



De gemeentelijke verduurzamingsregeling getoetst



Dit onderzoek is uitgevoerd in opdracht van de provincie Utrecht. De inhoud van ESBL-rapporten wordt altijd door de onderzoekers vastgesteld, zonder inhoudelijke sturing van de opdrachtgever. Het conceptrapport wordt aan de opdrachtgever ter lezing voorgelegd, waarna eventuele voorstellen voor tekstuele verbeteringen of verhelderingen naar eigen inzicht door de onderzoekers worden verwerkt. De auteurs danken naast de opdrachtgever ook De Woonpas voor het aanleveren van informatie en commentariëren van conceptteksten. De verantwoordelijkheid voor de inhoud berust geheel bij de auteurs.

Omslagfoto: Stockfoto

© ESBL, Rotterdam, december 2021

Alle rechten voorbehouden. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of op enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming.

Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor deze uitgave is de grootst mogelijke zorg besteed.

Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van deze gegevens worden ondernomen wordt echter afgewezen.

Inhoudsopgave

Managementsamenvatting	5
Inleiding en context	5
De werking van de GVR: ontzorging woningeigenaren en borging van risico's	6
De GVR werkt en is zorgvuldig	7
1. Inleiding en aanleiding	10
Aanleiding en verantwoording	10
Onderwerp van onderzoek	10
Doel van het onderzoek	11
Opzet van het onderzoek	11
Inhoud van het rapport	12
2. Wat is de Gemeentelijke verduurzamingsregeling?	13
2.1 Inleiding	13
2.2 De GVR in het kort	13
2.3 Processtappen	14
2.3.1 Het GVR-proces voor de woningeigenaar (klantreis)	14
2.3.2 Het GVR-proces voor de gemeente	17
2.4 Financieringsstructuur	20
2.5 Partijen en hun verantwoordelijkheden	21
2.5.1 Op welke wijze biedt de GVR handvatten voor regie door gemeenten?	21
2.5.2 Op welke wijze worden woningeigenaren ontzorgd?	21
2.5.3 Hoe komt een aanbod tot verduurzaming van een woning tot stand?	22
2.5.4 Welke garanties biedt de GVR aan de woningeigenaar?	23
2.5.5 Wie is aanspreekpunt voor de woningeigenaar gedurende de looptijd van de GVR?	23
2.5.6 Hoe worden de uitvoerders van de verduurzamingsmaatregelen geselecteerd?	23
2.6 Calculatie van de business case voor individuele woning	23
3. De heffing van baatbelasting binnen de GVR	25
3.1 Inleiding	25
3.2 Aantrekkelijkheid van baatbelasting als instrument voor woningverduurzaming	25
3.3 Voorwaarden voor heffing van baatbelasting	26
3.3.1 Inleiding	26
3.3.2 Toetsing baatbelasting GVR aan wettekst en ontstaansgeschiedenis van baatbelasting	26
3.3.3 Toetsing baatbelasting GVR aan wettelijke voorwaarden	27
3.3.4 Conclusie mogelijke knelpunten	42
3.4 De vaststellingsovereenkomst en verkoop van de woning gedurende de looptijd van de baatbelasting	42
3.5 Rechterlijke toetsing van een aanslag baatbelasting	44
3.5.1 Toetsingskader rechter	44
3.5.2 Inschatting van de kans dat de geconstateerde risico's zich realiseren	46

3.5.3	Gevolgen van een geslaagd beroep tegen een aanslag baatbelasting	46
4.	De financiering binnen de GVR	47
4.1	Financiering GVR	47
4.2	Financiële risico's gemeente	47
5.	Beoordeling van de calculatie van de business case	48
6.	Uitvoeringskosten en schaalbaarheid	49
6.1	Uitvoeringskosten	49
6.2	Schaalbaarheid	50
7.	Conclusies en aanbevelingen	51
7.1	Inleiding.....	51
7.2	Samenvatting van onze bevindingen	51
7.3	Aanbevelingen voor verbetering fiscaal-juridische borging van de GVR en mitigeren van risico's.....	55
7.4	Argumenten voor introductie van een specifieke wettelijke regeling	57
7.5	Aanpassing van wet- en regelgeving	60
7.5.1	Ruimte voor wettelijke innovatie met baatbelasting op korte termijn en permanente zelfstandige wettelijke regeling op langere termijn	60
7.5.2	Wettelijke innovatieregeling met baatbelasting op korte termijn	60
7.5.3	Richtinggevend kader voor een permanente wettelijke regeling voor gemeentelijk faciliteren van woningverduurzaming en een woningverduurzamingsbijdrage	63
Bijlagen		
Bijlage 1	Onderzoeksvragen.....	66
Bijlage 2	Samenstelling onderzoeksteams ESBL & EY	69
Bijlage 3	Stappenplan GVR	70
Bijlage 4	Uitgebreide fiscaal-juridische analyse.....	74
Bijlage 5	Model bekostigingsbesluit, verordening en vaststellingsovereenkomst GVR	122
Bijlage 6	Assurance rapport business case individuele woning.....	130

Managementsamenvatting

Inleiding en context

Dit onderzoek neemt de gemeentelijke verduurzamingsregeling onder de loep

In dit onderzoek is de gemeentelijke verduurzamingsregeling (hierna: GVR) die is ontwikkeld door De Woonpas (hierna: DWP) getoetst. Dit onderzoek is uitgevoerd door het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (hierna: ESBL) in samenwerking met EY in opdracht van de provincie Utrecht, met ondersteuning van de provincies Noord-Holland en Zuid-Holland. Doel van het onderzoek is om een integrale beoordeling te geven van de GVR. Het onderzoek verschaft helderheid over de fiscaal-juridische houdbaarheid van de GVR. Daarnaast neemt het tevens de calculatie van de effecten van de energiebesparende aanpassingen aan de woning op de maandelijkse energielasten (business case berekening) onder de loep. Ook de wijze van mitigeren van risico's voor zowel particuliere woningeigenaren als gemeenten en de organisatorische en operationele inrichting van het instrument maken onderdeel uit van dit onderzoek. Het ESBL onderzoekt de fiscaal-juridische componenten binnen de GVR en coördineerde het onderzoek. EY beoordeelde de financieringsstructuur, de organisatorische en operationele inrichting en het calculatiemodel.

Gemeenten voeren regie op het terugbrengen van de warmte- en energievraag in woonwijken

De GVR, waarvan de werking hierna wordt beschreven, kan een zinvolle bijdrage leveren bij het voldoen aan de doelstellingen van de Klimaatwet. De Klimaatwet beoogt het onomkeerbaar en stapsgewijs terugdringen van broeikasgassen in Nederland, teneinde wereldwijde opwarming van de aarde en de verandering van het klimaat te beperken. Het verwarmen van de gebouwde omgeving zorgde in 2018 voor 13% van de Nederlandse broeikasgasemissies, waarvan 70% afkomstig was van woningen. De GVR ontzorgt gemeenten bij de uitvoering van hun regierol bij de verduurzaming van particuliere woningen welke aan hen is toebedeeld in het Klimaatakkoord, de Klimaatwet en het Klimaatplan. Gemeenten werken die rol uit in de Regionale EnergieStrategie (RES), de door de gemeente opgestelde Transitievisie Warmte en de bijbehorende uitvoeringsplannen per wijk. Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) onderscheidt een vijftal CO₂-neutrale strategieën om van het aardgas af te gaan waarbij elke strategie bestaat uit maatregelen die gericht zijn op het verminderen van de warmtevraag (door isolatie) en op het aanleggen of verzwaren van energie-infrastructuur waarmee woningen en gebouwen duurzaam verwarmd kunnen worden. Hoe lager de warmtevraag van een wijk, hoe kostenefficiënter de alternatieve duurzame warmtevoorziening kan zijn en hoe eerder de oplossing binnen bereik komt.

De GVR is een bekostigings- en ontzorgingsinstrument voor zowel gemeenten als woningeigenaren

De GVR kan worden gezien als een bekostigings- en ontzorgingsinstrument voor zowel gemeenten als woningeigenaren. De GVR is erop gericht projectmatig de warmte- en energievraag binnen een wijk terug te dringen. Binnen de GVR worden daartoe woningen in de wijk geïsoleerd (vloer-, muur-, plafond- en glisolatie) en voorzien van zonnepanelen. De aldus verduurzaamde woningen zorgen voor een daling van de warmte- en energievraag in de woning en daarmee van de gehele wijk. De GVR draagt in die zin bij aan de doelstellingen van artikel 2 van de Klimaatwet: het onomkeerbaar en stapsgewijs terugdringen van broeikasgassen in Nederland, teneinde wereldwijde opwarming van de aarde en de verandering van het klimaat te beperken. Gemeenten kunnen met de GVR op actieve wijze de verduurzaming van de woningen van hun inwoners faciliteren. Bovendien krijgt een gemeente door de woninginspecties en calculatie van business cases inzicht in de energieprestaties van woningen en daarmee in de warmte- en energievraag van de woningen in de gemeente. Deze informatie is essentieel voor de afweging van de meest geschikte oplossing voor een duurzame warmtevoorziening.

De GVR geeft gemeenten grip op de energietransitie van woningen

De GVR biedt gemeenten handvatten om regie te voeren bij de energietransitie van woningen:

1. het verduurzamen van woningen binnen de GVR leidt tot een afnemende warmte- en energievraag waardoor een alternatieve duurzame warmtevoorziening dichterbij komt;
2. gemeenten krijgen inzicht in de warmte- en energievraag van woningen op wijkniveau in de gemeente; inzicht dat momenteel ontbreekt;
3. gemeenten worden ontzorgd in het in kaart brengen van de energieprestaties van de woningen, in de borging van de kwaliteit van de verduurzamingsmaatregelen, en in de inrichting en uitvoering van het belastingproces;
4. verduurzaming van woningen met behulp van de GVR is mogelijk voor woningeigenaren in alle lagen van de bevolking, waaronder ook woningeigenaren met een laag inkomen en/of beperkte leencapaciteit; woningeigenaren hoeven geen eigen investering te doen. Desgewenst kan de gemeente met de GVR sociaal beleid toepassen door de selectie van de wijken die in aanmerking komen voor de GVR.

De werking van de GVR: ontzorging woningeigenaren en borging van risico's

Woonlastenneutraliteit door zorgvuldige calculatie van de besparing op de energierekening

Deelname door particuliere woningeigenaren is vrijwillig. Zij verlenen op basis van een uitgebreid advies van DWP aan de gemeente toestemming voor de benodigde aanpassingen in en aan hun woning. De uit te voeren maatregelen worden gefinancierd door de gemeente, zodat woningeigenaren geen financieringsrisico lopen. De woningeigenaren betalen maandelijks een bedrag aan de gemeente in de vorm van gemeentelijke baatbelasting.

Voordat de woningeigenaar toestemming verleent, wordt een zorgvuldige berekening gemaakt van de kosten van de verduurzamingsmaatregelen en de opbrengsten die daartegenover staan in de vorm van lager energieverbruik en een lagere energierekening. Het streven daarbij is dat het maandelijks verschuldigde bedrag aan baatbelasting gelijk is aan de gecalculeerde besparing op de energierekening (woonlastenneutraliteit). De calculatiemethodiek is gebaseerd op de NTA 8800, sinds 2021 de Nederlands standaard (nieuwe BENG norm) voor het berekenen van energieprestaties van gebouwen. Ten aanzien van het binnen de GVR gehanteerde calculatiemodel voor berekening van een business case per woning is door EY een assurance rapport met een beperkte mate van zekerheid verstrekt (Bijlage 6). De berekening vindt plaats op basis van de gegevens die tijdens de inspectie van de woning zijn verzameld. Op basis hiervan kan worden beslist welke maatregelen rendabel zijn (waarvoor een gunstige business case bestaat). In het advies van DWP aan de woningeigenaar wordt niet alleen naar de woning gekeken, maar wordt ook het energieverbruik van de woningeigenaar meegewogen. Voor een woningeigenaar die een woning voornamelijk op de begane grond bewoont wordt bijvoorbeeld doorgaans geen dakisolatie in het advies opgenomen, aangezien dit in de praktijk tot beperkte energiebesparing zal leiden. In gevallen waar de berekende besparing ten opzichte van de baatbelasting te laag is, zodat geen sprake is van maandlasten neutraliteit, wordt de situatie alvorens een aanbod uit te sturen besproken met de woningeigenaar. Indien het maandelijks 'tekort' beperkt en van korte duur is, kan in overleg besloten worden de GVR alsnog toe te passen. Op deze wijze kan de GVR op een zo groot mogelijke groep woningen toegepast worden. Wanneer de situatie financieel onaantrekkelijk is en er geen perspectief op een positieve business case in latere jaren is, dan wordt de GVR in beginsel niet aangeboden en geadviseerd geen gebruik te maken van de GVR.

Garantie op kwaliteit van materialen, installatie en werking van de aangebrachte verduurzamingsmaatregelen

Behalve de berekening van de rendabele maatregelen en het zorgen voor een woonlasten-neutrale terugbetaling verspreid over 30 jaar, zorgt DWP ook voor een controle op de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de aangebrachte voorzieningen. DWP geeft garantie op het materiaal, installatie en werking van de maatregelen. De garantie wordt afgegeven op de woning en gaat over op een opvolgende eigenaar. Dit totaalpakket van de GVR ontzorgt de huidige en toekomstige woningeigenaar bij de verduurzaming van de woning.

Terugbetaling in de vorm van baatbelasting gaat automatisch over op volgende woningeigenaar

De baatbelasting rust op het object, zodat de maandelijks betalingsverplichting bij verkoop van de woning automatisch over gaat op de volgende eigenaar. De woningeigenaar betaalt zo dus alleen voor de maanden dat hij zelf eigenaar is en profijt heeft van de verduurzamingsmaatregelen.

Financiële risico's van financiering door gemeenten beperkt

Slechts in het geval er sprake zou zijn van het onverbindend verklaren van een baatbelastingverordening door een rechter is er sprake van een financieel risico voor de gemeente. De gemeente loopt daarnaast beperkte financiële risico's met betrekking tot de toepassing van GVR. De risico's van de financiering zijn afgedekt in de Stichting Waarborg GVR en de Stichting Verzamelgelden GVR. In een overeenkomst met de Stichting Verzamelgelden wordt overeengekomen dat alle via de baatbelasting te verhalen kosten van de verduurzamingsmaatregelen worden doorgestort aan de Stichting Verzamelgelden. De Stichting Verzamelgelden sluit op basis van deze zekerheid een leningsovereenkomst met Bank Nederlandse Gemeenten (BNG Bank) tegen een zogenoemde 0-weging (solvabiliteitsvrij). De Stichting Verzamelgelden betaalt vervolgens de uitvoerders die de verduurzamingsmaatregelen namens de gemeente tot stand hebben gebracht bij de woningeigenaren. De uitbetaling aan de uitvoerder(s) geschiedt pas dan wanneer zij van DWP het signaal heeft ontvangen dat, op basis van een eindinspectie per individuele woning, is vastgesteld dat de realisatie van verduurzamingsmaatregelen succesvol is afgerond. De financiële administratie en het financiële beheer van de Stichting Verzamelgelden is belegd bij Blauwtrust Groep.

Ter waarborging van het potentiële financiële risico van betalingsonmacht bij deelnemende woningeigenaren, wordt per woning vanuit de Stichting Verzamelgelden een risicopremie afgedragen aan de Stichting Waarborg. Indien sprake is van structurele betalingsonmacht bij een individuele woningeigenaar, staat de Stichting Waarborg door de gereserveerde middelen, onder contractueel overeengekomen voorwaarden, garant.

De uitvoeringskosten zijn beperkt en de GVR is goed schaalbaar

Wij schatten in dat de operationele inspanningen en -kosten voor gemeenten geen belemmering vormen voor toepassing en opschaling van de GVR. Een belemmering wordt vooralsnog echter wel voorzien in de onvoorspelbare wijze en de lage frequenties waarop de gemeenteraden tot besluitvorming en daarmee de noodzakelijke verordeningen komen. In het belang van de wijkgerichte warmtetransitie ligt hier dan ook ruimte voor verbetering. Een nieuw juridisch kader zou dit mogelijk kunnen maken.

De GVR is in de basis goed schaalbaar en relatief eenvoudig in meerdere gemeenten toe te passen. Er is momenteel geen aanwijzing dat de funding van de GVR bepalend zal worden voor de mogelijkheid om te kunnen schalen.

De GVR werkt en is zorgvuldig

Onze conclusie luidt dat de GVR als instrument goed werkt en dat alle betrokken partijen tevreden zijn en belangrijker nog: er worden daadwerkelijk woningen verduurzaamd. Zowel woningeigenaren als gemeenten als de Bank Nederlandse Gemeenten zijn enthousiast over het instrument en over de resultaten die ermee zijn en worden geboekt. Uit dit onderzoek blijkt ook dat het tot stand brengen van de verduurzamingsmaatregelen, de communicatie met woningeigenaren, de financiering van de maatregelen en de uitvoering van de processen met voldoende waarborgen zijn omkleed. De calculaties op basis waarvan wordt berekend of sprake is van een business case gebaseerd op de energieprestaties van de woning en de besparing op de energielasten zijn zorgvuldig en accuraat, de uitvoering van de werkzaamheden is zorgvuldig en van voldoende kwaliteit en de gegarandeerde energieprestaties worden gehaald. Ook de uitvoering van het belastingproces verloopt zonder problemen en is met de nodige zorgvuldigheid bekleed.

Fiscaal-juridische beoordeling

We constateren fiscaal-juridische risico's

Ondanks de zorgvuldige inkleding van de GVR en ondanks dat deze zoveel mogelijk in overeenstemming met de wettelijke regeling wordt uitgevoerd, komen we tot de conclusie dat de inzet van het huidige instrument baatbelasting knelt met de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever met deze belasting. De geconstateerde knelpunten worden veroorzaakt doordat de baatbelasting binnen de GVR wordt ingezet als inningsinstrument voor de specifieke kosten per verduurzaamde woning. De toepassing van de baatbelasting binnen de GVR is op een aantal onderdelen niet in strijd met de letter van de wet, maar mogelijk wel met doel en strekking van de wet en eerdere uitleg van begrippen in de jurisprudentie.

De situatie waarin de baatbelasting binnen de GVR wordt toegepast, is echter nog niet eerder voorgelegd aan de rechter, zodat enkel middels een (proef)procedure zekerheid kan worden verkregen hoe een rechter zal oordelen over deze toepassing. Er zijn goede argumenten aan te dragen voor de wijze waarop DWP de baatbelasting binnen de GVR inzet en voor de keuzes die binnen de heffing worden gemaakt. Zo is vanwege de aard van de getroffen voorzieningen en het doel van de GVR om wijkgericht de warmte- en energievraag terug te dringen goed uitlegbaar, dat alleen de woningen die verduurzaamd worden baatbelasting moeten betalen. Ook is goed uitlegbaar dat de berekening van de hoogte van het belastingbedrag exact aansluit bij de kosten van de voorzieningen in de woning, gelet op de aansluiting op de energieprestaties en het streven naar woonlastenneutraliteit. Deze keuzes zijn binnen het totaalpakket van de GVR logisch verklaarbaar. Bovendien zijn deze keuzes zorgvuldig; de belangen van de woningeigenaar en van de gemeente worden voldoende geadresseerd en de rechtsbescherming van de woningeigenaar wordt niet beperkt. Dit neemt niet weg, dat bij lokale belastingheffing de gemeentelijke wetgever is gebonden aan de speelruimte die de wetgever haar heeft gegeven. Dit geldt ook als het besluit tot inzet van een belasting zorgvuldig is genomen door de lokale overheid en de heffing op zorgvuldige wijze is vormgegeven, rekening houdend met de belangen en rechten van de belastingplichtige.

Binnen de GVR wordt gestreefd naar het voldoen aan zoveel mogelijk rechtswaarborgen en is gepoogd deze met uiterste zorgvuldigheid in te kleden. Desondanks achten wij op basis van de huidige wettelijke regeling en op basis daarvan gepubliceerde rechtspraak een reële kans aanwezig dat een rechter in een procedure tot de conclusie komt dat het geheel aan afwijkingen ten opzichte van de traditionele wijze van heffing van baatbelasting leidt tot strijdigheid met doel en strekking van de wettelijke regeling van baatbelasting.

De baatbelasting kan worden gekenschetst als een bestemmingsheffing. Daarnaast kunnen gemeenten algemene belastingen heffen, denk daarbij bijvoorbeeld aan de onroerende-zaaksbelastingen en rechten (retributies), waarbij gedacht kan worden aan paspoortleges of bouwleges. Elk type heffing kent eigen kenmerken. Zo kan de opbrengst van een algemene belasting vrij worden besteed door de gemeente en staat de vaststelling van de hoogte van de tarieven vrij. Voor bestemmingsheffingen geldt dat

enkel belasting verschuldigd is als je tot een groep behoort die profiteert van gemeentelijke diensten of voorzieningen. De gemeente kan maximaal de kosten verhalen die zij maakt. Rechten (ook wel retributies genoemd) kunnen verschuldigd bij individuele dienstverlening door de gemeente. De toepassing van baatbelasting binnen de GVR is in zekere zin een hybride vorm van lokale belastingheffing met zowel kenmerken van een bestemmingsheffing als een retributie. Dit levert een aantal fiscaal-juridische knelpunten op.

De voorzieningen die in/aan de woning worden aangebracht, leveren direct profijt op voor de verduurzaamde woningen binnen de wijk, maar, naar wij op basis van het nu geldende recht hebben beoordeeld, dit geldt niet of in verwaarloosbare mate voor de omliggende woningen in de wijk. Er is geen sprake van 'uitstralingsbaat' van de aangebrachte voorzieningen aan de verduurzaamde woningen, waardoor het voor de heffing van de bestemmingsbelasting baatbelasting vereiste groepsprofijs in fiscaal-juridische zin ontbreekt. De afgenomen warmte- en energievraag van de wijk door verduurzaming van een aantal woningen daarbinnen, levert de toekomst mogelijk ook profijt op voor de niet-verduurzaamde woningen doordat daarmee de beslissing over de aanleg van een collectieve duurzame warmtevoorziening dichterbij is gekomen. De huidige wettelijke bepaling van baatbelasting en de op basis daarvan tot stand gekomen jurisprudentie bieden echter onvoldoende ruimte om toekomstig profijt mee te nemen bij de boordeling van baat voor niet-verduurzaamde woningen in het projectgebied. Daarmee is sprake van baat van individuele woningen binnen de wijk, maar niet van groepsprofijs in de zin van de baatbelasting.

Mocht, wellicht na het voeren van een eventuele proefprocedure, komen vast te staan dat de in en/of aan bepaalde woningen in de wijk aangebrachte voorzieningen wel uitstralingsbaat hebben en baat opleveren voor de andere woningen in de wijk, dan brengt het omslagkarakter van de heffing mee, dat ook deze andere woningen in de heffing van baatbelasting betrokken moeten worden. Voor deze niet-verduurzaamde woningen zal een lager tarief kunnen worden vastgesteld ten opzichte van de verduurzaamde woningen, omdat deze niet-verduurzaamde woningen substantieel minder gebaat zijn. Het volledig buiten de heffing laten van gebate objecten leidt echter, zo leiden wij af uit de jurisprudentie, tot onverbindendheid van de verordening. Binnen de door ons beoordeelde invulling van de GVR worden momenteel alleen de verduurzaamde woningen in de heffing van baatbelasting betrokken en de niet-verduurzaamde woningen niet. De toepassing van baatbelasting binnen de GVR zou op dit punt kunnen worden aangepast, in de zin dat ook deze andere woningen effectief in de heffing van baatbelasting worden betrokken door het opnemen van een tarief in de verordening voor deze categorie onroerende zaken.

Het bestemmingsbelastingkarakter brengt voorts mee dat de omslag van de kosten van de voorzieningen over de gebate onroerende zaken plaatsvindt volgens algemene regels in de verordening: voor iedere gebate onroerende zaak geldt dezelfde berekeningswijze van het belastingbedrag en deze berekeningswijze is in de verordening algemeen vastgelegd door middel van heffingsmaatstaf en tarief. De berekeningswijze van het bedrag aan baatbelasting binnen de GVR wijkt hiervan af, doordat per verduurzaamde woning exact wordt berekend wat de kosten zijn van de voorzieningen. Deze kosten worden vervolgens op die woning(eigenaar) verhaald. In het bekostigingsbesluit en de verordening wordt binnen de GVR een tarief per verduurzaamde woning opgenomen in plaats van een algemeen geldend tarief voor alle verduurzaamde woningen. Ook dit punt zou in de verordening baatbelasting binnen de GVR kunnen worden aangepast om het risico op onverbindendheid van de verordening te vermijden.

Risico-inschatting

Wij achten de kans klein dat een woningeigenaar die partij is bij de vaststellingsovereenkomst bezwaar maakt tegen de opgelegde aanslag baatbelasting. Immers, de woningeigenaar sluit een overeenkomst met de gemeente waarmee hij instemt met de verduurzaming van zijn woning namens de gemeente, waarbij hij eveneens instemt met de heffing van baatbelasting voor verhaal van de kosten. Bovendien blijkt uit een eerste door DWP uitgevoerde evaluatie na verduurzaming van woningen met de GVR in Wijk bij Duurstede, dat er grote tevredenheid is onder de deelnemende woningeigenaren. Aan de andere kant sluit de vaststellingsovereenkomst de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen een opgelegde aanslag baatbelasting niet uit. De kans dat opvolgende eigenaren van de verduurzaamde woningen bezwaar maken tegen een opgelegde aanslag achten wij groter ten opzichte van de kans dat de oorspronkelijke eigenaar die partij was bij de vaststellingsovereenkomst dat doet. De volgende eigenaar is niet gebonden aan de vaststellingsovereenkomst. Voor hem is de verbinding tussen de betalingsverplichting en de aangebrachte voorzieningen minder vanzelfsprekend. Tegen elke jaarlijks opgelegde aanslag kan bezwaar worden gemaakt en beroep worden ingesteld. Gezien de lange looptijd van de baatbelasting (maximaal 30 jaar) is het ons inziens aannemelijk dat ergens gedurende de looptijd van de baatbelasting een of meer opvolgende eigenaren bezwaar zullen maken tegen een aanslag. Wellicht dat een zorgvuldig gevoerde bezwaarprocedure belastingplichtigen kan weerhouden tot het instellen van beroep bij de belastingrechter. Echter wanneer een belastingplichtige twijfelt aan de rechtsgeldigheid van de belastingaanslag, zal deze na de bezwaarprocedure vermoedelijk ook beroep instellen.

Gevolgen van realisering van risico's

Het gevolg van een geslaagd beroep tegen een binnen de GVR opgelegde aanslag blijft vermoedelijk niet beperkt tot vernietiging van de betreffende aanslag. Wanneer een rechter tot het oordeel komt dat (het bekostigingsbesluit en) de verordening niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden voor heffing van baatbelasting of de bedoeling van de wetgever met deze heffing, leidt

dit tot het onverbindend achten van de verordening en tot vernietiging van de aanslag die op basis van de onverbindende verordening is opgelegd. Dit betekent dat er dan geen geldige juridische basis is voor de heffing van baatbelasting in dit geval. Dit is niet te repareren voor de resterende belastingjaren. Daar komt bij, dat dit oordeel dan in beginsel ook geldt voor alle andere baatbelastingverordeningen op basis waarvan binnen de GVR baatbelasting wordt geheven. Elke andere belastingplichtige, die op basis van eenzelfde verordening wordt aangeslagen in de baatbelasting, kan op basis van deze uitspraak een volgend jaar met succes bezwaar en beroep instellen tegen de opgelegde aanslag. De deelnemende gemeenten zullen alsdan de financiële consequenties moeten dragen.

We concluderen dat de kans dat een procedure wordt aangespannen op dit moment klein is, maar dat de impact ervan groot is doordat het voor alle resterende belastingjaren gevolgen heeft en omdat de onverbindendheid van één verordening betekent dat andere verordeningen ook aanvechtbaar zijn.

Aanpassing van wetgeving aanbevolen

Argumenten voor aanpassing van wetgeving

De geconstateerde fiscaal-juridische bezwaren kunnen slechts gedeeltelijk worden gemitigeerd door aanpassing van de GVR. Voor een ander deel is aanpassing van wetgeving nodig. Wij constateren geen principiële bezwaren tegen het wettelijk faciliteren van bekostiging van woningverduurzaming door gemeenten. Op basis van dit onderzoek is daarvoor voldoende aanleiding en reden. Ons inziens is een dergelijk instrument goed in te passen binnen het huidige pallet aan gemeentelijke heffingen. Er is een groot aantal argumenten te geven voor het wettelijk faciliteren middels een fiscaal instrument. Wij verwijzen daarvoor naar onderdeel 7.4 en noemen hier:

- Gemeenten hebben instrumentarium nodig om actief inhoud te geven aan hun regierol binnen de opgave om te komen tot aardgasloze wijken. Gelet op het belang en omvang van de energietransitie is noodzakelijk dat gemeenten daarbij geen fiscale en financiële risico's lopen. De uitgangspunten van de GVR sluiten aan op de uitvoeringsplannen van gemeenten waarin projectmatig en wijkgericht door verduurzaming van woningen de warmte- en energievraag wordt teruggebracht.
- Gemeenten krijgen inzicht in de warmte- en energievraag van de wijken waarin de GVR wordt aangeboden.
- Door verduurzaming van woningen neemt de warmte- en energievraag af waardoor het doel van een duurzame warmtevoorziening dichterbij komt.
- Het publieke belang van de energietransitie valt in dit geval samen met het particuliere belang van verduurzaming van woningen.
- Er zijn geen haalbare alternatieven voor objectgebonden bekostigingsinstrumenten die gekoppeld zijn aan de woning en derhalve overdraagbaar zijn en zijn gebaseerd op woonlastenneutraliteit.
- Woningeigenaren hoeven geen persoonlijke lening af te sluiten waardoor woningverduurzaming ook voor financieel minder draagkrachtige woningeigenaren haalbaar wordt.

Biedt ruimte voor innovatie

Wij geven in dit rapport op basis van de fiscaal-juridische analyses een aanzet voor een innovatieve aanpassing van de wettelijke regeling op korte termijn om de geconstateerde fiscaal-juridische risico's te mitigeren. Na evaluatie van de innovatieperiode kan besloten worden tot een permanente wettelijke regeling. De urgentie van het aardgasvrij maken van woonwijken rechtvaardigt ons inziens een zelfstandige wettelijke regeling voor gemeenten. Wij geven in het rapport in onderdeel 7.5.3 daarvoor een richtinggevend kader. Deze regeling zal zowel fiscale bepalingen moeten bevatten voor een woningverduurzamingsbijdrage (nu: baatbelasting) als kwaliteitseisen die gesteld worden aan de aan te brengen voorzieningen, bijvoorbeeld op het vlak van de gevolgen voor de warmte- en energieprestatie van de woningen. Verder zal de regeling bepalingen over de procedure van de woningverduurzaming moeten bevatten die enerzijds voldoende rechtswaarborgen biedt voor woningeigenaren en anderzijds gemeenten in staat stelt om de heffing en inning van de belasting op efficiënte wijze aan te laten sluiten op het proces van het projectmatig verduurzamen van een groot aantal woningen. Een dergelijke permanente regeling zou naar ons oordeel alle kaders moeten bevatten op basis waarvan ook andere partijen dan de huidige bij de GVR betrokken partijen uitvoering kunnen geven aan de regeling.

1. Inleiding en aanleiding

Aanleiding en verantwoording

Dit onderzoek is uitgevoerd door het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) in samenwerking met EY in opdracht van de provincie Utrecht, met ondersteuning van de provincies Noord-Holland en Zuid-Holland. Het ESBL onderzocht de fiscaal-juridische componenten binnen de Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling (GVR) en coördineerde het onderzoek. EY beoordeelde de financieringsstructuur en het calculatiemodel.

Het ESBL en prof. mr. dr. A.W. Schep zijn in het licht van innovatie van het gemeentelijke belastinginstrumentarium al een aantal jaar in adviserende en bevorderende zin betrokken bij in eerste instantie objectgebonden financiering¹ en later ook bij de fiscaal-juridische ontwikkeling van de GVR.² Deze betrokkenheid is vooraf met de opdrachtgever besproken. De opdrachtgever heeft op 7 juli 2021 aan het ESBL de opdracht gegeven om een onafhankelijke wetenschappelijke beoordeling te geven van alle componenten van het instrument GVR zoals dat op de opdrachtdatum voorligt, met de focus op de fiscaal-juridische houdbaarheid van de baatbelasting daarbinnen. Het onderzoek is door een team van onderzoekers van het ESBL verricht. De conclusies in dit rapport kunnen gezien de opdracht en opzet deels afwijken van eerder ingenomen standpunten of adviezen.

Onderwerp van onderzoek

Onderwerp van onderzoek is de gemeentelijke verduurzamingsregeling (hierna: GVR) die is ontwikkeld door De Woonpas (hierna: DWP) samen met andere partijen. Deze partijen ondersteunen en ontzorgen gemeenten in de aan hen in het klimaatakkoord toebedeelde regierol bestaande uit het wijkgericht en planmatig verduurzamen van particuliere woningen. Dit is een noodzakelijke stap op weg naar de aansluiting van woningen op een duurzame warmtevoorziening en naar het aardgasvrij maken van woonwijken.³ De voor dit onderzoek initiatief nemende provincies willen inliggende gemeenten ondersteunen bij de ontwikkeling van hun plannen en strategieën voor verduurzaming van woningen.

De GVR kan worden gezien als een bekostigings- en ontzorgingsinstrument voor zowel gemeenten als woningeigenaren. De GVR beoogt gemeenten een instrument in handen te geven om te kunnen voldoen aan hun regierol in de energietransitie van wijken, waarbij duurzame warmtevoorzieningen voor woningen worden gerealiseerd. Deze verantwoordelijkheid vloeit voort uit het Klimaatakkoord, de Klimaatwet en het Klimaatplan. De wijkgerichte energietransitie wordt verder uitgewerkt in de Regionale EnergieStrategie, de door de gemeente opgestelde Transitievisie Warmte en de bijbehorende uitvoeringsplannen. De GVR is behulpzaam bij de uitvoering van de wijkgerichte energietransitie. Het doel van de GVR is om projectmatig (in deelprojecten) de warmte- en energievraag binnen een wijk terug te dringen, teneinde deze wijk (en daarmee alle woningen) uiteindelijk aan te kunnen sluiten op een alternatieve duurzame warmtevoorziening in plaats van de huidige gasaansluiting. Binnen de GVR worden daartoe woningen in de wijk geïsoleerd (vloer-, muur-, plafond- en glisolatie) en voorzien van zonnepanelen. De aldus verduurzaamde woningen zorgen voor een daling van de energievraag in de woning en daarmee van de gehele wijk. De GVR draagt in die zin bij aan de doelstellingen van artikel 2 van de Klimaatwet: het onomkeerbaar en stapsgewijs terugdringen van broeikasgassen in Nederland, teneinde wereldwijde opwarming van de aarde en de verandering van het klimaat te beperken.⁴ Het verwarmen van de gebouwde omgeving zorgde in 2018 voor 13% van de Nederlandse broeikasgasemissies. Dit komt overeen met 24,4 megaton CO₂-equivalenten, waarvan 17,2 megaton betrekking heeft op woningen.⁵ De GVR ontzorgt gemeenten bij de uitvoering van hun regierol, door de hiervoor genoemde werkzaamheden te verrichten in de geselecteerde wijken.

Om de warmte- en energievraag van wijken terug te dringen worden door of namens de gemeente particuliere woningen geïsoleerd en voorzien van zonnepanelen. Deelname door particuliere woningeigenaren is vrijwillig. Zij verlenen de gemeente

¹ Zie: A.W. Schep, Rapport Objectgebonden financiering van woningverduurzaming met baatbelasting (ESBL, 2018). Onderzoek uitgevoerd in opdracht van de gemeente Laren.

² Het ESBL heeft ook in opdracht van De Woonpas in 2019 teksten van een model verordening en model bekostigingsbesluit opgesteld. Ook heeft prof. mr. dr. A.W. Schep op persoonlijke titel adviezen uitgebracht.

³ Deze gemeentelijke taken en verantwoordelijkheden bij de energietransitie worden of zijn uitgewerkt in onder meer een Transitievisie Warmte, het Programma Aardgasvrije Wijken en in Regionale Energie strategieën.

⁴ Art. 2 van de Klimaatwet bepaalt dat deze wet een kader biedt voor de ontwikkeling van beleid gericht op het onomkeerbaar en stapsgewijs terugdringen van emissies van broeikasgassen in Nederland, tot een niveau dat 95% lager ligt in 2050 dan in 1990, teneinde wereldwijde opwarming van de aarde en de verandering van het klimaat te beperken. Er wordt gestreefd naar een reductie van de emissies van broeikasgassen van 49% in 2030 en een volledige CO₂-neutrale elektriciteitsproductie in 2050.

⁵ Rapport 'Kansrijk woonbeleid', update 2020, CPB, p. 47.

toestemming voor de benodigde aanpassingen in en aan hun woning. Voordat de woningeigenaar toestemming verleent, wordt een zorgvuldige berekening gemaakt van de kosten van de isolatiemaatregelen en de opbrengsten die daartegenover staan in de vorm van een lagere energierekening. Hierbij wordt rekening gehouden met de maximale looptijd van de baatbelasting (30 jaar). Op basis van de berekening kan worden beslist welke maatregelen rendabel zijn (waarvoor een gunstige business case bestaat). De uit te voeren maatregelen worden gefinancierd door de gemeente, zodat woningeigenaren geen financieringsrisico lopen. De woningeigenaren betalen maandelijks een bedrag terug aan de gemeente in de vorm van gemeentelijke baatbelasting. Het streven daarbij is dat het maandelijks verschuldigde bedrag gelijk is aan de besparing op de energierekening (woonlastenneutraliteit). De baatbelasting rust op het object, zodat de maandelijks betalingsverplichting bij verkoop van de woning automatisch over gaat op de volgende eigenaar. Behalve de berekening van de rendabele maatregelen en het zorgen voor een woonlasten-neutrale terugbetaling verspreid over 30 jaar, zorgt DWP ook voor een controle op de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de aangebrachte voorzieningen. DWP geeft garantie op het materiaal, installatie en werking van de maatregelen. Dit totaalpakket van de GVR ontzorgt woningeigenaren bij de verduurzaming van hun woning.

Afgelopen jaren is de GVR door DWP verder ontwikkeld waarbij onder meer het concept van objectgebonden financiering in letterlijke zin is losgelaten. Er is geen sprake van leningen door particulieren of leningen gekoppeld aan een woning. De GVR is in de loop van de tijd in die zin aangepast dat zoveel mogelijk aansluiting is gezocht bij de traditionele heffing van baatbelasting. Ook zijn er waarborgen ingebouwd om risico's van zowel woningeigenaren als deelnemende gemeenten te mitigeren.

Er is brede belangstelling voor het instrument onder gemeenten en provincies. De gemeente Wijk bij Duurstede is de eerste gemeente waarin met toepassing van de GVR een aantal woningen is verduurzaamd om de warmte- en energievraag binnen de betreffende wijk terug te dringen. Daarmee is de praktische uitvoerbaarheid van het instrument aangetoond. Uit een door DWP uitgevoerde evaluatie blijkt een brede tevredenheid onder woningeigenaren en de gemeente. Afgelopen jaren is echter ook gebleken dat de Minister van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties bezwaren heeft tegen het gebruik van de baatbelasting voor dit doel en liever een ander soort bekostigingsinstrument zou zien.⁶ Andere potentiële bekostigingsinstrumenten, zoals een objectgebonden hypotheek, zijn de afgelopen jaren wel onderzocht, maar uiteindelijk niet haalbaar of levensvatbaar gebleken.

Het ontbreken van concreet instrumentarium dat gemeenten handelingsperspectief geeft om actief invulling te geven aan hun regierol in de beweging naar aardgasvrije wijken en de brede belangstelling en behoefte van gemeenten en provincies aan een dergelijk instrument, waren voor de provincies Utrecht, Noord-Holland en Zuid-Holland aanleiding om GVR in de breedte te laten onderzoeken.

Doel van het onderzoek

Alle componenten van de GVR zijn onderzocht. Naast de toepassing van baatbelasting is ook de wijze van koppeling van de kosten van de energiebesparende aanpassingen aan de woning enerzijds en de besparing op de maandelijks energielasten die dit oplevert (*business case* berekening) getoetst. Ook de wijze van mitigeren van risico's voor zowel particuliere woningeigenaren als gemeenten en de organisatorische en operationele inrichting van het instrument maken onderdeel uit van dit onderzoek. De resultaten van het onderzoek kunnen overheden inzicht geven in de inrichting en werking van de GVR. Het onderzoek kan op die manier behulpzaam zijn bij de afweging om de GVR al dan niet in te zetten als instrument bij de wijkgerichte energietransitie. De in dit onderzoek gedane aanbevelingen kunnen bovendien aanleiding vormen voor verbetering van de GVR. Ten slotte kunnen de resultaten van het onderzoek bouwstenen opleveren voor een specifieke wettelijke regeling voor ontzorging en bekostiging van verduurzaming van onroerende zaken onder regie van gemeenten.

Opzet van het onderzoek

Zoals hiervoor aangegeven, neemt dit onderzoek diverse componenten van de GVR onder de loep. Het ESBL onderzocht de fiscaal-juridische componenten binnen de GVR en coördineerde het onderzoek. De financieringsstructuur en het gehanteerde calculatiemodel zijn in opdracht van ESBL beoordeeld door EY.

Op basis van verstrekte informatie door DWP is de GVR en de totstandkoming ervan eerst feitelijk beschreven (zie hoofdstuk 2). Een concept van dit hoofdstuk is ter beoordeling voorgelegd aan DWP. Op basis van deze feitelijke beschrijving zijn de analyses

⁶ Zie: Beantwoording van de Minister van BZK van 20 mei 2020 op kamervragen van leden Van der Lee en Van der Eijs, vraag 2020Z04336 (<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/ah-tk-20192020-2821.html>) en eerder: Brief van de Minister van BZK aan de Tweede kamer van 17 december 2019, getiteld 'Financiering en ontzorging woningeigenaren' (<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2019/12/17/kamerbrief-financiering-en-ontzorging-woningeigenaren>)

uitgevoerd (hoofdstukken 3 tot en met 7). Een concept-rapport met de bevindingen is gedeeld met DWP. Er hebben naar aanleiding van het conceptrapport twee sessies plaatsgevonden waarbij in aanwezigheid van de opdrachtgever standpunten en visies zijn uitgewisseld. Ook is op een aantal inhoudelijke punten nog een schriftelijke uitwisseling van standpunten geweest. Daarnaast is DWP in de gelegenheid gesteld het gehele conceptrapport schriftelijk van commentaar te voorzien. De gedeelde visies en standpunten zijn door de onderzoekers gewogen en naar eigen inzicht van de onderzoekers verwerkt in dit eindrapport. De verantwoordelijkheid voor de inhoud berust geheel bij de auteurs.

Inhoud van het rapport

1. Inleiding en aanleiding
2. Wat is de Gemeentelijke verduurzamingsregeling?
3. Heffing van baatbelasting binnen de GVR
4. De financiering binnen de GVR
5. Beoordeling van de calculatie van de businesscase
6. Uitvoeringskosten en schaalbaarheid
7. Conclusies en aanbevelingen

Bijlage 1 Onderzoeksvragen

Bijlage 2 Samenstelling onderzoeksteam ESBL & EY

Bijlage 3 Stappenplan GVR

Bijlage 4 Fiscaal-juridische analyse uitgebreid

Bijlage 5 Model bekostigingsbesluit, verordening en vaststellingsovereenkomst

Bijlage 5 Assurance rapport business case individuele woning

2. Wat is de Gemeentelijke verduurzamingsregeling?

2.1 Inleiding

In dit deel van het rapport is de inhoud van de GVR beschreven. De volgende onderwerpen komen daarbij aan bod:

- De GVR in het kort (2.2)
- Processtappen (2.3)
- Financieringsstructuur (2.4)
- Partijen en hun verantwoordelijkheden (2.5)
- Calculatie van de business case voor individuele woningen (2.6)

2.2 De GVR in het kort

Het verduurzamen van een woning kan voor de eigenaar een kostbare en ingewikkelde uitdaging vormen. DWP beoogt dit middels de GVR betaalbaar, inzichtelijk en eenvoudig te maken en tegelijk gemeenten een instrument te bieden waarmee ze de wijkgerichte klimaataanpak handen en voeten kunnen geven. Zelf beschrijft DWP de GVR als een bekostigings- en ontzorgingsinstrument voor gemeenten en woningeigenaren. Zoals hiervoor reeds beschreven, heeft de gemeente een regierol binnen de wijkgerichte energietransitie. De opdracht aan gemeenten is om per wijk duurzame warmteoplossingen voor woningen aan te wijzen en te realiseren. Deze verantwoordelijkheid vloeit voort uit het Klimaatakkoord, de Klimaatwet en het Klimaatplan en wordt verder uitgewerkt in de Regionale EnergieStrategie, de door de gemeente opgestelde Transitievisie Warmte en de bijbehorende uitvoeringsplannen. De GVR is behulpzaam bij de uitvoering van de wijkgerichte energietransitie, doordat hiermee woningen in de wijk worden geïsoleerd (vloer-, muur-, plafond- en glisolatie) en worden voorzien van zonnepanelen. De aldus verduurzaamde woningen zorgen voor een daling van de energievraag in de woning en daarmee van de gehele wijk. Dit maakt de weg vrij om deze wijk later aan te kunnen sluiten op een alternatieve duurzame warmtevoorziening, anders dan de huidige gasaansluiting. Gemeenten kunnen met de GVR op actieve wijze de verduurzaming van de woningen van hun inwoners faciliteren. Een gemeente krijgt door de woninginspecties en calculatie van business cases inzicht in de energieprestaties van woningen en daarmee in de warmte- en energievraag van de woningen in de gemeente. Deze informatie is nodig voor een goede afweging bij de keuze welke duurzame warmtevoorziening nodig en haalbaar is voor de betreffende wijk.

De berekening van het totaal per woning beschikbare bedrag voor verduurzaming is gekoppeld aan de energieprestatie van de woning na verduurzaming en daarmee aan de besparing op de energielasten. In samenspraak met een woningeigenaar beoordeelt een inspecteur van DWP en een inspecteur van de uitvoerder de staat van de woning om te kunnen bepalen welke verduurzamingsmaatregelen geschikt zijn voor de woning. Op basis van deze inspectie wordt door DWP de huidige energetische status van de woning bepaald en de mogelijkheden vastgesteld voor een combinatie van verduurzamingsmaatregelen (in deze fase van de energietransitie: isolatie en zonnepanelen). Op basis hiervan wordt tevens de mogelijke besparing in het energieverbruik (m³ gas en kWh elektriciteit) berekend. Het instrument is gericht op een woonlastenneutraal resultaat: de als gevolg van de verduurzaming gerealiseerde energiebesparing bepaalt of sprake is van een *business case*. Kenmerkend voor de regeling is dat de staat van de onroerende zaak zelf bepalend is of deze kwalificeert voor verduurzaming en niet de kredietwaardigheid van de woningeigenaar. Wel speelt het energiegebruik van de huidige eigenaar een rol of een *business case* in de vorm van woonlastenneutraliteit voor deze woningeigenaar haalbaar is.

Binnen de GVR wordt de energieprestatie (waaronder warmte- en energievraag) van de woning in beeld gebracht en de voor de woning mogelijke energiebesparingsmaatregelen beoordeeld, uitgaande van bouwnorm NTA 8800.⁷ Door kapitalisatie over maximaal 30 jaar van de gecaluleerde maandelijkse energiebesparing wordt de financiële ruimte bepaald voor verduurzamingsinvesteringen. Deze worden namens de gemeente getroffen. Vervolgens legt de gemeente gedurende maximaal 30 jaar een aanslag baatbelasting op ter bekostiging van de getroffen voorzieningen. De baatbelasting rust op de onroerende zaak (de woning) waardoor bij verkoop van de woning de resterende termijnen over gaan op de volgende woningeigenaar.

De Stichting Verzamelgelden GVR financiert namens de gemeente de benodigde verduurzamingsmaatregelen. De Stichting Verzamelgelden GVR heeft op haar beurt een financieringsovereenkomst met de Bank Nederlandse Gemeenten (BNG) voor de

⁷ De Nederlands technische afspraak NTA 8800+A1 is een methode om de energieprestatie van gebouwen te bepalen. De NTA 8800 is uitgegeven door de Stichting Koninklijk Nederlands Normalisatie Instituut (NEN) en is te downloaden via https://www.nen.nl/media/wysiwyg/nta_8800_A1_2020.PDF.

geldverstrekking. Ook is een waarborgfonds ingesteld om financiële risico's als gevolg van het zich voordoen van structurele betalingsonmacht bij woningeigenaren op te vangen.

2.3 Processtappen

De totstandkoming en uitvoering van de GVR is hierna beschreven in de vorm van processtappen die met de woningeigenaar (onderdeel 2.3.1) en met de gemeente worden doorlopen (onderdeel 2.3.2). De gecombineerde processtappen zijn opgenomen in Bijlage 3.

2.3.1 Het GVR-proces voor de woningeigenaar (klantreis)

De klantreis van een woningeigenaar die akkoord gaat met de verduurzaming van zijn/haar woning middels de GVR bestaat uit de volgende stappen:

- a. Informatievoorziening
- b. Inspectie van de woning
- c. Aanbod en overeenkomst
- d. Eindinspectie en energieprestatiegarantie
- e. Start heffing baatbelasting

Ad a) Informatievoorziening

Informatiebrochure

Elke woningeigenaar in de geselecteerde wijk of buurt ontvangt van de gemeente een informatiebrochure. Hierin beschrijft de wethouder de plannen en wensen van de gemeente. Tevens vraagt de wethouder de woningeigenaar deel te nemen aan de GVR, waarbij de nadruk wordt gelegd op volledige vrijwilligheid. De GVR wordt in de brochure toegelicht. Verder staat in de brochure dat de woningeigenaar 1) zich kan aanmelden voor een webinar 2) zich kan inschrijven voor een woninginspectie en 3) telefonisch vragen kan stellen.

Webinar

Tijdens een webinar krijgt de woningeigenaar informatie over de GVR, de verduurzamingsvoorzieningen en de baatbelasting. Er is een mogelijkheid om vragen te stellen.

Inventariserend en informierend telefoongesprek

De woningeigenaar kan zijn belangstelling kenbaar maken door een vragenformulier in te vullen. Naar aanleiding van het ingevulde formulier neemt DWP telefonisch contact op met de woningeigenaar. Tijdens dit gesprek wordt de GVR nog een keer doorgenomen.

Ad b) Inspectie van de woning

Woninginspectie

Tijdens de woninginspectie door inspecteurs van DWP en van de uitvoerder van de verduurzamingsmaatregelen wordt geïnventariseerd wat de energievraag van de woning is, welke verduurzamingsmaatregelen kunnen worden getroffen en wordt de specifieke woonsituatie besproken. Hierbij wordt onder andere ingezoomd op het huidige gas- en stroomverbruik. De mogelijkheden waarop in deze fase wordt geïnspecteerd zijn:

- Zonnepanelen
- Dakisolatie
- Spouwmuurisolatie
- Vloerisolatie
- Bodemisolatie
- Glasisolatie

Met de GVR wordt een combinatie van algehele isolatie en zonnepanelen mogelijk gemaakt.

Bespreking na inspectie

In eerste instantie wordt beoordeeld of en in welke mate de woning profijt heeft van het tot stand brengen van de verduurzamingsvoorzieningen. Dit wordt beoordeeld aan de hand van een berekening van de mogelijke besparingen gemaakt op basis van de inspectie. Vervolgens wordt vastgesteld welke maandelijkse baatbelasting betaald moet worden om de verduurzamingsvoorzieningen te realiseren. De bevindingen worden door een casemanager besproken met de woningeigenaar. Eventuele vragen en opmerkingen aan de zijde van de woningeigenaar worden meegenomen in het op te stellen aanbod.

Ad c) Aanbod en overeenkomst

Aanbod

De woningeigenaar ontvangt namens de gemeente een aanbod. Dit aanbod is tot stand gekomen op basis van 1) een voorinspectie op basis van openbare informatie en informatie zoals verstrekt door de woningeigenaar, met inachtneming van de wensen van de woningeigenaar en 2) een inspectie door DWP. Dit aanbod bevat onder andere een toelichting op de werking van de GVR. Daarnaast bevat het aanbod een specificatie van de tot stand te brengen voorzieningen en een toelichting waarom bepaalde maatregelen niet tot stand gebracht kunnen worden. Verder bevat het aanbod specifieke afspraken die met de woningeigenaar zijn gemaakt tijdens de inspectie en gesprekken met de casemanager. Tot slot bevat het aanbod de besparingscapaciteit, de baatbelastingstermijnen en de termijnbedragen.

Vaststellingsovereenkomst

Indien de woningeigenaar akkoord is met bovengenoemd aanbod, ontvangt hij of zij een vaststellingsovereenkomst van de gemeente. Met het tekenen van deze overeenkomst geeft de woningeigenaar de gemeente expliciete toestemming om verduurzamingsvoorzieningen tot stand te laten brengen in en/of aan de woning. Tevens stemt de woningeigenaar ermee in dat hij of zij de kosten van deze voorzieningen terugbetaalt aan de gemeente via door de gemeente jaarlijks op te leggen aanslagen baatbelasting.

Verduurzamingsovereenkomst

Parallel aan de vaststellingsovereenkomst wordt een verduurzamingsovereenkomst opgemaakt. Hierin gaat de woningeigenaar akkoord met het namens de gemeente tot stand brengen van de verduurzamingsvoorzieningen door DWP.

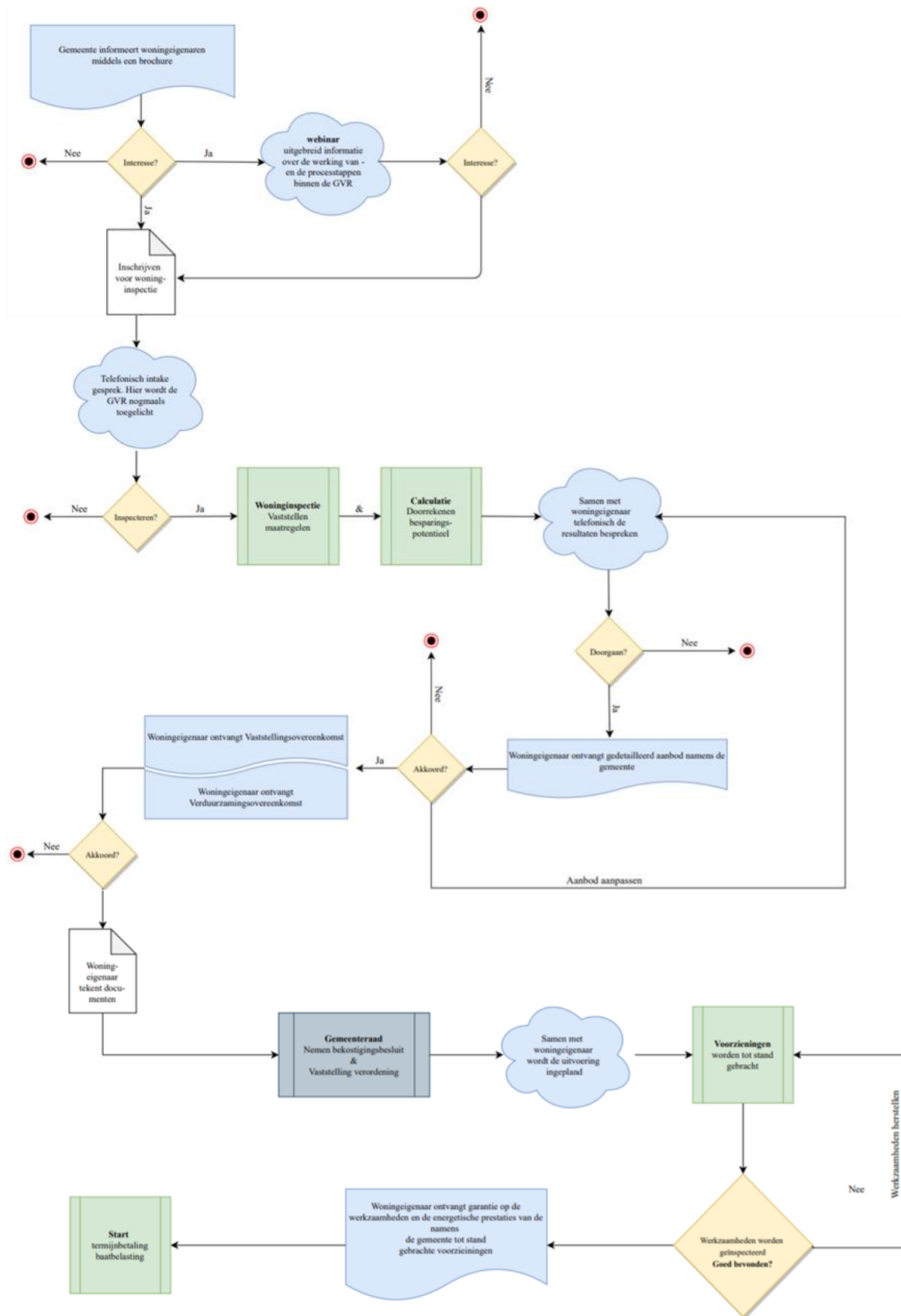
Ad d) Eindinspectie en energieprestatiegarantie

Na het tot stand brengen van de verduurzamingsvoorzieningen vindt een eindinspectie plaats. Bij een positief inspectieresultaat wordt door DWP aan de woningeigenaar garantie afgegeven op de kwaliteit en de energetische prestaties van de voorzieningen. Voldoet de oplevering niet, dan zullen eerst herstelwerkzaamheden plaatsvinden waarna wederom een eindinspectie plaatsvindt.

Ad e) Start heffing van baatbelasting

Nadat de woningeigenaar bovengenoemde garantie heeft ontvangen vangt de periodieke terugbetaling van de kosten van de verduurzamingsinvesteringen via de baatbelasting aan. Gedurende de vastgestelde periode betaalt de woningeigenaar de baatbelasting aan de gemeente.

De processtappen voor de woningeigenaar zijn hierna schematisch uitgewerkt.



2.3.2 Het GVR-proces voor de gemeente

Het proces van totstandkoming van de GVR voor de gemeente bestaat uit de volgende stappen:

- a. Overeenkomsten met DWP, Stichting Verzamelgelden en Stichting Waarborg
- b. Selectie van de wijk of buurt
- c. Samenstellen informatievoorziening woningeigenaren
- d. Uitwerking aanbiedingen aan woningeigenaren
- e. Vaststellingsovereenkomst
- f. Vaststelling bekostigingsbesluit en verordening baatbelasting
- g. Verduurzamen van de woningen
- h. Heffing en inning van baatbelasting

Ad a) Overeenkomsten met DWP, Stichting Verzamelgelden en Stichting Waarborg

De gemeente en DWP sluiten een overeenkomst waarin zij overeenkomen dat ze gaan samenwerken om wijken binnen de gemeente te verduurzamen met toepassing van de GVR. Daarnaast sluit de gemeente een overeenkomst met de Stichting Verzamelgelden GVR (SVGVR). In deze overeenkomst wordt vastgelegd dat de SVGVR de bekostiging van de binnen de GVR tot stand te brengen verduurzamingsvoorzieningen namens de gemeente voor haar rekening neemt. De gemeente verplicht zich dit volledige bedrag aan de SVGVR terug te betalen door middel van het overhevelen van de gedurende de looptijd geïnde baatbelasting. Verder gaat de gemeente een overeenkomst aan met de Stichting Waarborg GVR (SWGVR), waarmee het risico van eventuele structurele betaalonmacht van deelnemende woningeigenaren wordt afgedekt.

Ad b) Selectie van wijk of buurt

De gemeente stelt in lijn met de Transitievisie Warmte vast in welke wijken of buurten de GVR zal worden aangeboden.

Ad c) Samenstellen informatievoorziening aan woningeigenaren

Informatiebrochure

De gemeente stelt de inhoud van de informatiebrochure vast en verzendt deze naar elke woningeigenaar in de geselecteerde wijk of buurt. In deze brochure beschrijft de wethouder de plannen en wensen van de gemeente. Tevens vraagt de wethouder de woningeigenaar deel te nemen aan de GVR, waarbij volledige vrijwilligheid wordt benadrukt. De informatiebrochure gaat in op verschillende vragen. Zo wordt er onder andere aandacht besteed aan de vraag hoe de GVR werkt en wat de GVR voor woningeigenaren kan betekenen. Verder geeft de brochure informatie over de rol van DWP en de gemeente en wat de verduurzaming kost en oplevert. Daarnaast bevat de informatiebrochure een overzicht met de belangrijke voordelen van de GVR, persoonlijke verhalen van andere woningeigenaren en de soorten maatregelen en de verhoudingen tussen de maatregelen. Tot slot wordt kort vermeld hoe een woningeigenaar zich kan aanmelden en hoe hij/zij een online presentatie kan bijwonen.

Webinar

Voor de geïnteresseerde woningeigenaren organiseert de gemeente een webinar met uitleg over de GVR, de verduurzamingsvoorzieningen en de baatbelasting.

Ad d) Uitwerking aanbiedingen aan woningeigenaren

Na inspectie en uitwerking door DWP, doet DWP namens de gemeente een aanbod aan de geïnteresseerde woningeigenaren in de betreffende wijk of buurt voor de mogelijke verduurzamingsvoorzieningen in hun woning.

Ad e) Vaststellingsovereenkomst

De woningeigenaren die met het uitgewerkte aanbod akkoord gaan ontvangen van de gemeente een vaststellingsovereenkomst. Met het tekenen van deze overeenkomst en de parallel hieraan namens de gemeente door DWP met de woningeigenaren gesloten verduurzamingsovereenkomst krijgt de gemeente expliciete toestemming van de woningeigenaren om verduurzamingsmaatregelen tot stand te brengen in en aan de woningen. Tevens stemmen de woningeigenaren ermee in dat zij baatbelasting betalen aan de gemeente.

Ad f) Vaststelling bekostigingsbesluit en baatbelastingverordening

In een besluitvormingsproces van zes tot tien weken bereidt het College van B&W de bekostigingsbesluiten en baatbelastingverordeningen voor, die vervolgens door de gemeenteraad worden vastgesteld.

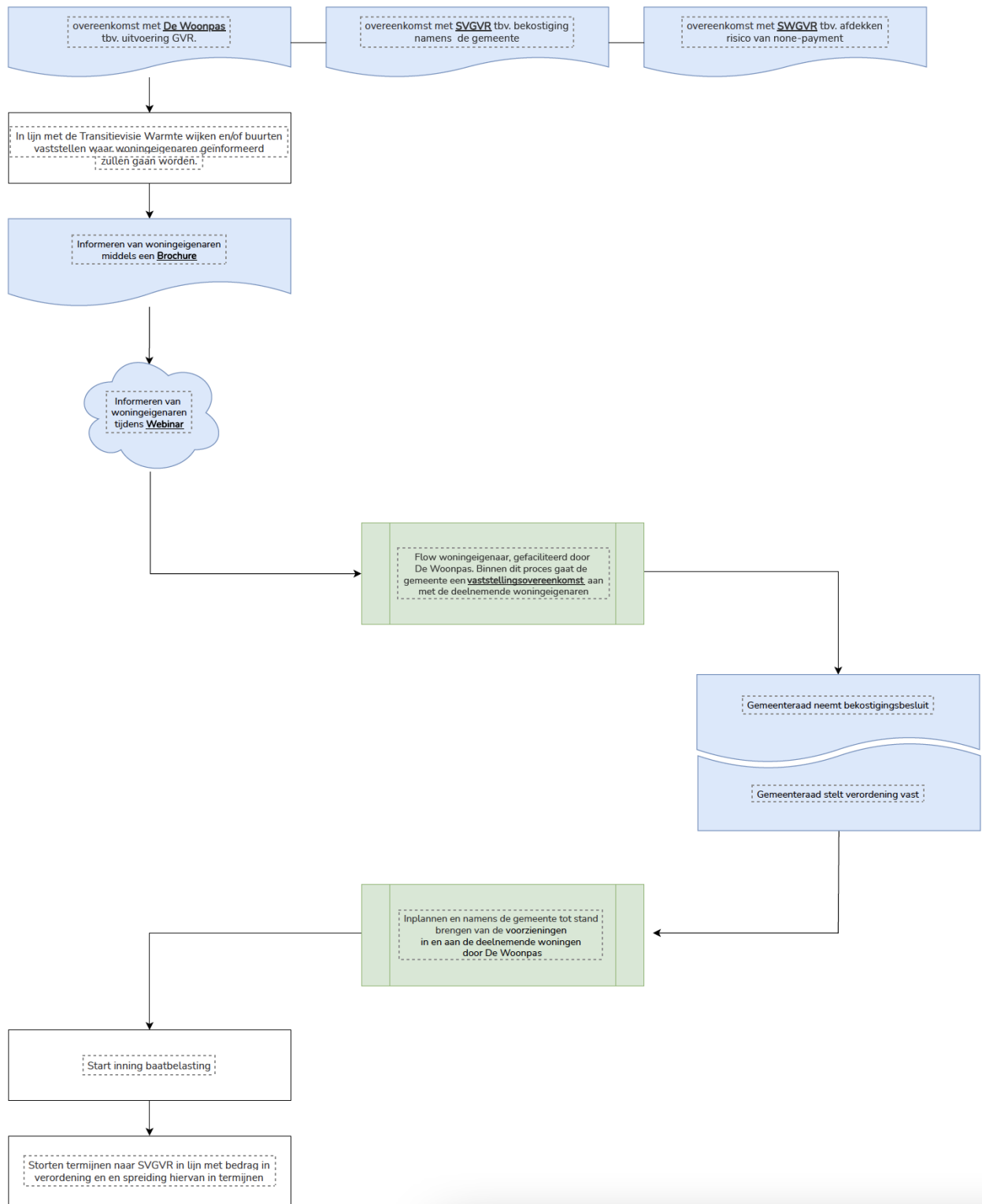
Ad g) Verduurzaming van de woningen

Nadat de bekostigingsbesluiten en de verordeningen zijn vastgesteld, wordt op wijkniveau begonnen met de verduurzaming van de woningen.

Ad h) Heffing en inning van baatbelasting

Nadat de voorzieningen tot stand zijn gebracht in en aan de woning, wordt gestart met de periodieke terugbetaling via de baatbelasting. Hiertoe wordt een aanslag baatbelasting opgelegd, die in maandelijkse termijnen wordt geïnd. Het geïnde bedrag aan baatbelasting maakt de gemeente synchroon met de baatbelastingstermijnen over naar de Stichting Verzamelgelden.

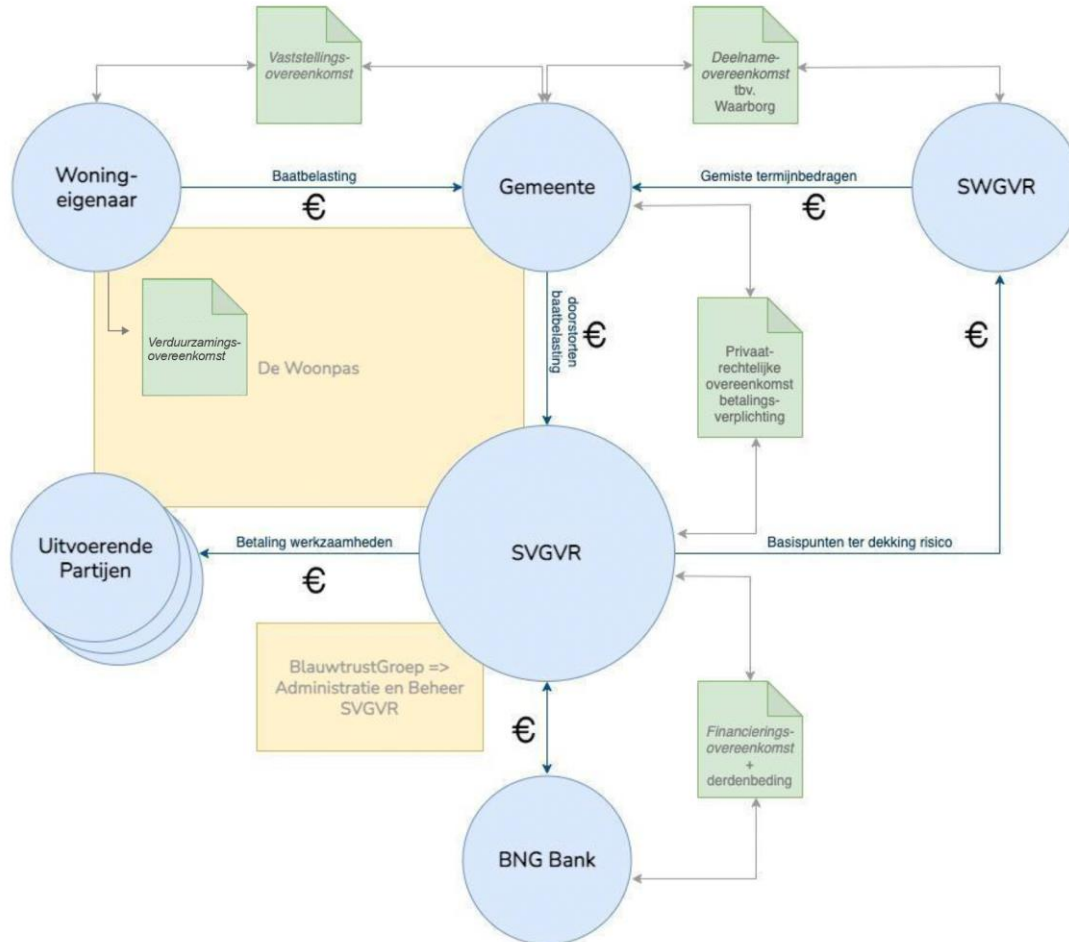
De processtappen van de gemeente zijn hierna schematisch uitgewerkt.



2.4 Financieringsstructuur

De financieringsstructuur is inzichtelijk gemaakt in de hierna volgende figuur.

Figuur 1: financieringsstructuur



Toelichting bij de figuur

Een deelnemende gemeente sluit overeenkomsten met DWP, Stichting Waarborg GVR (SWGVR) en Stichting Verzamelgelden GVR (SVGVR). Met deze laatste komt de gemeente overeen dat alle in de verordening vastgestelde via de baatbelasting te verhalen kosten van de verduurzamingsmaatregelen door de gemeente worden afgedragen aan de SVGVR in ruil voor de daadwerkelijke bekostiging van de verduurzamingsmaatregelen. De SVGVR sluit op basis van deze zekerheid een leningsovereenkomst met BNG Bank tegen zgn. 0-weging (solvabiliteitsvrij). Na succesvolle realisatie van de verduurzamingsmaatregelen betaalt de woningeigenaar in maandelijkse termijnen de kosten van de investeringen via aanslagen baatbelasting terug aan de gemeente. De gemeente stort de bedragen door aan de SVGVR. SVGVR betaalt de uitvoerders die de verduurzamingsmaatregelen namens de gemeente tot stand hebben gebracht bij de woningeigenaren. Hiertoe trekt zij het geld aan bij BNG bank. De financiële administratie en het -beheer van SVGVR is belegd bij Blauwtrust Groep. Ter waarborging van het potentiële financiële risico van betalingsonmacht bij deelnemende woningeigenaren, wordt per woning vanuit de SVGVR een risicopremie afgedragen aan SWGVR. Indien financiële risico's zich manifesteren bij een individuele woningeigenaar, staat SWGVR door de gereserveerde middelen, onder contractueel overeengekomen voorwaarden, garant.

2.5 Partijen en hun verantwoordelijkheden

Zoals uit de hiervoor beschreven onderdelen is gebleken, is een aantal partijen betrokken bij de uitvoering van de GVR. Hierna is aan de hand van een aantal vragen de onderlinge verantwoordelijkheden beschreven. Het betreft de volgende vragen:

- Op welke wijze biedt de GVR handvatten voor regie door gemeenten? (onderdeel 2.5.1)
- Op welke wijze worden woningeigenaren ontzorgd? (onderdeel 2.5.2)
- Hoe komt een aanbod tot verduurzaming van een woning tot stand? (onderdeel 2.5.3)
- Welke garanties biedt de GVR aan de woningeigenaar? (onderdeel 2.5.4)
- Wie is aanspreekpunt gedurende de looptijd van de GVR? (onderdeel 2.5.5)
- Hoe worden de uitvoerders van de verduurzamingsmaatregelen geselecteerd? (onderdeel 2.5.6)

2.5.1 Op welke wijze biedt de GVR handvatten voor regie door gemeenten?

Lokale overheden, waaronder gemeenten, hebben een rol in het terugdringen van de emissies van broeikasgassen in Nederland, zo blijkt onder meer uit artikel 8 lid 1 van de Klimaatwet. Gemeenten kunnen deze rol mede uitoefenen door woningeigenaren te begeleiden in het verduurzamen van woningen in de betreffende gemeente.

Door middel van de GVR wordt projectmatig op wijkniveau het verduurzamen van woningen gefaciliteerd. Hiermee neemt de warmte- en energievraag van de betreffende woningen en daarmee van de betreffende wijk af. Daarnaast biedt het gemeenten controle over en overzicht in de ontwikkeling van de verduurzaming van woningen op wijkniveau. Van de deelnemende woningeigenaren worden data verzameld over de energieprestaties van de woning, inclusief de prestaties na de getroffen maatregelen. Door deze data bij elkaar te brengen hebben gemeenten een overzicht per wijk van de energieprestaties van de woningen. De GVR geeft gemeenten op een viertal vlakken grip op de energietransitie van (grondgebonden) woningen:

1. het verduurzamen van woningen binnen de GVR leidt tot een afnemende warmte- en energievraag. Een afgenomen warmte- en energievraag, brengt een alternatieve duurzame warmtevoorziening dichterbij;
2. als gevolg van wijkgerichte toepassing van de GVR krijgt de gemeente inzicht in de warmte- en energievraag van woningen op wijkniveau in de gemeente. Inzicht dat momenteel ontbreekt;
3. de GVR ondersteunt gemeenten in capaciteit en de juiste competentie om de energietransitie vorm te geven. Gemeenten worden ontzorgd in het in kaart brengen van de energieprestaties van de woningen en in de inrichting en uitvoering van het belastingproces;
4. een systematische aanpak ten behoeve van de verduurzaming van woningen op wijkniveau is door implementatie van de GVR mogelijk voor woningeigenaren in alle lagen van de bevolking, waaronder ook woningeigenaren met een laag inkomen en/of beperkte leencapaciteit. Er is geen krediettoets ten aanzien van woningeigenaren en een woningeigenaar hoeft geen eigen investering te doen. Het streven is dat het baatbelastingbedrag gelijk is aan – of minder is dan – het bedrag van de besparing op de energierekening; gemeenten kunnen desgewenst met de GVR sociaal beleid toepassen door de selectie van de wijken die in aanmerking komen voor de GVR.

2.5.2 Op welke wijze worden woningeigenaren ontzorgd?

Woningeigenaren kunnen verduurzaming als ingewikkeld ervaren. Een woningeigenaar kan voor beslissingen komen te staan in het kader van verduurzaming van de eigen woning waar doorgaans meer achtergrondkennis voor nodig is. De GVR ontzorgt de woningeigenaar hierbij:

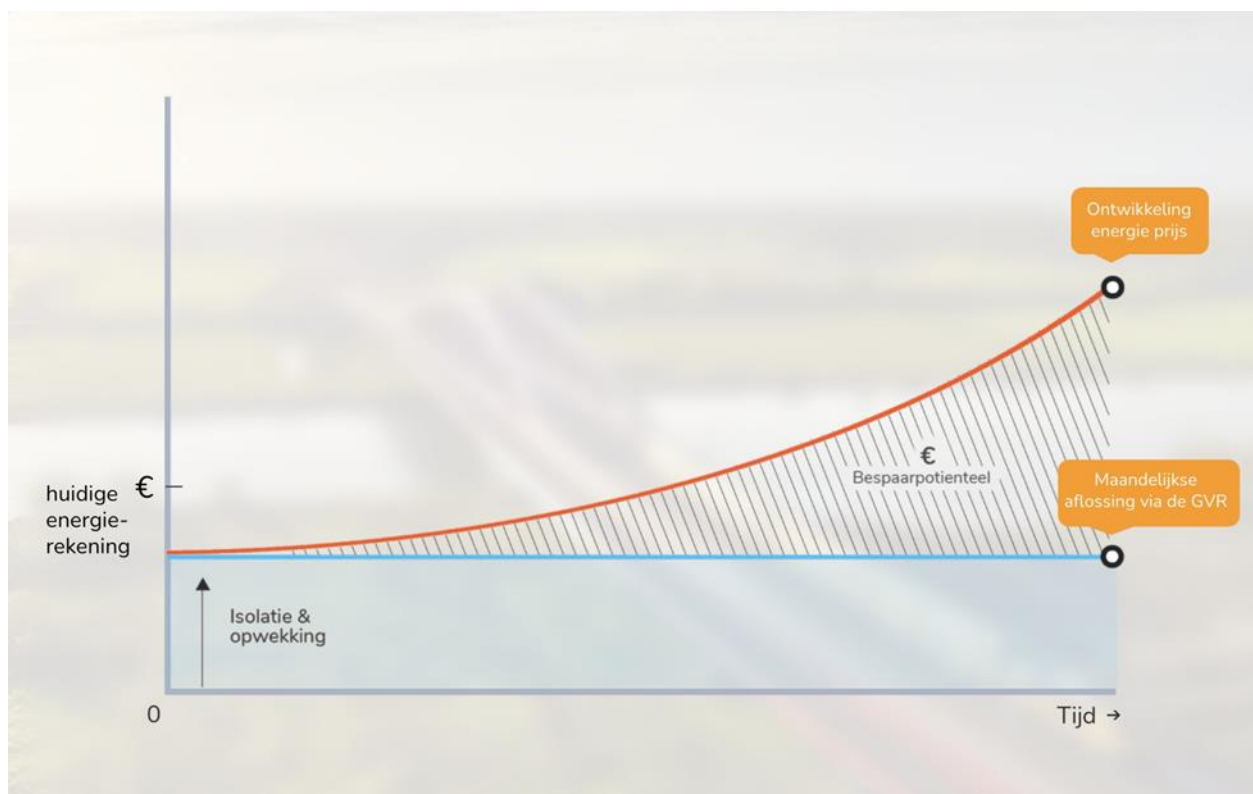
- de woningeigenaar heeft één aanspreekpunt voor de gehele looptijd van de GVR, waardoor een woningeigenaar niet met diverse partijen hoeft te spreken ten aanzien van de verduurzaming van de woning;
- de woningeigenaar krijgt zekerheid dat de verduurzamingsmaatregelen aansluiten bij de Transitievisie Warmte van de gemeente en de maatregelen dus voldoen aan de daaraan door de overheid gestelde normen;
- DWP zorgt voor een gecontroleerde uitvoering van de verduurzamingsmaatregelen;
- DWP werkt samen met geselecteerde uitvoerders;
- DWP verstrekt garantie op het materiaal, installatie en werking van de maatregelen (zie hierna onderdeel 2.5.4);
- de woningeigenaar hoeft geen eigen investering te doen. De woningeigenaar loopt dus ook geen investeringsrisico. Wanneer de woning verkocht wordt, gaat de betalingsverplichting van de resterende baatbelastingtermijnen over op de nieuwe eigenaar.

2.5.3 Hoe komt een aanbod tot verduurzaming van een woning tot stand?

Het GVR-aanbod komt tot stand door een aantal stappen te doorlopen, die tevens in tabel 1 zijn weergegeven. Om een aanbod te kunnen doen aan een woningeigenaar, wordt eerst een inspectie ter plekke uitgevoerd. Tijdens de inspectie worden primair de eigenschappen van de woning en het theoretische energieverbruik geïnventariseerd. Secundair wordt bepaald wat het subjectieve energiegebruik van de huidige woningeigenaar is (historisch energieverbruik). Op basis van de inspectie wordt een voorstel voor een combinatie van maatregelen gedaan. De energiebesparing die door aanpassing van de woning gerealiseerd kan worden bevat twee componenten: reductie in het verbruik van gas in m³ en opwekking van hernieuwbare energie uit zonnepanelen in Kwh (opwek elektriciteit middels PV (zonnepanelen)). De reductie in het gasverbruik wordt berekend in een ontwikkeld calculatiemodel dat gebaseerd is op de NTA 8800 – de methode voor de bepaling van energieprestaties van gebouwen. De gegevens die volgen uit de inspectie en de gegevens van de voorgestelde isolatie maatregelen vormen hierbij de input.

De GVR heeft als uitgangspunt dat alleen die verduurzamingsmaatregelen worden getroffen die rendabel of financieel neutraal zijn over de looptijd van de baatbelasting. Het streven is dan ook dat het bedrag aan besparing van energielasten dat met de verduurzaming van de woning behaald kan worden even hoog of hoger is dan de kosten van de verduurzaming, uitgesmeerd over de looptijd van de baatbelasting gedurende maximaal 30 jaar (woonlastenneutraliteit). Zijn de kosten van de verduurzaming hoger dan de opbrengst in energielastenbesparing, dan wordt dit expliciet besproken met de woningeigenaar. De instemming met het tot stand brengen van voorzieningen aan de woning blijft te allen tijde een vrijwillige keuze van de woningeigenaar.

De spreiding van de baatbelastingstermijnen binnen de GVR is maximaal 30 jaar, overeenkomstig de wettelijk maximaal toegestane baatbelastinglooptijd. DWP streeft naar woonlastenneutraliteit voor de woningeigenaar vanaf de aanvang van de regeling. Dit betekent dat DWP bij het aanbod zal aangeven wat de verwachte energiebesparing is op basis van de calculaties. Tevens wordt de ontwikkeling van het besparingspotentieel gedurende de gehele looptijd geschetst. Daar waar de baatbelasting een vast maandbedrag is gedurende de gehele looptijd, is er een gerechtvaardigde verwachting dat het besparingspotentieel van de gerealiseerde maatregelen groter wordt. De komende jaren worden verdere overheidsopslagen (belastingen) op energie verwacht. Op basis hiervan wordt voor elke deelnemer over de looptijd van de GVR een verwachte netto besparing berekend.



Bron: Figuur is afkomstig van De Woonpas

De ontwikkeling van de energieprijzen wordt berekend op basis van inflatiecijfers en bekend overheidsbeleid. Als gevolg van wijzigingen in de vorm van inflatie en veranderend overheidsbeleid worden de calculatiemodellen met enige regelmaat onder de loep genomen en geactualiseerd. Dit zorgt ervoor dat binnen de GVR reële en actuele calculatiemodellen gehanteerd blijven worden.

In gevallen waar de berekende besparing ten opzichte van de baatbelasting te laag is en bij aanvang nog geen sprake is van maandlastenneutraliteit, wordt de situatie alvorens een aanbod uit te sturen de situatie besproken met de woningeigenaar. Wanneer het maandelijks 'tekort' beperkt en van korte duur is, kan in overleg besloten worden de GVR alsnog toe te passen. Is de situatie financieel onaantrekkelijk en is er geen perspectief op een positieve case, dan wordt de GVR niet aangeboden. In deze gevallen leveren de mogelijke verduurzamingsmaatregelen te weinig besparing op ten opzichte van de daarvoor noodzakelijke investering.

De lasten voor de GVR zijn overdraagbaar. Overdraagbaarheid is gewaarborgd door de toepassing van de gemeentelijke baatbelasting. De baatbelasting is immers aan de woning gebonden en wordt als zodanig als een publiekrechtelijke beperking geregistreerd in de openbare registers. Bij verkoop van de woning gedurende de looptijd van de GVR wordt de baatbelastingverplichting dan ook opgenomen in de koopakte. Met het ondertekenen van de koopakte aanvaardt de koper expliciet eveneens deze aan de onroerende zaak gekoppelde fiscale verplichting.

2.5.4 Welke garanties biedt de GVR aan de woningeigenaar?

Binnen de GVR worden garanties geboden op de energetische effecten van de tot stand gebrachte verduurzamingsmaatregelen. Deze garanties worden op de woning gegeven, niet op de woningeigenaar (objectieve garantie). DWP is met de uitvoerders een integrale systeemgarantie van 25 jaar overeengekomen voor de werking van zonnepanelen. Voor isolatie betreft de garantietermijn 10 jaar. De garanties worden door DWP één op één doorgezet aan de woningeigenaar. Mocht DWP onverhoopt ophouden te bestaan, dan is met de uitvoerders contractueel tussen DWP en de uitvoerders vastgelegd dat een woningeigenaar de garantie direct op de uitvoerder(s) kan verhalen.

2.5.5 Wie is aanspreekpunt voor de woningeigenaar gedurende de looptijd van de GVR?

Vanaf de eerste aanmelding tot aan het einde van de looptijd van de GVR is DWP het aanspreekpunt voor de woningeigenaar. De looptijd betreft momenteel maximaal 30 jaar.

2.5.6 Hoe worden de uitvoerders van de verduurzamingsmaatregelen geselecteerd?

DWP stelt kwaliteits-, continuïteits- en leveringseisen aan uitvoerders. Zo moeten de eerder vermelde garantie-eisen ingewilligd worden en worden uitvoerders periodiek gecontroleerd op aan te houden reserveringen om deze garanties waar te kunnen maken. Specifiek voor uitvoerders van isolering geldt dat deze alle gebruikelijke vormen van isolatie moeten kunnen leveren: dakisolatie, vloerisolatie, bodemisolatie, spouwmuurisolatie en glasisolatie.

2.6 Calculatie van de business case voor individuele woning

Ter illustratie wordt onderstaand een business case beschreven ten aanzien van de berekeningen in de GVR. EY heeft over deze business case een assurance-opdracht uitgevoerd waarbij een assurance rapport met een beperkte mate van zekerheid is verstrekt. De rapportage is opgenomen in Bijlage 6.

Tijdens een inspectie van de woning verzamelt DWP gegevens over de energieprestatie van de woning. Onder andere worden de volgende gegevens verzameld:

- type woning;
- ligging van de woning t.o.v. de zon;
- type dak;
- hellingshoek dak;
- nokhoogte;
- type ketel;

- oppervlakte vloer;
- oppervlakte gevels;
- oppervlakte dak en
- oppervlakte en type glas.

Door middel van de tijdens de inspectie verzamelde gegevens wordt een theoretisch energieverbruik berekend aan de hand van de NTA 8800 – de methode voor de bepaling van energieprestaties van gebouwen.

Afhankelijk van de status van de woningen en eventueel reeds aanwezige c.q. uitgevoerde maatregelen wordt door DWP een voorstel gedaan voor energiebesparende maatregelen: zonnepanelen, vloerisolatie, gevelisolatie, dakisolatie en glisolatie.

Het effect van de voorgestelde maatregelen op de theoretische energieprestatie van de woning wordt tevens doorberekend aan de hand van de NTA 8800. Aan de hand van de resultaten van de berekening wordt opnieuw een afweging gemaakt of bepaalde voorgestelde maatregelen voor voldoende energiebesparing zorgen ten opzichte van de investering die er tegenover staat.

De calculaties vinden plaats op basis van de woninggegevens. In het advies van DWP wordt echter niet alleen naar de woning gekeken, maar wordt ook het energieverbruik van de woningeigenaar meegewogen. Voorbeeld: voor een woningeigenaar die een woning voornamelijk op de begane grond bewoont, wordt doorgaans geen dakisolatie in het advies opgenomen, gezien dit in de praktijk tot beperkte energiebesparing zal leiden.

Om het GVR aanbod te kunnen doen worden tevens offertes opgevraagd bij de uitvoerders op basis waarvan de terugbetaling via de baatbelasting kan worden berekend. Hieruit volgt een baten-lasten afweging die voor iedere woning anders zal zijn.

In gevallen waar de berekende besparing ten opzichte van de baatbelasting te laag is en bij aanvang nog geen sprake is van maandlasten neutraliteit, wordt de situatie alvorens een aanbod uit te sturen besproken met de woningeigenaar. Wanneer het maandelijks 'tekort' beperkt en van korte duur is, kan in overleg besloten worden de GVR alsnog toe te passen. Is de situatie financieel onaantrekkelijk en is er geen perspectief op een positieve case, dan wordt de GVR in beginsel niet aangeboden en geadviseerd geen gebruik te maken van de GVR. In deze gevallen leveren de mogelijke verduurzamingsmaatregelen te weinig besparing op ten opzichte van de investering die er voor gedaan moet worden.

3. De heffing van baatbelasting binnen de GVR

3.1 Inleiding

Aan het ESBL is gevraagd te beoordelen in hoeverre de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR voldoet aan de fiscaal-juridische eisen die de wet, wetsgeschiedenis en de op basis daarvan ontstane jurisprudentie daaraan stellen. Hierbij is uitgegaan van de modelverordening en het model-bekostigingsbesluit zoals die bij de opdrachtverlening zijn verstrekt.⁸ Mocht een belastingplichtige bezwaar en beroep instellen tegen een opgelegde aanslag baatbelasting, hoe zou een rechter dan over die aanslag oordelen? Welke mogelijke knelpunten zouden in de procedure aan de orde kunnen komen? Hoe groot is de kans dat een en ander een gerechtelijke procedure doorstaat? Hoe groot is de kans dat de aanslag zal worden vernietigd? Hoe groot is de kans dat de hele verordening onverbindend wordt geacht door de rechter? En wat zijn de gevolgen van een dergelijke uitspraak door de rechter? In de hierna volgende onderdelen is op deze vragen antwoord gezocht. De beschrijving in de onderdelen vormt een ingekorte weergave van onze analyses. De volledige fiscaal-juridische analyse is opgenomen in Bijlage 4.

- In onderdeel 3.3 is uiteengezet aan welke fiscaal-juridische voorwaarden de gemeente moet voldoen bij de heffing van baatbelasting. Hierbij is tevens onderzocht in hoeverre de toepassing van baatbelasting binnen de GVR daarmee in overeenstemming is en daarbinnen past, alsmede waar deze mogelijk afwijkt van bestaande wetgeving, wetsgeschiedenis en jurisprudentie.
- In onderdeel 3.4 is de vaststellingsovereenkomst geanalyseerd en wat de gevolgen zijn bij verkoop van een onder de GVR verduurzaamde woning.
- In onderdeel 3.5 is het toetsingskader van de rechter uiteengezet. Welke bevoegdheden heeft de rechter bij de beoordeling van een aanslag baatbelasting? Welke regels gelden er voor de rechtsvinding door de rechter? Welke onderdelen onderzoekt de rechter ambtshalve en hoe legt zij de wet uit? Welke oordelen kan de rechter uitspreken in het kader van een beroep tegen een aanslag baatbelasting? Welke potentiële risico's loopt de gemeente bij een gerechtelijke procedure over een aanslag baatbelasting die is opgelegd binnen de GVR? En wat zijn de gevolgen voor de gemeente van een negatieve uitspraak door de rechter in een procedure tegen een opgelegde aanslag baatbelasting?

Hieraan vooraf gaat de vraag wat de baatbelasting aantrekkelijk maakt als bekostigingsinstrument voor woningverduurzaming binnen de GVR (zie hierna onderdeel 3.2).

3.2 Aantrekkelijkheid van baatbelasting als instrument voor woningverduurzaming

Binnen de GVR wordt gebruik gemaakt van de heffing van de gemeentelijke baatbelasting. Door het opleggen van jaarlijkse aanslagen baatbelasting, die verspreid over twaalf maanden worden geïncasseerd, verhaalt de gemeente gedurende maximaal 30 jaar de door haar voorgefinancierde kosten van de verduurzaming van de binnen een bepaalde wijk gelegen woningen op de betreffende woningeigenaren. Het gemeentelijke bekostigingsinstrument baatbelasting sluit op diverse punten aan bij de in het Klimaatakkoord opgenomen doelstellingen en gekozen uitgangspunten ten aanzien van de verduurzaming van particuliere woningen:

Klimaatdoelstellingen en wijkgerichte aanpak	baatbelasting
<i>Regierol voor gemeenten</i>	Bekostigingsinstrument dat gemeenten zelf kunnen inzetten; handelingsperspectief door eigen heffing
<i>Wijkgerichte aanpak</i>	Heffing in bepaald gedeelte van de gemeente / wijk mogelijk, heffing per deelproject mogelijk
<i>Terugdringen warmtevraag gebouwde omgeving⁹</i>	Heffing mogelijk voor 'voorzieningen' die door of namens de gemeente worden aangelegd

⁸ De Woonpas heeft gedurende het onderzoek aangegeven bereid te zijn deze modelbesluiten aan te passen aan de wijzigingssuggesties van het ESBL.

⁹ De noodzakelijkheid van terugbrengen van de warmtevraag blijkt bijvoorbeeld uit de Handreiking voor lokale analyse van het Expertise Centrum Warmte, die is gebaseerd op de Startanalyse van het Planbureau voor de leefomgeving (PBL). Het PBL onderscheidt een vijftal CO₂-neutrale strategieën om van het aardgas af te gaan waarbij elke strategie bestaat uit maatregelen die gericht zijn op het verminderen van de warmtevraag (isolatie) en op het aanleggen of verwarren van energie-infrastructuur waarmee woningen en gebouwen duurzaam verwarmd kunnen worden. Zie: <https://www.expertisecentrumwarmte.nl/themas/de+leidraad/handreiking+voor+lokale+analyse/default.aspx> en <https://themasites.pbl.nl/leidraad-warmte/2020/#>.

Koppeling aan energiebesparing / woonlastenneutraliteit¹⁰

Heffing kan over 30 jaar worden verspreid en maandelijks worden geïnd, zodat koppeling met energiebesparing kan worden gerealiseerd.

Geen relatie met leencapaciteit bewoner / verduurzaming voor iedereen bereikbaar

Heffing op het object (woning), niet op het subject (eigenaar/gebruiker), leencapaciteit niet van belang. Gemeente financiert voor en int een maandelijks bedrag aan baatbelasting om voorgefinancierde bedrag 'terug te halen'.

Opvolgende woningeigenaren moeten meebetalen

Opvolgende woningeigenaren krijgen automatisch een aanslag baatbelasting voor de resterende termijnen. Eerste eigenaar betaalt slechts voor de maanden dat hij zelf eigenaar is.

De baatbelasting voldoet in veel opzichten als mogelijk bekostigingsinstrument in de situatie waarin een gemeente haar regierol actief wil oppakken en de verduurzaming van woningen wijkgericht wil stimuleren en faciliteren. Toch is er ook een aantal juridische onzekerheden en knelpunten. De wijze waarop de baatbelasting wordt toegepast binnen de GVR wijkt namelijk op een aantal punten af van de wijze waarop de baatbelasting tot op heden door gemeenten is toegepast en van de uitleg in de jurisprudentie van de wettelijke regeling van baatbelasting. Deze punten komen hierna aan bod.

3.3 Voorwaarden voor heffing van baatbelasting

3.3.1 Inleiding

In dit onderdeel is onderzocht welke fiscaal-juridische voorwaarden gelden voor de heffing van baatbelasting. Tevens is onderzocht of en in hoeverre de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR hieraan voldoet en welke mogelijke knelpunten hierbij te benoemen zijn.

3.3.2 Toetsing baatbelasting GVR aan wettekst en ontstaansgeschiedenis van baatbelasting

➤ [Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.1 en 1.2](#)

De regeling van baatbelasting is wettelijk vastgelegd in art. 222 van de Gemeentewet. Niet alle daarin genoemde begrippen zijn ook in de wettelijke regeling zelf gedefinieerd. Over de voorwaarden waaraan de baatbelasting moet voldoen is in het verleden veel geprocedeerd. Daarbij heeft de rechter nadere uitleg gegeven aan de genoemde begrippen en eisen. Voor die uitleg is ook de ontstaansgeschiedenis van de baatbelasting van belang. De huidige wettelijke regeling van baatbelasting kent diverse voorgangers.¹¹ In een geschil over een opgelegde aanslag baatbelasting kijkt de rechter bij de uitleg van begrippen zoals het begrip 'voorzieningen' (lid 1 van art. 222 Gemeentewet) niet alleen naar de wettekst zelf, maar ook naar de wetsgeschiedenis en de bedoeling van de wetgever.¹² Bij de fiscaal-juridische beoordeling van toepassing van de baatbelasting binnen de GVR is derhalve ook een analyse van de wetsgeschiedenis en jurisprudentie nodig.

Bij de fiscaal-juridische beoordeling van de heffing van baatbelasting binnen de GVR speelt het perspectief van de doelstelling van het treffen van de voorzieningen, zoals het projectmatig terugdringen van de warmte- en energievraag in een wijk, slechts indirect een rol. Voor een beoordeling van de juridische houdbaarheid gaat het er namelijk om of dat wat er feitelijk gebeurt binnen het project voldoet aan de wettelijke bepalingen en de uitleg die daaraan wordt gegeven in de wetsgeschiedenis en jurisprudentie. Gezien de doelstelling van de GVR zijn er goede argumenten aan te dragen voor de wijze van inrichting van de heffing van baatbelasting. Deze keuzes zijn binnen het totaalpakket van de GVR logisch verklaarbaar. Bovendien zijn deze keuzes zorgvuldig; de belangen van de woningeigenaar en van de gemeente worden voldoende geadresseerd en de rechtsbescherming van de woningeigenaar wordt niet beperkt. Dit neemt niet weg, dat voor lokale belastingheffing geldt, dat de lokale overheid bij de heffing van belastingen gebonden is aan de wettelijke bepaling waarin de heffingsbevoegdheid aan haar door de wetgever is toebedeeld. Het besluit tot inzet van een belasting kan weliswaar zorgvuldig en gemotiveerd zijn genomen door de lokale overheid en de heffing kan op zorgvuldige wijze zijn vormgegeven, rekening houdend met de belangen en rechten van de belastingplichtige, maar als de betreffende belastingverordening niet voldoet aan de wettelijke eisen zal de rechter desondanks tot onverbindendheid van de verordening concluderen. In dat kader hebben wij alle juridische voorwaarden die gelden voor de heffing

¹⁰ Klimaatakkoord 2019, p. 15.

¹¹ Zie daarvoor Tabel 1 in onderdeel 1.1 van Bijlage 4.

¹² Dit is niet bijzonder voor de baatbelasting, maar deze wijze van toetsing wordt gehanteerd bij elke aanslag die aan een rechter worden voorgelegd.

van baatbelasting langgelopen en, voor zover relevant, getoetst of de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR hieraan voldoet.

Wij zijn hierbij enkele mogelijke knelpunten tegengekomen. De wet stelt enkele voorwaarden voor heffing, die binnen de GVR en de doelstelling daarvan op zijn minst ondoelmatig en onnodig knellend zijn. Sommige van deze knellende voorwaarden kunnen binnen de bestaande wettelijke kaders worden opgelost door aanpassing van het bekostigingsbesluit en de verordening baatbelasting, alhoewel dit wellicht leidt tot een minder gunstige toepassing vanuit het perspectief en de doelstelling van de GVR. Andere knelpunten kunnen naar ons oordeel alleen worden weggenomen door aanpassing van de wet. Wij verwijzen daarvoor naar onderdeel 7.5. De knelpunten worden benoemd en er wordt aangegeven welke aanpassingen eventueel mogelijk zijn.

3.3.3 Toetsing baatbelasting GVR aan wettelijke voorwaarden

➤ [Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2](#)

Hierna is geïnventariseerd of en in hoeverre er mogelijk fiscaal-juridische knelpunten zijn bij de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR. Voor zover wij deze constateren, hebben we geanalyseerd wat daarvan de gevolgen kunnen zijn en of en in hoeverre er aanbevelingen kunnen worden gedaan om geconstateerde risico's te mitigeren.

Uit de wettelijke regeling van baatbelasting in art. 222 Gemeentewet kunnen de volgende voorwaarden worden gedestilleerd die worden gesteld aan de heffing van baatbelasting:

- a. De heffing van baatbelasting is beperkt tot een **bepaald gedeelte** van de gemeente (hierna onderdeel 3.3.3.1);
- b. waarbij **voorzieningen** tot stand worden of zijn gebracht (hierna onderdeel 3.3.3.2);
- c. waarbij sprake is van **baat** (hierna onderdeel 3.3.3.3);
- d. van een **onroerende zaak** (hierna onderdeel 3.3.3.4);
- e. en waarbij sprake is van omslag van kosten (kostenverhaal) (hierna onderdeel 3.3.3.5);
- f. waaraan vooraf is gegaan een door de gemeenteraad vastgesteld **bekostigingsbesluit** (hierna onderdeel 3.3.3.6);
- g. en waarbij de baat van de onroerende zaak wordt beoordeeld op een **baatpeildatum** (hierna onderdeel 3.3.3.7);
- h. er een baatbelasting**verordening** wordt vastgesteld (hierna onderdeel 3.3.3.8);
- i. en de opgelegde aanslag baatbelasting kan worden omgezet in een **jaarlijkse heffing** van maximaal 30 jaar (hierna onderdeel 3.3.3.9).

Hierna volgt een analyse per genoemde voorwaarde.

3.3.3.1 Bepaald gedeelte van de gemeente

➤ [Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.a](#)

De baatbelasting is een bestemmingsheffing die niet binnen de gehele gemeente geheven wordt, zoals een algemene belasting (bijv. de ozb), maar slechts binnen het gedeelte van de gemeente waar de voorzieningen worden aangebracht. Het aangrijpingspunt voor de heffing is het profijt dat de onroerende zaken binnen dat gedeelte hebben van de tot stand gebrachte voorzieningen. Alleen de onroerende zaken die in het aanleggebied gelegen zijn en door de aangelegde voorzieningen zijn gebaat, worden in de heffing betrokken. Onroerende zaken die niet in het gebied gelegen zijn en/of niet gebaat zijn, worden niet in de heffing betrokken. Baatbelasting is aldus een bijzondere (slechts heffing van gebate onroerende zaken) gebiedsgerichte heffing. De afbakening van het gebied wordt bepaald door het bijzondere profijt dat onroerende zaken binnen dit gebied hebben van de door de gemeente tot stand gebrachte voorzieningen.

Karakter en rechtsgrond van de baatbelasting

De wetgever heeft deze bijzondere gebiedsgerichte heffingsmogelijkheid aan gemeenten gegeven, omdat hij het niet rechtvaardig achtte dat gemeentelijke kosten van de aanleg van voorzieningen, die in het algemeen belang zijn getroffen, ten laste van alle objecten in de gemeente komen, wanneer daar een beperkte groep objecten in het bijzonder van profiteert. De heffing van baatbelasting staat gemeenten ter beschikking in gevallen waarin de gemeenteraad het onbillijk en onrechtvaardig acht om alle onroerende zaken binnen de gemeente te laten bijdragen aan voorzieningen die vooral een beperkte groep onroerende zaken

ten goede komen. De baatbelasting kan dan ook gekenschetst worden als een echte bestemmingsheffing; een belasting van wege bijzonder groepsprofijt voor de bekostiging van quasi-collectieve goederen.¹³

Aanduiding gebied in bekostigingsbesluit en verordening

In het bekostigingsbesluit, dat aan de aanleg van de voorzieningen vooraf gaat, moet het gebied reeds worden aangewezen waar de voorzieningen tot stand zullen worden gebracht en waar in de toekomst mogelijk een baatbelasting geheven zal worden. Nu niet alle onroerende zaken, maar slechts de onroerende zaken in een gedeelte van de gemeente zullen worden belast met baatbelasting om de kosten van de voorzieningen te verhalen, moet voorafgaand aan het treffen van de voorzieningen al duidelijk worden gemaakt door de gemeente dat zij de baatbelasting mogelijk zal gaan inzetten. Het bekostigingsbesluit dient daarmee de rechtszekerheid van toekomstig belastingplichtigen en heeft daarmee een signaalfunctie voor de eigenaren van de onroerende zaken binnen het gebied.

Toepassing van deze voorwaarde binnen de GVR

Binnen de GVR wordt een bepaalde wijk aangewezen als gebied waarbinnen de voorzieningen worden getroffen. Voor deze wijk wordt een bekostigingsbesluit vastgesteld en later ook de verordening. In die zin voldoet de toepassing van de baatbelasting in de GVR aan de voorwaarde van heffing binnen een bepaald gebied. Het staat de gemeente vrij om zelf een keuze te maken binnen welk gebied zij voorzieningen wil treffen en waarvan zij de kosten van aanleg wil verhalen met baatbelasting.

De keuze van het gebied kan binnen de GVR aansluiten bij het wijkuitvoeringsplan als uitwerking van de Transitievisie Warmte. Het uitvoeringsplan beschrijft hoe de gemeente de wijkgerichte aanpak in een specifieke wijk wil doorvoeren. Het doel van de GVR daarbinnen is het projectmatig terugdringen van de warmte- en energievraag binnen een wijk, om deze wijk uiteindelijk aan te kunnen sluiten op een alternatieve warmtevoorziening. De baatbelasting zou in dat verband een ideaal bekostigingsinstrument kunnen zijn, nu ook deze heffing wordt beperkt tot een bepaald gedeelte van de gemeente.

Er bestaat ook een maatschappelijke rechtvaardiging voor het niet via de algemene middelen op algemeen wijze bekostigen van deze voorzieningen. Immers, de voorzieningen die tot stand worden gebracht leveren profijt op voor specifieke, aan te wijzen onroerende zaken binnen een bepaald gebied van de gemeente. In plaats van deze voorzieningen uit de algemene middelen te bekostigen is het dus rechtvaardig om de rekening neer te leggen bij de (eigenaren van de) objecten die in bijzondere mate profijt hebben van deze voorzieningen.

Mogelijk knelpunt

De aanduiding van het gebate gebied binnen de GVR voldoet op zichzelf aan de daaraan te stellen voorwaarden. Er wordt immers een gebaat gebied aangewezen en gemarkeerd op een bij het bekostigingsbesluit en de verordening behorende kaart. Daarnaast worden specifieke adressen in het bekostigingsbesluit en de verordening genoemd van de woningen die worden/zijn verduurzaamd. Dit levert mogelijk knelpunten op, waarop wij in volgende onderdelen ingaan: 3.3.3.2 (Voorzieningen/openbaar nut); 3.3.3.3 (Baat) en 3.3.3.5 (Omslag van kosten).

3.3.3.2 Voorzieningen

- [Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.b](#)

Tot stand gebracht 'door of met medewerking van het gemeentebestuur'

De voorzieningen moeten volgens artikel 222, lid 1 Gemeentewet door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand worden of zijn gebracht. Uit eerder onderzoek van het ESBL blijkt, dat voor 'door of met medewerking' voldoende is dat de gemeente de kosten van de voorzieningen draagt.¹⁴

De voorzieningen die binnen de GVR worden aangebracht worden niet door de gemeente zelf tot stand gebracht. Wel is de gemeente opdrachtgever, via de overeenkomst met DWP. DWP ontzorgt de gemeente in de selectie van zowel de voor verduurzaming geschikte woningen, als de vereiste verduurzamingsinvestering, de selectie van de voorzieningen en van de uitvoerders van de verduurzamingsmaatregelen. Verder sluit een gemeente een overeenkomst met de Stichting Waarborg GVR en de Stichting Verzamelgelden GVR. Met deze laatstgenoemde stichting komt zij overeen dat alle in de verordening vastgestelde via de

¹³ Zie daarvoor ook onze beschrijving van de economische welvaartstheorie van Goedhart die wij beschrijven in Bijlage 4, onderdeel 1.2.a die een voorkeursvolgorde voor bekostiging van overheidsuitgaven heeft ontwikkeld waarbij vanuit een optimale allocatie collectieve goederen bekostigd zouden moeten worden vanuit algemene middelen, quasi-collectieve goederen middels bestemmingsheffingen en individuele goederen middels (overheids)prijzen (retributies).

¹⁴ A.P. Monsma en M.R. de Boer, Fiscale bekostiging warmtenet Drechtsteden, Rotterdam: ESBL 2019, p. 27-29, te downloaden van <https://www.eur.nl/esl/research/research-centers/esbl/themadossiers/duurzaamheid>.

baatbelasting te verhalen kosten van de verduurzamingsmaatregelen door de gemeente wordt afgedragen aan de Stichting Verzamelgelden GVR in ruil voor de bekostiging van de verduurzamingsmaatregelen. De Stichting Verzamelgelden GVR sluit op basis van deze zekerheid een leningsovereenkomst met BNG Bank. Zie uitgebreider over de financieringsstructuur onderdeel 2.4 van het rapport. Hiermee is voldaan aan de voorwaarde dat de voorzieningen door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand worden gebracht. De gemeente draagt via de overeenkomsten met zowel DWP als de Stichting Verzamelgelden de kosten van de totstandkoming van de voorzieningen. Deze kosten worden vervolgens in de vorm van baatbelasting verhaald op de woningeigenaren.

Het voorzieningenbegrip

De wettelijke regeling geeft zelf geen nadere invulling van het begrip voorzieningen. Dit kan wel worden afgeleid uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie.¹⁵ Hieruit blijkt dat de volgende eisen worden gesteld aan 'voorzieningen' bij de inzet van baatbelasting.

Voorzieningen zijn:

- i. voortbrengsels van stoffelijke aard, ofwel **fysieke werken**;
- ii. waarbij **geen sprake is van (achterstallig) onderhoud**;
- iii. die van **openbaar nut** zijn;
- iv. en die **baat opleveren** voor de onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente.

Hierna worden deze elementen kort toegelicht op basis van wetsgeschiedenis en jurisprudentie. Vervolgens wordt per element geanalyseerd hoe de binnen de GVR in of aan particuliere woningen tot stand gebrachte verduurzamingsmaatregelen zich verhouden tot het betreffende deelelement van de definitie van voorzieningen.

Ad. i) Fysieke werken

De voorzieningen waarvan de kosten kunnen worden verhaald met baatbelasting moeten voortbrengsels van stoffelijke aard zijn, met andere woorden fysieke of materiële werken.¹⁶ Een voorbeeld hiervan is de aanleg van een weg of het plaatsen van lantaarnpalen. Dienstverlening, zoals het wijzigen van een bestemmingsplan of een uitvoeringsplan als uitwerking van de Transitievisie Warmte, vallen daarom niet onder het begrip voorzieningen waarvan de kosten met baatbelasting kunnen worden verhaald.¹⁷

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan deze voorwaarde?

De binnen de GVR aangebrachte voorzieningen betreffen voorzieningen van stoffelijke aard, ofwel fysieke werken. Het gaat om het aanbrengen van zonnepanelen en verschillende vormen van isolatie. Dit zijn materiële werken die op, in of aan de woning worden aangebracht. Het gaat dus niet om papieren maatregelen waarvoor geen baatbelasting geheven mag worden. De voorzieningen voldoen aldus aan de eerste voorwaarde.

Ad. ii) Geen onderhoud

Uit de wettekst van art. 222 Gemeentewet blijkt dat baatbelasting kan worden geheven wegens het *tot stand brengen van voorzieningen*. Hieruit kan worden afgeleid dat de belasting kan worden geheven voor verhaal van kosten van nieuw tot stand gebrachte voorzieningen. Uit de jurisprudentie blijkt dat het uitvoeren van onderhoudswerkzaamheden niet valt onder het tot stand brengen van voorzieningen. Bij vervanging van bestaande voorzieningen kan slechts baatbelasting worden geheven indien sprake is van een verbetering, waarbij slechts de verbeteringskosten mogen worden verhaald en niet de met de vervanging bespaarde onderhoudskosten.

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

De voorzieningen die binnen de GVR worden getroffen betreffen grotendeels nieuwe, nog niet in de woning bestaande voorzieningen. Zo is het aanbrengen van zonnepanelen aan te merken als het tot stand brengen van een voorziening en niet als het

¹⁵ Zie voor een uitgebreide analyse en voorbeelden van voorzieningen die met baatbelasting in het verleden zijn bekostigd: A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage, (dissertatie), Delft: Eburon 2012, p. 139 e.v.

¹⁶ *Kamerstukken II* 1990/91, 21 591, nr. 7, p. 30.

¹⁷ Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2005, nr. 03/02751, ECLI:NL:GHSHE:2005:AT7186 en Hof Arnhem 28 december 1994, nr. 92 1183, ECLI:NL:GHARN:1994:AS3420.

vervangen van een bestaande voorziening. Voor de isolatie geldt dit in de meeste gevallen ook. Bij glisolatie kan dit anders zijn, indien bestaand glas wordt vervangen door nieuw glas. In dat geval moet de vraag worden beantwoord of sprake is van een verbetering ten opzichte van de bestaande voorziening. Ten aanzien van het vervangen van glas door glas met betere isolatiewaarde is dit wel aan te nemen, omdat de betere isolatie profijt oplevert voor de onroerende zaak. De nieuwe voorziening (dubbel/driedubbel glas) is een verbetering ten opzichte van de oude voorziening.

Als tegelijkertijd met het aanbrengen van de isolatie ook onderhoudswerkzaamheden worden uitgevoerd (bijvoorbeeld herstel of schilderwerk van kozijnen, vloerdelen of wellicht houtrot), mogen de kosten hiervan niet worden verhaald middels de baatbelasting. Deze kosten zullen dus op een andere manier in rekening moeten worden gebracht aan de woningeigenaar. Navraag bij DWP leert dat bij de inspectie van een woning rekening wordt gehouden met dit aspect. In de meeste gevallen is sprake van een verbetering of is de onderhoudscomponent verwaarloosbaar. DWP geeft als voorbeeld het plaatsen van hr++ glas. Wanneer blijkt dat het kozijn moet worden vervangen vanwege houtrot om het glas te kunnen plaatsen, zal hiertoe niet worden overgegaan. Er is dan immers sprake van achterstallig onderhoud. Het is de ervaring van DWP dat het aspect onderhoud/verbetering in de praktijk vooral speelt bij het aanbrengen van glisolatie en dit minder vaak voorkomt bij andere isolatievormen. De conclusie luidt dat DWP zich bewust is van het onderscheid dat in de jurisprudentie wordt gemaakt tussen onderhoud en verbetering en dat DWP daar bij de selectie van verduurzamingsmaatregelen rekening mee houdt.

In een toekomstige wettelijke regeling zou discussie over welke voorzieningen kunnen worden verhaald kunnen worden voorkomen door het opnemen van een zogenoemde kostensoortenlijst. Zie daarvoor onderdeel 7.5.3.

Ad. iii) Openbaar nut

Het begrip 'openbaar nut' is afkomstig uit een van de voorlopers van de baatbelasting: de bouwgrondbelasting. Dit begrip betekent dat het publieke voorzieningen betreft en geen individuele diensten of goederen. Dat rechtvaardigt enerzijds de bemoeienis van de gemeente bij de aanleg en anderzijds de heffing van een belasting (bestemmingsheffing) ter bekostiging ervan. Voorzieningen mogen anderzijds ook weer niet een te algemeen karakter hebben.¹⁸ Met andere woorden: ze moeten bijzonder profijt opleveren ten aanzien van een specifiek aan te wijzen groep onroerende zaken. Is het profijtbereik van de voorzieningen te nauw (individueel), dan is heffing van een retributie of het in rekening brengen van een prijs op zijn plaats in plaats van een bestemmingsheffing.¹⁹ Is het profijtbereik van de voorzieningen te algemeen, dan is heffing van een algemene belasting op zijn plaats in plaats van een bestemmingsheffing. Dit wordt in de literatuur ook wel aangeduid met een hybride karakter van de voorzieningen.²⁰

Uitsluitend in de openbare ruimte aangelegd?

In de traditionele toepassing van de baatbelasting werden voorzieningen van openbaar nut steeds in de openbare ruimte aangelegd. Dat is logisch verklaarbaar, omdat de gemeente – afgezien van mogelijke toestemming van particuliere eigenaren – slechts gerechtigd is om voorzieningen te treffen in haar eigen gemeentegrond. Tevens geldt dat in de openbare grond aangebrachte voorzieningen voor ieder lid van de gemeenschap nut kunnen opleveren, omdat in principe eenieder die daar komt gebruik kan maken van de aangelegde voorzieningen. Zo levert aangelegde straatverlichting, straatverharding en straatmeubilair profijt op voor eenieder die zich aldaar bevindt en er gebruik van kan maken.

Bij de bouwgrondbelasting was dit anders. In de situatie van nieuwbouw legde de gemeente bij het bouwrijp maken van grondnutsvoorzieningen aan (riolering, gas-, elektriciteits- en waterleidingen) op en nabij percelen die niet in eigendom waren bij de gemeente en berekende de gemeente deze kosten door aan de grondeigenaar middels een exploitatiebijdrage (o.g.v. een overeenkomst) of middels een aanslag bouwgrondbelasting.

De vraag die in het kader van de GVR beantwoord moet worden is, of de plaats waar de voorzieningen worden aangebracht (particuliere woning) de heffing van baatbelasting in de weg staat. Kunnen voorzieningen die op particulier terrein worden aangebracht wel van 'openbaar nut' zijn?

¹⁸ Aldus ook A-G Niessen in de bijlage bij zijn conclusie bij HR 8 juni 2007, nr. 42 758, ECLI:NL:PHR:2007:AZ0396, onderdeel 5.3.

¹⁹ Zie bijv. Vakstudie Lokale belastingen en milieuheffingen, commentaaronderdeel 9.3 bij artikel 222 Gemeentewet, Kluwer online, te benaderen via www.navigators.nl en M.P. van der Burg e.a., Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, tiende druk, Deventer: Kluwer 2017, p. 299.

²⁰ Vgl. A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage, (dissertatie), Delft: Eburon 2012, p. 454. In de welvaartstheorie van Goedhart gaat het hier over quasi-collectieve goederen als tussencategorie tussen collectieve goederen en individuele goederen.

Uit eerder onderzoek van het ESBL blijkt, dat de aanleg van voorzieningen in of op een eigendom van een andere (rechts)persoon dan de gemeente op zichzelf geen belemmering hoeft op te leveren voor de heffing van baatbelasting.²¹ In dat onderzoek wordt verwezen naar een uitspraak van de Hoge Raad over de verharding van een kanaaldijk die in eigendom is bij het Rijk en geen openbare weg is.²² Het gaat er om, dat de gemeente vanuit haar publiekrechtelijke zorg voor het huishouden van de gemeente²³ deze voorziening tot stand heeft gebracht. Dat geeft de bevoegdheid om de kosten ervan te verhalen middels de baatbelasting. Dat de gemeente voor de aanleg van de voorzieningen slechts privaatrechtelijke toestemming heeft van de eigenaar van de kanaaldijk ('vergunning') vormde hier volgens de Hoge Raad geen belemmering voor de heffing van baatbelasting. Er zijn ons geen andere, soortgelijke uitspraken bekend waaruit blijkt dat voorzieningen op of aan onroerende zaken die niet in eigendom zijn van de gemeente, voor verhaal middels baatbelasting in aanmerking komen.

Wat ons inziens wel uit uitgebreidere jurisprudentie is op te maken, is dat de voorzieningen niet slechts individueel nut moeten afwerpen, maar van nut moeten kunnen zijn voor een grotere groep (onroerende zaken). Ook indien de voorzieningen niet in openbare gemeentegrond worden aangelegd, moeten de voorzieningen naar ons oordeel zodanig van aard zijn, dat ze nut afwerpen voor de onroerende zaken binnen een afgebakend gedeelte van de gemeente.²⁴ Er moet sprake zijn van een zekere uitstralingsbaat die uitgaat van de voorzieningen. Dit hangt ook samen met het bestemmingsbelastingkarakter van de baatbelasting.²⁵

Hybride karakter van verduurzaming van particuliere woningen

Nu de voorzieningen in of aan particuliere woningen worden aangebracht, moet de vraag worden beantwoord of de voorzieningen wel profijt of nut afwerpen voor een grotere groep onroerende zaken dan alleen de individuele woning. Met andere woorden: hebben de in en aan particuliere woningen tot stand gebrachte voorzieningen een hybride karakter?

In de situatie van toepassing van baatbelasting ter bekostiging van woningverduurzaming is de discussie omgekeerd ten opzichte van de traditionele discussie: dat sprake is van individueel profijt (baat) staat min of meer vast. De verduurzaamde woning komt door de aangebrachte voorzieningen daarin/daaraan in een betere positie te verkeren. De discussie is in dit geval juist of daarnaast ook sprake is van voldoende openbaar nut (baatuitstraling), in de zin dat de voorzieningen voldoende objectief nut opleveren voor de objecten binnen een bepaald gebied om de heffing van baatbelasting te kunnen rechtvaardigen.²⁶

Er zijn diverse argumenten aan te voeren waarom de getroffen voorzieningen behalve voor de verduurzaamde woningen ook nut voor een ruimere groep onroerende zaken afwerpen. Een belangrijk argument is in dit verband de faciliterende rol van gemeenten bij de verduurzaming van woningen, welke een wettelijke basis heeft in de Klimaatwet. Op basis van het Klimaatakkoord is de Klimaatwet ingevoerd.²⁷ In de Klimaatwet is bepaald dat er 5-jaarlijks een klimaatplan wordt vastgesteld, te beginnen in 2019.²⁸ In het huidige Klimaatplan 2021-2030 wordt ten aanzien van de gebouwde omgeving een regierol aan gemeenten toebedeeld binnen de zogenoemde wijkgerichte aanpak.²⁹

Uit het Klimaatplan:

“Gemeenten regisseren de wijkaanpak en bieden lokaal maatwerk. Gemeenten hebben de regierol in de transitie naar aardgasvrije wijken. In een zorgvuldig proces en met betrokkenheid van wijkbewoners zullen zij per wijk een afweging moeten maken wat de beste oplossing is, als huizen niet langer met aardgas worden verwarmd. De oplossing kan per wijk verschillen.”

²¹ A.P. Monsma en M.R. de Boer, Fiscale bekostiging warmtenet Drechtsteden, Rotterdam: ESBL 2019, p. 26, te downloaden via <https://www.eur.nl/esl/research/research-centers/esbl/themadossiers/duurzaamheid>.

²² HR 18 januari 1956, nr. 12 563, ECLI:NL:HR:1956:AY1992.

²³ Hier wordt de autonome bevoegdheid of open huishouding van de gemeente verwoord, die staat tegenover het uitvoeren van taken in medebewind, zie het huidige art. 124, lid 1 en 2 van de Grondwet.

²⁴ De koppeling aan een 'bepaald gedeelte van de gemeente' ontbrak in de wettekst van de bouwgrondbelasting. Wij leiden hieruit af dat met de bouwgrondbelasting - in tegenstelling tot de baatbelasting - wel kostenverhaal vanwege de aanleg van voorzieningen van openbaar nut kon plaatsvinden van een individuele onroerende zaak.

²⁵ Zie in dat verband ook onderdeel 3.3.3.1.

²⁶ Voor de heffing van baatbelasting is niet het subjectieve profijt van de bewoner maatgevend, maar het objectieve profijt van de onroerende zaak: komt die onroerende zaak door de aanleg van de voorzieningen in een betere positie te verkeren? Worden de gebruiksmogelijkheden van die onroerende zaak bijvoorbeeld vergroot? Voor de vraag of groepsprofijs aanwezig is, is daarom maatgevend of de aangebrachte voorzieningen objectief nut opleveren voor de onroerende zaken in het afgebakende gebied.

²⁷ Wet van 2 juli 2019, houdende een kader voor het ontwikkelen van beleid gericht op onomkeerbaar en stapsgewijs terugdringen van de Nederlandse emissies van broeikasgassen teneinde wereldwijde opwarming van de aarde en de verandering van het klimaat te beperken (Klimaatwet), Stb. 2019, 253.

²⁸ Art. 3 tot en met 5 Klimaatwet.

²⁹ Zie p. 32 en 33 van het Klimaatplan 2021-2030.

Hoe een gemeente invulling geeft aan haar regierol staat haar vrij. Dat blijkt onder meer uit informatie uit het Programma Aardgasvrije Wijken, waarin vier typische rollen uitgewerkt worden ten aanzien van de regierol van gemeenten. Het gaat om respectievelijk de afwachtende-, de proces-, de sturende en de integrale regisseur.³⁰ Daarbij wordt aangegeven dat de genoemde varianten ter inspiratie zijn bedoeld en dat een gemeente andere rollen of een combinatie van rollen kan kiezen. Onderdeel van de aan gemeenten in het Klimaatplan toebedeelde regierol is het opstellen van een Transitievisie Warmte. De juridische basis hiervan is voornamelijk het Klimaatakkoord en het op de Klimaatwet gebaseerde Klimaatplan, maar zal verder worden verankerd in de Wet collectieve warmtevoorziening (Warmtewet 2). Deze wet moet onder meer leiden tot een marktorientering waarin ook de rol van de gemeente en de door haar te borgen publieke belangen verder zal worden uitgewerkt.³¹

Uit het Klimaatplan (over de Transitievisie Warmte):

“Hierin leggen ze (= gemeenten) het tijdspad vast voor een (stapsgewijze) aanpak richting aardgasvrij (waarbij isoleren een stap kan zijn, mits onderdeel van de wijkgerichte aanpak naar aardgasvrij). Voor wijken waarvan de transitie voor 2030 is gepland, maken zij ook de potentiële alternatieve energie infrastructures bekend en bieden zij inzicht in de maatschappelijke kosten en baten en de integrale kosten voor eindverbruikers hiervan. Bij de transitievisies warmte programmeren gemeenten zoveel als mogelijk op basis van de laagste maatschappelijke kosten en kosten voor de eindgebruiker. (...) Gemeenten actualiseren in eerste instantie de transitievisie warmte elke 5 jaar. VNG en Rijk evalueren uiterlijk in 2022 of deze actualisatietermijn van iedere 5 jaar de juiste is.”³²

De Transitievisie Warmte leidt tot uitvoeringsplannen per wijk. Hierin speelt de GVR een belangrijke rol door wijkgericht en projectmatig de warmte- en energievraag terug te brengen. Kortom: bezien vanuit de rol die gemeenten hebben in de wijkgerichte aanpak van aardgasvrij maken van wijken is het publieke belang wel degelijk aanwezig en heeft het ook een wettelijke basis.

De voorzieningen die namens de gemeente worden getroffen in en aan particuliere woningen hebben daarmee – bezien vanuit de klimaatdoelen – een hybride karakter. Ze zijn immers niet enkel gericht op het particuliere belang van de individuele woning-eigenaar. Aanleiding voor de woningverduurzaming zijn immers de in Klimaatakkoord, -plan en -wet vastgelegde klimaatdoelstellingen die daarin als publiek belang worden gedefinieerd en die door de overheid nagestreefd worden en de daarin opgenomen rol die ook aan gemeenten wordt toebedeeld. Door middel van de GVR neemt de CO₂-uitstoot van woningen af en worden zij gereed gemaakt voor een duurzame warmtevoorziening in een volgende fase. De voorzieningen die in het kader van de GVR worden aangebracht – zonnepanelen en woningisolatie – maken aldus deel uit van de publieke taakuitoefening. Het aanbrennen ervan zorgt voor het bereiken van de overheidsdoelstelling van een schone leefomgeving en de concretere doelstellingen in het Klimaatakkoord.

Elke verduurzaamde woning in een bepaalde wijk, brengt een duurzame warmtevoorziening en een aardgasloze wijk dichterbij. Verder geldt dat hoe meer woningen in een bepaalde wijk zijn verduurzaamd, hoe lager de uiteindelijke warmtevraag van de wijk zal zijn en hoe goedkoper de aan te leggen collectieve warmtevoorziening kan worden. Door het naar beneden brengen van de energievraag in de wijk zou het zelfs mogelijk kunnen zijn dat de niet-verduurzaamde woningen zonder nadere aanpassing aangesloten kunnen worden op de nieuwe warmtevoorziening. In die zin is de verduurzaming van enkele woningen in de wijk ook voordelig voor de overige woningen in de wijk. De wijkgerichte aanpak van de GVR en de toepassing van baatbelasting daarbinnen kan in dat opzicht worden gezien als een instrument om toe te werken naar een collectieve warmtevoorziening.

Gelet op de regierol van gemeenten in de energietransitie en de wettelijke verankering daarvan, kan worden beargumenteerd dat bij toepassing binnen de GVR sprake is van ‘openbaar nut’. Dit past ook binnen de veranderde rol van de overheid, waar heden ten dage andere soorten voorzieningen tot het openbaar nut worden gerekend dan vroeger. Waar de traditionele toepassing van baatbelasting de aanleg van straatverlichting, straatverharding, riolering en elektriciteit betrof, zouden nu de voorzieningen die nodig zijn binnen de klimaataanpak gezien kunnen worden als voorzieningen in het publieke belang.

Openbaar nut van verduurzaamde woningen binnen de GVR

De vraag is of de hiervoor genoemde argumenten voor de aanwezigheid van een breder publiek belang voldoende zijn voor het in juridische zin voldoen aan de voorwaarde van ‘openbaar nut’. Voor het voldoen aan deze voorwaarde is noodzakelijk dat het profijtbaar gebied enerzijds groter is dan de individuele woning waaraan de voorzieningen (waarvoor baatbelasting wordt geheven)

³⁰ <https://www.aardgasvrijewijken.nl/nieuws/1557273.aspx?t=Uitbreiding+stappenplan+Transitievisie+Warmte>.

³¹ Zie ook de Voortgangsrapportage PAW Monitor 2020 van maart 2021 waarin ook op diverse plaatsen de rol van gemeenten in het programma Aardgasvrije Wijken en het publieke belang dat zij daarbinnen moeten borgen (<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2021/03/31/monitor-2020-voortgangsrapportage-programma-aardgasvrije-wijken>).

³² Klimaatakkoord 2019, p. 27.

worden aangebracht en anderzijds kleiner is dan de gehele gemeenschap (geen collectieve voorziening). De vraag is dus of de andere onroerende zaken in de wijk gebaat zijn in de zin van de wet: komen deze andere woningen als zodanig in een voordelige positie te verkeren in de uitleg die daaraan wordt gegeven in de jurisprudentie over baatbelasting door het aanbrengen van isolatie en zonnepanelen in/aan woning(en) in dezelfde wijk of straat? Niet relevant hierbij is of de eigenaar of gebruiker van de andere woningen zelf profijt heeft, want voor de baatbelasting is maatgevend of sprake is van objectieve baat en niet van subjectieve baat. Dat een bewoner in de toekomst misschien gebruik kan maken van een alternatieve warmtebron is niet relevant; het gaat erom dat de onroerende zaak als zodanig beter geschikt wordt voor bewoning of een andere gebruiksmogelijkheid krijgt door de aanleg van de voorzieningen.³³

In geval van de niet-verduurzaamde woningen is ons inziens (in vergelijking met de verduurzaamde woningen) geen sprake van een directe vorm van baat. In de eerste plaats zijn de andere woningen zelf niet verduurzaamd. De energie- en warmtevraag van de niet-verduurzaamde woningen blijft hetzelfde en ook het comfort verbetert niet. Deze andere woningen zijn zelf niet klaargemaakt voor aansluiting op een alternatieve warmtevoorziening of voorbereid op de toekomstige eisen op het gebied van klimaat, zoals het afsluiten van de gasaansluiting van woningen in de toekomst. In de tweede plaats kunnen ze geen gebruik maken van de isolatie en zonnepanelen die in de buurwoning zijn aangebracht. Ze kunnen hierop niet worden aangesloten. De andere woningen hebben dus enerzijds niet het directe profijt van een betere isolatie of zonnepanelen en kunnen anderzijds ook geen gebruik maken van de aangebrachte voorzieningen in de buurwoningen. Wat resteert is slechts een indirect of afgeleid profijt van de aangebrachte voorzieningen. Dat afgeleide profijt bestaat, zoals hiervoor is verwoord, uit het algemene belang van de klimaataanpak en meer specifiek uit de feitelijk (en meetbaar) teruggedrongen warmte- en energievraag van de wijk waarin de woningen zijn gelegen, c.q. het eerder en goedkoper binnen bereik komen van een alternatieve warmtevoorziening in de wijk. Deze alternatieve warmtevoorziening moet in de toekomst nog aangelegd worden door de gemeente of een andere partij en het is op voorhand niet zeker of de niet-verduurzaamde woningen hierop aangesloten kunnen worden zonder aanpassing van deze woningen (denk aan isolatie). De vraag is dus of een dergelijk indirect of afgeleid profijt voldoende is om te concluderen tot 'baat' in de zin van de wet.

Uit de jurisprudentie blijkt, dat ook een toekomstige aansluit- of gebruiksmogelijkheid tot baat kan leiden, maar hierbij gaat het om toekomstige baat van reeds aangelegde voorzieningen, namelijk de voorzieningen waarvoor de baatbelasting geheven wordt.³⁴ Voor de voorzieningen die binnen de GVR worden aangelegd geldt geen toekomstige gebruiksmogelijkheid voor de niet-verduurzaamde woningen. Uit de jurisprudentie blijkt veeleer dat een met de aanleg van de voorziening mede gediend algemeen belang of een uit de aanleg van de voorziening voortvloeiend positief neveneffect niet voldoende is voor het aannemen van baat.³⁵ De baat moet in relatie tot de aangelegde voorzieningen voldoende concreet zijn en tot een verbetering van de gebruiksmogelijkheden van de onroerende zaak leiden of de onroerende zaak in een betere positie brengen. Hierbij kan een vergelijking worden getrokken met de GVR. De voorzieningen die worden aangelegd en waarvoor baatbelasting wordt geheven, bestaan uit isolatie/zonnepanelen in/aan een aantal woningen binnen de wijk. Hierdoor ontstaat niet alleen baat voor de betrokken percelen, maar ontstaan ook voordelen die tot het algemeen belang kunnen worden gerekend, namelijk het (meetbaar) naar beneden brengen van de warmte- en energievraag van de wijk, teneinde in de toekomst op een alternatieve warmtevoorziening in de wijk over te gaan, hetgeen noodzakelijk is in het kader van het Klimaatakkoord. Voor de vraag of een baatbelasting kan worden geheven, doet dit algemene belang niet ter zake; daarvoor is namelijk uitsluitend bepalend het antwoord op de vraag of de in de baatbelasting betrokken onroerende zaken in objectieve zin gebaat zijn door de tot stand gebrachte voorzieningen (in casu: isolatie/zonnepanelen).

Daarbij komt, dat binnen de door ons beoordeelde toepassing van de GVR alleen de woningen die worden verduurzaamd in de heffing van baatbelasting worden betrokken. Sterker nog, per verduurzaamde woning worden de kosten van de voorzieningen aan die betreffende woning doorberekend. Ook uit deze invulling van de baatbelasting kan worden afgeleid dat binnen de GVR als uitgangspunt geldt dat de overige onroerende zaken binnen de wijk niet of onvoldoende gebaat zijn.

Conclusie 'openbaar nut'

Dat er mede een algemeen belang wordt gediend met de verduurzaming van woningen vormt een rechtvaardiging voor overheidsbemoeienis bij het tot stand brengen van de voorzieningen. De hele opzet van de wijkaanpak door gemeenten is hierop gericht. De aan gemeenten toebedeelde actieve rol om per wijk een energietransitieplan op te stellen en uit te voeren, maakt dat de verduurzaming van individuele woningen niet enkel het individuele belang van de betreffende woningeigenaren dient, maar tevens het algemeen belang en meer in het bijzonder gunstig is voor de betreffende wijk. Elke verduurzaamde woning vermindert de warmte- en energievraag in een bepaalde wijk en brengt een aardgasloze wijk dichterbij. Verder geldt dat hoe meer woningen in een bepaalde wijk zijn verduurzaamd, hoe goedkoper de in de toekomst aan te leggen collectieve

³³ Zie voor een uitgebreidere uitleg van het begrip 'baat' het hierna volgende onderdeel 3.3.3., Ad c).

³⁴ HR 1 maart 1995, nr. 29 384, ECLI:NL:HR:1995:AA3088 en HR 14 juni 1978, nr. 18 852, ECLI:NL:HR:1978:AX2854.

³⁵ Hof Amsterdam 28 juli 2005, nr. 03/00001, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU0469 en Hof Amsterdam 1 december 2000, nr. P99/1332, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA8944.

warmtevoorziening kan worden. De wijkgerichte aanpak en de inzet van de GVR daarbij vormen een samenhangend geheel om toe te werken naar een alternatieve collectieve warmtevoorziening in de wijk.

Echter, voor het verhaal van de kosten middels de bestemmingsheffing baatbelasting is dit op basis van de huidige wettelijke bepaling en de uitleg daarvan in de jurisprudentie ons inziens in juridische zin niet voldoende. Op grond van de wettelijke bepaling is relevant of de getroffen voorzieningen baat opleveren voor een afgebakende groep onroerende zaken, die kleiner is dan alle onroerende zaken in de gemeente en groter is dan individuele woningen. Het vereiste van 'openbaar nut' betekent in de situatie van de GVR dat de voorzieningen voor meer onroerende zaken baat moeten opleveren dan voor de verduurzaamde woningen. Kan van de – in en aan de individuele woningen getroffen – voorzieningen worden aangenomen dat hierdoor ook andere – niet verduurzaamde – woningen in de wijk in objectieve zin in een betere positie zijn komen te verkeren? Dit wordt door ons betwijfeld. Er is bij toepassing van de baatbelasting binnen de GVR in directe zin geen sprake van een profijt bereik van de voorzieningen dat verder gaat dan de individuele woning. De verduurzaming van de ene woning levert in directe zin geen baat op voor de andere woningen in dezelfde straat of wijk. Een breder nut dat zich ook uitstrekt naar niet-verduurzaamde woningen in de wijk in de zin dat de kans is toegenomen dat de gemeente in de toekomst kiest voor collectieve duurzame warmtevoorziening omdat deze tegen lagere kosten kan worden aangelegd bij een (meetbaar) afgenomen warmte- en energievraag van de wijk is ons inziens onvoldoende concreet om fiscaal-juridisch aangemerkt te kunnen worden als baat. Deze voorwaarde in de wet vormt aldus een knelpunt voor de toepassing van de GVR.

Aanpassingsmogelijkheid binnen GVR

Dit knelpunt kan niet worden ondervangen binnen de GVR zelf, omdat de aard van de voorzieningen vast staat en de uitstralingsbaat hiervan niet beïnvloedbaar is. Of sprake is van voldoende profijt bereik om de heffing van baatbelasting te rechtvaardigen zal door de rechter moeten worden beoordeeld.

Mogelijkheid aanpassing wet

Wel zou op dit punt de wet kunnen worden aangepast. In de wet kan – eventueel bij wijze van een tijdelijke innovatieregeling – worden vastgelegd dat ter zake van verduurzamingsvoorzieningen in/aan woningen een baatbelasting mag worden geheven. Wij doen hiervoor een tekstuele suggestie in onderdeel 7.5 van het rapport.

Ad. iv) Voorzieningen moeten baat opleveren

Tot slot moeten de voorzieningen baat opleveren. Indien de voorzieningen op zichzelf gezien geen nut of voordeel kunnen opleveren voor de afgebakende groep onroerende zaken, mag geen baatbelasting worden geheven. Hierop wordt hierna ingegaan.

3.3.3.3 Baat

- [*Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.c*](#)

Baatbelasting kan worden geheven ter zake van de onroerende zaak die gebaat is door de voorzieningen. Is de onroerende zaak niet gebaat, dan mag deze niet in de heffing worden betrokken. Aan de andere kant geldt, dat iedere onroerende zaak die wel gebaat is in de heffing moet worden betrokken. Dit houdt verband met het omslagkarakter van de heffing, zie hierna 3.3.3.5. Binnen de GVR worden voorzieningen aangebracht in en aan de onroerende zaak, waardoor die onroerende zaak verduurzaamd wordt. Het betreft, afhankelijk van de woning het aanbrengen van isolatie in/aan dak, vloer, muren en vervangen van glas. Daarnaast kunnen binnen de GVR ook zonnepanelen worden aangebracht. Wat ons betreft is er geen twijfel over mogelijk dat de betreffende voorzieningen baat opleveren voor de woning. Immers, deze wordt geïsoleerd, zodat de woning minder energie verbruikt. De woning wordt beter verkoopbaar door de aangebrachte voorzieningen. De woning wordt klaargemaakt voor toekomstige strengere eisen op het gebied van energieverbruik en duurzaamheid en wordt beter geschikt gemaakt om op termijn afgesloten te kunnen worden van aardgas als warmtebron. Daarnaast zorgt de isolatie voor een comfortabeler woonklimaat in huis. De temperatuur in de woning schommelt minder als gevolg van de aangebrachte isolatie. In de zomer warmt de woning minder snel op en in de winter koelt de woning minder snel af. Het aanbrengen van zonnepanelen is aan te merken als het aanleggen van een alternatieve energiebron op de woning. De woning wordt hiermee minder afhankelijk van de elektriciteit die door energieleveranciers wordt geleverd. Er hoeft door beide soort maatregelen – isolatie en zonnepanelen – minder energie (elektriciteit en aardgas) te worden aangevoerd naar de woning. De woning komt hierdoor in een voordeligere positie te verkeren dan voor het aanbrengen van de voorzieningen. Kortom: aan de voorwaarde van baat van de woning die in de heffing van baatbelasting wordt betrokken wordt voldaan.

Mogelijk knelpunt

Wel bestaat mogelijk een knelpunt ten aanzien van de baat van de andere onroerende zaken in de wijk. Zie hierover de onderdelen 3.3.3.2 en 3.3.3.5 en de daar genoemde mogelijke oplossingen.

3.3.3.4 Onroerende zaak

- [Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.d](#)

In de heffing van de baatbelasting wordt betrokken de (door de voorzieningen gebate) onroerende zaak. De heffing rust hiermee op het object en niet op het subject. In de parlementaire geschiedenis is onder meer overwogen:

“De baatbelasting behoort tot de zakelijke belastingen op onroerende goederen. Het is een belasting die drukt op het onroerend goed. De belasting volgt de zaak.”³⁶

In de verordening moet het belastingobject worden omschreven. De toepassing van de baatbelasting binnen de GVR voldoet aan de voorwaarde van een objectieve en zakelijke heffing. De onroerende zaak die wordt verduurzaamd wordt in de heffing betrokken, ongeacht de persoonlijke omstandigheden van de eigenaar of gebruiker van die woning. In de verordening wordt een omschrijving opgenomen van de onroerende zaak die strookt met het objectieve en zakelijke karakter van de heffing.

Mogelijk knelpunt

Een mogelijk knelpunt wordt geconstateerd ten aanzien van de onroerende zaken in de wijk die niet in de heffing worden betrokken. Het betreft de niet-verduurzaamde woningen in de wijk. Zie hierover de onderdelen 3.3.3.2 en 3.3.3.5. Zie tevens de daar genoemde oplossingsmogelijkheden binnen de GVR en het voorstel tot wetswijziging.

Indien gebruik gemaakt wordt van de oplossingsmogelijkheid om de gehele wijk en alle daarin gelegen onroerende zaken aan te wijzen als gebate objecten, zal wellicht een uitgebreidere definitie van het begrip ‘onroerende zaak’ nodig zijn in de verordening. Waar in de huidige toepassing van de GVR een opsomming van de adressen van de verduurzaamde woningen voldoende duidelijk is en daarmee volstaat (gelezen in samenhang met de overeenkomst die de gemeente met de woningeigenaar sluit), zou dit bij uitbreiding van de aangewezen gebate onroerende zaken niet meer afdoende kunnen zijn. Er kunnen zich bijzonderheden voordoen bij de afbakening van de andere, niet-verduurzaamde woningen, die zich niet voordoen bij de specifieke aanwijzing van de verduurzaamde woningen. In verband met de mogelijke bijzonderheden zou in de verordening een regeling moeten worden getroffen. Ook zou de verordening uitgebreid kunnen worden met een bepaling over de verdeling van de belasting in geval van splitsing, afbraak of gedeeltelijke verkoop van de onroerende zaak.

3.3.3.5 Omslag van kosten (kostenverhaal)

- [Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.e](#)

Bestemmingsheffing

De wettelijke vormgeving van de baatbelasting is die van een bestemmingsheffing. Het aangrijpingspunt voor de heffing wordt gevormd door de door de gemeente tot stand gebrachte voorzieningen. De objecten die door die voorzieningen zijn gebaat (profijtr relatie) worden in de heffing betrokken. Er vindt een omslag plaats van de kosten van de voorzieningen over de gebate objecten. Het bedrag dat met baatbelasting wordt verhaald is gemaximeerd tot de kosten van al de aangelegde voorzieningen (opbrengstlimiet). In art. 222 lid 1 Gemeentewet wordt gesproken van ‘aan de voorzieningen verbonden lasten’. Het begrip lasten is ruimer dan het begrip kosten. Ook met het tot stand brengen van voorzieningen samenhangende kosten van voorbereiding en toezicht van gemeentelijke apparaat en renteverliezen vallen bijvoorbeeld onder ‘aan de voorzieningen verbonden lasten’.³⁷ We hebben niet onderzocht of alle door DWP in rekening gebrachte vergoedingen voor hun diensten ook kwalificeren als ‘lasten’ die met baatbelasting kunnen worden verhaald.³⁸ Ook is kenmerkend voor een bestemmingsheffing dat er ook zonder individueel profijt of individuele dienstverlening sprake kan zijn van belastingplicht. Hierin verschilt een bestemmingsheffing van een retributie.

De profijtr relatie tussen de voorzieningen en de gebate onroerende zaken is bij de baatbelasting te kwalificeren als een enigszins indirecte profijtr relatie. Onder ‘baat’ kan immers worden verstaan het ‘geschikter worden voor bebouwing’ en het ‘in een voordeliger positie komen te verkeren’. Een directere profijtr relatie zoals bij retributies aan de orde is (‘rechtstreeks en in overheersende mate het individuele belang van de aanvrager dienend’) is niet vereist voor een bestemmingsheffing als de baatbelasting.

³⁶ Kamerstukken I 1991/92, 21 591, nr. 82b, p. 9.

³⁷ Zie bijvoorbeeld HR 8 augustus 2003, nr. 36 769, ECLI:NL:HR:2003:AE2304.

³⁸ Zie voor die vergoedingen onderdeel 6.1.

Anderzijds is de profijtrelatie weer niet dusdanig indirect dat er geen groep onroerende zaken kan worden aangewezen die meer baat heeft van de tot stand gebrachte voorzieningen dan onroerende zaken in andere gedeelten van de gemeente.

Dat brengt met zich mee, dat de kosten van de voorzieningen via een wat algemener omslagstelsel worden verhaald op de belastingplichtigen. Wij citeren hier M.P. van der Burg e.a.:³⁹

“Gelet op het omslagstelsel van de baatbelasting ligt het voor de hand dat het tarief in beginsel proportioneel is. Indien niet alle objecten in dezelfde mate baat ondervinden van de getroffen voorzieningen, bestaat de mogelijkheid een vorm van tariefdifferentiatie in de verordening op te nemen.⁴⁰ Gegeven het omslagkarakter van de baatbelasting dient sprake te zijn van substantiële verschillen in baat tussen de verschillende gebate objecten. Iedere vorm van omslagheffing impliceert immers een zekere ruwheid. Een te grote mate van detaillering past daarbij niet.”

Dit neemt niet weg dat ook een specifiek omslagstelsel is toegestaan. Voor de baatbelasting is toegestaan om als heffingsmaatstaf een vast bedrag per onroerende zaak te hanteren. Maar ook een heffingsmaatstaf die directer aansluit bij de mate van baat die de onroerende zaak van de voorzieningen heeft is toegestaan. Denk daarbij aan een bedrag afhankelijk van de afstand tot de voorzieningen.⁴¹

Omslag van kosten over alle door de voorzieningen gebate onroerende zaken

Het omslagkarakter van de baatbelasting brengt mee dat alle door de voorzieningen gebate onroerende zaken in de heffing moeten worden betrokken. Het buiten de heffing laten van objecten die wel gebaat zijn bij de voorzieningen, leidt in een procedure over een opgelegde aanslag baatbelasting tot onverbindendheid van de verordening.⁴² Wanneer immers meer objecten baat hebben bij de getroffen voorzieningen dan het aantal objecten waarover het totaalbedrag van de kosten zijn omgeslagen, dan zou het omslagbedrag voor de wel in de heffing betrokken objecten lager zijn vastgesteld.

Het gaat er om dat een rechtvaardige kostenomslag tot stand komt. Dat betekent dat ook het buiten de heffing van baatbelasting om vrijstellen of lager belasten van gebate objecten is niet toegestaan.⁴³ Ditzelfde geldt voor het niet invorderen van aanslagen baatbelasting⁴⁴ en terugbetalen van reeds betaalde aanslagen die opgelegd zijn.⁴⁵

Tariefdifferentiatie bij substantiële verschillen in baat

Wanneer er verschillen zijn in de mate waarin objecten zijn gebaat door de getroffen voorzieningen, kan en bij substantiële verschillen moet er een vorm van tariefdifferentiatie in de verordening worden opgenomen.⁴⁶ Tariefdifferentiatie doet in principe afbreuk aan het algemene omslagkarakter van de heffing. Daarom moet er een objectieve en redelijke rechtvaardiging zijn voor de differentiatie. Die is er, indien de mate van baat substantieel verschilt tussen bepaalde soorten objecten en dat verschil is te maken op basis van objectieve kenmerken van de onroerende zaak. De rechter beoordeelt of een tariefdifferentiatie voldoet aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel.

Vrijstellen van gebate onroerende zaken

Gemeenten hebben over het algemeen beleidsvrijheid bij het bepalen van de heffingsmaatstaf en het tarief op basis van art. 219 lid 2 van de Gemeentewet, tenzij de wettelijke heffingsbepaling deze voorschrijft. Dat betekent in beginsel ook beleidsvrijheid voor het opnemen van een vrijstelling in de verordening. Deze keuze mag echter niet leiden tot een schending van de rechtsbeginselen, waaronder het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. Binnen de baatbelasting geldt met betrekking tot mogelijke tariefdifferentiatie en vrijstelling een wettelijke beperking, die volgt uit het woord ‘omgeslagen’ in de eerste volzin van artikel 222 Gemeentewet, gelet op de uitleg die daaraan is gegeven in de wetsgeschiedenis en jurisprudentie. Het buiten de heffing laten of minder laten bijdragen (via een vrijstelling of lager tarief danwel op andere wijze buiten de verordening om) van objecten die in objectieve zin in gelijke mate gebaat zijn als de wel in de heffing betrokken objecten leidt tot onverbindendheid

³⁹ M.P. van de Burg e.a., Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, Kluwer: Deventer 2019, p. 349.

⁴⁰ Hof Arnhem 29 januari 2002, nr. 00/00626, ECLI:NL:GHARN:2002:AD9608.

⁴¹ Hof Leeuwarden 25 juni 2004, nr. 2002/01227, ECLI:NL:GHLEE:2004:AP4832.

⁴² Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 4 maart 2011, nr. 10/00109, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ4971 (riolering Steenberg) en Hof Arnhem 2 februari 2007, nr. 05/00200, ECLI:NL:GHARN:2007:BA0002 (Epe, begraafplaats buiten de heffing).

⁴³ HR 3 mei 1978, nr. 18 776, ECLI:NL:HR:1978:AX2882.

⁴⁴ Hof Arnhem 27 april 2010, nr. 09/00120, ECLI:NL:GHARN:2010:BM6044.

⁴⁵ Hof Arnhem 22 maart 2011, nr. 10/00313, ECLI:NL:GHARN:2011:BQ0603.

⁴⁶ Hof Den Bosch 3 april 2007, nr. 04/00607, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA5109. Zie ook Rb. Noord-Holland 27 januari 2021, nr. 19/1737, ECLI:NL:RBNHO:2021:1086, nr. 19/10, ECLI:NL:RBNHO:2021:1087 en nr. 19/19, ECLI:NL:RBNHO:2021:1088.

van de verordening.⁴⁷ Het gelijkheidsbeginsel vereist eveneens dat ongelijk gebate objecten ongelijk, naar de mate van hun ongelijke baat, in de heffing moeten worden betrokken. Daarbij geldt dat niet iedere ongelijkheid in mate van baat moet leiden tot tariefdifferentiatie; slechts bij substantiële verschillen in mate van baat is tariefdifferentiatie vereist. Indien een object substantieel minder gebaat is en die substantieel mindere baat te relateren is aan objectieve kenmerken of omstandigheden die het object betreffen, zal voor die categorie onroerende zaken een lager tarief moeten worden vastgesteld in de verordening.

Het volledig vrijstellen van wel gebate, maar in substantieel mindere mate gebate objecten is ons inziens in strijd met het omslagkarakter en de eis van een rechtvaardige lastenverdeling. Dit zorgt er immers voor dat niet alle in objectieve zin gebate objecten bijdragen aan het aan hen toe te rekenen aandeel in de kosten. Ook zorgt dit ervoor dat de wel in de heffing betrokken objecten in feite een te groot aandeel in de kosten moeten dragen. Dat is in strijd met het gelijkheidsbeginsel en met de eis van een rechtvaardige lastenverdeling.

Vrijstelling is wel mogelijk – en is zelfs noodzakelijk – ingeval van niet of in verwaarloosbare mate gebate objecten. Indien op voorhand kenbaar is dat bepaalde objectieve kenmerken of omstandigheden betreffende de onroerende zaak leiden tot de afwezigheid of verwaarloosbare mate van baat (in relatie tot de aangelegde voorzieningen), kan voor deze categorie onroerende zaken een vrijstelling worden opgenomen in de verordening. Maar ook indien geen vrijstelling is voorzien in de verordening, kan een niet of verwaarloosbaar gebate onroerende zaak niet in de heffing worden betrokken, nu heffing van baatbelasting slechts mogelijk is van gebate onroerende zaken.⁴⁸

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

Binnen de GVR wordt de baatbelasting ingezet als kostenverhaalsinstrument voor de voorzieningen die in of aan woningen worden aangebracht. Er worden niet meer kosten verhaald dan verbonden zijn aan de aangebrachte voorzieningen. Er wordt dus voldaan aan de opbrengstlimiet van de baatbelasting.

Afwijkend van het omslagkarakter van de baatbelasting, wordt bij de toepassing binnen de GVR een directe profijtrelatie gelegd tussen de aangelegde voorzieningen en het te betalen bedrag aan baatbelasting. Er is in de verordening geen algemene heffingsmaatstaf opgenomen die geldt voor alle in de verordening genoemde onroerende zaken. De belasting wordt aldus niet volgens algemene regels omgeslagen over de belastingobjecten. In plaats daarvan wordt per onroerende zaak berekend wat de kosten van de aangebrachte voorzieningen zijn en worden deze exact berekende kosten als baatbelastingtarief in rekening gebracht bij die individuele onroerende zaak. Weliswaar worden in het bekostigingsbesluit en in de verordening meerdere adressen genoemd die in de heffing zullen worden betrokken, maar de berekening van het belastingbedrag wordt per adres vastgelegd. Het betreft hiermee geen algemene, proportionele omslag van de kosten over de objecten, maar een specifieke, direct profijt gerelateerde prijs per verduurzaamde woning. De heffing vormt in feite de fiscale prijs van de aangebrachte voorzieningen, die over 30 jaar gespreid wordt betaald aan de gemeente.

Er wordt binnen de GVR dus tariefdifferentiatie toegepast en wel voor ieder afzonderlijk belastingobject. Iedere in de heffing betrokken woning betaalt een eigen tarief. De tariefdifferentiatie houdt wel (direct) verband met de mate van baat: hoe meer voorzieningen er in/aan de woning zijn aangebracht, hoe hoger het tarief. Of deze verschillende tarieven verband houden met *substantiële* verschillen in baat tussen de woningen is niet bekend.

Knelpunt in de wet

Een wetsconforme wijze van heffing van baatbelasting binnen de GVR leidt, vanuit de verduurzamingsopgave van gemeenten gedacht, tot een suboptimaal resultaat. Immers, indien een globale omslag gerealiseerd wordt zoals door de wet vereist, kan geen exacte doorberekening van de kosten van isolatie en zonnepanelen worden bereikt. Een globale omslag betekent immers dat alle woningen in het gebied meebetalen aan de voorzieningen en dat het bedrag per woning niet exact zal corresponderen met de kosten verbonden aan die woning. In een wetsconforme toepassing dragen de niet-verduurzaamde woningen bij aan de isolatiemaatregelen van de wel verduurzaamde woningen. Ook dragen de verduurzaamde woningen minder bij dan aan hen is toe te rekenen. Dit is, vanuit de GVR gedacht, een minder rechtvaardige lastenverdeling dan de huidige wijze van doorberekening van kosten. Het omslagvereiste vormt aldus een knelpunt in de wetgeving voor de gewenste toepassing van de GVR.

⁴⁷ Een uitzondering geldt voor gebate gemeente-eigendommen waaraan geen aanslag wordt opgelegd, althans indien de kosten die aan die gemeente-eigendommen zijn toe te rekenen volgens de regels in de verordening hierdoor niet worden doorberekend aan de wel belaste objecten. Dit blijkt uit HR 15 december 1993, nr. 29 212, ECLI:NL:HR:1993:BH8988.

⁴⁸ Vgl. HR 15 december 1993, nr. 29 212, ECLI:NL:HR:1993:BH8988, BNB 1994/68, HR 20 december 1995, nr. 30 452, ECLI:NL:HR:1995:AA3163, Hof Amsterdam 27 januari 2000, nr. 97/20426, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7774 en Hof Arnhem 9 december 2004, nr. 2002/01056, ECLI:NL:GHARN:2004:AS2116, bevestigd door HR 14 april 2006, nr. 41 576, ECLI:NL:HR:2006:AW1780.

Aanpassingsmogelijkheid binnen GVR

Om aan het wettelijke omslagvereiste te kunnen voldoen, zouden de totale kosten van de in het gebied aangebrachte voorzieningen via algemene (globale) regels moeten worden omgeslagen over alle in het gebied gelegen onroerende zaken. Dit kan door in de verordening een algemene tariefbepaling op te nemen. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een vast bedrag per woning, of aan een bedrag gerelateerd aan de WOZ-waarde van de woning. Bij de vaststelling van heffingsmaatstaf en tarief kan wel rekening gehouden worden met substantiële verschillen in baat tussen objecten, bijvoorbeeld door middel van het vaststellen van baatfactoren of het invoeren van een verlaagd tarief voor bepaalde gevallen.⁴⁹ Op deze wijze zouden woningen binnen het gebied waarin/waaraan geen voorzieningen zijn aangebracht minder zwaar belast kunnen worden met baatbelasting dan de woningen waarin/waaraan wel voorzieningen zijn aangebracht met gebruikmaking van de GVR. Voor deze niet-verduurzaamde woningen zou gedacht kunnen worden aan een vast laag tarief per woning.

Voor wat betreft de tarifiering voor de wel verduurzaamde woningen zou voor de GVR wenselijk zijn dat een tarief wordt vastgesteld dat afhankelijk is van de soort of hoeveelheid voorzieningen die daaraan zijn aangebracht. Zo zouden zoveel mogelijk de voordelen van directe doorberekening van kosten via de baatbelasting (zoals ten tijde van dit onderzoek werd gepraktiseerd) kunnen worden behouden. Of nadere differentiatie voor de wel verduurzaamde woningen in deze zin wetsconform kan worden geregeld zou nader moeten worden onderzocht. Daarbij moet rekening worden gehouden met de notie dat elke differentiatie inbreuk maakt op het algemene omslagkarakter en pas bij substantiële verschillen in baat een ander tarief moet worden ingesteld.

Mogelijkheid aanpassing wet

Een wetsconforme aanpassing binnen de GVR zoals hierboven geschetst doet echter af aan de positieve punten van de GVR. Om de uitgangspunten van de GVR – een exacte doorberekening van de verduurzamingskosten aan de betreffende woningeigenaren – te behouden, zou de wet – eventueel in het kader van een tijdelijke innovatieregeling – aangepast kunnen worden. Door wetswijziging zou het relateren van het belastingbedrag aan de kosten van de voorzieningen die aan de betreffende woning worden aangebracht mogelijk gemaakt kunnen worden. Wij doen hiervoor een tekstuele suggestie in onderdeel 7.5 van het rapport.

3.3.3.6 Bekostigingsbesluit

- *Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.f*

Op grond van artikel 222, lid 2 Gemeentewet moet de gemeenteraad, voordat met het treffen van de voorzieningen wordt begonnen, een bekostigingsbesluit nemen. Dit is een voorwaarde voor het later kunnen heffen van baatbelasting. Is het bekostigingsbesluit niet, niet juist of te laat genomen, dan is heffing van baatbelasting uitgesloten.

Het bekostigingsbesluit is in de wet opgenomen om toekomstige belastingplichtigen vroegtijdig op de hoogte te stellen van de invoering van een baatbelasting in hun gebied. Op die manier kunnen zij rekening houden met hun toekomstige belastingplicht. Dit is in het belang van de rechtszekerheid van de belastingplichtigen. Dit vereiste hangt samen met de uitgangspunten van de wetgever dat een gemeente eenzijdig besluit tot het tot stand brengen van voorzieningen en het heffen van baatbelasting en dat een bepaalde groep in de heffing wordt betrokken in plaats van de gehele gemeenschap (bijzonder kostenverhaal). In het bekostigingsbesluit moeten de voorzieningen die worden aangelegd worden aangeduid. Daarnaast moet het gebate gebied worden vastgelegd en worden aangegeven in welke mate de aan de voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting zullen worden verhaald.

Voldoet het bekostigingsbesluit van de GVR aan de voorwaarde?

Rechtszekerheid?

De vraag is, of het vereiste van het bieden van rechtszekerheid middels het bekostigingsbesluit in de situatie van de GVR wel opgeld doet. Immers, in de situatie van de GVR worden de door de gemeente in de verduurzamingsovereenkomst voorgestelde voorzieningen na instemming van de woningeigenaar aangebracht en stemt de woningeigenaar in de vaststellingsovereenkomst eveneens in met de heffing van baatbelasting om de kosten ervan te innen. De hoogte van het verschuldigde bedrag is voorafgaand aan de instemming aan de woningeigenaar bekend gemaakt en komt exact overeen met de kosten van het tot stand brengen van de in en aan de woning getroffen voorzieningen. In feite wordt binnen de GVR met het bekostigingsbesluit aan de woningeigenaar meer rechtszekerheid geboden dan wettelijk is vereist. De wet schrijft het nemen van een bekostigingsbesluit

⁴⁹ Vgl. Hof Den Bosch 3 april 2007, nr. 04/00607, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA5109.

echter voor als voorwaarde voor het kunnen heffen van baatbelasting, zodat ook binnen de GVR een bekostigingsbesluit wettelijk verplicht voorafgaat aan het treffen van de voorzieningen en het vaststellen van een baatbelastingverordening.

Gebate gebied

In het model-bekostigingsbesluit van de GVR is het gebate gebied afgebakend op een wijk of een gebied van een aantal straten. Bij de raming van de kosten wordt een aantal adressen genoemd van onroerende zaken die in het betreffende deelproject in de heffing zullen worden betrokken. Dit houdt verband met het specifieke gebruik van de baatbelasting als bijzonder bekostigingsinstrument voor verduurzaming van individuele woningen. Per deelproject wordt ten aanzien van de daarin deelnemende onroerende zaken een bekostigingsbesluit vastgesteld.

De bepaling van het gebate gebied in het model-bekostigingsbesluit van de GVR wijkt af van de traditionele wijze waarop dit in een bekostigingsbesluit geschiedt. Dat is te verklaren vanuit de wens om per individuele woning voorzieningen te treffen. Er wordt één wijk of een gebied van een paar straten aangewezen als gebate gebied. Met de vermelding van een specifiek aantal adressen bij de mate van kostenverhaal wordt de groep gebate objecten nader afgebakend. Dit is niet onduidelijk en ook niet te ruim. Potentieel risico van deze wijze van afbakening van het gebied in het bekostigingsbesluit van de GVR is dat de afbakening te eng is. Ingeval de rechter oordeelt dat ook de omliggende onroerende zaken in de heffing hadden moeten worden betrokken (vanwege het omslagkarakter⁵⁰), kan dit nadien niet meer gerepareerd worden. Is het gebied – naar het oordeel van de rechter – te klein afgebakend in het bekostigingsbesluit, dan is de verordening onverbindend.

Aanpassingsmogelijkheid binnen GVR

Om dit potentiële risico te verkleinen zouden alle onroerende zaken binnen het gebied aangewezen kunnen worden in het bekostigingsbesluit. In de verordening kunnen alle objecten binnen het gebied worden aangewezen als belastingobject. In de hoogte van de heffing kan rekening gehouden worden met de substantiële verschillen in baat door het vaststellen van een lager tarief voor de niet-verduurzaamde woningen. De omliggende onroerende zaken kunnen op die manier voor een lager bedrag worden aangeslagen dan de woningen waar de voorzieningen in/aan zijn gebracht.

Deze oplossing doet echter afbreuk aan het uitgangspunt van de GVR, waarbij de kosten van de verduurzaming van de individuele woning exact kunnen worden berekend en over 30 jaar verspreid kunnen worden betaald door de woningeigenaar. Indien de toepassing van baatbelasting binnen de GVR op dit punt in lijn met de wetgeving wordt gebracht, betekent dit dat de kosten van de verduurzamingsmaatregelen niet een-op-een kunnen worden doorberekend en dat de niet-verduurzaamde woningen in de wijk in feite hieraan meebetalen.

Mogelijkheid aanpassing wet

Om het uitgangspunt van de GVR te behouden, zou de wet – eventueel in het kader van een tijdelijke innovatieregeling – op dit punt aangepast kunnen worden, zodat een meer directe doorberekening van de kosten van de voorzieningen mogelijk gemaakt wordt in het kader van de verduurzaming van woningen. Wij doen hiervoor een tekstuele suggestie in onderdeel 7.5 van het rapport.

Bekendmaking

Vanwege de informatiefunctie van het bekostigingsbesluit moet het besluit worden bekendgemaakt overeenkomstig de bekendmakingsregels voor algemeen verbindende voorschriften. Pas als het besluit bekendgemaakt is, verbindt het.⁵¹ De bekendmakingsregels zijn per 1 juli 2021 gewijzigd als gevolg van de inwerkingtreding van de Wet elektronische publicaties. De nieuwe bekendmakingsregels in de Bekendmakingswet houden het volgende in. Algemeen verbindende voorschriften, beleidsregels en andere besluiten die niet tot een of meerdere belanghebbenden zijn gericht worden bekendgemaakt door plaatsing in het gemeenteblad.⁵² Dit gemeenteblad wordt elektronisch uitgegeven⁵³ en geplaatst op www.officielebekendmakingen.nl.⁵⁴ Dit gemeenteblad moet elektronisch beschikbaar blijven.⁵⁵ Ook de geconsolideerde tekst van het besluit moet elektronisch beschikbaar blijven en wel via plaatsing op www.wetten.overheid.nl.⁵⁶

⁵⁰ Zie onderdelen 3.3.3.2 en 3.3.3.5.

⁵¹ Art. 139 lid 1 Gemeentewet.

⁵² Art. 6 Bekendmakingswet.

⁵³ Art. 2 lid 8 Bekendmakingswet.

⁵⁴ Art. 3.1 Besluit elektronische publicaties jo. art. 2.1 Regeling elektronische publicaties.

⁵⁵ Art. 3 lid 1 Bekendmakingswet en zie ook art. 3.2 Besluit elektronische publicaties. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een verordening onverbindend is als niet wordt voldaan aan het elektronisch beschikbaar houden van het gemeenteblad: HR 4 juni 2021, nr. 20/00796, ECLI:NL:HR:2021:823.

⁵⁶ Art. 19 Bekendmakingswet jo. art. 5.1 Besluit elektronische publicaties jo. art. 3.1 Regeling elektronische publicaties.

Normaal gesproken is het bekostigingsbesluit te kwalificeren als een algemeen verbindend voorschrift, althans als een besluit dat niet tot een of meerdere belanghebbenden is gericht, zodat de bovenstaande algemene bekendmakingsregels op grond van de Bekendmakingswet van toepassing zijn. In de vorm waarin het bekostigingsbesluit wordt gebruikt binnen de GVR is dat strikt genomen niet meer het geval. Het bekostigingsbesluit is slechts tot een beperkt aantal belanghebbende(n) gericht, namelijk de eigenaren van de in het bekostigingsbesluit aangewezen onroerende zaken die worden verduurzaamd. Besluiten die tot een of meerdere belanghebbenden zijn gericht worden bekendgemaakt door uitreiking of toezending aan hen.⁵⁷ Het bekostigingsbesluit dat binnen de GVR wordt gebruikt voor de verduurzamingsregeling zou op basis van de vanaf 1 juli 2021 geldende bepalingen dus slechts aan de woningeigenaren zelf bekendgemaakt hoeven te worden. In formele zin wordt dan echter niet voldaan aan het bekostigingsbesluit zoals dat in de wet is opgenomen. Gelet op de wettelijke eisen en op de specifieke invulling binnen de GVR is naar ons idee het beste om het bekostigingsbesluit op beide manieren bekend te maken, dus zowel elektronisch zoals voor algemeen verbindende voorschriften vereist is als door uitreiking/toezending aan de woningeigenaar zelf. Indien het bekostigingsbesluit en de verordening nog worden aangepast, in de zin dat alle in de wijk gelegen onroerende zaken als gebate objecten worden aangemerkt en in de heffing worden betrokken, is wel sprake van een algemeen verbindend voorschrift en gelden de bekendmakingsregels zoals hiervoor weergegeven.

3.3.3.7 Baatpeildatum

- [Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.g](#)

Ingevolge artikel 222 lid 3 Gemeentewet moet de gemeenteraad bepalen naar welke datum wordt beoordeeld of de onroerende zaak is gebaat door de voorzieningen. Deze datum mag uiterlijk 1 jaar na voltooiing van de voorzieningen gelegen zijn. De datum wordt opgenomen in de baatbelastingverordening. Navraag bij DWP leert, dat als baatpeildatum de geplande datum van oplevering van de voorzieningen wordt gehanteerd. Dit tijdstip voldoet ons inziens aan de eisen om de baat te beoordelen.

3.3.3.8 Verordening

- [Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.h](#)

De verordening moet uiterlijk 2 jaar na voltooiing van de voorzieningen worden vastgesteld. In de verordening moeten alle zogenoemde essentialia van de belastingheffing worden opgenomen.⁵⁸ Het gaat dan om het belastbare feit, de belastingplichtige, het belastingobject, de heffingsmaatstaf, het tarief, het tijdstip van ingang en einde van de heffing en al wat verder voor de heffing van belang is. Ingevolge artikel 222 lid 3 moet tevens de baatpeildatum worden opgenomen in de verordening (zie hiervoor 3.3.3.8). Ingevolge artikel 222 lid 5 Gemeentewet moet ook een regeling worden opgenomen voor een jaarlijkse heffing gedurende maximaal 30 jaar (zie hierna 3.3.3.9). De modelverordening baatbelasting van de GVR is in Bijlage 5 bij dit rapport opgenomen.

Vaststelling van de verordening

Bij de traditionele heffing van baatbelasting wordt eerst een bekostigingsbesluit genomen, waarna de voorzieningen worden aangelegd. Vanaf het moment dat met het treffen van de voorzieningen wordt begonnen kan ook de verordening worden vastgesteld. De wettekst van art. 222 lid 4 Gemeentewet laat toe dat de verordening reeds wordt vastgesteld tijdens het treffen van de voorzieningen. Het eerste lid van artikel 222 maakt immers mogelijk dat baatbelasting wordt geheven terzake van de lasten van voorzieningen die door de gemeente tot stand 'worden of zijn gebracht'. De huidige wettelijke regeling biedt deze mogelijkheid sinds de bouwgrondbelasting en de baatbelasting oude stijl zijn opgegaan in de huidige baatbelasting nieuwe stijl. De baatbelasting oude stijl bood deze mogelijkheid niet. Deze heffing kon pas worden ingevoerd nadat de voorzieningen geheel waren voltooid dan wel in gebruik waren genomen. In de totstandkomingsprocedure van de GVR worden het bekostigingsbesluit en de baatbelastingverordening in dezelfde raadsvergadering vastgesteld. De verordening wordt derhalve vastgesteld vóórdat met het treffen van de voorzieningen is begonnen. Dit is in strijd met de letterlijke tekst van art. 222 lid 4 en lid 1 van de Gemeentewet.

Aanpassingsmogelijkheid binnen de GVR

Om aan deze bepaling te voldoen en tegelijkertijd de effectiviteit van de GVR zo min mogelijk aan te tasten, zal de verordening kunnen worden vastgesteld in de eerstvolgende raadvergadering volgend op de vergadering waarin het bekostigingsbesluit is vastgesteld. In dat geval wordt zowel voldaan aan de wettelijke eis dat het bekostigingsbesluit moet worden vastgesteld voordat

⁵⁷ Art. 3:41 lid 1 Algemene wet bestuursrecht.

⁵⁸ Art. 217 Gemeentewet.

met het treffen van de voorzieningen wordt aangevangen (art. 222 lid 2) als aan de wettelijke eis dat een verordening moet worden vastgesteld tijdens of uiterlijk twee jaren na het tot stand brengen/voltoeien van de voorzieningen (art. 222 lid 1 en lid 4).

Inhoud van de verordening

In de modelverordening van de GVR zijn alle zogenoemde essentialia opgenomen. De meeste essentialia voldoen aan de daaraan te stellen vereisten. We hebben enkel onze bedenkingen bij artikel 4 van de modelverordening. Dit hangt samen met de eerder door ons geuite vragen ten aanzien van de wijze van omslag van kosten per individuele woning. In de modelverordening GVR worden de tarieven per afzonderlijk adres vastgesteld. Dit hangt samen met de specifieke inzet van de baatbelasting voor de woningverduurzamingsregeling, waarbij de kosten van de verduurzaming van een individuele woning worden teruggehaald middels de heffing van baatbelasting ten aanzien van de betreffende woning na instemming van de woningeigenaar en op basis van een op de specifieke woning berekende business case. Het tarief in de verordening is in feite de prijs van de woningverduurzaming. Deze wijze van differentiatie beantwoordt aan de wens om de lasten zo direct – en daarmee binnen de doelstelling van de GVR zo rechtvaardig – mogelijk te verdelen over de verduurzaamde woningen.

Wij hebben onze bedenkingen of deze tariefbepaling bij de rechter in stand zal blijven, of dat deze onverbindend zal worden geacht wegens strijd met het omslagkarakter van de heffing. Zie de onderdelen 3.3.3.2 (Voorzieningen) en 3.3.3.5 (Omslag van kosten) en de daar benoemde oplossingsmogelijkheden.

3.3.3.9 Jaarlijkse heffing

- [*Zie voor een uitgebreide beschrijving Bijlage 4, onderdeel 1.2.i*](#)

Op grond van artikel 222 lid 5 Gemeentewet moet de gemeenteraad een regeling opnemen in de verordening die de belastingplichtige het recht geeft de – in beginsel – eenmalige heffing om te laten zetten in een jaarlijkse heffing, gedurende maximaal 30 jaar. De gemeenteraad bepaalt de periode waarover de jaarlijkse heffing zich zal uitstrekken. Dit mag maximaal 30 jaar zijn. Logisch is het om aan te sluiten bij de levensduur van de aangebrachte voorzieningen.⁵⁹

Voldoet de verordening van de GVR aan de voorwaarden?

In artikel 5 lid 1 van de modelverordening GVR is gekozen voor een termijn van 30 jaren. Dit sluit aldus aan bij de wettelijke bepaling. Voorts is in artikel 7 lid 2 van de modelverordening bepaald, dat de jaarlijkse aanslagen in 12 termijnen worden voldaan via automatische incasso. Het verzoek van de belastingplichtige om omzetting in jaarlijkse aanslagen maakt onderdeel uit van de vaststellingsovereenkomst die met de woningeigenaar wordt gesloten. Met de ondertekening doet de woningeigenaar tegelijkertijd een verzoek tot omzetting van de baatbelasting in jaarlijkse aanslagen. Er wordt derhalve niet eerst een aanslag baatbelasting voor het totaalbedrag opgelegd, waarna vervolgens de belastingplichtige een verzoek om omzetting in jaarlijkse aanslagen doet. Wel is onderdeel van de vaststellingsovereenkomst een overzicht van de per jaar en per maand verschuldigde baatbelasting. De woningeigenaar heeft door deze formulering van de vaststellingsovereenkomst in beginsel geen keuze om de baatbelasting ineens te voldoen bij het aangaan van de overeenkomst. Hierin wijkt de procedure af van de wettekst van art. 222 lid 5 Gemeentewet. De omzetting in jaarlijkse aanslagen is echter in het belang van belastingplichtigen en vloeit logischerwijs ook voort uit het feit dat wordt aangesloten bij woonlastenneutraliteit. Met de omzetting in jaarlijkse aanslagen, in combinatie met een maandelijkse incasso, wordt aangesloten bij de maandelijkse energienota. Juist de mogelijkheid om de verduurzamingsinvestering uit te smeren over 30 jaar, maakt de GVR een aantrekkelijk instrument voor woningeigenaren voor verduurzaming. Een woningeigenaar die de kosten van de woningverduurzaming ineens kan voldoen, zal niet snel kiezen voor verduurzaming van de woning via de GVR. Wij voorzien dan ook geen problemen door deze afwijking van de letterlijke tekst van art. 222 lid 5 Gemeentewet.

Belastingplichtigen hebben wel de mogelijkheid om elk jaar bij aanvang van het belastingjaar het nog resterende bedrag aan baatbelasting ineens te voldoen (artikel 5 lid 4 van de modelverordening). Dit vindt logischerwijze op aanvraag van de belastingplichtige plaats. Een door de gemeente vastgelegde procedure die hier praktisch invulling aan geeft ontbreekt vooralsnog. Aanbevolen wordt om de procedure alsnog door het college vast te laten stellen.⁶⁰ We constateren verder een afwijking van de modelverordening ten opzichte van de vaststellingsovereenkomst op dit punt.⁶¹

⁵⁹ Zie ook onderdeel 3.3.3.2 (Voorzieningen), onder Ad ii) (Geen onderhoud).

⁶⁰ Op basis van artikel 9 van de modelverordening heeft het College de bevoegdheid om nadere regels te stellen.

⁶¹ In art. 5 lid 4 van de modelverordening is aangegeven dat bij aanvang van het nieuwe belastingjaar de mogelijkheid er is om de resterende baatbelasting ineens te voldoen. In de vaststellingsovereenkomst is in art. 4.8 opgenomen dat de baatbelasting over de nog resterende belastingjaren

3.3.4 Conclusie mogelijke knelpunten

Uit de fiscaal-juridische toetsing van de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR blijkt dat er enkele mogelijke knelpunten zijn. De oorzaak van deze mogelijke knelpunten is gelegen in de omstandigheid, dat geen algemene heffing in een bepaald gebied plaatsvindt, maar de baatbelasting wordt ingezet als inningsinstrument voor de specifieke kosten per verduurzaamde woning. Dit leidt tot spanning op de volgende wettelijke voorwaarden voor baatbelastingheffing:

- a. in een bepaald gedeelte;
- b. voorzieningen van openbaar nut;
- c. omslag;
- d. bekostigingsbesluit; en
- e. verordening.

De voorzieningen die in/aan de woning worden aangebracht hebben slechts indirect uitstralingsbaat over de wijk. De voorzieningen leveren direct profijt op voor de verduurzaamde woning, maar, naar wij op basis van het nu geldende recht hebben beoordeeld, niet of in verwaarloosbare mate voor de omliggende woningen in de wijk. Indien een rechter tot het oordeel komt dat de voorzieningen geen uitstralingsbaat hebben, maar slechts voor de individuele woning nut afwerpen, kan op basis van de huidige wettelijke regels geen baatbelasting geheven worden. Dit betreft dan een fundamenteel knelpunt, dat naar ons oordeel slechts kan worden opgelost door een wetswijziging.⁶² Wij doen hiervoor een tekstuele suggestie in onderdeel 7.5.

Voorts voldoet de baatbelasting binnen de GVR op het moment van toetsen nog niet aan alle overige juridische voorwaarden. Zo wijkt de berekeningswijze van het bedrag aan baatbelasting binnen de GVR af van de wettelijke 'omslag', doordat per verduurzaamde woning exact wordt berekend wat de voorzieningen kosten en deze kosten bij die woning verhaald worden. In het bekostigingsbesluit en de verordening wordt binnen de GVR een tarief per verduurzaamde woning opgenomen in plaats van een algemeen geldend tarief voor alle verduurzaamde woningen.

Voor deze knelpunten zou binnen de GVR een oplossing gevonden kunnen worden door aanpassing van het bekostigingsbesluit en de verordening. Hiertoe zouden het bekostigingsbesluit en de verordening de gehele wijk moeten aanwijzen als gebaat gebied, zouden alle daarin gelegen onroerende zaken moeten worden aangewezen als gebate objecten en zou voor al deze onroerende zaken een tarief moeten worden vastgesteld. Daarbij kan wel tariefdifferentiatie worden toegepast, in de zin dat de niet-verduurzaamde woningen een vast laag bedrag aan baatbelasting opgelegd krijgen. Deze wijze van regelen in bekostigingsbesluit en verordening doet echter afbreuk aan de uitgangspunten van de GVR. De GVR beoogt juist, met toepassing van de baatbelasting daarbinnen, een instrument te zijn met vele waarborgen voor woningeigenaar en gemeenten, waardoor daadwerkelijk woningen verduurzaamd worden en waarvan de kosten objectgebonden en woonlastenneutraal kunnen worden terugbetaald door de huidige en eventueel toekomstige woningeigenaar gedurende een looptijd van 30 jaar. De huidige uitleg van de wet in de jurisprudentie staat ons inziens op dit moment echter in de weg aan een zodanige regeling. Om deze juridische knelpunten weg te nemen doen wij tekstuele suggesties voor wetswijziging in onderdeel 7.5.

3.4 De vaststellingsovereenkomst en verkoop van de woning gedurende de looptijd van de baatbelasting

Hierna wordt de inhoud beschreven van de vaststellingsovereenkomst die binnen de GVR wordt gesloten tussen de gemeente en de woningeigenaar.⁶³ Een vaststellingsovereenkomst wordt tussen partijen gesloten ter beëindiging of ter voorkoming van juridische onzekerheid of een geschil.

Het model van de vaststellingsovereenkomst dat binnen GVR wordt gehanteerd, is in Bijlage 5 bij dit rapport opgenomen.

op elk moment van het jaar ineens kan worden 'afgelost'. Het is raadzaam om deze bepalingen gelijklopend te maken. Het ligt voor de hand om de tekst van de vaststellingsovereenkomst aan te passen.

⁶² Een andere mogelijke oplossing bestaat uit een uitspraak door de hoogste rechter, dat de voorzieningen wel van openbaar nut zijn. Deze uitspraak zou dan afgedwongen moeten worden in een proefprocedure op dit punt.

⁶³ Het betreft een vaststellingsovereenkomst als bedoeld in artikel 7:900 van het Burgerlijk Wetboek. Naast een vaststellingsovereenkomst tussen de gemeente en de woningeigenaar, wordt ook een zogenaemde verduurzamingsovereenkomst gesloten tussen de woningeigenaar en DWP. Deze overeenkomst blijft in dit rapport verder onbesproken.

Blijkens dit model dient de overeenkomst ter vaststelling van de omvang van de belastingschuld voor de baatbelasting die wordt geheven ter bekostiging van deze verduurzamingsvoorzieningen.

De vaststellingsovereenkomst bevat de volgende elementen en bepalingen:

- Informatie over de GVR en over de processtappen binnen de GVR (van inspectie van de woning tot starten van de heffing en inning van de baatbelasting).
- Informatie over wat de gevolgen zijn van overdracht van de woning.
- Vaststelling dat de woning van de woningeigenaar gebaat is door de voorzieningen (art. 4.1).
- De toestemming van de woningeigenaar voor het tot stand laten brengen van de voorzieningen conform de verduurzamingsovereenkomst (art. 4.2).
- Bepalingen over het opleggen van baatbelasting, de looptijd ervan en het bedrag dat over de gehele looptijd zal worden opgelegd.
- Erkenning en aanvaarding van de woningeigenaar van de verschuldigde baatbelasting (art. 4.6).
- Een bepaling die inhoudt dat met het ondertekenen van de overeenkomst ook een verzoek wordt gedaan door de woningeigenaar om de aanslag baatbelasting om te zetten in jaarlijkse aanslagen (art. 4.7).
- Een bepaling dat de baatbelasting over nog niet aangevangen jaren door de woningeigenaar op elk moment van het jaar ineens kan worden afgelost (art. 4.8).
- Een bepaling dat de jaarlijkse heffing van baatbelasting over gaat op de nieuwe eigenaar bij overdracht van de eigendom van de woning (art. 4.9).
- De bepaling dat de woningeigenaar bij overdracht van de woning er ook voor kan kiezen om vóór de overdracht van de woning de resterende baatbelastingstermijnen ineens af te lossen. Wanneer de woningeigenaar niet voor aflossing kiest, dient de woningeigenaar de nieuwe eigenaar alsmede de betrokken notaris op de hoogte te brengen van de status van de betalingsverplichting ten aanzien van de baatbelasting (art. 4.10).
- Bepalingen over beëindiging van de overeenkomst (art. 4.11 en 4.12).
- Een bepaling op basis waarvan de woningeigenaar toezegt medewerking te verlenen aan het verzoek van de gemeente de overeenkomst en de baatbelasting om te zetten, mocht er gedurende de looptijd van de overeenkomst een opvolgende wettelijke regeling worden ingevoerd met betrekking tot een gemeentelijk instrument ten behoeve van woningverduurzaming. De omzetting mag de woningeigenaar niet in een nadeliger positie brengen en dient om de GVR in overeenstemming te brengen met deze nieuwe wettelijke regeling (art. 4.13).
- Een bepaling op basis waarvan de woningeigenaar toezegt medewerking te verlenen tot het aanpassen van de vaststellingsovereenkomst wanneer jurisprudentie of beleidsregels daar aanleiding toe geven onder voorwaarde dat dit de positie van de woningeigenaar niet nadelig beïnvloedt (art. 4.1).
- Overige bepalingen over onder meer de omstandigheden van totstandkoming van de overeenkomst (art. 5.1-5.8).

De vaststellingsovereenkomst bevat een bijlage waarin een overzicht wordt gegeven van de baatbelastingstermijnen.

Verduurzaming en instemming met verduurzaming en belastingheffing

In de traditionele wijze van het bekostigen van voorzieningen met baatbelasting, worden de voorzieningen in/aan gemeentelijke eigendommen aangelegd, waarna de gemeente eenzijdig tot invoering van de baatbelasting besluit. De GVR wijkt daarvan af doordat de voorzieningen worden getroffen in/aan woningen die in particulier eigendom zijn. Het door of namens de gemeente tot stand brengen van voorzieningen kan dan enkel na instemming van de woningeigenaar plaatsvinden. Met de verduurzamingsovereenkomst geeft de woningeigenaar toestemming aan de gemeente om zijn woning te (laten) verduurzamen. In een fiscale vaststellingsovereenkomst stemt de woningeigenaar in met de uit de verduurzaming voortvloeiende heffing van baatbelasting.

Overdracht van de woning

Overdraagbaarheid van de belastingplicht is gewaarborgd door de toepassing van de gemeentelijke baatbelasting. Zowel een bekostigingsbesluit als een verordening baatbelasting worden al publieke beperking ingeschreven in de openbare registers.⁶⁴ De baatbelasting rust immers op de onroerende zaak. Juist deze unieke eigenschap van de baatbelasting maakt deze heffing tot een aantrekkelijk instrument voor woningverduurzaming. Op deze wijze kunnen de kosten van de verduurzaming van een woning worden gespreid over meerdere opvolgende woningeigenaren en kan ook worden geïnvesteerd in de verduurzaming door woningeigenaren die niet de gehele looptijd in de woning willen blijven wonen.

De vraag is hoe dit werkt in geval van de GVR waarbij sprake is van instemming door de woningeigenaar met de verduurzaming en de daaruit voortvloeiende baatbelastingplicht. Gevolg van de inschrijving in de openbare registers is dat bij de overdracht van

⁶⁴ Op basis van de Wet kenbaarheid publiekrechtelijke beperkingen onroerende zaken (Wkpb) en het daarop gebaseerde Aanwijzingsbesluit Wkpb. Zie in het bijzonder Hoofdstuk I van de Bijlage bij het Aanwijzingsbesluit Wkpb waar de baatbelasting expliciet wordt genoemd.

de woning, de verschuldigdheid van baatbelasting is opgenomen in de notariële akte. Een opvolgende eigenaar wordt derhalve door de notaris bij overdracht van de woning in kennis gesteld van de nog op de woning rustende baatbelastingverplichting. Door ondertekening van de akte, accepteert de koper de op de onroerende zaak rustende publieke beperkingen. Een woningeigenaar die een vaststellingsovereenkomst heeft gesloten, is op basis daarvan overigens ook verplicht om zowel de notaris als de koper van de woning in kennis te stellen van de 'status van de betalingsverplichting ten aanzien van de baatbelasting'.⁶⁵ Op basis van zowel de inschrijving in de openbare registers als de bepaling in de vaststellingsovereenkomst die een informatieplicht inhoudt voor de woningeigenaar, kan worden geconcludeerd dat afdoende is geborgd dat een opvolgende koper op de hoogte is van de nog lopende baatbelastingverplichtingen.

Een opvolgende eigenaar is echter geen partij bij de hiervoor beschreven vaststellingsovereenkomst. In de situatie waarin de eigenaar die wel partij was bij de overeenkomst er niet voor heeft gekozen om vóór de overdracht het restant aan baatbelasting af te lossen, ontvangt de nieuwe woningeigenaar in beginsel een aanslag baatbelasting ineens voor het totale resterende bedrag aan baatbelasting. Zie artikel 5 lid 5, onder a van de modelverordening GVR. Deze heeft vervolgens weer de keuze om deze ineens te voldoen of op zijn verzoek te laten omzetten in een jaarlijkse heffing.

Ondanks dat de opvolgende eigenaar op de hoogte is van de nog lopende baatbelastingverplichting, en deze door ondertekening van de koopakte ook heeft geaccepteerd, heeft deze daar niet expliciet mee ingestemd zoals de vorige eigenaar die partij was bij de vaststellingsovereenkomst. Waar de baatbelastingverplichting voor de oorspronkelijke woningeigenaar verbonden was aan keuze om de woning te verduurzamen, ontbreekt deze verbinding voor een opvolgende eigenaar. Wij schatten in dat een opvolgende eigenaar eerder geneigd is bezwaar te maken tegen een opgelegde aanslag baatbelasting dan de oorspronkelijke eigenaar die heeft besloten tot verduurzaming van de woning middels de GVR. Deze kans neemt vervolgens nogmaals toe wanneer binnen de looptijd van de baatbelasting de woning voor een tweede en volgende keer wordt overgedragen. Elke opvolgende eigenaar wordt bij overdracht van de woning in kennis gesteld van de publiekrechtelijke beperking van de nog lopende baatbelasting. De informatieverplichting die de woningeigenaar heeft ten aanzien van een koper van de woning, geldt echter enkel ten aanzien van de oorspronkelijke eigenaar van de woning op basis van de vaststellingsovereenkomst.

3.5 Rechterlijke toetsing van een aanslag baatbelasting

- *Zie voor een uitgebreide beschrijving en bronvermelding van relevante literatuur, wetsgeschiedenis en jurisprudentie Bijlage 4, onderdelen 2 en 3*

3.5.1 Toetsingskader rechter

Gezien de in onderdeel 3 van dit onderzoek geconstateerde knelpunten is de vervolgvraag welke consequenties deze knelpunten kunnen hebben in juridische zin. Startpunt daarbij is de baatbelastingverordening. Een belastingverordening zelf is niet voor bezwaar of beroep vatbaar.⁶⁶ Wel is bezwaar en beroep mogelijk tegen een op basis van de belastingverordening opgelegde belastingaanslag. Een belastingrechter kan zich in een geschil over een opgelegde aanslag wel een oordeel vormen over de rechtmatigheid van de verordening. De rechter kan daarbij toetsen of de verordening in strijd is met hogere regelgeving, zoals de wettelijke bepaling waarop de verordening is gebaseerd. Maar ook toetsing aan de Grondwet⁶⁷ en eenieder verbindende verdragsbepalingen is mogelijk. Ook geldt dat lokale verordeningen kunnen worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel. Bij de beoordeling welke voorwaarden de wet en de algemene rechtsbeginselen stellen, staan de rechter verschillende interpretatiemethoden ten dienste. In de eerste plaats is dat een taalkundige interpretatie. Indien de wettekst zelf niet voldoende duidelijkheid biedt, zal de rechter de wettelijke bepaling echter ook uitleggen aan de hand van de wetsgeschiedenis, doel en strekking van de regeling en eerdere jurisprudentie.

In onderdeel 3.3.4 is geconcludeerd dat de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR tot spanning leidt met de volgende voorwaarden genoemd in artikel 222 Gemeentewet:

- a. in een bepaald gedeelte;
- b. voorzieningen van openbaar nut;
- c. omslag;
- d. bekostigingsbesluit; en

⁶⁵ Art. 4.10 van de vaststellingsovereenkomst GVR.

⁶⁶ Art. 8:3 lid 1 sub a Algemene wet bestuursrecht.

⁶⁷ Het toetsingsverbod van art. 120 Grondwet geldt alleen voor wetten in formele zin en niet voor lagere regelgeving zoals belastingverordeningen van gemeenten.

e. verordening.

De geconstateerde knelpunten worden veroorzaakt doordat geen algemene heffing in een bepaald gebied plaatsvindt, maar de baatbelasting binnen de GVR wordt ingezet als inningsinstrument voor de specifieke kosten per verduurzaamde woning. Tevens is in onderdeel 3.3.3 geconstateerd dat de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR in een aantal gevallen niet in strijd is met de letter van de wet, maar mogelijk wel met doel en strekking van de wet en eerdere uitleg van begrippen in de jurisprudentie.

De situatie waarin de baatbelasting binnen de GVR wordt toegepast, is echter nog niet eerder voorgelegd aan de rechter, zodat enkel middels een (proef)procedure zekerheid kan worden verkregen hoe een rechter zal oordelen over deze toepassing. In onze analyses in onderdeel 3.3.3 hebben we daarom zowel mogelijke argumenten vóór als tegen het voldoen aan de afzonderlijke voorwaarden voor heffing van baatbelasting opgenomen. Er zijn goede argumenten aan te dragen voor de wijze waarop DWP de baatbelasting binnen de GVR wordt ingezet en voor de keuzes die binnen de heffing worden gemaakt. Zo is vanwege de aard van de getroffen voorzieningen en het doel van de GVR om wijkgericht de warmte- en energievraag terug te dringen goed uitlegbaar, dat alleen de woningen die verduurzaamd worden in de heffing worden betrokken. Ook is goed uitlegbaar dat de berekening van de hoogte van het belastingbedrag exact aansluit bij de kosten van de voorzieningen in de woning, gelet op de aansluiting op de energieprestaties en het streven naar woonlastenneutraliteit. Deze keuzes zijn binnen het totaalpakket van de GVR logisch verklaarbaar. Bovendien zijn deze keuzes zorgvuldig; de belangen van de woningeigenaar en van de gemeente worden voldoende geadresseerd en de rechtsbescherming van de woningeigenaar wordt niet beperkt.

Dit neemt niet weg, dat bij lokale belastingheffing de gemeentelijke wetgever is gebonden aan de speelruimte die de wetgever haar heeft gegeven. Het besluit tot inzet van een belasting kan weliswaar zorgvuldig zijn genomen door de lokale overheid en de heffing kan op zorgvuldige wijze zijn vormgegeven, rekening houdend met de belangen en rechten van de belastingplichtige, maar als de betreffende belastingverordening niet voldoet aan de wettelijke eisen zal de rechter desondanks tot onverbindendheid van de verordening concluderen.

Oorzaak knelpunten

De geconstateerde knelpunten worden veroorzaakt doordat de baatbelasting innovatief wordt ingezet als bekostigingsinstrument voor verduurzamingsmaatregelen aan individuele woningen binnen de wijkgerichte aanpak, in plaats van voor voorzieningen in de openbare ruimte die in algemene zin profijt opleveren voor de omliggende onroerende zaken zoals traditioneel het geval was. Er vindt geen algemene omslag van kosten van publieke voorzieningen in een bepaald gebied plaats, maar de baatbelasting wordt binnen de GVR ingezet als inningsinstrument voor de specifieke kosten per verduurzaamde woning. De wetgever had bij het schrijven van art. 222 Gemeentewet een ander doel voor ogen.

Gevolgen van strijdigheid met doel en strekking van art. 222 Gemeentewet

De vraag is vervolgens wat de consequentie in juridische zin hiervan moet zijn. Overschrijdt de gemeentelijke wetgever met deze toepassing haar wettelijke bevoegdheid tot heffing van baatbelasting? In eerdere jurisprudentie over de baatbelasting is diverse malen door de rechter uitgesproken, dat als de verordening niet voldoet aan de voorwaarden en begrippen zoals bepaald in artikel 222 Gemeentewet en zoals uitgelegd aan de hand van wetsgeschiedenis en eerdere jurisprudentie, de verordening onverbindend is en heffing van baatbelasting uitgesloten is. Dit is bijvoorbeeld bepaald ten aanzien van het begrip voorzieningen.⁶⁸ Heffing van baatbelasting is eveneens uitgesloten, indien het bekostigingsbesluit niet voldoet aan de wettelijke eisen.⁶⁹ Hetzelfde geldt indien de verordening niet alle gebate objecten omvat waardoor wel gebate objecten buiten de heffing blijven. De heffing is dan in strijd met het omslagkarakter van de heffing.⁷⁰ Dit zijn slechts enkele voorbeelden, waaruit blijkt dat het niet voldoen aan de voorwaarden of begrippen genoemd in artikel 222 Gemeentewet leidt tot onverbindendheid van de verordening, zodat heffing van baatbelasting is uitgesloten.⁷¹

Wordt de wettelijke bevoegdheid overschreden met de baatbelasting-toepassing van de GVR?

Gezien het feit dat de voorwaarden en begrippen door de rechter worden uitgelegd met inachtneming van de wetsgeschiedenis, de bedoeling van de wetgever en eerdere jurisprudentie, is er ons inziens een gerede kans dat de rechter tot het oordeel komt dat de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR – gelet op de ten tijde van het onderzoek voorliggende stukken – niet

⁶⁸ HR 8 augustus 2003, nr. 36769, ECLI:NL:HR:2003:AE2304, HR 4 mei 2007, nr. 42457, ECLI:NL:HR:2007:AZ0355 en HR 7 mei 2010, nr. 08/04358, ECLI:NL:HR:2010:BK8611.

⁶⁹ HR 23 september 2005, nr. 39 704, ECLI:NL:HR:2005:AU3155.

⁷⁰ Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 1 maart 2013, nr. 10/00825, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ4322 bevestigd door HR 25 april 2014, nr. 13/01831, ECLI:NL:HR:2014:988.

⁷¹ Zie ook J.A. Monsma, Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie (diss. EUR 1999), J.A. Monsma 'Toetsing van belastingverordeningen van decentrale overheden, een update', *WFR* 2007, nr. 6727, p. 747-757 en J.A. Monsma 'Toetsing van belastingverordeningen van decentrale overheden, een nieuwe update', *MBB* 2013, nr. 12, p. 387-395.

voldoet aan de voorwaarden en begrippen in artikel 222 Gemeentewet. Op basis van de lijn in de jurisprudentie concluderen wij, dat de kans dat de verordening baatbelasting van DWP in verband hiermee onverbindend geacht zal worden door de rechter, reëel is. In dat verband hebben wij per mogelijk knelpunt aangegeven welke oplossingsmogelijkheden denkbaar zijn, zowel door aanpassing van het bekostigingsbesluit en de verordening binnen de GVR als door eventuele wetswijziging.

3.5.2 Inschatting van de kans dat de geconstateerde risico's zich realiseren

Zoals hiervoor in onderdeel 3.4 aangegeven, achten wij de kans klein dat een woningeigenaar die partij is bij de verduurzamings- en vaststellingsovereenkomst bezwaar maakt tegen de opgelegde aanslag baatbelasting. Immers, de woningeigenaar sluit een overeenkomst met de gemeente waarmee hij instemt met de verduurzaming van zijn woning namens de gemeente, waarbij hij eveneens instemt met de heffing van baatbelasting voor verhaal van de kosten. Het instrument baatbelasting wordt uitdrukkelijk met de woningeigenaar besproken en met de overeenkomst verklaart de woningeigenaar zich daarmee akkoord. De heffing van baatbelasting als inningsinstrument is voor de woningeigenaar ook gunstiger dan andere mogelijke instrumenten (zoals een persoonlijke lening), omdat terugbetalingen over 30 jaren worden uitgespreid, de maandelijkse betaling van de baatbelasting qua bedrag aansluit bij de verlaging van de energierekening, er geen krediettoets nodig is en de baatbelastingverplichting bij verkoop over gaat op de volgende woningeigenaar. Tegelijkertijd sluit de vaststellingsovereenkomst de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen een opgelegde aanslag baatbelasting niet uit. Als bekend wordt (bijvoorbeeld na een rechtelijke uitspraak in een andere procedure) dat de regeling van de baatbelasting mogelijk juridisch niet houdbaar is, is sprake van een te behalen financieel voordeel bij het aanvechten van de aanslag. Het is niet ondenkbaar dat dan ook woningeigenaren die partij zijn bij de vaststellingsovereenkomst bezwaar maken tegen een opgelegde aanslag in een volgend jaar.

Zoals hiervoor in onderdeel 3.4 door ons aangegeven, schatten wij de kans dat een opvolgende eigenaar bezwaar maakt tegen een opgelegde aanslag groter ten opzichte van de kans dat de oorspronkelijke eigenaar die partij was bij de vaststellingsovereenkomst dat doet. De volgende eigenaar is niet gebonden aan de vaststellingsovereenkomst. Voor hem is de verbinding tussen de betalingsverplichting en de aangebrachte voorzieningen minder vanzelfsprekend. Bovendien geldt dat tegen elke jaarlijkse aanslag bezwaar en beroep kan worden ingesteld. Gezien de lange looptijd van de baatbelasting (maximaal 30 jaar) is het ons inziens aannemelijk dat ergens gedurende de looptijd van de baatbelasting een of meer opvolgende eigenaren bezwaar zullen maken tegen een aanslag. Wellicht dat een zorgvuldig gevoerde bezwaarprocedure belastingplichtigen kan weerhouden tot het instellen van beroep bij de belastingrechter. Echter wanneer een belastingplichtige twijfelt aan de rechtsgeldigheid van de belastingaanslag, zal deze na de bezwaarprocedure vermoedelijk ook beroep instellen.

3.5.3 Gevolgen van een geslaagd beroep tegen een aanslag baatbelasting

Het gevolg van een geslaagd beroep tegen een binnen de GVR opgelegde aanslag blijft vermoedelijk niet beperkt tot vernietiging van de betreffende aanslag. Wanneer een rechter tot het oordeel komt dat (het bekostigingsbesluit en) de verordening niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden voor heffing van baatbelasting of de bedoeling van de wetgever met deze heffing en dat de gemeente daarmee buiten de beoordelingsruimte is getreden die de wetgever bij het toekennen van de mogelijkheid van heffing van baatbelasting voor ogen had, leidt dit tot het onverbindend achten van de verordening en tot het vernietigen van de aanslag die op basis van de onverbindende verordening is opgelegd. Dit betekent dat er dan geen geldige juridische basis is voor de heffing van baatbelasting in dit geval. Daar komt bij, dat dit oordeel dan in beginsel ook geldt voor alle andere baatbelastingverordeningen op basis waarvan binnen de GVR baatbelasting wordt geheven. Elke andere belastingplichtige, die op basis van eenzelfde verordening wordt aangeslagen in de baatbelasting, kan op basis van deze uitspraak elk jaar opnieuw met succes bezwaar en beroep instellen tegen zijn aanslag. Wij zien geen mogelijkheden om een dergelijk domino-effect te voorkomen bij een dergelijk oordeel van de rechter (in hoogste instantie).

De gemeente zal dan enkel aan de terugbetalingsverplichtingen in de met SVGVR gesloten overeenkomst kunnen voldoen door deze ten laste te laten komen van de algemene middelen. De deelnemende gemeenten zullen alsdan de financiële consequenties moeten dragen. De woningverduurzaming van de binnen de GVR verduurzaamde particuliere woningen zal dan ter grootte van de nog niet opgelegde baatbelastingstermijnen ten laste komen van de algemene middelen.

De gevolgen van een rechterlijk oordeel zijn anders als het gaat om de bepalingen in de verordening over de berekening van de hoogte van het belastingbedrag. Indien de tariefstelling leidt tot strijd met het gelijkheids- of evenredigheidsbeginsel, zal de sanctie die de rechter hieraan verbindt niet verder gaan dan nodig om de onevenwichtigheid te herstellen. Een aanslag opgelegd naar een te hoog tarief kan bijvoorbeeld door de rechter worden verminderd, zodat deze wordt berekend naar het juiste, lagere tarief. Dit kan bijvoorbeeld in het geval de opbrengstnorm geschonden wordt (er meer wordt berekend dan verhaald mocht worden), of in het geval de onroerende zaak op grond van het gelijkheidsbeginsel aanspraak kan maken op een verlaagd tarief in de verordening.

4. De financiering binnen de GVR

4.1 Financiering GVR

De geldstromen binnen de GVR zijn weergegeven in figuur 1 in onderdeel 2.4. DWP ontvangt geen financiering van de betrokken partijen. Operationele financiering geschiedt door de BNG bank door middel van leningen met een nul-weging (solvabiliteitsvrij) aan de SVGVR. De SVGVR financiert de woningverduurzaming voor op basis van de zekerheden die zij krijgt van de betreffende gemeente. De rente die SVGVR hanteert, is opgebouwd uit de kale rente van BNG, een opslag voor DWP en een opslag risicopremie voor SWGVR.

De verplichting van de gemeente jegens SVGVR wordt per project berekend en wel op basis van de daarbij behorende totale aanneemsom, de rentekosten (over 30 jaar) en de doorlopende administratieve kosten (van SVGVR zelf, uitbesteed aan Blauw-trustgroep). De gemeente berekent deze kosten door in de door haar gehanteerde omslag baatbelasting.

4.2 Financiële risico's gemeente

Enkel in het geval er sprake zou zijn van het onverbindendverklaren van de baatbelastingverordening door een rechter is er sprake van een financieel risico voor de gemeente. Het risico zou in dat geval gelijk zijn aan de totale som van middelen van Verordening vastgestelde en resterende baatbelasting voor de woningen in een betreffend project.

De gemeente loopt daarnaast slechts beperkte risico's met betrekking tot de toepassing van GVR.

- Het risico van oninbaarheid van de baatbelasting bij woningeigenaren wordt gedekt door de SWGVR (zie weergave figuur 1). De gemeente moet contractueel de baatbelasting ter bekostiging van de verduurzamingsvoorzieningen aan woningen innen en afdragen ongeacht de daadwerkelijke ontvangst van de baatbelasting. De gemeente loopt derhalve net als bij elke andere belasting een financieel risico bij het niet kunnen innen ervan. In het geval er sprake zou zijn van structurele betalingsonmacht bij een deelnemende woningeigenaar, kan een beroep gedaan worden op een garantieregeling via de SWGVR, die in een dergelijk geval de gemiste baatbelastingtermijnen aanvult. Indien de gemeente kan aantonen dat zij er alles aan gedaan hebben de baatbelasting te vorderen / innen, maar dit niet gelukt is, betaalt de SWGVR deze uit, een en ander onder de in de overeenkomst tussen de gemeente en de SWGVR overeengekomen en vastgestelde voorwaarden.
- De gemeente gaat een overeenkomst aan met de SWGVR. De SVGVR draagt per deelnemende woning een premie af aan de SWGVR. Deze premie betreft een opslag in de vaststelling van de hoogte van de baatbelasting. Op deze manier worden gelden opgebouwd ter toekomstige dekking van eventuele beroepen op het waarborgfonds door de gemeente. Derhalve bestaat het theoretische risico dat de opgebouwde gelden in de SWGVR niet toereikend zijn. De afdracht richting SWGVR is echter gebaseerd op conservatieve aannames (factor 3 over het gecalculerde risico over de portefeuille) ten aanzien van structurele betalingsonmacht bij woningeigenaren. Het risico wordt momenteel namelijk gecalculerd op 5 basispunten over de totale baatbelasting gedurende de looptijd van 30 jaar. Momenteel wordt daarbij bovendien een risicopremie van 15 basispunten gehanteerd. Hiermee is het risico van ontoereikende middelen in de SWGVR beperkt. De risicopremie wordt periodiek in overleg tussen de SWGVR en SVGVR herzien en indien nodig aangepast.
- Bij een eventueel faillissement van DWP is er geen financiële schade voor de gemeente. DWP heeft immers geen directe rol in de financiële afhandeling van de baatbelasting en heeft slechts een regisserende rol en verder geen financiële relaties en/of verplichtingen naar de gemeente. De uitvoerders van de verduurzamingsmaatregelen worden direct door de SVGVR betaald. Dit loopt nadrukkelijk niet over de rekening van DWP en geschiedt alleen wanneer de verduurzamingsmaatregelen volledig zijn geïnstalleerd.
- Bij een faillissement van de SVGVR is de gemeente op basis van een derdenbeding in de overeenkomst tussen de gemeente en de SVGVR, die door BNG Bank is geaccepteerd, aansprakelijk voor de nakoming van de verplichtingen richting BNG Bank. Zij zal hiertoe de geïnde baatbelasting direct dienen af te dragen aan BNG Bank in plaats van aan de SVGVR. In dit geval wijzigt de financiële positie van de gemeente niet en is er dus geen sprake van een aanvullend risico.

- Een risico voor de gemeente blijft dat de gemeente aansprakelijk kan worden gesteld voor de achterstallige aflossingen van leningen bij de BNG-bank ten aanzien van de gemeente door de SVGVR, waarvoor de baatbelasting reeds ontvangen is. De vraag is derhalve hoe de gemeente inzicht houdt ten aanzien van de nakoming van de verplichtingen door de SVGVR. De gemeente heeft hiertoe in ieder geval de volgende zekerheden: het verrichten van accountantscontrole op de jaarcijfers van de SVGVR en doorlopende rapportages vanuit SVGVR aan de gemeente. Daarnaast wordt de administratie en het beheer van de portefeuille uitgevoerd door Blauwtrust Groep. Dit betreft een externe partij waardoor functiescheiding aanwezig is tussen de administratie en het management. Door deze scheiding worden ook zekerheden gesteld omtrent de betalingen naar en van de BNG bank. Blauwtrust Groep is een van de grote kredietadministraties instellingen in Nederland en voldoet aan de strengste compliance eisen. Het stichtingsbestuur heeft bovendien geen beschikkingsmacht over de voor de GVR gebruikte incasso en excasso rekeningen. Deze beschikkingsmacht is namelijk ondergebracht bij de Blauwtrust Groep.
- De gemeente heeft geen juridische verantwoordelijkheid jegens de uitvoerders. Formeel is DWP gedelegeerd opdrachtgever richting de uitvoerder namens de SVGVR. DWP heeft de contracten met de uitvoerders, waarbij de gemeente geen rol heeft. Eventuele ontevredenheid over uitvoering van de verduurzamingsmaatregelen komen dan ook niet bij de gemeente terecht, maar bij DWP. DWP belast de direct toewijsbare kosten voor inspectie, begeleiding e.d. door in de totale aanneemsom. Momenteel zijn deze kosten begroot op €750 (excl. BTW) per woning. Deze kosten worden opgenomen in het totaalbedrag van de bekostiging. DWP heeft garanties afgesproken ten aanzien van de geïnstalleerde apparatuur en isolatiematerialen met de uitvoerders. Voor de installatie van zonnepanelen geldt een zogenaamde systeemgarantie van 25 jaar. De woningeigenaar is daarmee volledig ontzorgd en behoeft derhalve bij vervanging van technische onderdelen gedurende deze periode geen extra kosten te maken. De garantie is door de uitvoerders reeds in de prijs van de offerte voor installatie van de zonnepanelen verwerkt. Voor isolatiemateriaal geldt een garantietermijn van 10 jaar. Gezien het feit dat eventuele mankementen in het aanbrengen van isolatiemateriaal doorgaans in de eerste jaren na installatie aan het licht komen en daarna gedurende de looptijd van de GVR blijven meegaan, is deze 10 jaar voldoende om de woningeigenaar niet met onvoorziene kosten te confronteren.
- Het risico voor de gemeente dat zij de te innen baatbelasting afdraagt aan SVGVR zonder dat de verduurzamingsmaatregelen op de woning zijn gerealiseerd is binnen de GVR gemitigeerd. DWP verstrekt in haar rol als gedelegeerd opdrachtgever slechts dan de opdracht aan de uitvoerder(s) wanneer zij hiertoe groen licht heeft gekregen van de SVGVR. De SVGVR geeft dit groene licht pas dan wanneer zij van de gemeente de betreffende baatbelastingverordening en daarmee de zekerheid van afdracht heeft ontvangen. De uitbetaling aan de uitvoerder(s) door SVGVR geschiedt pas dan wanneer zij van DWP het signaal heeft ontvangen dat, op basis van een eindinspectie per individuele woning, is vastgesteld dat de realisatie van verduurzamingsmaatregelen succesvol is afgerond. Op basis van ditzelfde signaal start de gemeente met het innen van de baatbelasting.

5. Beoordeling van de calculatie van de business case

Voor de wijze waarop het aanbod dat aan een woningeigenaar wordt gedaan tot stand komt en welke aspecten worden meegenomen bij de beoordeling of sprake is van een business case, verwijzen we naar onderdeel 2.5.3. Voor de calculatie van de business case verwijzen we naar onderdeel 2.6.

Het streven is maandlastenneutraliteit te kunnen realiseren. Dit betekent dat de gecalculeerde mogelijke besparing aan energielasten minimaal even hoog is als de te betalen baatbelasting. De calculatiemethodiek om tot de mogelijke besparing te komen is gebaseerd op de NTA 8800, sinds 2021 de Nederlands standaard (nieuwe BENG norm) voor het berekenen van energieprestaties van gebouwen.

De calculatie is gebaseerd op de woning en de te treffen maatregelen. Als het besparingspotentieel van de woning is berekend, wordt de theoretische warmtevraag, het oorspronkelijk gecalculeerde verbruik van de woning op basis van de NTA 8800 door DWP gehouden tegen het werkelijk huidige energieverbruik van de woningeigenaar. Dit laatste wordt in het proces opgevraagd en vastgelegd. Wanneer het werkelijk verbruik significant lager is dan de theoretische warmtevraag, wordt door DWP een inschatting gemaakt van het besparingspotentieel op het werkelijke verbruik.

Wanneer ook met deze uitkomst een maandlastenneutrale situatie op korte termijn realistisch blijkt, wordt het aanbod aan de woningeigenaar gedaan. Wanneer de maandlastenneutraliteit niet realistisch lijkt, wordt in overleg met de woningeigenaar

bekeken welke maatregel eventueel zou kunnen vervallen om dit alsnog te realiseren. De keuze van de woningeigenaar wordt vervolgens vastgelegd en teruggekoppeld. Op deze wijze kan de GVR op een zo groot mogelijke groep woningen toegepast worden.

6. Uitvoeringskosten en schaalbaarheid

6.1 Uitvoeringskosten

De uitvoeringskosten van de GVR voor een gemeente bestaan uit een aantal componenten die hieronder worden beschreven. Voor een aanvullend inzicht in de vergoedingen voor de dienstverlening voor in- en uitvoering van de GVR verwijzen wij eveneens naar onderdeel 4.1 en 4.2.

Eenmalige projectfee

De eenmalige project fee bedraagt op dit moment € 65.000 en betreft de kosten voor het inrichten en operationaliseren van de GVR in de gemeente. Deze eenmalige projectfee wordt door DWP gefactureerd aan de gemeente.

Geen doorlopende financiële verplichtingen aan derden

Naast de eenmalige projectfee zijn er geen doorlopende financiële verplichtingen voor de gemeente richting andere partijen.

Operationele kosten

De operationele kosten voor de gemeente zelf bestaan uit drie kostensoorten:

1. *projectmanagement capaciteit*

Om de GVR te operationaliseren en te kunnen continueren wordt personele capaciteit in de vorm van projectmanagement gevraagd. Op basis van de ervaring bij de eerste deelnemende gemeente zal deze benodigde capaciteit in de implementatiefase ca. 0,5 FTE zijn. Wanneer de GVR operationeel is, zal de benodigde capaciteit dalen tot ca. 0,25 FTE.

2. *inning baatbelasting*

Om de baatbelasting te kunnen innen zal deze ingericht moeten worden. De kosten hiervoor verschillen per gemeente en kunnen niet eenduidig worden ingeschat. Variabelen die invloed hebben op de te maken kosten zijn:

- is door de gemeente eerder een baatbelasting geheven?;
- int de gemeente de baatbelasting zelf of besteedt zij dit uit aan gezamenlijke gemeentelijke belastinguitvoeringsinstanties?;
- kiest de gemeente ervoor om de belasting op te nemen in de jaarlijkse verzamelde belastingaanslag of om deze separaat te verzenden?

De vaststelling van de baatbelasting hoeft de gemeente niet zelf te doen. Voor elke deelnemende woning ontvangt zij van SVGVR alle betalingstermijnen voor de looptijd van maximaal 30 jaar (360 termijn).

3. *Communicatie*

De gemeente draagt de kosten voor de communicatie richting de woningeigenaren. Zij kan hiervoor haar eigen kanalen inzetten. Daarnaast is er een set van communicatiekanalen en -instrumenten die door DWP voor de gemeente worden ingezet. Hierbij kan gedacht worden aan brochures, webinars, fysieke bijeenkomsten, advertenties, artikelen e.d.. De kosten hiervoor worden door DWP gefactureerd aan de gemeente. Deze kosten worden op jaarbasis niet hoger ingeschat dan op €10.000.

De operationele inspanningen en -kosten voor gemeenten zouden al met al naar onze mening geen belemmering mogen zijn in de opschaling van de GVR. Een belemmering wordt vooralsnog echter wel voorzien in de onvoorspelbare wijze en de lage frequenties waarop de gemeenteraden tot besluitvorming en daarmee de noodzakelijke verordeningen komen. In het belang van de wijkgerichte warmtetransitie ligt hier dan ook ruimte voor verbetering.

6.2 Schaalbaarheid

Met het gegeven dat de benodigde inspanningen en kosten voor de gemeenten zeer gering zijn en DWP haar processen schaalbaar heeft ingericht, kan de conclusie getrokken worden dat de GVR in de basis goed schaalbaar is en relatief eenvoudig over meerdere gemeenten uitgerold kan worden. Naast de processen binnen DWP en de gemeenten zijn nog twee andere aspecten van invloed op de schaalbaarheid van de GVR:

1. *Funding*

Momenteel wordt de GVR via de SVGVR gefund door BNG Bank. BNG Bank heeft nadrukkelijk aangegeven opschaling te willen omdat de huidige funding eigenlijk te laag is voor wat zij regulier financiert. Daarnaast zijn er andere potentiële funders denkbaar, zoals pensioenfondsen en Nederlandse Waterschapsbank (NWB). De eerste verkenningen op dit vlak zijn in samenwerking met Blauwtrust Groep reeds ingezet.

Met de ontwikkeling van de ESG eisen voor financiers wordt het financieren van verduurzaming via de GVR daarnaast ook voor andere commerciële financiers steeds interessanter.

Er is momenteel geen aanwijzing dat de funding van de GVR bepalend zal worden voor de mogelijkheid om te kunnen schalen.

2. *Uitvoeringscapaciteit*

DWP geeft aan dat de uitvoeringscapaciteit bij gecontracteerde partners een bepalende factor voor de schaalbaarheid is. Met name in de markt van na-isolatie is sprake van krapte wat betreft de beschikbare kwalitatief hoogwaardige uitvoeringscapaciteit. DWP geeft aan actief te zoeken met marktpartijen naar oplossingen om de capaciteit van na-isolatie te vergroten.

Geconcludeerd kan worden dat de uitvoeringscapaciteit een sterk bepalende factor is in de opschaling van de GVR.

3. *Gemeentelijke besluitvormingsprocessen*

Om te voldoen aan de vereisten voor de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR, moeten de noodzakelijke gemeentelijke besluitvormingsprocessen doorlopen worden. Deze processen kenmerken zich door lange doorlooptijden en zijn in voorkomende gevallen onderhevig aan de grillen van de raadsvergaderingen. Om schaalbaarheid te kunnen faciliteren geniet het de voorkeur om minder afhankelijk te zijn van de besluitvorming in de gemeenteraad. Een nieuw juridisch kader zou dit mogelijk kunnen maken.

7. Conclusies en aanbevelingen

7.1 Inleiding

Hierna is in onderdeel 7.2 een samenvatting opgenomen van onze bevindingen. Onderdeel 7.3 bevat een aantal aanbevelingen om het huidige instrument te verbeteren. Onderdeel 7.4 bevat argumenten die op basis van dit onderzoek pleiten voor wettelijke borging van een gemeentelijk bekostigingsinstrument voor woningverduurzaming. In onderdeel 7.5 onderzoeken wij de mogelijkheid van innovatieruimte in de vorm van een tijdelijke aanpassing van de wettelijke regeling van baatbelasting ten behoeve van voortzetting van de GVR. Ook geven wij een richtinggevend kader voor een zelfstandige wettelijke regeling van een gemeentelijk instrument voor het faciliteren van woningverduurzaming.

7.2 Samenvatting van onze bevindingen

Inleiding

Dit onderzoek is uitgevoerd door het Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL) in samenwerking met EY in opdracht van de provincie Utrecht, met ondersteuning van de provincies Noord-Holland en Zuid-Holland. Onderwerp van onderzoek is de gemeentelijke verduurzamingsregeling (GVR) die is ontwikkeld door De Woonpas (DWP) samen met andere partijen. Deze partijen ondersteunen en ontzorgen gemeenten in de aan hen in het klimaatakkoord toebedeelde regierol bestaande uit het wijkgericht en planmatig verduurzamen van particuliere woningen. Dit is een noodzakelijke stap op weg naar de aansluiting van woningen op een duurzame warmtevoorziening en naar het aardgasvrij maken van woonwijken. De voor dit onderzoek initiatief nemende provincies willen inliggende gemeenten ondersteunen bij de ontwikkeling van hun plannen en strategieën voor verduurzaming van woningen.

Gemeenten zijn verantwoordelijk voor het terugbrengen van de warmtevraag in woonwijken

De regierol van gemeenten bij de verduurzaming van particuliere woningen vloeit voort uit het Klimaatakkoord, de Klimaatwet en het Klimaatplan. De rol van gemeenten is uitgewerkt in de Regionale EnergieStrategie (RES), de door de gemeente opgestelde Transitievisie Warmte en de bijbehorende uitvoeringsplannen per wijk. Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL) onderscheidt een vijftal CO₂-neutrale strategieën om van het aardgas af te gaan waarbij elke strategie bestaat uit maatregelen die gericht zijn op het verminderen van de warmtevraag (door isolatie) en op het aanleggen of verzwaren van energie-infrastructuur waarmee woningen en gebouwen duurzaam verwarmd kunnen worden. Hoe lager de warmtevraag van een wijk, hoe kostenefficiënter de alternatieve duurzame warmtevoorziening kan zijn en hoe eerder de oplossing binnen bereik komt.

De GVR is een bekostigings- en ontzorgingsinstrument voor zowel gemeenten als woningeigenaren

De GVR kan worden gezien als een bekostigings- en ontzorgingsinstrument voor zowel gemeenten als woningeigenaren. De GVR beoogt gemeenten een instrument in handen te geven om te kunnen voldoen aan de hiervoor beschreven regierol. De GVR is erop gericht projectmatig de warmte- en energievraag binnen een wijk terug te dringen. Binnen de GVR worden daartoe woningen in de wijk geïsoleerd (vloer-, muur-, plafond- en glisolatie) en voorzien van zonnepanelen. De aldus verduurzaamde woningen zorgen voor een daling van de warmte- en energievraag in de woning en daarmee van de gehele wijk. De GVR draagt in die zin bij aan de doelstellingen van artikel 2 van de Klimaatwet: het onomkeerbaar en stapsgewijs terugdringen van broeikasgassen in Nederland, teneinde wereldwijde opwarming van de aarde en de verandering van het klimaat te beperken.

Gemeenten kunnen met de GVR op actieve wijze de verduurzaming van de woningen van hun inwoners faciliteren. Bovendien krijgt een gemeente door de woninginspecties en calculatie van business cases inzicht in de energieprestaties van woningen en daarmee in de warmte- en energievraag van de woningen in de gemeente. Deze informatie is essentieel voor de afweging van de meest geschikte oplossing voor een duurzame warmtevoorziening.

De GVR geeft gemeenten grip op de energietransitie van woningen

De GVR biedt gemeenten op vier manieren handvatten om regie te voeren bij de energietransitie van woningen:

1. het verduurzamen van woningen binnen de GVR leidt tot een afnemende warmte- en energievraag waardoor een alternatieve duurzame warmtevoorziening dichterbij komt;
2. de afgenomen warmte- en energievraag is meetbaar; gemeenten krijgen daardoor inzicht in de warmte- en energievraag van woningen op wijkniveau in de gemeente; inzicht dat momenteel ontbreekt;
3. gemeenten worden ontzorgd in het in kaart brengen van de energieprestaties van de woningen, in de borging van de kwaliteit van de verduurzamingsmaatregelen, en in de inrichting en uitvoering van het belastingproces;

4. verduurzaming van woningen met behulp van de GVR is mogelijk voor woningeigenaren in alle lagen van de bevolking, waaronder ook woningeigenaren met een laag inkomen en/of beperkte leencapaciteit; woningeigenaren hoeven geen eigen investering te doen. Desgewenst kan de gemeente met de GVR sociaal beleid toepassen door de selectie van de wijken die in aanmerking komen voor de GVR.

De GVR biedt ook voordelen voor woningeigenaren

Ook woningeigenaren worden ontzorgd in de verduurzaming van hun woning. De GVR biedt woningeigenaren diverse voordelen:

1. deelname is vrijwillig;
2. er wordt zorgvuldig berekend welke voorzieningen rendabel zijn. Conform de norm NTA 8800 wordt berekend welke maatregelen aan de woning voldoende energiebesparing opleveren om woonlastenneutraal uitgevoerd te kunnen worden;
3. de gemeente betaalt de kosten van de verduurzaming; de woningeigenaar loopt dus geen financieringsrisico;
4. er is geen sprake van een lening van de woningeigenaar; de woningeigenaar hoeft dan ook niet te voldoen aan eisen voor leencapaciteit zoals bij een hypotheek het geval is;
5. de woningeigenaar betaalt gedurende 30 jaar een maandelijks bedrag aan de gemeente in de vorm van baatbelasting. Dit bedrag is niet hoger dan de besparing op de energierekening (woonlastenneutraliteit);
6. de verplichting tot maandelijks betaling van baatbelasting gaat automatisch over op een volgende eigenaar van de woning bij verkoop;
7. er wordt garantie gegeven op het materiaal, de installatie en de werking van de aangebrachte voorzieningen; Deze garantie rust op de woning en gaat over op een eventuele nieuwe woningeigenaar;
8. de woningeigenaar heeft één aansprekingspunt voor het gehele verduurzamingsproject en daarna.

De werking van de GVR: ontzorging en borging van financiële risico's

Woonlastenneutraliteit door zorgvuldige calculatie van de besparing op de energierekening

Deelname door particuliere woningeigenaren is vrijwillig. Zij verlenen op basis van een uitgebreid advies van DWP aan de gemeente toestemming voor de benodigde aanpassingen in en aan hun woning. De uit te voeren maatregelen worden gefinancierd door de gemeente, zodat woningeigenaren geen financieringsrisico lopen. De woningeigenaren betalen maandelijks een bedrag terug aan de gemeente in de vorm van gemeentelijke baatbelasting.

Voordat de woningeigenaar toestemming verleent, wordt een zorgvuldige berekening gemaakt van de kosten van de verduurzamingsmaatregelen en de opbrengsten die daartegenover staan in de vorm van lager energieverbruik en een lagere energierekening. Het streven daarbij is dat het maandelijks verschuldigde bedrag aan baatbelasting gelijk is aan de gecalculeerde besparing op de energierekening (woonlastenneutraliteit). De calculatiemethodiek is gebaseerd op de NTA 8800, sinds 2021 de Nederlands standaard (nieuwe BENG norm) voor het berekenen van energieprestaties van gebouwen. Ten aanzien van het binnen de GVR gehanteerde calculatiemodel voor berekening van een business case per woning is door EY een assurance rapport met een beperkte mate van zekerheid verstrekt (Bijlage 6). De berekening vindt plaats op basis van tijdens een inspectie van de woning verzamelde gegevens. Op basis van de berekening kan worden beslist welke maatregelen rendabel zijn (waarvoor een gunstige business case bestaat). In het advies van DWP aan de woningeigenaar wordt niet alleen naar de woning gekeken, maar wordt ook het energieverbruik van de woningeigenaar meegewogen. Voor een woningeigenaar die een woning voornamelijk op de begane grond bewoont wordt bijvoorbeeld doorgaans geen dakisolatie in het advies opgenomen, aangezien dit in de praktijk tot beperkte energiebesparing zal leiden. In gevallen waar de berekende besparing ten opzichte van de baatbelasting te laag is, zodat geen sprake is van woonlastenneutraliteit, wordt de situatie alvorens een aanbod uit te sturen besproken met de woningeigenaar. Wanneer het maandelijks 'tekort' beperkt en van korte duur is, kan in overleg besloten worden de GVR alsnog toe te passen. Op deze wijze kan de GVR op een zo groot mogelijke groep woningen toegepast worden. Is de situatie financieel onaan-trekkelijk en is er geen perspectief op een positieve business case in latere jaren, dan wordt de GVR in beginsel niet aangeboden en geadviseerd geen gebruik te maken van de GVR.

Garantie op kwaliteit van materialen, installatie en werking van de aangebrachte verduurzamingsmaatregelen

Behalve de berekening van de rendabele maatregelen en het zorgen voor een woonlastenneutrale terugbetaling verspreid over 30 jaar, zorgt DWP ook voor een controle op de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de aangebrachte voorzieningen. DWP geeft garantie op het materiaal, installatie en werking van de maatregelen. Ook de garantie wordt afgegeven op de

woning en gaat over op een opvolgende eigenaar. Dit totaalpakket van de GVR ontzorgt woningeigenaren bij de verduurzaming van hun woning.

Terugbetaling in de vorm van baatbelasting gaat automatisch over op volgende woningeigenaar

De baatbelasting rust op het object, zodat de maandelijkse betalingsverplichting bij verkoop van de woning automatisch over gaat op de volgende eigenaar. Zo draagt elke woningeigenaar naar rato bij aan de noodzakelijke energietransitie van de woning.

Financiële risico's van financiering door gemeenten beperkt

Slechts in het geval er sprake zou zijn van het onverbindend verklaren van een baatbelastingverordening door een rechter is er sprake van een financieel risico voor de gemeente. De gemeente loopt daarnaast beperkte financiële risico's met betrekking tot de toepassing van GVR. De risico's van de financiering zijn afgedekt in de Stichting Waarborg GVR en de Stichting Verzamelgelden GVR. In een overeenkomst met de Stichting Verzamelgelden wordt overeengekomen dat alle via de baatbelasting te verhalen kosten van de verduurzamingsmaatregelen worden doorgestort aan de Stichting Verzamelgelden. De Stichting Verzamelgelden sluit op basis van deze zekerheid een leningsovereenkomst met Bank Nederlandse Gemeenten (BNG Bank) tegen een zogenoemde 0-weging (solvabiliteitsvrij). De Stichting Verzamelgelden betaalt vervolgens de uitvoerders die de verduurzamingsmaatregelen namens de gemeente tot stand hebben gebracht bij de woningeigenaren. De uitbetaling aan de uitvoerder(s) geschiedt pas dan wanneer zij van DWP het signaal heeft ontvangen dat, op basis van een eindinspectie per individuele woning, is vastgesteld dat de realisatie van verduurzamingsmaatregelen succesvol is afgerond. De financiële administratie en het financiële beheer van de Stichting Verzamelgelden is belegd bij Blauwtrust Groep.

Ter waarborging van het potentiële financiële risico van betalingsonmacht bij deelnemende woningeigenaren, wordt per woning vanuit de Stichting Verzamelgelden een risicopremie afgedragen aan de Stichting Waarborg. Indien sprake is van structurele betalingsonmacht bij een individuele woningeigenaar, staat de Stichting Waarborg door de gereserveerde middelen, onder contractueel overeengekomen voorwaarden, garant.

De uitvoeringskosten zijn beperkt en de GVR is goed schaalbaar

Wij schatten in dat de operationele inspanningen en -kosten voor gemeenten geen belemmering vormen voor toepassing en opschaling van de GVR. Een belemmering wordt vooralsnog echter wel voorzien in de onvoorspelbare wijze en de lage frequenties waarop de gemeenteraden tot besluitvorming en daarmee de noodzakelijke verordeningen komen. In het belang van de wijkgerichte warmtetransitie ligt hier dan ook ruimte voor verbetering. Een nieuw juridisch kader zou dit mogelijk kunnen maken.

De GVR is in de basis goed schaalbaar en relatief eenvoudig in meerdere gemeenten toe te passen. Er is momenteel geen aanwijzing dat de funding van de GVR bepalend zal worden voor de mogelijkheid om te kunnen schalen. Wel is de uitvoeringscapaciteit in de markt van na-isolatie te klein ten opzichte van de grote ambities in Nederland. Dit is een probleem waar niet alleen DWP mee te maken heeft. Daarom wordt nu door DWP actief met marktpartijen gezocht naar oplossingen om de capaciteit van na-isolatie te vergroten.

De GVR doet wat het belooft

Onze conclusie luidt dat de GVR als instrument goed werkt en dat alle betrokken partijen tevreden zijn en belangrijker nog: er worden daadwerkelijk woningen verduurzaamd. Zowel woningeigenaren als gemeenten als de Bank Nederlandse Gemeenten zijn enthousiast over het instrument en over de resultaten die ermee zijn en worden geboekt. Uit dit onderzoek blijkt ook dat het tot stand brengen van de verduurzamingsmaatregelen, de communicatie met woningeigenaren, de financiering van de maatregelen en de uitvoering van de processen met voldoende waarborgen zijn omkleed. De calculaties op basis waarvan wordt berekend of sprake is van een business case gebaseerd op de energieprestaties van de woning en de besparing op de energielasten zijn zorgvuldig en accuraat, de uitvoering van de werkzaamheden is zorgvuldig en van voldoende kwaliteit en de gegarandeerde energieprestaties worden gehaald. Ook de uitvoering van het belastingproces verloopt zonder problemen en is met de nodige zorgvuldigheid bekleed.

Fiscaal-juridische beoordeling

We constateren fiscaal-juridische risico's

Ondanks de zorgvuldige inkleding van de GVR en ondanks de constatering dat deze zoveel mogelijk in overeenstemming met de wettelijke regeling wordt uitgevoerd, komen we tot de conclusie dat de inzet van het huidige instrument baatbelasting knelt binnen de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever met deze belasting. De geconstateerde mogelijke knelpunten worden

veroorzaakt doordat de baatbelasting binnen de GVR wordt ingezet als inningsinstrument voor de specifieke kosten per verduurzaamde woning. De toepassing van de baatbelasting binnen de GVR is op een aantal onderdelen niet in strijd met de letter van de wet, maar mogelijk wel met doel en strekking van de wet en eerdere uitleg van begrippen in de jurisprudentie.

De situatie waarin de baatbelasting binnen de GVR wordt toegepast, is echter nog niet eerder voorgelegd aan de rechter, zodat enkel middels een (proef)procedure zekerheid kan worden verkregen over hoe een rechter zal oordelen over deze toepassing. Er zijn goede argumenten aan te dragen voor de wijze waarop DWP de baatbelasting binnen de GVR inzet en voor de keuzes die binnen de heffing worden gemaakt. Zo is vanwege de aard van de getroffen voorzieningen en het doel van de GVR om wijkgericht de warmte- en energievraag terug te dringen goed uitlegbaar, dat alleen de woningen die verduurzaamd worden in de heffing worden betrokken. Ook is goed uitlegbaar dat de berekening van de hoogte van het belastingbedrag exact aansluit bij de kosten van de voorzieningen in de woning, gelet op de aansluiting op de energieprestaties en het streven naar woonlastenneutraliteit. Deze keuzes zijn binnen het totaalpakket van de GVR logisch verklaarbaar. Bovendien zijn deze keuzes zorgvuldig; de belangen van de woningeigenaar en van de gemeente worden voldoende geadresseerd en de rechtsbescherming van de woningeigenaar wordt niet beperkt, maar geborgd. Dit neemt niet weg, dat bij lokale belastingheffing de gemeentelijke wetgever is gebonden aan de speelruimte die de wetgever haar heeft gegeven. Het besluit tot inzet van een belasting kan weliswaar zorgvuldig zijn genomen door de lokale overheid en de heffing kan op zorgvuldige wijze zijn vormgegeven, rekening houdend met de belangen en rechten van de belastingplichtige, maar als de betreffende belastingverordening niet voldoet aan de wettelijke eisen zal de rechter desondanks tot onverbindendheid van de verordening concluderen.

Wij stellen vast dat de wetgever bij het schrijven van de wetsbepaling inzake de baatbelasting een ander doel voor ogen had en het is de vraag hoe een rechter in deze tijd, waarin de maatschappelijke opvattingen over publieke voorzieningen etc. zijn gewijzigd, zal oordelen. Op basis van invulling die in de jurisprudentie tot nu toe aan de wettelijke bepalingen van de baatbelasting zijn gegeven, achten wij echter een reële kans aanwezig dat een rechter in een procedure tot de conclusie komt dat het geheel aan afwijkingen ten opzichte van de traditionele wijze van heffing van baatbelasting leidt tot strijdigheid met doel en strekking van de wettelijke regeling van baatbelasting. De voorzieningen die in/aan de woning worden aangebracht leveren direct profijt op voor de verduurzaamde woning, maar, naar wij op basis van het nu geldende recht hebben beoordeeld, niet of in verwaarloosbare mate voor de omliggende woningen in de wijk. Onder die omstandigheid, waarin groepsprofijt in fiscaal-juridische zin ontbreekt, kan hiervoor niet de bestemmingsheffing baatbelasting geheven worden.

Mocht in een eventuele proefprocedure komen vast te staan dat de voorzieningen wel uitstralingsbaat hebben en baat opleveren voor de andere woningen in de wijk, dan brengt het omslagkarakter van de heffing mee, dat ook deze andere woningen in de heffing van baatbelasting betrokken moeten worden. Voor deze andere woningen kan wel een lager tarief worden vastgesteld dan voor de wel verduurzaamde woningen, omdat deze andere, niet-verduurzaamde woningen substantieel minder gebaat zijn. Het volledig buiten de heffing laten van gebate objecten leidt echter, zo leiden wij af uit de jurisprudentie, tot onverbindendheid van de verordening. Binnen de GVR worden momenteel alleen de verduurzaamde woningen in de heffing van baatbelasting betrokken en de niet-verduurzaamde woningen niet. De toepassing van baatbelasting binnen de GVR zou op dit punt kunnen worden aangepast, in de zin dat ook een tarief in de verordening wordt opgenomen voor de andere woningen en deze andere woningen effectief in de heffing van baatbelasting worden betrokken.

Het bestemmingsbelastingkarakter brengt voorts mee dat de omslag van de kosten van de voorzieningen over de gebate onroerende zaken plaatsvindt volgens algemene regels in de verordening: voor iedere gebate onroerende zaak geldt dezelfde berekeningswijze van het belastingbedrag en deze berekeningswijze is in de verordening algemeen vastgelegd door middel van heffingsmaatstaf en tarief. De berekeningswijze van het bedrag aan baatbelasting binnen de GVR wijkt hiervan af, doordat per verduurzaamde woning exact wordt berekend wat de voorzieningen kosten en deze kosten bij die woning worden verhaald. In het bekostigingsbesluit en de verordening wordt binnen de GVR een tarief per verduurzaamde woning opgenomen in plaats van een algemeen geldend tarief voor alle verduurzaamde woningen. Ook dit punt zou in de verordening baatbelasting binnen de GVR kunnen worden aangepast om het risico op onverbindendheid van de verordening te vermijden.

Risico-inschatting

Wij achten de kans klein dat een woningeigenaar die partij is bij de vaststellingsovereenkomst bezwaar maakt tegen de opgelegde aanslag baatbelasting. Immers, de woningeigenaar sluit een overeenkomst met de gemeente waarmee hij instemt met de verduurzaming van zijn woning namens de gemeente, waarbij hij eveneens instemt met de heffing van baatbelasting voor verhaal van de kosten. Bovendien blijkt uit een eerste door DWP uitgevoerde evaluatie na verduurzaming van woningen met de GVR in Wijk bij Duurstede, dat er grote tevredenheid is onder de deelnemende woningeigenaren. Aan de andere kant sluit de vaststellingsovereenkomst de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen een opgelegde aanslag baatbelasting niet uit.

De kans dat opvolgende eigenaren van de verduurzaamde woningen bezwaar maken tegen een opgelegde aanslag achten wij groter ten opzichte van de kans dat de oorspronkelijke eigenaar die partij was bij de vaststellingsovereenkomst dat doet. De volgende eigenaar is niet gebonden aan de vaststellingsovereenkomst. Voor hem is de verbinding tussen de

betalingsverplichting en de aangebrachte voorzieningen minder vanzelfsprekend. Bovendien geldt dat tegen elke jaarlijkse aanslag bezwaar en beroep kan worden ingesteld. Gezien de lange looptijd van de baatbelasting (maximaal 30 jaar) is het ons inziens aannemelijk dat ergens gedurende de looptijd van de baatbelasting een of meer opvolgende eigenaren bezwaar zullen maken tegen een aanslag. Wellicht dat een zorgvuldig gevoerde bezwaarprocedure belastingplichtigen kan weerhouden tot het instellen van beroep bij de belastingrechter. Echter wanneer een belastingplichtige twijfelt aan de rechtsgeldigheid van de belastingaanslag, zal deze na de bezwaarprocedure vermoedelijk ook beroep instellen.

Gevolgen van realisering van risico's

Het gevolg van een geslaagd beroep tegen een binnen de GVR opgelegde aanslag blijft vermoedelijk niet beperkt tot vernietiging van de betreffende aanslag. Wanneer een rechter tot het oordeel komt dat (het bekostigingsbesluit en) de verordening niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden voor heffing van baatbelasting of de bedoeling van de wetgever met deze heffing, leidt dit tot het onverbindend achten van de verordening en tot het vernietigen van de aanslag die op basis van de onverbindende verordening is opgelegd. Dit betekent dat er dan geen geldige juridische basis is voor de heffing van baatbelasting in dit geval. Daar komt bij, dat dit oordeel dan in beginsel ook geldt voor alle andere baatbelastingverordeningen op basis waarvan binnen de GVR baatbelasting wordt geheven. Elke andere belastingplichtige, die op basis van eenzelfde verordening wordt aangeslagen in de baatbelasting, kan op basis van deze uitspraak elk jaar opnieuw met succes bezwaar en beroep instellen tegen zijn aanslag. De deelnemende gemeenten zullen alsdan de financiële consequenties moeten dragen.

7.3 Aanbevelingen voor verbetering fiscaal-juridische borging van de GVR en mitigeren van risico's

Inleiding

In ons rapport komen we tot de conclusie dat er fiscaal-juridische risico's zijn bij de toepassing van baatbelasting binnen de GVR. Deze kunnen slechts ten dele worden gemitigeerd door aanpassing van de GVR zelf. In onderdeel 3 van het rapport hebben wij op diverse plaatsen reeds aangegeven of, en in hoeverre geconstateerde fiscaal-juridische risico's kunnen worden gemitigeerd:

- Uitgaande van de veronderstelling dat sprake is van uitstralingsbaat of groepsprofijt, dan is het nodig om in het bekostigingsbesluit en de verordening niet slechts enkele adressen aan te wijzen, maar de gehele wijk als gebaat gebied aan te wijzen. Vervolgens zal bij het vaststellen van de verordening voor alle gebate objecten een tarief moeten worden vastgesteld. Zie uitgebreider over deze aanbeveling onderdeel 3.3.3.3.
- Om aan het wettelijke omslagvereiste te kunnen voldoen, zouden de totale kosten van de in het gebied aangebrachte voorzieningen via algemene (globale) regels moeten worden omgeslagen over alle in het gebied gelegen onroerende zaken. Dit kan door in de verordening een algemene tariefbepaling op te nemen waarbij rekening wordt gehouden met substantiële verschillen in baat tussen objecten bijvoorbeeld door middel van het hanteren van baatfactoren of het invoeren van een verlaagd tarief voor bepaalde gevallen. Zie uitgebreider over deze aanbeveling 3.3.3.5.
- Voor wat betreft de tarifiering voor de wel verduurzaamde woningen zou voor de GVR wenselijk zijn dat een tarief wordt vastgesteld dat afhankelijk is van de soort of hoeveelheid voorzieningen die daaraan zijn aangebracht. Zo zouden zoveel mogelijk de voordelen van directe doorberekening van kosten via de baatbelasting (zoals ten tijde van dit onderzoek werd geïmplementeerd) kunnen worden behouden. Zie uitgebreider over deze aanbeveling 3.3.3.5 en 3.3.3.6.

Aan een aantal geconstateerde bezwaren kan slechts door aanpassing van het wettelijk kader in afdoende mate tegemoet worden komen. We verwijzen daarvoor naar onderdelen 7.4 en 7.5 waarin we aanbevelingen doen voor een dergelijke wettelijke regeling.

Het ontwikkelen van wetgeving kost echter tijd. Tegelijkertijd zijn er reeds woningen verduurzaamd middels de GVR en is er enthousiasme bij alle betrokken partijen om dit instrument aan meer woningeigenaren aan te bieden. Afwachten op nieuwe wetgeving zou de noodzakelijke verduurzaming van woonwijken vertragen en betrokken partijen doen afhaken. Dit is ongewenst, gelet op de urgentie van de energietransitie van de gebouwde omgeving.

We hebben derhalve gezocht naar juridische mogelijkheden om realisatie van geconstateerde fiscaal-juridische risico's te voorkomen.

Mitigeren van fiscaal-juridische risico's

De geconstateerde juridische risico's bij de heffing van baatbelasting binnen de GVR zullen zich enkel kunnen realiseren in procedures tegen opgelegde aanslagen baatbelasting. Er zijn diverse mogelijkheden om te voorkomen dat dergelijke procedures op korte termijn gevoerd zullen worden. Wij denken daarbij in het bijzonder aan:

- a. Aanpassing van de gehanteerde vaststellingsovereenkomst binnen de GVR.
- b. Het opnemen van een kwalitatieve verplichting (kettingbeding).
- c. Actieve begeleiding bij verkoop van met de GVR verduurzaamde woningen.
- d. Extra aandacht voor bezwaarprocedure.
- e. Aandacht voor de procedure van totstandkoming van de verordening

Ad. a) Aanpassing van de vaststellingsovereenkomst

In de gesloten vaststellingsovereenkomsten met woningeigenaren is een opening gelaten tot latere wijziging ervan, onder voorwaarde dat dit niet strekt ten nadele van de woningeigenaren. Deze voorwaarde zal het lastig maken om achteraf nog aanvullende voorwaarden in de reeds gesloten overeenkomsten op te nemen. Wel kan de vaststellingsovereenkomst voor toekomstige gevallen worden aangepast. We denken aan de volgende mogelijke aanpassingen:

- De model vaststellingsovereenkomst kan worden aangevuld met een bepaling waarin de woningeigenaar er vanaf ziet op bezwaar te maken tegen de opgelegde aanslagen baatbelasting. Een dergelijke bepaling is niet ongebruikelijk in fiscale vaststellingsovereenkomsten.⁷²
- De model vaststellingsovereenkomst kan worden aangevuld met de bepaling dat de woningeigenaar bij verkoop van de woning de nog resterende termijnen baatbelasting dient te voldoen. Wij beseffen dat door het stellen van een dergelijke voorwaarde de aantrekkelijkheid van het instrument GVR voor woningeigenaren aanzienlijk aantast. Daar staat tegenover dat daarmee het risico op een procedure tegen een opgelegde aanslag baatbelasting aanzienlijk wordt verminderd.

Ad. b) Het opnemen van een kwalitatieve verplichting en/of kettingbeding

Door het in een overeenkomst met de woningeigenaar opnemen van een zogenoemde kwalitatieve verplichting, kunnen de afspraken die met de woningeigenaar zijn gemaakt worden overgedragen op een opvolgende woningeigenaar. Deze verplichting moet dan door de notaris in de leveringsakte worden vastgelegd en worden ingeschreven in de openbare registers.⁷³

Het ontbreekt ons aan privaatrechtelijke expertise om te kunnen inschatten of en in hoeverre aanpassing van de vaststellingsovereenkomst en het opnemen van een kwalitatieve verplichting juridisch afdoende instrumenten zijn om te voorkomen dat fiscale procedures bij de belastingrechter ontstaan. Wij bevelen aan om hier aanvullend onderzoek naar te laten doen.

Ad. c) Actieve begeleiding bij verkoop van met de GVR verduurzaamde woningen

Deze mitigerende maatregel is gericht op het voorkomen van bezwaar en beroep tegen een opgelegde aanslag baatbelasting. Door de verkoop van met de GVR verduurzaamde woningen actief te monitoren, kunnen verkopende eigenaren actief gewezen worden op de mogelijkheid van het tussentijds voldoen van de resterende termijnen baatbelasting. Ook kunnen zij herinnerd worden aan de informatieplichting die zij hebben op basis van de vaststellingsovereenkomst. In het geval de nog resterende termijnen baatbelasting niet door de oorspronkelijke eigenaar wordt voldaan bij verkoop, dan kan de kopende partij actief door de gemeente worden benaderd en deze optie worden voorgelegd.

Ad. d) Extra aandacht voor bezwaarprocedure

Deze mitigerende maatregel is gericht op het voorkomen van een beroepsprocedure tegen een opgelegde aanslag bij de belastingrechter. Het is aan te bevelen om bij een inkomend bezwaarschrift tegen een aanslag baatbelasting als gemeente informeel in gesprek te gaan met de belastingplichtige. Wat is de achterliggende reden van het bezwaar? Is er op een of andere wijze tegemoet te komen aan de bezwaren van de belastingplichtige? Een belastingplichtige kan niet worden weerhouden om beroep in te stellen tegen een negatieve uitspraak op bezwaar, maar de gemeente kan er wel alles aan doen om de bezwaarprocedure zorgvuldig in te richten.

⁷² Hof Den Haag 9 juli 2019, nr. BK-18/01052 t/m BK-18/01056, ECLI:NL:GHDHA:2019:1969; HR 16 juni 2017, nr. 16/01405, ECLI:NL:HR:2017:1103 en HR 22 april 1998, nr. 33249, ECLI:NL:HR:1998:AA2428.

⁷³ Een kwalitatieve verplichting mag niet worden verward met een kettingbeding. Bij een kettingbeding is er namelijk sprake van een bepaling die in de koopakte steeds aan de nieuwe koper moet worden doorgeven. Dit gaat dus niet automatisch zoals bij een kwalitatieve verplichting, maar de verkoper moet dit daadwerkelijk overeenkomen in de koopovereenkomst. Om te voorkomen dat de verkoper dit nalaat, wordt er – om het beding meer kracht bij te zetten – een boetebeding aan gekoppeld. Een tweede verschil tussen beide begrippen is dat de kwalitatieve verplichting een verplichting inhoudt om 'iets te dulden of om iets niet te doen'. Denk hierbij bijvoorbeeld aan de verplichting dat de koper van de woning moet dulden dat de burens een recht van overpad hebben. Een kettingbeding ziet daarentegen juist op de verplichting om 'wel iets te doen of te geven'. Hierbij kan men denken aan bijvoorbeeld de verplichting om onderhoud te plegen of contributie te voldoen.

Ad. e) *Procedure van vaststelling van verordening*

Wij verwijzen naar onderdeel 3.3.3.8 waarin we model verordening analyseren. Wij doen daarin de aanbeveling om de verordening niet in dezelfde raadsvergadering vast te stellen als waarin het bekostigingsbesluit wordt vastgesteld door de gemeenteraad. De letterlijke wettekst van art. 222 lid 1 Gemeentewet laat niet toe dat de verordening wordt vastgesteld voordat met het treffen van de voorzieningen wordt begonnen. Wel kan tijdens het treffen van de voorzieningen de verordening worden vastgesteld.

7.4 Argumenten voor introductie van een specifieke wettelijke regeling

De huidige toepassing van baatbelasting binnen de GVR past ons inziens onvoldoende binnen het bestemmingsbelastingkarakter dat de wetgever bij de introductie van baatbelasting voor ogen stond. Tegelijkertijd komen wij op basis van dit onderzoek tot de conclusie dat een op de baatbelasting geënt bekostigingsinstrument wel goed in te passen valt binnen het huidige palet aan gemeentelijke heffingen.

De baatbelasting sluit op diverse punten reeds aan bij de in het Klimaatakkoord opgenomen doelstellingen en gekozen uitgangspunten ten aanzien van de verduurzaming van particuliere woningen:

<i>Klimaatdoelstellingen en wijkgerichte aanpak</i>	<i>baatbelasting</i>
<i>Regierol voor gemeenten</i>	Bekostigingsinstrument dat gemeenten zelf kunnen inzetten; handelingsperspectief door eigen heffing
<i>Wijkgerichte aanpak</i>	Heffing in bepaald gedeelte van de gemeente / wijk mogelijk, heffing per deelproject mogelijk
<i>Terugdringen warmtevraag gebouwde omgeving⁷⁴</i>	Heffing mogelijk voor 'voorzieningen' die door of namens de gemeente worden aangelegd
<i>Koppeling aan energiebesparing / woonlastenneutraliteit⁷⁵</i>	Heffing kan over 30 jaar worden verspreid en maandelijks worden geïnd, zodat koppeling met energiebesparing kan worden gerealiseerd.
<i>Geen relatie met leencapaciteit bewoner / verduurzaming voor iedereen bereikbaar</i>	Heffing op het object (woning), niet op het subject (eigenaar/gebruiker), leencapaciteit niet van belang. Gemeente financiert voor en int een maandelijks bedrag aan baatbelasting om voorgefinancierde bedrag 'terug te halen'.
<i>Opvolgende woningeigenaren moeten meebetalen</i>	Opvolgende woningeigenaren krijgen automatisch een aanslag baatbelasting voor de resterende termijnen. Eerste eigenaar betaalt slechts voor de maanden dat hij zelf eigenaar is.

Met enkele aanpassingen kan dit reeds bestaande bekostigingsinstrument beter geschikt gemaakt worden voor toepassing en kan tegelijkertijd meer juridische zekerheid geboden worden aan gemeenten, zodat zij minder risico lopen bij de inzet ervan.

We constateren geen principiële bezwaren tegen introductie van een dergelijk fiscaal instrument. We onderscheiden zowel algemene argumenten, argumenten die gelden voor gemeenten en argumenten voor woningeigenaren die pleiten voor introductie van een solide specifieke wettelijke regeling:

Algemene argumenten voor een wettelijke regeling

- Er is een brede behoefte aan een regeling zoals die van de GVR. Er is belangstelling en enthousiasme zowel onder gemeenten, provincies, Bank Nederlandse Gemeenten als onder woningeigenaren, zo blijkt uit dit onderzoek.

⁷⁴ De noodzakelijkheid van terugbrengen van de warmtevraag blijkt bijvoorbeeld uit de Handreiking voor lokale analyse van het Expertise Centrum Warmte, die is gebaseerd op de Startanalyse van het Planbureau voor de leefomgeving (PBL). Het PBL onderscheidt een vijftal CO₂-neutrale strategieën om van het aardgas af te gaan waarbij elke strategie bestaat uit maatregelen die gericht zijn op het verminderen van de warmtevraag (isolatie) en op het aanleggen of verzwaren van energie-infrastructuur waarmee woningen en gebouwen duurzaam verwarmd kunnen worden. Zie: <https://www.expertisecentrumwarmte.nl/themas/de+leidraad/handreiking+voor+lokale+analyse/default.aspx> en <https://themasites.pbl.nl/leidraad-warmte/2020/#>.

⁷⁵ Klimaatakkoord 2019, p. 15.

- Voor zo'n belangrijke opgave als verduurzaming van gebouwde omgeving met betrekking tot grondgebonden woningen, is een solide juridisch instrumentarium vereist. Er is een publiek belang (tegengaan van klimaatverandering) wat in dit geval samenvalt met een particulier belang (vergroting comfort woningen en besparing op energielasten).
- Gemeenten hebben nu onvoldoende instrumentarium om actief inhoud te geven aan de aan hen toebedeelde regierol bij het wijkgericht verduurzamen van woningen teneinde de warmte- en energievraag terug te dringen.
- Gelet op grote financiële omvang van het grootschalig verduurzamen van woningen en de daarmee gepaard gaande mogelijke risico's voor gemeenten, is een solide wettelijke basis noodzakelijk.
- We concluderen dat de GVR in een ver ontwikkeld stadium is, zodat inmiddels sprake is van een evenwichtig instrument waarin aan de belangen van zowel woningeigenaren als gemeenten afdoende tegemoet wordt gekomen. De procedure van totstandkoming is zorgvuldig en met voldoende waarborgen omkleed. De calculaties zijn zorgvuldig en bovendien geborgd door een garantie op de energieprestaties. Met een solide wettelijke basis van de fiscale bepalingen is het instrument klaar om op korte termijn breed te kunnen worden ingezet.
- De binnen de GVR ontwikkelde kwalitatieve en zorgvuldige opzet, werkwijze, waarborgen en calculaties dienen in een wettelijke regeling moeten worden geborgd, zodat ook andere partijen onder dezelfde condities in staat worden gesteld om op vergelijkbare wijze gemeenten en woningeigenaren te ontzorgen in de uitvoering van de wijkuitvoeringsplannen.
- De GVR komt het dichtst bij een instrument voor objectgebonden financiering zoals dat in het klimaatakkoord is verwoord. Banken zijn niet in staat en/of bereid gebleken objectgebonden financieringsproducten voor verduurzaming van woningen te ontwikkelen.
- Alternatieve instrumenten die zowel gemeenten als woningeigenaren ontzorgen, en die niet neerkomen op een persoonsgebonden lening, zijn er op dit moment niet.
- Een dergelijke regeling kan helpen in het versnellen van het terugbrengen van de warmte- en energievraag in woonwijken, waardoor in veel gemeenten minder kostbare duurzame warmtevoorzieningen mogelijk worden. Een wettelijke regeling waarin een GVR mogelijk wordt, draagt daardoor bij aan lagere maatschappelijke kosten van het aardgasvrij maken van wijken.
- Er zijn diverse argumenten te geven om deze regeling als een fiscale regeling vorm te geven. Allereerst kan deels worden aangesloten bij een bekende fiscale regeling (baatbelasting) waarbij deels kan worden teruggevallen op uitgebreide jurisprudentie. Daarnaast heeft een fiscale regeling is voordeel op bijvoorbeeld een privaatrechtelijke regeling dat het transparant is, voor iedereen in dezelfde omstandigheden gelijk en rechtszekerheid biedt door publicatie van de belastingverordening. Ook de laagdrempelige rechtsbescherming die het fiscale bestuursrecht biedt, geldt als voordeel ten opzichte van privaatrechtelijke regelingen.
- Een fiscaal-juridische mengvorm van een retributieve heffing vanwege een algemeen belang is fiscaal-juridisch niet ondenkbaar. Wij verwijzen naar onderdeel 7.5.
- De inzet van een fiscaal instrument louter als inningsinstrument is niet ongebruikelijk, met name wanneer de heffing plaatsvindt na instemming van belastingplichtigen. Wij verwijzen naar de zogenoemde BIZ-bijdrage die gemeenten kunnen heffen op basis van de Wet op de bedrijveninvesteringszones (Wet BIZ). Deze heffing komt slechts tot stand na gebleken voldoende draagvlak voor invoering ervan. Het betreft eveneens een bestemmingsheffing die louter als inningsinstrument wordt ingezet. Als het gaat om de afweging of de fiscale heffings- en inningsbevoegdheden van gemeenten te ver gaan en een te zwaar middel zijn voor het doel waarvoor ze worden ingezet geldt dat heffings- en inningsmogelijkheden van gemeenten minder ver gaand zijn dan heffings- en inningsbevoegdheden van de rijksbelastingdienst.⁷⁶
- Een specifiek wettelijk instrument zou verder efficiënter kunnen worden ingericht. Een deel van de in de baatbelasting ingebouwde waarborgen hangen samen met de traditionele wijze van heffing van baatbelasting en zijn niet nodig wanneer de baatbelasting wordt geheven na instemming van de belastingplichtige. Hierdoor kan het instrument beter schaalbaar worden, zonder af te doen aan de rechtsbescherming en de belangen van woningeigenaren.
- In een nieuwe wettelijke regeling zou de rechtsbescherming op een andere wijze kunnen worden vormgegeven dan bij de baatbelasting het geval is. Wij denken aan een eenmalige bezwaarmogelijkheid bij aanvang van de regeling. Daarna geldt de regeling als een vorm van betaling in termijnen, waartegen geen afzonderlijke bezwaarmogelijkheid open staat. Een opvolgende eigenaar krijgt dan opnieuw een eenmalige bezwaarmogelijkheid.

⁷⁶ Zie bijv. art. 236 Gemeentewet op basis waarvan een groot aantal artikelen uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) buiten toepassing worden verklaard en art. 249 en 254 Gemeentewet op basis waarvan ook bij de invordering van belastingen een aantal bepalingen uit de Invorderingwet 1990 en de Awr buiten toepassing blijven.

Argumenten voor gemeenten/de overheid voor een wettelijke regeling

- De uitgangspunten van de GVR sluiten aan op de uitvoeringsplannen van gemeenten waarin projectmatig en wijkgericht door verduurzaming van woningen de warmte- en energievraag wordt teruggebracht.
- De regeling geeft een instrument om invulling te geven aan de regierol van gemeenten.
- De regeling ontzorgt gemeenten bij de uitvoering van haar regierol bij het aardgasvrij maken van wijken.
- De gemeenten krijgen inzicht in de warmte- en energievraag van de wijken waarin het instrument wordt aangeboden, welk inzicht nodig is bij planvorming rond duurzame warmtevoorziening.
- In wijken die met GVR zijn verduurzaamd, is een minder kostbare duurzame warmtevoorziening mogelijk aangezien de warmte- en energievraag in die wijken lager is. De GVR zorgt er daarmee voor dat de maatschappelijke kosten van verduurzaming lager worden.
- De regeling draagt bij aan de eerste en noodzakelijke stap naar een duurzame warmtevoorziening en daarmee naar aardgasvrije woonwijken.
- De gemeente kan door prioritering van wijken waarin de GVR wordt aangeboden het ontstaan van energiearmoede tegen gaan.
- De heffing en inning van de heffing is kostenefficiënt uit te voeren.
- De eerste ervaringen met de uitvoering van de GVR in samenwerking met de gemeente Wijk bij Duurstede zijn positief.
- Doordat gemeente voorfinanciert kan gebruik gemaakt worden van een goedkope vorm van financiering (lage rente).
- De gemeente heeft behoefte aan een solide wettelijke basis voor toepassing van deze regeling, om zo min mogelijk risico te lopen;
- De gemeente heeft behoefte aan een zo eenvoudig mogelijk toe te passen instrument met zo min mogelijk juridische onzekerheid: een wettelijke regeling kan in die behoefte voorzien;
- De gemeente heeft behoefte aan een wettelijke basis waarin kaders (denk aan: kwaliteitsnormen, waarborgen voor de woningeigenaar, eventueel regels voor het bepalen welke kosten precies mogen worden verhaald) worden gesteld voor verduurzamingsregelingen die met baatbelasting worden bekostigd;
- Als de wet duidelijke kaders en normen stelt voor toepassing van een verduurzamingsregeling, krijgen ook andere aanbieders de gelegenheid een dergelijk instrument te ontwikkelen en aan te bieden aan de gemeente. Dit bevordert de keuzemogelijkheid voor gemeenten en kan de verduurzaming van de gebouwde omgeving versnellen, zodat eerder aan de klimaatdoelen kan worden voldaan.

Argumenten voor woningeigenaren voor een wettelijke regeling

- De regeling ontzorgt woningeigenaren in de vorm van inspectie en calculatie van de energieprestatie en het kiezen van de juiste verduurzamingsmaatregelen om energieneutraal hun woning te verduurzamen.
- De eerste ervaringen met de uitvoering van de GVR in Wijk bij Duurstede zijn positief. Er is brede tevredenheid onder de woningeigenaren van wie de woningen inmiddels zijn verduurzaamd, zo blijkt uit een eerste evaluatie.
- De regeling borgt een zorgvuldige calculatie van de energieprestaties en de *business case*.
- Garantie op energieprestatie geeft zekerheid aan woningeigenaar en voorkomt dat de woonlasten na verduurzaming stijgen.
- Woningeigenaren hoeven geen persoonlijke lening aan te gaan.
- De periode waarin woningeigenaren nog in de woning willen blijven wonen, speelt geen rol bij de beslissing om te verduurzamen. De betalingsverplichting rust immers op de woning en niet op de persoon van de woningeigenaar. Hierdoor kan de energietransitie van woningen in de tijd over meerdere woningeigenaren worden gespreid.
- Bij aanpassing van de wet kunnen de door DWP ontwikkelde kwaliteitseisen en waarborgen voor woningeigenaren ook wettelijk worden vastgelegd, zodat voor de woningeigenaar op voorhand duidelijk is waar een verduurzamingsregeling met heffing van baatbelasting aan moet voldoen. Dit dient de rechtszekerheid;
- Vastlegging van de voorwaarden voor heffing en bijkomende normen en waarborgen voor toepassing van de verduurzamingsregeling biedt de woningeigenaar betere rechtsbescherming;
- Toegang tot de fiscale rechter is eenvoudiger en goedkoper dan toegang tot de burgerlijke rechter, zodat het wettelijk vormgeven van de verduurzamingsregeling als een fiscaal bekostigingsinstrument voordelen biedt voor de woningeigenaar.

7.5 Aanpassing van wet- en regelgeving

7.5.1 Ruimte voor wettelijke innovatie met baatbelasting op korte termijn en permanente zelfstandige wettelijke regeling op langere termijn

Onze fiscaal-juridische analyse leidt tot de conclusie dat aanvullende wetgeving nodig is om fiscaal-juridische risico's bij de inzet van baatbelasting binnen de GVR weg te nemen. Zoals hiervoor in onderdeel 7.4 door ons beargumenteerd, is op basis van dit onderzoek voldoende aanleiding en reden om daarvoor wettelijk ruimte te scheppen. Wij doen de aanbeveling aan de wetgever om op korte termijn toepassing van de huidige baatbelasting binnen de GVR wettelijk te borgen. Wij kunnen ons voorstellen dat een formeel wetgevingstraject ruime tijd in beslag neemt. Om geen kostbare tijd – en de klimaatdoelstelling om de CO₂-uitstoot van woningen terug te dringen – te verliezen, zou eerst tijdelijk wettelijke innovatieruimte gecreëerd kunnen worden. Indien de evaluatie van de ervaringen met de GVR gedurende een tevoren vastgestelde periode positief uitvalt, kan een zelfstandige wettelijke regeling voor het gemeentelijk faciliteren van woningverduurzaming worden ingevoerd. Wij zien op basis van ons onderzoek een zelfstandige wettelijke regeling als de beste oplossing voor de lange termijn. In een zelfstandige, permanente wettelijke regeling kunnen zowel de gewenste bevoegdheden, rechtswaARBorgen en kwaliteitseisen alsmede de gewenste doelmatigheid voor het op grotere schaal toepassen van een dergelijk instrument tegen elkaar worden afgewogen door de wetgever.

7.5.2 Wettelijke innovatieregeling met baatbelasting op korte termijn

7.5.2.1 Het creëren van innovatieruimte met gemeentelijke belastingen

Voor een tijdelijke wettelijke innovatieregeling zou de route van een Algemene maatregel van Bestuur (AMvB) gevolgd kunnen worden. Voordeel van een AMvB is dat deze zonder medewerking van de Staten-Generaal kan worden vastgesteld, waardoor deze dus eenvoudiger en sneller kan worden ingevoerd. Op deze wijze zou de GVR op korte termijn fiscaal-juridisch kunnen worden geborgd. Wel moet voor een AMvB door de regering advies worden gevraagd aan de Raad van State. Na vaststelling vindt publicatie plaats in het Staatsblad. Voor het nemen van een AMvB tot aanpassing van de baatbelasting in het kader van de GVR bestaat mogelijk een kapstokbepaling in artikel 229c van de Gemeentewet. Deze bepaling is bedoeld voor het stellen van nadere regels inzake lokale belastingheffing. Maar er zou ook gedacht kunnen worden aan innovatie op basis van de Crisis- en herstelwet (hierna: Chw). Deze wet biedt de mogelijkheid bijzondere wettelijke voorzieningen te treffen voor een versnelde ontwikkeling en verwezenlijking van ruimtelijke en infrastructurele projecten en projecten op het gebied van duurzaamheid, die anders niet op die korte termijn tot stand zouden komen.

Was de Chw oorspronkelijk met name bedoeld voor herstel uit de economische crisis, zo heeft deze in de loop der jaren een breder doel gekregen, waaronder versnelling van de woningbouw, innovatie en de verduurzaming van het energiegebruik.⁷⁷ Met name die laatste doelstelling – verduurzaming van het energiegebruik – zou voor het creëren van innovatieruimte voor de GVR een goede basis zijn. Maar ook aan de andere doelstellingen wordt naar ons idee voldaan: de GVR draagt bij aan innovatieve ontwikkeling van een [nog niet bestaand] passend bekostigingsinstrument voor gemeenten en woningeigenaren en voor het terugdringen van de warmtevraag in de wijken door de verduurzaming van woningen. Ook draagt de innovatieruimte bij aan economische ontwikkeling, doordat de verduurzamingsactiviteiten in opdracht van DWP door marktpartijen wordt uitgevoerd.

Voor lokale belastingen is de Chw eerder gebruikt om innovatieruimte te creëren. Wij noemen als voorbeeld de afvalinzameling in de wijk 9 straatjes in Amsterdam (zie kader).

Afwijking definitie huishoudelijk afval in wijk 9 straatjes Amsterdam

In de wijk '9 straatjes' in Amsterdam zijn diverse winkels en andere ondernemingen gevestigd. Deze laten hun bedrijfsafval door diverse vuilnisverwerkers ophalen, met als gevolg dat er elke dag van de week wel een vuilniswagen door de wijk rijdt. Om de verkeersstromen en uitstoot van uitlaatgassen te beperken wilde de gemeente Amsterdam dat het ophalen van afval wordt beperkt tot 1 ronde per week.

Hiertoe is gebruik gemaakt van art. 2.4 van de Crisis- en herstelwet. In deze wijk wordt, in afwijking van de definitie in art. 1.1 Wet milieubeheer, onder huishoudelijke afvalstoffen mede verstaan bedrijfsafvalstoffen. Zo wordt de gemeente verplicht het bedrijfsafval op te halen als ware dit huishoudelijke afval. De bedrijven kunnen hun afval niet meer door een andere verwerker laten ophalen.

De kosten die de gemeente maakt voor het ophalen van het bedrijfsafval worden verhaald middels de afvalstoffenheffing als bedoeld in art. 15.33 Wet milieubeheer.

⁷⁷ Zie bijv. de (aangenomen) voorstellen tot wijziging van de Chw, *Kamerstukken II 2017-2018*, 35 013.

De Chw en vooral ook Bijlage I en Bijlage II bij de Cwh illustreren dat de wetgever in het kader van die wet allesbehalve terughoudend is als het gaat om het bij AMvB bieden van innovatieruimte aan gemeenten via tijdelijke afwijkingen van formele wetgeving.

7.5.2.2 Tekstvoorstel voor een wettelijke innovatieregeling

Inleiding

Aanwijzing 2.41, eerste lid een aanwijzing voor de wetgever bij de vormgeving van experimenteerregelingen. Afwijking van een hogere regeling in gedelegeerde wetgeving (AMvB) is slechts mogelijk wanneer dit wordt beperkt in tijd en bereik. Doel en functie moeten duidelijk worden omschreven en het bereik moet worden afgebakend: bijvoorbeeld territoriaal of naar bepaalde groepen personen of instellingen. Bij een experiment gaat het om het proefondervindelijk vaststellen of een bepaald instrument een bijdrage levert aan het oplossen van een maatschappelijk probleem. Op basis van de ervaringen met het experiment kan worden besloten over wijziging van de wet.⁷⁸

Verder zal in de toelichting bij de experimenteerregeling moeten worden aangegeven wanneer en hoe evaluatie van de regeling plaatsvindt.⁷⁹

Op welke wijze en in hoeverre er ruimte wordt gegeven aan de toepassing van baatbelasting binnen de GVR is onderwerp van overleg met zowel betrokken gemeenten, DWP en het Ministerie van BZK. Dit zal afhangen van doel en functie van het experiment.

Hierna volgt een aanzet voor de tekst van innovatieregeling in de vorm van een AMvB. Daarbij is als uitgangspunt gehanteerd het verschaffen van een voldoende wettelijke basis voor de heffing en inning van baatbelasting ten behoeve van woningverduurzaming. Desgewenst kunnen daar ook niet-fiscale bepalingen aan worden toegevoegd. Daarvoor wordt verwezen naar onderdeel 7.5.3.

Proeve van een

Besluit tijdelijke innovatie baatbelasting voor woningverduurzaming

Besluit van [datum], houdende tijdelijke nadere regels voor innovatieve experimenten met de heffing en inning van baatbelasting als bedoeld in artikel 222 Gemeentewet ten behoeve van het terugdringen van de warmte- en energievraag binnen woonwijken en daartoe de bekostiging van de verduurzaming van particuliere woningen (Besluit tijdelijke innovatie baatbelasting voor woningverduurzaming)

Artikel 1. Aanwijzing gemeenten

1. Onze Minister kan op verzoek van het betreffende college een gemeente aanwijzen, waarin de gemeenteraad bij wijze van experiment, gedurende een periode van [aantal jaar] na inwerkingtreding van dit besluit, verordeningen baatbelasting kan invoeren met toepassing van de in dit besluit geregelde afwijkingen van art. 222 Gemeentewet.
2. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld met betrekking tot de toepassing van de bevoegdheid bedoeld in het eerste lid.

Artikel 2. Verzoek gemeenten

Het verzoek, bedoeld in artikel 1, wordt schriftelijk gedaan en bevat:

- a. een aanduiding van het gedeelte of de gedeelten van de gemeente waarin het experiment zal plaatsvinden;
- b. het aantal onroerende zaken dat de gemeente in het experiment zal betrekken.

Artikel 3. Afwijking van art. 222 Gemeentewet

1. In aanvulling op en in afwijking van artikel 222, eerste lid, eerste volzin, van de Gemeentewet kan ter zake van een onroerende zaak die in hoofdzaak tot woning dient en waarin of waaraan door of met medewerking van het gemeentebestuur voorzieningen worden aangebracht ter verduurzaming van die onroerende zaak, van degenen die van die onroerende zaak het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, een baatbelasting worden geheven, waarbij de aan de voorzieningen verbonden lasten geheel of gedeeltelijk worden verhaald.

⁷⁸ Aldus de toelichting bij Aanwijzing 2.41 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

⁷⁹ Aanwijzing 2.42 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

2. Onder voorzieningen ter verduurzaming als bedoeld in het eerste lid wordt in ieder geval verstaan vloer-, bodem-, gevel-, spouwmuur-, of dakisolatie, isolatieglas en zonnepanelen. Bij ministeriële regeling kan hieraan nadere invulling worden gegeven en kunnen nadere regels worden gesteld;
3. In afwijking van artikel 222, eerste lid, van de Gemeentewet wordt door of vanwege de gemeenteraad een tarief vastgesteld per onroerende zaak.
4. Het tarief bedraagt ten hoogste het bedrag van de als gevolg van de getroffen voorzieningen berekende besparing op de energielasten over de looptijd van maximaal 30 jaar.
5. In afwijking van artikel 222, tweede lid, van de Gemeentewet wordt, voordat met het treffen van voorzieningen wordt aangevangen, een overeenkomst gesloten door of namens het gemeentebestuur met degenen die van de onroerende zaak het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van de onroerende zaak, waarin is opgenomen:
 - a. een omschrijving van de in of aan de onroerende zaak te treffen voorzieningen;
 - b. de totale aan de te treffen voorzieningen verbonden lasten;
 - c. een berekening van de energiebesparing, als bedoeld in het vierde lid, die het gevolg is van de in of aan de onroerende zaak te treffen voorzieningen;
 - d. een bepaling dat degenen die het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van de onroerende zaak instemmen met het aanbrenge van de voorzieningen en met het verhalen van de aan de voorzieningen verbonden lasten middels baatbelasting.

Artikel 4. Einde van het experiment

1. Dit besluit vervalt met ingang van [datum].
2. Onverminderd het eerste lid en onverminderd artikel 1, eerste lid en met inachtneming van de bepalingen van dit besluit kunnen gemeenten na [datum uit eerste lid] een op basis van dit besluit ingevoerde baatbelasting blijven heffen, indien vóór [datum uit eerste lid] baatbelasting in geheven werd tussen [datum start experiment] en [datum eerste lid].

Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1. Aanwijzing gemeenten

Eerste lid

Het eerste lid bepaalt allereerst de beperking in tijd van het experiment. Zie ook artikel 4 waar het einde van het experiment is geregeld.

Wij hebben ervoor gekozen om de Minister van Binnenlandse Zaken te laten beslissen of een gemeente wordt toegestaan deel te nemen aan het experiment. Het college van b en w dient daartoe een verzoek in bij de Minister. Hierdoor kan de omvang van het experiment in de loop van de tijd worden uitgebreid. Uiteraard is ook een alternatieve regeling mogelijk waarbij in het besluit vooraf de gemeenten worden genoemd die deel mogen nemen aan het experiment. Ook een andere afbakening van het experiment is denkbaar, bijvoorbeeld in de vorm van een maximaal aantal woningen dat met deze regeling mag worden verduurzaamd per jaar of gedurende de experimentenperiode. Een en ander zal in overleg met het Ministerie van BZK kunnen worden afgestemd en afhankelijk zijn van de doelstelling van het experiment.

Tweede lid

In een Ministeriële regeling kunnen procedureregels worden opgenomen waaraan het verzoek van het college van b en w moet voldoen en waar dit verzoek kan worden ingediend.

Artikel 2. Verzoek gemeenten

Het verzoek om deel te nemen aan het experiment bevat een aanduiding van het gebied of de gebieden waarin het terugdringen van de warmte- en energievraag van woonwijken en de daarvoor benodigde woningverduurzaming door de gemeente zal worden gefaciliteerd. Dit kan eventueel worden aangevuld met een motivatie waarom juist dit of deze gedeelte(n) zijn gekozen. Daarnaast moet worden aangegeven om hoeveel woningen het in potentie gaat. Wellicht kan deze bepaling nog worden aangevuld met een verplichting om jaarlijks te rapporteren aan de minister hoeveel woningen in de desbetreffende gebieden daadwerkelijk zijn verduurzaamd.

Artikel 3. Afwijking van art. 222 Gemeentewet

Eerste lid

In deze bepaling wordt afgeweken van de het eerste lid van art. 222 Gemeentewet. De afwijkingen betreffen de beperking tot woningen, van het type voorzieningen. Verder wordt dit experiment tot natuurlijke personen beperkt. Het gaat om de

ontwikkeling van een instrument voor grondgebonden particuliere woningen. Baatbelasting kan niet worden geheven voor de verduurzaming van corporatiewoningen of woningen in gestapelde bouw.

Tweede lid

In deze bepalingen worden de voorzieningen omschreven die onder dit experiment kunnen worden getroffen in en aan woningen ter verduurzaming ervan. Het betreft zogenoemde spijtvrije aanpassingen van de woning waarmee enerzijds de warmte- en energievraag van de woning afneemt en anderzijds deels in de eigen energie kan worden voorzien middels het opwekken van elektriciteit met zonnepanelen. In een ministeriele regeling kunnen de voorzieningen nader worden gepreciseerd of aangepast in de loop van de tijd.

Derde lid

Het tarief dat in de belastingverordening wordt opgenomen geldt enkel voor de betreffende woning. Er wordt daarmee afgeweken van de wijze waarop de lasten van voorzieningen in art. 222 Gemeentewet worden omgeslagen over in een bepaald gedeelte van de gemeente gelegen onroerende zaken.

Vierde lid

Deze bepaling heeft een verbinding met het derde lid. De heffing van baatbelasting vindt pas plaats na een op de woning toegesneden berekening van de energiebesparing. Pas als de over dertig jaar gekapitaliseerde energiebesparing opweegt tegen de investering, wordt namens de gemeente een aanbod tot verduurzaming van de woning gedaan. Op deze wijze kan de verduurzaming van de woning woonlastenneutraal plaatsvinden.

Vijfde lid

Deze bepaling regelt de inhoud van de overeenkomst die wordt gesloten tussen de woningeigenaar en de gemeente. De bepaling kan desgewenst verder worden uitgebreid met de bepalingen die nu reeds deel uitmaken van de overeenkomsten die binnen de GVR worden gesloten.

Artikel 4. Einde van het experiment

Deze bepaling regelt het einde van het experiment. Een aanslag baatbelasting kan op verzoek van een belastingplichtige worden omgezet in een jaarlijkse belasting gedurende ten hoogste dertig jaren (art. 222, lid 5 Gemeentewet). Ook na het experiment zullen derhalve nog geruime tijd aanslagen baatbelasting worden opgelegd op basis van verordeningen die zijn ingevoerd gedurende de experimentenperiode. Mocht na afloop van het experiment een permanente wettelijke regeling worden getroffen, zal in die wet eventueel een regeling kunnen worden opgenomen die erin voorziet dat de tijdens de experimentenperiode vastgestelde verordeningen baatbelasting onder het bereik van de permanente wettelijke regeling worden gebracht.

7.5.3 Richtinggevend kader voor een permanente wettelijke regeling voor gemeentelijk faciliteren van woningverduurzaming en een woningverduurzamingsbijdrage

Hiervoor is in onderdeel 7.5.2 een aanzet gegeven voor een tijdelijke innovatieregeling waarbij nadere regels worden gesteld voor het heffen van baatbelasting. De urgentie van de wijkgerichte aanpak van het aardgasvrij maken van woonwijken rechtvaardigt ons inziens een zelfstandige wettelijke regeling voor gemeenten. Deze regeling zal zowel fiscale bepalingen moeten bevatten voor een woningverduurzamingsbijdrage (nu: baatbelasting) als kwaliteitseisen die gesteld worden aan de aan te brengen voorzieningen, bijvoorbeeld op het vlak van de warmte- en energieprestatie van de woningen. Verder zal de regeling bepalingen over de procedure van de woningverduurzaming moeten bevatten die enerzijds voldoende rechtswaarborgen biedt voor woningeigenaren en anderzijds gemeenten in staat stelt om de heffing en inning van de belasting op efficiënte wijze aan te laten sluiten op het proces van het terugbrengen van de warmte- en energievraag van wijken en het daartoe projectmatig verduurzamen van een groot aantal woningen. Een dergelijke permanente regeling zou naar ons oordeel alle kaders moeten bevatten op basis waarvan ook andere partijen dan de huidige bij de GVR betrokken partijen uitvoering kunnen geven aan de regeling.

Wat betreft de fiscale bepalingen zullen deze deels geënt kunnen worden op de huidige baatbelasting, maar deels ook specifiek toegesneden kunnen worden op de bekostiging van de verduurzaming van particuliere woningen. Het instrument heeft een eigen karakter, zo blijkt uit dit onderzoek. Ook stelt het feit dat de belastingheffing slechts plaatsvindt na instemming van de belastingplichtige andere eisen aan het inkleden van de rechtswaarborgen van belastingplichtigen. Elementen van de huidige baatbelasting die ook onderdeel zouden kunnen zijn van een dergelijke permanente regeling zijn:

- *aanwijzing van een gedeelte van de gemeente*: wellicht dat hierbij kan worden aangesloten bij wet- en regelgeving rond het Programma Aardgasvrije Wijken⁸⁰;
- *aansluiting bij de onroerende zaak*: de heffing rust op de onroerende zaak en wordt ingeschreven in de openbare registers. Hiermee wordt een vorm van objectgebonden bekostiging mogelijk;
- *mogelijkheid van omzetting van de aanslag ineens in de vorm van een jaarlijkse belasting gedurende ten hoogste dertig jaar*: dit vereiste is nodig om de investering te spreiden in tijd. Wel zou dit een andere vorm kunnen krijgen. Zie hierna.

Onderdelen van de huidige baatbelasting die achterwege kunnen worden gelaten in een eigen gemeentelijke fiscale regeling voor bekostiging van woningverduurzaming zijn:

- *het bekostigingsbesluit*: bij verduurzaming van particuliere woningen is sprake instemming van belanghebbenden bij de verduurzaming en de daaruit voortvloeiende baatbelastingheffing. Het bekostigingsbesluit binnen de baatbelasting gaat uit van het eenzijdig door de gemeente treffen van voorzieningen en verhalen van de kosten daarvan op baathebbende onroerende zaken. Het bekostigingsbesluit dient de rechtszekerheid van belastingplichtigen in die situatie. Deze wordt bij een bekostigingsinstrument voor woningverduurzaming geborgd door het aangaan van een overeenkomst waarin de gemeente duidelijk maakt welke voorzieningen zullen worden getroffen, wat de kosten daarvan zijn en of het fiscale kostenverhaal woonlastenneutraal kan plaatsvinden. De belastingplichtige stemt expliciet hiermee in. Bovendien bevat het calculatiemodel (zie hierna) ook waarborgen die voorkomen dat de woonlasten na de woningverduurzaming zullen stijgen. Per saldo ondervindt de woningeigenaar geen financieel nadeel van de woningverduurzaming.
- *kostenomslag*: de wijze van omslag van kosten van voorzieningen over gebate onroerende zaken kan worden gemist in een regeling voor kostenverhaal van verduurzaming van woningen. Er wordt per woning gecalculeerd welke aanpassingen nodig zijn om woonlastenneutraal te kunnen verduurzamen. In een overeenkomst stemt de woningeigenaar in met het treffen van de voorzieningen en met de terugbetaling via een woningverduurzamingsbijdrage;
- *jaarlijkse aanslagen*: de huidige baatbelasting wordt ineens opgelegd, waarna op verzoek van de belastingplichtige deze kan worden omgezet in jaarlijkse aanslagen gedurende maximaal 30 jaar. Gelet op de aansluiting bij de maandelijkse energiebesparing, zou het spreiden van de belastingverplichting over 30 jaar (of korter) standaard kunnen zijn. Verder zou de rechtsbescherming anders kunnen worden ingekleed. Tegen een omgezette jaarlijkse aanslag baatbelasting kan jaarlijks bezwaar- en beroep worden ingesteld. Dit is ongewenst, gelet op het feit dat door de woningeigenaar wordt ingestemd met de belastingheffing en gelet op het financiële risico en uitvoeringskosten van gemeenten wanneer jaarlijks opnieuw de rechtsbasis van de heffing ter discussie kan worden gesteld. In een permanente regeling zou wellicht bij het opleggen van de eerste aanslag een bezwaarmogelijkheid moeten zijn. De vervolgjaren betreft dan een vorm van gespreide betaling waartegen geen bezwaar en beroep mogelijk is. Een opvolgende eigenaar zou opnieuw een eenmalige mogelijkheid van bezwaar en beroep moeten krijgen, aangezien deze geen partij was bij de overeenkomst met de gemeente. Ook zou een opvolgende eigenaar de mogelijkheid moeten krijgen het nog openstaande restbedrag ineens te voldoen.

Als alternatief zou de eerste aanslag na de verduurzaming van de woning ook de vorm kunnen krijgen van een beschikking waartegen bezwaar kan worden gemaakt. De beschikking zou dan naast het aanslagbedrag en de betalingsregeling ook de getroffen voorzieningen kunnen bevatten en de gecalculeerde (en gegarandeerde) energieprestatie. In plaats van een jaarlijkse aanslag kan jaarlijks een kennisgeving worden gegeven aan de woningeigenaren waarin het restbedrag wordt aangegeven dat nog moet worden voldaan. Bovendien zou men op basis van deze kennisgeving kunnen besluiten om het restbedrag alsnog ineens te voldoen.

Onderdelen die een plaats zouden kunnen krijgen in de permanente wettelijke regeling en die te maken hebben met het doel van de regeling, namelijk het terugdringen van de warmte- en energievraag van wijken door de verduurzaming van woningen, zijn:

⁸⁰ De aanwijzing van het gebied zou bijvoorbeeld kunnen aansluiten bij het wijkuitvoeringsplan als uitwerking van de gemeentelijke Transitievisie Warmte.

- *de voorzieningen*: de regeling zal een omschrijving moeten bevatten van de voorzieningen die in en aan woningen kunnen worden getroffen op basis van deze regeling. Denkbaar is om dit in een lagere regeling vast te leggen (AMvB) zodat deze lijst met voorzieningen gemakkelijker kan worden geactualiseerd wanneer bouwnormen worden aangescherpt of innovaties op de markt komen waarmee betere energieprestaties kunnen worden behaald. Gedacht kan worden aan een kostensoortenlijst vergelijkbaar met bijlage IV van het Aanvullingsbesluit grondeigendom (*Stb.* 2020, 532) (voorheen het Besluit ruimtelijke ordening);
- *kwaliteitseisen aan de voorzieningen*: binnen de GVR worden de energieprestaties van de verduurzamingsmaatregelen gecalculeerd aan de hand van de bouwnorm NTA 8800. Denkbaar is om ook de uitgangspunten van het calculatiemodel en de onderliggende bouwnorm in een dergelijke AMvB neer te leggen, zodat ook die in de loop van de tijd desgewenst kan worden aangescherpt;
- *berekening van energiebesparing*: in beginsel geldt de woning als uitgangspunt voor het bepalen van de mate waarin deze woonlastenneutraal kan worden verduurzaamd. Daarnaast zal ook rekening moeten worden gehouden met het energiegebruik van de huidige bewoners van de woning om te voorkomen dat sprake is van een lastenstijging. Dit subjectieve element zal onderdeel moeten uitmaken van het calculatiemodel en van de randvoorwaarden om als woning-eigenaar in aanmerking te komen voor dit instrument.

Onderdelen die een procedure van heffing en inning van de woningverduurzamingsbijdrage op een efficiënte wijze laten aansluiten bij het projectmatig verduurzamen van een groot aantal woningen:

- *overeenkomst i.p.v. bekostigingsbesluit*: hiervoor is al aangegeven dat in een zelfstandige wettelijke regeling van een woningverduurzamingsbijdrage het vereiste bekostigingsbesluit kan vervallen. De overeenkomst met de gemeente waarin wordt ingestemd met de woningverduurzaming en het fiscale kostenverhaal biedt voldoende rechtszekerheid aan belastingplichtigen.
- *Raamverordening i.p.v. deelverordeningen*: verder kan een efficiëncyslag worden gemaakt door niet meer elke deelverordening aan de gemeenteraad voor te hoeven leggen. Te denken valt aan een raamverordening waar de gemeenteraad instemt met het invoeren van een woningverduurzamingsbijdrage en waarin de gebieden worden aangeduid waarbinnen de verordening geldt. Ook kan op basis van een inventarisatie een minimum en een maximumbedrag worden opgenomen die gemeenlijk zijn met het verduurzamen van woningen in de desbetreffende gebieden. De individuele aanslagen en de overeenkomsten zullen zijn gebaseerd op deze raamverordening. Vervolgens kunnen B en W dan per deelproject dan een beschikking afgeven waarin is opgenomen de woningen die worden verduurzaamd, een beschrijving van de te treffen voorzieningen per woning en de kosten daarvan en de omvang van de energiebesparing.

Bijlagen

Bijlage 1 Onderzoeksvragen

Het onderzoek bestaat uit een drietal delen (A t/m C) waarbinnen op de volgende onderzoeksvragen antwoord wordt gezocht:

A. Beschrijving van het instrument GVR

Beschrijving van de regeling (ESBL/EY)

1. Omschrijving van de GVR in het kort (ESBL)
2. Beschrijving van de processtappen (ESBL). Hierbij wordt gedacht aan zowel een beschrijving vanuit de woningeigenaar (klantreis) als vanuit de gemeente (processtappen).
3. Beschrijving van financieringsstructuur van GVR waarbij het treffen van verduurzamingsmaatregelen aan particuliere woningen door gemeenten loopt via Stichting Verzamelgelden en Bank Nederlandse Gemeenten met borging in Waarborgfonds (EY)

Partijen en hun verantwoordelijkheden (ESBL/EY)

4. Op welke wijze biedt de GVR gemeenten handvatten voor regie over de verduurzaming van woningen in de gemeente?⁸¹
5. Op welke wijze worden woningeigenaren ontzorgd bij de verduurzaming van hun woning? (ESBL/EY)
 - a. Op welke wijze wordt de woningeigenaar geïnformeerd over de GVR en bijkomende rechten en plichten?
 - b. Hoe komt het GVR-aanbod tot stand?
 - i. Hoe wordt bepaald welke maatregelen aangeboden worden?
 - ii. Hoe wordt de mogelijke besparing vastgesteld?
 - iii. Hoe wordt de looptijd vastgesteld?
 - iv. Hoe wordt woonlastenneutraliteit gerealiseerd?
 - v. Hoe wordt de overdraagbaarheid geborgd?
6. Wat is de garantie op de verduurzamingsmaatregelen en door wie wordt dit afgegeven? En wat zijn de consequenties wanneer gecalculeerde resultaten niet worden gehaald? Heeft dit consequenties voor de heffing van baatbelasting? (EY/ESBL)
7. Wie is het aanspreekpunt voor de woningeigenaar gedurende de gehele looptijd? (ESBL/EY)
8. Op basis waarvan worden de uitvoerders geselecteerd? (ESBL/EY)

Calculatie van de *Business Case* voor individuele woning

9. Beschrijving van de calculatie van de *business case* (koppeling energieprestatie woning aan besparing op energierekening en de te nemen maatregelen) (EY)

Heffing en inning van baatbelasting

10. Beschrijving van de inrichting van heffing en inning van baatbelasting (ESBL)

⁸¹ Hieraan gaat vooraf de vraag wat de juridische positie van gemeenten precies is bij het aardgasvrij maken van wijken, voortvloeiend uit het klimaatakkoord, de klimaatwet (en klimaatplan). Wat is er wettelijk vastgelegd?

B. Fiscaal-juridische beoordeling van de toepassing van baatbelasting binnen de GVR en het mitigeren van risico's (ESBL)

1. Hoe verhoudt de toepassing van baatbelasting binnen de GVR zich tot het bestemmingsbelastingkarakter ervan?
2. Voorzieningen
 - a. Kan de verduurzaming van woningen worden gezien als het treffen van voorzieningen in de zin van de baatbelasting?
 - b. Wat zijn de verschillende voorzieningen die worden getroffen en voldoen deze ieder voor zich aan het begrip voorzieningen in de zin van de baatbelasting?
3. Onderhoud versus verbetering
 - a. Hoe moet het voor de heffing van baatbelasting relevante onderscheid tussen onderhoud en verbetering bij de aanleg van voorzieningen worden uitgelegd bij verduurzaming van woningen?
 - b. Wordt bij toepassing van de GVR op voldoende wijze rekening gehouden met het onderscheid tussen onderhoud en verbetering?
 - c. Hoe verhoudt de levensduur van de diverse getroffen verduurzamingsvoorzieningen zich tot de totale duur van de baatbelasting? (Zie ook vraag C.3.a.)
4. Voldoen de teksten van het bekostigingsbesluit en de belastingverordening aan de daaraan volgens wet en jurisprudentie te stellen eisen?
5. Voldoet de vaststellingsovereenkomst waarin de woningeigenaar instemt met de heffing van baatbelasting aan de daaraan te stellen fiscaal-juridische eisen?
6. Bezwaar en beroep
 - a. Welke mogelijkheden zijn er voor bezwaar en beroep voor de woningeigenaar die deelneemt aan de GVR en voor opvolgende woningeigenaren?
 - b. Kan de eigenaar/bewoner ondanks de vaststellingsovereenkomst succesvol in bezwaar komen tegen een aanslag baatbelasting als niet wordt voldaan aan de gegarandeerde energieprestaties?
 - c. Hoe moet het risico op succesvol bezwaar en beroep tegen de opgelegde aanslag baatbelasting worden ingeschat bij een opvolgende eigenaar waarmee geen overeenkomst is gesloten?
7. Voldoet de inrichting en het proces van uitvoering van de baatbelasting binnen de GVR aan de eisen die hieraan moeten worden gesteld volgens wet en jurisprudentie, en worden eventuele fiscaal-juridische onzekerheden op voldoende wijze gemitigeerd?
8. Is de wijze van heffing en inning van baatbelasting binnen de GVR voldoende schaalbaar? Zijn op dit punt verbeteringen mogelijk?
9. Wat zijn de belangrijkste fiscaal-juridische bezwaren van de Minister van BZK tegen toepassing van baatbelasting binnen de GVR en hoe kunnen deze bezwaren worden beoordeeld in het licht van de fiscaal-juridische toetsing van het instrument in dit onderzoek?
10. Zijn er fiscaal-juridische aanbevelingen ter verbetering van de fiscaal-juridische component binnen de GVR?

C. Beoordeling van de financiering, borging van risico's voor betrokken partijen, calculatie van de business case voor woningeigenaren, uitvoeringskosten en schaalbaarheid (EY en ESBL)

1. Hoe worden de GVR respectievelijk de verduurzamingsmaatregelen binnen de GVR gefinancierd en tegen welke condities? Hoe loopt de financiering, inclusief Stichting Waarborg?

- a. m.b.t. DWP
- b. m.b.t. de uitvoering van de verduurzamingsmaatregelen

2. Welke financiële risico's loopt de gemeente bij de toepassing van de GVR? En hoe worden deze gemitigeerd?

- a. m.b.t. inning van de verduurzamingsinvesteringen door middel van baatbelasting
- b. m.b.t. de samenwerking met DWP (faillissement)
- c. m.b.t. de samenwerking met Stichting Verzamelgelden GVR en Stichting Waarborgfonds
- d. m.b.t. gestelde zekerheden aan BNG Bank
- e. m.b.t. de uitvoering van de verduurzamingsmaatregelen door de uitvoerders
- f. m.b.t. de afgegeven garantie aan woningeigenaren

Welke verbeteringen zijn nog mogelijk/ welke aanbevelingen kunnen worden gedaan mbt de financieringsconstructie

3. Hoe moet de calculatie van de Businesscase worden beoordeeld?

- a) Hierbij wordt ook aandacht besteed aan het aspect van vervanging van bepaalde technische onderdelen gedurende de looptijd van de baatbelasting. Maken noodzakelijke vervanging van onderdelen gedurende de looptijd ook deel uit van de *businesscase* en zo ja, op welke wijze? Met andere woorden: moeten woningeigenaren nog extra kosten maken voor vervanging van bepaalde technische onderdelen gedurende de looptijd?
- b) Hoe verhoudt het uitgangspunt van calculatie op basis van NTA 8800 zich tot de standaard voor woningisolatie (zie <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2021/03/18/kamerbrief-standaard-voor-woningisolatie>)? In hoeverre bestaat er een risico dat een op basis van NTA 8800 verduurzaamde woning bij aansluiting op een duurzame warmtebron nog niet voldoende is geïsoleerd en aanvullende maatregelen nodig zijn. Met andere woorden: beoordeel de mate waarin de verduurzamingsmaatregelen spijtvrij zijn.

Welke verbeteringen zijn nog mogelijk/ welke aanbevelingen kunnen worden gedaan mbt de berekening van de Businesscase?

4. Wat zijn de uitvoeringskosten van de GVR? (ESBL en EY)

- a) Wat is de inhoud en omvang van de werkzaamheden van de gemeente? (ESBL)
- b) Wat zijn de uitvoeringskosten voor de gemeente van deze vorm van woningverduurzaming (los van de door DWP berekende fees) (ESBL/EY)
- c) Wat zijn de kosten van de dienstverlening door DWP bij aanvang van het project en wat zijn de kosten gedurende de looptijd van het project. Hoe worden deze meegenomen in de calculatie van het baatbelastingbedrag (ESBL en EY)?
- d) In hoeverre vormt de uitvoering van de GVR (inclusief de toepassing van baatbelasting daarin) en de daarmee samenhangende uitvoeringskosten een belemmering voor de schaalbaarheid van deze oplossing? (ESBL/EY)

Bijlage 2 Samenstelling onderzoeksteams ESBL & EY

ESBL

- prof. mr. dr. A.W. (Arjen) Schep – bijzonder hoogleraar heffingen lokale overheden en wetenschappelijk directeur ESBL
- mr. A.P. (Anneke) Monsma – academic researcher
- mr. M. (Micha) Noordegraaf – academic researcher
- R.H. (Robert) Kastelein – student-assistent
- S. (Simone) Versteeg – student-assistent

EY

- Jan Germs – manager Climate Change and Sustainability Services
- Gijs Kamperman – senior stafid, Climate Change and Sustainability Services
- Bastiaan Kats – associate partner Tax Specialties Real Estate & Sustainability
- Friso Verveld – senior manager Infrastructure

Bijlage 3 Stappenplan GVR

Hieronder volgen de stappen binnen het proces van totstandkoming van de GVR (opgesteld door EY):

Stap	Titel	Beschrijving	Betrokkenen
00	Selectie wijk of buurt	Met het oog op de Transitievisie Warmte stelt de gemeente vast in welke wijk of wellicht buurt en op welk moment ze aan woningeigenaren haar plannen wil ontvouwen met betrekking tot het terugdringen van de warmtevraag van deze wijk / buurt en het daartoe tot stand brengen van verduurzamings-voorzieningen aan de woningen binnen deze wijk.	De gemeente & DWP
01	Overeenkomsten	De gemeente besluit om voor het terugdringen van de warmtevraag in haar wijken /buurten de GVR in te zetten en gaat met DWP een overeenkomst aan waarin de samenwerking wordt vastgelegd teneinde de GVR binnen de gemeente toe te passen. Bovendien gaat de gemeente een overeenkomst aan met de Stichting Verzamelgelden GVR (SVGVR), waarin wordt vastgelegd dat de SVGVR de bekostiging van de binnen de GVR tot stand te brengen verduurzamingsvoorzieningen namens de gemeente voor haar rekening neemt. De gemeente verplicht zich daarbij het in iedere verordening vastgesteld baatbelastingbedrag in lijn met de gespreide jaarlijkse belasting volledig terug te betalen aan de SVGVR. Ook gaat de gemeente een overeenkomst aan met de Stichting Waarborg GVR (SWGVR), waarmee het risico van eventuele structurele betaalonmacht van deelnemende woningeigenaren wordt afgedekt.	De gemeente & DWP
02	Direct mailing	Elke woningeigenaar in een geselecteerde wijk of buurt ontvangt van de gemeente het verzoek om aan het terugdringen van de warmtevraag en het daartoe verduurzamen van de woningen mee te doen. In dat kader ontvangen zij van de gemeente een informatiebrochure. In deze brochure beschrijft de wethouder in een voorwoord de plannen/wensen van de gemeente en vraagt de woningeigenaar desgewenst deel te nemen aan de GVR. Hierbij wordt benadrukt dat deelname vrijwillig is. In de brochure wordt de GVR toegelicht. Ook bevat de brochure een link naar een webpagina waar de woningeigenaar zich kan aanmelden voor een webinar - of - zich indien gewenst direct kan inschrijven voor een inspectie van de woning. Daarnaast is er in de brochure een telefoonnummer vermeld zodat woningeigenaren ook telefonisch vragen kunnen stellen over de regeling.	De gemeente & DWP
03	Webinar	Tijdens de webinar worden de woningeigenaren uitgebreid geïnformeerd over de doelstellingen van de gemeente met betrekking tot het terugdringen van de warmtevraag, de werking van - en de processtappen binnen de GVR, de verduurzamingsvoorzieningen die in deze specifieke fase van de verduurzamings-slag tot stand kunnen worden gebracht en de kenmerken van de baatbelasting. Woningeigenaren hebben tijdens de sessie de gelegenheid om vragen te stellen.	De gemeente & DWP
04	Aanmelden voor inspectie van de woning	Als opmaat voor het aanmeldproces voor de inspectie van de woning wordt met de woningeigenaar telefonisch contact opgenomen. Hierin wordt ook de GVR nogmaals doorgesproken en wordt een aantal vragen over de woning en de specifieke woonsituatie gesteld en beantwoord. Wanneer de woning voor de GVR geschikt blijkt en de woningeigenaar een vervolgstap wil maken, wordt in overleg een afspraak ingepland voor de fysieke inspectie van de woning. De woning wordt geautomatiseerd opgenomen in het GVR-systeem en er wordt middels koppelingen met overheids- / kadasterdata een digitaal woningdossier van de woning aangemaakt, inclusief kadastrale kaart.	DWP
05	Inspectie van de woning	De woning wordt tijdens de woninginspectie van de kelder tot het dak nauwkeurig geïnspecteerd en alle relevante zaken worden door de inspecteur digitaal uitgebreid vastgelegd middels de GVR-software. Ook alle mogelijk tot stand te	DWP

		<p>brenge verduurzamingsvoorzieningen (in deze fase: zonnepanelen, dakisolatie, spouwmuurisolatie, glisolatie en vloer- of bodemisolatie) worden in kaart gebracht en vastgelegd. Daarnaast wordt in een gesprek ingezoomd op de specifieke woonsituatie. Het voorgaande verbruik van gas en stroom wordt in het woningdossier opgenomen. Er worden foto's gemaakt en dit beeldmateriaal wordt opgeslagen in het woningdossier.</p>	
06	Calculatieproces	<p>De energieprestatie (theoretische warmtevraag) van de woning wordt softwarematig berekend volgens de NTA 8800 methodiek, conform de Europese CEN-normen. Dit vormt het uitgangspunt. Deze warmtevraag wordt opgenomen in het digitale woningdossier.</p> <p>Van de uitvoerende partners ontvangt DWP een (bindende) offerte voor de verduurzamingsmaatregelen. Deze offertes worden één op één overgenomen in het GVR systeem. Op basis hiervan worden de kosten voor de realisatie van de verduurzamingsmaatregelen bepaald, aangevuld met de initiële kosten van DWP.</p> <p>Vervolgens worden de energetische prestaties van de mogelijk tot stand te brengen verduurzamingsvoorzieningen doorgerekend en geregistreerd in het woningdossier. Ook de kosten voor het tot stand brengen hiervan worden hierin opgenomen.</p> <p>Op basis van de tot stand te brengen verduurzamingsvoorzieningen wordt tevens de nieuwe warmtevraag gecalculeerd en vastgelegd. Op deze wijze wordt de energetische verbetering van elke individuele woning en daarmee van de wijk objectief vastgesteld. Deze informatie wordt doorlopend en gestructureerd beschikbaar gesteld aan de gemeente t.b.v. de beleidsbepaling en voortgang van de wijkgerichte warmtetransitie, c.q. het terugdringen van de warmtevraag van de wijken/buurtten in haar gemeente.</p>	DWP
07	Beoordelingsproces	<p>Nu alle noodzakelijke informatie is vastgesteld en geregistreerd, wordt in eerste instantie geautomatiseerd beoordeeld in welke mate de woning als gevolg van het tot stand brengen van de verduurzamingsvoorzieningen in een betere positie zal komen (gebaat zal zijn). Vervolgens wordt beoordeeld of als gevolg van de berekende besparing in m3 gas en opwek in kWh een 'businesscase' ontstaat, dat wil zeggen dat (bij voorkeur vanaf de eerste dag) de besparing in de energiekosten opweegt tegen de investering.</p> <p>Criteria:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Daadwerkelijke kosten voor tot stand brengen van de verduurzamingsvoorzieningen <ol style="list-style-type: none"> a. het totaal aan kosten voor het tot stand brengen van de verduurzamingsvoorzieningen wordt per woning nauwkeurig vastgesteld. 2. Gas <ol style="list-style-type: none"> a. de mogelijke besparing in m3 gas; b. de gemiddelde prijs; c. de verwachte indexering; d. de aangekondigde belastingmaatregelen. 3. Stroom <ol style="list-style-type: none"> a. de mogelijke besparing als gevolg van opwek in kWh; b. de gemiddelde prijs; c. de verwachte indexering; d. de aangekondigde belastingmaatregelen; e. de aangekondigde afbouw van de salderingsregeling. 4. Spreiding in jaarlijkse belasting gedurende .. jaren <ol style="list-style-type: none"> a. de door de SVGVR aan de gemeente gehanteerde rente over deze periode; b. de operationele (administratieve) kosten als gevolg van deze spreiding. 	DWP

		Hierbij wordt ook het voorgaande verbruik als gevolg van de bewoning meegevoerd. Het streven is tenminste 'maandlastenneutraal' vanaf dag één. Er zijn echter ook gevallen waarbij blijkt dat het voor de woningeigenaar soms wat langer kan duren voordat deze maandlastenneutraliteit volgens de berekeningen bereikt wordt.	
08	Bespreking woning eigenaar	In een gesprek met een casemanager wordt de woningeigenaar door de bevindingen geleid. Eventuele vragen of opmerkingen worden beantwoord en/of meegenomen. Er kan bijvoorbeeld voor gekozen worden om bepaalde voorzieningen juist niet mee te nemen.	DWP
09	Het aanbod	Opvolgend ontvangt de woningeigenaar namens de gemeente een uitgebreid aanbod waarin ook de gezamenlijk besproken zaken zijn opgenomen. In dit aanbod wordt o.a. opgenomen: <ul style="list-style-type: none"> • Een toelichting op de werking van de GVR en het onderliggende doel van de gemeente; • Een specificatie van de tot stand te brengen voorzieningen; • Indien van toepassing een opgave van de reden waarom bepaalde maatregelen niet tot stand gebracht kunnen worden; • De specifieke afspraken met de woningeigenaar, gemaakt tijdens de inspectie en gesprekken met de casemanager; • De mogelijke besparingen per groep van verduurzamingsvoorzieningen; • Het terug te betalen termijnbedrag via de gemeentelijke baatbelasting bij deelname; 	DWP
10	Vaststellingsovereenkomst	Op het moment dat de woningeigenaar akkoord gaat met bovengenoemd aanbod, ontvangt hij/zij tegelijkertijd met de Verduurzamingsovereenkomst ook van de gemeente een vaststellingsovereenkomst. Met het tekenen van deze vaststellingsovereenkomst verleent de woningeigenaar de gemeente expliciet toestemming om verduurzamingsvoorzieningen tot stand te brengen in en aan de woning. Daarbij wordt vastgelegd dat de woningeigenaar begrijpt en instemt met het feit dat de gemeente voor het verhalen van de kosten over een periode van maximaal 30 jaar een baatbelasting zal heffen conform het reeds door de woningeigenaar geaccepteerde voorstel. De Vaststellingsovereenkomst vormt een paar met de Verduurzamingsovereenkomst. Binnen de documenten wordt naar elkaar verwezen.	De gemeente
11	Verduurzamingsovereenkomst	Gaat de woningeigenaar akkoord met bovengenoemd aanbod dan ontvangt deze van DWP, tegelijkertijd met de Vaststellingsovereenkomst, een Verduurzamingsovereenkomst. Hierin gaat de woningeigenaar akkoord met het tot stand brengen van de voorzieningen door DWP in opdracht van de gemeente. DWP is gedurende de realisatie en de gehele looptijd van de GVR voor de woningeigenaar het eerste aanspreekpunt. DWP biedt tevens de garantie op de tot stand gebrachte voorzieningen. De Verduurzamingsovereenkomst vormt een paar met de Vaststellingsovereenkomst. Binnen de documenten wordt naar elkaar verwezen.	DWP
12	Deelproject	Stappen 4 tot en met 11 worden evenzo gevolgd ten behoeve van de andere woningen die in hetzelfde deelproject deelnemen aan de GVR. Er bevinden zich in één deelproject (in een bepaalde wijk/ buurt of in een bepaald tijdsbestek) dus altijd meerdere woningen waaraan verduurzamingsvoorzieningen worden uitgevoerd.	De gemeente
13	Genereren bekostigingsbesluit & verordening	De gemeente stelt vervolgens overeenkomstig artikel 222 lid 2 Gemeentewet een Bekostigingsbesluit op. Daarin is per deelproject het totaalbedrag opgenomen, welk bedrag onder meer is opgebouwd uit de separate kosten per object. De maximaal te verhalen lasten worden daarbij nauwkeurig en per woning geïdentificeerd. In de Verordening benoemt de gemeente de voorzieningen per woning en verder alle voor de toepassing van de baatbelasting relevante zaken, zoals de heffingsmaatstaf, het tarief etc.	De gemeente
14	Aanlevering t.b.v. het besluitvormingsproces	Alle documenten ter besluitvorming door het College van B&W en de Gemeenteraad worden vanuit het GVR systeem door DWP tijdig aan de gemeente	De gemeente

	College van B&W en de Gemeenteraad	geleverd. De ervaring leert dat het besluitvormingsproces al snel zes tot tien weken in beslag neemt.	
15	Inplannen uitvoering werkzaamheden	In de tijd dat er gewacht wordt op de besluitvorming door het College van B&W en de Gemeenteraad, kunnen de werkzaamheden alvast met de uitvoerende partijen worden besproken en gepland, zodat er na positieve besluitvorming direct gestart kan worden met de werkzaamheden. Het signaal voor het starten van het tot stand brengen van de verduurzamingsvoorzieningen wordt door de SVGVR aan DWP afgegeven op basis van de door haar van de gemeente ontvangen bevestiging in de vorm van de vastgestelde Verordening.	DWP
16	Door de Gemeenteraad is het Bekostigingsbesluit genomen en de Verordening vastgesteld	Vanuit de GVR Software worden alle aan de uitvoerende partijen uit te betalen bedragen inclusief kenmerken en alle schema's ten behoeve van de incasso (ter grootte van de te innen belasting) bij de gemeente gedurende de looptijd in het systeem van de SVGVR geschoten. Vanuit de GVR Software worden desgewenst alle gespreide jaarlijkse belastingbedragen per object ingeschoten bij de belasting uitvoeringsorganisatie van de gemeente.	DWP
17	Uitvoering werkzaamheden	De verduurzamingsvoorzieningen op, in en/of aan de woningen worden door de uitvoerende partijen onder verantwoordelijkheid van DWP gecontroleerd en in lijn met de afspraken tot stand gebracht.	DWP
18	Eindinspectie	Na oplevering door de uitvoerende partijen wordt iedere woning separaat geïnspecteerd door DWP. Wanneer een oplevering niet zou voldoen, wordt dit hersteld door de uitvoerende partij. Bij een positief inspectieresultaat wordt door DWP aan de woningeigenaar garantie afgegeven op de kwaliteit en energetische prestaties van de voorzieningen.	DWP
19	Betaling uitvoering	Wanneer een positieve inspectieuitkomst door DWP wordt doorgezet naar de SVGVR, trekt deze het benodigde geld aan bij BNG (in lijn met de afgesloten kredietovereenkomst met BNG Bank) en stelt zij de facturen van de uitvoerende partijen betaalbaar.	SVGVR
20	Start inning baatbelasting	Op basis van de bij punt 16 ontvangen input start de gemeente met het innen van de betreffende baatbelasting gedurende de vastgestelde periode en periodiciteit.	De gemeente

Bijlage 4 Uitgebreide fiscaal-juridische analyse

Aan het ESBL is gevraagd te beoordelen in hoeverre de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR voldoet aan de fiscaal-juridische eisen die de wet en de jurisprudentie daaraan stellen. De volledige fiscaal-juridische analyse is in deze Bijlage 4 opgenomen.⁸² De belangrijkste onderdelen eruit zijn gecomprimeerd opgenomen in het rapport.

Mocht een belastingplichtige bezwaar en beroep instellen tegen een opgelegde aanslag baatbelasting, hoe zou een rechter dan over die aanslag oordelen? Welke mogelijke knelpunten zouden in de procedure aan de orde kunnen komen? Hoe groot is de kans dat een en ander een gerechtelijke procedure doorstaat? Hoe groot is de kans dat de aanslag zal worden vernietigd? Hoe groot is de kans dat de hele verordening onverbindend wordt geacht door de rechter? En wat zijn de gevolgen van een dergelijke uitspraak door de rechter?

Om deze vragen te onderzoeken is allereerst (in onderdeel 1) uiteengezet – voor zover relevant voor de voorliggende toepassing van de baatbelasting binnen de GVR – aan welke fiscaal-juridische voorwaarden de gemeente moet voldoen bij de heffing van baatbelasting. Daartoe zijn enerzijds de wettelijke bepalingen toegelicht en anderzijds de uitleg die daaraan is gegeven in de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie. Hierbij is tevens onderzocht in hoeverre deze daarmee in overeenstemming is en daarbinnen past, alsmede waar de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR mogelijk afwijkt van bestaande wetgeving, wetsgeschiedenis en jurisprudentie.

In de tweede plaats (onderdeel 2) is het toetsingskader van de rechter uiteengezet. Welke bevoegdheden heeft de rechter bij de beoordeling van een aanslag baatbelasting? Welke regels gelden er voor de rechtsvinding door de rechter? Welke onderdelen onderzoekt de rechter ambtshalve en hoe legt zij de wet uit? Welke oordelen kan de rechter uitspreken in het kader van een beroep tegen een aanslag baatbelasting? Welke potentiële risico's loopt de gemeente bij een gerechtelijke procedure over een aanslag baatbelasting die is opgelegd binnen de GVR?

In de derde plaats (in onderdeel 3) zijn de gevolgen geschetst van een eventuele – voor de gemeente – negatieve uitspraak door de rechter in een procedure tegen een opgelegde aanslag baatbelasting.

1 Fiscaal-juridische voorwaarden voor de heffing van baatbelasting

In dit onderdeel is onderzocht welke fiscaal-juridische voorwaarden gelden voor de heffing van baatbelasting. Tevens is onderzocht of de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR hieraan voldoet en welke mogelijke knelpunten hierbij te benoemen zijn. Hierbij is uitgegaan van de modelverordening en het model-bekostigingsbesluit zoals die bij de opdrachtverlening zijn verstrekt.⁸³

1.1 Wettelijk kader

De wettelijke voorschriften voor de heffing van baatbelasting luiden aldus:

Art. 222 Gemeentewet

1. Ter zake van de in een bepaald gedeelte van de gemeente gelegen onroerende zaak die gebaat is door voorzieningen die tot stand worden of zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur, kan van degenen die van die onroerende zaak het genot hebben krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, een baatbelasting worden geheven, waarbij de aan de voorzieningen verbonden lasten geheel of gedeeltelijk worden omgeslagen. Indien de aan de voorzieningen verbonden lasten ter zake van een onroerende zaak krachtens overeenkomst zijn of worden voldaan, of met toepassing van artikel 6.17, eerste lid, van de Wet ruimtelijke ordening zijn of behoren te worden voldaan, wordt de baatbelasting ter zake van die onroerende zaak niet geheven.
2. Voordat met het treffen van voorzieningen wordt aangevangen, wordt door de raad besloten in welke mate de aan die voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting

⁸² Aan het verzamelen en het verwerken van de gegevens voor dit onderzoeksrapport is de grootst mogelijke zorg besteed. Iedere aansprakelijkheid voor de gevolgen van activiteiten die op basis van dit rapport worden ondernomen wordt echter afgewezen.

⁸³ De Woonpas heeft gedurende het onderzoek aangegeven bereid te zijn deze modelbesluiten aan te passen aan de wijzigingssuggesties van het ESBL.

- zullen worden verhaald. Een besluit als bedoeld in de eerste volzin bevat een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaak is gelegen.
3. Of een onroerende zaak is gebaat wordt beoordeeld naar de toestand op een in de belastingverordening te bepalen tijdstip, dat is gelegen uiterlijk een jaar nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid.
 4. Tot invoering van de belasting wordt besloten uiterlijk twee jaren nadat de voorzieningen geheel zijn voltooid.
 5. De belasting wordt ineens geheven, met dien verstande dat de belasting op verzoek van de belastingplichtige in de vorm van een jaarlijkse belasting wordt geheven gedurende ten hoogste dertig jaren, een en ander volgens in de verordening vast te stellen regelen.

Gesloten stelsel van gemeentelijke belastingheffing

Met dit wetsartikel in de Gemeentewet geeft de wetgever aan de gemeenteraad de bevoegdheid een baatbelasting in te voeren. In Nederland geldt een gesloten stelsel van lokale belastingheffing. Dat houdt in, dat de wetgever in formele zin bepaalt welke heffingen de gemeente mag invoeren.⁸⁴ De gemeenteraad moet bij het invoeren van een heffing blijven binnen de wettelijke bepaling(en) die de wetgever heeft geformuleerd. Anders overschrijdt hij zijn heffingsbevoegdheid.⁸⁵

Voorwaarden voor heffing van baatbelasting

De voorwaarden voor heffing van baatbelasting zijn opgenomen in artikel 222 van de Gemeentewet. Zo blijkt uit het eerste lid dat het moet gaan om een heffing in een bepaald gedeelte van de gemeente, dat het een heffing van een onroerende zaak (objectieve heffing) betreft, dat de onroerende zaak gebaat moet zijn en dat het moet gaan om kostenverhaal, waarbij de kosten van door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand gebrachte voorzieningen worden omgeslagen. In de volgende artikelliden worden nog meer eisen gesteld aan de heffing. Zo moet er een bekostigingsbesluit worden genomen voordat met het treffen van de voorzieningen wordt begonnen (lid 2). In de verordening moet een baatpeildatum worden vastgesteld (lid 3). De verordening moet uiterlijk 2 jaar na voltooiing van de voorzieningen zijn vastgesteld (lid 4). De baatbelasting is heffing ineens, maar in de verordening moet een regeling worden opgenomen op grond waarvan de belastingplichtige aan de gemeente kan verzoeken om de heffing om te zetten in jaarlijkse aanslagen, gedurende maximaal 30 jaar (lid 5). Het niet voldoen aan de voorwaarden genoemd in de wet is in veel gevallen fataal voor de gemeente. De rechter kan de verordening dan in zijn geheel onverbindend achten. Het is dus van het grootste belang dat de gemeente bij de invoering en heffing van baatbelasting voldoet aan de wettelijke eisen.

Uitleg wettelijke eisen

Over de voorwaarden waaraan de baatbelasting moet voldoen is in het verleden al veel geprocedeerd. Daarbij heeft de rechter nadere uitleg gegeven aan de bovengenoemde begrippen en eisen.

Voor die uitleg is van belang om te weten dat de baatbelasting al een oude belasting is. Reeds in 1897 was een soort baatbelasting in de Nederlandse wet opgenomen in de vorm van straatgeld en bouwgeld.⁸⁶ De huidige baatbelasting kent een lange geschiedenis met een groot aantal voorlopers, zoals zichtbaar wordt in de onderstaande tabel.

Tabel 1. Voorlopers baatbelasting⁸⁷

<i>Wettelijke regeling</i>	<i>Artikelnummer</i>	<i>Belasting</i>
Wet van 24 mei 1897, <i>Stb.</i> 156	Artikel 240, onderdeel i Artikel 240, onderdeel j	straatgeld bouwgeld
Wet van 30 december 1920, <i>Stb.</i> 923	Artikel 242b Artikel 242c Artikel 242d	bouwtterreinbelasting straatbelasting baatbelasting

⁸⁴ Art. 132 lid 6 Grondwet en art. 219 lid 1 Gemeentewet.

⁸⁵ Die overschrijding komt in strijd met art. 132 lid 6 Grondwet en art. 219 lid 1 Gemeentewet, welke bepalingen een uitwerking vormen van het legaliteitsbeginsel.

⁸⁶ *Stb.* 1897, 156.

⁸⁷ Tabel afkomstig uit: A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage, (dissertatie), Delft: Eburon 2012, p. 87 e.v.

Wet van 16 maart 1931, <i>Stb.</i> 89	Artikel 279 Artikel 280 Artikel 281	bouwterreinbelasting straatbelasting baatbelasting
Overgangswet ruimtelijke ordening en volkshuisvesting van 1 augustus 1964, <i>Stb.</i> 344	Artikel 282	bouwgrondbelasting
Wet van 24 december 1970, <i>Stb.</i> 608 tot wijziging van de bepalingen inzake gemeentelijke en provinciale belastingen	Artikel 273a Artikel 274	baatbelasting bouwgrondbelasting
Wet van 22 mei 1991, <i>Stb.</i> 394 tot wijziging van diverse wetten in verband met vereenvoudiging van regelgeving en vergroting van gemeentelijke en provinciale beleidsvrijheid	Artikel 273a, lid 4 Artikel 274, lid 4	introductie bekostigingsbesluit in baat- en bouwgrondbelasting
Wet van 14 februari 1992, <i>Stb.</i> 1994, 762, houdende nieuwe bepalingen met betrekking tot gemeenten (Gemeentewet). Opnieuw geplaatst op 26 november 1993, <i>Stb.</i> 611	Artikel 221 Artikel 222	baatbelasting bouwgrondbelasting
Wet van 27 april 1994, <i>Stb.</i> 419 houdende wijziging van de Gemeentewet met betrekking tot de materiële belastingbepalingen en Invoeringswet Wet materiële belastingbepalingen Gemeentewet, <i>Stb.</i> 1994, 420	Artikel 222	baatbelasting (nieuwe stijl)

De huidige regeling van de baatbelasting in art. 222 van de Gemeentewet, die bij introductie ook wel werd aangeduid met de baatbelasting 'nieuwe stijl', ontstond na samenvoeging van de tot dan bestaande regelingen van de baatbelasting (baatbelasting 'oude stijl') en de bouwgrondbelasting in 1994.

Bij de uitleg van begrippen zoals het begrip 'voorzieningen' (lid 1 van art. 222 Gemeentewet) kijkt de rechter niet alleen naar de wettekst zelf, maar ook naar de wetsgeschiedenis en de bedoeling van de wetgever. Met betrekking tot de 'voorzieningen' waarvoor een baatbelasting kan worden geheven kan bijvoorbeeld uit de parlementaire behandeling van de samenvoeging van baatbelasting oude stijl en bouwgrondbelasting worden opgemaakt, dat de baatbelasting nieuwe stijl voortaan geheven kan worden voor alle 'voorzieningen' die voorheen door beide belastingen bestreken werden.⁸⁸ Dit brengt met zich mee, dat de jurisprudentie die gewezen is over de baatbelasting oude stijl en de bouwgrondbelasting zijn geldigheid behoudt voor zover het gaat over het begrip 'voorzieningen'. Voor de beantwoording van de vraag of voor bepaalde werken een baatbelasting geheven mag worden, kan dus ook naar de jurisprudentie van voor 1994 gekeken worden.

1.2 Toetsing baatbelasting GVR aan wettelijke voorwaarden

Hierna is geïnventariseerd welke mogelijke fiscaal-juridische knelpunten er zijn bij de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR. Binnen de GVR wordt de baatbelasting op innovatieve wijze toegepast, waarbij op sommige punten wordt afgeweken van de traditionele toepassing. In dit verband is de vraag of wordt voldaan aan alle wettelijke vereisten voor heffing.

Deze analyse hebben wij uitgevoerd vanuit het perspectief van de wet: wordt er voldaan aan de voorwaarden voor heffing, zoals door de wet gegeven? Het betreft in wetenschappelijke termen een literatuuronderzoek, waarbij is gezocht naar de uitleg van de wetsbepaling in de wet zelf, de wetsgeschiedenis, literatuur en jurisprudentie over onderdelen van de wetsbepaling. Deze beoordeling gaat niet uit van het perspectief van (de doelstelling van) het project. Voor de juridische houdbaarheid gaat het er namelijk om of dat wat er feitelijk gebeurt binnen het project voldoet aan de wettelijke bepalingen. Gezien de doelstelling van de GVR zijn er goede argumenten aan te dragen voor de wijze van inrichting van de heffing van baatbelasting. Deze keuzes zijn binnen het totaalpakket van de GVR logisch verklaarbaar. Bovendien zijn deze keuzes zorgvuldig; de belangen van de woningeigenaar en van de gemeente worden voldoende geadresseerd en de rechtsbescherming van de woningeigenaar wordt niet

⁸⁸ *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 28-29 en zie ook commentaaronderdeel 9 van de Vakstudie, deel Lokale belastingen en milieuhellingen, bij art. 222 Gemeentewet.

beperkt. Dit neemt niet weg, dat voor lokale belastingheffing noodzakelijk is, dat de lokale overheid zich houdt aan de wettelijke bepaling die de heffingsbevoegdheid aan haar geeft. Het besluit tot inzet van een belasting kan weliswaar zorgvuldig zijn genomen door de lokale overheid en de heffing kan op zorgvuldige wijze zijn vormgegeven, rekening houdend met de belangen en rechten van de belastingplichtige, maar als de betreffende belastingverordening niet voldoet aan de wettelijke eisen zal de rechter desondanks tot onverbindendheid van de verordening concluderen. In dat kader hebben wij alle juridische voorwaarden die gelden voor de heffing van baatbelasting langsgelopen en, voor zover relevant, getoetst of de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR hieraan voldoet.

Wij zijn hierbij enkele mogelijke knelpunten tegengekomen. De wet stelt enkele voorwaarden voor heffing, die binnen de GVR en de doelstelling daarvan op zijn minst onhandig en onnodig knellend zijn. Aan sommige van deze knellende voorwaarden kan met aanpassing van het bekostigingsbesluit en de verordening baatbelasting binnen de GVR wel worden voldaan, alhoewel dit leidt tot een minder gunstige toepassing gezien vanuit het perspectief en de doelstelling van de GVR. Andere knelpunten kunnen naar ons oordeel alleen worden weggenomen door het uitvaardigen van een AMvB met innovatieruimte en/of aanpassing van de wet. De knelpunten worden benoemd eventuele mogelijke aanpassingen worden aangegeven.

In onderdeel 2 zal in aanvulling hierop worden uiteengezet hoe de rechter een voorgelegde aanslag baatbelasting beoordeelt, welk toetsingskader hierbij geldt, wat de regels voor rechtsvinding zijn en welk risico de gemeente zou kunnen lopen in een beroepsprocedure, uitgaande van de huidige toepassing van de baatbelasting binnen de GVR.

In het voorgaande zijn de volgende wettelijke voorwaarden genoemd voor de heffing van baatbelasting:

- a. Bepaald gedeelte van de gemeente
- b. Voorzieningen
- c. Baat
- d. Onroerende zaak
- e. Omslag van kosten (kostenverhaal)
- f. Bekostigingsbesluit
- g. Baatpeildatum
- h. Verordening
- i. Regeling jaarlijkse heffing

Hierna wordt per voorwaarde uiteengezet of de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR hieraan voldoet.

1.2.a Bepaald gedeelte van de gemeente

De baatbelasting is een bestemmingsheffing die niet binnen de gehele gemeente geheven wordt, zoals een algemene belasting (bijv. de ozb), maar slechts binnen het gedeelte van de gemeente waar de voorzieningen worden aangebracht. Het aangrijpingspunt voor de heffing is het bijzondere profijt dat de onroerende zaken in dat gedeelte hebben van de aangebrachte voorzieningen. Alleen de onroerende zaken die in het aanleggebied gelegen zijn en door de aangelegde voorzieningen zijn gebaat, worden in de heffing van deze bijzondere heffing betrokken. Onroerende zaken die niet in het gebied gelegen zijn en/of niet gebaat zijn, worden niet in de heffing betrokken. Baatbelasting is aldus een bijzondere gebiedsgerichte heffing.

Karakter en rechtsgrond van de baatbelasting

De wetgever heeft deze bijzondere gebiedsgerichte heffing mogelijk gemaakt, omdat hij het niet rechtvaardig achtte de kosten van de voorzieningen, waarvan een specifieke groep objecten een bijzonder profijt heeft, ten laste van alle objecten in de gemeente te brengen. Zowel de huidige baatbelasting als de voorlopers ervan hebben een gemeenschappelijke grondslag met elkaar gemeen welke als volgt kan worden omschreven: indien een lokale overheid voorzieningen in het algemeen belang heeft getroffen, waarvan bepaalde onroerende zaken meer profijt hebben dan andere, zich al dan niet uitende in een stijging van de waarde van die onroerende zaken, is een heffing in de vorm van een (bijzondere fiscale) bijdrage aan de kosten van de voorzieningen gerechtvaardigd. Reeds in de wetsgeschiedenis van de eerste voorlopers uit 1897 werden deze als 'bijzonder' betiteld omdat zij voorzagen in de gedeeltelijke bekostiging van door de gemeente aangelegde voorzieningen buiten de algemene middelen om. Van degenen aan wie de aangelegde voorzieningen in het bijzonder ten goede kwamen, werd een bijzondere bijdrage gevraagd.⁸⁹

⁸⁹ MvT, *Kamerstukken II 1896/97*, 87, nr. 3, p. 9.

Het baseren van deze belastingen op dit destijds genoemde ‘betterment-principe’, oftewel bijzonder profijt-principe, vormde een afwijking van het tot dan toe geldende uitgangspunt voor gemeentelijke belastingheffing. *Thorbecke* schreef in de memorie van toelichting bij deze wet in 1851:

*“Wat ten gebruike van allen bestaat, dient op gemeene kosten onderhouden te worden.”*⁹⁰

Met andere woorden: werken die met het oog op het algemeen belang tot stand werden gebracht, mochten ook alleen uit de publieke kas, dat is over *alle* belastingschuldigen gelijk verdeeld, worden bekostigd, onverschillig of de een daarvan wellicht meer voordeel trok dan de ander. In de loop van de tijd kwam men echter tot het inzicht dat uitgaven door de gemeente gedaan voor de aanleg en het onderhoud van wegen en straten en alle overige uitgaven waardoor het uiterlijk aanzien van de gemeente wordt verbeterd, in bijzondere mate aan de eigenaren van onroerende zaken in het algemeen en die van gebouwde eigendommen in het bijzonder ten goede komen. De regering achtte het daarom onbillijk en onrechtvaardig om de gehele gemeenschap te laten bijdragen aan voorzieningen die vooral een beperkte groep ten goede komen.⁹¹

In dit verband noemen wij ook de economische welvaartstheorie van Goedhart⁹², die een aantal motieven benoemt die overheidsingrijpen in de markt rechtvaardigen. De overheid mag bijvoorbeeld goederen aanbieden of diensten verrichten vanuit het meritgoodmotief⁹³, het externe-effectenmotief⁹⁴, het kostenmotief⁹⁵ en het ontwikkelingsmotief⁹⁶. Binnen de economische theorie worden drie soorten goederen onderscheiden, te weten collectieve, quasi-collectieve en individuele goederen. Collectieve goederen hebben twee karakteristieke kenmerken: non-exclusiviteit (van het gebruik ervan kan niemand worden uitgesloten) en non-rivaliteit (het gebruik van het goed door de één belemmert het gebruik door een ander niet). Individuele goederen hebben precies de tegenovergestelde eigenschappen (exclusiviteit en rivaliteit). Quasi-collectieve goederen zitten hier tenslotte tussenin: ze zijn in meer of mindere mate exclusief en rivaliserend. De indeling in soort goed zegt ook iets over de wijze van bekostiging ervan. De algemene voorkeursvolgorde voor bekostiging van overheidsuitgaven, die ten grondslag ligt aan de Financiële verhoudingswet luidt aldus:

1. Bekostiging uit prijzen/tarieven;
2. Bekostiging uit belastingen;
3. Bekostiging uit algemene, ongebonden uitkering;
4. Bekostiging uit een specifieke, gebonden uitkering.

Deze voorkeursvolgorde is opgesteld vanuit de gedachte van een optimale allocatie. Collectieve goederen zouden, gedacht vanuit deze voorkeursvolgorde, door de overheid bekostigd moeten worden middels algemene belastingen. Op die wijze worden de kosten omgeslagen over de gehele gemeenschap, buiten het in de marktsector gebruikelijke ruilproces om. Individuele goederen zouden moeten worden bekostigd middels (overheids)prijzen. En quasi-collectieve goederen, waarbij sprake is van groepsprofijt, via profijtheffingen of een andere wijze van bijzondere bekostiging. De huidige indeling van gemeentelijke heffingen in belastingen, bestemmingsheffingen en retributies sluit hierbij aan.

Reeds uit de wetsgeschiedenis van een van de eerste voorlopers van de baatbelasting - de straatbelasting – blijkt dat het bijzondere groepsprofijt de rechtsgrond voor heffing vormt:

*“De rechtsgrond is hier de bijzondere bate of waardevermeerdering, die aan de eigenaren van het aan de heffing onderworpen deel dier goederen toevalt, waartegenover een bijzondere last mag gesteld worden.”*⁹⁷

Bij de wetwijziging waarin de bouwgrondbelasting en de baatbelasting ‘oude stijl’ opgingen in de baatbelasting ‘nieuwe stijl’ zoals we die nu kennen werd onder meer de vergelijkbare rechtsgrond tussen deze belastingen als argument genoemd om deze te laten samenvallen in de nieuwe regeling voor baatbelasting. In de memorie van toelichting valt hierover te lezen:

⁹⁰ MvT, *Kamerstukken II 1850/51, LXV*, nr. 3, toelichting bij art. 231.

⁹¹ MvT, *Kamerstukken II 1896/97, 87*, nr. 3, p. 9.

⁹² C. Goedhart, ‘Een theoretisch kader voor inkomstenverwerving door lagere overheden’ in: *Macht en middelen in de verhouding Rijk-lagere overheid*, ‘s-Gravenhage 1982. Zie tevens de beschrijving van de theorie in M.P. van der Burg e.a., *Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ*, Deventer: Kluwer 2017, p. 473-475 en A.W. Schep, *Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage*, (dissertatie), Delft: Eburon 2012, p. 35-39 en 61-66.

⁹³ Het maatschappelijke nut dat de overheid toekent aan het goed is groter dan het economische nut dat een individu aan het goed toekent, zodat ingrijpen gerechtvaardigd is.

⁹⁴ De goederen werpen zodanig grote baten of voor de gemeenschap als geheel dat overheidsbemoeienis gerechtvaardigd is.

⁹⁵ Bij hantering van het prijsmechanisme door de markt zouden de kosten te hoog zijn. Ook kan gedacht worden aan de situatie dat er hoge initiële kosten zijn verbonden aan de totstandkoming van de goederen, terwijl de gebruikskosten voor het individu vervolgens laag zijn.

⁹⁶ Om financieringsknelpunten te overwinnen of om externe schaalvoordelen te scheppen kan de overheid tijdelijk een subsidie toekennen of de goederen produceren. De tijdelijke overheidsbemoeienis vormt dan een vliegwieltje voor het aanjagen van het marktmechanisme.

⁹⁷ MvA, *Kamerstukken II 1896/97, 87*, nr. 6, p. 63.

“Principieel verschil in rechtsgrond is in feite niet aanwezig; het gaat in beide gevallen om specifieke verhaalsmogelijkheden van aan bepaalde voorzieningen verbonden lasten, die in het bijzonder ten gunste strekken van bepaalde onroerende goederen. Voor verhaal door middel van de onroerend-goedbelastingen is dan geen plaats.”⁹⁸

De regering volgde hierin de Commissie Christiaanse die in 1983 diverse voorstellen deed tot aanpassing van het gemeentelijke en provinciale belastinggebied.⁹⁹ Deze commissie schreef:

“De baatbelasting en de bouwgrondbelasting tonen veel punten van overeenkomst. Beide belastingen hebben tot object onroerend goed. Beide belastingen vertonen ook, ondanks het feit dat het om echte belastingen gaat, veel overeenkomst met retributies, als bedoeld in artikel 277 van de gemeentewet. Het gaat bij deze belastingen immers om specifiek verhaal van ten laste van de gemeente blijvende kosten van voorzieningen die door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand zijn of worden gebracht. Met andere woorden, het betreft echte profijtbelastingen.”

En even verderop:

“De commissie is van mening dat het bestaansrecht van een belasting als de baatbelasting en de bouwgrondbelasting op zichzelf boven twijfel verheven is. De belastingen vormen beide immers specifieke verhaalsmogelijkheden voor de kosten van bepaalde voorzieningen die vooral vruchten afwerpen voor bepaalde onroerende goederen, welke kosten derhalve niet via algemene belastingen als de onroerend-goedbelastingen specifiek verhaald kunnen worden.”¹⁰⁰

De bouwgrondbelasting had overigens een specifieke functie bij kostenverhaal in situaties van grondexploitatie waarbij de gemeente de door haar gemaakte kosten voor het bouwrijp maken van bouwgrond kon verhalen op degenen die daarvan profiteerden.¹⁰¹ De bouwgrondbelasting werd pas ingevoerd als de gemeente er niet in slaagde bij overeenkomst over het kostenverhaal met de particuliere eigenaren overeenstemming te bereiken.

Het door de Commissie-Christiaanse hiervoor opgemerkte retributieve karakter van de voorgangers van de huidige baatbelasting had vooral betrekking op de bouwgrondbelasting, zo blijkt ook uit literatuur uit die tijd:

“Nu art. 272 de bouwgrondbelasting een belasting noemt staat vast, dat dit juridisch en staatsrechtelijk het geval is. (...) In deze aantekening hebben we opgemerkt, dat bij een economische benadering van de bouwgrondbelasting de opvatting kan worden gehuldigd dat deze geen belasting is. In wezen gaat het om het langs publiekrechtelijke weg betalen van een deel van de prijs van een bepaald economisch goed, met name van de prijs van een bouwrijp onroerend goed en waarvan het andere deel bestaat uit de prijs van de ruwe grond.

Ons inziens vermag het in beginsel, dus afziende van de vraag of art. 274 beperking inhoudt, geen verschil te maken of betalingen voor de bouwrijpe grond via privaatrechtelijke wegen dan wel via publiekrechtelijke wegen geschieden. In beide gevallen gaat het om restitutie van door de gemeenten gemaakte kosten. Wij achten dan ook de bouwgrondbelasting meer een retributie dan een belasting.”¹⁰²

In de memorie van antwoord bij de Wet materiële belastingbepalingen, op basis waarvan de huidige baatbelasting is tot stand gekomen valt ten slotte nog te lezen in meer algemene zin over de rechtsgrond van gemeentelijke belastingen:

“In de fiscale literatuur bestaat geen eenstemmigheid over de rechtsgrond of de rechtsgronden die aan een aantal gemeentelijke belastingen ten grondslag ligt, respectievelijk liggen. De algemene opvatting is evenwel dat bij de meeste gemeentelijke belastingen het profijtbeginsel een rol speelt, zij het voor de ene belasting een grotere dan voor de andere. Daarbij is van belang of aan het begrip profijt een ruime dan wel een enge interpretatie wordt gegeven. Bij een enge interpretatie wordt een directe relatie gelegd tussen het nut dat het object van heffing heeft en het offer, de verschuldigde belasting, dat daarvoor wordt gebracht.

Uit dien hoofde kunnen bijvoorbeeld de baatbelasting en de bouwgrondbelasting als zuivere profijtbelastingen worden aangemerkt. Bij een ruime interpretatie van het begrip profijt is de relatie tussen nut en offer veel vager, waardoor het profijtbeginsel ook geldt in de gevallen waarin geen rechtstreeks verband kan worden gelegd ten aanzien van het daaraan ten grondslag liggende object van heffing. Volgens deze interpretatie steunen ook de onroerend-goedbelastingen

⁹⁸ MvT, Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 29.

⁹⁹ Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, van de gelijknamige commissie, 1983.

¹⁰⁰ Rapport Commissie-Christiaanse 1983, p. 53-54.

¹⁰¹ Ook de huidige baatbelasting heeft nog een functie bij grondexploitatie, zoals blijkt uit de tweede volzin van het eerste lid van art. 222: “Indien de aan de voorzieningen verbonden lasten ter zake van een onroerende zaak krachtens overeenkomst zijn of worden gedaan of met toepassing van art. 6.17, eerste lid, van de Wet ruimtelijke ordening zijn of behoren te worden voldaan, wordt de baatbelasting ter zake van die onroerende zaak niet geheven.”

¹⁰² Kluwer/Noorduijn, Editie Vakstudie Belastingwetgeving, Gemeentelijke belastingen e.a., Commentaar op art. 274 (bouwgrondbelasting 1970), punt 7.

op het profijtbeginsel. (...) Alle ingezetenen burgers en bedrijven genieten het profijt van de door of met financiële medewerking van de lokale overheid tot stand gebrachte voorzieningen. De aard van die voorzieningen brengt met zich dat de kosten niet via retributies of prijzen aan de ingezetenen burgers en bedrijven individueel in rekening kunnen worden gebracht; er is dan ook geen directe relatie tussen nut en offer voor de individuele belastingplichtige. Dit laatste doet evenwel aan het genoten profijt niet af. Uiteraard weerspiegelen omvang en kwaliteit van het voorzieningenniveau zich in het niveau van de uitgaven en dus ook in het niveau van de te genereren inkomsten. Het behoort tot de lokale autonomie dat gemeentebesturen daarbij binnen zekere grenzen, 'een vrije zoom', afwegingen van nut en offer en dientengevolge ook bepaalde keuzen maken."¹⁰³

Samenvattend kan de bedoeling van de wetgever met de baatbelasting als volgt worden omschreven:

Indien een lokale overheid voorzieningen in het algemeen belang heeft getroffen, waarvan bepaalde onroerende zaken meer profijt hebben dan andere, is een heffing in de vorm van een (bijzondere fiscale) bijdrage aan de kosten van de voorzieningen in de vorm van de heffing van baatbelasting gerechtvaardigd. De heffing van baatbelasting staat gemeenten ter beschikking in gevallen waarin het onbillijk en onrechtvaardig is om de gehele gemeenschap te laten bijdragen aan voorzieningen die vooral een beperkte groep ten goede komen.

Aanduiding gebied in bekostigingsbesluit en verordening

Al in het bekostigingsbesluit moet het gebied worden aangewezen waar de voorzieningen zullen worden aangelegd en waar in de toekomst mogelijk een baatbelasting geheven zal worden (zie hierover onderdeel 1.2.f). Nu niet de gehele gemeenschap, maar slechts een gedeelte van de gemeente zal worden aangeslagen in de baatbelasting om de kosten van de voorzieningen te verhalen, moet voorafgaand aan het treffen van de voorzieningen al duidelijk worden gemaakt door de gemeente dat zij de baatbelasting mogelijk zal gaan inzetten. Het bekostigingsbesluit heeft daarmee een signaalfunctie voor de eigenaren van de onroerende zaken binnen het gebied. Indien daadwerkelijk een baatbelasting ingevoerd wordt, moet het gebied waarvoor de heffing geldt bovendien in (een kaart behorende bij) de verordening worden aangeduid. Zonder aanduiding van het heffingsgebied is de verordening onverbindend.¹⁰⁴

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

Binnen de GVR wordt een bepaalde wijk aangewezen als gebied waarbinnen de voorzieningen worden getroffen. Voor deze wijk wordt een bekostigingsbesluit vastgesteld en later ook de verordening. In die zin voldoet de toepassing van de baatbelasting in de GVR aan de voorwaarde van heffing binnen een bepaald gebied.

Heffing binnen een bepaald gebied kan uitstekend aansluiten bij de wijkgerichte aanpak die gemeenten (moeten) hanteren in het kader van de verduurzaming van de gebouwde omgeving, op grond van de gemaakte klimaatafspraken. Per wijk wordt een plan vastgesteld voor de verduurzaming van de woningen in die wijk. Het doel van de GVR daarbinnen is het projectmatig terugdringen van de warmte- en energievraag binnen een wijk, om deze wijk uiteindelijk aan te kunnen sluiten op een alternatieve warmtevoorziening. De baatbelasting zou in dat verband een ideaal bekostigingsinstrument kunnen zijn, nu deze heffing wijkgericht wordt ingezet.

Er bestaat ook een rechtvaardiging voor het niet op algemene wijze bekostigen van deze voorzieningen. Immers, de voorzieningen die tot stand worden gebracht leveren profijt op voor specifieke, aan te wijzen onroerende zaken binnen een bepaald gebied van de gemeente. In plaats van deze voorzieningen uit de algemene middelen te bekostigen is het dus rechtvaardig om de rekening neer te leggen bij de (eigenaren van de) objecten die in bijzondere mate profijt hebben van deze voorzieningen.

Mogelijk knelpunt

Wij constateren echter ook een mogelijk knelpunt. De toepassing van baatbelasting binnen de GVR is aldus, dat niet alle in het aangewezen gebied gelegen onroerende zaken in de heffing van baatbelasting worden betrokken. Dit houdt verband met de aard van de voorzieningen, die meebrengt dat eerst en vooral baat ontstaat voor de onroerende zaak waaraan of waarin die voorzieningen zijn aangebracht. In plaats van een globale groep gebate objecten, worden daarom in het bekostigingsbesluit en in de verordening specifieke adressen benoemd die in de heffing zullen worden betrokken. Dit zijn de adressen waarin of waaraan de voorzieningen worden aangebracht. Wij verwijzen voor nadere bespreking van dit mogelijke knelpunt naar de

¹⁰³ MvA, *Kamerstukken II* 1990/91, 21 591, nr. 7, p. 6-7.

¹⁰⁴ Art. 217 Gemeentewet en zie bijvoorbeeld Rb. Oost-Brabant 1 februari 2017, nr. 16/296, ECLI:NL:RBOBR:2017:454 en nr. 16/297, ECLI:NL:RBOBR:2017:455 (over het ontbreken van de kaart bij de verordening BIZ-heffing van de gemeente Bladel) en HR 4 februari 2011, nr. 08/03534, ECLI:NL:HR:2011:BP2959 (over het ontbreken van de kaart bij de verordening binnenhavengeld van de gemeente Meppel).

onderdelen 1.2.b over het begrip voorzieningen, 1.2.e over de kostenomslag, 1.2.f over het bekostigingsbesluit en 1.2.h over de verordening.

1.2.b Voorzieningen

Baatbelasting mag worden geheven om de kosten te verhalen van door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand gebrachte *voorzieningen*.

Door of met medewerking van het gemeentebestuur

De voorzieningen moeten volgens artikel 222, lid 1 Gemeentewet door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand worden of zijn gebracht. Uit eerder onderzoek van het ESBL blijkt, dat voor 'door of met medewerking' voldoende is dat de gemeente de kosten van de voorzieningen draagt.¹⁰⁵

De voorzieningen die binnen de GVR worden aangebracht worden niet door de gemeente zelf tot stand gebracht. Wel is de gemeente opdrachtgever, via de overeenkomst met DWP. DWP ontzorgt de gemeente in de selectie van zowel de voor verduurzaming geschikte woningen, als de vereiste verduurzamingsinvestering, de selectie van de voorzieningen en van de uitvoerders van de verduurzamingsmaatregelen. Verder sluit een gemeente een overeenkomst met de Stichting Waarborg GVR en de Stichting Verzamelgelden GVR. Met deze laatstgenoemde stichting komt zij overeen dat alle in de verordening vastgestelde via de baatbelasting te verhalen kosten van de verduurzamingsmaatregelen door de gemeente wordt afgedragen aan de Stichting Verzamelgelden GVR in ruil voor de bekostiging van de verduurzamingsmaatregelen. De Stichting Verzamelgelden GVR sluit op basis van deze zekerheid een leningsovereenkomst met BNG Bank. Zie uitgebreider over de financieringsstructuur onderdelen 2.4 en 4 van het rapport. Hiermee is voldaan aan de voorwaarde dat de voorzieningen door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand worden gebracht. De gemeente draagt via de overeenkomsten met zowel DWP als de Stichting Verzamelgelden de kosten van de totstandkoming van de voorzieningen. Deze kosten worden vervolgens in de vorm van baatbelasting verhaald op de woningeigenaren.

Inhoud begrip voorzieningen

De wettelijke regeling geeft zelf geen nadere invulling van het begrip voorzieningen. Dit kan wel worden afgeleid uit de wetsgeschiedenis en jurisprudentie.¹⁰⁶ Hieruit blijkt dat de volgende eisen worden gesteld aan 'voorzieningen' bij de inzet van baatbelasting. Voorzieningen zijn:

- a) voortbrengsels van stoffelijke aard, ofwel **fysieke werken**;
- b) waarbij **geen sprake is van (achterstallig) onderhoud**;
- c) die van **openbaar nut** zijn;
- d) en die **baat opleveren** voor de onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente.

Hierna worden deze elementen kort toegelicht op basis van wetsgeschiedenis en jurisprudentie. Vervolgens wordt per element geanalyseerd hoe de binnen de GVR in of aan particuliere woningen tot stand gebrachte verduurzamingsmaatregelen zich verhouden tot het betreffende deelelement van de definitie van voorzieningen.

Ad a) Fysieke werken

De voorzieningen waarvoor een baatbelasting mag worden geheven moeten voortbrengsels van stoffelijke aard zijn, met andere woorden fysieke of materiële werken.¹⁰⁷ Een voorbeeld hiervan is de aanleg van een weg of het plaatsen van lantaarnpalen. Dienstverlening, zoals het wijzigen van een bestemmingsplan, valt niet onder het begrip voorzieningen.¹⁰⁸ Hoewel onroerende

¹⁰⁵ A.P. Monsma en M.R. de Boer, Fiscale bekostiging warmtenet Drechtsteden, Rotterdam: ESBL 2019, p. 27-29, te downloaden van <https://www.eur.nl/esl/research/research-centers/esbl/themadossiers/duurzaamheid>.

¹⁰⁶ Zie voor een uitgebreide analyse en voorbeelden van voorzieningen die met baatbelasting in het verleden zijn bekostigd: A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage, (dissertatie), Delft: Eburon 2012, p. 139 e.v.

¹⁰⁷ *Kamerstukken II* 1990/91, 21 591, nr. 7, p. 30.

¹⁰⁸ Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2005, nr. 03/02751, [ECLI:NL:GHSHE:2005:AT7186](#) en Hof Arnhem 28 december 1994, nr. 92/1183, [ECLI:NL:GHARN:1994:AS3420](#).

zaken best profijt kunnen ondervinden van dergelijke dienstverlening of niet-materiële voorzieningen, mag hiervoor dus geen baatbelasting worden geheven.

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan deze voorwaarde?

Binnen de wijkaanpak door gemeenten zijn diverse profijt opleverende voorzieningen en diensten te onderscheiden. Zo neemt de gemeenteraad beslissingen in het kader van de verduurzaming van wijken, denk daarbij aan het vaststellen van de Transitievisie Warmte en de Omgevingsvisie. De GVR is behulpzaam bij het behalen van de doelen en de uitvoering van de genomen besluiten. De GVR helpt de energievraag van de wijk naar beneden te brengen en zo toe te werken naar een aardgasvrije wijk. De besluiten en het naar beneden brengen van de energievraag van de wijk zijn op zichzelf beschouwd niet aan te merken als 'voorzieningen' waarvoor een baatbelasting geheven mag worden. Immers, dit betreft geen materiële werken. Binnen de GVR zijn evenwel ook voorzieningen te onderscheiden die wel als zodanig kwalificeren. Het gaat om het aanbrengen van zonnepanelen en verschillende vormen van isolatie. Dit zijn materiële werken die op, in of aan de woning worden aangebracht. Deze benoemde voorzieningen voldoen aldus aan de eerste voorwaarde.

Nu de zonnepanelen en verschillende isolatiematerialen worden aangemerkt als de voorzieningen die de gemeente tot stand brengt, wordt voor de toets aan de overige voorwaarden voor heffing van baatbelasting steeds gerelateerd aan deze voorzieningen.

Ad b) Geen onderhoud

Uit de wettekst van art. 222 Gemeentewet blijkt dat baatbelasting kan worden geheven wegens het *tot stand brengen* van voorzieningen. Hieruit kan worden afgeleid dat de belasting kan worden geheven voor verhaal van kosten van nieuw tot stand gebrachte voorzieningen. Uit de jurisprudentie blijkt dat het uitvoeren van onderhoudswerkzaamheden niet valt onder het tot stand brengen van voorzieningen. Bij vervanging van bestaande voorzieningen kan slechts baatbelasting worden geheven indien sprake is van een verbetering, waarbij slechts de verbeteringskosten mogen worden verhaald en niet de met de vervanging bespaarde onderhoudskosten. Over het onderscheid tussen onderhoud en verbetering is binnen de baatbelasting veel geprocedeerd in het verleden. Belangrijke jurisprudentie op dit punt is te vinden in de zogenoemde Breda-arresten. Deze uitspraken betroffen de herinrichting van het stadscentrum van Breda, waarbij een complex van voorzieningen werd aangelegd/vervangen. In deze uitspraken is allereerst eerdere jurisprudentie bevestigd dat bekostiging van vervanging van bestaande voorzieningen met baatbelasting slechts mogelijk is indien en voor zover sprake is van verbetering. Daarenboven is in de Breda-arresten uitgemakt dat bij de vervanging van een reeks van voorzieningen (project waarbij meerdere voorzieningen worden aangelegd/vervangen) sprake moet zijn van een 'wezenlijke verandering' naar inrichting, aard of omvang.¹⁰⁹

Dit criterium brengt gemeenten in procedures over aanslagen baatbelasting in dergelijke gevallen in een zeer lastige bewijspositie. Het is zeer gecompliceerd om bij een heringericht centrumgebied aannemelijk te maken of en in hoeverre de nieuwe bestrating, straatmeubilair, verlichting etc. een wezenlijke verandering inhoudt ten opzichte van de oude situatie. Het zou daarbij moeten gaan om objectieve verbeteringen, die de gebruiksmogelijkheden van onroerende zaken in het gebied vergroten. En ook de berekening van de verhaalbare kosten is complex in zo'n geval. Slechts voor het deel dat sprake is van een verbetering kan immers nog heffing van baatbelasting plaatsvinden. Het gevolg van de arresten waarin dit strenge onderscheid is gemaakt, is dat in de praktijk het aantal situaties waarin toepassing van baatbelasting nog effectief kan zijn, drastisch is ingeperkt.

Innovaties in voorzieningen breiden de toepassingsmogelijkheden van inzet van baatbelasting als bekostigingsinstrument weer uit. De energietransitie vereist diverse voorzieningen die voorheen niet bestonden of waarvan de aanleg niet als een overheids-taak werd beschouwd. Nieuwe fysieke voorzieningen van openbaar nut die baat opleveren voor onroerende zaken in een gedeelte van de gemeente, kunnen in beginsel met baatbelasting worden bekostigd. Wij verwijzen in dat verband naar eerder onderzoek van het ESBL naar de mogelijkheid van inzet van baatbelasting als bekostigingsinstrument voor de aanleg van een warmtenet.¹¹⁰

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

De voorzieningen die binnen de GVR worden getroffen betreffen grotendeels nieuwe, nog niet in de woning bestaande voorzieningen. Zo is het aanbrengen van zonnepanelen aan te merken als het tot stand brengen van een voorziening en niet als het

¹⁰⁹ Vgl. HR 8 augustus 2003, nr. 36769, ECLI:NL:HR:2003:AE2304, HR 4 mei 2007, nr. 42457, ECLI:NL:HR:2007:AZ0355 en HR 7 mei 2010, nr. 08/04358, ECLI:NL:HR:2010:BK8611.

¹¹⁰ A.P. Monsma en M.R. de Boer, Fiscale bekostiging warmtenet Drechtsteden, Rotterdam: ESBL 2019, p. 27-29, te downloaden van <https://www.eur.nl/esl/research/research-centers/esbl/themadossiers/duurzaamheid>.

vervangen van een bestaande voorziening. Voor de isolatie geldt dit in de meeste gevallen ook. Bij glisolatie kan dit anders zijn, indien bestaand glas wordt vervangen door nieuw glas. In dat geval moet de vraag worden beantwoord of sprake is van een verbetering ten opzichte van de bestaande voorziening. Ten aanzien van het vervangen van glas door glas met betere isolatiewaarde is dit wel aan te nemen, omdat de betere isolatie profijt oplevert voor de onroerende zaak. De nieuwe voorziening (dubbel/driedubbel glas) is een verbetering ten opzichte van de oude voorziening.

Als tegelijkertijd met het aanbrengen van de isolatie ook onderhoudswerkzaamheden worden uitgevoerd (bijvoorbeeld herstel of schilderwerk van kozijnen, vloerdelen of wellicht houtrot), mogen de kosten hiervan niet worden verhaald middels de baatbelasting. Deze kosten zullen dus op een andere manier in rekening moeten worden gebracht aan de woningeigenaar. Navraag bij DWP leert dat bij de inspectie van een woning rekening wordt gehouden met dit aspect. In de meeste gevallen is sprake van een verbetering of is de onderhoudscomponent verwaarloosbaar. DWP geeft als voorbeeld het plaatsen van hr++ glas. Wanneer blijkt dat het kozijn moet worden vervangen vanwege houtrot om het glas te kunnen plaatsen, zal hiertoe niet worden overgegaan. Er is dan immers sprake van achterstallig onderhoud. Het is de ervaring van DWP dat het aspect onderhoud/verbetering in de praktijk vooral speelt bij het aanbrengen van glisolatie en dit minder vaak voorkomt bij andere isolatievormen. De conclusie luidt dat DWP zich bewust is van het onderscheid dat in de jurisprudentie wordt gemaakt tussen onderhoud en verbetering en dat DWP daar bij de selectie van verduurzamingsmaatregelen rekening mee houdt. Wij wijzen erop dat dit onderscheid ook bij de berekening van de verhaalbare kosten moet worden gemaakt en dat slechts de verbeteringskosten zullen mogen worden verhaald.

Mogelijkheid aanpassing van de wet

Om meer duidelijkheid te scheppen over de verhaalbaarheid van de kosten van de verduurzamingsmaatregelen, zou in een nieuwe wettelijke regeling – eventueel bij wijze van een tijdelijke innovatieregeling – een kostensoortenlijst kunnen worden opgenomen. Hierin zouden de soort voorzieningen kunnen worden omschreven waarvan de kosten verhaald mogen worden. Ook zou, ingeval sprake is van vervanging van bestaande voorzieningen, een regel kunnen worden opgenomen met betrekking tot de berekeningswijze van de verhaalbare verbeteringskosten, bijvoorbeeld in de vorm van een percentage van de kosten.

Een ander voordeel van het opnemen van een kostensoortenlijst en een regel voor de berekeningswijze van de verhaalbare kosten is, dat daarmee duidelijkheid gegeven kan worden over de verhaalbaarheid van vergoedingen voor de dienstverlening door DWP (of een andere aanbieder) binnen de GVR. Daarbij denken wij aan de vraag of en in hoeverre de vergoeding die DWP krijgt van de uitvoerders tot de verhaalbare kosten gerekend kan worden en in hoeverre de vergoeding die DWP ontvangt via de door SVGVR berekende opslag op de rente gedurende de looptijd van de baatbelasting doorberekend mag worden in de jaarlijkse aanslagen baatbelasting.¹¹¹

Ad c) Openbaar nut

Zoals hiervoor in onderdeel 1.1 is beschreven, is de baatbelasting zoals wij die nu kennen voortgekomen uit een samenvoeging van de baatbelasting oude stijl en de bouwgrondbelasting. Het begrip ‘openbaar nut’ is afkomstig van een van de voorlopers van de huidige baatbelasting, de bouwgrondbelasting. Naast een baatbelasting oude stijl bestond een bouwgrondbelasting voor verhaal van kosten van bouwrijp maken van grond. Deze heffing werd geheven vanwege voorzieningen van openbaar nut. Evenals in art. 222 Gemeentewet ontbrak destijds een definitie van het begrip ‘openbaar nut’. Het werd destijds wel uitgelegd in de zin dat de voorzieningen het algemeen belang moesten dienen. Zij moesten nut afwerpen voor de gehele gemeente of voor het deel van de gemeente waar de bouwgronden gelegen waren. De voorzieningen mochten niet slechts nuttig zijn voor een individu.¹¹² Voorbeelden van nutsvoorzieningen waarvoor de heffing van bouwgrondbelasting of baatbelasting werd toegestaan zijn de aanleg van straatverlichting, riolering, straatverharding, gas- elektriciteits- en waterleidingen. Later werd ook straatmeubilair, zoals banken en prullenbakken, onder voorzieningen van openbaar nut begrepen, evenals kunstwerken bijvoorbeeld. Deze voorzieningen zijn voor ieder lid van de gemeenschap nuttig of belangrijk.

Het ‘openbare nut’ houdt dus in dat het publieke voorzieningen betreft en geen individuele diensten of goederen. Dat rechtvaardigt enerzijds de bemoeienis van de gemeente bij de aanleg en anderzijds de heffing van een belasting (bestemmingsheffing) ter bekostiging ervan. Wij brengen hier de economische welvaartstheorie van Goedhart in herinnering, over de motieven voor aanbieden en bekostigen van collectieve, quasi-collectieve en individuele goederen door de overheid.¹¹³ Van individuele goederen is het gebruik exclusief en rivaliserend en voor de bekostiging daarvan zijn prijzen of tarieven aangewezen. Voorzieningen

¹¹¹ Zie voor meer informatie over de wijze waarop DWP de kosten van haar dienstverlening vergoed krijgt, de onderdelen 4.1 en 6.1 van het rapport.

¹¹² Vereniging Nederlandse Gemeenten, Blauwe Reeks, nr. 41, 1968.

¹¹³ Zie onderdeel 1.2.a.

mogen anderzijds ook weer niet een te algemeen karakter hebben.¹¹⁴ Dan is sprake van collectieve goederen en is heffing van een algemene belasting op zijn plaats in plaats van een bestemmingsheffing. Dit wordt in de literatuur ook wel aangeduid met een hybride karakter van de voorzieningen.¹¹⁵

De eis van een hybride of quasi-collectief karakter blijkt bijvoorbeeld uit het onderscheid dat in de jurisprudentie over baatbelasting is gemaakt tussen wijkse en bovenwijkse voorzieningen.¹¹⁶ Voorzieningen waarvan het profijtgebied groter is dan onroerende zaken in een bepaald gedeelte van de gemeente, kunnen niet worden bekostigd met baatbelasting. Klassieke voorbeelden hiervan zijn bruggen of tunnels die een bepaald gebied ontsluiten of verbinden met een ander gedeelte van de gemeente.

De commentator van 'De Gemeentewet en haar toepassing' verwoordt het aldus:

'Art. 222 lid 1 Gemw geeft ten eerste aan dat het bij de heffing van baatbelasting moet gaan om voorzieningen die in een bepaald gedeelte van de gemeente zijn gelegen. Deze eis hangt samen enerzijds met de voorwaarden dat de onroerende zaken door de voorzieningen moeten zijn gebaat en dat er geen gebate onroerende zaken buiten de heffing mogen blijven en anderzijds met het karakter van een bestemmingsheffing dat zich uit door het afbakenen van een specifieke groep belastingobjecten. De baatbelasting ziet om die redenen op het verhaal van kosten van voorzieningen voor een bepaalde wijk of gebied.'

*De kosten voor voorzieningen die weliswaar in een bepaald gedeelte van de gemeente liggen maar die een bovenwijkse karakter hebben, komen niet in aanmerking voor kostenverhaal via een baatbelasting. Bij deze voorzieningen stijgt de baat uit boven een bepaalde wijk.'*¹¹⁷

Anderzijds mogen de voorzieningen ook niet een te klein profijtgebied hebben. De Vakstudie Lokale belastingen en milieuheffingen merkt bijvoorbeeld op:

*'Voorzieningen zijn materiële zaken die door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand worden of zijn gebracht. Ook voor de baatbelasting nieuwe stijl is het uitgangspunt dat de voorzieningen het openbaar belang zullen moeten dienen en niet uitsluitend zijn gericht op het belang van een individu. Het maken van een uitrit voor een individuele woning zal naar onze mening niet als een voorziening kunnen worden aangemerkt, waarvan de kosten kunnen worden verhaald via de heffing van baatbelasting.'*¹¹⁸

Het Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ vermeldt het volgende:

*'Tot de voorzieningen kunnen alle voorzieningen worden gerekend waarvan de kosten in het verleden via de baatbelasting oude stijl en de bouwgrondbelasting werden verhaald. Het gaat daarbij om voorzieningen die dienstbaar zijn aan het openbaar belang. Voor de werken of werkzaamheden die specifiek voor één onroerende zaak worden verricht en dus geen openbaar karakter hebben, kan geen baatbelasting worden geheven. Indien de gemeente de kosten van dergelijke diensten via belastingheffing wil verhalen, kan zij hiervoor gebruikmaken van de in art. 229 lid 1 onderdeel b Gemeentewet opgenomen mogelijkheid tot het heffen van rechten ter zake van het genot van door of vanwege het gemeentebestuur verstrekte diensten.'*¹¹⁹

De eis van het openbare nut van de voorzieningen houdt dus in dat de voorzieningen in het algemene belang worden aangelegd en dat het profijt van die aangelegde voorzieningen een bepaalde groep uit de gehele gemeenschap treft en niet de gehele gemeenschap of een individu.

Uitsluitend in de openbare ruimte aangelegd?

In de traditionele toepassing van de baatbelasting werden voorzieningen van openbaar nut steeds in de openbare ruimte aangelegd. Dat is logisch verklaarbaar, omdat de gemeente – afgezien van mogelijke toestemming van particuliere eigenaren – slechts gerechtigd is om voorzieningen te treffen in haar eigen gemeentegrond. Tevens geldt dat in de openbare grond aangebrachte

¹¹⁴ Aldus ook A-G Niessen in de bijlage bij zijn conclusie bij HR 8 juni 2007, nr. 42 758, ECLI:NL:PHR:2007:AZ0396, onderdeel 5.3.

¹¹⁵ Vgl. A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage, (dissertatie), Delft: Eburon 2012, p. 454.

¹¹⁶ Zie bijv. Hof Den Bosch 26 oktober 2007, nr. 06/00327, ECLI:NL:GHSHE:2007:BC0992 en Rechtbank Breda 19 juli 2006, nr. AWB 05/3331, ECLI:NL:RBBRE:2006:AY5927.

¹¹⁷ De Gemeentewet en haar toepassing, commentaaronderdeel 2.1.1 bij artikel 222 Gemeentewet, Kluwer online, te benaderen via www.navigatortor.nl.

¹¹⁸ Vakstudie Lokale belastingen en milieuheffingen, commentaaronderdeel 9.3 bij artikel 222 Gemeentewet, Kluwer online, te benaderen via www.navigatortor.nl.

¹¹⁹ M.P. van der Burg e.a., Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, tiende druk, Deventer: Kluwer 2017, p. 299.

voorzieningen voor ieder lid van de gemeenschap nut kunnen opleveren, omdat in principe eenieder die daar komt gebruik kan maken van de aangelegde voorzieningen. Zo levert aangelegde straatverlichting, straatverharding en straatmeubilair profijt op voor eenieder die zich aldaar bevindt en er gebruik van kan maken. En zo levert een aangelegde parkeerplaats profijt op voor eenieder die daar zijn auto kan parkeren.

Bij de bouwgrondbelasting was dit anders. In de situatie van nieuwbouw legde de gemeente bij het bouwrijp maken van grond nutsvoorzieningen (riolering, gas-, elektriciteits- en waterleidingen) op en nabij percelen die niet in eigendom waren bij de gemeente en berekende de gemeente deze kosten door aan de grondeigenaar middels een exploitatiebijdrage (o.g.v. een overeenkomst) of middels een aanslag bouwgrondbelasting.

De vraag die in het kader van de GVR beantwoord moet worden is of de plaats waar de voorzieningen worden aangebracht (particuliere woning) de heffing van baatbelasting in de weg staat. Kunnen voorzieningen die op particulier terrein worden aangebracht wel van 'openbaar nut' zijn? Uit eerder onderzoek van het ESBL blijkt, dat de aanleg van voorzieningen in of op een eigendom van een andere (rechts)persoon dan de gemeente op zichzelf geen belemmering hoeft op te leveren voor de heffing van baatbelasting.¹²⁰ In dat onderzoek wordt verwezen naar een uitspraak van de Hoge Raad over de verharding van een kanaaldijk die in eigendom is bij het Rijk en geen openbare weg is.¹²¹ Dat de voorziening zelf niet in eigendom is bij de gemeente, doet blijken deze uitspraak niet ter zake. Het gaat er om, dat de gemeente vanuit haar publiekrechtelijke zorg voor het huishouden van de gemeente¹²² deze voorziening tot stand heeft gebracht. Dat geeft de bevoegdheid om de kosten ervan te verhalen middels de baatbelasting. Dat de gemeente voor de aanleg van de voorzieningen slechts privaatrechtelijke toestemming heeft van de eigenaar van de kanaaldijk ('vergunning') vormde hier volgens de Hoge Raad geen belemmering voor de heffing van baatbelasting.

Bij deze uitspraak past wel een nuancering. Het is ten eerste een oude uitspraak, uit 1956. Het is de vraag of een rechter in deze tijd, waarin de maatschappelijke opvattingen over publieke voorzieningen zijn gewijzigd, nog steeds dezelfde lijn zou volgen. In de tweede plaats stond buiten twijfel dat de aard van de voorziening – wegverharding – aanleiding gaf voor kostenverhaal middels baatbelasting, omdat dat reeds was uitgemaakt in de wetsgeschiedenis en jurisprudentie. In de derde plaats ging het om een kanaaldijk in eigendom van een andere overheid, namelijk het Rijk. Het ging dus niet om een particulier eigendom zoals een particuliere woning. Tenslotte merken wij op dat wij geen andere, soortgelijke uitspraken zijn tegengekomen waaruit blijkt dat voorzieningen op of aan onroerende zaken die niet in eigendom zijn van de gemeente, voor verhaal middels baatbelasting in aanmerking komen.

Wat ons inziens wel uit de jurisprudentie valt op te maken, is dat de voorzieningen niet slechts individueel nut moeten afwerpen, maar van nut moeten kunnen zijn voor een grotere groep onroerende zaken. Ook indien de voorzieningen niet in openbare gemeentegrond worden aangelegd, moeten de voorzieningen naar ons oordeel zodanig van aard zijn, dat ze nut afwerpen voor de onroerende zaken binnen een afgebakend gedeelte van de gemeente.¹²³

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

Nu de voorzieningen in of aan particuliere woningen worden aangebracht, moet de vraag worden beantwoord of de voorzieningen wel profijt of nut (kunnen) afwerpen voor een grotere groep onroerende zaken dan alleen de individuele woning. Met andere woorden: hebben de in en aan particuliere woningen tot stand gebrachte voorzieningen een hybride karakter?

In de situatie van toepassing van baatbelasting ter bekostiging van woningverduurzaming is de discussie omgekeerd ten opzichte van de traditionele discussie: dat sprake is van individueel profijt (baat) staat min of meer vast. Niet alleen vanwege het feit dat de voorzieningen op en aan de woning van de belastingplichtige worden getroffen, maar ook vanwege de instemming van de eigenaar tot aanbrengen van de voorzieningen en tot heffing van baatbelasting (in de vaststellingsovereenkomst). De discussie is in dit geval juist of daarnaast ook sprake is van voldoende openbaar nut (baatuitstraling) en of de voorzieningen

¹²⁰ A.P. Monsma en M.R. de Boer, Fiscale bekostiging warmtenet Drechtsteden, Rotterdam: ESBL 2019, p. 26, te downloaden van <https://www.eur.nl/esl/research/research-centers/esbl/themadossiers/duurzaamheid>.

¹²¹ Hoge Raad 18 januari 1956, nr. 12 563, ECLI:NL:HR:1956:AY1992.

¹²² Hier wordt de autonome bevoegdheid of open huishouding van de gemeente verwoord, die staat tegenover het uitvoeren van taken in medebewind, zie het huidige art. 124, lid 1 en 2 van de Grondwet.

¹²³ De koppeling aan een 'bepaald gedeelte van de gemeente' ontbrak in de wettekst van de bouwgrondbelasting. Wij leiden hieruit af dat met de bouwgrondbelasting - in tegenstelling tot de baatbelasting – wel kostenverhaal vanwege de aanleg van voorzieningen van openbaar nut kon plaatsvinden van een individuele onroerende zaak.

voldoende objectief nut opleveren voor de objecten binnen een bepaald gebied om de heffing van baatbelasting te kunnen rechtvaardigen.¹²⁴

De aard van de voorzieningen en de plaats waar deze worden aangebracht wijzen vooral op individueel profijt. Immers, de voorzieningen zorgen voor een beter geïsoleerde woning, een comfortabeler woonklimaat in de woning en een eigen alternatieve elektriciteitsvoorziening in de woning (zonnepanelen). De energievraag van de woning neemt hierdoor af.

Argumenten voor het voldoen aan de voorwaarde

Zijn er toch argumenten aan te voeren waardoor de voorzieningen behalve individueel ook nut voor een ruimere groep onroerende zaken afwerpen? Belangrijkste argument is in dit verband dat de faciliterende rol van gemeenten bij de verduurzaming van woningen een wettelijke basis heeft in de Klimaatwet. In het Klimaatakkoord zijn afspraken gemaakt, waarbij is gesteld dat een reductie van de uitstoot van broeikasgassen met 49% in 2030 nodig is om de opwarming van de aarde tot 1,5°C te beperken. Beperking van de opwarming van de aarde is nodig om de aarde leefbaar te houden voor de mens. Opwarming van het klimaat zorgt immers (onder andere) voor extreem weer, zoals grote hitte en overstromingen. Ook komt bijvoorbeeld de voedselvoorziening erdoor in gevaar. Om de CO₂-uitstoot te beperken is onder andere nodig, dat gebouwen beter geïsoleerd worden, zodat ze minder energie verbruiken. Ook is een omslag nodig van het verbruiken van fossiele energie naar het verbruiken van hernieuwbare energie, zoals zonne-energie of windenergie. De verduurzaming van de gebouwde omgeving is daarom een van de pijlers in het Klimaatakkoord. Op basis van het Klimaatakkoord is de Klimaatwet ingevoerd.¹²⁵ In de Klimaatwet is bepaald dat er 5-jaarlijks een klimaatplan wordt vastgesteld, te beginnen in 2019.¹²⁶ In het huidige Klimaatplan 2021-2030 wordt ten aanzien van de gebouwde omgeving een regierol aan gemeenten toebedeeld binnen de zogenoemde wijkgerichte aanpak.¹²⁷

Uit het Klimaatplan:

“Gemeenten regisseren de wijkaanpak en bieden lokaal maatwerk. Gemeenten hebben de regierol in de transitie naar aardgasvrije wijken. In een zorgvuldig proces en met betrokkenheid van wijkbewoners zullen zij per wijk een afweging moeten maken wat de beste oplossing is, als huizen niet langer met aardgas worden verwarmd. De oplossing kan per wijk verschillen.”

Hoe een gemeente invulling geeft aan haar regierol staat haar vrij. Dat blijkt onder meer uit informatie uit het Programma Aardgasvrije Wijken, waarin vier typische rollen uitgewerkt worden ten aanzien van de regierol van gemeenten. Het gaat om respectievelijk de afwachtende-, de proces-, de sturende en de integrale regisseur.¹²⁸ Daarbij wordt aangegeven dat de genoemde varianten ter inspiratie zijn bedoeld en dat een gemeente andere rollen of een combinatie van rollen kan kiezen.

Onderdeel van de aan gemeenten in het Klimaatplan toebedeelde regierol is het opstellen van een Transitievisie Warmte. De juridische basis hiervan is vooralsnog het Klimaatakkoord en het op de Klimaatwet gebaseerde Klimaatplan, maar zal verder worden verankerd in de Wet collectieve warmtevoorziening (Warmtewet 2). Deze wet moet onder meer leiden tot een marktorientering waarin ook de rol van de gemeente en de door haar te borgen publieke belangen verder zal worden uitgewerkt.¹²⁹

Uit het Klimaatplan (over de Transitievisie Warmte):

“Hierin leggen ze (= gemeenten) het tijdpad vast voor een (stapsgewijze) aanpak richting aardgasvrij (waarbij isoleren een stap kan zijn, mits onderdeel van de wijkgerichte aanpak naar aardgasvrij). Voor wijken waarvan de transitie voor 2030 is gepland, maken zij ook de potentiële alternatieve energie infrastructuur bekend en bieden zij inzicht in de maatschappelijke kosten en baten en de integrale kosten voor eindverbruikers hiervan. Bij de transitievisies warmte

¹²⁴ Voor de heffing van baatbelasting is niet het subjectieve profijt van de bewoner maatgevend, maar het objectieve profijt van de onroerende zaak: komt die onroerende zaak door de aanleg van de voorzieningen in een betere positie te verkeren? Worden de gebruiksmogelijkheden van die onroerende zaak bijvoorbeeld vergroot? Voor de vraag of groepsprofijs aanwezig is, is daarom maatgevend of de aangebrachte voorzieningen objectief nut opleveren voor de onroerende zaken in het afgebakende gebied.

¹²⁵ Wet van 2 juli 2019, houdende een kader voor het ontwikkelen van beleid gericht op omkeerbaar en stapsgewijs terugdringen van de Nederlandse emissies van broeikasgassen teneinde wereldwijde opwarming van de aarde en de verandering van het klimaat te beperken (Klimaatwet), Stb. 2019, 253.

¹²⁶ Art. 3 tot en met 5 Klimaatwet.

¹²⁷ Zie p. 32 en 33 van het Klimaatplan 2021-2030.

¹²⁸ <https://www.aardgasvrijewijken.nl/nieuws/1557273.aspx?t=Uitbreiding+stappenplan+Transitievisie+Warmte>.

¹²⁹ Zie ook de Voortgangsrapportage PAW Monitor 2020 van maart 2021 waarin ook op diverse plaatsen de rol van gemeenten in het programma Aardgasvrije Wijken en het publieke belang dat zij daarbinnen moeten borgen (<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2021/03/31/monitor-2020-voortgangsrapportage-programma-aardgasvrije-wijken>).

programmeren gemeenten zoveel als mogelijk op basis van de laagste maatschappelijke kosten en kosten voor de eindgebruiker. (...) Gemeenten actualiseren in eerste instantie de transitievisie warmte elke 5 jaar. VNG en Rijk evalueren uiterlijk in 2022 of deze actualisatietermijn van iedere 5 jaar de juiste is.”¹³⁰

De Transitievisie Warmte leidt tot uitvoeringsplannen per wijk. Hierin speelt de GVR een belangrijke rol door wijkgericht en projectmatig de warmte- en energievraag terug te brengen. Kortom: bezien vanuit de rol die gemeenten hebben in de wijkgerichte aanpak van aardgasvrij maken van wijken is het publieke belang wel degelijk aanwezig en heeft het ook een wettelijke basis.

De voorzieningen die namens de gemeente worden getroffen in en aan particuliere woningen hebben daarmee – bezien vanuit de klimaatdoelen – een hybride karakter. Ze zijn immers niet enkel gericht op het particuliere belang van de individuele woning-eigenaar. Aanleiding voor de woningverduurzaming zijn immers de in Klimaatakkoord, -plan en -wet vastgelegde klimaatdoelstellingen die daarin als publiek belang worden gedefinieerd en die door de overheid nagestreefd worden en de daarin opgenomen rol die ook aan gemeenten wordt toebedeeld. Door middel van de GVR neemt de CO₂-uitstoot van woningen af en worden zij gereed gemaakt voor een duurzame warmtevoorziening in een volgende fase. De voorzieningen die in het kader van de GVR worden aangebracht – zonnepanelen en woningisolatie – maken aldus deel uit van de publieke taakuitoefening. Het aanbrengen ervan zorgt voor het bereiken van de overheidsdoelstelling van een schone leefomgeving en de concretere doelstellingen in het Klimaatakkoord.

Elke verduurzaamde woning in een bepaalde wijk, brengt een duurzame warmtevoorziening en een aardgasloze wijk dichterbij. Verder geldt dat hoe meer woningen in een bepaalde wijk zijn verduurzaamd, hoe lager de uiteindelijke warmtevraag van de wijk zal zijn en hoe goedkoper de aan te leggen collectieve warmtevoorziening kan worden. Door het naar beneden brengen van de energievraag in de wijk zou het zelfs mogelijk kunnen zijn dat de niet-verduurzaamde woningen zonder nadere aanpassing aangesloten kunnen worden op de nieuwe warmtevoorziening. In die zin is de verduurzaming van enkele woningen in de wijk ook voordelig voor de overige woningen in de wijk. De wijkgerichte aanpak van de GVR en de toepassing van baatbelasting daarbinnen kan in dat opzicht worden gezien als een instrument om toe te werken naar een collectieve warmtevoorziening.

Gelet op de regierol van gemeenten in de energietransitie en de wettelijke verankering daarvan, kan worden beargumenteerd dat bij toepassing binnen de GVR sprake is van ‘openbaar nut’. Dit past ook binnen de veranderde rol van de overheid, waar heden ten dage andere soorten voorzieningen tot het openbaar nut worden gerekend dan vroeger. Waar de traditionele toepassing van baatbelasting de aanleg van straatverlichting, straatverharding, riolering en elektriciteit betrof, zouden nu de voorzieningen die nodig zijn binnen de klimaataanpak gezien kunnen worden als voorzieningen in het publieke belang.

Argumenten tegen het voldoen aan de voorwaarde

De vraag is of de hiervoor genoemde argumenten voor de aanwezigheid van een algemeen belang voldoende zijn voor het in juridische zin voldoen aan de voorwaarde van ‘openbaar nut’. Zoals eerder aangegeven kan gedacht vanuit het project en de inbedding in het gemeentelijke duurzaamheidsbeleid worden betoogd dat sprake is van een groter dan enkel individueel belang, maar moet voor de fiscaal-juridische houdbaarheid van de baatbelastingheffing worden getoetst of aan de wettelijke voorwaarden voor heffing wordt voldaan. Voor het voldoen aan de voorwaarde van ‘openbaar nut’ is noodzakelijk dat het profijt bereik van de aangelegde voorzieningen (waarvoor de belasting wordt geheven; dat zijn dus isolatie en zonnepanelen in/aan individuele woningen) enerzijds groter is dan de individuele woning waaraan de voorzieningen worden aangebracht en anderzijds kleiner is dan alle onroerende zaken in de gemeente (geen collectieve voorziening). Er moet een groep onroerende zaken aan te wijzen zijn binnen de gemeente die een bijzonder profijt heeft van de aangelegde voorzieningen. De vraag is dus of de andere onroerende zaken¹³¹ in de wijk in objectieve zin gebaat zijn: worden deze als zodanig beter geschikt voor bebouwing en komen deze in een voordeligere positie te verkeren door de isolatie van de buurwoning(en)? Niet relevant hierbij is of de eigenaar of gebruiker van de andere woningen zelf profijt heeft, want voor de baatbelasting is maatgevend of sprake is van objectieve baat en niet van subjectieve baat. Dat een bewoner in de toekomst misschien gebruik kan maken van een alternatieve warmtebron is niet relevant; het gaat erom dat de onroerende zaak als zodanig beter geschikt wordt voor bebouwing of een andere gebruiksmogelijkheid krijgt door de aanleg van de voorzieningen. Zie voor een uitgebreidere uitleg van het begrip ‘baat’ onderdeel 1.2.c.

De andere woningen hebben in ieder geval geen vergelijkbare, directe vorm van baat. In de eerste plaats zijn de andere woningen zelf niet verduurzaamd. De energievraag van de andere woningen blijft hetzelfde en ook het comfort van de andere

¹³⁰ Klimaatakkoord 2019, p. 27.

¹³¹ In het vervolg wordt steeds gesproken over ‘woningen’, nu het in de wijkgerichte aanpak gaat om het van het gas afhalen van woningen. Een eventueel groepsprofiel zou theoretisch ook andere onroerende zaken in de wijk dan woningen (bijv. kantoren) kunnen treffen.

woningen verbeterd niet. In de tweede plaats kunnen ze geen gebruik maken van de isolatie en zonnepanelen die in de buurwoning zijn aangebracht. Ze kunnen hierop niet worden aangesloten. De andere woningen hebben dus enerzijds niet het directe profijt van een betere isolatie of zonnepanelen en kunnen anderzijds ook geen gebruik maken van de aangebrachte voorzieningen in de buurwoningen. Wat resteert is slechts een indirect of afgeleid profijt van de aangebrachte voorzieningen. Dat afgeleide profijt bestaat, zoals hiervoor is verwoord, uit het algemene belang van de klimaataanpak en meer in specifiek uit het terugdringen van de warmtevraag van de wijk waarin deze woningen zijn gelegen en daarmee het eerder en goedkoper binnen bereik komen van een alternatieve warmtevoorziening in de wijk. De vraag is echter of een dergelijk indirect of afgeleid profijt voldoende is om te concluderen tot 'baat' in de zin van de wet.

Aansluitmogelijkheid

Uit de jurisprudentie blijkt dat de mogelijkheid van een onroerende zaak om op een aangelegde voorziening aan te sluiten baat oplevert in de zin van de wet. Denk daarbij aan de aanleg van riolering.¹³² Of de onroerende zaak al beschikt over een alternatief, zoals een septic tank, doet niet af aan de baat. Immers, de onroerende zaak heeft door de aanleg van riolering de mogelijkheid gekregen aan te sluiten op deze kwalitatief betere voorziening.¹³³

Deze jurisprudentie is echter niet een-op-een toepasbaar op de baatbelasting binnen de GVR. Immers, de voorzieningen die worden aangelegd bestaan uit het aanbrengen van isolatie en zonnepanelen in en aan een aantal woningen. De overige woningen in de wijk kunnen hierop niet worden aangesloten en kunnen van deze voorzieningen geen gebruik maken. Na de aanleg van riolering ligt er een voorziening in de grond waarop de omliggende woningen direct aangesloten kunnen worden. Bij de aanleg van isolatie en zonnepanelen kan geen andere woning dan de betreffende woning erop worden aangesloten.

Wel heeft deze jurisprudentie betekenis doordat aansluitmogelijkheid reeds baat oplevert en niet enkel het daadwerkelijk aansluiten. In het geval van de GVR is sprake van een *verwachte* gebruiksmogelijkheid *in de toekomst*, namelijk in de zin dat de alternatieve warmte-oplossing hierdoor sneller binnen bereik komt en goedkoper wordt voor de gemeente om aan te leggen dan zonder de verduurzaming van de woningen. Deze aansluitmogelijkheid ziet alleen niet op de voorziening die de gemeente al heeft aangelegd en waarvoor de baatbelasting wordt geheven, maar op de voorziening die in de toekomst mogelijk zal worden aangelegd door de gemeente of door een andere partij. De vraag is dan of de relatie tussen de aangelegde voorziening en de (toekomstige) baat van de andere woningen voldoende concreet (en voldoende objectief) is.

Toekomstige baat

Met betrekking tot de vraag of ook sprake kan zijn van baat ingeval van toekomstige gebruiksmogelijkheden zijn de volgende uitspraken te noemen. De Hoge Raad heeft in 1995 over een bouwgrondbelasting geoordeeld.¹³⁴ Daarbij had de gemeente voorzieningen van openbaar nut aangelegd, die gunstig/nuttig zijn voor nieuwe bebouwing. Ook een bestaande woning was aangeslagen voor de bouwgrondbelasting. De vraag was of deze bestaande woning, die immers zelf al beschikte over de benodigde voorzieningen, wel gebaat was door de aanleg van de voorzieningen door de gemeente. De gemeente vond van wel, omdat op grond van een planologische bestemmingswijziging een deel van de achtertuin van de bestaande woning bebouwd zou kunnen worden. Daarmee zou dat deel van de onroerende zaak in de toekomst gebruik kunnen maken van de aangelegde voorzieningen. De Hoge Raad oordeelt:

'In verband met dit laatste kan immers slechts worden geoordeeld dat van geschiktheid of betere geschiktheid voor bebouwing sprake is indien de Gemeente aannemelijk maakt dat bebouwing van de achterstrook met een vrijstaande of dubbele woning objectief gezien - gelet op alle voor het perceel als geheel daaraan verbonden gevolgen - voor de hand liggend is.'

Vertaald naar de GVR doen zich drie mogelijke knelpunten voor. Het eerste betreft de (hiervoor reeds behandelde) relatie tussen de aangelegde voorzieningen en de baat. De aangelegde voorzieningen zijn in het geval van de GVR isolatie en zonnepanelen. De andere, niet verduurzaamde woningen zullen hierop niet worden aangesloten, ook niet in de toekomst. Het gaat in dit geval om aansluiting op een andere voorziening, die in de toekomst nog aangelegd zou kunnen worden. Het tweede knelpunt betreft de vraag hoe concreet de plannen zijn voor de aanleg van de toekomstige warmtevoorziening en de aansluiting daarop van de woningen in de wijk. In de aangehaalde uitspraak was het bestemmingsplan al gewijzigd en bestond er in juridische zin dus de mogelijkheid van bebouwing van de achterstrook en in theoretische zin dus de mogelijkheid van het gebruikmaken van

¹³² Zie bijv. Hof Den Bosch 22 april 2011, nr. 09/00055, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ9905, bevestigd door HR 28 oktober 2011, nr. 11/02394, ECLI:NL:HR:2011:BU1751.

¹³³ Dit kan wel aanleiding zijn voor het toepassen van tariefdifferentiatie, zie bijv. Hof Den Bosch 3 april 2007, nr. 04/00607, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA5109. Buiten de heffing laten is echter niet toegestaan, zie bijv. Hof Arnhem 22 maart 2011, nr. 10/00313, ECLI:NL:GHARN:BQ0603.

¹³⁴ HR 1 maart 1995, nr. 29 384, ECLI:NL:HR:1995:AA3088.

de aangelegde voorzieningen. In ons geval is er nog geen concreet plan (in de zin van een aangenomen besluit daartoe door de gemeenteraad) voor de aanleg van een alternatieve warmtevoorziening. Het is dus nog niet zeker dat er een alternatieve warmtebron zal worden aangelegd, wanneer dat gebeurt en of de niet-verduurzaamde woningen hierop zonder nadere aanpassing aangesloten zouden kunnen worden. Het derde knelpunt betreft de vraag of de toekomstige aansluitmogelijkheid voor de hand liggend is voor de onroerende zaak. De verwachting/het plan is dat er in de toekomst een – nog aan te leggen – alternatieve warmteoplossing komt voor de gehele wijk, waarop de betreffende onroerende zaak dan mogelijk aangesloten kan worden. In dit verband zal de heffingsambtenaar aannemelijk moeten maken dat deze toekomstige aansluiting op een alternatieve warmte-oplossing (op de baatpeildatum) voor de hand liggend is voor de niet-verduurzaamde woning. Daarbij zal ook de vraag beantwoord moeten worden of de onroerende zaak naar verwachting zonder nadere aanpassing (zoals isolatie) op die alternatieve voorziening aangesloten zal kunnen worden. Immers, de beoordeling van de baat geschiedt naar de baatpeildatum. Nu op de baatpeildatum de woning niet is verduurzaamd, is de vraag of de woning in de toestand waarin hij zich op die datum bevindt in de toekomst aangesloten zou kunnen worden.

Met betrekking tot het tweede knelpunt (hoe concreet is de toekomstige baat) noemen wij de volgende uitspraak. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat ook een *voorbereidingsbesluit* voor een bestemmingsplanwijziging voldoende concreet kan zijn voor de conclusie dat de onroerende zaak – vanwege de toekomstige nieuwe bestemming – gebaat is door de aangelegde voorzieningen.¹³⁵ Gezien deze uitspraak moet er, om baat aan te kunnen nemen op basis van toekomstige gebruiksmogelijkheden, volgens de Hoge Raad dus wel een concreet aangrijpingspunt zijn voor de bestemmingswijziging, zoals een voorbereidingsbesluit voor wijziging van het bestemmingsplan of de wijziging van het bestemmingsplan zelf. Enkel plannen voor wijziging, zonder (voorbereidend) besluit daartoe door het bevoegde orgaan, zijn niet concreet genoeg voor de aanwezigheid van baat.

Ook in deze voorbeelden gaat het om reeds door de gemeente aangelegde voorzieningen (riolering, elektriciteit, ...) waar een onbebouwd(e) (deel van een) onroerende zaak gebruik van kan maken, zij het pas na bestemmingswijziging. Deze casus verschilt van de situatie binnen de GVR. Daar is de concrete baatopleverende voorziening (namelijk de alternatieve warmtevoorziening) nog niet aangelegd en kan de woning daarop nog niet worden aangesloten; binnen de GVR gaat het slechts om de mogelijke aansluiting in de toekomst op een nog aan te leggen alternatieve warmtevoorziening, welke oplossing wel dichterbij komt door de aanleg van de huidige voorzieningen.

Neveneffecten en algemeen belang

Met betrekking tot een meer indirect of afgeleid profijt noemen wij een uitspraak van Hof Amsterdam. Dat hof heeft geoordeeld over de stelling van een belastingplichtige dat door de aanleg van riolering de nabij het gebate gebied gelegen plas en alle naar die plas leidende sloten aanzienlijk schoner en dieper zijn geworden, dat de recreatiemogelijkheden hierdoor enorm zijn verbeterd en dat alle onroerende zaken in het gebied rondom de plas hierbij zijn gebaat (en dus in de heffing zouden moeten worden betrokken):

*'Belanghebbende heeft echter niet aannemelijk gemaakt dat door de aanleg van de riolering voor bepaalde onroerende zaken recreatiemogelijkheden zijn ontstaan die tevoren niet bestonden of bestaande recreatiemogelijkheden aantoonbaar en in niet te verwaarlozen mate zijn verbeterd. Het schoner en dieper worden van wateren in een bepaald gebied is een gunstig neveneffect van de aanleg van de riolering, maar dit is een algemeen, niet aan bepaalde objecten toe te rekenen, belang.'*¹³⁶

In dit geval was het gunstige effect dat de aanleg van riolering had voor verder weg gelegen objecten (die niet direct op de riolering konden worden aangesloten), in de vorm van het schoner en dieper worden van wateren, niet voldoende om baat aan te nemen. Uit deze uitspraak kan wel een vergelijking worden getrokken naar de situatie van de GVR. In plaats van riolering worden binnen de GVR isolatie/zonnepanelen aangelegd. Dat is de voorziening die het aangrijpingspunt vormt voor de heffing van baatbelasting. Deze voorzieningen leveren in directe zin baat op voor de verduurzaamde woningen. Gunstig neveneffect van de aanleg van deze voorziening is het eerder en goedkoper binnen bereik komen van een alternatieve warmtevoorziening in de wijk.

Vanuit de wijkaanpak gedacht is deze gedachtegang niet logisch of zelfs onjuist, want het hiervoor als 'neveneffect' genoemde is juist het doel van de wijkaanpak. Om dat doel te bereiken is de eerste stap het verduurzamen van woningen binnen de wijk. Gedacht vanuit het wettelijke systeem van de baatbelasting echter is het aangrijpingspunt voor heffing de aanleg van isolatie/zonnepanelen in/op enkele woningen in de wijk. Immers, de isolatie/zonnepanelen vormen de 'voorziening' waarvoor baatbelasting wordt geheven. In dat verband is de vraag is of het gunstige neveneffect van het eerder en goedkoper bereikbaar

¹³⁵ HR 14 juni 1978, nr. 18 852, ECLI:NL:HR:1978:AX2854.

¹³⁶ Hof Amsterdam 28 juli 2005, nr. 03/00001, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU0469.

worden van een alternatieve warmtevoorziening voldoende bepaald of concreet is om hiervoor een heffing op te kunnen leggen aan de niet-verduurzaamde woningen in de wijk.

Met betrekking tot gunstige neveneffecten of het dienen van een ander, niet direct toe te rekenen belang noemen wij nog de volgende uitspraak. Hof Amsterdam oordeelde over de herinrichting van het winkelgebied de Rode Steen:

*'Voorts heeft belanghebbende aangevoerd dat de verbetering van het verblijfsklimaat op de Rode Steen niet een horecabelang is maar een algemeen belang. Hieromtrent merkt het Hof op dat indien de in de belastingheffing betrokken percelen gebaat zijn en er daarnaast tevens voordelen ontstaan die tot het algemeen belang kunnen worden gerekend, dit niet impliceert dat daardoor de mogelijkheid tot het heffen van baatbelasting wegvalt. Voor de vraag of een baatbelasting kan worden geheven is namelijk uitsluitend bepalend het antwoord op de vraag of de in de belasting betrokken onroerende zaken gebaat zijn door de door of met medewerking van de gemeente tot stand gebrachte voorzieningen.'*¹³⁷

De winkel van belanghebbende was volgens het hof gebaat door de aangebrachte voorzieningen, zodat deze terecht in de heffing was betrokken.

Ook hierbij kan een vergelijking worden getrokken met de GVR. De voorziening die wordt aangelegd en waarvoor baatbelasting wordt geheven bestaat daarbij uit isolatie/zonnepanelen in/aan een aantal woningen binnen de wijk. Hierdoor ontstaat niet alleen baat voor de betrokken percelen, maar ontstaan ook voordelen die tot het algemeen belang kunnen worden gerekend, namelijk het naar beneden brengen van de warmte- en energievraag van de wijk, teneinde in de toekomst op een alternatieve warmtevoorziening in de wijk over te gaan, hetgeen noodzakelijk is in het kader van het Klimaatakkoord. Voor de vraag of een baatbelasting kan worden geheven doet dit algemene belang niet ter zake; daarvoor is namelijk uitsluitend bepalend het antwoord op de vraag of de in de baatbelasting betrokken onroerende zaken gebaat zijn door de tot stand gebrachte voorzieningen (in casu isolatie/zonnepanelen).

Daarbij komt, dat binnen de door ons beoordeelde toepassing van de GVR alleen de woningen die worden verduurzaamd in de heffing van baatbelasting worden betrokken. Sterker nog, per verduurzaamde woning worden de kosten van de voorzieningen aan die betreffende woning doorberekend. Ook uit deze invulling van de baatbelasting kan worden afgeleid dat binnen de GVR als uitgangspunt geldt dat de overige onroerende zaken binnen de wijk niet of onvoldoende gebaat zijn.

Conclusie en knelpunt in de wet

Dat er mede een algemeen belang wordt gediend met de verduurzaming van de woning vormt een rechtvaardiging voor overheidsbemoeienis bij het tot stand brengen van de voorzieningen. De hele opzet van de wijkaanpak door gemeenten is hierop gericht. Voor het verhaal van de kosten middels de bestemmingsheffing baatbelasting is dit in juridische zin echter niet voldoende. Baatbelasting kan slechts worden geheven ter zake van een voorziening die een groep onroerende zaken bijzonder profijt oplevert, waarbij een kostenomslag plaatsvindt van de totaalkosten van de voorzieningen over die groep gebate objecten. De getroffen voorzieningen moeten baat opleveren voor een afgebakende groep onroerende zaken, die kleiner is dan de gehele gemeenschap en groter is dan het individu. Daarvoor is binnen de GVR nodig, dat behalve de verduurzaamde woningen (individu) ook andere onroerende zaken in de wijk in objectieve zin gebaat zijn. Naar onze inschatting is, mede op basis van de hiervoor genoemde jurisprudentie, de baatuitstraling van de voorzieningen binnen de GVR in fiscaal-juridische zin niet groot genoeg om heffing van een bestemmingsbelasting te rechtvaardigen. Dit vormt aldus een knelpunt in de wet voor de toepassing van de GVR.

Aanpassingsmogelijkheid binnen GVR

Dit knelpunt kan niet worden ondervangen binnen de GVR zelf, omdat de aard van de voorzieningen vast staat en de uitstralingsbaat hiervan niet beïnvloedbaar is. Of sprake is van voldoende profijt bereik om de heffing van baatbelasting te rechtvaardigen zal door de rechter moeten worden beoordeeld.

Mogelijkheid aanpassing wet

Wel zou op dit punt de wet kunnen worden aangepast. In de wet kan – eventueel bij wijze van een tijdelijke innovatieregeling – worden vastgelegd dat ter zake van verduurzamingsvoorzieningen een baatbelasting mag worden geheven. Wij doen hiervoor een tekstuele suggestie in onderdeel 7.5 van het rapport.

¹³⁷ Hof Amsterdam 1 december 2000, nr. P99/1332, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA8944, r.o. 6.2.2.

Voor het kunnen heffen van baatbelasting is groepsprofiel nodig. Wij hebben in dit onderdeel geconcludeerd dat dit in fiscaal-juridische zin binnen de GVR niet voldoende concreet aanwezig is. Dit zou kunnen worden opgelost door wijziging van de wet op dit punt. Heffing van baatbelasting voor de genoemde voorzieningen zou dan wettelijk mogelijk gemaakt worden. Hierna beoordelen wij ook de overige voorwaarden voor heffing. Wij gaan er daarbij veronderstellenderwijs van uit dat de andere woningen in de wijk wel gebaat zijn en dat dus sprake is van voorzieningen waarvoor baatbelasting geheven mag worden.

Ad d) Voorzieningen moeten baat opleveren

Tot slot noemen wij nog kort de voorwaarde dat de voorzieningen baat opleveren. Indien de voorzieningen op zichzelf bezien geen nut of voordeel kunnen opleveren voor de afgebakende groep onroerende zaken, mag geen baatbelasting worden geheven. Dat 'nut' of 'voordeel' moet worden begrepen als 'baat' in de zin van het wetsartikel. De aard van de tot stand gebrachte voorzieningen kan zodanig zijn dat deze geen baat in de zin van artikel 222 Gemeentewet opleveren. Daarbij valt onder meer te denken aan het uitvoeren van (achterstallig) onderhoud, zoals het herstellen van de bestrating inclusief het ophogen met zand van verzakte delen. Hoewel het uitvoeren van onderhoud nuttig is en profijt oplevert voor de onroerende zaken in de nabijheid, leveren deze werkzaamheden naar hun aard geen baat op in de zin van artikel 222 Gemeentewet. De onroerende zaken komen door dit onderhoud niet in een betere positie te verkeren dan voorheen. De gemeente is reeds verplicht tot het uitvoeren van onderhoud van bestaande voorzieningen. Zie hierover uitgebreider onderdeel 1.2.b en zie ook onderdeel 1.2.c. hierna.

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

Dat de voorzieningen die in het kader van de GVR worden aangebracht in/aan de woning baat opleveren voor die onroerende zaak staat buiten twijfel. Isolatie (of: betere isolatie) van de woning brengt de woning in een voordeliger positie dan voorheen. De energievraag van de woning neemt af en de woning wordt aangepast aan de eisen die in verband met klimaatverandering gesteld zullen gaan worden aan woningen. De voorzieningen leveren meer wooncomfort op binnen de woning. Zonnepanelen zorgen voor een alternatieve energiebron voor de woning, zodat de woning minder afhankelijk wordt van de aanlevering van energie van buitenaf. Een woning die reeds verduurzaamd is zal bij verkoop naar verwachting meer opleveren dan een vergelijkbare woning die niet al verduurzaamd is.¹³⁸

Een woningeigenaar zal bovendien niet instemmen met de verduurzaming en de daarop volgende baatbelastingheffing als hij er niet van overtuigd zou zijn dat zijn woning in een betere positie komt als gevolg van de getroffen verduurzamingsmaatregelen. De vraag is dan ook niet of de voorzieningen baat kunnen opleveren. De vraag is veeleer, of de voorzieningen baat opleveren voor een groep objecten in plaats van slechts voor de individuele woning, zie de paragraaf hiervoor.

1.2.c Baat

Baatbelasting kan worden geheven ter zake van de onroerende zaak die gebaat is door de voorzieningen. Is de onroerende zaak niet gebaat, dan mag deze niet in de heffing worden betrokken. Aan de andere kant geldt, dat iedere onroerende zaak die wel gebaat is in de heffing moet worden betrokken. Dit houdt verband met het omslagkarakter van de heffing, zie onderdeel 1.2.e. In de parlementaire geschiedenis bij de Wet materiële belastingbepalingen, waarbij de baatbelasting oude stijl en de bouwgrondbelasting werden samengevoegd tot de huidige baatbelasting, is opgemerkt dat onder de term 'baat' niet alleen moet worden uitgelegd naar de betekenis die dit begrip onder de baatbelasting oude stijl had. Onder baat moet ook worden begrepen, de termen 'geschikt of beter geschikt voor bebouwing' en 'in een voordeligere positie komen te verkeren' welke begrippen voor de heffing van bouwgrondbelasting werden gehanteerd. De term 'baat' is aldus een ruim begrip. Een onroerende zaak wordt bijvoorbeeld beter geschikt voor bebouwing door de aanleg van nutsvoorzieningen (zoals riolering) en komt in een voordeligere positie te verkeren vanwege een aantrekkelijkere ligging als gevolg van bijvoorbeeld de aanleg van waterpartijen, groenvoorzieningen en een kunstwerk.¹³⁹ Ook een betere bereikbaarheid van de onroerende zaak, door de aanleg van infrastructuurle werken als verbindingswegen en op- en afritten naar de snelweg (ontsluitingswegen), leidt tot baat.¹⁴⁰ Eerder al oordeelde de Hoge Raad dat waardevermeerdering van de onroerende zaak een indicatie is van de aanwezigheid van baat als gevolg van de aanleg van de voorzieningen, maar dat waardevermeerdering niet noodzakelijk is. Ook andere omstandigheden

¹³⁸ P. Zancanella, P. Bertoldi & B. Boza-Kiss, 'Energy efficiency, the value of buildings and the payment default risk, JRC Science for Policy Report, European Union 2018 (JRC EU 2018).

¹³⁹ Hof Den Bosch 1 maart 2013, nr. 10/00825, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ4322 bevestigd door HR 25 april 2014, nr. 13/01831, ECLI:NL:HR:2014:988.

¹⁴⁰ Zie in vorige voetnoot genoemde uitspraak van Hof Den Bosch en zie in dezelfde zin Rechtbank Noord-Holland 27 januari 2021, nr. 19/1737, ECLI:NL:RBNHO:2021:1086 nr. 19/10, ECLI:NL:RBNHO:2021:1087 en nr. 19/19, ECLI:NL:RBNHO:2021:1088.

kunnen leiden tot het oordeel dat de onroerende zaak als gevolg van de voorzieningen in een voordeligere positie is komen te verkeren.¹⁴¹

De baatbelasting kan worden gekarakteriseerd als een zakelijke en objectieve belasting: het gaat om baat van de onroerende zaak (objectief). De persoonlijke omstandigheden van een belastingplichtige eigenaar zijn niet relevant voor de vraag of sprake is van baat (zakelijk). Uit de jurisprudentie kan worden afgeleid dat een onroerende zaak is gebaat indien deze als gevolg van de voorzieningen meer dan verwaarloosbaar in een betere positie is komen te verkeren.¹⁴² Bij vervanging van bestaande voorzieningen kan bijvoorbeeld sprake zijn van verwaarloosbare baat.¹⁴³ Of een onroerende zaak door de aangebrachte voorzieningen is gebaat, wordt beoordeeld naar de omstandigheden die de onroerende zaak betreffen. Hierbij wordt gekeken naar de aard van de voorzieningen in relatie tot de objectieve kenmerken van de onroerende zaken. Zo levert de herinrichting van een winkelgebied vooral baat op voor de daarin gelegen onroerende zaken die volgens hun planologische bestemming mogen worden gebruikt als winkel. Onroerende zaken met een woonbestemming zijn, afhankelijk van de soort voorzieningen die worden aangelegd, mogelijk minder gebaat door dergelijke voorzieningen.

Indien een complex van voorzieningen wordt getroffen, dient in het kader van het geheel van de voorzieningen te worden beoordeeld of een onroerende zaak is gebaat.¹⁴⁴ Een onroerende zaak hoeft derhalve niet door elk van de voorzieningen afzonderlijk te zijn gebaat.

Met betrekking tot de aanleg van riolering is in de jurisprudentie uitgemaakt, dat dit baat oplevert voor de onroerende zaken die erop aangesloten kunnen worden.¹⁴⁵ Dat voorheen van een alternatieve voorziening, zoals een septic tank, gebruik werd gemaakt, doet aan de baat niet af. Immers, de nieuwe voorziening vergroot de gebruiksmogelijkheden van de onroerende zaak en brengt deze in een voordeligere positie dan voorheen.¹⁴⁶

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

Binnen de GVR worden voorzieningen aangebracht in en aan de onroerende zaak, waardoor die onroerende zaak verduurzaamd wordt. Het betreft het aanbrengen van isolatie, in/aan bijvoorbeeld het dak, de vloer en de muren. Daarnaast kunnen binnen de GVR ook isolatieglas en zonnepanelen worden aangebracht.

Wat ons betreft is er geen twijfel over mogelijk dat deze voorzieningen baat opleveren voor de betreffende woning. Immers, deze wordt geïsoleerd, zodat de woning minder energie verbruikt. De woning wordt beter verkoopbaar door de aangebrachte voorzieningen. De woning wordt klaargemaakt voor toekomstige strengere eisen op het gebied van energieverbruik en duurzaamheid. De woning wordt beter geschikt gemaakt om op termijn afgesloten te kunnen worden van aardgas als warmtebron. Daarnaast zorgt de isolatie voor een comfortabeler woonklimaat in huis. De temperatuur in de woning schommelt minder als gevolg van de aangebrachte isolatie. In de zomer warmt de woning minder snel op en in de winter koelt de woning minder snel af. Het aanbrengen van zonnepanelen is aan te merken als het aanleggen van een alternatieve energiebron in de woning. De woning wordt hiermee minder afhankelijk van de elektriciteit die door energieleveranciers wordt geleverd. Er hoeft door beide soort maatregelen – isolatie en zonnepanelen – minder energie (elektriciteit en aardgas) te worden aangevoerd naar de woning. De woning komt hierdoor in een voordeligere positie te verkeren dan voor het aanbrengen van de voorzieningen. Dat de keuze voor de soort voorzieningen die zullen worden aangebracht mede afhangt van persoonlijke omstandigheden van de bewoner – zoals de omstandigheid of de zolderverdieping wordt bewoond – doet hier ons inziens niet aan af. De woning wordt als zodanig beter geschikt voor het gebruik en wordt objectief in een betere positie gebracht door de aangebrachte voorzieningen.

Kortom: aan de voorwaarde van baat van de woning die in de heffing van baatbelasting wordt betrokken wordt voldaan.

Mogelijk knelpunt

Wel bestaat mogelijk een knelpunt ten aanzien van de baat van de andere onroerende zaken in de wijk. Zie hierover de onderdelen 1.2.b en 1.2.e en de daar genoemde mogelijke oplossingen.

¹⁴¹ Hoge Raad 8 mei 1957, nr. 13 163, ECLI:NL:HR:1957:AY1636, herhaald in Hoge Raad 21 april 1971, nr. 16 516, ECLI:NL:HR:1971:AX4967.

¹⁴² Vgl. HR 25 mei 1988, nr. 25 347, ECLI:NL:HR:1988:BH7408 en HR 22 juni 2007, nr. 42 721, ECLI:NL:HR:2007:AZ0392.

¹⁴³ Vgl. Hof Amsterdam 16 september 2005, nr. 04/3100, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU3160.

¹⁴⁴ Vgl. HR 29 september 1999, nr. 34 439, ECLI:NL:HR:1999:AA2901.

¹⁴⁵ Hof Den Bosch 4 maart 2011, nr. 10/00109, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ4971 (riolering Steenbergse).

¹⁴⁶ Hof Arnhem 22 maart 2011, nr. 10/00313, ECLI:NL:GHARN:2011:BQ0603 en Hof Arnhem 27 april 2010, nr. 09/00120, ECLI:NL:GHARN:2010:BM6044.

1.2.d Onroerende zaak

In de heffing van de baatbelasting wordt betrokken de (door de voorzieningen gebate) onroerende zaak. De heffing rust hiermee op het object en niet op het subject. In de parlementaire geschiedenis is onder meer overwogen:

“De baatbelasting behoort tot de zakelijke belastingen op onroerende goederen. Het is een belasting die drukt op het onroerend goed. De belasting volgt de zaak.”¹⁴⁷

In de verordening moet het belastingobject worden omschreven. Aangesloten kan worden bij de WOZ-objectafbakening.¹⁴⁸ Hoewel ook latere aanbouw, bijbouw, afbraak, samenvoeging van de onroerende zaak etcetera geen rol spelen bij de vraag welk object in de heffing moet worden betrokken, omdat op de baatpeildatum reeds is vastgesteld welk object gebaat is en in de heffing moet worden betrokken¹⁴⁹, zal er wel een regeling getroffen moeten worden voor de vraag welke belastingplichtige(n) in zo'n geval de jaarlijkse aanslag zal/zullen moeten ontvangen.

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

De toepassing van de baatbelasting binnen de GVR voldoet aan de voorwaarde van een objectieve en zakelijke heffing. Zowel in het bekostigingsbesluit als in de verordening wordt gesproken van ‘de onroerende zaken die zijn gebaat door de voorzieningen’. Er wordt geen nadere definitie opgenomen van het begrip ‘onroerende zaken’. In plaats daarvan wordt door de vermelding van specifieke adressen duidelijk welke onroerende zaken in de heffing zullen worden betrokken. Dat zijn namelijk de woningen die worden verduurzaamd. Deze onroerende zaken worden in de heffing betrokken, ongeacht de persoonlijke omstandigheden van de eigenaar of gebruiker van die woning. Dit strookt met het objectieve en zakelijke karakter van de heffing. Tevens is een regeling opgenomen om ingeval van jaarlijkse aanslagen een belastingplichtige aan te wijzen. Een regeling voor het aanwijzen van de belastingplichtige (en toerekening van de nog te heffen baatbelasting) in het geval de onroerende zaak wijzigt als gevolg van splitsing, afbraak of gedeeltelijke verkoop ontbreekt in de verordening.

Dat de baatbelasting een heffing is die op de onroerende zaak drukt, is, in combinatie met de mogelijkheid van een jaarlijkse heffing, één van de voordelen van dit bekostigingsinstrument ten opzichte van andere mogelijke bekostigingsinstrumenten in het kader van de verduurzaming van woningen. Immers, bij verkoop gaat de belasting voor de resterende jaren van rechtswege over op de volgende eigenaar. Dit verlaagt de drempel om de eigen woning te verduurzamen aanzienlijk. De eigenaar van de woning is niet, zoals bij een hypothecaire lening bijvoorbeeld, persoonlijk aansprakelijk voor de betaling van de resterende termijnen. De gemeente stuurt in het belastingjaar na verkoop de nieuwe eigenaar een aanslag baatbelasting voor het resterende bedrag.

Mogelijk knelpunt

Een mogelijk knelpunt wordt geconstateerd ten aanzien van de onroerende zaken in de wijk die niet in de heffing worden betrokken. Het betreft de niet-verduurzaamde woningen in de wijk. Zie hierover de onderdelen 1.2.b en 1.2.e. Zie tevens de daar genoemde oplossingsmogelijkheden binnen de GVR en door wetswijziging. Indien gebruik gemaakt wordt van de oplossingsmogelijkheid om de gehele wijk en alle daarin gelegen onroerende zaken aan te wijzen als gebate objecten, zal wellicht een uitgebreidere definitie van het begrip ‘onroerende zaak’ nodig zijn in de verordening. Waar in de huidige toepassing van de GVR een opsomming van de adressen van de verduurzaamde woningen voldoende duidelijk is en daarmee volstaat (gelezen in samenhang met de overeenkomst die de gemeente met de woningeigenaar sluit), zou dit bij uitbreiding van de aangewezen gebate onroerende zaken niet meer afdoende kunnen zijn. Er kunnen zich bijzonderheden voordoen bij de afbakening van de andere, niet-verduurzaamde woningen, die zich niet voordoen bij de specifieke aanwijzing van de verduurzaamde woningen. In verband met de mogelijke bijzonderheden zou in de verordening een regeling moeten worden getroffen. Ook zou de verordening uitgebreid kunnen worden met een bepaling over de verdeling van de belasting ingeval van splitsing, afbraak of gedeeltelijke verkoop van de onroerende zaak.

1.2.e Omslag van kosten (kostenverhaal)

Baatbelasting is zoals hiervoor reeds verwoord een bijzonder, gebiedsgericht bekostigingsinstrument. De baatbelasting wordt niet in de gehele gemeente geheven, maar slechts in een bepaald gedeelte daarvan. De rechtvaardiging hiervoor is gelegen in het bijzondere profijt dat de voorzieningen opleveren voor (onroerende zaken in) dat gedeelte van de gemeente. Een andere

¹⁴⁷ Kamerstukken I 1991/92, 21 591, nr. 82b, p. 9.

¹⁴⁸ HR 24 januari 2003, nr. 37 613, ECLI:NL:HR:2003:AF3282.

¹⁴⁹ Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 58.

voorwaarde die samenhangt met de grondslag en het karakter van de heffing is, dat met de heffing de kosten van de baat opleverende voorzieningen worden 'omgeslagen' over de gebate onroerende zaken in het gebied.

Algemene belasting – bestemmingsheffing – retributie

De baatbelasting kan fiscaal-juridisch worden gekenschetst als een bestemmingsheffing. Binnen de huidige lokale heffingen in Nederland worden naast bestemmingsheffingen ook nog algemene belastingen en retributies als typen heffingen onderscheiden.

Een *algemene belasting* heeft als kenmerk dat hier voor de belastingplichtige geen directe tegenprestatie van de gemeente tegenover staat. De belasting wordt binnen het gehele grondgebied van de gemeente geheven en de gemeenteraad is vrij in het vaststellen van de hoogte van de tarieven van algemene belastingen. De hoogte van de te betalen belasting hoeft niet samen te hangen met het profijt dat de belastingplichtige heeft van hetgeen met de heffing wordt bekostigd. Er staat immers geen directe tegenprestatie tegenover de heffing. De opbrengst vloeit in de algemene middelen en kan vrij besteed worden. Een voorbeeld van een algemene gemeentelijke belasting zijn de onroerende-zaakbelastingen (OZB).

Een *retributie*¹⁵⁰ is een fiscale prijs is voor individuele dienstverlening door de gemeente. De gemeente verricht een dienst, of staat gebruik van gemeentebezittingen toe en om de kosten daarvan te dekken kan een retributie worden geheven.¹⁵¹ Een retributie onderscheidt zich van een algemene belasting doordat de heffing is gekoppeld aan een individuele tegenprestatie van de gemeente. Daarmee ligt het profijtbeginsel ten grondslag aan de heffing. De hoogte van de retributie moet (in grove mate) afhankelijk zijn van het profijt dat de belastingplichtige heeft van de dienstverlening. Een wettelijke beperking van retributies ten opzichte van algemene belastingen is bovendien dat het tarief niet hoger mag worden vastgesteld dan nodig is om de dienstverlening te bekostigen.¹⁵² Er geldt derhalve een opbrengstlimiet. Voorbeelden van retributies zijn de leges voor omgevingsvergunningen, marktelden en havengelden.

Een *bestemmingsheffing*, ook wel *bestemmingsbelasting* genoemd, heeft zowel kenmerken van een belasting als van een retributie. Kenmerkend voor een bestemmingsheffing is dat de opbrengst bestemd is voor een specifiek doel. Een bestemmingsheffing kan slechts worden geheven ter bekostiging van een specifieke taakuitoefening, bepaalde voorzieningen, maatregelen, of activiteiten. De tarieven mogen niet hoger worden vastgesteld dan nodig is om de kosten te kunnen dekken. Evenals voor de retributies geldt er voor bestemmingsheffingen dus een opbrengstlimiet. Een bestemmingsheffing verschilt van een retributie op het punt van de band met het profijtbeginsel. Evenals een retributie is een bestemmingsheffing gebaseerd op het profijtbeginsel, of het kostenveroorzakingsbeginsel (het omgekeerde profijtbeginsel). Belastingplichtig voor een bestemmingsheffing zijn diegenen die profijt hebben van de uitgevoerde taak, de tot stand gebrachte voorzieningen of de uitgevoerde activiteiten. Ten opzichte van een retributie is de band met de door de gemeente tot stand gebrachte voorzieningen, etc. echter minder direct. Voor de heffing van een retributie is individuele dienstverlening vereist om te kunnen heffen. De belastingplicht voor een bestemmingsheffing kan daarentegen ook zonder direct profijt bestaan. Wel moet er sprake zijn van belang bij de gemeentelijke taakuitoefening. Er moet met andere woorden sprake zijn van groepsprofijt. Dit kan betekenen dat een bestemmingsheffing soms niet in het gehele grondgebied van de gemeente wordt geheven, zoals het geval is bij de baatbelasting.

Dit verschil tussen een retributie en een bestemmingsheffing wordt duidelijk als we bijvoorbeeld kijken naar de gemeentelijke rioolheffing. Voor de introductie van deze heffing in de Gemeentewet¹⁵³ hieven gemeenten rioolrechten (retributies) voor het afvoeren hemel en afvalwater. Wanneer een belastingplichtige in dat geval aannemelijk kon maken dat geen water van zijn of haar perceel werd afgevoerd op de gemeentelijke riolering, was geen heffing van rioolrechten mogelijk. Na de introductie van de rioolheffing is ook in dat geval sprake van belastingplicht omdat er sprake is van belang van het perceel bij de gemeentelijke riolerings- en grond- en hemelwaterzorgtaken.

Een bestemmingsheffing heeft gezien het voorgaande twee belangrijke kenmerken: ze mag slechts worden geheven ter dekking van de kosten van een bepaald doel (de opbrengst is geoormerkt) en er is in indirecte zin een verband met het profijtbeginsel: ze mag slechts worden geheven van de (groep) belastingplichtigen die profijt hebben van dat doel of kosten veroorzaken in verband met dat doel.

¹⁵⁰ Retributies worden in de huidige Gemeentewet aangeduid met 'rechten' (art. 229 Gemeentewet).

¹⁵¹ Art. 229 lid 1 onder a en b, van de Gemeentewet.

¹⁵² Art. 229b Gemeentewet. Deze norm geldt niet per dienst, maar voor alle in een rechtenverordening geregelde diensten.

¹⁵³ In art. 228a Gemeentewet.

Naast de baatbelasting en de genoemde rioolheffing kunnen als gemeentelijke bestemmingsheffingen nog worden genoemd de afvalstoffenheffing¹⁵⁴ en de bijdrage die wordt geheven in bedrijveninvesteringszones (BIZ-bijdrage)¹⁵⁵.

Onderstaande tabel vat de kenmerken van de verschillende typen heffingen samen.

Type heffing	Algemene belasting	Bestemmingsheffing	Retributie
Kenmerken	<ul style="list-style-type: none"> - Vrijheid in bepaling hoogte tarief - Vrijheid in besteding opbrengst - Hoogte belastingbedrag niet verplicht gekoppeld aan mate profijt 	<ul style="list-style-type: none"> - Hoogte tarief wordt begrensd door totale kosten van taak/voorziening - Koppeling met profijt of kostenveroorzaking (groep) - Ook zonder individueel profijt/dienstverlening toch belastingplicht 	<ul style="list-style-type: none"> - Hoogte tarief wordt begrensd door totale kosten van dienstverlening - Koppeling met individuele dienstverlening/individueel profijt - Zonder individuele dienstverlening geen belastingplicht

Omslag van kosten over gebate objecten: bestemmingsheffing

De wettelijke vormgeving van de baatbelasting komt overeen met een bestemmingsheffing. Het aangrijpingspunt voor de heffing wordt gevormd door de door de gemeente tot stand gebrachte voorzieningen. De objecten die door die voorzieningen zijn gebaat (profijtr relatie) worden in de heffing betrokken. Er vindt een omslag plaats van de kosten van de voorzieningen over de gebate objecten. Het bedrag dat met baatbelasting wordt verhaald is gemaximeerd tot de kosten van de aangelegde voorzieningen.

Wijze van omslag: heffingsmaatstaf en tarief naar profijt

De profijtr relatie is bij de baatbelasting te kwalificeren als een enigszins indirecte profijtr relatie. Onder ‘baat’ kan immers worden verstaan het ‘geschikter worden voor bebouwing’ en het ‘in een voordeliger positie komen te verkeren’ (zie onderdeel 1.2.c hiervoor). Een directere profijtr relatie zoals bij retributies aan de orde is (‘rechtstreeks en in overheersende mate het individuele belang van de aanvrager dienend’) is niet vereist voor de baatbelasting.

Dat brengt met zich mee, dat de kosten van de voorzieningen via een wat algemener omslagsysteem worden verhaald op de belastingplichtigen. Dit is vergelijkbaar met de omslag van kosten van de gemeentelijke rioleringsstaak via de rioolheffing; deze kosten mogen via een algemene heffingsmaatstaf (bijvoorbeeld de WOZ-waarde, of een vast bedrag) worden verdeeld over de belastingplichtigen. Dit neemt niet weg dat ook een specifiek omslagsysteem is toegestaan. Bij de rioolheffing is bijvoorbeeld toegestaan de hoeveelheid afgevoerd water als heffingsmaatstaf te hanteren.

Voor de baatbelasting is toegestaan om als heffingsmaatstaf een vast bedrag per onroerende zaak te hanteren. Maar ook een heffingsmaatstaf die directer aansluit bij de mate van baat die de onroerende zaak van de voorzieningen heeft is toegestaan. Denk daarbij aan een bedrag afhankelijk van de afstand tot de voorzieningen. M.P. van der Burg e.a. merken met betrekking tot de heffingsmaatstaf op:

“In beginsel is de gemeentelijke wetgever vrij in de keuze van de heffingsmaatstaf. Ondanks deze vrijheid mag de keuze van de heffingsmaatstaf niet dusdanig uitwerken dat er sprake is van willekeurige en onredelijke belastingheffing die de wetgever niet voor ogen heeft gestaan.¹⁵⁶ Ook de algemene rechtsbeginselen zoals het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel spelen een belangrijke rol en dienen niet te worden veronachtzaamd.

Bij de baatbelasting brengt het vorenstaande met zich mee dat bij de keuze van de heffingsmaatstaf in beginsel moet worden aangesloten bij de mate van baat en bij de aard van de voorzieningen die worden getroffen. De keuze van de heffingsmaatstaven dient dus te worden afgestemd op – de mate van – gebaat zijn van de objecten. De mate waarin

¹⁵⁴ Deze wordt geheven op basis van art. 15.33 van de Wet milieubeheer.

¹⁵⁵ Deze wordt geheven op basis van de Wet op de bedrijveninvesteringszones (Wet BIZ).

¹⁵⁶ Hof ‘s-Gravenhage 2 augustus 1996, nr. 94/2511, [ECLI:NL:GHSGR:1996:AS3492](https://eclis.nl/GHSGR:1996:AS3492).

de onroerende zaak is gebaat, kan afhankelijk zijn van diverse (object) factoren¹⁵⁷ zoals ligging, aard, oppervlakte, bestemming enz.

Daarbij is wel van belang dat rekening wordt gehouden met het objectieve karakter van de baatbelasting. Het objectieve karakter van de baatbelasting heeft tot gevolg dat in de heffingsmaatstaf geen rekening mag worden gehouden met de wijze waarop de onroerende zaak (feitelijk) wordt gebruikt.¹⁵⁸

En met betrekking tot tariefdifferentiatie merken zij op:

“Gelet op het omslagstelsel van de baatbelasting ligt het voor de hand dat het tarief in beginsel proportioneel is. Indien niet alle objecten in dezelfde mate baat ondervinden van de getroffen voorzieningen, bestaat de mogelijkheid een vorm van tariefdifferentiatie in de verordening op te nemen.¹⁵⁹ Gegeven het omslagkarakter van de baatbelasting dient sprake te zijn van substantiële verschillen in baat tussen de verschillende gebate objecten. Iedere vorm van omslagheffing impliceert immers een zekere ruwheid. Een te grote mate van detaillering past daarbij niet.”¹⁶⁰

Door gerechtshof Leeuwarden werd bijvoorbeeld differentiatie van het tarief naar de afstand tot de voorzieningen (hoe dichterbij, hoe hoger tarief) toegestaan¹⁶¹ en door rechtbank Den Haag werd differentiatie van het tarief naar bestemming volgens het bestemmingsplan toegestaan¹⁶². Beide voorbeelden betroffen de herinrichting van een winkelgebied. Hof Den Bosch oordeelde dat ten onrechte geen lager tarief in de verordening baatbelasting was opgenomen voor woningen die reeds waren aangesloten op de oude riolering ten opzichte van de woningen die voorheen geen enkele aansluiting hadden.¹⁶³ Deze reeds aangesloten objecten waren immers substantieel minder gebaat. Het hof overweegt:

‘Bij de keuze van de heffingsmaatstaf is het van belang dat deze aansluit bij de aard van de voorzieningen en bij het werkelijk gebaat zijn van de objecten. Aangezien de baat van belanghebbendes object aanzienlijk kleiner is dan die van gemelde andere betrokken objecten zou zulks redelijkerwijs tot uitdrukking moeten zijn gebracht door ter zake enigerlei differentiatie in het tarief toe te passen. Nu dit niet is geschied en zulks door de keuze voor de maatstaf van heffing ook niet meer mogelijk is, leidt het voorgaande tot de conclusie dat de verweerder een onjuiste maatstaf van heffing heeft aangelegd. Het in de baatbelasting betrekken van belanghebbendes onroerende zaak kan daarom in zoverre als willekeurig worden bestempeld, zodat reeds hierom de verordening jegens belanghebbende in zoverre onverbindend is.’

In geval van substantiële verschillen in baat tussen de gebate onroerende zaken in het gebied moet de gemeenteraad dus tariefdifferentiatie toepassen. In andere gevallen is het niet toepassen van tariefdifferentiatie juist toegestaan; Rechtbank Noord-Holland achtte bij de aanleg van een nieuwe ontsluitingsweg, waardoor sommige onroerende zaken in het gebied minder gebaat waren wegens ligging nabij een bestaande ontsluitingsweg, het ontbreken van tariefdifferentiatie niet in strijd met de wet of de rechtsbeginselen.¹⁶⁴ De rechtbank overweegt:

‘Niet aannemelijk is geworden dat de verschillen in baat tussen door ondernemers geëxploiteerde onroerende zaken en door particulieren gebruikte onroerende zaken zo groot zijn dat zij een gedifferentieerde tariefstelling vereisen (vergeleijk de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 1 december 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA8944, r.o. 6.11). Hetzelfde heeft te gelden voor de verschillen in baat tussen de onroerende zaken die zijn gelegen in het noordelijke onderscheidenlijk het zuidelijke deel van de Beverkoog. De rechtbank neemt daarbij in aanmerking dat niet valt in te zien hoe een grens tussen beide delen zou kunnen worden getrokken zonder verschillen in behandeling tussen aan weerszijden van die grens gelegen onroerende zaken tot stand te brengen, die niet minder arbitrair zouden zijn dan de door eiseres gestelde discriminaties. De gemeente kan dan in redelijkheid afzien van het trekken van een zodanige grens.’

Tariefdifferentiatie doet in principe afbreuk aan het algemene omslagkarakter van de heffing. Daarom moet er een objectieve en redelijke rechtvaardiging zijn voor de differentiatie. Die is er, indien de mate van baat substantieel verschilt tussen bepaalde soorten objecten en dat verschil is te maken op basis van objectieve kenmerken van de onroerende zaak.

Alle gebate objecten moeten in de heffing worden betrokken

¹⁵⁷ Hof Arnhem 17 april 1975, nr. 795/1973, ECLI:NL:GHARN:1975:AX3965.

¹⁵⁸ M.P. van de Burg e.a., Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, Kluwer: Deventer 2019, p. 345.

¹⁵⁹ Hof Arnhem 29 januari 2002, nr. 00/00626, ECLI:NL:GHARN:2002:AD9608.

¹⁶⁰ M.P. van de Burg e.a., Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, Kluwer: Deventer 2019, p. 349.

¹⁶¹ Hof Leeuwarden 25 juni 2004, nr. 2002/01227, ECLI:NL:GHLEE:2004:AP4832.

¹⁶² Rb. Den Haag 7 februari 2008, nr. 06/891, ECLI:NL:RBSGR:2008:BD1972.

¹⁶³ Hof Den Bosch 3 april 2007, nr. 04/00607, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA5109.

¹⁶⁴ Rb. Noord-Holland 27 januari 2021, nr. 19/1737, ECLI:NL:RBNHO:2021:1086, nr. 19/10, ECLI:NL:RBNHO:2021:1087 en nr. 19/19, ECLI:NL:RBNHO:2021:1088.

Voorts is met betrekking tot de voorwaarde van omslag van kosten van belang, dat alle gebate objecten moeten bijdragen aan de kosten van de aangelegde voorzieningen. Daarbij maakt het niet uit of dit via de baatbelasting gebeurt, of via een exploitatie-overeenkomst. Het omslagkarakter van de heffing vereist dat ieder gebaat object naar dezelfde regels bijdraagt in de kosten.¹⁶⁵

Alle onroerende zaken in het gebied die gebaat zijn door de aangelegde voorzieningen moeten hun aandeel in de kosten van die voorzieningen betalen. Zouden wel gebate objecten buiten de heffing blijven, dan betekent dit immers dat de wel in de heffing betrokken objecten te veel bijdragen. Het buiten de heffing laten van gebate onroerende zaken leidt aldus tot een onrechtvaardige lastenverdeling en daarmee tot onverbindendheid van de verordening.¹⁶⁶ De Hoge Raad heeft in een ander geval geoordeeld dat het niet opleggen van aanslagen baatbelasting ter zake van gemeentelijke eigendommen vanwege efficiency niet leidt tot onverbindendheid van de verordening, indien de kosten hiervan (het bedrag dat op grond van de verordening aan baatbelasting zou moeten worden opgelegd) niet zijn doorberekend aan de overgebleven objecten.¹⁶⁷ De gemeente betaalt zo weliswaar geen aanslag baatbelasting (die aan haar opgelegd had moeten worden in verband met de gemeente-eigendommen), maar het hiermee gemoeide bedrag komt wel voor haar eigen rekening en niet voor rekening van de overige gebate onroerende zaken.

Het gaat er dus om een rechtvaardige kostenomslag te bewerkstelligen. Daarvoor is noodzakelijk dat de totale kosten van de voorziening worden omgeslagen over alle door deze voorziening gebate objecten. Worden er gebate objecten buiten de heffing gelaten, dan betekent dat dat de overgebleven objecten in feite te veel bijdragen in de kosten en zo een onrechtvaardige heffing ontstaat. In zo'n geval is de verordening onverbindend. Dit hangt samen met de bedoeling van de wetgever met deze belasting. De wetgever heeft de bevoegdheid tot het heffen van baatbelasting in de wet opgenomen, om de kosten van voorzieningen, waardoor een specifieke groep in het bijzonder gebaat is, te verhalen op die groep en niet op de gehele gemeenschap.

Buiten de heffing om objecten vrijstellen of een lager bedrag laten betalen is niet toegestaan

Ook het buiten de heffing van baatbelasting om vrijstellen of lager belasten van gebate objecten is niet toegestaan. Als voor sommige gebate objecten een bijdrage wordt betaald aan de voorzieningen via een exploitatieovereenkomst, mag het bedrag dat in deze overeenkomst is afgesproken niet substantieel afwijken van het bedrag dat ter zake van het object op grond van de verordening baatbelasting verschuldigd zou worden. Dit is in strijd met het omslagkarakter van de heffing, zo maakte de Hoge Raad in 1978 al uit m.b.t. de bouwgrondbelasting.¹⁶⁸

Hof Arnhem heeft in een aantal uitspraken geoordeeld, dat ook op andere wijze differentiëren in het te betalen bedrag, buiten de tariefbepaling in de verordening om, niet is toegestaan. Zo is het op grond van beleid en afspraken buiten de heffing houden van objecten – die weliswaar aangesloten kunnen (en op termijn moeten) worden op de aangelegde riolering, maar die reeds naar aanleiding van uitlatingen van de gemeente een IBA (Individuele Behandeling Afvalwater, ofwel een septic tank) hadden besteld – in strijd met het omslagkarakter van de baatbelasting en dus niet toegestaan.¹⁶⁹

Ook het niet invorderen van aanslagen baatbelasting en terugbetalen van reeds betaalde aanslagen die opgelegd zijn ter zake van onroerende zaken die in gebruik zijn als woning is volgens hof Arnhem in strijd met artikel 222 van de Gemeentewet.¹⁷⁰ Het omslagkarakter van de baatbelasting brengt volgens het hof mee, dat alle gebate objecten in de heffing moeten worden betrokken. En:

“Dat omslagkarakter brengt voorts mede dat de omvang van de objectieve belastingplicht wordt vastgelegd in de verordening waarbij tot invoering van de belasting wordt besloten, althans op een lijst en/of kaart die van de verordening deel uitmaakt. Een verordening die aan dit vereiste voldoet, behoort vervolgens in de sfeer van de invordering niet zodanig te worden toegepast dat het wezen van de baatbelasting als omslag alsnog afbreuk lijdt.”

Tot slot merkt het hof nog op, dat vanwege het zakelijke karakter van de heffing geen onderscheid gemaakt mag worden naar het gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt.

Een andere, door de gemeente Olst-Wijhe gevolgde route, namelijk het niet invorderen van de bedragen afgesproken in exploitatie-overeenkomsten zolang het huishoudelijk afvalwater op de gierkelder kan en mag worden geloosd in plaats van aan te

¹⁶⁵ Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 1 maart 2013, nr. 10/00825, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ4322, bevestigd door HR 25 april 2014, nr. 13/01831, ECLI:NL:HR:2014:988.

¹⁶⁶ Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 4 maart 2011, nr. 10/00109, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ4971 (riolering Steenberg) en Hof Arnhem 2 februari 2007, nr. 05/00200, ECLI:NL:GHARN:2007:BA0002 (Epe, begraafplaats buiten de heffing).

¹⁶⁷ HR 15 december 1993, nr. 29 212, ECLI:NL:HR:1993:BH8988.

¹⁶⁸ HR 3 mei 1978, nr. 18 776, ECLI:NL:HR:1978:AX2882.

¹⁶⁹ Hof Arnhem 22 maart 2011, nr. 10/00313, ECLI:NL:GHARN:2011:BQ0603.

¹⁷⁰ Hof Arnhem 29 december 2009, nr. 08/00402, ECLI:NL:GHARN:2009:BK9227.

sluiten op het aangelegde riool, werd door hof Arnhem in strijd met het gelijkheidsbeginsel geacht.¹⁷¹ Immers, in dezelfde mate gebate objecten (eveneens met gierkelder) waarvoor geen exploitatie-overeenkomst is gesloten, worden wel in de baatbelasting betrokken.

Ook noemen wij het arrest van de Hoge Raad van 25 juni 2004, waarin werd geoordeeld dat een korting van 51,2% bij het afsluiten van een exploitatieovereenkomst het in de verordening baatbelasting opgenomen tarief onverbindend maakt wegens strijd met artikel 222 Gemeentewet.¹⁷² Het cassatiemiddel dat betoogt dat het tarief niet geheel onverbindend zou moeten worden verklaard door de rechter, maar zou moeten worden verlaagd, slaagt niet:

“De rechter die van oordeel is dat de gemeentelijke wetgever de hem in artikel 222 van de Gemeentewet gegeven bevoegdheid heeft overschreden door een baatbelasting in het leven te roepen met een zodanige tariefstelling dat onaanvaardbare verschillen zouden ontstaan tussen vergelijkbare van dezelfde voorzieningen baat hebbende onroerende zaken naar gelang ter zake daarvan lasten zijn of worden voldaan krachtens een overeenkomst dan wel baatbelasting wordt geheven, is niet bevoegd zelf voor dat tarief een ander in de plaats te stellen bij toepassing waarvan naar zijn oordeel geen of niet onaanvaardbare verschillen zouden ontstaan.”

Hof Arnhem-Leeuwarden vat het geheel nog eens samen in zijn uitspraak uit 2017 over de baatbelasting van De Ronde Venen:

“De baatbelasting is gebaseerd op het profijtbeginsel. Als uitgangspunt heeft in dat verband te gelden dat de kosten van de voorzieningen die door of vanwege de gemeente worden getroffen, geheel of gedeeltelijk worden omgeslagen over alle gebate onroerende zaken. Dit sluit evenwel het opnemen van vrijstellingen niet uit. Gelet op het objectieve en zakelijke karakter van de baatbelasting moet worden aangenomen dat eventuele vrijstellingen moeten worden opgenomen in de verordening waarbij een baatbelasting wordt ingevoerd. Alleen op die wijze kan worden gegarandeerd dat, conform de bedoelingen van de gemeenteraad die de bevoegdheid heeft tot het vaststellen van een verordening en dus ook tot het al dan niet opnemen van vrijstellingen, de vrijstelling ten goede komt aan alle percelen die aan de, aan de vrijstelling gestelde, voorwaarden voldoen en dus dat alle onroerende zaken die zijn gebaat door voorzieningen die tot stand worden of zijn gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur, op gelijke wijze worden behandeld. Daarenboven is het Hof van oordeel dat gelet op het zakelijke karakter van de baatbelasting in de uitvoerings sfeer geen onaanvaardbare verschillen mogen bestaan tussen onroerende zaken waarvoor sprake is van een gelijk profijt van de getroffen voorzieningen. Niet alleen betekent dit dat tussen het kostenverhaal via een baatbelasting en een exploitatieovereenkomst geen aanzienlijke verschillen mogen bestaan maar a fortiori brengt dit met zich dat het niet is toegestaan zaken die op gelijke wijze zijn gebaat, op gronden die vreemd zijn aan de heffing van baatbelasting, materieel buiten de heffing van de baatbelasting te houden. Aldus zou immers een niet toegestaan privilege op het gebied van de belastingheffing ontstaan.”¹⁷³

Vrijstelling in de verordening mogelijk?

De hiervoor geciteerde uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden roept mogelijk de vraag op, of gebate objecten wellicht wel via een vrijstelling in de verordening buiten de heffing gelaten zouden mogen worden. Het hof wijst er immers op dat eventuele vrijstellingen in de verordening moeten worden opgenomen. Op grond van de ‘nieuwe vrijheid’ komt de gemeenteraad de autonome bevoegdheid toe tot het vaststellen van heffingsmaatstaven en tarieven. Zolang de gemeenteraad een objectieve en redelijke rechtvaardiging heeft voor de vrijstelling, zou een vrijstelling van gebate objecten in die optiek mogelijk moeten zijn.

In dit kader merken wij het volgende op. In de eerste plaats heeft de gemeenteraad slechts de vrijheid tot het bepalen van heffingsmaatstaf en tarief, indien en voor zover de wetgever die vrijheid in de bevoegdheid toekennende bepaling (in casu artikel 222 Gemeentewet) of in een andere wetsbepaling niet heeft ingeperkt. Immers, het legaliteitsbeginsel brengt mee, dat de gemeenteraad niet buiten de door de wetgever in formele zin geschapen wettelijke kaders mag treden. Indien de wetgever reeds een bepaalde invulling heeft gegeven aan de belasting, mag de gemeenteraad hiervan niet eigenhandig afwijken met een beroep op de nieuwe vrijheid. Dit blijkt ook uit de eerste zinsnede van artikel 219 lid 2 Gemeentewet:

‘Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk...’

Met betrekking tot de wettelijke beperking van de vrijheid noemen wij als voorbeeld de uitspraak van Hof Den Haag over de restitutieregeling binnen de ozb-heffing voor het ondernemersfonds van Bodegraven-Reeuwijk. De gemeente hanteerde een opslagtariet op de ozb-heffing van niet-woningen om hiermee het ondernemersfonds te voeden. Dit opslagtariet werd

¹⁷¹ Hof Arnhem 27 april 2010, nr. 09/00120, ECLI:NL:GHARN:2010:BM6044.

¹⁷² HR 25 juni 2004, nr. 38 235, ECLI:NL:HR:2004:AP4374.

¹⁷³ Hof Arnhem-Leeuwarden 20 juni 2017, nrs. 15/01103 t/m 15/01172 en 15/01174 t/m 15/01190, ECLI:NL:GHARL:2017:5110.

teruggegeven aan de categorieën onroerende zaken die niet of minder konden profiteren van de activiteiten van het ondernemersfonds. De rechtbank achtte dit toegestaan, omdat de tariefstelling binnen de nieuwe vrijheid valt:

‘De rechtbank overweegt dat de vaststelling van het ozb-tarief een zelfstandige bevoegdheid is van de gemeenteraad. De belastingrechter is in beginsel niet bevoegd om over de tarieven te oordelen, tenzij de tariefstelling of tariefstijging in strijd is met een hogere wettelijke regeling, leidt tot een willekeurige of onredelijke belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de bevoegdheid niet op het oog kan hebben gehad, dan wel in strijd is met enig rechtsbeginsel (Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 8 oktober 2013, ECLI:NL:GHARL:2013:7497).’

De rechtbank acht de regeling vervolgens niet in strijd is met de wet of de rechtsbeginselen. Ook acht de rechtbank de verordening en de restitutieregeling niet in strijd met het Europees eigendomsrecht, omdat de regeling lawful is en er een fair balance bestaat:

‘13. (...) Aan de “lawful-eis” is in onderhavig geval voldaan nu de heffing van de ozb een basis heeft in het nationale recht die voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar is in de uitoefening en vergezeld gaat van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid biedt tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van de inbreuk. 14. (...) De door de gemeenteraad bij de tariefsverhoging gemaakte keuzes zijn niet evident van redelijke grond ontbloot en de gemeenteraad heeft de haar op fiscaal gebied toekomende ruime beoordelingsmarge niet overschreden. Naar het oordeel van de rechtbank is hierbij een “fair balance” in acht genomen. (...)’

De rechtbank vond met andere woorden dat de regeling zorgvuldig was, dat er een legitiem doel mee nagestreefd wordt, dat er voldoende processuele waarborgen voor de burger zijn en dat er een redelijke verhouding bestaat tussen het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Het Hof gaat daar in hoger beroep echter niet in mee. Het hof overweegt:

‘Zoals het Hof eerder in zijn uitspraak van 12 mei 2020, nrs. BK-19/00294 en BK-19/00295, ECLI:NL:GHDHA:2020:927, heeft overwogen, wordt de in de wet in formele zin neergelegde beperking van de bevoegdheid tot verdergaande differentiatie van de OZB-tarieven niet alleen geschonden indien de wetgever in materiële zin – hier: de gemeenteraad – een verdergaande differentiatie van de OZB-tarieven dan wettelijk is toegestaan in een belastingverordening – hier: de Verordening – regelt, maar ook indien hij met een omweg, buiten de Verordening om, algemeen verbindende voorschriften vaststelt of andere besluiten neemt die er (mede) op gericht zijn voorbij te gaan aan de wettelijke beperking van de bevoegdheid tot verdergaande differentiatie van de OZB-tarieven. Doel en strekking van de wet zouden worden miskend indien de gevolgen van het met een omweg voorbijgaan aan de beperking van de bevoegdheid tot verdergaande differentiatie van de OZB-tarieven in stand zouden worden gelaten.’

Hoewel de regeling volgens de rechtbank dus zorgvuldig en met waarborgen voor de burger omkleed is, komt het hof tot het oordeel dat de gemeenteraad met deze regeling buiten de haar in de formele wet gegeven bevoegdheid treedt. Immers, in artikel 220f Gemeentewet is een regel gegeven voor de tariefbepaling voor de ozb. In dat geval komt de gemeenteraad geen vrijheid meer toe om het anders te regelen.

Niet alleen moet de gemeenteraad bij toepassing van de nieuwe vrijheid blijven binnen de gestelde wettelijke kaders, maar ook moet de gemeenteraad bij het schrijven van de verordening blijven binnen de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving. Ook indien de gemeenteraad zelf een heffingsmaatstaf en tarief mag kiezen, omdat de wettelijke bepaling hier de ruimte toe laat, mag deze keuze niet leiden tot een schending van de rechtsbeginselen, waaronder het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel. De rechter mag in een geschil over de aanslag toetsen of de verordening voldoet aan het legaliteitsbeginsel en de overige rechtsbeginselen. Deze zogenoemde exceptieve toetsing is niet meer terughoudend, maar vol.¹⁷⁴

Binnen de baatbelasting geldt met betrekking tot mogelijke tariefdifferentiatie en vrijstelling een wettelijke beperking, die volgt uit het woord ‘omgeslagen’ in de eerste volzin van artikel 222 Gemeentewet, gelet op de uitleg die daaraan is gegeven in de wetsgeschiedenis en jurisprudentie.¹⁷⁵ Het gaat dan met name om het bestemmingsheffingskarakter en het bewerkstelligen van een rechtvaardige lastenverdeling daarbinnen. Omdat het profijtbeginsel ten grondslag ligt aan de baatbelasting, moet de omslag (en de berekening van het omslagbedrag) verband houden met de (mate van) baat van de belastingobjecten. Eerder hebben wij dit als volgt samengevat:

¹⁷⁴ Zie bijv. conclusie Staatsraad A-G R.J.G.M. Widdershoven 22 december 2017, nr. 201701963/3/R1 en 201705745/2/A1, ECLI:NL:RVS:2017:3557ABRVs, conclusie A-G IJzerman 25 februari 2021, nr. 20/01559, ECLI:NL:PHR:2021:180, HR 4 juni 2021, nr. 20/00972, ECLI:NL:HR:2021:648. Zie ook de gezamenlijke conclusie van A-G Wattel en Staatsraad Widdershoven van 7 juli 2021, nrs. 202006932/3/A3, 202002668/2/A3 en 202000475/2/A3, ECLI:NL:RVS:2021:1468.

¹⁷⁵ Zie de uiteenzetting eerder in dit onderdeel.

Het gaat er dus om een rechtvaardige kostenomslag te bewerkstelligen. Daarvoor is noodzakelijk dat de totale kosten van de voorziening worden omgeslagen over alle door deze voorziening gebate objecten. Worden er gebate objecten buiten de heffing gelaten, dan betekent dat dat de overgebleven objecten in feite te veel bijdragen in de kosten en zo een onrechtvaardige heffing ontstaat. In zo'n geval is de verordening onverbindend. Dit hangt samen met de bedoeling van de wetgever met deze belasting. De wetgever heeft de bevoegdheid tot het heffen van baatbelasting in de wet opgenomen, om de kosten van voorzieningen, waardoor een specifieke groep in het bijzonder gebaat is, te verhalen op die groep en niet op de gehele gemeenschap.

Uit dit wettelijke kader en de uitleg die daaraan is gegeven in de jurisprudentie leiden wij, behalve de opbrengstnorm¹⁷⁶, de volgende regels af voor de tariefbepaling:

1. Alle gebate onroerende zaken moeten in de heffing worden betrokken volgens algemene regels in de verordening, om zo te bewerkstelligen dat ieder gebaat object naar deze regels bijdraagt in de kosten van de baat opleverende voorzieningen;
2. Het niet in de heffing betrekken (laten meebetalen) van wel door de voorzieningen gebate objecten leidt tot een onrechtvaardige lastenverdeling en daarmee tot onverbindendheid van de verordening;
3. De heffing mag alleen worden gedifferentieerd naar de mate van baat, afgeleid uit objectieve kenmerken of omstandigheden die de onroerende zaak betreffen;
4. Indien sprake is van substantiële verschillen in baat, die verband houden met objectieve kenmerken of omstandigheden die de onroerende zaak betreffen, moet er tariefdifferentiatie worden toegepast om een onrechtvaardige lastenverdeling te voorkomen;
5. Vrijstelling van baatbelasting in de verordening mag niet leiden tot strijd met het gelijkheids- of evenredigheidsbeginsel of tot een onrechtvaardige lastenverdeling;
6. Voor het buiten de heffing laten van niet of verwaarloosbaar gebate objecten bestaat een objectieve en redelijke rechtvaardiging, gelegen in de verwaarloosbare mate van baat, zodat de vrijstelling niet in strijd komt met het gelijkheids- of evenredigheidsbeginsel of de rechtvaardige lastenverdeling;
7. Het buiten de heffing laten van gebate gemeente-eigendommen om efficiency-redenen leidt niet tot strijd met de rechtsbeginselen of een evenredige lastenverdeling, indien hun op basis van de verordening toe te rekenen aandeel in de kosten van de voorzieningen niet wordt verhaald op de overige, wel in de heffing betrokken gebate objecten.

Met andere woorden: het omslagkarakter vereist een rechtvaardige verdeling van de kosten van de voorzieningen over de objecten die door die voorzieningen gebaat zijn. Een rechtvaardige lastenverdeling houdt bij de baatbelasting in, dat de in objectieve zin door de aangelegde voorzieningen gebate objecten bijdragen naar de mate van hun baat. Gelijk gebate objecten moeten gelijk (volgens dezelfde regels in de verordening) in de heffing van baatbelasting worden betrokken. Het buiten de heffing laten of minder laten bijdragen (via een vrijstelling of lager tarief dan wel op andere wijze buiten de verordening om) van objecten die in objectieve zin in gelijke mate gebaat zijn als de wel in de heffing betrokken objecten leidt tot onverbindendheid van de verordening.¹⁷⁷ Er is dan immers geen sprake van een rechtvaardige lastenverdeling in de zin van een omslag, gezien vanuit het bestemmingsheffingskarakter van de baatbelasting. Ongelijk gebate objecten moeten ongelijk, naar de mate van hun ongelijke baat, in de heffing worden betrokken. Daarbij geldt dat niet iedere ongelijkheid in mate van baat moet leiden tot tariefdifferentiatie; slechts bij substantiële verschillen in mate van baat is tariefdifferentiatie vereist. Indien een object substantieel minder gebaat is en die substantieel mindere baat te relateren is aan objectieve kenmerken of omstandigheden die het object betreffen, zal voor die categorie onroerende zaken een lager tarief moeten worden vastgesteld in de verordening. Het volledig vrijstellen van wel gebate, maar in substantieel mindere mate gebate objecten is ons inziens in strijd met het omslagkarakter en de eis van een rechtvaardige lastenverdeling. Dit zorgt er immers voor dat niet alle in objectieve zin gebate objecten het aan hen toe te rekenen aandeel in de kosten bijdragen. Ook zorgt dit ervoor dat de wel in de heffing betrokken objecten in feite een te groot aandeel in de kosten moeten dragen. Vrijstelling is wel mogelijk – en is zelfs noodzakelijk – ingeval van niet of in verwaarloosbare mate gebate objecten. Het zou onrechtvaardig – en in strijd met de wettekst – zijn om dergelijke objecten bij te laten dragen aan de kosten van de voorzieningen, nu deze objecten niet of verwaarloosbaar gebaat zijn door die voorzieningen. Indien op voorhand kenbaar is dat bepaalde objectieve kenmerken of omstandigheden betreffende de onroerende zaak leiden tot de afwezigheid of verwaarloosbare mate van baat (in relatie tot de aangelegde voorzieningen), kan voor deze categorie onroerende zaken een vrijstelling worden opgenomen in de verordening. Maar ook indien geen vrijstelling is voorzien in de

¹⁷⁶ Het tarief moet zodanig worden vastgesteld dat hiermee niet méér wordt verhaald dan de lasten die toe te rekenen zijn aan de aangelegde voorzieningen. Deze uitwerking van het omslagvereiste laten we hier verder buiten beschouwing.

¹⁷⁷ Een uitzondering geldt voor gebate gemeente-eigendommen waaraan geen aanslag wordt opgelegd, althans indien de kosten die aan die gemeente-eigendommen zijn toe te rekenen volgens de regels in de verordening hierdoor niet worden doorberekend aan de wel belaste objecten. Dit blijkt uit HR 15 december 1993, nr. 29 212, ECLI:NL:HR:1993:BH8988.

verordening, kan een niet of verwaarloosbaar gebate onroerende zaak niet in de heffing worden betrokken, nu heffing van baatbelasting slechts mogelijk is van gebate onroerende zaken.

De Hoge Raad heeft in 1993 geoordeeld over de bouwgrondbelasting van de gemeente Ermelo.¹⁷⁸ Hierin wordt nog eens duidelijk gemaakt dat niet of in verwaarloosbare mate gebate objecten niet in de heffing mogen worden betrokken en dat wel gebate objecten in de heffing moeten worden betrokken:

'Anders dan belanghebbende klaarblijkelijk wil betogen staat artikel 274 van de gemeentewet niet eraan in de weg dat in de onderhavige Verordening op de heffing en invordering van bouwgrondbelasting Centrum ter aanwijzing van de onroerende zaken die door de daarin vermelde voorzieningen van openbaar nut geschikt of beter geschikt voor bebouwing zijn geworden of in een voordeliger positie zijn komen te verkeren wordt uitgegaan van de planologische bestemming welke die onroerende zaken bij de invoering van de verordening hadden. Dit neemt niet weg dat ten aanzien van op deze wijze aangewezen onroerende zaken kan komen vast te staan dat zij door de voorzieningen van openbaar nut niet geschikt of beter geschikt voor bebouwing zijn geworden of in een voordeliger positie zijn komen te verkeren, in welk geval die zaken ten onrechte in de bouwgrondbelasting zijn betrokken, terwijl ook mogelijk is dat van niet aangewezen onroerende zaken komt vast te staan dat zij door die voorzieningen wel geschikt of beter geschikt voor bebouwing zijn geworden of in een voordeliger positie zijn komen te verkeren, in welk geval zij ten onrechte niet in de bouwgrondbelasting zijn betrokken. Uit de uitspraak van het Hof blijkt niet dat het Hof een en ander uit het oog heeft verloren. Het tweede middel faalt derhalve eveneens.'

Vrijstellen van niet of in verwaarloosbare mate gebate objecten is dus wel mogelijk in de verordening. Dit blijkt ook uit een recentere uitspraak over het vrijstellen van woningen van de baatbelasting die werd geheven voor de aanleg van een parkeergarage in een winkelgebied in Alkmaar.¹⁷⁹ De Hoge Raad overweegt:

'Het Hof heeft geoordeeld dat de in de Verordening baatbelasting parkeergarage A opgenomen vrijstelling voor woonruimten niet in strijd is met het recht. Het heeft daaraan ten grondslag gelegd zijn oordeel dat, in aanmerking genomen dat een parkeergarage in het algemeen en ook in Alkmaar een te verwaarlozen functie vervult voor mensen die bij elkaar op bezoek gaan en dat bewoners van de Alkmaarse binnenstad tegen betaling van een jaarlijkse huur van - in 1991 - f 414,-- een parkeerplaats in A kunnen huren, die woonruimten door A minimaal zijn gebaat. Dit oordeel, waarmee het Hof tot uitdrukking heeft gebracht dat bedoelde woonruimten als zodanig slechts in te verwaarlozen mate door de parkeergarage A meer woongenot bieden en daardoor voor de toepassing van artikel 273a van de Gemeentewet (tekst 1991) slechts in te verwaarlozen mate door de parkeergarage A zijn gebaat, geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan voor het overige als van feitelijke aard en niet onbegrijpelijk in cassatie niet met vrucht worden bestreden.'

Nu de woningen niet of verwaarloosbaar gebaat zijn door de aanleg van de parkeergarage, mochten ze in de verordening worden vrijgesteld. Voor de vrijstelling bestond een objectieve en redelijke rechtvaardiging, in de vorm van de verwaarloosbare mate van baat, gerelateerd aan een objectief kenmerk, te weten de planologische bestemming van de onroerende zaak, zodat de vrijstelling niet leidt tot strijd met het gelijkheids- of evenredigheidsbeginsel of met de rechtvaardige lastenverdeling.

Wij noemen in dit verband ook de uitspraak van Hof Amsterdam uit 2000 over de baatbelasting die werd geheven ter zake van voorzieningen in het kader van de herinrichting van de binnenstad van Hilversum.¹⁸⁰ Hier werd een complex van voorzieningen aangelegd, bestaande uit zowel sierbestrating, verlichting, straatmeubilair, groenvoorzieningen en parkeervoorzieningen. Het hof overwoog:

'6.2.1. Belanghebbende stelt (zie 5.4) dat niet alle gebate onroerende zaken in de heffing zijn betrokken, en dat de Verordening daardoor onverbindend is. (...)
De gemeentelijke regelgever heeft in de Verordening ervoor gekozen, kennelijk om uitvoeringstechnische redenen, om als gebate onroerende zaken slechts aan te merken die onroerende zaken die direct grenzen aan de heringerichte openbare ruimte. Naar 's Hofs oordeel heeft die regelgever hiervoor in redelijkheid kunnen en mogen kiezen. Het Hof stelt daarbij voorop dat de beantwoording van de vraag of een onroerende zaak door aangebrachte voorzieningen wordt gebaat tot op zekere hoogte arbitrair is. Zo zal de herinrichting van een winkelgebied een zekere uitstraling hebben, waarvan de invloed op de mate van gebaat zijn niet objectief is vast te stellen. De regelgever mocht er redelijkerwijs vanuit gaan dat onroerende zaken die niet grenzen aan de heringerichte openbare ruimte in het algemeen niet of

¹⁷⁸ HR 15 december 1993, nr. 29 212, ECLI:NL:HR:1993:BH8988, BNB 1994/68.

¹⁷⁹ HR 20 december 1995, nr. 30 452, ECLI:NL:HR:1995:AA3163.

¹⁸⁰ Hof Amsterdam 27 januari 2000, nr. 97/20426, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7774.

slechts in verwaarloosbaar geringe mate door die voorzieningen zullen zijn gebaat. Die zaken zijn dan terecht als niet-gebaat in de zin van de Verordening aangemerkt.'

De gemeente koos er in dit geval voor om uitsluitend de onroerende zaken die direct grenzen aan de voorzieningen in de baatbelasting te betrekken en niet de onroerende zaken die daaraan niet direct grensden maar daar wel dichtbij gelegen waren. De niet-grenzende onroerende zaken achtte de gemeente niet of verwaarloosbaar gebaat. Voor het trekken van de grens tussen gebate objecten enerzijds en niet of verwaarloosbaar gebate objecten anderzijds had de gemeente een objectief kenmerk gehanteerd dat de onroerende zaken betrof, namelijk het direct grenzen van de onroerende zaak aan het heringerichte gebied. Gezien de aard van de voorzieningen (herinrichting) en de enigszins arbitraire grens van de reikwijdte van de uitstralingsbaat van dat soort voorzieningen, heeft de gemeente dit objectieve kenmerk mogen en kunnen hanteren voor de grens van de baat en de aanwijzing van de gebate objecten. Nu de niet aan de herinrichting grenzende objecten niet of verwaarloosbaar gebaat zijn, zijn deze terecht buiten de heffing van baatbelasting gelaten, zo oordeelt het hof.

Ook uit deze uitspraak blijkt, dat de verordening niet of verwaarloosbaar gebate objecten buiten de heffing mag laten door middel van een vrijstelling, of, zoals in dit geval, door ze niet aan te wijzen als belastingobject. De verordening laat in dit geval dus niet, zoals de belanghebbende betoogde, gebate objecten buiten de heffing, hetgeen zou leiden tot onverbindendheid van de verordening. De vrijstelling komt niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel, aangezien de vrijgestelde objecten geen gelijke gevallen zijn met de wel in de heffing betrokken objecten. De vrijgestelde onroerende zaken zijn niet of verwaarloosbaar gebaat, hetgeen op basis van een objectief kenmerk te bepalen is (namelijk het al dan niet grenzen aan de heringerichte straat), terwijl de wel in de heffing betrokken onroerende zaken wel gebaat zijn.

In deze zaak speelde de aard van de aangelegde voorzieningen ook een rol in de beoordeling. Bij herinrichtingen, waarbij een complex van voorzieningen wordt aangelegd, is de reikwijdte van de uitstralingsbaat soms lastig te bepalen. In dat geval heeft de gemeente enige vrijheid om een objectief kenmerk of omstandigheid aan te wijzen op basis waarvan de grens van de (uitstralings)baat wordt getrokken. In geval van de GVR is geen sprake van een complex van voorzieningen waarvan arbitrair is hoe het baatbereik daarvan moet worden begrensd. De voorzieningen worden in en aan bepaalde woningen getroffen. De baat strekt zich in ieder geval uit tot de verduurzaamde woning. Als wordt aangenomen dat de voorzieningen ook baat opleveren voor de andere woningen in de wijk¹⁸¹, is de grens van de baat eveneens duidelijk: in dat geval zijn alle woningen in de wijk (waarvoor de wijkaanpak geldt) aan te merken als gebate objecten.

We wijzen ook op de uitspraak van Hof Arnhem van 9 december 2004, bevestigd door de Hoge Raad met een art. 81 RO-uitspraak.¹⁸² Hierin was in de verordening een vrijstelling (uitzondering op de belastingplicht) opgenomen voor onroerende zaken die bestemd zijn tot woning, hetgeen de heffingsambtenaar uitlegt als 'door de eigenaar of gebruiker bestemd als woning'. Als gevolg van deze vrijstelling zijn drie onroerende zaken, die weliswaar een planologische bestemming hebben die meer functies toestaat dan alleen wonen, buiten de heffing gelaten, terwijl andere, in vergelijkbare omstandigheden verkerende onroerende zaken die de eigenaar wel voor een ander doel dan wonen heeft bestemd, wel in de heffing zijn betrokken. Het Hof overweegt:

'6.12. Het vorenstaande laat geen andere conclusie toe dan dat de gemeentelijke wetgever doelbewust een onroerende zaak die objectief gezien zou worden gebaat door de aan te brengen voorzieningen waarvan (de) kosten door de onderhavige baatbelasting worden verhaald buiten de heffing heeft gelaten. Naar het oordeel van het Hof is de onderhavige situatie op een lijn te stellen met de casus waarop het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2001, rolnummer 35 618, (BNB 2001/377), betrekking heeft. Ook nu is sprake van een ongelijke behandeling van (voor zover hier van belang) gelijke gevallen door de gemeentelijke wetgever welke ongelijke behandeling leidt tot een willekeurige belastingheffing en is de Verordening om die reden jegens belanghebbende niet verbindend. Het Hof tekent hierbij aan dat in dit geval sprake is van een onjuiste verordening en niet van een onjuiste toepassing van een verordening. Het oordeel van het Hof leidt tot vernietiging van de opgelegde aanslag.

6.13 Het Hof merkt ten overvloede op dat ook ingeval sprake zou zijn van een onjuiste uitvoering van de Verordening ten aanzien van a-weg 4, zoals de Ambtenaar in zijn brief d.d. 5 december 2003 betoogt, zulks niet tot een andere uitkomst zou leiden, omdat alsdan de Ambtenaar doelbewust een onroerende zaak met bestemming 'Centrumdoeleinden' die, naar het oordeel van het Hof, in dit verband volledig vergelijkbaar is met de wel in de heffing betrokken onroerende zaken, buiten de heffing zou hebben gelaten. De Ambtenaar maakt met hetgeen hij aanvoert naar het oordeel van het Hof geen feiten en omstandigheden aannemelijk die de daardoor ontstane ongelijke behandeling kunnen rechtvaardigen. Toepassing van het gelijkheidsbeginsel zou ook dan tot vernietiging van de aanslag nopen.'

¹⁸¹ Wij komen tot de conclusie dat dit niet het geval is in onderdeel 1.2.b.

¹⁸² Hof Arnhem 9 december 2004, nr. 2002/01056, ECLI:NL:GHARN:2004:AS2116, bevestigd door HR 14 april 2006, nr. 41 576, ECLI:NL:HR:2006:AW1780.

De gehanteerde vrijstelling in de verordening leidde aldus tot strijd met het gelijkheidsbeginsel en tot een onrechtvaardige lastenverdeling. In gelijke mate gebate objecten moeten in gelijke zin (volgens dezelfde regels) in de heffing van baatbelasting worden betrokken. Anders wordt het gelijkheidsbeginsel geschonden. In bovengenoemde uitspraak droegen in objectieve zin gebate objecten niet bij, terwijl in gelijke mate gebate objecten (in objectieve zin, zodat het gelijke gevallen zijn voor de baatbelasting) wel moesten bijdragen. En deze ongelijke belasting vloeide voort uit de belastingregeling en niet uit de uitvoering, zodat de verordening onverbindend werd geacht door het hof.

Uit de eerder aangehaalde uitspraak van Hof Den Bosch over tariefdifferentiatie bij substantiële verschillen in baat, welke verschillen afgeleid kunnen worden uit objectieve kenmerken of omstandigheden die de onroerende zaak betreffen, kan in aanvulling hierop worden afgeleid dat ook aan het tweede onderdeel van het gelijkheidsbeginsel moet worden voldaan. Het gelijkheidsbeginsel houdt namelijk niet alleen in dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, maar ook dat ongelijke gevallen ongelijk moeten worden behandeld naar de mate van hun ongelijkheid. Substantieel minder gebate objecten moeten dus ook minder baatbelasting betalen, hetgeen in de verordening moet worden geregeld middels tariefdifferentiatie. Deze lagere belasting moet verband houden met de mate van hun ongelijkheid; in de baatbelasting met de (mindere) mate van hun baat, voorzover deze is te relateren aan objectieve kenmerken of omstandigheden die de onroerende zaak betreffen. Het (tweede onderdeel van het) gelijkheidsbeginsel vereist hier een lager tarief voor de substantieel minder gebate objecten. Het aldus bepaalde lagere tarief zorgt ervoor dat de kosten van de voorzieningen rechtvaardig over alle (in meer en mindere mate) gebate objecten wordt verdeeld.

Of ook is toegestaan de substantieel minder gebate objecten geheel vrij te stellen wordt door ons ontkennend beantwoord. Vanwege het bestemmingsheffingskarakter, de wettelijke regel van 'omslag' en de eis van een rechtvaardige lastenverdeling, concluderen wij dat alle meer of minder gebate objecten in de heffing moeten worden betrokken door middel van een algemene regeling in de verordening. Het vrijstellen van wel gebate objecten – hoewel ze mogelijk substantieel minder gebaat zijn dan andere in het gebied gelegen objecten – leidt tot een onrechtvaardige lastenverdeling. Immers, deze wel – maar in mindere mate – gebate objecten dragen zo niet hun aandeel in de kosten bij dat, naar de mate van baat, aan hen toe te rekenen zou zijn. De kosten van de voorzieningen zouden dan uitsluitend worden doorberekend aan de overige gebate objecten die wel in de heffing worden betrokken. Dit is in strijd met het gelijkheidsbeginsel en met de eis van een rechtvaardige lastenverdeling. Deze wel in de heffing betrokken gebate objecten betalen hierdoor in feite een te groot aandeel in de kosten.

Conclusie omslagkarakter

Uit het voorgaande blijkt, dat de baatbelasting te kenschetsen is als een bestemmingsheffing. Er is sprake van een dubbele doelbinding: het aangrijpingspunt voor de heffing wordt gevormd door de door de gemeente tot stand gebrachte voorzieningen en voor de kosten daarvan worden degenen aangesproken die in bijzondere mate profijt hebben van de voorzieningen. Er vindt aldus een omslag plaats van de kosten van de voorzieningen over de gebate objecten. Het bedrag dat met baatbelasting wordt verhaald is gemaximeerd tot de kosten van de aangelegde voorzieningen. Door middel van de heffingsmaatstaf en het tarief wordt de verdeling van de kosten over de gebate objecten vormgegeven. Omdat het profijtbeginsel ten grondslag ligt aan de heffing, moeten heffingsmaatstaf en tarief een (globale) relatie hebben met de mate van baat. Uit het omslagkarakter en de vormgeving als bestemmingsheffing kan worden afgeleid dat de wetgever een globale en niet te nauwe relatie tussen de mate van baat en het te betalen belastingbedrag heeft beoogd.

Het omslagkarakter van de baatbelasting brengt voorts mee dat alle door de voorzieningen gebate objecten in de heffing moeten worden betrokken. Het buiten de heffing laten van wel gebate objecten leidt tot onverbindendheid van de verordening, omdat dit leidt tot een onrechtvaardige verdeling van de lasten. Indien de gemeenteraad het onredelijk vindt om ieder gebaat object in dezelfde mate te laten meebetalen, zal zij hiervoor een regeling moeten treffen in de verordening zelf. Dat kan door tariefdifferentiatie en/of door vrijstellingen op te nemen in de verordening baatbelasting. Vrijstelling is slechts mogelijk voor de categorieën onroerende zaken binnen het gebied die niet of in verwaarloosbare mate gebaat zijn door de getroffen voorzieningen. Het opnemen van een lager tarief voor een bepaalde categorie onroerende zaken is slechts mogelijk, indien die categorie substantieel minder gebaat is door de voorzieningen dan de overige onroerende zaken. De rechter kan vervolgens beoordelen of de tariefdifferentiatie en/of vrijstellingen voldoen aan de algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel. Het buiten de heffing om regelen van verlaging of vrijstelling van de te betalen bijdrage is niet toegestaan.

Voldoet de toepassing binnen de GVR aan de voorwaarde?

Binnen de GVR wordt de baatbelasting ingezet als kostenverhaalsinstrument voor de voorzieningen die in of aan woningen worden aangebracht. Er worden niet meer kosten verhaald dan verbonden zijn aan de aangebrachte voorzieningen. Er wordt dus voldaan aan de opbrengstlimiet van de baatbelasting.

Afwijkend van het omslagkarakter van de baatbelasting, wordt bij de toepassing binnen de GVR een directe profijrelatie gelegd tussen de aangelegde voorzieningen en het te betalen bedrag aan baatbelasting. Er is in de verordening geen algemene heffingsmaatstaf opgenomen die geldt voor alle in de verordening genoemde onroerende zaken. De belasting wordt aldus niet volgens algemene regels omgeslagen over de belastingobjecten. In plaats daarvan wordt per onroerende zaak berekend wat de kosten van de aangebrachte voorzieningen zijn en worden deze exact berekende kosten als baatbelastingtarief in rekening gebracht bij die individuele onroerende zaak. Weliswaar worden in het bekostigingsbesluit en in de verordening meerdere adressen genoemd die in de heffing zullen worden betrokken, maar de berekening van het belastingbedrag wordt per adres vastgelegd. De niet-verduurzaamde woningen krijgen geen aanslag baatbelasting en dragen binnen de GVR dus niet bij aan de kosten van de aangelegde voorzieningen. Het betreft hiermee geen algemene, proportionele omslag van de totale kosten van de voorzieningen over de objecten, maar een specifieke, direct profijit gerelateerde prijs per verduurzaamde woning voor de daarin/daaraan aangebrachte voorzieningen. De heffing vormt in feite de fiscale prijs van de aangebrachte voorzieningen, die over 30 jaar gespreid wordt betaald aan de gemeente.

Er wordt binnen de GVR tariefdifferentiatie toegepast en wel voor ieder afzonderlijk belastingobject. Iedere in de heffing betrokken woning betaalt een eigen tarief. De tariefdifferentiatie houdt wel (direct) verband met de mate van baat: hoe meer voorzieningen er in/aan de woning zijn aangebracht, hoe hoger het tarief. Of deze verschillende tarieven verband houden met *substantiële* verschillen in baat tussen de woningen is niet bekend.

Knelpunt in de wet

Een wetsconforme wijze van heffing van baatbelasting binnen de GVR leidt, vanuit de verduurzamingsopgave van gemeenten gedacht, tot een suboptimaal resultaat. Immers, indien een globale omslag gerealiseerd wordt zoals door de wet vereist, kan geen exacte doorberekening van de kosten van isolatie en zonnepanelen worden bereikt. Een globale omslag betekent dat alle¹⁸³ woningen in het gebied meebetalen aan de voorzieningen en dat het bedrag per woning niet exact zal corresponderen met de kosten verbonden aan die woning. In een wetsconforme toepassing dragen de niet-verduurzaamde woningen bij aan de isolatiemaatregelen van de wel verduurzaamde woningen. Ook dragen de verduurzaamde woningen minder bij dan aan hen is toe te rekenen. Dit is, vanuit de GVR gedacht, een minder rechtvaardige lastenverdeling dan de huidige wijze van doorberekenen van kosten. Het omslagvereiste vormt aldus een knelpunt in de wetgeving voor de gewenste toepassing van de GVR.

Aanpassingsmogelijkheid binnen GVR

Om aan het wettelijke omslagvereiste te kunnen voldoen, zouden de totale kosten van de in het gebied aangebrachte voorzieningen via algemene (globale) regels moeten worden omgeslagen over alle in het gebied gelegen onroerende zaken. Dit kan door in de verordening een algemene tariefbepaling op te nemen. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een vast bedrag per woning, of aan een bedrag gerelateerd aan de WOZ-waarde van de woning. Bij de vaststelling van heffingsmaatstaf en tarief kan wel rekening gehouden worden met substantiële verschillen in baat tussen objecten, bijvoorbeeld door middel van het vaststellen van baatfactoren of het invoeren van een verlaagd tarief voor een bepaalde categorie objecten.¹⁸⁴ Op deze wijze zouden woningen binnen het gebied waarin/waaraan geen voorzieningen zijn aangebracht minder zwaar belast kunnen worden met baatbelasting dan de woningen waarin/waaraan wel voorzieningen zijn aangebracht met gebruikmaking van de GVR. Daarbij wordt ervan uitgegaan dat deze niet-verduurzaamde woningen wel gebaat zijn¹⁸⁵, maar in substantieel mindere mate. Voor deze niet-verduurzaamde woningen zou gedacht kunnen worden aan een vast laag tarief per woning.

Voor wat betreft de tarifiering voor de wel verduurzaamde woningen zou voor de GVR wenselijk zijn dat een tarief wordt vastgesteld dat afhankelijk is van de soort of hoeveelheid voorzieningen die daaraan zijn aangebracht. Zo zouden zoveel mogelijk de voordelen van directe doorberekening van kosten via de baatbelasting (zoals ten tijde van dit onderzoek werd geïmplementeerd) kunnen worden behouden. Of nadere differentiatie voor de wel verduurzaamde woningen in deze zin wetsconform kan worden geregeld zou nader moeten worden onderzocht. Daarbij moet rekening worden gehouden met de notie dat elke differentiatie inbreuk maakt op het algemene omslagkarakter en pas bij substantiële verschillen in baat een ander tarief moet worden ingesteld.

Mogelijkheid aanpassing wet

¹⁸³ Ervan uitgaande dat ook de niet-verduurzaamde woningen gebaat zijn, hetgeen voorwaarde is voor het bestaan van groepsprofijit en daarmee voor de bevoegdheid om baatbelasting te heffen voor de betreffende voorzieningen, zie onderdeel 1.2.b.

¹⁸⁴ Vgl. Hof Den Bosch 3 april 2007, nr. 04/00607, ECLI:NL:GHSHE:2007:BA5109.

¹⁸⁵ Hetgeen voorwaarde is voor het kunnen invoeren van de baatbelasting binnen de GVR, zie onderdeel 1.2.b.

Een wetsconforme aanpassing binnen de GVR zoals hierboven geschetst doet echter af aan de positieve punten van de GVR. Om de pluspunten van de GVR – een exacte doorberekening van de verduurzamingskosten aan de betreffende woningeigenaren – te behouden, zou de wet aangepast kunnen worden. Door wetswijziging zou het relateren van het belastingbedrag aan de kosten van de voorzieningen die aan de betreffende woning worden aangebracht mogelijk gemaakt kunnen worden. Wij doen hiervoor een tekstuele suggestie in onderdeel 7.5 van het rapport.

1.2.f Bekostigingsbesluit

Op grond van artikel 222, lid 2 Gemeentewet moet de gemeenteraad, voordat met het treffen van de voorzieningen wordt begonnen, een bekostigingsbesluit nemen. Dit is een voorwaarde voor het later kunnen heffen van baatbelasting. Is het bekostigingsbesluit niet, niet juist of te laat genomen, dan is heffing van baatbelasting uitgesloten.

Het bekostigingsbesluit is in de wet opgenomen om toekomstige belastingplichtigen vroegtijdig op de hoogte te stellen van de invoering van een baatbelasting in hun gebied. Op die manier kunnen zij rekening houden met hun toekomstige belastingplicht. Dit is in het belang van de rechtszekerheid van de belastingplichtigen. Dit vereiste hangt samen met de uitgangspunten van de wetgever dat een gemeente eenzijdig besluit tot het tot stand brengen van voorzieningen en het heffen van baatbelasting en dat een bepaalde groep in de heffing wordt betrokken in plaats van de gehele gemeenschap (bijzonder kostenverhaal). Bij het samenvoegen van de baatbelasting oude stijl met de bouwgrondbelasting werd de termijn voor het invoeren van een baatbelasting verlengd naar 2 jaar na de voltooiing van de werkzaamheden in plaats van 1 jaar. In verband met deze termijnverlenging en de als gevolg hiervan groter geworden onzekerheid over mogelijke belastingheffing werd de eis van het bekostigingsbesluit ingevoerd. Voordat met het treffen van de voorzieningen wordt begonnen moet de gemeente aan de (mogelijke) groep toekomstige belastingplichtigen duidelijkheid verschaffen over hun (mogelijke) toekomstige belastingplicht.

De wettelijke bepaling waarin het vereiste bekostigingsbesluit is opgenomen, luidt als volgt:

“2. Voordat met het treffen van voorzieningen wordt aangevangen, wordt door de raad besloten in welke mate de aan die voorzieningen verbonden lasten door middel van een baatbelasting zullen worden verhaald. Een besluit als bedoeld in de eerste volzin bevat een aanduiding van het gebied waarbinnen de gebate onroerende zaak is gelegen. Het besluit wordt bekend gemaakt overeenkomstig artikel 139.”

Deze wettelijke bepaling bevat een viertal eisen die aan het bekostigingsbesluit worden gesteld:

- a) Aanduiding van de voorzieningen;
- b) Vastlegging van de mate van kostenverhaal;
- c) Aanduiding van het gebate gebied;
- d) Bekendmaking.

De vier eisen sluiten aan bij het doel van het bekostigingsbesluit, namelijk het op de hoogte stellen van de potentiële belastingplichtigen van hun toekomstige belastingplicht. Daarvoor is van belang dat zij een globaal beeld krijgen van de voorzieningen die zullen worden aangelegd, de kosten die zullen worden verhaald en het gebied waarin later mogelijk baatbelasting zal worden geheven. Om hen te bereiken is tot slot vereist dat het bekostigingsbesluit wordt bekendgemaakt.

Deze vier eisen worden hierna besproken en er wordt getoetst of het model-bekostigingsbesluit dat binnen de GVR wordt gebruikt aan deze eisen voldoet. Het model bekostigingsbesluit van de GVR is in Bijlage 5 bij dit rapport opgenomen.

De vraag is, of het vereiste van het bieden van rechtszekerheid middels het bekostigingsbesluit in de situatie van de GVR wel opgeld doet. Immers, in de situatie van de GVR worden de voorzieningen in overleg met de woningeigenaar aangebracht en stemt de woningeigenaar in met de heffing van baatbelasting om de kosten ervan te innen. De hoogte van het verschuldigde bedrag is daarbij exact afgestemd op de in en aan de woning getroffen voorzieningen. De woningeigenaar is voorafgaand aan het tot stand brengen van de voorzieningen reeds op de hoogte van het exacte kostenbedrag en van het feit dat deze kosten middels aanslagen baatbelasting zullen worden ingevorderd. De wet schrijft het nemen van een bekostigingsbesluit echter voor als voorwaarde voor het kunnen heffen van baatbelasting, zodat ook binnen de GVR een bekostigingsbesluit wettelijk verplicht voorafgaat aan het treffen van de voorzieningen en het vaststellen van een baatbelastingverordening.

Ad a) Aanduiding van de voorzieningen

In het bekostigingsbesluit zal een aanduiding van de voorzieningen moeten worden opgenomen, waarvan de kosten zullen worden verhaald middels baatbelasting. Deze aanduiding hoeft niet heel nauwkeurig te zijn, een globale aanduiding volstaat. In geval van de aanleg van riolering volstaat bijvoorbeeld de omschrijving: aanleg van riolering, inclusief alle voorzieningen die hiervoor benodigd zijn. Een specifieke omschrijving van onderdelen van de riolering, zoals buizen, pompmateriaal en mechanische hulpmiddelen, is niet nodig.

Een specifieke omschrijving van onderdelen is in de praktijk van de traditionele wijze van heffing van baatbelasting niet verstandig. Voorzieningen die niet worden genoemd in het bekostigingsbesluit mogen immers later niet alsnog in de baatbelastingverordening worden opgenomen. Indien er gedurende het project meer of andere voorzieningen worden aangelegd of getroffen, kunnen de kosten daarvan niet worden meegenomen in de baatbelasting, tenzij ze onder de omschrijving in het bekostigingsbesluit vallen. Ook hierom is een ruime omschrijving van de voorzieningen, of een vastlegging van soort voorzieningen (bijvoorbeeld: isolatiemaatregelen) aan te raden aan de gemeente.

In het model-bekostigingsbesluit dat binnen de GVR wordt gehanteerd, is wel een specifieke omschrijving opgenomen van de voorzieningen die zullen worden aangebracht aan de woning. De bepaling luidt als volgt:

“De voorzieningen bestaan uit maatregelen die worden getroffen in het kader van de verduurzaming van de onroerende zaken en omvatten:

- [voorzieningnaam 01];
- [voorzieningnaam 02];
- [voorzieningnaam 03];
- [voorzieningnaam 04];”

In deze bepaling is allereerst een ruime omschrijving opgenomen van de soort voorzieningen, namelijk ‘maatregelen die worden getroffen in het kader van de verduurzaming van de onroerende zaken’. Deze omschrijving is ruim, maar vervolgens wordt opgesomd uit welke maatregelen de voorzieningen bestaan. Deze bepaling laat geen ruimte voor eventuele latere wijzigingen, nu het een limitatieve opsomming betreft. Eventuele andere voorzieningen die na vaststelling van het bekostigingsbesluit nog worden toegevoegd aan de uitvoering van de werkzaamheden kunnen op basis van deze bepaling niet meer worden verhaald middels baatbelasting. Er kan meer ruimte voor latere wijzigingen worden aangebracht door toevoeging van de woorden ‘in ieder geval’ na ‘omvatten’.

De vraag is echter of een ruimere omschrijving in dit geval nodig is. In het kader van de verduurzamingsregeling wordt immers eerst met de woningeigenaar overeengekomen welke voorzieningen precies zullen worden aangebracht. Daarbij geldt dat vooraf wordt berekend welke voorzieningen lonen en dat alleen die voorzieningen zullen worden tot stand gebracht die binnen een bepaalde termijn terug worden verdiend door middel van een lagere energierekening. Alleen voor die voorzieningen sluit de gemeente met de woningeigenaar een verduurzamingsovereenkomst.¹⁸⁶ Daarmee liggen de aan te brengen voorzieningen in feite al vast en is latere wijziging of toevoeging niet aan de orde. Dit zou bovendien een wijziging van de reeds gesloten verduurzamingsovereenkomst vergen.

Bovendien wordt in geval van de GVR het bekostigingsbesluit en de verordening baatbelasting in dezelfde raadsvergadering vastgesteld.¹⁸⁷ Bij een dergelijke handelwijze heeft een ruimere omschrijving van de voorzieningen in het bekostigingsbesluit geen nut.

Voldoet het bekostigingsbesluit van de GVR aan de voorwaarde?

Het model-bekostigingsbesluit voldoet zodoende aan de eerste wettelijke eis van een globale aanduiding van de voorzieningen waarvoor baatbelasting geheven zal gaan worden. De tekst van het model-bekostigingsbesluit houdt geen ruimte voor eventuele wijzigingen in de uitvoering gedurende het traject. Het kans dat nadien nog wijzigingen moeten worden doorgevoerd is echter nauwelijks aanwezig, zodat het gehanteerde model bekostigingsbesluit voldoet aan de daaraan te stellen eisen. In feite wordt binnen de GVR met het bekostigingsbesluit aan de woningeigenaar meer rechtszekerheid geboden dan wettelijk is vereist.

¹⁸⁶ Tenzij de woningeigenaar bewust kiest voor extra voorzieningen, die in de berekening niet lastenneutraal kunnen worden uitgevoerd. Dit wordt uitdrukkelijk opgenomen in de overeenkomst.

¹⁸⁷ Hierop gaan wij in het volgende onderdeel in.

Ad b) Vastlegging van de mate van kostenverhaal

In het bekostigingsbesluit zal een aanduiding van de mate van kostenverhaal moeten worden gegeven. Dit kan volgens de Hoge Raad¹⁸⁸ rechtsgeldig op 2 manieren:

- a. het vaststellen van het percentage dat van de totale kosten zal worden verhaald, in combinatie met het opnemen van een raming van de totale kosten;
- b. het opnemen van het totale bedrag dat met baatbelasting zal worden verhaald.

Met het vaststellen van het bekostigingsbesluit wordt een beperking gegeven van de later te verhalen kosten. Er mag nooit méér worden verhaald met een later ingevoerde baatbelasting dan in het vooraf vastgestelde bekostigingsbesluit is aangeduid. In dat verband geldt nog het volgende aandachtspunt. Indien gewerkt wordt met een kostenraming met bijbehorend percentage dat van de kosten zal worden verhaald (bijvoorbeeld: de kosten worden geraamd op € 1 miljoen en daarvan zal maximaal 85% worden verhaald), is door de Hoge Raad bepaald dat later nooit méér dan het vastgelegde percentage mag worden verhaald, ook niet als de daadwerkelijke kosten lager uitvallen dan de geraamde kosten (bijv. indien de kosten achteraf € 900.000 blijken te zijn, mag slechts 85% van € 900.000 worden verhaald).¹⁸⁹ Het werken met een percentage brengt daarom enige onzekerheid met zich mee over de uiteindelijk te verhalen kosten. Indien gewerkt wordt met het noemen van een vast bedrag doet zich dit probleem niet voor. Het genoemde vaste bedrag zal later mogen worden verhaald, ook als de uiteindelijke kosten lager uitvallen dan de geraamde kosten (in het eerdere voorbeeld; indien de geraamde kosten € 1 miljoen bedragen en het te verhalen bedrag is bepaald op € 850.000, mag nog steeds € 850.000 worden verhaald indien de daadwerkelijke kosten € 900.000 blijken te zijn). Dit is slechts anders als de uiteindelijke kosten lager worden dan het genoemde te verhalen bedrag. Dan mogen slechts de (lagere) uiteindelijke kosten verhaald worden middels baatbelasting (in het voorbeeld; indien de daadwerkelijke kosten € 800.000 bedragen mag slechts € 800.000 worden verhaald en niet € 850.000). Het tarief zal hierop moeten worden aangepast.¹⁹⁰

Voldoet het bekostigingsbesluit van de GVR aan de voorwaarde?

In het model-bekostigingsbesluit van de GVR is de mate van kostenverhaal vastgelegd door middel van de bepaling dat 100% van deze kosten zullen worden verhaald middels baatbelasting, in combinatie met het noemen van een maximaal bedrag per woning. De bepaling luidt als volgt:

“Via de heffing van een baatbelasting zullen de voor rekening van de gemeente blijvende lasten van de door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand te brengen voorzieningen op, aan of in de onroerende zaken gelegen in de [wijknaam], voor 100% worden omgeslagen over de genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van de door deze voorzieningen gebate onroerende zaken. De maximaal te verhalen lasten bedragen voor de hierna geduide woningen:

- 1. [adres 01] | € [bedrag]*
- 2. [adres 02] | € [bedrag]*
- 3. [adres 03] | € [bedrag]”*

Deze bepaling voldoet aan de eisen die de wet aan het bekostigingsbesluit stelt op dit punt. Er is op deze wijze duidelijk vastgelegd dat het volledige kostenbedrag zal worden verhaald middels baatbelasting. Daarbovenop is tevens een maximumbedrag genoemd per adres. Dit geeft woningeigenaren maximale rechtszekerheid. Er zal nooit meer verhaald worden dan het in het bekostigingsbesluit genoemde bedrag. Wel is de vraag of deze wijze van aanduiding van het te verhalen bedrag niet te specifiek is en daarmee mogelijk niet voldoet aan de eis van (globale) kostenomslag, zie hierover onderdeel 1.2.d.

Ad c) Aanduiding van het gebate gebied

In het bekostigingsbesluit moet het gebied dat later onder de verordening baatbelasting zal gaan vallen worden aangeduid. Deze aanduiding mag globaal zijn. Gedurende de uitvoering van het project kunnen de uit te voeren werkzaamheden immers nog wijzigen, zodat de groep uiteindelijk gebate objecten wellicht iets anders uitvalt dan vooraf voorzien. In dit verband mag in het bekostigingsbesluit een iets ruimer gebied worden aangewezen dan vooraf voorzien als profijtgebied. De mogelijkheid een iets ruimer gebied aan te wijzen in het bekostigingsbesluit hangt samen met het financiële risico dat de gemeente hierbij loopt. Bij de vaststelling van de verordening baatbelasting mag namelijk geen ruimer gebied worden vastgesteld dan reeds in het bekostigingsbesluit is bepaald. Dat zou indruisen tegen de rechtszekerheid die het bekostigingsbesluit beoogt te bieden. Tegelijkertijd moeten alle onroerende zaken die door de voorzieningen worden gebaat in de heffing van baatbelasting worden betrokken.

¹⁸⁸ HR 23 september 2005, nr. 39 704 (Winterswijk), ECLI:NL:HR:2005:AU3155.

¹⁸⁹ HR 16 september 2005, nr. 38 815, ECLI:NL:HR:2005:AU2770 en HR 13 februari 2009, nr. 43 892, ECLI:NL:HR:2009:BH2592.

¹⁹⁰ HR 27 juni 2003, nr. 36.909 (Hoorn), ECLI:NL:HR:2003:AH8791 en HR 3 oktober 2003, nr. 38.259 (Dongeradeel), ECLI:NL:HR:2003:AL6992.

Dit houdt verband met de aard van de heffing, namelijk een bestemmingsheffing of kostenverhaalsinstrument waarbij de totale kosten worden omgeslagen over de bij de voorzieningen gebate onroerende zaken. De kosten van de voorzieningen moeten worden verhaald op alle onroerende zaken die erdoor gebaat zijn. Indien een wel gebate onroerende zaak niet bijdraagt, betekent dit namelijk dat de overige gebate objecten in feite te veel betalen. Dit hangt ook samen met het principe van omslag van kosten over alle gebate onroerende zaken (zie onderdeel 1.2.d). Indien in eerste instantie een te klein gebied werd afgebakend in het bekostigingsbesluit en na uitvoering van het project blijkt dat ook onroerende zaken buiten dit aangewezen gebied gebaat zijn, is heffing van baatbelasting derhalve niet meer mogelijk. De verordening kan deze wel gebate objecten immers niet meer aanwijzen als belastingobjecten. Komt een rechter in een procedure over een aanslag baatbelasting tot de conclusie dat de gebiedsafbakening in het bekostigingsbesluit te nauw is, dan leidt dit tot onverbindendheid van de verordening.¹⁹¹ In dat geval is er geen rechtsbasis meer voor de belastingheffing.

Voldoet het bekostigingsbesluit van de GVR aan de voorwaarde?

In het model-bekostigingsbesluit van de GVR is het gebate gebied afgebakend op een wijk of een gebied van een aantal straten. Bij de raming van de kosten wordt een aantal adressen genoemd van onroerende zaken die in het betreffende deelproject in de heffing zullen worden betrokken. Dit houdt verband met het specifieke gebruik van de baatbelasting als bijzonder bekostigingsinstrument voor verduurzaming van individuele woningen. Per deelproject wordt ten aanzien van de daarin deelnemende onroerende zaken een bekostigingsbesluit vastgesteld.

De bepaling van het gebate gebied in het model-bekostigingsbesluit van de GVR wijkt af van de traditionele wijze waarop dit in een bekostigingsbesluit geschiedt. Dat is te verklaren vanuit de wens om per individuele woning voorzieningen te treffen. Er wordt één wijk of een gebied van een paar straten aangewezen als gebaat gebied. Met de vermelding van een specifiek aantal adressen bij de mate van kostenverhaal wordt de groep gebate objecten nader afgebakend. Dit is niet onduidelijk en ook niet te ruim.

Potentieel risico van deze wijze van afbakening van het gebied in het bekostigingsbesluit van de GVR is dat de afbakening te eng is. Ingeval de rechter oordeelt dat ook de omliggende onroerende zaken in de heffing hadden moeten worden betrokken (vanwege het omslagkarakter, zie onderdelen 1.2.b en 1.2.e), kan dit nadien niet meer gerepareerd worden. Is het gebied – naar het oordeel van de rechter – te klein afgebakend in het bekostigingsbesluit, dan is de verordening onverbindend.

Aanpassingsmogelijkheid binnen GVR

Om dit potentiële risico te verkleinen zouden alle onroerende zaken binnen het gebied aangewezen kunnen worden in het bekostigingsbesluit. In de verordening kunnen alle objecten binnen het gebied worden aangewezen als belastingobject. In de hoogte van de heffing kan rekening gehouden worden met de substantiële verschillen in baat door het vaststellen van een lager tarief voor de niet-verduurzaamde woningen. De omliggende onroerende zaken kunnen op die manier voor een lager bedrag worden aangeslagen dan de woningen waar de voorzieningen in/aan zijn aangebracht.

Deze oplossing doet echter afbreuk aan het pluspunt van de GVR, waarbij de kosten van de verduurzaming van de individuele woning exact kunnen worden berekend en over 30 jaar verspreid kunnen worden betaald door de woningeigenaar. Indien de toepassing van baatbelasting binnen de GVR op dit punt in lijn met de wetgeving wordt gebracht, betekent dit dat de kosten van de verduurzamingsmaatregelen niet een-op-een kunnen worden doorberekend en dat de niet-verduurzaamde woningen in de wijk in feite hieraan meebetalen.

Mogelijkheid aanpassing wet

Om het pluspunt van de GVR te behouden, zou de wet – eventueel in het kader van een tijdelijke innovatieregeling – op dit punt aangepast kunnen worden, zodat een meer directe doorberekening van de kosten van de voorzieningen mogelijk gemaakt wordt in het kader van de verduurzaming van woningen. Wij doen hiervoor een tekstuele suggestie in onderdeel 7.5 van het rapport.

Ad d) Bekendmaking

Vanwege de informatiefunctie van het bekostigingsbesluit moet het besluit worden bekendgemaakt overeenkomstig de bekendmakingsregels voor algemeen verbindende voorschriften. Pas als het besluit bekendgemaakt is, verbindt het.¹⁹² Ten

¹⁹¹ Zie Hof Arnhem 2 februari 2007, nr. 05/00200, ECLI:NL:GHARN:2007:BA0002 (Gemeente Epe) en Hof Amsterdam 25 maart 2003, nr. 01/00833, ECLI:NL:GHAMS:2003:AF9312 (De Ronde Venen).

¹⁹² Art. 139 lid 1 Gemeentewet.

aanzien van het bekostigingsbesluit was in de laatste volzin van artikel 222, lid 2 Gemeentewet bepaald, dat dit besluit moet worden bekendgemaakt conform artikel 139 Gemeentewet.

Per 1 juli 2021 is de Wet elektronische publicaties in werking getreden, op grond waarvan de bekendmakingsregels in de Gemeentewet zijn overgeheveld naar de Bekendmakingswet. De nieuwe bekendmakingsregels in de Bekendmakingswet houden het volgende in. Algemeen verbindende voorschriften, beleidsregels en andere besluiten die niet tot een of meerdere belanghebbenden zijn gericht worden bekendgemaakt door plaatsing in het gemeenteblad.¹⁹³ Dit gemeenteblad wordt elektronisch uitgegeven¹⁹⁴ en geplaatst op www.officielebekendmakingen.nl.¹⁹⁵ Dit gemeenteblad moet elektronisch beschikbaar blijven.¹⁹⁶ Ook de geconsolideerde tekst van het besluit moet elektronisch beschikbaar blijven en wel via plaatsing op www.wetten.overheid.nl.¹⁹⁷

Voldoet het bekostigingsbesluit van de GVR aan de voorwaarde?

Normaal gesproken is het bekostigingsbesluit te kwalificeren als een algemeen verbindend voorschrift, althans als een besluit dat niet tot een of meerdere belanghebbenden is gericht, zodat de bovenstaande algemene bekendmakingsregels op grond van de Bekendmakingswet van toepassing zijn. In de vorm waarin het bekostigingsbesluit wordt gebruikt binnen de GVR is dat strikt genomen niet meer het geval. Het bekostigingsbesluit is slechts tot een beperkt aantal belanghebbende(n) gericht, namelijk de eigenaren van de in het bekostigingsbesluit aangewezen onroerende zaken die worden verduurzaamd. Besluiten die tot een of meerdere belanghebbenden zijn gericht worden bekendgemaakt door uitreiking of toezending aan hen.¹⁹⁸ Het bekostigingsbesluit dat binnen de GVR wordt gebruikt voor de verduurzamingsregeling zou op basis van de vanaf 1 juli 2021 geldende bepalingen dus slechts aan de woningeigenaren zelf bekendgemaakt hoeven te worden. In formele zin wordt dan echter niet voldaan aan het bekostigingsbesluit zoals dat in de wet is opgenomen. Gelet op de wettelijke eisen en op de specifieke invulling binnen de GVR is naar ons idee het beste om het bekostigingsbesluit op beide manieren bekend te maken, dus zowel elektronisch zoals voor algemeen verbindende voorschriften vereist is als door uitreiking/toezending aan de woningeigenaar zelf.

1.2.g Baatpeildatum

Ingevolge artikel 222 lid 3 Gemeentewet moet de gemeenteraad bepalen naar welke datum wordt beoordeeld of de onroerende zaak is gebaat door de voorzieningen. Deze datum mag uiterlijk 1 jaar na voltooiing van de voorzieningen gelegen zijn. De datum wordt opgenomen in de baatbelastingverordening. De wettelijke eis van het vaststellen van een baatpeildatum moet gelezen worden in samenhang met artikel 222 lid 1 Gemeentewet. Daarin is opgenomen dat de baatbelasting kan worden geheven voor voorzieningen die 'tot stand worden of zijn gebracht' door of met medewerking van de gemeente. De verordening baatbelasting kan derhalve ook tijdens de aanleg van de voorzieningen worden vastgesteld. In dat geval ligt de baatpeildatum voor de voltooiing van de voorzieningen. Per die datum moet dan wel kunnen worden beoordeeld of kan worden verwacht dat de voorzieningen daadwerkelijk zullen worden aangelegd. Tevens dient te kunnen worden beoordeeld of de onroerende zaak na voltooiing van de voorzieningen zal zijn gebaat.

Voldoet de verordening van de GVR aan de voorwaarde?

In artikel 1 lid 1 van de modelverordening is een vakje opengelaten voor de baatpeildatum. Dit is een juiste wijze van redigeren van de verordening. Navraag bij DWP leert, dat als baatpeildatum de geplande datum van oplevering van de voorzieningen wordt gehanteerd. Dit tijdstip voldoet aan de eisen om de baat te beoordelen.

1.2.h Verordening

De verordening moet uiterlijk 2 jaar na voltooiing van de voorzieningen worden vastgesteld. In de verordening moeten alle essentialia van de belastingheffing worden opgenomen.¹⁹⁹ Het gaat dan om het belastbare feit, de belastingplichtige, het belastingobject, de heffingsmaatstaf, het tarief, het tijdstip van ingang en einde van de heffing en al wat verder voor de heffing van

¹⁹³ Art. 6 Bekendmakingswet.

¹⁹⁴ Art. 2 lid 8 Bekendmakingswet.

¹⁹⁵ Art. 3.1 Besluit elektronische publicaties jo. art. 2.1 Regeling elektronische publicaties.

¹⁹⁶ Art. 3 lid 1 Bekendmakingswet en zie ook art. 3.2 Besluit elektronische publicaties. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat een verordening onverbindend is als niet wordt voldaan aan het elektronisch beschikbaar houden van het gemeenteblad: HR 4 juni 2021, nr. 20/00796, ECLI:NL:HR:2021:823.

¹⁹⁷ Art. 19 Bekendmakingswet jo. art. 5.1 Besluit elektronische publicaties jo. art. 3.1 Regeling elektronische publicaties.

¹⁹⁸ Art. 3:41 lid 1 Algemene wet bestuursrecht.

¹⁹⁹ Art. 217 Gemeentewet.

belang is. Ingevolge artikel 222 lid 3 moet tevens de baatpeildatum worden opgenomen in de verordening (zie onderdeel 1.2.g). Ingevolge artikel 222 lid 5 Gemeentewet moet ook een regeling worden opgenomen voor een jaarlijkse heffing gedurende maximaal 30 jaar (zie onderdeel 1.2.i).

Voldoet de verordening van de GVR aan de voorwaarden?

De modelverordening baatbelasting van de GVR is in Bijlage 5 bij dit rapport opgenomen.

Vaststelling van de verordening

Bij de traditionele heffing van baatbelasting wordt eerst een bekostigingsbesluit genomen, waarna de voorzieningen worden aangelegd. Vanaf het moment dat met het treffen van de voorzieningen wordt begonnen kan ook de verordening worden vastgesteld. De wettekst van art. 222 lid 4 Gemeentewet laat toe dat de verordening reeds wordt vastgesteld tijdens het treffen van de voorzieningen, zoals hiervoor reeds is beschreven. Het eerste lid van artikel 222 maakt immers mogelijk dat baatbelasting wordt geheven terzake van de lasten van voorzieningen die door de gemeente tot 'stand worden of zijn gebracht'. De huidige wettelijke regeling biedt deze mogelijkheid sinds de bouwgrondbelasting en de baatbelasting oude stijl zijn opgegaan in de huidige baatbelasting nieuwe stijl. De baatbelasting oude stijl bood deze mogelijkheid niet. Deze heffing kon pas worden ingevoerd nadat de voorzieningen geheel waren voltooid dan wel in gebruik waren genomen. In de totstandkomingsprocedure van de GVR worden het bekostigingsbesluit en de baatbelastingverordening in dezelfde raadsvergadering vastgesteld. De verordening wordt derhalve vastgesteld vóórdat met het treffen van de voorzieningen is begonnen. Dit is in strijd met de letterlijke tekst van art. 222 lid 4 en lid 1 van de Gemeentewet.

Aanpassingsmogelijkheid binnen de GVR

Om aan deze bepaling te voldoen en tegelijkertijd de effectiviteit van de GVR zo min mogelijk aan te tasten, zal de verordening kunnen worden vastgesteld in de eerstvolgende raadsvergadering volgend op de vergadering waarin het bekostigingsbesluit is vastgesteld. In dat geval wordt zowel voldaan aan de wettelijke eis dat het bekostigingsbesluit moet worden vastgesteld voordat met het treffen van de voorzieningen wordt aangevangen (art. 222 lid 2) als aan de wettelijke eis dat een verordening moet worden vastgesteld tijdens of uiterlijk twee jaren na het tot stand brengen/voltoeien van de voorzieningen (art. 222 lid 1 en lid 4).

Inhoud van de verordening

In de modelverordening van de GVR zijn alle genoemde essentialia opgenomen:

- Het *belastbare feit* – het op de peildatum gebaat zijn van de belastingobjecten door de door of met medewerking van de gemeente getroffen voorzieningen – is opgenomen in artikel 1 lid 1 van de modelverordening. Deze bepaling is in overeenstemming met de tekst van de wet, zodat deze juridisch in orde is.
- Het *belastingobject* blijkt uit artikel 1 lid 1 van de modelverordening, in combinatie met het tweede lid. In het eerste lid wordt verwezen naar een kaart bij de verordening, waarop het gebate gebied is aangegeven. In het tweede lid worden de specifieke adressen vermeld waar om het gaat. Deze combinatie wijst voldoende duidelijk de belastingobjecten aan. Daarbij merken wij op dat de kaart bij de verordening op de juiste wijze samen met de verordening bekendgemaakt moet worden om rechtsgeldig te zijn.²⁰⁰ Zonder juiste bekendmaking is de aanwijzing van het gebate gebied en mogelijk dus ook van de belastingobjecten onvoldoende. Ook wijzen wij op het risico van het buiten de heffing laten van gebate objecten, zie onderdelen 1.2.b en 1.2.e.
- De *belastingplichtige* is aangewezen in artikel 2 van de modelverordening. Deze bepaling verwijst naar artikel 1 lid 1 van de modelverordening. Dat maakt dat ook voor de bepaling van de belastingplichtige de kaart bij de verordening bepalend is. Ook in dit verband moet de kaart dus op de juiste wijze worden gepubliceerd. De tekst van de modelverordening is overigens in overeenstemming met de wettekst, zodat de bepaling van de belastingplichtige in dat opzicht juridisch juist is.
- In artikel 3 van de modelverordening wordt de *heffingsmaatstaf* voor de baatbelasting bepaald. De heffingsmaatstaf is een vast bedrag per onroerende zaak. Dat is een voor de baatbelasting toegestane heffingsmaatstaf. Wel merken wij op dat het per adres een ander bedrag noemen niet overeenkomt met de in de wet vereiste algemene omslag, zie onderdeel 1.2.e.
- In artikel 4 van de modelverordening wordt het *tarief* voor de baatbelasting bepaald. Het tarief wordt per adres afzonderlijk in de verordening opgenomen. Dit is een afwijkende bepaling. Normaal gesproken geldt een belastingverordening algemeen (in het afgebakende gebied), zodat ook de tariefbepaling in algemene bewoordingen opgesteld is. Tariefdifferentiatie komt wel vaker voor, maar vindt plaats naar de geobjectiveerde baat van de voorzieningen. Geobjectiveerde baat komt bijvoorbeeld tot uitdrukking in de bestemming van de onroerende zaak, of in de afstand tot de voorzieningen. In de tariefbepaling komt dit dan in algemene bewoordingen terug, bijvoorbeeld: de tarieven worden vermenigvuldigd met de

²⁰⁰ Zie bijvoorbeeld Rb. Oost-Brabant 1 februari 2017, nr. 16/296, ECLI:NL:RBOBR:2017:454 en nr. 16/297, ECLI:NL:RBOBR:2017:455 over het ontbreken van de kaart bij de verordening BIZ-heffing van de gemeente Bladel.

volgende factoren: a. 1 voor onroerende zaken met een woonbestemming; b. 1,5 voor onroerende zaken met een bedrijfsbestemming, etc.

In de modelverordening GVR worden de tarieven per afzonderlijk adres vastgesteld. Dit hangt samen met de specifieke inzet van de baatbelasting voor de woningverduurzamingsregeling, waarbij de kosten van de verduurzaming van een individuele woning worden teruggehaald middels de heffing van baatbelasting ten aanzien van de betreffende woning na instemming van de woningeigenaar en op basis van een op de specifieke woning berekende business case. Het tarief in de verordening is in feite de prijs van de woningverduurzaming. Deze wijze van differentiatie beantwoordt aan de wens om de lasten zo direct – en daarmee binnen de doelstelling van de GVR zo rechtvaardig – mogelijk te verdelen over de verduurzaamde woningen.

De vraag is of deze tariefbepaling bij de rechter in stand zal blijven, of dat deze onverbindend zal worden geacht wegens strijd met het omslagkarakter van de heffing. Zie hierover uitgebreider onderdeel 1.2.e en zie ook de daar benoemde oplossingsmogelijkheden.

- In artikel 6 van de modelverordening is *de wijze van heffing* geregeld; dit is bij wege van aanslag. Dit sluit aan bij de wettelijke regeling.
- In de artikelen 7 tot en met 10 van de modelverordening is geregeld *'wat overigens van belang is voor de heffing'*. Het betreft de betalingstermijnen, de (on)mogelijkheid van kwijtschelding, de datum van inwerkingtreding van de verordening en van ingang van heffing en de toekenning van de bevoegdheid aan het college om nadere regels te stellen. Deze bepalingen zijn in overeenstemming met de wettelijke bepalingen en geven geen aanleiding tot opmerkingen.

1.2.i Jaarlijkse heffing

Op grond van artikel 222 lid 5 Gemeentewet moet de gemeenteraad een regeling opnemen in de verordening die de belastingplichtige het recht geeft de – in beginsel – eenmalige heffing om te laten zetten in een jaarlijkse heffing, gedurende maximaal 30 jaar. De gemeenteraad bepaalt de periode waarover de jaarlijkse heffing zich zal uitstrekken. Dit mag maximaal 30 jaar zijn. Logisch is het om aan te sluiten bij de levensduur van de aangebrachte voorzieningen.

De gemeenteraad bepaalt de voorwaarden waaraan het verzoek van de belastingplichtige moet voldoen. De raad kan bijvoorbeeld bepalen dat binnen een bepaalde termijn na het opleggen van de eenmalige aanslag baatbelasting om omzetting in jaarlijkse aanslagen moet zijn verzocht. Ook de wijze waarop het verzoek moet worden gedaan mag worden bepaald door de raad. De voorwaarden mogen niet zodanig worden vastgesteld dat hier redelijkerwijs niet aan voldaan kan worden door de belastingplichtige. De gestelde voorwaarden mogen het de belastingplichtige dus niet onnodig bemoeilijken om er gebruik van te kunnen maken. Dit zou immers inhouden dat de gemeenteraad niet voldoet aan zijn verplichting de belastingplichtige deze mogelijkheid van jaarlijkse heffing te bieden.

Voldoet de verordening van de GVR aan de voorwaarden?

In artikel 5 lid 1 van de modelverordening GVR is gekozen voor een termijn van 30 jaren. Dit sluit aldus aan bij de wettelijke bepaling. Voorts is in artikel 7 lid 2 van de modelverordening bepaald, dat de jaarlijkse aanslagen in 12 termijnen worden voldaan via automatische incasso. Het verzoek van de belastingplichtige om omzetting in jaarlijkse aanslagen maakt onderdeel uit van de vaststellingsovereenkomst die met de woningeigenaar wordt gesloten. Met de ondertekening doet de woningeigenaar tegelijkertijd een verzoek tot omzetting van de baatbelasting in jaarlijkse aanslagen. Er wordt derhalve niet eerst een aanslag baatbelasting voor het totaalbedrag opgelegd, waarna vervolgens de belastingplichtige een verzoek om omzetting in jaarlijkse aanslagen doet. Wel is onderdeel van de vaststellingsovereenkomst een overzicht van de per jaar en per maand verschuldigde baatbelasting. De woningeigenaar heeft door deze formulering van de vaststellingsovereenkomst in beginsel geen keuze om de baatbelasting ineens te voldoen bij het aangaan van de overeenkomst. Hierin wijkt de procedure af van de wettekst van art. 222 lid 5 Gemeentewet. De omzetting in jaarlijkse aanslagen is echter in het belang van belastingplichtigen en vloeit logischerwijs ook voort uit het feit dat wordt aangesloten bij woonlastenneutraliteit. Met de omzetting in jaarlijkse aanslagen, in combinatie met een maandelijkse incasso, wordt aangesloten bij de maandelijkse energienota. Juist de mogelijkheid om de verduurzamingsinvestering uit te smeren over 30 jaar, maakt de GVR een aantrekkelijk instrument voor woningeigenaren voor verduurzaming. Een woningeigenaar die de kosten van de woningverduurzaming ineens kan voldoen, zal niet snel kiezen voor verduurzaming van de woning via de GVR. Wij voorzien dan ook geen problemen door deze afwijking van de letterlijke tekst van art. 222 lid 5 Gemeentewet.

Belastingplichtigen hebben wel de mogelijkheid om elk jaar bij aanvang van het belastingjaar het nog resterende bedrag aan baatbelasting ineens te voldoen (artikel 5 lid 4 van de modelverordening). Dit vindt logischerwijze op aanvraag van de belastingplichtige plaats. Een door de gemeente vastgelegde procedure hiervoor ontbreekt vooralsnog. Aangeraden wordt om de procedure alsnog door het college vast te laten stellen. Op basis van artikel 9 van de modelverordening heeft het College de

bevoegdheid om nadere regels te stellen. Er is nog een reden om procedureregels ten aanzien van de omzetting in jaarlijkse aanslagen en het voldoen ineens van de verschuldigde baatbelasting vast te stellen. De bepaling art. 5 lid 4 van de modelverordening wijkt namelijk af van de vaststellingsovereenkomst. Daarin is in art. 4.8 opgenomen dat de baatbelasting over de nog resterende belastingjaren op elk moment van het jaar ineens kan worden 'afgelost'.²⁰¹ Het is raadzaam om art. 5 lid 4 van de modelverordening (bij aanvang van het nieuwe belastingjaar resterende baatbelasting voldoen) en art. 4.8 van de vaststellingsovereenkomst (op elk moment resterende baatbelasting aflossen) gelijklopend te maken. Daarbij bevelen we aan om de term 'aflossing' te vermijden en in plaats daarvan 'het voldoen van het resterende bedrag aan verschuldigde baatbelasting' te hanteren.

In zo'n regeling zal verder alsnog de standaardprocedure kunnen worden vastgelegd dat de belastingplichtige in de vaststellingsovereenkomst kan aangeven dat wordt afgeweken van art. 222 lid 5 Gemeentewet.

1.3 Conclusie mogelijke knelpunten

Uit de fiscaal-juridische toetsing van de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR blijkt dat er enkele mogelijke knelpunten zijn. De oorzaak van deze mogelijke knelpunten is gelegen in de omstandigheid, dat geen algemene heffing in een bepaald gebied plaatsvindt, maar de baatbelasting wordt ingezet als inningsinstrument voor de specifieke kosten per verduurzaamde woning. Dit leidt tot spanning op de volgende wettelijke voorwaarden voor baatbelastingheffing:

- f. in een bepaald gedeelte;
- g. voorzieningen van openbaar nut;
- h. omslag;
- i. bekostigingsbesluit; en
- j. verordening.

De voorzieningen die in/aan de woning worden aangebracht hebben slechts indirect uitstralingsbaat over de wijk. De voorzieningen leveren direct profijt op voor de verduurzaamde woning, maar leveren naar onze inschatting op basis van het geldende recht niet in meer dan verwaarloosbare mate baat op voor de omliggende woningen in de wijk. Dat is ook de reden dat de niet met de GVR verduurzaamde woningen in de wijk tot nu toe niet in de heffing van baatbelasting worden betrokken. Indien een rechter tot het oordeel komt dat de voorzieningen geen uitstralingsbaat hebben, maar slechts voor de individuele woning nut afwerpen, kan op basis van de huidige wettelijke regels geen baatbelasting geheven worden. Dit betreft dan een fundamenteel knelpunt, dat naar ons oordeel slechts kan worden opgelost door een wetswijziging.²⁰² Wij doen hiervoor een tekstuele suggestie in onderdeel 7.5 van het rapport.

Voorts voldoet de baatbelasting binnen de GVR op het moment van toetsen nog niet aan alle overige juridische voorwaarden. Zo wijkt de berekeningswijze van het bedrag aan baatbelasting binnen de GVR af van de wettelijke 'omslag', doordat per verduurzaamde woning exact wordt berekend wat de voorzieningen kosten en deze kosten bij die woning verhaald worden. In het bekostigingsbesluit en de verordening wordt binnen de GVR een tarief per verduurzaamde woning opgenomen in plaats van een algemeen geldend tarief voor alle verduurzaamde (en niet-verduurzaamde) woningen.

Voor deze knelpunten zou binnen de GVR een oplossing gevonden kunnen worden door aanpassing van het bekostigingsbesluit en de verordening. Hiertoe zouden het bekostigingsbesluit en de verordening de gehele wijk moeten aanwijzen als gebaat gebied, zouden alle daarin gelegen onroerende zaken moeten worden aangewezen als gebate objecten en zou voor al deze onroerende zaken een tarief moeten worden vastgesteld. Daarbij kan wel tariefdifferentiatie worden toegepast, in de zin dat de niet-verduurzaamde woningen een vast laag bedrag aan baatbelasting opgelegd krijgen. Deze wijze van regelen in bekostigingsbesluit en verordening doet echter afbreuk aan de positieve punten van de GVR. De GVR beoogt juist, met toepassing van de baatbelasting daarbinnen, een instrument te zijn met vele waarborgen voor woningeigenaar en gemeenten, waardoor daadwerkelijk woningen verduurzaamd worden en waarvan de kosten objectgebonden en woonlastenneutraal kunnen worden terugbetaald door de huidige en eventueel toekomstige woningeigenaar gedurende een looptijd van 30 jaar. De bestaande uitleg van de wet staat op dit moment echter in de weg aan een zodanige regeling. Om deze juridische knelpunten weg te nemen doen wij tekstuele suggesties voor wetswijziging in onderdeel 7.5 van het rapport.

²⁰¹ Deze regeling lijkt bedoeld om woningeigenaren die hun woning willen verkopen, de mogelijkheid te bieden om daaraan voorafgaand de nog uitstaande baatbelasting ineens te voldoen. Zie in dat verband ook art. 4.10 van de vaststellingsovereenkomst.

²⁰² Een andere mogelijke oplossing bestaat uit een uitspraak door de hoogste rechter, dat de voorzieningen wel van openbaar nut zijn. Deze uitspraak zou dan afgedwongen moeten worden in een proefprocedure op dit punt.

2 Rechterlijke toetsing van aanslagen baatbelasting

2.1 Inleiding

Gezien de in het vorige onderdeel geconstateerde mogelijke knelpunten is de vervolgvraag welke consequenties deze kunnen hebben in juridische zin. Startpunt is de baatbelastingverordening. Een belastingverordening zelf is niet voor bezwaar of beroep vatbaar.²⁰³ Wel is bezwaar en beroep mogelijk tegen een op basis van de belastingverordening opgelegde belastingaanslag. Een belastingrechter kan zich in een geschil over een opgelegde aanslag ook een oordeel vormen over de rechtsgeldigheid van de verordening. Zolang er geen bezwaar, en vervolgens beroep wordt ingesteld, loopt de gemeente dus geen fiscaal-juridisch en daarmee ook geen financieel risico.

Wij schatten de kans dat een woningeigenaar die partij is bij de vaststellingsovereenkomst bezwaar maakt tegen de opgelegde aanslag baatbelasting klein in. Immers, de woningeigenaar sluit een overeenkomst met de gemeente waarmee hij instemt met de verduurzaming van zijn woning namens de gemeente, waarbij hij eveneens instemt met de heffing van baatbelasting voor verhaal van de kosten. Het instrument baatbelasting wordt uitdrukkelijk met de woningeigenaar besproken en met de overeenkomst verklaart de woningeigenaar zich daarmee akkoord. De heffing van baatbelasting als inningsinstrument is voor de woningeigenaar ook gunstiger dan andere mogelijke instrumenten (zoals een persoonlijke lening), omdat terugbetalingen over 30 jaren worden uitgespreid, de maandelijkse betaling van de baatbelasting qua bedrag aansluit bij de verlaging van de energierekening, er geen krediettoets nodig is en de baatbelastingverplichting bij verkoop over gaat op de volgende woningeigenaar. Aan de andere kant sluit de vaststellingsovereenkomst de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen een opgelegde aanslag baatbelasting niet uit. Als bekend wordt (bijvoorbeeld na een rechtelijke uitspraak in een andere procedure) dat de regeling van de baatbelasting mogelijk juridisch niet houdbaar is, is het in zijn financiële voordeel als hij de aanslag aanvecht. Niet kan worden uitgesloten dat hij dan, ondanks de gesloten overeenkomst, bezwaar maakt tegen de jaarlijkse aanslag.

Wij schatten de kans dat een volgende eigenaar bezwaar maakt tegen een opgelegde aanslag groter in ten opzichte van de kans dat de oorspronkelijke eigenaar die partij was bij de vaststellingsovereenkomst dat doet. De volgende eigenaar is niet gebonden aan de vaststellingsovereenkomst. Voor hem is de verbinding tussen de betalingsverplichting en de aangebrachte voorzieningen minder vanzelfsprekend. Bovendien geldt dat tegen elke jaarlijkse aanslag bezwaar en beroep kan worden ingesteld. Gezien de lange looptijd van de baatbelasting (maximaal 30 jaar) is het ons inziens aannemelijk dat ergens gedurende de looptijd van de baatbelasting een of meer opvolgende eigenaren bezwaar zullen maken tegen een aanslag. Wellicht dat een zorgvuldig gevoerde bezwaarprocedure belastingplichtigen kan weerhouden tot het instellen van beroep bij de belastingrechter. Echter wanneer een belastingplichtige twijfelt aan de rechtsgeldigheid van de belastingaanslag, zal deze na de bezwaarprocedure vermoedelijk ook beroep instellen.

2.2 Toetsingskader rechter

Nu de kans aanwezig is dat er bezwaar gemaakt wordt tegen de aanslagen baatbelasting is van belang om in te schatten hoe een rechter in een potentiële beroepsprocedure zal oordelen. In dat verband zetten wij hieronder het rechterlijke toetsingskader uiteen.

Taak en bevoegdheid rechter, omvang van het geschil

Marchal omschrijft de rechtsvinding door de rechter in fiscale procedures kortweg als volgt:

“Zeer basaal uitgedrukt wordt elk geschil dat aan de rechter wordt voorgelegd, door de rechter opgelost door op zoek te gaan naar de voor de casus relevante feiten en vervolgens op dat feitencomplex de rechtsregels toe te passen. De rechter ontkomt er dan niet aan de toepasselijke rechtsregels te interpreteren.”

Marchal merkt op dat bij die interpretatie ook de redelijkheid van het resultaat een rol speelt.²⁰⁴

Art. 8:69 lid 1 Awb bepaalt dat de rechter uitspraak doet op de grondslag van het beroepschrift, de overgelegde stukken, het verhandelde tijdens het vooronderzoek en het onderzoek ter zitting. De leden 2 en 3 regelen vervolgens dat de rechter ambtshalve zowel de rechtsgronden als de feiten aanvult. Ten aanzien van de aanvulling van de rechtsgronden geldt dat de rechter

²⁰³ Art. 8:3 lid 1 sub a Algemene wet bestuursrecht.

²⁰⁴ Marchal, commentaaronderdeel 1.1 bij het leerstuk Fiscale rechtsvinding in NDFR.

daartoe verplicht is. Daarbij is niet relevant of partijen het eens zijn over de juridische duiding of consequenties. Als de rechter een beslissing neemt die van de eensluidende rechtsopvatting van partijen afwijkt, treedt hij daarmee niet buiten de rechtsstrijd.²⁰⁵

De rechter heeft dus een zelfstandige taak om de juridische consequentie te bepalen van de hem/haar voorgelegde feiten. De rechter past 'het recht' toe op de feiten. Daarbij wordt de omvang van de rechtsstrijd in beginsel bepaald door de partijen. Partijen bepalen door middel van de schriftelijke stukken en hetgeen ze tijdens de mondelinge behandeling naar voren brengen wat het geschil is. Maar behalve deze geschilpunten zijn er punten van openbare orde, die de rechter ambtshalve, dus zonder dat partijen deze naar voren brengen, moet toetsen. Het betreft bijvoorbeeld de ontvankelijkheid van het beroepsschrift.²⁰⁶ Met betrekking tot lokale belastingen geldt in het bijzonder, dat ook de rechtsgeldigheid van de regeling waarop de aanslag gebaseerd is (belastingverordening) ambtshalve getoetst wordt door de rechter. Zo toetst de rechter bijvoorbeeld of de verordening is vastgesteld door het bevoegde bestuursorgaan en of de verordening op de juiste wijze is bekendgemaakt. De Hoge Raad oordeelde dat het behoort tot de taak van de rechter in belastingzaken, die immers zelfstandig vaststelt welke rechtsregels in het gegeven geval toepasselijk zijn, zich ervan te vergewissen of een aan de belastingplichtige opgelegde heffing ten tijde van de vaststelling daarvan beruiste op een wettelijke regeling ten aanzien waarvan is voldaan aan de formele vereisten die door de wet voor de verbindendheid van die regeling worden gesteld.²⁰⁷

In een procedure tegen de aanslag baatbelasting kan niet alleen de rechtmatigheid van de aanslag zelf worden getoetst door de rechter, ook kan de rechtmatigheid van de verordening worden getoetst. Het betreft een 'exceptieve' of indirecte toetsing, aangezien de verordening zelf niet appellabel is.²⁰⁸ De rechter kan daarbij toetsen of de verordening in strijd is met hogere regelgeving, zoals de wettelijke bepaling waarop de verordening is gebaseerd. Maar ook toetsing aan de Grondwet²⁰⁹ en eenieder verbindende verdragsbepalingen is mogelijk. Ook geldt dat lokale verordeningen kunnen worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen, zoals het gelijkheidsbeginsel.²¹⁰

Interpretatie rechtsregels

Voor de interpretatie van de toepasselijke rechtsregels heeft de Hoge Raad bepaald dat de elders in de rechtswetenschap vastgestelde interpretatieregels ook gelden binnen het belastingrecht.²¹¹ We kennen de volgende interpretatiemethoden binnen de rechtswetenschap²¹²:

- de grammaticale interpretatie;
- de historische interpretatie;
- de teleologische interpretatie;
- de systematische interpretatie;
- de extensieve interpretatie;
- de interpretatie a contrario;
- de anticiperende interpretatie.

Uit de door Marchal aangehaalde literatuur en jurisprudentie blijkt, dat er geen standaardhandelswijze bestaat voor de toepassing van de verschillende interpretatiemethoden. De Hoge Raad heeft bovendien uitdrukkelijk overwogen dat de rechter bij de uitlegging van de wet niet aan enige bijzondere beperking is gebonden.²¹³

Met betrekking tot de toetsing van belastingverordeningen van gemeenten haalt J.A. Monsma in zijn proefschrift het Rapport Toetsing Belastingverordeningen aan.²¹⁴ Monsma merkt hierbij op²¹⁵:

²⁰⁵ Zie recent bijv. HR 9 april 2021, nr. 20/01619, ECLI:NL:HR:2021:412.

²⁰⁶ Zie hierover het recente arrest van de Hoge Raad van 16 juli 2021, 20/01682, waarin de Hoge Raad heeft bepaald dat de ontvankelijkheid bij voorgaande instanties voortaan niet meer ambtshalve behoeft te worden getoetst.

²⁰⁷ HR 1 december 1993, nr. 27.341, ECLI:NL:HR:1993:ZC5524.

²⁰⁸ Art. 8:3 lid 1 sub a Algemene wet bestuursrecht.

²⁰⁹ Het toetsingsverbod van art. 120 Grondwet geldt alleen voor wetten in formele zin en niet voor lagere regelgeving zoals belastingverordeningen van gemeenten.

²¹⁰ HR 14 april 1989, nr. 13 822, ECLI:NL:HR:1989:AD5725, NJ 1989, 469 (Harmonisatiewet-arrest). Voor zover algemene rechtsbeginselen zijn gecodificeerd in internationale verdragen, kunnen ook formele wetten wel worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen op basis van art. 94 Grondwet.

²¹¹ HR 27 februari 1935, nr. B. 5801.

²¹² Marchal, commentaaronderdeel 2 bij het leerstuk Fiscale rechtsvinding in NDFR. Zie voor een vergelijkbare indeling R.E.C.M. Niessen, Rechtsvinding in belastingzaken, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 13 e.v..

²¹³ HR 3 maart 2017, nr. 16/03506, ECLI:NL:HR:2017:356.

²¹⁴ Rapport Toetsing belastingverordeningen, Sdu Den Haag, 1987.

²¹⁵ J.A. Monsma, Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie (diss. EUR 1999), p. 162-163.

“Voor het bepalen van de juiste juridische betekenis van een wettelijke bepaling kan veelal niet worden volstaan met het vaststellen van de taalkundige betekenis en de grammaticale functie van de woorden van de tekst van die bepaling. Vaak is plaatsing van de woordelijke tekst van een wettelijke bepaling in de context van de wets- en rechtshistorie, in de context van de wetssystematiek of in de teleologische context noodzakelijk om de wettelijke bepaling in zijn juiste juridische betekenis te kunnen verstaan.”

Met betrekking tot de vraag of er, ingeval van een verschillende uitleg via de verschillende interpretatiemethoden, een hiërarchie van interpretatiemethoden bestaat wordt in het genoemde rapport opgemerkt dat van een logisch en sluitend hiërarchisch systeem van interpretatieregels geen sprake lijkt te zijn.

Wel bestaat er een voorkeursvolgorde volgens een aantal rechtswetenschappers. Geppaart noemt bijvoorbeeld de volgende wenselijke volgorde²¹⁶:

1. De in objectieve zin duidelijke woorden hebben de voorrang boven de andere factoren van rechtsvinding.
2. Laten de woorden van de wet meerdere oplossingen toe, dan zijn andere factoren van rechtsvinding decisoir, in het bijzonder de historie, het systeem en de strekking; in mindere mate komt betekenis toe aan evolutie, rechtsvergelijking en doctrine.
3. De rechtspraak remt het krachtenspel der rechtsvindingsfactoren af; is tussen de verschillende factoren eenmaal een afweging verricht, dan neigt de rechtspraak naar behoud van de gevonden oplossingen.
4. Rechtsverfijning – die de werking van de woorden van de wet beperkt – en de analogie – die de werking van de woorden uitbreidt – worden zo veel mogelijk beperkt; de voorrang van de woorden van de wet, gedragen door het beginsel van de rechtszekerheid, brengt dit mede.
5. De algemene rechtsbeginselen (rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, billijkheid) kunnen in het algemeen slechts worden gebruikt ter ondersteuning van een beroep op de woorden. Zij hebben slechts dan zelfstandige betekenis voor de rechtsvinding aan de hand van de wet wanneer niet een met de bijzondere wet samenhangende factor daaraan in de weg staat en de rechter meent dat het algemene rechtsbeginsel in het toepasselijke wettelijke voorschrift wordt geconcretiseerd.
6. Resultaat en redelijkheid staan in beginsel op de achtergrond, doch hun betekenis neemt toe; moderne opvattingen kennen de rechter een belangrijk autonoom element bij de rechtsvinding toe. Vaak bezigt de rechter het resultaat als controlemiddel.

Feteris merkt bovendien op:

“Het is (...) niet zo dat de rechter bij het gebruik van verschillende methoden van rechtsvinding een bepaalde theorie hanteert over hiërarchie tussen die methoden. Daarvoor is de materie te complex en veelvormig. Rechtspraak is ook een vorm van collegiale besluitvorming. Daarin leiden tal van uiteenlopende gezichtspunten tot een gezamenlijke beslissing. In muzikale en culinaire termen zou je kunnen spreken van “fusion”.”²¹⁷

Enkel grammaticale uitleg?

Gezien het voorgaande is een grammaticale interpretatie van de wet aangewezen, indien de wettekst zelf duidelijk is. Pas indien de woorden van de wetsbepaling voor meerdere uitleg vatbaar zijn, komen andere interpretatiemethoden aan de orde. Daarmee rijst de vraag of de bepalingen over de baatbelasting, die zijn neergelegd in artikel 222 van de Gemeentewet, op zichzelf duidelijk zijn en geen nadere uitleg behoeven.

Gezien de omvangrijke jurisprudentie over de baatbelasting, die bovendien vaak gaat over de uitleg van in de wettekst gebezigde begrippen, concluderen wij in zijn algemeenheid dat de wettekst zelf onvoldoende duidelijk is in haar bewoordingen om uitsluitend door middel van een grammaticale interpretatie ervan uitsluitel te geven in geschillen of uiteenlopende standpunten over de interpretatie van begrippen.

Wij noemen hier een voorbeeld uit de jurisprudentie over de vraag of de wijziging van een bestemmingsplan kan kwalificeren als ‘voorziening’ in de zin van artikel 222 Gemeentewet. Op basis van een taalkundige uitleg zou dit inderdaad het geval kunnen zijn. Immers, woordenboek Van Dale geeft als betekenissen van ‘voorziening’:

- 1) het voorzien of voorzien worden van wat nodig is
- 2) het treffen van bepaalde maatregelen (om iets te voorkomen, te verhelpen, te regelen)
- 3) maatregel, middel om in een behoefte te voorzien, om iets te regelen, te verhelpen, te beschermen, te beveiligen enz.

²¹⁶ Ch.P.A. Geppaart, *Fiscale rechtsvinding*, diss. Leiden 1965, p. 118-119.

²¹⁷ M.W.C. Feteris, ‘Kwaliteit van wetgevingen het decoderen van dubbele boodschappen’, *WFR2010/570*.

- 4) geld dat een onderneming e.d. reserveert om mogelijke tegenvallers op te vangen of onverwachte uitgaven te kunnen doen
- 5) product of dienst, verstrekt in het kader van de sociale zekerheid;
- 6) instelling, dienst die in bep. behoeften voorziet.

Volgens deze definitie zou een papieren maatregel dus onder het begrip 'voorziening' vallen (zie onder 2 en 3). Hof Den Bosch en Hof Arnhem oordeelden echter dat een bestemmingswijziging geen voorziening is waarvoor baatbelasting geheven mag worden.²¹⁸ Ook recenter oordeelt rechtbank Den Haag²¹⁹, dat onder 'voorzieningen' 'voortbrengselen van stoffelijke aard' moeten worden verstaan. De rechtbank verwijst hiervoor naar de parlementaire geschiedenis²²⁰ en naar een conclusie van A-G Niesen²²¹. Deze aangehaalde parlementaire geschiedenis verwijst voor de invulling van het begrip 'voorzieningen' naar het vroegere begrip 'werken', dat voor het eerst voorkomt in de wettelijke bepaling van de baatbelasting (art. 242d) in de wet van 1920 en waarnaar in latere toelichtingen verwezen blijft worden. Voor de uitleg van het begrip voorzieningen verwijst de rechtbank in de volgende rechtsoverweging van haar uitspraak bovendien naar het arrest Breda II van de Hoge Raad.

Uit dit voorbeeld blijkt dat de rechter bij de uitleg van de wet niet alleen de bewoordingen van de bepaling, maar ook de context van de bepaling, de geschiedenis van de totstandkoming van de bepaling, de toelichting op de wettekst bij de parlementaire behandeling en eerdere jurisprudentie betreft.

2.3 Rechterlijke toetsing van geconstateerde mogelijke knelpunten

In onderdeel 1.3 is geconcludeerd dat de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR tot spanning leidt met de volgende voorwaarden genoemd in artikel 222 Gemeentewet:

- f. in een bepaald gedeelte;
- g. voorzieningen van openbaar nut;
- h. omslag;
- i. bekostigingsbesluit; en
- j. verordening.

Tevens is in onderdeel 1.2 geconstateerd dat de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR in een aantal gevallen niet in strijd is met de letter van de wet, maar mogelijk wel met doel en strekking van de wet en eerdere uitleg van begrippen in de jurisprudentie.

De situatie waarin de baatbelasting binnen de GVR wordt toegepast, is echter nog niet eerder voorgelegd aan de rechter, zodat enkel middels een (proef)procedure zekerheid kan worden verkregen hoe een rechter zal oordelen over deze toepassing. In onderdeel 1.2 zijn daarom tevens de mogelijke argumenten vóór en tegen het voldoen aan de voorwaarden opgenomen.

Hieruit blijkt, dat er goede argumenten zijn aan te dragen voor de wijze waarop DWP de baatbelasting binnen de GVR gebruikt en voor de keuzes die binnen de heffing worden gemaakt. Zo is vanwege de aard van de getroffen voorzieningen goed uitlegbaar, dat alleen de woningen die verduurzaamd worden in de heffing worden betrokken. Ook is goed uitlegbaar dat de berekening van de hoogte van het belastingbedrag precies aansluit bij de kosten van de voorzieningen in de woning. Deze keuzes zijn binnen het totaalpakket van de GVR logisch verklaarbaar. Bovendien zijn deze keuzes zorgvuldig; de belangen van de woningeigenaar en van de gemeente worden voldoende geadresseerd en de rechtsbescherming van de woningeigenaar wordt niet beperkt. Binnen het doel van de GVR is de exacte doorberekening van de kosten van de verduurzaming aan de betreffende woning juist rechtvaardig. Hiermee komt de GVR bovendien ook tegemoet aan het in het Klimaatakkoord gewenste uitgangspunt van een bekostiging die is gekoppeld aan de woning in plaats van aan de eigenaar (objectgebonden bekostiging).

Dit neemt niet weg, dat voor lokale belastingheffing noodzakelijk is, dat de lokale overheid zich houdt aan de wettelijke bepaling die de heffingsbevoegdheid aan haar geeft. Het besluit tot inzet van een belasting kan weliswaar zorgvuldig zijn genomen door de lokale overheid en de heffing kan op zorgvuldige wijze zijn vormgegeven, rekening houdend met de belangen en rechten van de belastingplichtige, maar als de betreffende belastingverordening niet voldoet aan de wettelijke eisen zal de rechter desondanks tot onverbindendheid van de verordening concluderen.

Oorzaak knelpunten

²¹⁸ Hof 's-Hertogenbosch 8 april 2005, nr. 03/02751, ECLI:NL:GHSHE:2005:AT7186 en Hof Arnhem 28 december 1994, nr. 92 1183, ECLI:NL:GHARN:1994:AS3420.

²¹⁹ Rb. 's-Gravenhage 7 februari 2008, nr. AWB 06/891, ECLI:NL:RBSGR:2008:BD1972.

²²⁰ *Kamerstukken II* 1990/91, 21 591, nr. 7, p. 30.

²²¹ Conclusie van 14 september 2006, nr. 42 457, *V-N* 2006/60.18, onderdelen 4.6.1, 5.2.1. en 5.6

De geconstateerde knelpunten worden veroorzaakt doordat de baatbelasting innovatief wordt ingezet als bekostigingsinstrument voor verduurzamingsmaatregelen aan individuele woningen binnen de wijkgerichte aanpak, in plaats van voor voorzieningen in de openbare ruimte die in algemene zin profijt opleveren voor de omliggende onroerende zaken zoals traditioneel het geval was. Er vindt geen algemene omslag van kosten van publieke voorzieningen in een bepaald gebied plaats, maar de baatbelasting wordt binnen de GVR ingezet als inningsinstrument voor de specifieke kosten per verduurzaamde woning. De wet is hier oorspronkelijk niet voor geschreven; de wetgever had bij het schrijven van de wetsbepaling een ander doel voor ogen.

Gevolgen van strijdigheid met doel en strekking van art. 222 Gemeentewet

De vraag is vervolgens wat de consequentie in juridische zin hiervan moet zijn. Overschrijdt de gemeentelijke wetgever met deze toepassing haar wettelijke bevoegdheid tot heffing van baatbelasting? In eerdere jurisprudentie over de baatbelasting is diverse malen door de rechter uitgesproken, dat als de verordening niet voldoet aan de voorwaarden en begrippen zoals bepaald in artikel 222 Gemeentewet en zoals uitgelegd aan de hand van wetsgeschiedenis en eerdere jurisprudentie, de verordening onverbindend is en heffing van baatbelasting uitgesloten is.

Dit is bijvoorbeeld bepaald ten aanzien van het begrip voorzieningen. In de Breda-arresten heeft de Hoge Raad nadere invulling gegeven aan het begrip voorzieningen.²²² Daarbij heeft de Hoge Raad bepaald, dat ook vervanging van een bestaande voorziening tot verhaalbaarheid middels baatbelasting kan leiden, mits de vervanging heeft geleid tot een verbetering, waarbij slechts de verbeteringskosten verhaalbaar zijn. Voor vervanging van een reeks van voorzieningen heeft de Hoge Raad er als voorwaarde aan toegevoegd, dat het geheel van de voorzieningen wezenlijk moet zijn veranderd naar aard, inrichting of omvang. In latere jurisprudentie worden herinrichtingen getoetst aan dit nieuwe criterium. Voldoen de voorzieningen niet aan de nieuwe voorwaarden als door de Hoge Raad ingevuld, dan is heffing van baatbelasting uitgesloten.

Heffing van baatbelasting is eveneens uitgesloten, indien het bekostigingsbesluit niet voldoet aan de wettelijke eisen. Zo heeft de Hoge Raad bepaald dat, indien het bekostigingsbesluit een percentage noemt dat van de kosten van de voorzieningen zal worden verhaald middels baatbelasting, in het bekostigingsbesluit tevens een raming moet zijn opgenomen van de totaalkosten van de voorzieningen. Is alleen een percentage genoemd en geen kostenraming opgenomen, dan voldoet het bekostigingsbesluit niet aan de eisen en is heffing van baatbelasting uitgesloten.²²³

Heffing van baatbelasting is eveneens uitgesloten, indien de verordening niet alle gebate objecten omvat waardoor wel gebate objecten buiten de heffing blijven. De heffing is dan in strijd met het omslagkarakter van de heffing.²²⁴

Dit zijn slechts enkele voorbeelden, waaruit blijkt dat het niet voldoen aan de voorwaarden of begrippen genoemd in artikel 222 Gemeentewet leidt tot onverbindendheid van de verordening, zodat heffing van baatbelasting is uitgesloten.²²⁵

Wordt de wettelijke bevoegdheid overschreden met de baatbelasting-toepassing van de GVR?

Gezien het feit dat de voorwaarden en begrippen door de rechter worden uitgelegd met inachtneming van de wetsgeschiedenis, de bedoeling van de wetgever en eerdere jurisprudentie, is er ons inziens een gereede kans dat de rechter tot het oordeel komt dat de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR – gelet op de ten tijde van het onderzoek voorliggende stukken – niet voldoet aan de voorwaarden en begrippen in artikel 222 Gemeentewet. Op basis van deze bestaande lijn in de jurisprudentie concluderen wij, dat de kans dat de verordening baatbelasting van DWP in verband hiermee onverbindend geacht zal worden door de rechter, reëel is.

In dat verband hebben wij per knelpunt aangegeven welke oplossingsmogelijkheden denkbaar zijn, zowel door aanpassing van het bekostigingsbesluit en de verordening binnen de GVR als door eventuele wetswijziging.

Vrijheid bij invulling essentialia belastingverordeningen

Niettemin zijn er ook voorbeelden uit de jurisprudentie te noemen, waarbij aan de gemeentelijke regelgever grote vrijheid wordt gegeven voor de invulling van de belastingverordening.

²²² HR 8 augustus 2003, nr. 36769, ECLI:NL:HR:2003:AE2304, HR 4 mei 2007, nr. 42457, ECLI:NL:HR:2007:AZ0355 en HR 7 mei 2010, nr. 08/04358, ECLI:NL:HR:2010:BK8611.

²²³ HR 23 september 2005, nr. 39 704, ECLI:NL:HR:2005:AU3155.

²²⁴ Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 1 maart 2013, nr. 10/00825, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ4322 bevestigd door HR 25 april 2014, nr. 13/01831, ECLI:NL:HR:2014:988.

²²⁵ Zie ook J.A. Monsma, Toetsing van belastingverordeningen en gemeentelijke autonomie (diss. EUR 1999), J.A. Monsma 'Toetsing van belastingverordeningen van decentrale overheden, een update', *WFR* 2007, nr. 6727, p. 747-757 en J.A. Monsma 'Toetsing van belastingverordeningen van decentrale overheden, een nieuwe update', *MBB* 2013, nr. 12, p. 387-395.

Dat geldt bijvoorbeeld voor de invulling van de essentialia van de heffing, zoals de tariefstelling. De Hoge Raad achtte het zaagtandtarief dat de gemeente Rotterdam voor haar bouwleges hanteerde bijvoorbeeld toegestaan. Daarbij hanteerde de gemeente tariefklassen, waarbij het tarief per opvolgende klasse zowel procentueel als absoluut toeneemt. De A-G concludeerde nog dat deze onevenredigheid leidde tot onredelijke en willekeurige belastingheffing²²⁶, maar de Hoge Raad acht een dergelijk tariefsysteem toegelaten binnen de vrijheid die de gemeente heeft tot vaststellen van heffingsmaatstaf en tarief.²²⁷

Ook acht de Hoge Raad het vrijstellen van kerken van de rioolheffing toegestaan. Daar waar de A-G nog concludeerde dat het vrijstellen van objecten van een bestemmingsheffing, terwijl die objecten wel mede de kosten veroorzaken, in strijd is met het gelijkheidsbeginsel²²⁸, oordeelde de Hoge Raad dat de gemeente hiervoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging heeft gegeven in het algemeen belang dat kerken dienen.²²⁹

Wij merken op, dat bij de gegeven voorbeelden de wettelijke bepaling geen verplichte invulling geeft van de essentialia. Voor de leges gelden geen restricties ten aanzien van de tariefbepaling, anders dan de opbrengstnorm.²³⁰ Voor de rioolheffing geldt hetzelfde. Indien de wetgever die keuzes heeft opengelaten, geldt dat de gemeentelijke regelgever vrij is in het bepalen van heffingsmaatstaf en tarief.²³¹ Dit verklaart het oordeel van de Hoge Raad dat de tariefstelling valt binnen de fiscale autonomie. Indien de wetgever echter bepaalde essentialia reeds heeft ingevuld in de wettelijke bepaling, of anderszins restricties heeft aangebracht bij het toekennen van de heffingsbevoegdheid, is de gemeente hieraan gebonden. Het legaliteitsbeginsel vereist dit. De gemeente mag nu eenmaal niet treden buiten de door de wetgever in formele zin gestelde kaders voor belastingheffing. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het volgende voorbeeld uit de jurisprudentie, over de onroerende zaakbelastingen. De gemeenten Bodegraven en Teylingen besloten een deel van de opbrengst van de ozb (die werd geheven van de gebruikers van niet-woningen) te bestemmen voor het ondernemersfonds binnen de gemeente. Omdat niet alle ondernemers profijt konden trekken van de activiteiten van het ondernemersfonds werd besloten om bepaalde categorieën, waaronder agrarische ondernemers en non-profit-organisaties, het extra ozb-bedrag terug te geven via een teruggaveregeling buiten de verordening om. Hof Den Haag oordeelde hierover:

“5.4.

Het Hof stelt voorop dat in de onder 5.1 genoemde wettelijke bepalingen aan de gemeentelijke wetgever – de gemeenteraad – niet de bevoegdheid is gegeven om de OZB-tarieven verder te differentiëren dan in die bepalingen is voorzien.

5.5.

Zoals het Hof eerder in zijn uitspraak van 12 mei 2020, nrs. BK-19/00294 en BK-19/00295, ECLI:NL:GHDHA:2020:927, heeft overwogen, wordt de in de wet in formele zin neergelegde beperking van de bevoegdheid tot verdergaande differentiatie van de OZB-tarieven niet alleen geschonden indien de wetgever in materiële zin – hier: de gemeenteraad – een verdergaande differentiatie van de OZB-tarieven dan wettelijk is toegestaan in een belastingverordening – hier: de Verordening – regelt, maar ook indien hij met een omweg, buiten de Verordening om, algemeen verbindende voorschriften vaststelt of andere besluiten neemt die er (mede) op gericht zijn voorbij te gaan aan de wettelijke beperking van de bevoegdheid tot verdergaande differentiatie van de OZB-tarieven. Doel en strekking van de wet zouden worden miskend indien de gevolgen van het met een omweg voorbijgaan aan de beperking van de bevoegdheid tot verdergaande differentiatie van de OZB-tarieven in stand zouden worden gelaten.”²³²

Kortom: heeft de wetgever in de wettelijke bepaling reeds essentialia ingevuld, of anderszins restricties opgenomen, dan heeft de gemeentelijke regelgever zich hieraan te houden bij de invulling van de belastingverordening. Binnen of buiten de verordening om mag niet van de wettelijke bepaling worden afgeweken. Voor de baatbelasting wordt de jurisprudentie in herinnering gebracht, die bepaalt dat buiten de verordening baatbelasting om (bijvoorbeeld via de exploitatieovereenkomst, via nader beleid of afspraken, of in de sfeer van de invordering) geen regelingen getroffen mogen worden die afbreuk doen aan de omslag.²³³ Slechts indien en voorzover de wetgever geen invulling of restricties heeft gegeven in de wettelijke bepaling, is de gemeentelijke regelgever vrij om deze invulling zelf te geven. Bij die invulling is de gemeenteraad bovendien nog gehouden aan het verbod van heffing naar draagkracht²³⁴, eventuele hogere wetgeving en verdragen en de algemene rechtsbeginselen.

²²⁶ Conclusie A-G IJzerman 23 maart 2017, nr. 16/05127, ECLI:NL:PHR:2017:248.

²²⁷ HR 30 juni 2017, nr. 16/05127, ECLI:NL:HR:2017:1174.

²²⁸ Conclusie A-G IJzerman 25 februari 2017, nr. 20/01559, ECLI:NL:PHR:2021:180.

²²⁹ HR 6 augustus 2021, nr. 20/01559, ECLI:NL:HR:2021:1188.

²³⁰ Art. 229 lid 1 onder a en b en art. 229b Gemeentewet.

²³¹ Art. 219 lid 2 Gemeentewet.

²³² Hof Den Haag 14 juli 2020, nr. 19/00596, ECLI:NL:GHDHA:2020:1288.

²³³ Zie onderdeel 1.2.e.

²³⁴ Art. 219 lid 2 Gemeentewet.

Past de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR binnen de vrijheid van invulling van essentialia?

We hebben in onderdeel 1.2 geconstateerd dat artikel 222 van de Gemeentewet diverse voorwaarden stelt bij de heffing van baatbelasting. We hebben in onderdeel 1.3 geconcludeerd dat er mogelijke knelpunten zijn bij het voldoen aan die voorwaarden. Indien de gemeente met de invulling van de verordening baatbelasting treedt buiten de door de formele wetgever gestelde kaders voor heffing van baatbelasting, zal de heffing in strijd zijn met het legaliteitsbeginsel en de verordening onverbindend geacht worden door de rechter.

Daarbij gaat het met name om de begrippen 'voorzieningen', 'omslag' en 'bepaald gedeelte'. Indien de binnen de GVR toegepaste voorzieningen niet kwalificeren als 'voorzieningen' waarvoor baatbelasting geheven mag worden, is de verordening die dit wel regelt onverbindend. Het knelpunt zit 'm in de eis van 'openbaar nut'. Indien de rechter oordeelt dat de voorzieningen die in het kader van de GVR worden aangebracht niet van openbaar nut zijn, dan valt het doek voor de heffing van baatbelasting. Datzelfde geldt voor het begrip 'omslag'. Indien de wijze van kostenverhaal binnen de GVR niet is te kwalificeren als kostenomslag in de zin van artikel 222 Gemeentewet, dan is de verordening die dat wel op die manier regelt onverbindend. Ook het in de heffing betrekken van de onroerende zaken 'in een bepaald gedeelte van de gemeente' is een knelpunt, nu slechts de onroerende zaken waaraan de voorzieningen zijn aangebracht in de heffing worden betrokken. Voldoet de aanwijzing van gebate objecten niet aan de voorwaarden van artikel 222 Gemeentewet, dan is de verordening die dit wel op die manier regelt onverbindend.

Het is altijd de vraag hoe een rechter in deze tijd, waarin de maatschappelijke opvattingen over publieke voorzieningen etc. zijn gewijzigd, zal oordelen. Gezien de uitkomsten van de toetsing aan de voorwaarden in de onderdelen 1.2 en 1.3 achten wij de kans dat de rechter de verordening onverbindend acht wegens strijdigheid met het legaliteitsbeginsel echter wel reëel. Daarom hebben wij per mogelijk knelpunt aangegeven of dit opgelost kan worden, hetzij binnen de huidige regeling van de GVR, hetzij door een AMvB of wetswijziging.

Beperking of omvorming van een heffing mogelijk?

De manier waarop de baatbelasting binnen de GVR wordt toegepast heeft meer het karakter van een fiscale prijs dan van een bestemmingsheffing (zie onderdeel 1.2.e). In dit verband zou gezegd kunnen worden dat de gemeenteraad door de specifieke toepassing van de baatbelasting het karakter van de heffing verandert van bestemmingsheffing in retributie.

Het door de gemeenteraad veranderen van het karakter van een heffing is in de jurisprudentie van de Hoge Raad wel aanvaard in geval van algemene belastingen. De Hoge Raad heeft gemeenten onder voorwaarden toegestaan om een algemene belasting karaktertrekken van een bestemmingsbelasting te geven. Daarbij noemen wij als voorbeeld het omvormen van de reclamebelasting tot een bestemmingsheffing voor de subsidie aan een ondernemersfonds, waarbij de reclamebelasting slechts in een gedeelte van de gemeente wordt geheven terzake van reclame-uitingen van belastingplichtigen die profijt hebben van de activiteiten van het ondernemersfonds.²³⁵

De Hoge Raad oordeelt in dat arrest:

'Bij de beoordeling (...) dient te worden vooropgesteld dat de reclamebelasting in artikel 227 van de Gemeentewet is voorzien als een algemene belasting, hetgeen meebrengt dat een gemeente vrij is in de besteding van de opbrengst van die belasting en derhalve ook de vrijheid heeft om die opbrengst te besteden aan activiteiten en voorzieningen binnen een bepaald gedeelte van haar grondgebied.

Verder dient te worden vooropgesteld dat het karakter van een algemene belasting er evenmin aan in de weg staat dat een gemeente de heffing van deze belasting beperkt tot een gedeelte van haar grondgebied, mits voor die beperking een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat (vgl. HR 21 juni 2000, nr. 33816, LJN AA6253, BNB 2000/272). Bij het bestaan van een dergelijke rechtvaardiging is de beperking niet in strijd met enig algemeen rechtsbeginsel; de gemeentelijke wetgever overschrijdt daarmee ook niet de grenzen van de regelgevende bevoegdheid die hem in artikel 227 van de Gemeentewet is toegekend.'

Past de toepassing van de baatbelasting binnen de GVR binnen de vrijheid van omvormen van het karakter van de heffing?

Betekent deze jurisprudentie, dat dit toetsingskader in gelijke zin kan worden toegepast in een geval als de GVR, voor het geval het standpunt wordt ingenomen dat hiermee een bestemmingsheffing deels wordt omgevormd tot een retributie? Dit moet ons inziens worden betwijfeld. Wij merken daarbij op dat er een verschil bestaat tussen het genoemde voorbeeld en de

²³⁵ HR 11 november 2011, nr. 10/04446 (Doetinchem), ECLI:NL:HR:2011:BR4564. Een ander voorbeeld is het bestemmen van de opbrengst van de hondenbelasting voor uitgaven aan hondenoverlastbeperkende maatregelen en het beperken van de heffing van de hondenbelasting tot dat gebied waar de hondenoverlastbeperkende maatregelen zijn of worden getroffen (HR 21 juni 2000, nr. 33.816 (Hellendoorn), ECLI:NL:HR:2000:AA6253. De Hoge Raad verwijst in het arrest over de reclamebelasting van de gemeente Doetinchem naar dit eerder gewezen arrest over de hondenbelasting van de gemeente Hellendoorn.

baatbelasting binnen de GVR. De baatbelasting is wettelijk geen algemene belasting, maar een bestemmingsheffing. Zoals uit de in onderdeel 1.1 beschreven wetsgeschiedenis blijkt, is aan gemeenten toegestaan baatbelasting in te voeren in die situaties waarin het als onbillijk en onrechtvaardig moet worden geacht om kosten voor de aanleg van voorzieningen te bekostigen uit de algemene middelen wanneer een beperkte groep onroerende zaken in het bijzonder daarvan kan profiteren. Ook de andere bestemmingsheffingen van gemeenten zijn gegeven voor de bekostiging van specifieke kosten in specifieke situaties. Met andere woorden: gemeenten hebben daardoor ons inziens minder vrijheid om een eigen invulling aan bestemmingsheffingen te geven dan aan algemene belastingen, ondanks dat wellicht geen sprake is van schending van algemene rechtsbeginselen. Aanpassing van het karakter van een bestemmingsheffing betekent ons inziens dat eerder sprake is van overschrijding van de grenzen van de aan de gemeente gegeven regelgevende bevoegdheid. Er ontstaat dan strijdigheid met het legaliteitsbeginsel. Daarbij brengen wij in herinnering, dat de wetgever enkele elementen van de baatbelasting reeds heeft ingevuld door de gebruikte termen 'in een bepaald gedeelte', 'omslag' en 'voorzieningen'. Deze invulling door de wetgever beperkt ons inziens de fiscale regelgevende bevoegdheid van de gemeente voor de baatbelasting. De gemeente zal bij de vormgeving van de baatbelastingregeling moeten blijven binnen de door de wetgever in formele zin gestelde kaders, waaronder deze reeds ingevulde begrippen.

2.4 Conclusie

De rechter heeft in het kader van een geschil over een belastingaanslag de bevoegdheid – en in sommige gevallen zelfs de verplichting – om de onderliggende belastingverordening op rechtmatigheid te toetsen. De rechter toetst de verordening hiertoe aan de wet en de algemene rechtsbeginselen. Daarbij eist het legaliteitsbeginsel dat de gemeentelijke regelgever met de verordening blijft binnen de door de wetgever in formele zin gegeven fiscale bevoegdheid.

Bij de beoordeling welke voorwaarden de wet en de algemene rechtsbeginselen stellen, staan de rechter verschillende interpretatiemethoden ten dienste. In de eerste plaats is dat een taalkundige interpretatie. Indien de wettekst zelf niet voldoende duidelijkheid biedt, zal de rechter de wettelijke bepaling echter ook uitleggen aan de hand van de wetsgeschiedenis, doel en strekking van de regeling en eerdere jurisprudentie.

We hebben in onderdeel 1.2 geconstateerd dat artikel 222 van de Gemeentewet diverse voorwaarden stelt bij de heffing van baatbelasting. We hebben in onderdeel 1.3 geconcludeerd dat er knelpunten zijn bij het voldoen aan die voorwaarden. Nu deze voorwaarden en begrippen door de rechter worden uitgelegd met inachtneming van de wetsgeschiedenis, de bedoeling van de wetgever en eerdere jurisprudentie, is de kans reëel dat de rechter oordeelt dat niet aan de wettelijke eisen wordt voldaan. In dat geval zal de rechter de verordening naar verwachting onverbindend achten in verband met strijd met het legaliteitsbeginsel (in casu: art. 222 Gemeentewet). Indien de verordening niet in strijd geacht wordt met het legaliteitsbeginsel, kan de rechter de verordening vervolgens nog toetsen aan de algemene beginselen van behoorlijke regelgeving, zoals het gelijkheids- en evenredigheidsbeginsel.

3 Gevolgen rechterlijke uitspraak

Het gevolg van een geslaagd beroep tegen een binnen de GVR opgelegde aanslag blijft vermoedelijk niet beperkt tot vernietiging van de betreffende aanslag. Wanneer een rechter tot het oordeel komt dat (het bekostigingsbesluit en) de verordening niet voldoet aan de wettelijke voorwaarden voor heffing van baatbelasting of de bedoeling van de wetgever met deze heffing en dat de gemeente daarmee buiten de beoordelingsruimte is getreden die de wetgever bij het toekennen van de mogelijkheid van heffing van baatbelasting voor ogen had, leidt dit tot het onverbindend achten van de verordening en tot het vernietigen van de aanslag die op basis van de onverbindende verordening is opgelegd. Ditzelfde geldt ingeval de heffing leidt tot misbruik van de bevoegdheid.

Een dergelijk oordeel van de rechter betekent dat er dan geen geldige juridische basis is voor de heffing van baatbelasting. Wij zien geen mogelijkheden om dit gebrek, als een geslaagd beroep zich voordoet, te repareren.

Gevolg van een uitspraak van de belastingrechter waarin een verordening onverbindend wordt geacht, is dat alle aan de GVR deelnemende woningeigenaren vanaf dat moment met succes de jaarlijks opgelegde aanslag baatbelasting kunnen aanvechten. De gemeente zal dan enkel aan de terugbetalingsverplichtingen in de met SVGVR gesloten overeenkomst kunnen voldoen door deze ten laste te laten komen van de algemene middelen. Uiteindelijk zullen de deelnemende gemeenten alsdan derhalve de

financiële consequenties moeten dragen en komt de woningverduurzaming van de binnen de GVR verduurzaamde woningen voor rekening van de algemene middelen van de deelnemende gemeenten.

Anders ligt het met de bepalingen omtrent de berekening van de hoogte van het belastingbedrag. Indien de tariefstelling leidt tot strijd met het gelijkheids- of evenredigheidsbeginsel, zal de sanctie die de rechter hieraan verbindt niet verder gaan dan nodig om de onevenwichtigheid te herstellen. Een te hoog tarief kan bijvoorbeeld buiten toepassing gelaten worden. Ook indien de opbrengstnorm geschonden wordt (er wordt meer verhaald dan verhaald mocht worden), kan de rechter het tarief naar beneden toe bijstellen.²³⁶ In een dergelijk geval zijn de financiële gevolgen voor de gemeente minder groot dan ingeval van een volledig onverbindende verordening.

²³⁶ Vgl. HR 27 juni 2003, nr. 36 909, ECLI:NL:HR:2003:AH8791 (Hoorn) en HR 3 oktober 2003, nr. 38 259, ECLI:NL:HR:2003:AL6992 (Dongeradeel).

Bijlage 5 Model bekostigingsbesluit, verordening en vaststellingsovereenkomst GVR

Hierna zijn achtereenvolgens de modellen van het bekostigingsbesluit, de baatbelastingverordening en de vaststellingsovereenkomst opgenomen die binnen de GVR worden gehanteerd.

Bekostigingsbesluit [deelprojectnaam], Gemeente [Gemeentenaam]

De raad van de gemeente Gemeente [Gemeentenaam];

- gezien het voorstel van burgemeester en wethouders d.d. [datum];
- gelet op artikel 222 van de Gemeentewet;
- gelet op de Modelverordening woningverduurzaming gemeente Gemeente [Gemeentenaam]

[jaar] en het Model Bekostigingsbesluit woningverduurzaming gemeente Gemeente [Gemeentenaam] [jaar];

besluit:

Vast te stellen het bekostigingsbesluit ten behoeve van de heffing en invordering van de baatbelasting [deelprojectnaam], Gemeente [Gemeentenaam].

Artikel 1 Mate van verhaal

Via de heffing van een baatbelasting zullen de voor rekening van de gemeente blijvende lasten van de door of met medewerking van het gemeentebestuur tot stand te brengen voorzieningen op, aan of in de onroerende zaken gelegen in de [wijknaam], voor 100% worden omgeslagen over de genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van de door deze voorzieningen gebate onroerende zaken. De maximaal te verhalen lasten bedragen voor de hierna geduide woningen:

1. [adres 01] | € [bedrag]
2. [adres 02] | € [bedrag]
3. [adres 03] | € [bedrag]

Artikel 2 Gebate gebied en te treffen voorzieningen

Het gebate gebied omvat straten gelegen in de [buurt(en)]. De begrenzing van het gebied is gemarkeerd op de bij dit bekostigingsbesluit behorende kaart.

De voorzieningen bestaan uit maatregelen die worden getroffen in het kader van de verduurzaming van de onroerende zaken en omvatten:

- [voorzieningnaam 01];
- [voorzieningnaam 02];
- [voorzieningnaam 03];
- [voorzieningnaam 04];

Artikel 3 Bekendmaking

Dit besluit, aan te halen als ‘Bekostigingsbesluit [deelprojectnaam], Gemeente [Gemeentenaam]’ zal worden bekendgemaakt.

Aldus besloten in de openbare vergadering van [datum].

De voorzitter, De griffier,

Verordening baatbelasting [deelprojectnaam], Gemeente [Gemeentenaam]

De raad van de gemeente Gemeente [Gemeentenaam];

- gelezen het voorstel van burgemeester en wethouders d.d. [datum];
- gelet op het bepaalde in artikel 222 van de Gemeentewet en het bekostigingsbesluit '[deelprojectnaam], Gemeente [Gemeentenaam]', vastgesteld bij raadsbesluit van [datum];
- gelet op de Modelverordening baatbelasting woningverduurzaming gemeente Gemeente

[Gemeentenaam] [jaar] en het Model Bekostigingsbesluit woningverduurzaming gemeente Gemeente [Gemeentenaam] [jaar];

besluit:

Vast te stellen de Verordening op de heffing en de invordering van baatbelasting [deelprojectnaam], Gemeente [Gemeentenaam].

Artikel 1 Belastbaar feit en belastingobject

1. Onder de naam '[deelprojectnaam], Gemeente [Gemeentenaam]' wordt in de vorm van een heffing ineens een directe belasting geheven ter zake van de onroerende zaken gelegen in het gebied binnen de gemeente zoals aangeduid in de bij deze verordening behorende gewaarmerkte kaart, die op [datum] zijn gebaat door de in het tweede lid genoemde voorzieningen die tot stand zijn of worden gebracht door of met medewerking van het gemeentebestuur.

2. De in het eerste lid bedoelde voorzieningen per hierna genoemde onroerende zaak omvatten:

1. [adres 01]
 - a. [voorzieningnaam 01];
 - b. [voorzieningnaam 02];
2. [adres 01]
 - a. [voorzieningnaam 01];
 - b. [voorzieningnaam 02];
 - c. [voorzieningnaam 03];
3. [adres 01]
 - a. [voorzieningnaam 01];
 - b. [voorzieningnaam 02];

Artikel 2 Belastingplicht

1. De belasting wordt geheven van degene die van de onroerende zaak als bedoeld in artikel 2, eerste lid, het genot heeft krachtens eigendom, bezit of beperkt recht.

2. Voor de toepassing van het eerste lid wordt als genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht aangemerkt degene die op het tijdstip van ingang van de heffing dan wel, indien de belasting wordt geheven in de vorm van een jaarlijkse belasting, bij de aanvang van het belastingjaar als zodanig in de basisregistratie kadaster is vermeld, tenzij blijkt dat hij op dat tijdstip geen genothebbende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht is.

Artikel 3 Maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing is een vast bedrag per onroerende zaak.

Artikel 4 Belastingtarief

De belasting gesplitst per hierna genoemde onroerende zaak bedraagt

1. [adres 01] | € [bedrag]
2. [adres 01] | € [bedrag]
3. [adres 01] | € [bedrag]

Artikel 5 Regeling inzake heffing in de vorm van een jaarlijkse belasting

1. In afwijking van het bepaalde in artikel 4 wordt op verzoek van de belastingplichtigen de belasting geheven in de vorm van een jaarlijkse belasting gedurende 30 jaren.
2. Het belastingjaar is gelijk aan het kalenderjaar.
3. De jaarlijkse belasting bedraagt het totaal verschuldigde, verspreid over een periode van 30 jaren.
4. De belasting over de nog niet aangevangen belastingjaren kan elk jaar bij aanvang van het belastingjaar worden afgekocht. De afkoopsom wordt bepaald op de contante waarde van de op 01 januari van het belastingjaar, waarin de afkoop plaatsvindt, nog te verschijnen belastingbedragen.
5.
 - a. Ingeval de belasting wordt geheven in de vorm van een jaarlijkse heffing en de belastingplicht in de loop van het belastingtijdvak als bedoeld in het eerste lid eindigt of wijzigt als gevolg van het overdragen van eigendom, bezit of beperkt recht, wordt de nieuwe genotende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht, met ingang van het eerstvolgende belastingjaar een aanslag ineens opgelegd voor de resterende belastingjaren van het belastingtijdvak, overeenkomstig het voor het betreffende jaar opgenomen bedrag in de bij deze verordening opgenomen tarieventabel.
 - b. In afwijking van het bepaalde in onderdeel a, wordt op verzoek van de in dat onderdeel bedoelde belastingplichtige de jaarlijkse heffing overeenkomstig het eerste lid gecontinueerd overeenkomstig het bepaalde in lid 3 en lid 4.

Artikel 6 Wijze van heffing

De belasting wordt bij wege van aanslag geheven.

Artikel 7 Termijnen van betaling

1. In afwijking van het bepaalde in artikel 9, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 moeten de aanslagen worden betaald binnen twee maanden na dagtekening van het aanslagbiljet.
2. In afwijking van het bepaalde in het eerste lid moet de ingevolge artikel 5 omgezette jaarlijkse aanslag baatbelasting door middel van een automatische betalingsincasso worden afgeschreven, verdeeld over twaalf gelijke termijnen. De eerste termijn vervalt op de laatste dag van de maand volgend op de dagtekening van het aanslagbiljet en iedere van de volgende termijnen telkens één maand later.
3. De Algemene termijnenwet is niet van toepassing op de in de voorgaande leden gestelde termijnen.

Artikel 8 Kwijtschelding

Bij de invordering van de baatbelasting wordt geen kwijtschelding verleend.

Artikel 9 Nadere regels door het college

Het college van burgemeester en wethouders kan nadere regels geven met betrekking tot de heffing en de invordering van de baatbelasting.

Artikel 10 Inwerkingtreding

1. Deze verordening treedt in werking met ingang van de achtste dag na die van bekendmaking.
2. De datum van ingang van de heffing is [datum].

Artikel 11 Citeertitel

Deze verordening wordt aangehaald als: ‘Verordening baatbelasting [deelprojectnaam], Gemeente [Gemeentenaam]’ .

Aldus besloten door de raad van de gemeente gemeentenaam] in de openbare raadsvergadering van [datum].

griffier voorzitter

Vaststellingsovereenkomst

ten behoeve van het verlenen van toestemming voor het tot stand brengen van voorzieningen ter verduurzaming en de heffing van baatbelasting met betrekking tot de onroerende zaak [Volledig adres] over de jaren [Startjaar] - [Eindjaar].

1. Partij A

[Persoon01], geboren te [Geboorteplaats] op [Datum] en [Persoon02], geboren te [Geboorteplaats] op [Datum], genothebbenden krachtens eigendom van de onroerende zaak [Volledig adres], kadastraal bekend als [BagId] te [Gemeentenaam], hierna (gezamenlijk) te noemen: de “Woningeigenaar”

en

Partij B

Gemeente [Gemeentenaam]:

De publiekrechtelijke rechtspersoon de Gemeente [Gemeentenaam], gevestigd te [Volledig adres], te deze rechtsgeldig vertegenwoordigd door de heffingsambtenaar [Naam heffingsambtenaar], handelend ter uitvoering van een besluit van het college van burgemeester en wethouders van de gemeente [Gemeentenaam] [Datum], hierna te noemen: de “Gemeente” ,

de Woningeigenaar en de Gemeente hierna gezamenlijk te noemen: “Partijen” , verklaren een vaststellingsovereenkomst te hebben gesloten als bedoeld in artikel 900 Burgerlijk Wetboek, boek 7, titel 15.

Bij deze vaststellingsovereenkomst (“Overeenkomst”) binden Partijen, ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan.

Partijen zijn voornemens in en aan de onroerende zaak, [Volledig adres], kadastraal bekend als [BagId] te [Gemeentenaam], van de Woningeigenaar (de “Woning”), door of namens de Gemeente, voorzieningen ter verduurzaming van de Woning tot stand te laten brengen.

2. Omschrijving van het doel van de Overeenkomst

Deze Overeenkomst heeft betrekking op de door of namens de Gemeente tot stand te brengen verduurzamingsvoorzieningen in en aan de Woning en dient ter vaststelling van de omvang van de belastingschuld voor de baatbelasting die wordt geheven ter bekostiging van deze verduurzamingsvoorzieningen.

In deze Overeenkomst komen de Partijen de voorwaarden overeen waaronder zij tot een praktische en uitvoerbare wijze van vaststelling van de belastingschuld van de Woningeigenaar voor de baatbelasting voor de belastingjaren [Startjaar] tot en met [Eindjaar] komen.

3. Considerans

De relevante feiten en omstandigheden die ten grondslag liggen aan deze Overeenkomst zijn als volgt:

Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling

De Gemeente zet de Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling (“Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling”) in om een duurzame wijkgerichte aardgasvrije transitie te realiseren en invulling te geven aan de vastgestelde Co2 reductie doelstellingen. De Gemeente streeft ernaar alle woningen in de wijken binnen haar gemeentegrenzen duurzaam

te maken.

De Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling wordt door De Woonpas B.V. (“De Woonpas”) gefaciliteerd. Deze regeling maakt het voor de Gemeente mogelijk om met inzet van baatbelasting het tot stand brengen van verduurzamingsvoorzieningen aan particuliere woningen te bekostigen.

Om ten behoeve van verduurzamingsvoorzieningen baatbelasting in te kunnen zetten, is instemming van de Woningeigenaar vereist.

Besparing versus belasting

Binnen de Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling is het beschikbare bedrag voor de bekostiging van de verduurzamingsvoorzieningen direct gerelateerd aan de energieprestatie van de Woning na verduurzaming. Het uitgangspunt is dat de door de Woningeigenaar te betalen baatbelasting wordt vastgesteld op basis van het gecalculerde besparingspotentieel op gas en stroom, te kapitaliseren over een periode van maximaal [Aantal] jaren.

Proces Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling

Het proces voor de Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling is gestart met een aanvraag voor een beoordeling van geschiktheid voor woningverduurzaming door de Woningeigenaar. Het proces omvat de volgende stappen:

I. Inspectie

Na de aanvraag is de Woning geïnspecteerd. Hierbij is vastgesteld (i) welke verduurzamingsvoorzieningen aan de Woning mogelijk zijn en (ii) wat de mogelijke besparing op gas en stroom is. Vervolgens is vastgesteld in hoeveel baatbelastingstermijnen en met welk termijnbedrag de omgeslagen bekostiging wordt betaald.

II. Aanbod

Na inspectie van de woning is aan de Woningeigenaar een Aanbod gedaan (het “Aanbod”) (zoals bijgevoegd als bijlage I bij de VerduurzamingsOvereenkomst zoals hieronder gedefinieerd). In het Aanbod is uiteengezet: (i) de te treffen verduurzamingsvoorzieningen, (ii) de per maand berekende kosten, (iii) de besparingscapaciteit en (iv) de baatbelastingstermijnen. De Woningeigenaar sluit een verduurzamingsovereenkomst met De Woonpas (de “Verduurzamingsovereenkomst”) ter vaststelling dat de Woningeigenaar akkoord gaat met de verduurzaming van de Woning door De Woonpas, door het namens de Gemeente tot stand brengen van voorzieningen die leiden tot verduurzaming van de Woning conform het Aanbod (de “Voorzieningen”). Deze Overeenkomst dient ter vaststelling van de in het Aanbod vervatte hoogte van de baatbelasting ten aanzien van de te treffen Voorzieningen.

III. Uitvoering

Voor het treffen van de Voorzieningen zal De Woonpas samenwerken met onderaannemers. De onderaannemers voldoen aan strenge kwaliteits- en continuïteitseisen. Zij werken op basis van het bestek dat zij van De Woonpas hebben ontvangen. De Woonpas borgt het gebruik van kwalitatief hoogwaardig materiaal en de kwaliteit van de uitvoering door de uitvoerders. Daarbij blijft De Woonpas namens de gemeente voor de Woningeigenaar altijd het eerste aanspreekpunt.

IV. Eindinspectie, oplevering en garantie

Na afronding van de werkzaamheden volgt een eindinspectie en oplevering conform de Verduurzamingsovereenkomst.

Op basis van een positieve uitkomst van de eindinspectie ontvangt de Woningeigenaar bij oplevering van de verduurzamingsvoorzieningen garantie op de installatie, het materiaal en de energetische prestaties van de opgeleverde Voorzieningen conform de Verduurzamingsovereenkomst.

V. Start inning baatbelasting

Na bovengenoemde oplevering, ontvangt de Woningeigenaar de eerste aanslag baatbelasting, waarvoor een automatische incasso wordt afgegeven.

Overdraagbaarheid

Bij overdracht van de Woning gaan de resterende baatbelastingstermijnen als een Publiekrechtelijke Beperking over op de nieuwe eigenaar. De Woningeigenaar kan er echter ook voor kiezen om vóór de overdracht van de Woning de resterende baatbelastingstermijnen ineens af te lossen. Noemenswaardig is daarbij dat de baatbelastingstermijnen door de Woningeigenaar op elk moment in het jaar ineens kunnen worden afgelost. De artikelen 4.8 e.v. gaan hier nader op in.

4. Inhoud van de Overeenkomst

Partijen verbinden aan de hiervoor vermelde feiten de volgende fiscaalrechtelijke en civielrechtelijke gevolgen:

Voorzieningen

4.1. De Woning van de Woningeigenaar is gebaat door de genoemde Voorzieningen die leiden tot verduurzaming van de Woning en die tot stand zijn of worden gebracht door of namens de Gemeente.

Toestemming woningeigenaar

4.2. De Woningeigenaar verleent de Gemeente nadrukkelijk toestemming tot het tot stand laten brengen van Voorzieningen in en aan de onroerende zaak [Volledig adres] conform de Verduurzamingsovereenkomst aan de woning.

Baatbelasting en betalingstermijn(en)

4.3. De aan de Voorzieningen verbonden kosten zullen middels het opleggen van een aanslag baatbelasting in de zin van art. 222 van de Gemeentewet op de Woningeigenaar worden omgeslagen. Daartoe neemt de gemeenteraad van de Gemeente een bekostigingsbesluit en stelt zij een belastingverordening vast, welke als Publiekrechtelijke Beperking ten aanzien van de Woning in het kadaster zal worden ingeschreven.

4.4. Deze Overeenkomst is beperkt tot de heffing van baatbelasting over de periode [Startjaar] tot en met [Eindjaar], en strekt zich dus niet uit tot andere belastingmiddelen, andere perioden, en of andere feiten.

4.5. De aanslag baatbelasting bedraagt over de gehele looptijd van [Startjaar] tot en met [Eindjaar] € [Bedrag].

4.6. De Woningeigenaar erkent deze verschuldigde baatbelasting en aanvaardt deze.

4.7. Middels het ondertekenen van deze Overeenkomst, verzoekt de Woningeigenaar de aanslag baatbelasting verspreid over [Aantal] jaren om te zetten in jaarlijkse aanslagen. Een overzicht van de baatbelastingstermijnen, is als bijlage II aan deze Overeenkomst gehecht.

4.8. De baatbelasting over de nog niet aangevangen jaren kan door de Woningeigenaar op elk moment van het jaar ineens worden afgelost.

Overdraagbaarheid

4.9. Wanneer de baatbelasting wordt geheven in de vorm van een jaarlijkse heffing en het eigendom van de Woning wordt overgedragen, gaan de resterende baatbelastingstermijnen over op de nieuwe eigenaar. De baatbelasting op de Woning

wordt immers als Publiekrechtelijke Beperking geregistreerd in het kadaster. De betrokken notaris zal in de akte van levering van deze Publiekrechtelijke Beperking melding maken.

4.10. De Woningeigenaar kan er ook voor kiezen om vóór de overdracht van de Woning de resterende baatbelastingtermijnen ineens af te lossen. Indien de Woningeigenaar er niet voor kiest om vóór de overdracht van de Woning de resterende baatbelastingtermijnen ineens af te kopen, dient de Woningeigenaar de nieuwe eigenaar alsmede de betrokken notaris op te hoogte te brengen van de status van de betalingsverplichting ten aanzien van de baatbelasting.

Beëindiging overeenkomst

4.11. Deze Overeenkomst eindigt van rechtswege wanneer de verschuldigde baatbelastingtermijnen zijn voldaan, dan wel wanneer gedurende de looptijd de resterende baatbelastingtermijnen ineens worden afgelost.

4.12. De looptijd van deze Overeenkomst wordt niet stilzwijgend verlengd.

4.13. In het geval er gedurende de looptijd van deze Overeenkomst een opvolgende wettelijke regeling wordt ingevoerd met betrekking tot een gemeentelijk instrument ten behoeve van woningverduurzaming, welke de Woningeigenaar niet in een nadeliger positie brengt, verleent de Woningeigenaar medewerking aan het verzoek van de Gemeente om deze Overeenkomst en de op basis daarvan geheven baatbelasting om te zetten naar dan wel in overeenstemming te brengen met deze nieuwe wettelijke regeling.

4.14. Naast de onder 4.13 vermelde wettelijke regeling kan/kunnen jurisprudentie en/of beleidsregels aanleiding geven tot het aanpassen van deze Overeenkomst. De Woningeigenaar verleent medewerking aan het verzoek van de Gemeente om deze Overeenkomst naar dan wel in overeenstemming met gewezen jurisprudentie en/of aangepaste beleidsregels aan te passen, zolang dit de positie van de Woningeigenaar niet nadelig beïnvloedt.

5. Partijen verklaren voorts in het kader van deze

vaststellingsovereenkomst nog het volgende te zijn overeengekomen:

5.1. De Woningeigenaar erkent en bevestigt door middel van de ondertekening van deze Overeenkomst dat deze Overeenkomst op geen enkele wijze door bedreiging, bedrog, of door misbruik van omstandigheden, dan wel door onrechtmatig handelen van de Gemeente tot stand is gekomen.

5.2. De Partijen erkennen en bevestigen door middel van ondertekening dat de door de Partijen in deze Overeenkomst ingenomen standpunten enkel en alleen gelden binnen het specifieke kader van deze Overeenkomst: dit betekent dat niet gesproken kan worden van een welbewuste standpuntbepaling, zodat van gebondenheid van de Partijen aan de hier ingenomen standpunten buiten het kader van deze Overeenkomst of na ommekeer van deze Overeenkomst geen sprake is.

5.3. Indien zich een omstandigheid voordoet waarop in deze Overeenkomst niet is geanticipeerd, dan verplichten de Partijen zich met elkaar in overleg te treden om in de geest van deze Overeenkomst nadere afspraken te maken.

5.4. De Woningeigenaar verklaart dat haar een redelijke termijn is geboden voor beraad over deze Overeenkomst.

5.5. Door ondertekening van deze Overeenkomst verklaren de Partijen uitdrukkelijk dat zij de consequenties volledig hebben begrepen en aanvaard.

5.6. Door ondertekening van deze Overeenkomst verklaren de ondertekenaars ieder voor zich bevoegd te zijn de partij, namens welke zij tekenen, te vertegenwoordigen.

5.7. Elk van de Partijen is pas gebonden aan de inhoud van de Overeenkomst nadat deze door alle Partijen is ondertekend.

5.8. Op deze Overeenkomst is Nederlands recht van toepassing.

Ten blijke waarvan Partijen deze vaststellingsovereenkomst

in tweevoud hebben ondertekend:

Voor akkoord,

Namens Woningeigenaar en nadrukkelijk handelend met instemming met instemming van eventueel onder Partij A vermelde mede eigenaren.

Handtekening:

Naam: [Persoon01]

Plaats: [Plaatsnaam]

Datum: [Datum]

Toestemming echtgenoot/geregistreerd partner

Echtgenoot/geregistreerd partner van Woningeigenaar verleent hierbij voor zover van toepassing toestemming als bedoeld onder artikel 1:88 Burgerlijk Wetboek voor het aangaan van deze Overeenkomst.

Handtekening:

Naam:

Plaats:

Datum:

Namens Gemeente, de heffingsambtenaar:

Handtekening:

Naam: [Naam heffingsambtenaar]

Plaats: [Plaatsnaam]

Datum: [Datum]

Bijlage 6 Assurance rapport business case individuele woning

EY heeft ten aanzien van de berekening van de *business case* een assurance-opdracht uitgevoerd waarbij het hierna opgenomen assurance rapport met een beperkte mate van zekerheid is verstrekt. Hierna is dit rapport na toestemming van DWP integraal opgenomen.



Ernst & Young Accountants LLP Leonard
Springerlaan 17
9727 KB Groningen, Netherlands Postbus
997
9700 AZ Groningen, Netherlands

Tel: +31 88 407 10 00
Fax: +31 88 407 25 05
ey.com

VERTROUWELIJK

Het bestuur van De
Woonpas B.V.
T.a.v. de heer R. van Rooij
Amsterdamseweg 24 3812
RS AMERSFOORT

Amsterdam, 31 mei 2021

REQ5561169/JG/mb

Geachte heer Van Rooij,

Hierbij ontvangt u ons assurance-rapport bij de geselecteerde indicatoren zoals opgenomen in de Rapportage energetische effecten over de eerste 17 verduurzaamde woningen middels de GVR over 2020 en het eerste kwartaal 2021 van De Woonpas B.V. te Amersfoort (hierna: de rapportage). Het door ons persoonlijk digitaal ondertekende assurance-rapport is bestemd voor uw archief.

Hierbij machtigen wij u het ongetekende assurance-rapport, voorzien van "was getekend", op te nemen in de rapportage. Indien na het verlenen van deze machtiging feiten en omstandigheden bekend worden die van essentiële betekenis zijn voor het beeld dat de geselecteerde indicatoren in de rapportage oproept, is nader overleg met ons noodzakelijk.

De geselecteerde indicatoren zijn opgesteld in samenwerking tussen Global New Energy Finance S.L., de gemeente Wijk bij Duurstede en De Woonpas B.V. om te voldoen aan de vereisten zoals opgenomen in het document 'Proposal template: technical annex Coordination and support actions For Call H2020-LC-SC3-EE-2019 Topic: LC-SC3-EE-11-2018-2019-2020'. Hierdoor zijn de geselecteerde indicatoren mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor De Woonpas B.V. voor rapportagedoeleinden binnen Horizon 2020, Call H2020-LC-SC3-EE-2019 en dient niet, zonder voorafgaande toestemming van Ernst & Young Accountants LLP, te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen. Mocht u het assurance-rapport met andere partijen willen delen, dan is vooraf goedkeuring van de accountant nodig.

Ernst & Young Accountants LLP is niet verantwoordelijk voor afwijkingen van de informatie in de verantwoording ontstaan door wijzigingen en de invloed daarvan op de besluitvorming van gebruikers.

Ernst & Young Accountants LLP is een limited liability partnership opgericht naar het recht van Engeland en Wales en geregistreerd bij Companies House onder registratienummer OC335594. In relatie tot Ernst & Young Accountants LLP wordt de term partner gebruikt voor een (vertegenwoordiger van een) vennoot van Ernst & Young Accountants LLP. Ernst & Young Accountants LLP is statutair gevestigd te 6 More London Place, Londen, SE1 2DA, Verenigd Koninkrijk, heeft haar hoofdvestiging aan Boompjes 258, 3011 XZ Rotterdam, Nederland en is geregistreerd bij de Kamer van Koophandel Rotterdam onder nummer 24432944. Op onze werkzaamheden zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin een beperking van de aansprakelijkheid is opgenomen.

Wij vertrouwen u hiermee voldoende te hebben geïnformeerd. Hoogachtend,
Ernst & Young Accountants **LLP**

drs. **R.T.H.** Wortelboer RA

Bijlagen: digitaal ondertekend assurance-rapport ten behoeve van uw archief
"was getekend" assurance-rapport
de rapportage

Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant

Aan: het bestuur van De Woonpas B.V.

Onze conclusie

Wij hebben een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid uitgevoerd op geselecteerde indicatoren zoals opgenomen in de Rapportage energetische effecten over de eerste 17 verduurzaamde woningen middels de GVR over 2020 en het eerste kwartaal 2021 van De Woonpas B.V. te Amersfoort (hierna: de rapportage).

Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie hebben wij geen reden om te veronderstellen dat de geselecteerde indicatoren niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, zijn opgesteld in overeenstemming met de rapportagecriteria zoals toegelicht in de sectie Rapportagecriteria.

De geselecteerde indicatoren betreffen:

Project prestatie indicator	Resultaat
Gerealiseerde primaire energiebesparing (GWh/jaar)	0,155
Gerealiseerde productie hernieuwbare energie (GWh/jaar)	0,044
Gasreducties (GWh/jaar)	0,075
CO ₂ -reductie (kiloton/jaar)	0,030

De basis voor onze conclusie

Wij hebben onze assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historisch financiële informatie (attest-opdrachten).

Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht van de geselecteerde indicatoren.

Wij zijn onafhankelijk van De Woonpas B.V. zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Dit houdt onder meer in dat wij geen activiteiten ondernemen die conflicterend kunnen zijn met onze onafhankelijke assurance-opdracht. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie.

Rapportagecriteria

De geselecteerde indicatoren dienen gelezen en begrepen te worden samen met de rapportagecriteria. De Woonpas B.V. is verantwoordelijk voor het selecteren en toepassen van deze rapportagecriteria, rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving met betrekking tot verslaggeving.

Ernst & Young Accountants LLP is een limited liability partnership opgericht naar het recht van Engeland en Wales en geregistreerd bij Companies House onder registratienummer OC335594. In relatie tot Ernst & Young Accountants LLP wordt de term partner gebruikt voor een (vertegenwoordiger van een) vennoot van Ernst & Young Accountants LLP. Ernst & Young Accountants LLP is statutair gevestigd te 6 More London Place, Londen, SE1 2DA, Verenigd Koninkrijk, heeft haar hoofdvestiging aan Boompjes 258, 3011 XZ Rotterdam, Nederland en is geregistreerd bij de Kamer van Koophandel Rotterdam onder nummer 24432944. Op onze werkzaamheden zijn algemene voorwaarden van toepassing, waarin een beperking van de aansprakelijkheid is opgenomen.

De gehanteerde rapportagecriteria voor het opstellen van de geselecteerde indicatoren zijn toegelicht in de sectie Toelichting van de rapportage.

Het ontbreken van gevestigde praktijken ter beoordeling en meting van de geselecteerde indicatoren biedt de mogelijkheid verscheidene, acceptabele meettechnieken toe te passen. Hierdoor kan de vergelijkbaarheid tussen entiteiten onderling en in de tijd beïnvloed worden.

Beperking in gebruik en verspreidingskring

De geselecteerde indicatoren zijn opgesteld in samenwerking tussen Global New Energy Finance S.L., de gemeente Wijk bij Duurstede en De Woonpas B.V. om te voldoen aan de vereisten zoals opgenomen in het document 'Proposal template: technical annex Coordination and support actions For Call H2020-LC-SC3-EE-2019 Topic: LC-SC3-EE-11-2018-2019-2020'. Hierdoor zijn de geselecteerde indicatoren mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor De Woonpas B.V. voor rapportagedoeleinden binnen Horizon 2020, Call H2020-LC-SC3-EE-2019 endient niet, zonder voorafgaande toestemming van Ernst & Young Accountants LLP, te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de geselecteerde indicatoren

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van betrouwbare en toereikende geselecteerde indicatoren in overeenstemming met de rapportagecriteria zoals toegelicht in de sectie Rapportagecriteria, inclusief het identificeren van belanghebbenden en het toepasbaar zijn van de gehanteerde criteria voor de doelstellingen van de belanghebbenden. De door het bestuur gemaakte keuzes ten aanzien van de reikwijdte van de geselecteerde indicatoren en het verslaggevingsbeleid zijn niteengezet in de rapportage.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de geselecteerde indicatoren mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht van de geselecteerde indicatoren

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van onze assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor de door ons af te geven conclusie.

De werkzaamheden die worden verricht bij het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn gericht op het vaststellen van de plausibiliteit van informatie en variëren in aard en timing van, en zijn ook geringer in omvang, dan die bij een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De mate van zekerheid die wordt verkregen bij een beperkte mate van zekerheid is daarom aanzienlijk lager dan de zekerheid die wordt verkregen bij een redelijke mate van zekerheid.

Wij passen de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsbeheersing inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en relevante wet- en regelgeving.

De werkzaamheden van onze assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bestonden onder andere uit:

het uitvoeren van een omgevingsanalyse en het verkrijgen van inzicht in de relevante maatschappelijke thema's en kwesties en de kenmerken van de entiteit voor zover relevant voor de geselecteerde indicatoren.

het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte rapportagecriteria, de consistente toepassing hiervan en de toelichtingen die daarover in de rapportage staan. Dit omvat het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur.

het verkrijgen van inzicht in de rapporteringsprocessen die ten grondslag liggen aan de gerapporteerde geselecteerde indicatoren, inclusief het op hoofdlijnen kennis nemen van de interne beheersingsmaatregelen, voor zover relevant voor onze assurance-opdracht.

het identificeren van gebieden in de geselecteerde indicatoren met een hoger risico op misleidende of on-evenwichtige informatie of afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. Het op basis van deze risico-inschatting bepalen en uitvoeren van verdere werkzaamheden gericht op het vaststellen van de plausibiliteit van de geselecteerde indicatoren. Deze verdere werkzaamheden bestonden onder meer uit:

het afnemen van interviews met relevante medewerkers verantwoordelijk voor het aanleveren van de informatie voor, het uitvoeren van interne controles op, en de consolidatie van gegevens in de geselecteerde indicatoren;

het verkrijgen van assurance-informatie dat de geselecteerde indicatoren aansluiten op de onderliggende administraties van de entiteit;

het op basis van beperkte deelwaarnemingen beoordelen van relevante interne en externe documentatie;

het analytisch evalueren van data en trends.

het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geselecteerde indicatoren.

Amsterdam, 31 mei 2021

Ernst & Young Accountants LLP

drs. R.T.H. Wortelboer RA

Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant

Aan: het bestuur van De Woonpas B.V.

Onze conclusie

Wij hebben een assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid uitgevoerd op geselecteerde indicatoren zoals opgenomen in de Rapportage energetische effecten over de eerste 17 verduurzaamde woningen middels de GVR over 2020 en het eerste kwartaal 2021 van De Woonpas B.V. te Amersfoort (hierna: de rapportage).

Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie hebben wij geen reden om te veronderstellen dat de geselecteerde indicatoren niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, zijn opgesteld in overeenstemming met de rapportagecriteria zoals toegelicht in de sectie Rapportagecriteria.

De geselecteerde indicatoren betreffen:

Project prestatie indicator	Resultaat
Gerealiseerde primaire energiebesparing (GWh/jaar)	0,155
Gerealiseerde productie hernieuwbare energie (GWh/jaar)	0,044
Gasreducties (GWh/jaar)	0,075
CO ₂ -reductie (kiloton/jaar)	0,030

De basis voor onze conclusie

Wij hebben onze assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid uitgevoerd volgens Nederlands recht, waaronder de Nederlandse Standaard 3000A Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historisch financiële informatie (attest-opdrachten).

Onze verantwoordelijkheden op grond hiervan zijn beschreven in de sectie Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht van de geselecteerde indicatoren.

Wij zijn onafhankelijk van De Woonpas B.V. zoals vereist in de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) en andere relevante onafhankelijkheidsregels in Nederland. Dit houdt onder meer in dat wij geen activiteiten ondernemen die conflicterend kunnen zijn met onze onafhankelijke assurance-opdracht. Daarnaast hebben wij voldaan aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

Wij vinden dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is als basis voor onze conclusie.

Rapportagecriteria

De geselecteerde indicatoren dienen gelezen en begrepen te worden samen met de rapportagecriteria. De Woonpas B.V. is verantwoordelijk voor het selecteren en toepassen van deze rapportagecriteria, rekening houdend met de van toepassing zijnde wet- en regelgeving met betrekking tot verslaggeving.

De gehanteerde rapportagecriteria voor het opstellen van de geselecteerde indicatoren zijn toegelicht in de sectie Toelichting van de rapportage.

Het ontbreken van gevestigde praktijken ter beoordeling en meting van de geselecteerde indicatoren biedt de mogelijkheid verscheidene, acceptabele meettechnieken toe te passen. Hierdoor kan de vergelijkbaarheid tussen entiteiten onderling en in de tijd beïnvloed worden.

Beperking in gebruik en verspreidingskring

De geselecteerde indicatoren zijn opgesteld in samenwerking tussen Global New Energy Finance S.L., de gemeente Wijk bij Duurstede en De Woonpas B.V. om te voldoen aan de vereisten zoals opgenomen in het document 'Proposal template: technical annex Coordination and support actions For Call H2020-LC-SC3-EE-2019 Topic: LC-SC3-EE-11-2018-2019-2020'. Hierdoor zijn de geselecteerde indicatoren mogelijk niet geschikt voor andere doeleinden. Ons assurance-rapport is derhalve uitsluitend bestemd voor De Woonpas B.V. voor rapportagedoeleinden binnen Horizon 2020, Call H2020-LC-SC3-EE-2019 endient niet, zonder voorafgaande toestemming van Ernst & Young Accountants LLP, te worden verspreid aan of te worden gebruikt door anderen.

Verantwoordelijkheden van het bestuur voor de geselecteerde indicatoren

Het bestuur is verantwoordelijk voor het opstellen van betrouwbare en toereikende geselecteerde indicatoren in overeenstemming met de rapportagecriteria zoals toegelicht in de sectie Rapportagecriteria, inclusief het identificeren van belanghebbenden en het toepasbaar zijn van de gehanteerde criteria voor de doelstellingen van de belanghebbenden. De door het bestuur gemaakte keuzes ten aanzien van de reikwijdte van de geselecteerde indicatoren en het verslaggevingsbeleid zijn niteengezet in de rapportage.

Het bestuur is ook verantwoordelijk voor een zodanige interne beheersing die het bestuur noodzakelijk acht om het opstellen van de geselecteerde indicatoren mogelijk te maken zonder afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Onze verantwoordelijkheden voor de assurance-opdracht van de geselecteerde indicatoren

Onze verantwoordelijkheid is het zodanig plannen en uitvoeren van onze assurance-opdracht met beperkte mate van zekerheid dat wij daarmee voldoende en geschikte assurance-informatie verkrijgen voor de door ons af te geven conclusie.

De werkzaamheden die worden verricht bij het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid zijn gericht op het vaststellen van de plausibiliteit van informatie en variëren in aard en timing van, en zijn ook geringer in omvang, dan die bij een assurance-opdracht gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De mate van zekerheid die wordt verkregen bij een beperkte mate van zekerheid is daarom aanzienlijk lager dan de zekerheid die wordt verkregen bij een redelijke mate van zekerheid.

Wij passen de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen (NVKS) toe. Op grond daarvan beschikken wij over een samenhangend stelsel van kwaliteitsbeheersing inclusief vastgelegde richtlijnen en procedures inzake de naleving van ethische voorschriften, professionele standaarden en relevante wet- en regelgeving.

De werkzaamheden van onze assurance-opdracht met een beperkte mate van zekerheid bestonden onder andere uit:

het uitvoeren van een omgevingsanalyse en het verkrijgen van inzicht in de relevante maatschappelijke thema's en kwesties en de kenmerken van de entiteit voor zover relevant voor de geselecteerde indicatoren.

het evalueren van de geschiktheid van de gebruikte rapportagecriteria, de consistente toepassing hiervan en de toelichtingen die daarover in de rapportage staan. Dit omvat het evalueren van de redelijkheid van schattingen door het bestuur.

het verkrijgen van inzicht in de rapporteringsprocessen die ten grondslag liggen aan de gerapporteerde geselecteerde indicatoren, inclusief het op hoofdlijnen kennis nemen van de interne beheersingsmaatregelen, voor zover relevant voor onze assurance-opdracht.

het identificeren van gebieden in de geselecteerde indicatoren met een hoger risico op misleidende of on-evenwichtige informatie of afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. Het op basis van deze risico-inschatting bepalen en uitvoeren van verdere werkzaamheden gericht op het vaststellen van de plausibiliteit van de geselecteerde indicatoren. Deze verdere werkzaamheden bestonden onder meer uit:

het afnemen van interviews met relevante medewerkers verantwoordelijk voor het aanleveren van de informatie voor, het uitvoeren van interne controles op, en de consolidatie van gegevens in de geselecteerde indicatoren;

het verkrijgen van assurance-informatie dat de geselecteerde indicatoren aansluiten op de onderliggende administraties van de entiteit;

het op basis van beperkte deelwaarnemingen beoordelen van relevante interne en externe documentatie;

het analytisch evalueren van data en trends.

het evalueren van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de geselecteerde indicatoren.

Amsterdam, 31 mei 2021

Ernst & Young Accountants LLP

w.g. drs. R.T.H. Wortelboer RA

Rapportage energetische effecten over de eerste 17 verduurzaamde woningen middels de GVR

In deze rapportage worden de resultaten weergegeven met betrekking tot het eerste jaar van het project FITHOME binnen Call H2020-LC-SC3-EE-2019 Topic: LC-SC3-EE-11-2018-2019-2020'

Hiermee wordt invulling gegeven aan:

- Deliverable 4.6, D19: Periodic report on retrofitted homes (year 1)

Met het bijgevoegde 'Assurance-rapport van de onafhankelijke accountant EY' wordt invulling gegeven aan:

- Deliverable 4.10, D33: Independent verification of results (year 1)

In onderstaande tabel worden de resultaten per prestatie indicator weergegeven. Per prestatie indicator wordt tevens aangegeven op welke wijze het resultaat is gerealiseerd. Ook is de bron van of de rekenfactor opgenomen.

Project prestatie indicator	Resultaat	Maatregel	Rehanteerde rekenfactoren
Gerealiseerde primaire energiebesparing (GWh / jaar)	0,155	Gecombineerde energiebesparing op basis van reductie gas en reductie verbruik grijze stroom	Bron: CBS Rendementen en CO2-emissie van elektriciteitsproductie in Nederland, update 2019 Document: https://www.cbs.nl/-/media/_excel/2020/08/rendement-co2-emissie-elektriciteit-2019.xls
Gerealiseerde productie hernieuwbare energie (GWh / jaar)	0,044	Opwek elektra middels PV	(kWh/1.000.000)
Gasreducties (GWh / jaar)	0,075	Reductie op gas door isolatie	(m ³ * 35,17 / 3600)/1000 Bron: CBS
CO ₂ -reductie (kiloton / jaar)	0,030	Gecombineerde reductie CO ₂ op basis van reductie gas en reductieverbruik grijze stroom	Rendementen en CO2-emissie van elektriciteitsproductie in Nederland, update 2019 Document: https://www.cbs.nl/-/media/_excel/2020/08/rendement-co2-emissie-elektriciteit-2019.xls

Toelichting:

De berekening van de resultaten van de prestatie indicatoren met betrekking tot de gasreductie zijn resultaten uit een rekenmodel dat gebouwd is op basis van de in Nederland geldende norm voor de calculatie van energieprestaties van gebouwen, de NTA 8800. De gerealiseerde productie hernieuwbare energie is gebaseerd op de output van de door de PV-partner toegepaste PV software.

De resultaten zijn daarmee theoretisch van aard en komen tot stand op basis van de input die bestaat uit demetingen van de eerste 17 individuele woningen en de energetische waarden van de verschillende gerealiseerde verduurzamingsmaatregelen per 31 maart 2021. Deze maatregelen zijn in het eerste jaar van het FITHOME project gerealiseerd en de resultaten betreffen tevens de resultaten over een periode van één jaar. Om een beeld te krijgen van GVR-resultaten over de GVR-looptijd van 30 jaar, dienen de resultaten geëxtrapoleerd te worden met deze factor. Voor het berekenen van de resultaten zijn de emissiefactoren 2019 van het CBS gebruikt.

In de doorvertaling van de energetische resultaten naar de individuele woningeigenaar middels het GVR-aanbod wordt door De Woonpas een analyse gedaan op de gezinssamenstelling, het werkelijke energieverbruik en het gedrag van de woningeigenaar. Dit kan er in de praktijk toe leiden dat individuele maatregelen die volgens de berekeningen een positief case opleveren (besparing +/- kosten voor woningeigenaar = positief) toch niet worden aangeboden.

CO₂ emissiefactor, fossiel energieverbruik en rendement voor elektriciteit afgeleverd bij elektriciteitsverbruiker

	Integrale methode ¹⁾				Referentieparks methode ²⁾		
	CO ₂ emissiefactor	Primaire fossiele energieinput (LHV) ³⁾	Rendement op primair fossiel (LHV) ³⁾	Rendement op primair fossiel (HHV) ⁴⁾	CO ₂ emissiefactor	Primaire fossiele energie-input (LHV) ³⁾	Rendement op primair fossiel (LHV) ³⁾
	kg/kWh	MJprim/kWh	%		kg/KWh	MJ/kWh	%
2000	0,55	8,3	43,5	40,5	0,64	9,0	40,0
2001	0,56	8,5	42,6	39,6	0,65	9,1	39,4
2002	0,55	8,4	43,0	40,0	0,65	9,1	39,4
2003	0,55	8,4	43,0	40,0	0,64	9,1	39,6
2004	0,53	8,1	44,2	41,0	0,62	9,0	40,2
2005	0,51	7,9	45,5	42,3	0,62	8,9	40,3
2006	0,50	7,7	47,0	43,6	0,61	8,7	41,2
2007	0,50	7,7	46,8	43,5	0,60	8,7	41,5
2008	0,49	7,6	47,5	44,0	0,61	8,8	40,8
2009	0,48	7,4	48,6	45,0	0,59	8,6	41,6
2010	0,46	7,2	49,8	46,0	0,57	8,4	42,7
2011	0,44	7,0	51,7	47,8	0,56	8,2	43,6
2012	0,47	7,1	50,4	46,9	0,61	8,5	42,1
2013	0,48	7,1	50,7	47,2	0,62	8,5	42,6
2014	0,50	7,4	48,9	45,7	0,64	8,7	41,6
2015	0,53	7,3	49,1	46,2	0,68	8,7	41,3
2016	0,49	7,0	51,1	47,9	0,63	8,4	42,9
2017	0,45	6,6	54,5	50,8	0,59	8,1	44,6
2018*	0,43	6,4	56,4	52,5	0,56	7,9	45,4
2019*	0,37	5,9	60,5	55,8	0,49	7,7	46,9

Bron: CBS.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/achtergrond/2021/08/rendementen-en-co2-emissie-van-energieproductie-in-nederland-update-2019>



De Woonpas

1. De integrale methode gaat uit van de totale (hernieuwbare plus niet hernieuwbare) elektriciteitsproductie in verhouding tot de aan elektriciteit toegerekende inzet van aardgas, kolen en kernenergie. Elektriciteit uit afvalverbrandingsinstallaties en restgassen wordt niet meegenomen.
2. De referentiemethode gaat uit van de centrale elektriciteitsproductie uit aardgas, kolen en kernenergie, uitgezonderd die centrales waarbij de warmteproductie groter is dan 20 procent van de brandstofinzet.
3. LHV staat voor lower heating value (onderste verbrandingswaarde)
4. HHV staat voor higher heating value (bovenste verbrandingswaarde), dit is inclusief de energie die nodig was om water uit gas en kolen te verdampen.

