten opzichte van provincies zitten gemeenten uitvoeringstechnisch in een meer gunstige positie, met name door een reeds bestaande belastingorganisatie en de toegang tot het register van de afvalstoffenheffing. Na het vaststellen van de uitvoeringscapaciteit en het kiezen van een variant is het al dan niet verlenen van kwijtschelding de derde en laatste stap in het uitvoeringsproces van de ingezetenenheffing. Bij het kwijtscheldingsbeleid zullen provincies en gemeenten een afweging moeten maken tussen rechtvaardiging enerzijds en efficiëntie anderzijds.

Al het eerdergenoemde heeft geresulteerd in een uitvoeringskader dat is terug te vinden aan het einde van hoofdstuk vier. Dit kader kan voor provincies en gemeenten als hulpmiddel dienen bij het uitvoeren van een ingezetenenheffing. Op deze wijze is de probleemstelling van dit onderzoek beantwoord.

## 5.2 Aanbevelingen en slotconclusie

Qua uitvoeringscapaciteit lijken gemeenten beter dan provincies in staat om een ingezetenenheffing te heffen en te innen. Het verdient daarom aanbeveling dat gemeenten zelfstandig een ingezetenenheffing uitvoeren in plaats van dat provincies dit zelfstandig doen. Een reeds bestaande belastingorganisatie is hierbij het grootste voordeel dat gemeenten hebben ten opzichte van provincies.

Wat betreft de efficiëntie is een samenwerkingsverband een meer voor de hand liggende optie dan zelfstandig opereren. Met name vanwege de binding aan het grondgebied en het karakter van de 'burgerbijdrage' is een samenwerkingsverband tussen provincies en gemeenten aanbevelenswaardiger dan een samenwerkingsverband met waterschappen. Binnen een dergelijke samenwerking verdient het opleggen van een gecombineerde aanslag om praktische redenen de voorkeur boven het werken met opcenten.

Nadat is vastgesteld welke lokale overheden gaan heffen, is het de vraag welke variant van de ingezetenenheffing in uitvoering wordt gebracht. Bij het kiezen van een variant is het belangrijk om rekening te houden met de grondslag van de belasting. Voor een heffing per woonruimte lijkt profijt en solidariteit de meest voor de hand liggende grondslag. Een heffing per stemgerechtigde inwoner sluit het best aan op een versterkte lokale democratie als grondslag. Zowel een heffing per woonruimte als een heffing per stemgerechtigde inwoner zal ik willen aanbevelen aan provincies en gemeenten. Gelet op de huidige uitvoeringscapaciteit acht ik een heffing per woonruimte meer geschikt voor provincies om te heffen. Voor gemeenten verdient een heffing per stemgerechtigde inwoner de meeste aanbeveling.

Een andere keuze die zich voordoet bij de uitvoering van een ingezetenenheffing is het gebruikmaken van een tijdstip- of een tijdvakheffing. Er zal een afweging moeten plaatsvinden tussen rechtvaardigheid (sluit het best aan op een heffing per tijdvak) en efficiëntie (sluit het best aan op een heffing per tijdstip). Een uniforme vormgeving is mijns inziens in elk geval wenselijk. Om in dit kader de voor- en nadelen echt goed te kunnen afwegen zou eventueel nader onderzoek kunnen worden gedaan naar de ervaringen uit de Zwitserse praktijk. In Zwitserland heffen kantons immers een ingezetenenheffing ofwel per tijdstip ofwel per tijdvak. Wellicht kan hier door middel van interviews met een of meerdere Zwitserse (lokale) belastingexperts meer inzicht worden verkregen.

De laatste stap in het uitvoeringsproces is het al dan niet verlenen van kwijtschelding. Ook hier zal sprake zijn van een afweging tussen rechtvaardigheid enerzijds en efficiëntie anderzijds. Met de voor- en nadelen tegen elkaar afgewogen zouden provincies en gemeenten er naar mijn mening verstandig aan doen om waar nodig kwijtschelding te verlenen. Dit met name vanwege het risico op oninbaarheid dat het niet-verlenen van kwijtschelding met zich meebrengt.

Mochten provincies en gemeenten een ingezetenenheffing gaan uitvoeren, dan kunnen zich praktische kwesties voordoen die in dit onderzoek verder niet aan de orde zijn

gekomen. Denk bijvoorbeeld aan de te verwachten perceptiekosten die vastzitten aan de verschillende varianten van de heffing. Het verdient aanbeveling dit nader te onderzoeken. Een ander aanbevelenswaardig punt voor verder onderzoek is de bevolkingssamenstelling van provincies en gemeenten in relatie tot mogelijke uitvoeringsvarianten. Een dergelijk onderzoek kan aanwijzingen geven met betrekking tot de meest doelmatige manier waarop de ingezetenenheffing zou kunnen worden vormgegeven.

Al met al kan de uitvoering van een ‘burgerbijdrage’ door provincies en gemeenten op diverse wijzen worden vormgegeven. De meest geschikte wijzen zijn in dit onderzoek aan bod gekomen. Of provincies en gemeenten de financiële ruimte krijgen om een ingezetenenheffing uit te voeren, is afhankelijk van (landelijke) politieke beslissingen met betrekking tot een mogelijke uitbreiding van het provinciaal en gemeentelijk belastinggebied. Indien die financiële ruimte er komt, dan kan dit onderzoek voor provincies en gemeenten als hulpmiddel dienen voor de eventuele uitvoering van een ingezetenenheffing.

## LITERATUURLIJST

### **Allers 2000**

M.A. Allers, *Het decentrale belastinggebied, de kwaliteit van de lokale afweging en de politieke participatie*, Groningen: COELO 2000.

### **Alsemgeest, in: NTFR 2021**

M.C. Alsemgeest, commentaar op artikel 116 Waterschapswet (online, bijgewerkt 23 januari 2021), Den Haag: Sdu Uitgevers 2021.

### **BDO 2021**

Binder, Dijker Otte & Co., *BDO-Benchmark Nederlandse gemeenten 2021. Financiële situatie onhoudbaar – Tekorten groeien verder, uitvoering openbaar bestuur verschaalt*, Apeldoorn: BDO 2021.

### **Boone, *Belastingblad* 2020/294**

L.J. Boone, 'Uitbreiding gemeentelijk belastinggebied uit Bouwstenenrapport sigaar uit eigen doos', *Belastingblad* 2020/294.

### **Boone & Schep, *Belastingblad* 2016/418**

L.J. Boone en A.W. Schep, 'Kabinetsbrief over toekomst van het gemeentelijke belastinggebied: bouwstenen of sloophout?', *Belastingblad* 2016/418.

### **Boorsma, De Kam & Van Leeuwen 2004**

P.B. Boorsma, C.A. de Kam en L. van Leeuwen, *Belasten op niveau – Meer fiscale armslag voor gemeenten*, Den Haag: VNG 2004.

### **Commissie Christiaanse 1983**

Commissie Christiaanse, *Herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten*, Den Haag: SDU 1983.

### **Commissie De Kam 1992**

Commissie De Kam, *Belastingen omlaag*, Den Haag: Ronaveld 1992.

### **Commissie Financiële ruimte voor gemeenten 2015**

Commissie Financiële ruimte voor gemeenten, *Bepalen betekent betalen*, Den Haag: VNG 2015.

### **Commissie Haks 1990**

Commissie Haks, *Rapport Werkgroep alternatieve provinciale belastingbronnen*, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken 1990.

### **CPB 2019**

Centraal Planbureau, *Profijt en bekostiging van ruimtelijke ontwikkeling*, Den Haag: CPB 2019.

**ESBL 2001**

Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden, *Rapport Gemeentelijke belastingen in de 21e eeuw. Heffing op goede grond(slag)*, Den Haag: VNG-uitgeverij 2001.

**ESTV 2019**

Eidgenössische Steuerverwaltung, *Das schweizerische Steuersystem*, Bern: Schweizerische Steuerkonferenz 2019.

**Geißler, Hammerschmid & Raffer 2019**

R. Geißler, G. Hammerschmid en C. Raffer (red.), *‘Local Public Finance in Europe: Country Reports’*, Gütersloh: Bertelsmann Stiftung 2019.

**Groenewegen 2009**

G. Groenewegen, *Fiscale aspecten gemeentelijke milieutaken*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009.

**De Jonckheere, Monsma & Schep, LRB 2013(3-4), p. 22-57**

M.J.M. de Jonckheere, A.P. Monsma en A.W. Schep, ‘Open versus gesloten belastingstelsel: een vergelijkende studie van gemeentebelastingen in België en Nederland’, *LRB* 2013(3-4), p. 22-57.

**De Kam e.a. 2009**

C.A. De Kam e.a., *Belastingrecht in hoofdlijnen*, Deventer: Wolters Kluwer 2009.

**Kavelaars, NTFR 2016/1778**

P. Kavelaars, ‘Lokale heffingen in veelvoud?’, *NTFR* 2016/1778.

**Kavelaars, WFR 2016/8**

P. Kavelaars, ‘Meer of minder....?’, *WFR* 2016/8.

**Van der Laan, Leeuwarder Courant 25 november 2020**

T. van der Laan, ‘Provincie wil belasting innen van alle inwoners’, *Leeuwarder Courant*, 25 november 2020.

**Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020**

Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, *Bouwstenen voor een beter belastingstelsel – Rapport van de werkgroep Herziening gemeentelijk belastinggebied*, Den Haag: Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties 2020.

**Ministerie van Financiën 2020**

Ministerie van Financiën, *De Nederlandse belastingmix – Bouwstenen voor een beter belastingstelsel*, Den Haag: Ministerie van Financiën 2020.

**Monsma 1999**

J.A. Monsma, *Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie*, Deventer: Kluwer 1999.

**Monsma, WFR 2016/166**

J.A. Monsma, 'Een groter gemeentelijk belastinggebied: doel of middel?', *WFR* 2016/166.

**Monsma & Monsma, WFR 2017/157**

J.A. Monsma en A.P. Monsma, 'Is een ingrijpende herziening van het gemeentelijke belastinggebied opportuun?', *WFR* 2017/157.

**Monsma, Monsma & Boeke, Belastingblad 2017/441**

J.A. Monsma, A.P. Monsma en J. Boeke, 'Uitbreiding gemeentelijke belastingen: goed voor de doelmatigheid?', *Belastingblad* 2017/441.

**Monsma 2020**

A.P. Monsma, *Warmtenet Groningen: baatbelasting en ozb*, Rotterdam: Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) 2020.

**Monsma, in: NTFR 2020**

A.P. Monsma, commentaar op artikel 219 Gemeentewet en artikel 221 Provinciewet (online, bijgewerkt 20 oktober 2020), Den Haag: Sdu Uitgevers 2020.

**Murgatroyd 2000**

R. Murgatroyd, *The popular politics of the poll tax: an active citizenship of the left?*, Londen: Department of Government, Brunel University 2000.

**OECD 2012**

Organization for Economic Cooperation and Development, *OECD Studies on Water, A Framework for Financing Water Resources Management In Brief*, Parijs: OECD Publishing 2012.

**OECD 2020**

Organization for Economic Cooperation and Development, *Revenue Statistics 2020*, Parijs: OECD Publishing 2020.

**ROB 2015**

Raad voor het Openbaar Bestuur, *Advies uitbreiding lokaal belastinggebied*, Den Haag: ROB 2015.

**Schep 2012**

A.W. Schep, *Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten*, Delft: Eburon 2012.



**Schep, *MBB* 2017/2, p. 52-59**

A.W. Schep, 'Acceptatiegraad en politieke waarschijnlijkheid van een hervorming van het gemeentelijke belastinggebied', *MBB* 2017/2, p. 52-59.

**Schep 2018**

A.W. Schep, 'Duurzaamheid en lokale belastingen', in: G. van Nijendaal & B. Leurs (red.), *Verduurzaming en nu de kosten nog*, Den Haag: Raad voor het Openbaar Bestuur 2018, p. 65-103.

**Schep 2021**

A.W. Schep, *Lokale belastingheffing voor maatschappelijke opgaven. Pleidooi voor een betekenisvol decentraal belastinggebied* (oratie Rotterdam, tekstversie).

**Stevens, *WFR* 1992/1253**

L.G.M. Stevens, 'Commissie-De Kam rapporteert: belastingen omlaag!!', *WFR* 1992/1253.

**Stevens, *WFR* 2015/648**

L.G.M. Stevens, 'Wenselijkheid en haalbaarheid van groter gemeentelijk belastinggebied', *WFR* 2015/648.

**Stevens, *Het Financieele Dagblad* 23 februari 2021**

L.G.M. Stevens, 'Belastingbeleid van gemeenten zit in de klem', *Het Financieele Dagblad*, 23 februari 2021.

**Toolsema & Allers 2020**

L.A. Toolsema en M.A. Allers, *Atlas uitkeringen aan gemeenten 2019*, Groningen: Centrum voor Onderzoek van de Economie van de Lagere Overheden (COELO) 2020.

**Verkuijlen, *WFR* 2014/1416**

R. Verkuijlen, 'No Representation Without Taxation', *WFR* 2014/1416.

**VNG 2002**

Vereniging van Nederlandse Gemeenten, *Waardering voor het gemeentelijk belastinggebied*, Den Haag: VNG Uitgeverij 2002.

## JURISPRUDENTIELIJST

Hoge Raad 23 juli 1984, nr. 22 216, ECLI:NL:PHR:1984:AW8591, *BNB* 1984/283 m.nt. H.J. Hofstra.

Hoge Raad 27 september 1989, nr. 24 297, ECLI:NL:HR:1989:ZC4110, *BNB* 1990/61 (*Tandartsvrouw-arrest*).

Hoge Raad 26 juni 1996, nr. 31 176, ECLI:NL:PHR:1996:AA2017, *BNB* 1996/288 m.nt. G.J. van Leijenhorst.

Hoge Raad 30 juni 2017, nr. 16/05127, ECLI:NL:HR:2017:1174, *BNB* 2017/173 m.nt. J.A. Monsma (*Zaagtandarrest*).

## BIJLAGEN

### Bijlage A: tarieven watersysteemheffing ingezetenen

Waterschap	Tarief per woonruimte in € (2021)
Aa en Maas	63,01
Amstel, Gooi en Vecht	117,04
Brabantse Delta	64,34
De Dommel	43,90
De Stichtse Rijnlanden	88,87
Delfland	123,29
Drents Overijsselse Delta	106,57
Fryslân	100,36
Hollands Noorderkwartier	106,42
Hollandse Delta	108,66
Hunze en Aa's	76,26
Limburg	66,86
Noorderzijlvest	94,98
Rijn en IJssel	64,93
Rijnland	109,00
Rivierenland	113,96
Scheldestromen	115,00
Schieland en Krimpenerwaard	107,88
Vallei en Veluwe	55,71
Vechtstromen	81,26
Zuiderzeeland	88,86

Bron: Centraal Planbureau

## Bijlage B: voorbeelden wetteksten Zwitserse ingezetenenheffing

Schaffhausen:

### D. Personalsteuer

#### Art. 50

<sup>1</sup> Alle im Kanton wohnhaften volljährigen steuerpflichtigen Personen haben an Kanton und Gemeinde jährlich eine vom Steuerfuss unabhängige Personalsteuer von je 30 Fr. zu entrichten.

<sup>2</sup> In ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige schulden nur eine Personalsteuer.

<sup>3</sup> Die Personalsteuer ist auch dann für das ganze Jahr zu bezahlen, wenn die Volljährigkeit <sup>29)</sup> erst im Laufe des Steuerjahres eintritt.

Ticino:

### TITOLO III Imposta personale

#### Assoggettamento e importo

**Art. 290**<sup>370</sup> <sup>1</sup>L'imposta personale è dovuta da tutte le persone fisiche che, alla fine del periodo fiscale o dell'assoggettamento nel Cantone, sono assoggettate in virtù della loro appartenenza personale e hanno compiuto il 18.mo anno di età.

<sup>2</sup>L'imposta personale ammonta a fr. 40.– l'anno.

<sup>3</sup>I coniugi devono ciascuno l'intera imposta personale.

Vaud:

### Chapitre III Impôt personnel

#### Art. 21 <sup>24</sup>

<sup>1</sup> Les communes peuvent soumettre à un impôt personnel fixe de dix francs par an au maximum toute personne majeure qui a son domicile dans la commune au 1er janvier.

<sup>2</sup> Les personnes indigentes sont exonérées de l'impôt personnel.

<sup>2bis</sup> L'exemption est de 50% pour chacun des conjoints ou des partenaires enregistrés qui ne sont pas contribuables indépendants pour l'impôt sur le revenu et la fortune.

<sup>3</sup> L'arrêté communal d'imposition peut décréter d'autres exonérations totales ou partielles.

### Bijlage C: tarieven Zwitserse ingezetenenheffing

Kanton	Naam belasting	Tarief per inwoner in Zwitserse frank (2021)
Luzern	Personalsteuer	50,00
Nidwalden	Kopfsteuer	50,00
Schaffhausen	Personalsteuer	30,00
Solothurn	Personalsteuer	30,00
Ticino	Imposta personale	40,00
Uri	Kopfsteuer	70,00 (100,00)*
Vaud	Impôt personnel	10,00
Wallis	Kopfsteuer	24,00
Zürich	Personalsteuer	24,00

\*In Uri betalen leden van erkende kerken een extra Kopfsteuer van dertig Zwitserse frank. Deze extra opbrengst komt ten goede aan de kerken zelf of aan de gemeenten waarin de betreffende kerken staan. Zie artikel 59 lid 2 Steuergesetz (Uri).

## **Bijlage D: overzicht geïnterviewden**

Op 14 april 2021 is een interview afgenomen met **Robbert Verkuijlen**. Verkuijlen is coördinator belastingzaken bij de Vereniging van Nederlandse Gemeenten. Hij heeft onder meer deelgenomen aan de ambtelijke werkgroep Herziening gemeentelijk belastinggebied onder leiding van het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Voor mijn onderzoek heeft Verkuijlen informatie gegeven over de manier waarop het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing in de praktijk zou kunnen verlopen voor gemeenten.

Op 21 april 2021 heeft een interview plaatsgevonden met **Pieter Jan van Nispen**. Van Nispen is werkzaam bij het ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties. Net als Robbert Verkuijlen is hij lid geweest van de werkgroep Herziening gemeentelijk belastinggebied. Tevens heeft Van Nispen recent deel uitgemaakt van een commissie die onderzoek heeft gedaan naar de herziening van het provinciale belastinggebied. Voor deze masterscriptie heeft Van Nispen uitgelegd hoe het uitvoeringsproces van een ingezetenenheffing in de praktijk zou kunnen verlopen voor provincies.