



Warmtenet Groningen: baatbelasting en ozb



ERASMUS STUDIECENTRUM VOOR BELASTINGEN VAN LOKALE OVERHEDEN

In opdracht van



ESBL, juli 2020

mr. A.P. Monsma

Erasmus Studiecentrum voor Belastingen van Lokale overheden (ESBL)
Erasmus Universiteit Rotterdam
Capgroep Fiscaal Recht
Sanders Building, Kamer L3-006
Postbus 1738
Burg. Oudlaan 50
3000 DR Rotterdam

T 010 4082355
E info@esbl.nl
W www.esbl.nl
KvK 41132730

Foto omslag: Gemeente Groningen

© ESBL, Rotterdam, juli 2020

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

Inleiding	4
OZB en baatbelasting	4
Mogelijkheden tariefdifferentiatie	4
Uitvoerbaarheid, rechtvaardigheid en wenselijkheid	5
Onderzoeksvragen	5
1. Voorfinanciering en bekostiging algemeen	6
1.a. Welke rechtvaardiging is te geven voor het inzetten van een belasting voor het ‘terugwinnen’ van het voorgefinancierde bedrag voor de aanleg van een warmtenet?	6
1.b. Welke fiscale mogelijkheden heeft de gemeente?	10
2. Baatbelasting	14
2.a. Is een warmtenet een voorziening waarvoor baatbelasting mag worden geheven?	14
2.b. Welke kosten kunnen worden verhaald?	15
2.c. Welke kosten moeten op andere wijze worden verhaald?	16
2.d. Wat zijn de mogelijkheden van tariefdifferentiatie?	17
2.e. Wat zijn de gevolgen voor de verdeling van de belastingdruk?	18
2.f. Zijn er andere wettelijke beperkingen waarmee rekening gehouden moet worden?	18
2.g. Wat zijn de uitvoeringsaspecten van deze regeling?	20
3. Onroerende-zaakbelasting voor eigenaren van woningen	21
3.a. Is het mogelijk een opslag op het ozb-eigenarentarief voor woningen in te stellen, waarmee het voorgefinancierde bedrag met betrekking tot de aanleg van de warmtenetten kan worden terugbetaald?	21
3.b. Welke kosten kunnen worden verhaald?	23
3.c. Welke kosten moeten/kunnen op andere wijze worden verhaald?	25
3.d. Wat zijn de mogelijkheden van tariefdifferentiatie?	26
3.e. Wat zijn de gevolgen voor de verdeling van de belastingdruk?	34
3.f. Zijn er wettelijke beperkingen waarmee rekening gehouden moet worden voor de door de gemeente Groningen gewenste inzet voor bekostiging van een warmtenet?	36
3.g. Wat zijn de uitvoeringsaspecten bij de beschreven varianten van deze regeling?	37
4. Wat zijn de voor- en nadelen van baatbelasting ten opzichte van de ozb?	38
4.a. Verhaalbare kosten	38
4.b. Tariefdifferentiatie	38
4.c. Fiscaal-juridische risico's voor de gemeente	39
4.d. Uitvoerbaarheid	39
4.e. Flexibiliteit	40
4.f. Verdeling lastendruk inwoners	41
4.g. Samenvatting in Harris-profiel	42
5. Managementsamenvatting	44
OZB en baatbelasting	44
Voor- en nadelen	44

Inleiding

De gemeente Groningen wil in het kader van de energietransitie en de regierol die in dit verband aan haar is toebedeeld in het Klimaatakkoord, één of meer warmtenetten aanleggen waarop woningen kunnen worden aangesloten.

De gemeente dan wel het warmtebedrijf zal de aanleg voorfinancieren. Het hiermee gemoeide bedrag kan vervolgens op verschillende manieren worden ‘teruggewonnen’. Het warmtebedrijf kan de kosten verrekenen in de bedragen en tarieven die aan de afnemers van de warmte in rekening worden gebracht, voor zover de regelgeving (o.a. Warmtewet) dit toelaat. De gemeente zou een belasting kunnen inzetten, waarmee jaarlijks een bedrag in rekening wordt gebracht aan de inwoners of eigenaren van de onroerende zaken (woningen, bedrijven) die op het warmtenet worden aangesloten. Hierbij wordt meer specifiek aan twee belastingen gedacht: de onroerende-zaakbelastingen en de baatbelasting.

Uit eerder onderzoek voor de Drechtsteden¹ is gebleken dat de baatbelasting in juridische zin in principe een geschikt instrument is voor het terugwinnen van de voorgefinancierde kosten van de aanleg van een warmtenet. Wel kleven er financiële risico's aan voor de gemeente, vanwege de ingewikkeldheid van de regeling in fiscaal-juridische zin. Ook op uitvoerbaarheid scoort de baatbelasting niet goed. In dit onderzoek worden daarom ook de onroerende-zaakbelastingen onderzocht als mogelijk instrument en op relevante punten vergeleken met de baatbelasting. Daarbij is onder meer de vraag of met de onroerende-zaakbelastingen een vergelijkbaar resultaat behaald kan worden met minder financiële en juridische risico's.

OZB en baatbelasting

De onroerende-zaakbelastingen (hierna: ozb) zijn algemene belastingen die reeds in Groningen worden geheven van de eigenaren van woningen, de eigenaren van niet-woningen en de gebruikers van niet-woningen. Het idee dat wordt onderzocht is om het tarief van de ozb voor eigenaren van woningen te verhogen. Met de als gevolg daarvan ontvangen meeropbrengst kan het geleende bedrag voor aanleg, beheer en onderhoud van het warmtenet terugbetaald worden.

Een andere gemeentelijke heffing die wordt onderzocht is de baatbelasting. De baatbelasting is een bestemmingsheffing die bedoeld is om de kosten te verhalen van de aanleg van voorzieningen van openbaar nut op de eigenaren van onroerende zaken die door die voorzieningen gebaat zijn. Deze belasting kan per afzonderlijk project (aanleg van een voorziening) worden ingevoerd. De looptijd van deze heffing bedraagt maximaal 30 jaar.

Mogelijkheden tariefdifferentiatie

In Groningen zal de aanleg van warmtenetten gefaseerd worden uitgevoerd en de mogelijkheid van aansluiting erop wordt daarom niet in elke wijk tegelijk mogelijk. Deze aanpak roept de vraag op of de heffing hierbij kan aansluiten, in de zin dat de eigenaren van woningen pas een extra bedrag gaan betalen indien ze de mogelijkheid hebben tot aansluiting.

In de regeling van de baatbelasting is dit principe reeds wettelijk ingebouwd: de heffing wordt per project voor een specifiek gebied binnen de gemeente ingevoerd en de belasting kan pas worden opgelegd indien de onroerende zaak (woning) gebaat is door de aanleg van de voorziening. Ook kan

¹ A.P. Monsma en M.R. de Boer, 'Fiscale bekostiging warmtenet Drechtsteden', Rotterdam: ESBL oktober 2019, te downloaden van www.esbl.nl.

bij de hoogte van het bedrag rekening gehouden worden met de mate van baat (profijt), door bijvoorbeeld voor woningen waarvan de eigenaren reeds een eigen alternatieve voorziening hebben getroffen (zoals een warmtepomp) een lager belastingbedrag in te stellen dan voor de andere woningen.

In de regeling van de ozb is dit niet ingebouwd: het tarief is volgens de wet per heffing (zoals de ozb van eigenaren van woningen) gelijk en geldt gemeentebreed. Onderzocht zal daarom moeten worden of het binnen de gemeentelijke regelgevende bevoegdheid valt om van deze wettelijke regeling af te wijken. Is het bijvoorbeeld mogelijk via een vrijstellingsbepaling bepaalde wijken vrij te stellen van het 'plustarief' dat bedoeld is ter bekostiging van het warmtenet, indien er in deze wijken (nog) geen warmtenet wordt aangelegd?

Uitvoerbaarheid, rechtvaardigheid en wenselijkheid

Ook van belang is de vraag of de genoemde wijzen van bekostiging uitvoerbaar zijn, wat de voor- en nadelen van beide mogelijkheden zijn, wat de gevolgen voor de verdeling van de lastendruk voor de burgers zijn en of er wellicht nog alternatieven zijn te noemen. Door de gevolgen en keuze(on)mogelijkheden in beeld te brengen, kan de gemeenteraad zich een oordeel vormen over de rechtvaardigheid en wenselijkheid van de diverse opties.

Onderzoeksvragen

In dit rapport beantwoorden wij bovenstaande vragen. In het eerste hoofdstuk wordt ingegaan op de rechtvaardiging voor het inzetten van een belasting voor het 'terugwinnen' van het voorgefinancierde bedrag voor de aanleg van een warmtenet en op de vraag welke fiscale instrumenten de gemeente hiervoor ter beschikking staan. In hoofdstuk 2 gaan we in op de (on)mogelijkheden, kenmerken en voorwaarden van de baatbelasting in relatie tot het gewenste gebruik om de voorgefinancierde kosten van het warmtenet te verhalen. In hoofdstuk 3 beantwoorden we dezelfde vragen voor de ozb. In hoofdstuk 4 vergelijken we de baatbelasting en de ozb op de volgende punten:

- a. de te verhalen kosten;
- b. de mogelijkheden voor tariefdifferentiatie;
- c. de (fiscaal)juridische risico's van de gemeente;
- d. de uitvoerbaarheid van de regeling;
- e. de flexibiliteit van de regeling; en
- f. de gevolgen voor de verdeling van de lastendruk voor de inwoners.

Tenslotte geven we in hoofdstuk 5 een korte managementsamenvatting van het onderzoek.

1. Voorfinanciering en bekostiging algemeen

1.a. Welke rechtvaardiging is te geven voor het inzetten van een belasting voor het 'terugwinnen' van het voorgefinancierde bedrag voor de aanleg van een warmtenet?

De gemeente Groningen onderzoekt, in het kader van de energietransitie en de regierol die in dit verband aan haar is toebedeeld in het Klimaatakkoord, de mogelijkheid van het aanleggen van één of meer warmtenetten, waarop woningen kunnen worden aangesloten.

De gemeente dan wel het warmtebedrijf (waarvan de gemeente mede-aandeelhouder is) zal de aanleg moeten voorfinancieren. Meest waarschijnlijk is, dat hiervoor een lening zal moeten worden aangegaan, aangezien de gemeente noch het warmtebedrijf over voldoende eigen vermogen beschikt om een dergelijke investering te bekostigen. De lening zal moeten worden terugbetaald. Het hiermee gemoeide bedrag kan op verschillende manieren worden 'teruggewonnen'.

1.a.1. Rechtvaardiging voor terugwinnen voorgefinancierde bedrag in het algemeen

Men kan zich afvragen of het überhaupt wel nodig is om de kosten van de aanleg van een warmtenet in rekening te brengen aan de inwoners. Kan dit niet uit andere inkomstenbronnen van de gemeente worden betaald?

Het terugwinnen van het geleende bedrag bij de inwoners kan in algemene zin noodzakelijk zijn, indien de overige inkomsten van de gemeente onvoldoende zijn om het bedrag terug te kunnen betalen. Behalve belastingheffing (ca. 17% van de inkomsten) bestaan de inkomstenbronnen van de gemeente uit de Rijksuitkeringen uit het Gemeentefonds (ca. 62% van de inkomsten) en overige inkomsten zoals inkomsten uit grondexploitatie en inkomsten uit aandelen (ca. 21% van de inkomsten).² Deze inkomsten zijn beperkt en de hoogte van deze inkomsten is lastig beïnvloedbaar en soms onvoorspelbaar. Dat betekent dat deze overige inkomstenbronnen mogelijk niet toereikend of betrouwbaar genoeg zijn om de lening terug te kunnen betalen. In dat geval is terugwinnen van het geleende bedrag op andere wijze, zoals via belastingheffing van de inwoners, noodzakelijk.

In het verlengde hiervan kan worden opgemerkt, dat het bij het aangaan van een lening noodzakelijk is, dat de gemeente van tevoren bepaalt hoe de lening terugbetaald zal gaan worden. Dit volgt uit de begrotingsregels die voor gemeenten gelden.³ Belastingheffing is een betrouwbare vorm van inkomstenverwerving, waardoor de terugbetaling verzekerd is.

Bij het verhalen van de kosten op de inwoners bestaat vervolgens nog de keuze tussen het verhalen op de gehele gemeenschap en het verhalen op een bepaalde groep binnen de gemeente. Voor beide keuzes zijn rechtvaardigingsgronden (goede argumenten) te geven. Het gemeentebestuur kan ervoor kiezen om de kosten van bepaalde voorzieningen neer te leggen bij degenen die hier in bijzondere mate profijt van hebben.⁴ In dat geval betaalt niet de gehele gemeenschap mee aan de voorziening, maar slechts die groep uit de gemeenschap die hiervan bijzonder profiteert. De gemeente kan er ook voor kiezen – net als bij collectieve voorzieningen zoals de groenvoorziening

² Volgens CBS-cijfers over de inkomsten van gemeenten in 2019, www.cbs.nl.

³ Art. 189 en verder Gemeentewet en het Besluit begroting en verantwoording provincies en gemeenten (BBV), dat is gebaseerd op artikel 186 Gemeentewet.

⁴ Zie A.W. Schep, 'Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage', diss. EUR, Delft: Eburon 2012, p. 66-69 en 80-81.

en de openbare verlichting, die alle inwoners baten – de aanleg van het warmtenet uit de algemene middelen te bekostigen. Dat heeft tot gevolg dat de kosten uiteindelijk worden opgebracht door alle inwoners. In dat geval betaalt dus de gehele gemeenschap mee, ongeacht de mate van profijt die de individuele leden van de gemeenschap (kunnen) hebben van de voorziening.

1.a.2. Verschillende mogelijkheden voor kostenverhaal

Indien de gemeente er op basis van de hiervoor genoemde argumenten voor kiest of moet kiezen om het geleende bedrag voor de aanleg van een warmtenet terug te halen bij de gemeenschap of een specifieke profiterende groep, zijn daarvoor verschillende manieren te noemen. Deze verschillende manieren hebben voor- en nadelen voor zowel gemeente als inwoners.

Privaatrechtelijke of publiekrechtelijke route

Het warmtebedrijf kan de kosten verrekenen in de bedragen en tarieven die aan de afnemers van de warmte in rekening worden gebracht, voor zover de regelgeving (o.a. Warmtewet) dit toelaat. Dit is een **privaatrechtelijke wijze** van terugverdienen van het voorgefinancierde bedrag.

Ook de gemeente heeft, in haar hoedanigheid van privaatrechtelijk rechtspersoon en eigenaar van grond en publieke werken, de mogelijkheid van het op privaatrechtelijke wijze terugvragen van het voorgefinancierde bedrag, bijvoorbeeld door middel van het aangaan van contracten.

Maar de gemeente zou, in haar hoedanigheid van publiekrechtelijk rechtspersoon, het bedrag ook op **publiekrechtelijke wijze** kunnen terugwinnen. Zo is het wellicht mogelijk een publiekrechtelijke regeling in het leven te roepen op grond waarvan woningen kunnen worden aangesloten op het warmtenet en waarbij als voorwaarde wordt gesteld dat een bepaald bedrag wordt betaald. Hierbij zou onder meer gedacht kunnen worden aan de mogelijkheden binnen de nieuwe Omgevingswet.⁵

⁵ De Invoeringswet Omgevingswet is op 11 februari 2020 aangenomen door de Eerste Kamer (*Kamerstukken I 2019-2020*, 34.986, nr. 20) maar de datum van inwerkingtreding is uitgesteld tot 1 januari 2022 (brief van de Minister van Milieu en Wonen d.d. 20 mei 2020, *Kamerstukken I 2019-2020*, 33118, nr. EB, gepubliceerd op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2020/05/20/kamerbrief-over-nieuwe-datum-inwerkingtreding-omgevingswet>).

Een andere publiekrechtelijke mogelijkheid is belastingheffing. Er zou jaarlijks een bedrag in rekening gebracht kunnen worden aan de inwoners of eigenaren van de onroerende zaken (woningen, bedrijven) die op het warmtenet (kunnen) worden aangesloten.

Doorkruisingsleer

Over de keuze tussen de privaatrechtelijke en de publiekrechtelijke weg voor het in rekening brengen van kosten is in het verleden belangrijke jurisprudentie ontstaan, waarbij regels zijn gesteld. De gemeente is blijkens deze jurisprudentie niet in alle gevallen meer vrij in haar keuze.

Indien zowel de privaatrechtelijke als de publiekrechtelijke weg open staat, mag van de privaatrechtelijke weg geen gebruik gemaakt worden door de gemeente, indien de publiekrechtelijke weg daardoor op onaanvaardbare wijze zou worden doorkruist. Hierbij spelen de volgende aspecten een rol⁶:

- a. de inhoud en strekking van de regeling, die mede kunnen blijken uit de wetsgeschiedenis;
- b. een algemeen bestendige praktijk die privaatrechtelijk handelen van de overheid toestaat;
- c. de bescherming van belangen van burgers;
- d. of met het bewandelen van de publiekrechtelijke weg een vergelijkbaar resultaat kan worden bereikt.

Hoe zit dat?

Gemeente 'publiek versus privaat'

De gemeente kan zowel publiek- als privaatrechtelijk optreden.

Eenzijds heeft de gemeente als overheidsorganisatie een aantal publiekrechtelijke bevoegdheden. Denk bijvoorbeeld aan de bevoegdheid om de ruimtelijke ordening binnen de gemeente te reguleren. Dit kan de gemeente doen in het kader van de Wet op de ruimtelijke ordening. Ook het uitgeven van officiële documenten, zoals een paspoort of een rijbewijs, behoort tot de publiekrechtelijke taken van de gemeente.

Anderzijds is de gemeente rechtspersoon naar privaatrecht. Zo kan de gemeente als privaatrechtelijk persoon nieuw kantoormeubilair aanschaffen of een schoonmaakdienst voor het gemeentehuis inhuren. Daarnaast kunnen gemeenten privaatrechtelijke bevoegdheden inzetten om beleid te voeren. Voorbeeld hierbij is het sluiten van een overeenkomst waarbij grond wordt uitgegeven in erfpacht, en de gemeente een aantal beperkingen aan het gebruik van die grond stelt om zo de ontwikkeling in het betreffende gebied onder controle te houden.

⁶ Ontleend aan A.W. Schep, 'Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten. Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage', diss. EUR, Delft: Eburon 2012, p. 49-50. Zie ook M.P. van der Burg et al, Compendium Gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, Deventer: Kluwer 2019, p. 524-525.

Indien met de publiekrechtelijke wijze van kostenverhaal een vergelijkbaar resultaat kan worden behaald, is dit een belangrijke aanwijzing dat er geen plaats is voor de privaatrechtelijke weg.⁷

Ook in geval van de keuze tussen twee verschillende publiekrechtelijke regelingen geldt deze jurisprudentie. Het zuiveringschap Amstel- en Gooiland had bepaald dat een lozingsvergunning nodig was voor bedrijven, waarvoor leges betaald moesten worden op grond van de legesverordening. De Hoge Raad⁸ kwam in deze rechtszaak tot het oordeel dat het zuiveringschap niet bevoegd was tot deze legesheffing, omdat de Wet verontreiniging oppervlaktewateren (Wvo) een uitputtende regeling biedt ter zake van de wijze van verhaal van de kosten van maatregelen tot het tegengaan en het voorkomen van de verontreiniging van oppervlaktewateren. Er had dus moeten worden gekozen voor de heffing op grond van de Wvo. Andere wijzen van kostenverhaal waren volgens de Hoge Raad in dit geval niet toegestaan.

Specifieke regeling voor kosten warmtenet?

Voor het verhalen van de kosten van de aanleg van een warmtenet is geen specifieke regeling getroffen in een wet. Een baatbelasting komt nog het meeste in de richting van een specifieke wettelijke regeling, maar ook die heffing is niet specifiek bedoeld voor het verhaal van kosten van een warmtenet.

Anders zou dat bijvoorbeeld zijn voor de kosten van de gemeentelijke rioleringstaak. Daarvoor is een specifieke regeling getroffen in artikel 228a van de Gemeentewet; daarvoor is de rioolheffing de aangewezen regeling. Specifiek verhaal van deze kosten via een andere weg is daarom uitgesloten.⁹

Conclusie: vrije keuze gemeente

Nu voor de kosten van een warmtenet geen specifieke regeling bestaat voor de gemeente om deze in rekening te brengen bij de inwoners of een specifieke groep, is de gemeente in principe vrij in de keuze voor de wijze van inning. Zowel de privaatrechtelijke als de publiekrechtelijke weg staat dus open en ook binnen deze twee wegen zijn verschillende mogelijkheden waaruit de gemeente kan en mag kiezen.

Voor- en nadelen belastingheffing

Wel heeft belastingheffing als wijze van bekostiging een aantal voordelen voor zowel de gemeente als de inwoners.¹⁰

In de eerste plaats is belastingheffing transparant. Er wordt een verordening vastgesteld, die openbaar is en waarin wordt bepaald wat de tarieven zijn, wie de belastingplichtigen zijn, wat de maatstaf van heffing is, wat het belastingobject is en of er vrijstellingen gelden. Deze regeling is kenbaar voor eenieder, zodat hiermee duidelijk is wie wat betaalt en wie mogelijk onder een gunstiger regime valt.

⁷ Hoge Raad 26 januari 1990, nr. 13 724, ECLI:NL:HR:1990:AC0965, NJ 1991/393 (Windmill/Staat).

⁸ Hoge Raad 30 september 1992, nr. 27 506, ECLI:NLHR:1992:ZC5111, *Belastingblad* 1992, p. 729.

⁹ Het heffen van een rioolrecht, zoals vóór de invoering van de huidige rioolheffing mogelijk was, is niet meer toegestaan sinds 2010, zie artikel 229 lid 2 Gemeentewet. Wel is het mogelijk de rioleringskosten uit de algemene middelen te dekken.

¹⁰ Zie in dit verband tevens A.W. Schep, 'Duurzaamheid en lokale belastingen' in: Essaybundel Verduurzaming: en nu de kosten nog, onder redactie van G. van Nijendaal en B. Leurs, Den Haag: Raad voor het Openbaar Bestuur (ROB) september 2018, p. 98, te downloaden van <https://www.raadopenbaarbestuur.nl/documenten/publicaties/2018/09/13/essaybundel-verduurzaming-en-nu-de-kosten-nog>.

In de tweede plaats is de rechtsbescherming van de burger tegen de overheid goed geregeld bij belastingheffing. Hiervoor is een reeds uitgekristalliseerd systeem neergelegd in de Algemene wet bestuursrecht en de Algemene wet inzake rijksbelastingen, op grond waarvan bezwaar mogelijk is tegen de belastingaanslag bij het bestuursorgaan dat de aanslag heeft vastgesteld, beroep mogelijk is bij de rechtbank, hoger beroep bij het gerechtshof en beroep in cassatie bij de Hoge Raad. De belastingplichtige kan laagdrempelig, zonder advocaat en met lage griffierechten, beroep instellen tegen de belastingaanslag. Er zijn in de wet en jurisprudentie regels geformuleerd voor de bewijslastverdeling, rekening houdend met het specifieke karakter van de rechtsbescherming van de burger tegenover de overheid. De rechter mag bijvoorbeeld de rechtsgronden aanvullen om de ongelijkheid in rechtspositie tussen belastingplichtige en overheid te mitigeren. Deze publiekrechtelijke wijze van rechtsbescherming geniet de voorkeur boven de privaatrechtelijke wijze, waarbij er meer juridische en financiële drempels bestaan voor de burger.

In de derde plaats bieden de wettelijke bepalingen inzake belastingheffing de gemeente belangrijke mogelijkheden en bevoegdheden op het terrein van de heffing en invordering, waardoor de betaling verzekerd wordt. Hiermee wordt de *freerider*-problematiek ondervangen. Belastingheffing zorgt er met andere woorden voor, dat alle belastingplichtigen bijdragen aan de kosten. Privaatrechtelijk kan dit resultaat niet altijd worden bereikt, omdat het sluiten van een overeenkomst niet kan worden afgedwongen. Op het gebied van de heffing heeft de gemeente bijvoorbeeld wettelijke informatiebevoegdheden, waardoor voor de heffing benodigde gegevens kunnen worden verzameld. Op het gebied van de invordering heeft de gemeente meer bevoegdheden dan in de privaatrechtelijke sfeer (denk aan de overheidsvordering, het zogenoemde recht van parate executie en dwanginvordering). Dit maakt dat de gemeente via belastingheffing in grote mate verzekerd is van de betaling.

In de vierde plaats heeft belastingheffing voor de burger het voordeel, dat deze lasten, die kleven aan de onroerende zaak, bij de notaris verrekend kunnen worden bij verkoop van de woning. Zo worden aanslagen baatbelasting, ozb, rioolheffing en afvalstoffenheffing doorgaans naar tijdsgelang verrekend. Met privaatrechtelijke betalingen (betaling op basis van een contract) is dit niet evident.

Er zijn gezien het voorgaande goede argumenten te noemen om te kiezen voor belastingheffing als wijze van het doorberekenen van de kosten van de lening voor de aanleg van het warmtenet aan de (profiterende groep van) inwoners.

1.b. Welke fiscale mogelijkheden heeft de gemeente?

Indien wordt gekozen voor belastingheffing als bekostigings- of inningswijze, is de vervolgvraag welke gemeentelijke heffing(en) daarvoor in aanmerking kom(t)(en). In zijn algemeenheid staat de gemeente een drietal soort heffingen ter beschikking, namelijk algemene belastingen, bestemmingsheffingen en retributies.

1.b.1. Algemene belastingen, bestemmingsheffingen en retributies

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 tarieven staan in principe ter vrije keuze van de gemeente. De

opbrengst vloeit in de algemene middelen en mogen vrij besteed worden. Voorbeelden van algemene belastingen zijn de ozb¹¹, de toeristenbelasting¹² en de hondenbelasting¹³.

Een bestemmingsheffing heeft als kenmerk dat hiermee de kosten van een bepaalde voorziening, maatregel of dienstverlening kunnen worden verhaald op de groep die hiervan profijt heeft of die die kosten veroorzaakt. De heffing wordt beperkt tot de groep die op basis van het profijtbeginsel of het kostenveroorzakingsbeginsel verbonden kan worden aan de voorziening/maatregel/dienstverlening. Dit kan betekenen dat de heffing niet in het gehele grondgebied van de gemeente wordt geheven, maar dat hoeft niet. De opbrengst moet verplicht worden besteed aan de voorziening/maatregel/dienst waarvoor de heffing wordt geheven. De tarieven mogen niet hoger worden vastgesteld dan nodig is om de kosten te kunnen dekken. Er geldt dus een opbrengstlimiet voor bestemmingsheffingen. Voorbeelden van bestemmingsheffingen zijn de baatbelasting¹⁴, de rioolheffing¹⁵ en de afvalstoffenheffing¹⁶.

Een retributie heeft als kenmerk dat dit 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 wordt de retributie geheven.¹⁷ Er is dus sprake van een individuele tegenprestatie. Het tarief mag niet hoger worden vastgesteld dan nodig is om de dienstverlening (op verordeningniveau, dus alle diensten in de verordening tezamen) te bekostigen.¹⁸ Er geldt dus een opbrengstlimiet. Voorbeelden van retributies zijn de leges voor omgevingsvergunningen, marktgeden en havengelden.

1.b.2. Geschikte heffingen voor het verhaal van kosten van een warmtenet in het algemeen

Voor het verhaal van voorgefinancierde kosten voor de aanleg van een warmtenet is slechts een aantal bestaande gemeentelijke heffingen geschikt. Dit hangt samen met de wettelijke beperkingen die aan de fiscale mogelijkheden van gemeenten worden gesteld.

Een retributie is in dit geval bijvoorbeeld niet geschikt, omdat daarbij als voorwaarde geldt dat er een directe individuele tegenprestatie tegenover moet staan. De aanleg van een warmtenet kwalificeert niet als zodanig.

Een bestemmingsheffing is slechts mogelijk, indien de wettelijke omschrijving van de taak/dienst/voorziening ruim genoeg is om de aanleg van een warmtenet te kunnen omvatten. Een rioolheffing kan bijvoorbeeld niet worden ingezet voor het verhaal van de kosten van aanleg van een warmtenet, omdat deze laatste kosten niet samenhangen met de gemeentelijke rioleringstaak, waarvoor de rioolheffing wettelijk gezien geheven mag worden.

Het inzetten van een algemene belasting is wel mogelijk. Een algemene belasting kent geen beperkingen ten aanzien van de soorten kosten die uit de opbrengst kunnen worden betaald en ook de hoogte van de tarieven staat in principe ter vrije keuze van de gemeenteraad.

¹¹ Art. 220 Gemeentewet.

¹² Art. 224 Gemeentewet.

¹³ Art. 226 Gemeentewet.

¹⁴ Art. 222 Gemeentewet.

¹⁵ Art. 228a Gemeentewet.

¹⁶ Art. 15.33 Wet milieubeheer.

¹⁷ Art. 229 lid 1 onder a en b, van de Gemeentewet.

¹⁸ Art. 229b Gemeentewet.

Gevolgen type heffing voor belastingdruk

De keuze voor een bepaald type heffing heeft, mede vanwege de (deels wettelijk verplichte) essentialia, zoals de belastingplichtige, het belastingobject en de heffingsmaatstaf, gevolgen voor de verdeling van de belastingdruk. De keuze voor een bepaalde gemeentelijke heffing betekent met andere woorden ook een keuze voor wie het geld binnen de gemeente opbrengt en wie dus in feite de kosten van de aanleg van het warmtenet (eventueel deels) draagt. Zou men bijvoorbeeld kiezen voor (het verhogen van) de toeristenbelasting, dan betekent dit, dat niet-inwoners uiteindelijk de aanleg van het warmtenet mee helpen bekostigen.

Het is een politieke keuze welke soort heffing en welke soort verdeling van de belastingdruk men rechtvaardig vindt. In het kader van de aanleg van een warmtenet zou het ons inziens gerechtvaardigd zijn de kosten vooral neer te leggen bij degenen die hiervan profiteren. Er is enige ruimte in de beoordeling wie hiervan profiteert. Men zou kunnen zeggen, dat alle inwoners van de stad profiteren van de aanleg van een warmtenet, omdat dit de CO₂-uitstoot vermindert, het klimaat in de gemeente verbetert en uiteindelijk positieve gezondheidsgevolgen heeft voor degenen die in de gemeente verblijven. Men zou ook een iets nauwer verband kunnen leggen, namelijk door te redeneren dat vooral de eigenaren of gebruikers van woningen die daadwerkelijk worden aangesloten op het warmtenet profiteren van de aanleg ervan. Zij krijgen immers een toekomstbestendige warmtevoorziening in huis.

Een combinatie van heffingen of bekostigingswijzen is uiteraard ook denkbaar. Zo zou binnen de fiscaliteit gedacht kunnen worden aan een combinatie van een algemene belasting met een bestemmingsheffing. De lasten komen dan verdeeld neer bij alle inwoners en de specifiek profiterende groep. Ook kan gedacht worden aan een combinatie van een gemeentelijke heffing met een andere bekostigingswijze, zoals een privaatrechtelijke prijs (bijvoorbeeld via de warmtetarieven van het warmtebedrijf). Door te kiezen voor een combinatie van verschillende verhaalsmethoden heeft de gemeenteraad (enige) invloed op de verdeling van de lasten over de inwoners.

1.b.3. Specifiek geschikte heffingen

Om de voorgefinancierde kosten van de aanleg van een warmtenet te verhalen op degenen die hier profijt van hebben, kan meer specifiek gedacht worden aan twee gemeentelijke heffingen.

De eerste gemeentelijke heffing die hiervoor in aanmerking komt is de **baatbelasting**. Dit is een bestemmingsheffing die specifiek bedoeld is om de kosten van voorzieningen te verhalen op de eigenaren van onroerende zaken die door die voorzieningen worden gebaat.

De tweede gemeentelijke heffing die hiervoor in aanmerking komt is de **onroerende-zaakbelasting van de eigenaren van woningen**. Dit is een algemene belasting waarvan de opbrengst vrij besteed kan worden. De opbrengst kan dus ook worden gebruikt om de voorgefinancierde kosten van de aanleg van een warmtenet 'terug te halen'. De belasting wordt opgebracht door de eigenaren van woningen. Zij betalen dus (mee aan) de aanleg van het warmtenet.

Bij het onderzoek is ervan uitgegaan, dat alleen *woningen* op het aan te leggen warmtenet zullen worden aangesloten. Daarom is ook alleen de onroerende-zaakbelasting van de eigenaren van woningen onderzocht. Mochten er ook *niet-woningen* (bedrijfspanen) op het warmtenet worden aangesloten, dan zou in overweging genomen kunnen worden de onroerende-zaakbelasting van eigenaren van niet-woningen eveneens te verhogen, zodat ook deze eigenaren bijdragen aan de

kosten van het warmtenet. Daarbij kunnen zich echter nieuwe vragen voordoen. Zo kan het tarief slechts generiek worden opgehoogd en kan daarbij geen onderscheid gemaakt worden tussen niet-woningen die wel en niet worden aangesloten. Ook is de vraag of men het rechtvaardig vindt de eigenaren van niet-woningen naar rato van de WOZ-waarde van hun pand te laten meebetalen. Hier zij uitdrukkelijk vermeld, dat deze vragen niet aan bod komen in dit onderzoek, omdat slechts de onroerende-zaakbelasting van de eigenaren van woningen is onderzocht.

1.b.4. Voor- en nadelen baatbelasting en ozb

Beide heffingen hebben voor- en nadelen ten opzichte van elkaar. Zo is de baatbelasting een instrument dat specifiek is bedoeld voor het verhaal van kosten van voorzieningen. Daarnaast biedt deze belasting de mogelijkheid van spreiding van het bedrag over maximaal 30 jaren en gaat de belasting bij verkoop van de woning automatisch over op de nieuwe eigenaar. Het is bovendien mogelijk de tarieven af te stemmen op de mate van profijt. Tegelijkertijd zijn de verhaalbare kosten (welke kosten mogen worden doorberekend) gelimiteerd. Ook is dit een arbeidsintensieve heffing voor de gemeente, met bijbehorende relatief hoge perceptiekosten en is het afbreukrisico groter dan bij andere heffingen.

De ozb van de eigenaren van woningen heeft als voordeel dat deze lage perceptiekosten heeft, qua uitvoering niet arbeidsintensief is en een zeer laag afbreukrisico kent. Tegelijkertijd biedt deze heffing minder ruimte voor eigen aanpassingen en maatwerk, omdat wettelijk veel keuzes (essentialia) reeds zijn vastgelegd. Onder meer is de vraag of het mogelijk is de hoogte van de heffing te differentiëren naar de mate waarin van het warmtenet gebruik wordt of kan worden gemaakt.

In dit onderzoek brengen we de mogelijkheden en onmogelijkheden van beide heffingen in kaart, benoemen we de voor- en nadelen van beide heffingen en schetsen we de gevolgen voor de verdeling van de belastingdruk (wie brengt uiteindelijk het geld op?). In hoofdstuk 2 behandelen we de baatbelasting en in hoofdstuk 3 de ozb. In hoofdstuk 4 vergelijken we de heffingen met elkaar op een aantal punten, benoemen we de (on)mogelijkheden, voor- en nadelen en de gevolgen voor de vraag wie uiteindelijk de aanleg van het warmtenet betaalt. Hoofdstuk 5 bevat tenslotte een managementsamenvatting van het rapport.

2. Baatbelasting

Om de kosten van de aanleg van voorzieningen, die baat opleveren voor een af te bakenen groep onroerende zaken, (deels) te verhalen op die groep, kan de gemeente een baatbelasting invoeren.

De baatbelasting is een bestemmingsheffing: de opbrengst van de heffing moet worden besteed aan de voorzieningen en de heffing wordt alleen opgelegd ter zake van onroerende zaken die baat hebben van deze voorzieningen. Het betreft een gebiedsgerichte heffing, omdat de heffing niet in de gehele gemeente geldt en ook niet aan een individu wordt opgelegd, maar de heffing in een afgebakend gebied van de gemeente wordt geheven. Alleen de groep onroerende zaken die door de voorzieningen wordt gebaat wordt in de heffing betrokken.

De baatbelasting is geregeld in artikel 222 van de Gemeentewet. Het eerste lid van dit artikel luidt als volgt:

‘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. (...)’

Gezien de wettekst zou de baatbelasting bij uitstek geschikt kunnen zijn om de (voorgefinancierde) kosten van de aanleg van een warmtenet te verhalen op de eigenaren van woningen die op het warmtenet worden aangesloten.

Uit eerder onderzoek is gebleken dat dit inderdaad zo is, maar dat bij de invoering wel aan een aantal (juridische) voorwaarden moet worden voldaan en dat de heffing uitvoeringstechnisch niet eenvoudig is.¹⁹ In het navolgende worden de belangrijkste conclusies uit dit eerdere rapport verwoord en wordt tevens ingegaan op de situatie in Groningen.

2.a. Is een warmtenet een voorziening waarvoor baatbelasting mag worden geheven?

In de wet zelf is geen omschrijving gegeven waaraan een ‘voorziening’ moet voldoen om er baatbelasting voor te kunnen invoeren. Uit de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie blijkt, dat de volgende voorwaarden gelden:

- de voorzieningen moeten van algemeen nut zijn;
- de voorzieningen moeten baat opleveren en mogen geen onderhoudswerkzaamheden zijn;
- het moet gaan om fysieke voorzieningen en niet om papieren maatregelen; en
- de voorzieningen moeten baat opleveren voor een afgebakende groep onroerende zaken.

In het eerder genoemde rapport zijn alle voorwaarden uitgebreid nagelopen en is geconcludeerd dat ten aanzien van de aanleg van een warmtenet wordt voldaan aan deze voorwaarden.

Het warmtenet is een publieke voorziening in openbare grond en de aanleg ervan dient (mede) het algemene belang. Dat algemene belang is gelegen in een schone leefomgeving en in een

¹⁹ Zie A.P. Monsma en M.R. de Boer, ‘Fiscale bekostiging warmtenet Drechtsteden’, Rotterdam: ESBL oktober 2019, te downloaden van www.esbl.nl.

toekomstbestendige warmtevoorziening. Dat de overheid hierbij een rol te vervullen heeft blijkt inmiddels ook uit het gesloten Klimaatakkoord en de Urgenda-uitspraken.²⁰ Daarbij komt dat de gemeente Groningen zich, ter uitvoering van de regierol die aan haar is toebedeeld in het landelijke Klimaatakkoord, in haar eigen 'transitievisie warmte' een aantal specifieke taken heeft gesteld op het gebied van de energietransitie van woningen binnen haar gebiedsgrenzen.²¹ Ook uit deze transitievisie blijkt dat de gemeente Groningen de eventuele warmtenetten aanlegt in het kader van de publieke taakuitoefening. Geconcludeerd kan daarom worden, dat de aanleg van warmtenetten binnen de gemeente in het algemene belang geschiedt.

De aanleg van een warmtenet betreft de aanleg van een nieuwe voorziening en niet het plegen van onderhoudswerkzaamheden.

Het warmtenet levert baat op voor de onroerende zaken die hierop aangesloten kunnen worden, omdat het een duurzame en veilige energievoorziening biedt, waardoor de gebruiksmogelijkheden van de onroerende zaak ook in de toekomst gewaarborgd worden.

Per project van aanleg van een warmtenet of een nieuw tracé is sprake van een af te bakenen groep gebate objecten, namelijk de woningen die op dat nieuwe deel aangesloten kunnen worden. De baat strekt zich met andere woorden niet uit tot de hele gemeente en is ook niet beperkt tot een individuele woning. Aan de voorwaarde van het groepsprofiel is dus voldaan.

2.b. Welke kosten kunnen worden verhaald?

Omdat de baatbelasting een bestemmingsheffing is, mogen hiermee slechts de kosten worden verhaald die verbonden zijn aan de voorzieningen als bedoeld in het voorgaande. Dat betekent, dat eerst moet worden beoordeeld welke werken voldoen aan de voorwaarden of eisen die aan het wettelijke begrip 'voorziening' worden gesteld en dat vervolgens moet worden bepaald welke kosten aan die kwalificerende voorzieningen kunnen worden toegerekend.

In het voorgaande hebben we geconcludeerd dat de aanleg van een warmtenet in de openbare ruimte inderdaad kwalificeert als voorziening waarvoor een baatbelasting mag worden geheven. De kosten hiervan kunnen dus worden verhaald. Hierbij kan men denken aan de aanleg van buizen, koppelpunten, vertakkingen (leidingen) en hulpvoorzieningen zoals pompen, de bouw van een installatie om de warmtebron aan te boren, de benodigdheden om de warmte vanuit de warmtebron in het warmtenet te brengen en de graaf- en afwerkwerkzaamheden die voor dit alles nodig zijn. De kosten van deze eenmalige aanleg zijn verhaalbaar met de baatbelasting.

Voorts zijn indirecte kosten, zoals voorbereidings-, toezicht- en apparaatskosten, verhaalbaar, indien en voor zover ze samenhangen met de te treffen voorzieningen.²²

²⁰ Urgenda-uitspraken: Rechtbank Den Haag 24 juni 2015, nr. C/09/456689 / HA ZA 13-1396, ECLI:NL:RBDHA:2015:7145 en Gerechtshof Den Haag 9 oktober 2018, nr. 200.178.245/01, ECLI:NL:GHDHA:2018:2591, bekrachtigd door Hoge Raad 20 december 2019, nr. 19/00135, ECLI:NL:HR:2019:2006. Het klimaatakkoord is te downloaden van www.klimaatakkoord.nl.

²¹ Gemeente Groningen, 'Stap voor stap naar aardgasvrije wijken en dorpen. Strategie en aanpak', Groningen: 2019, te downloaden van <https://gemeente.groningen.nl/sites/default/files/Strategie-en-aanpak-stap-voor-stap-naar-aardgasvrije-wijken-en-dorpen.pdf>.

²² Zie bijvoorbeeld Hoge Raad 8 augustus 2003, nrs. 36 766, 36 769 en 36 778, ECLI:NL:HR:2003:AE2298, AE2304 en AE2312, *BNB* 2003/338, 339 en 341 m.nt. W.J.N.M. Snoijink en Hoge Raad 9 juli 2004, nrs. 39 148 en 39 149, ECLI:NL:HR:2004:AP9664, *BNB* 2004/340 m.nt. G.J. van Leijenhorst.

Dat geldt niet voor bijkomende papieren maatregelen (zoals bestemmingsplanwijzigingen) of algemene bestuurskosten (zoals de kosten van openbare raadsvergaderingen). Ook onderhouds- of exploitatiekosten van het warmtenet kunnen niet worden verhaald.

Ook niet verhaald kunnen worden de kosten van de aansluiting van individuele woningen op particulier terrein. Het leggen van buizen door particuliere grond naar de woning toe en het aansluiten op een zogenoemde afleverset in de woning voldoet namelijk niet aan de voorwaarde van 'openbaar nut'. Ook is hier geen sprake meer van groepsprofijt, maar van individueel profijt. Dat staat aan de heffing van baatbelasting in de weg.

2.c. Welke kosten moeten op andere wijze worden verhaald?

De kosten van de aansluiting van individuele woningen op particulier terrein, zoals de kosten van de aftakking en de aansluiting in de woning op een afleverset, kunnen gezien hier voorgaande niet door middel van een baatbelasting worden verhaald. Deze kosten zouden op andere wijze kunnen worden doorberekend aan de eigenaar of gebruiker van de woning.

Zo is het aan het warmtebedrijf toegestaan deze kosten van aansluiting te verhalen door middel van een eenmalige aansluitbijdrage. De Warmtewet maximeert deze tarieven. Per 1 januari 2020 geldt een maximum van € 4.510,73 voor nieuwe aansluitingen tot 25 meter van de hoofdleiding en voor een langere aansluiting per extra meter een maximum van € 180,74.²³

Indien de aansluiting in opdracht van de gemeente geschiedt en de gemeente de kosten hiervan draagt, zou de gemeente er ook voor kunnen kiezen om deze kosten te verhalen middels een retributie. Het betreft hier immers dienstverlening door de gemeente in een individueel geval. Hiertoe zou de gemeente in de Legesverordening een nieuwe dienst met bijbehorend tarief moeten invoeren. Het gaat dan om een eenmalig aansluitrecht. Dit wordt ook wel door gemeenten gedaan bij de aansluiting van individuele woningen (veelal in het buitengebied) op de gemeentelijke riolering. Ook hierbij is tariefdifferentiatie mogelijk. Zo kan de gemeenteraad er bijvoorbeeld voor kiezen om een lager tarief te hanteren voor het eenmalige aansluitrecht, indien de woning reeds over een alternatieve voorziening beschikt. De gemeente Staphorst had hier – bij een eenmalig rioolaansluitrecht - voor gekozen en dit werd goedgekeurd door de Hoge Raad.²⁴

De kosten van onderhoud en exploitatie van het warmtenet kunnen eveneens niet met baatbelasting worden verhaald. Deze kosten kan het warmtebedrijf verhalen middels de tarieven

²³ Zie art. 6 lid 1 Warmtewet en www.acm.nl/nl/warmtetarieven.

²⁴ Hoge Raad 23 december 2005, nr. 40.220, ECLI:NL:HR:2005:AR7771.

die in rekening worden gebracht voor de levering van warmte. Ook hiervoor geldt dat de Warmtewet beperkingen stelt in de vorm van maximumtarieven.²⁵

2.d. Wat zijn de mogelijkheden van tariefdifferentiatie?

Aangezien de baatbelasting een bestemmingsheffing is met als verdelingsgrondslag het profijtbeginsel, is deze bij uitstek geschikt om het belastingbedrag te differentiëren naar de mate van profijt.

In de eerste plaats worden slechts die onroerende zaken in de heffing betrokken die gebaat zijn, dus profijt hebben. Woningen die niet kunnen worden aangesloten worden dus ook niet belast.

In de tweede plaats kan binnen de groep woningen die wel worden belast (omdat ze kunnen worden aangesloten) het te betalen bedrag worden afgestemd op de mate waarin de onroerende zaak gebaat is (profijt heeft). De mate van baat kan bijvoorbeeld worden gerelateerd aan de ligging van de onroerende zaak, de afstand tot de voorzieningen, de planologische bestemming van de onroerende zaak (voorzover deze invloed heeft op de mate van baat) en de omstandigheid dat er reeds een alternatieve voorziening aanwezig is in de onroerende zaak.

Voor wat betreft de heffing van een baatbelasting voor de aanleg van een warmtenet zou bijvoorbeeld een lager tarief kunnen worden gehanteerd indien de onroerende zaak (op de baatpeildatum) reeds over een alternatieve duurzame warmtevoorziening (gasloos, zoals all-electric of een warmtepomp) beschikt. Immers, het profijt of de baat die de onroerende zaak in dat geval heeft van de aanleg van het warmtenet is minder groot dan in het geval de onroerende zaak niet beschikt over een alternatieve duurzame warmtevoorziening. De mindere mate van baat kan worden uitgedrukt in een lager tarief voor de baatbelasting. Hierbij merken wij op, dat vanwege de vastgestelde baatpeildatum eventueel ná deze datum aangebrachte alternatieve warmtevoorzieningen geen effect hebben op de hoogte van het belastingbedrag. De eigenaar van een onroerende zaak die op de baatpeildatum niet over een alternatieve warmtevoorziening beschikte, maar later bijvoorbeeld een warmtepomp heeft geïnstalleerd, blijft dus het volledige belastingbedrag betalen.

Tariefdifferentiatie is bij de baatbelasting uitdrukkelijk toegestaan en goedgekeurd in de jurisprudentie. Zie bijvoorbeeld de baatbelasting van de gemeente Leeuwarden, waarbij het tarief onder meer werd gedifferentieerd naar de ligging van de onroerende zaken en waarbij woningen

Hoe zit dat?

Baatpeildatum

Of onroerende zaken gebaat zijn en zo ja in welke mate, wordt bepaald naar één bepaalde datum, die in de verordening is vastgelegd. Dit is de zogenaamde baatpeildatum.

Op die datum wordt er als het ware een foto genomen van de situatie, die voor het gehele vervolgtraject geldt. Latere veranderingen in de mate van profijt/baat hebben zo geen gevolgen meer voor de heffing. Dit wordt kort samengevat in de uitdrukking: *'eens gebaat, altijd gebaat'*.

²⁵ Zie art. 5 lid 1 Warmtewet en www.acm.nl/nl/warmtetarieven.

en kerken niet in de heffing werden betrokken. Dit werd goedgekeurd door het gerechtshof.²⁶ Het buiten de heffing laten van woningen werd ook goedgekeurd door de Hoge Raad in geval van aanleg van een parkeergarage in de gemeente Alkmaar.²⁷ Differentiatie naar de afstand tot de aangelegde voorzieningen werd ook toegestaan door Hof Arnhem in het geval van herinrichting van het winkelgebied in de gemeente Epe.²⁸ Dit zijn slechts enkele voorbeelden; in de jurisprudentie zijn vele vormen van tariefdifferentiatie aan de orde geweest en goedgekeurd.

2.e. Wat zijn de gevolgen voor de verdeling van de belastingdruk?

Een keuze voor de baatbelasting als instrument om de voorgefinancierde kosten van de aanleg van een of meerdere warmtenetten terug te verdienen, heeft gevolgen voor de verdeling van de lasten over de inwoners. De kosten van de aanleg van een warmtenet worden bij de inzet van een baatbelasting neergelegd bij de eigenaren van onroerende zaken die een bijzonder profijt hebben van de aanleg. De kosten van de aanleg worden dus niet gedragen door de gehele gemeenschap (alle inwoners/woningeigenaren), maar exclusief door de groep woningeigenaren die gebaat zijn door de aanleg. Deze groep ziet de belastingdruk stijgen, terwijl de belastingdruk voor de overige inwoners gelijk blijft.

De rechtvaardiging voor deze verdeling van de lastendruk is gelegen in de mate van profijt: alleen die eigenaren waarvan de woning op het warmtenet aangesloten kan worden betalen mee aan de aanleg van dat warmtenet.

De hoogte van het bedrag aan belasting dat de eigenaar moet betalen is afhankelijk van de mate van baat of profijt. De gemeente is vrij in de keuze voor het tarief en/of differentiatie van het tarief (zie ook hiervoor onder 2.d). De gemeenteraad kan bijvoorbeeld kiezen voor het heffen van een vast bedrag per woning, maar ook voor een bedrag afhankelijk van de afstand tot het warmtenet of een verlaagd tarief indien de woning al beschikt over een alternatieve duurzame energiebron.

Opgemerkt wordt nog, dat niet alle kosten verbonden aan het warmtenet kunnen worden verhaald met een baatbelasting, maar slechts de aanlegkosten. Kosten van beheer en onderhoud van het warmtenet zullen op andere wijze geïnd of doorbelast moeten worden. Deze kosten zouden door het warmtebedrijf – binnen de wettelijke grenzen - in rekening gebracht kunnen worden aan de afnemers. Deze kosten zouden wellicht ook uit de algemene middelen van de gemeente kunnen worden betaald. In dat laatste geval zou de lastendruk van alle inwoners mogelijk stijgen, namelijk indien voor de uitgaven aan beheer en onderhoud van het warmtenet de algemene lokale belastingen worden verhoogd.

2.f. Zijn er andere wettelijke beperkingen waarmee rekening gehouden moet worden?

Behalve de hiervoor genoemde elementen en aandachtspunten in de regeling van de baatbelasting, kunnen nog de volgende punten worden genoemd.

2.f.1. Afbakening groep gebate onroerende zaken

Vanwege het omslagkarakter van de baatbelasting, moeten alle onroerende zaken die in meer of mindere mate gebaat zijn verplicht in de heffing worden betrokken. Immers, als er objecten zijn die

²⁶ Hof Leeuwarden 5 maart 2004, nr. 02/1507, ECLI:NL:GHLEE:2004:A05335.

²⁷ Hoge Raad 20 december 1995, nr. 30.452, ECLI:NL:HR:1995:AA3163.

²⁸ Hof Arnhem 29 januari 2002, nr. 00/00626, ECLI:NL:GHARN:2002:AD9608.

wel (een beetje) gebaat zijn, maar geen baatbelasting betalen, betekent dit dat de kosten over minder objecten worden omgeslagen en dat de wel in de heffing betrokken objecten dus in feite teveel bijdragen. Het buiten de heffing laten van gebate objecten is daarom niet toegestaan en kan tot onverbindendheid van de verordening leiden. Objecten mogen slechts dan buiten de heffing worden gelaten, indien ze 'in verwaarloosbare mate' gebaat zijn. In verband hiermee is het belangrijk de groep gebate onroerende zaken juist (niet te klein) af te bakenen.

Bij een voorziening als een warmtenet zal een onroerende zaak als gebaat moeten worden beschouwd, indien voor deze onroerende zaak technisch de mogelijkheid bestaat om erop te worden aangesloten. Deze mogelijkheid zal zich voordoen indien de onroerende zaak binnen een x aantal meters vanaf de hoofdleiding van het warmtenet gelegen is. Afbakening van de groep gebate objecten zal afhangen van de feitelijke situatie; maatwerk is hierbij geboden.

2.f.2. Fatale termijnen

Wettelijk geldt een aantal fatale termijnen voor de baatbelasting. In de eerste plaats moet, per project, voordat met de werkzaamheden wordt begonnen een **bekostigingsbesluit** worden genomen door de gemeenteraad, waarin de raad besluit dat de kosten van de aanleg van het warmtenet verhaald zullen gaan worden met een baatbelasting op de eigenaren van de onroerende zaken die door die aanleg worden gebaat.²⁹ Indien er nog geen bekostigingsbesluit is genomen op het moment dat de eerste schop in de grond gaat, kan er geen rechtsgeldige belastingverordening meer worden vastgesteld en is heffing van baatbelasting dus uitgesloten. In het bekostigingsbesluit moet tevens een raming worden opgenomen van de totale kosten en moet worden besloten welk deel van deze kosten maximaal verhaald zal gaan worden. Ook moet de groep gebate onroerende zaken (die dus later in de heffing zullen worden betrokken) worden aangewezen, zodat de eigenaren van die onroerende zaken hiervan op de hoogte raken.

Uiterlijk 2 jaar na voltooiing van de werkzaamheden moet een **verordening** baatbelasting worden vastgesteld door de gemeenteraad.³⁰ Daarin moeten alle essentialia van de heffing worden opgenomen. Onder meer moet worden bepaald naar welke datum wordt beoordeeld of een onroerende zaak gebaat is door de aanleg van het warmtenet (*baatpeildatum*).³¹ Ook moet een regeling worden getroffen voor het omzetten van de aanslag ineens (standaardsituatie) in een *jaarlijkse heffing* en moet worden bepaald hoe lang die periode van jaarlijkse heffing duurt (maximaal 30 jaar).³²

2.f.3. Uitvoering in fasen

Doorgaans zal een warmtenet of uitbreiding daarvan in fasen geschieden. Het is denkbaar dat per wijk een warmtenet zal worden aangelegd. In dat geval kan er per project, per fase, een eigen baatbelasting worden ingevoerd.

De wettelijke eisen ten aanzien van de invoering van een baatbelasting gelden dan per project of fase. Er zal per fase een bekostigingsbesluit en verordening moeten worden vastgesteld, met per fase een raming van de kosten, de aanwijzing van de gebate objecten en mate van kostenverhaal. Ook geldt de wettelijk verplichte mogelijkheid van jaarlijkse heffing dan per fase.

²⁹ Art. 222 lid 2 Gemeentewet.

³⁰ Art. 222 lid 4 Gemeentewet.

³¹ Art. 222 lid 3 Gemeentewet.

³² Art. 222 lid 5 Gemeentewet.

Dit betekent onder meer, dat er verschillende baatbelastingen in de gemeente kunnen gelden, met verschillende looptijden en – in theorie – ook met verschillende belastingbedragen.

2.g. Wat zijn de uitvoeringsaspecten van deze regeling?

De baatbelasting is uitvoeringstechnisch geen eenvoudige heffing.

In de eerste plaats geldt een aantal termijnen die fataal zijn als er niet aan wordt voldaan (zie onder 2.f.2).

In de tweede plaats is de heffing en invordering doorgaans niet te stroomlijnen met het standaardproces voor de gecombineerde aanslag gemeentelijke heffingen. De groep belastingplichtigen is afwijkend en de mogelijkheid van omzetting van de initiële aanslag in een jaarlijkse omslag maakt een en ander gecompliceerder.

In de derde plaats is het bezwaar- en beroepspercentage bij een baatbelasting doorgaans hoger dan bij de reguliere gemeentelijke heffingen. Dit is overigens wel positief te beïnvloeden door een goede communicatiestrategie. Het slagingspercentage van beroepsprocedures tegen de baatbelasting is eveneens hoger. Dit heeft mogelijk te maken met de juridische ingewikkeldheid van de regeling en met de mogelijkheid van verschillende interpretatie van wettelijke begrippen. Daarbij komt dat, door de wettelijke mogelijkheid van een jaarlijkse heffing, dat belastingplichtigen elk jaar opnieuw een bezwaar- en beroepsmogelijkheid hebben tegen de aanslag baatbelasting. Het afbreukrisico is dientengevolge groter dan bij andere heffingen.³³

Vanwege deze omstandigheden is de baatbelasting een arbeidsintensieve heffing, die gedurende de looptijd meer inzet van personeel zal vergen dan voor de reguliere heffingen.

³³ Zie J.A. Monsma, 'Toetsing van belastingverordeningen van decentrale overheden, een nieuwe update', in: 'k Moet eerlijk zeggen, liber amicorum voor H.P.A.M. van Arendonk, onder redactie van A.C.G.A.C. de Graaf, S.J.C. Hemels, J.C.M. van Sonderen, Amersfoort: Sdu 2013, p. 229-245, ook online te benaderen via https://www-ndfr-nl.eur.idm.oclc.org/Boeken/BoekFull?id=4227#5_ftn1, en zie eerder J.A. Monsma, 'Toetsing van belastingverordeningen van decentrale overheden, een update', *WFR* 2007/747, online te benaderen via <http://deeplinking.kluwer.nl/?param=00AA0946&cpid=WKNL-LTR-Nav2>.

3. Onroerende-zaakbelasting voor eigenaren van woningen

Een andere mogelijkheid van inzet van een gemeentelijke belasting voor het terughalen van het geleende geld voor de aanleg van een warmtenet is de ozb voor eigenaren van woningen.

3.a. Is het mogelijk een opslag op het ozb-eigenarentarief voor woningen in te stellen, waarmee het voorgefinancierde bedrag met betrekking tot de aanleg van de warmtenetten kan worden terugbetaald?

De ozb van eigenaren van woningen betreft een algemene belasting, waarvan de opbrengst naar de algemene middelen vloeit. De gemeenteraad is vrij om te bepalen waar de opbrengst aan wordt besteed. De opbrengst kan dientengevolge worden aangewend om een openstaande lening bij de BNG, in verband met de aanleg van een warmtenet, terug te betalen.

Op dit moment wordt reeds een ozb van eigenaren van woningen geheven in Groningen. De gemeenteraad kan besluiten het huidige tarief te verhogen. Dat verhoogde tarief geldt in beginsel voor de gehele gemeente. Hierna zal nog worden onderzocht of een differentiatie naar deelgebied binnen de gemeente mogelijk is. Met de meeropbrengst die als gevolg van de tariefsverhoging opgehaald wordt, kan de lening (in delen) terugbetaald worden.

3.a.1. Voorbeeld: ondernemersfonds voeden met ozb-meeropbrengst

Een voorbeeld van het ophogen van het ozb-tarief om de meeropbrengst te besteden aan een bepaald doel is het voeden van een ondernemersfonds met de ozb-meeropbrengst. De gemeente Leiden was met deze constructie in 2005 de eerste: zij hanteert hiervoor nog steeds een hoger ozb-tarief voor de eigenaren en gebruikers van niet-woningen.³⁴ De meeropbrengst die dientengevolge wordt opgehaald, wordt vervolgens als subsidie aan het ondernemersfonds verstrekt. Het ondernemersfonds verdeelt de gelden vervolgens over de verschillende groepen niet-woningen binnen de gemeente. Dit kan op basis van ligging (alle niet-woningen in een bepaald gebied), of op basis van sector (bijvoorbeeld sport en onderwijs). Het bedrag dat door het ondernemersfonds voor deze groepen wordt gereserveerd in een potje, correspondeert met de extra ozb-opbrengst die de afzonderlijke groepen hebben opgebracht. Uit deze 'potjes' kunnen de groepen gelden aanvragen voor activiteiten ('trekkingsrecht'). Aanvragen moeten worden gedaan door een rechtspersoon die representatief is voor de groep (vereniging) en het plan voor de besteding moet een gezamenlijk doel dienen. De gemeente hoeft de besteding van de gelden van het ondernemersfonds niet goed te keuren; het ondernemersfonds is hierin vrij.

Deze constructie is goedgekeurd door de rechter.³⁵ De gemeente Groningen kent ook een dergelijk ondernemersfonds.³⁶

Hof Leeuwarden³⁷ overwoog over de verhoging van de ozb ten behoeve van het ondernemersfonds in Bolsward:

³⁴ Zie www.ondernemersfonds.nl.

³⁵ Zie bijvoorbeeld Rechtbank Den Haag 19 maart 2019, nrs. SGR 17/6960-6963 en SGR 17/6965, ECLI:NL:RBDHA:2019:2388, Rechtbank Gelderland 22 oktober 2018, nr. 16/7925 ev, ECLI:NL:RBGEL:2018:4534 en Hof Leeuwarden 15 februari 2011, nr. 10/00055, ECLI:NL:GHLEE:2011:BP6552.

³⁶ Zie www.hetfondsgroningen.nl.

³⁷ Hof Leeuwarden 15 februari 2011, nr. 10/00055, ECLI:NL:GHLEE:2011:BP6552.

'4.7 Gelijk de Rechtbank in onderdeel 3.4 van haar uitspraak heeft geoordeeld, staat het een gemeente vrij de belastingopbrengsten, zoals de onderhavige OZB, vrijelijk aan te wenden voor specifieke doelen.

4.8 Naar het oordeel van het Hof volgt uit de in de onderdelen 2.3, 2.4, 2.6 en 2.8 tot en met 2.12 van deze uitspraak vastgestelde feiten dat de gemeente Bolsward met de verhoging van de OZB tarieven louter een faciliterende rol ten behoeve van de door het B-fonds na te streven doelen, heeft willen vervullen. Door, op de wijze zoals in casu is geschied, (vooraf) te bepalen dat de gehele opbrengst van de verhoging van de OZB tarieven voor niet-woningen, in de vorm van een subsidie naar het B-fonds zal vloeien, dringt de vraag zich op of de door de formele wetgever in artikel 220 van de Gemeentewet aan de raad van een gemeente gegeven bevoegdheid zo ver reikt dat een gemeente weliswaar in formele zin belasting heft maar in wezen slechts als kassier optreedt van een private partij om louter in de financieringsbehoefte van die private partij te voorzien.

4.9 Het antwoord op die vraag kan hier in het midden blijven, aangezien de gemeente Bolsward naar het oordeel van het Hof niet louter als kassier van het B-fonds heeft gefungeerd. Met de verkregen subsidies heeft het B-fonds immers niet alleen de gemeenschappelijke belangen van de ondernemers gediend, maar ook de algemene belangen, zoals bijvoorbeeld het in 2.2 vermelde beveiligen van bedrijventerreinen en het organiseren van de sinterklaasintocht alsmede het in 2.6 vermelde verzorgen van de straatverlichting.'

Uit deze uitspraak is af te leiden, dat er in ieder geval geen sprake is van ongeoorloofd gebruik van de heffingsbevoegdheid, indien de uitgaven van het ondernemersfonds ook de algemene belangen dienen. Ditzelfde volgt uit de uitspraak van Rechtbank Gelderland³⁸ over het ondernemersfonds in de gemeente Montfoort:

'In de omstandigheid dat de tariefverhoging van de ozb mede ziet op de voeding van het ondernemersfonds, ziet de rechtbank geen aanleiding om te oordelen dat de ozb wordt geheven voor een ander doel dan inkomstenverwerving door de gemeente. De rechtbank neemt hierbij in aanmerking dat in dit geval de opbrengsten van de ozb niet direct naar het ondernemersfonds gaan, maar als subsidie uit de algemene middelen worden verstrekt. Daarnaast leidt de rechtbank uit het raadsvoorstel van 25 januari 2016 af dat het ondernemersfonds met de verkregen subsidies niet alleen gemeenschappelijke belangen van de ondernemers dient, maar ook algemene belangen, zoals de economische versterking van de regio. Daarnaast legt het ondernemersfonds jaarlijks verantwoording af aan de gemeente en wordt de gemeenteraad hierover geïnformeerd. Anders dan waar eiseres van uitgaat, heeft de gemeente dus wel degelijk invloed op de besteding van de middelen van het ondernemersfonds.'

3.a.2. Conclusie: opslag ozb-tarief mogelijk

Zolang de besteding van het belastinggeld mede het algemene belang dient, is er volgens hierboven genoemde uitspraken geen sprake van belastingheffing in strijd met de wet of de algemene rechtsbeginselen.

Naar analogie van deze uitspraken kan men aannemen dat ook het ophogen van het ozb-tarief voor de eigenaren van woningen, met als doel het terugbetalen van een lening, aangegaan voor de aanleg

³⁸ Rechtbank Gelderland 22 oktober 2018, nr. 16/7925 ev, ECLI:NL:RBGEL:2018:4534.

van een warmtenet, is toegestaan. Immers, de aanleg van het warmtenet dient (mede) het algemene belang. Dat algemene belang is onder meer gelegen in een schone leefomgeving en in een toekomstbestendige warmtevoorziening. Zie hierover ook onderdeel 2.a hiervoor.

Bovendien verschilt de casus in Groningen van de uitspraken over de ondernemersfondsen in die zin, dat in Groningen de opbrengst direct door de gemeente wordt gebruikt voor de aflossing van de lening die is afgesloten voor de aanleg van het warmtenet. De tussenstap van een subsidie aan een fonds dat vervolgens de uitgaven doet is hier niet aan de orde. Het is dus de gemeente zelf die beschikt en beslist over de uitgave van de ozb-meeropbrengst.

3.a.3. Roerende woon- en bedrijfsruimtenbelasting

De gemeente Groningen heft naast de ozb ook een roerende woon- en bedrijfsruimtenbelasting, in Groningen 'roerende-zaakbelastingen' geheten.³⁹ Ingevolge de wettelijke regeling van deze roerende-zaakbelastingen moet het tarief daarvan hetzelfde bedragen als voor de ozb.⁴⁰ Indien de gemeente dus besluit het tarief van de ozb voor eigenaren van woningen te verhogen, zal ditzelfde verhoogde tarief ook moeten worden vastgesteld voor de roerende-zaakbelasting van eigenaren van roerende woningen. Roerende woonruimten zoals woonboten, worden dan naar hetzelfde tarief belast als onroerende woningen.

Met betrekking tot de verhoging van het tarief van de roerende-zaakbelastingen kan de gemeenteraad – net als bij de ozb – bepalen, dat de meeropbrengst wordt besteed aan het terugbetalen van de lening aangegaan voor de aanleg van het warmtenet. Ten aanzien van de roerende woningen is de vraag, of deze aangesloten zouden kunnen worden op het warmtenet. Indien dit niet het geval is, is – net als voor onroerende woningen die niet kunnen worden aangesloten – de vraag, of deze woningen uitgezonderd zouden kunnen worden van de tariefopslag of op andere wijze gecompenseerd zouden kunnen worden. Zie hierover onderdeel 3.d.

3.b. Welke kosten kunnen worden verhaald?

De ozb van eigenaren van woningen is een algemene belasting en geen bestemmingsheffing of retributie. Dat betekent dat er geen opbrengstlimiet geldt. Omdat geen sprake is van een kostenverhaalsinstrument, geldt er bovendien geen restrictie in de soort kosten die kunnen worden verhaald.

Er is in zijn algemeenheid geen verplicht verband tussen een bepaalde dienstverlening of voorziening en de belastingheffing. Meer in het bijzonder is er ook geen verplicht verband vereist tussen het profijt dat een belastingplichtige heeft van de besteding van de (meer)opbrengst van de ozb en de belastingplicht dan wel de hoogte van het belastingbedrag.⁴¹

3.b.1. Bij verstrekking van de ozb-meeropbrengst als subsidie aan een fonds moeten de uitgaven door dat fonds mede het publieke belang dienen

In onderdeel 3.a hebben we reeds gezien, dat de besteding van de opbrengst van de ozb in principe vrij is. Indien een deel van de opbrengst naar een ondernemersfonds wordt overgeheveld via een subsidie, wordt wel als restrictie genoemd, dat de besteding door dat fonds mede het publieke belang moet dienen. De situatie in Groningen verschilt hiervan, doordat de gemeente Groningen zelf

³⁹ Hiertoe heeft de gemeenteraad de Verordening roerende-zaakbelastingen 2020 vastgesteld.

⁴⁰ Art. 221 lid 3 Gemeentewet.

⁴¹ Rechtbank Gelderland 22 oktober 2018, nr. 16/7925 ev, ECLI:NL:RBGEL:2018:4534, r.o. 13.

beslist over de uitgave van de ozb-opbrengst en er geen gebruik gemaakt wordt van een fonds dat de uitgaven doet. In dat geval geldt niet als bijkomende eis dat de uitgaven van het fonds mede het publieke belang moeten dienen. Immers, doordat de gemeente de uitgaven doet, is automatisch sprake van het dienen van een (mede) publiek belang.

Maar ook indien wel gebruik gemaakt zou worden van een fonds, waaraan de gemeente een subsidie verstrekt uit de ozb-opbrengst, en dat fonds de uitgaven doet voor de aanleg van een warmtenet (of voor andere duurzaamheidsinvesteringen), wordt voldaan aan de voorwaarde genoemd in de rechtspraak. Door de rechter is een mede publiek belang aanwezig, indien de subsidie 'niet alleen gemeenschappelijke belangen van de ondernemers dient, maar ook algemene belangen zoals de economische versterking van de regio'.⁴²

Hof Leeuwarden oordeelde dat het beveiligen van bedrijventerreinen, het organiseren van de sinterklaasintocht alsmede het verzorgen van de straatverlichting in ieder geval het algemene belang dient, zodat de gemeente hier niet 'slechts als kassier optreedt van een private partij om louter in de financieringsbehoefte van die private partij te voorzien' (hetgeen niet zou zijn toegestaan).⁴³

Naar analogie hiervan kan worden gezegd, dat met het aanwenden van de opbrengst voor de aanleg van een warmtenet tenminste mede het algemene belang worden gediend. Immers, de aanleg en aansluiting zorgen voor een schone leefomgeving en een toekomstbestendige warmtevoorziening in de gemeente. De aansluiting van een woning op particulier terrein op het warmtenet (aftakking van de hoofdleiding, aansluiting op de afleverzet in de woning) dient weliswaar ook het particuliere belang van de eigenaar/bewoner van de woning, maar ook hiervan kan gezegd worden dat dit mede het algemene belang dient. Immers, zonder de aansluiting van woningen zou het doel van een schone leefomgeving en een toekomstbestendige warmtevoorziening niet behaald worden. En ook indien de kosten van aansluiting van woningen op particulier terrein niet in het algemene belang zouden worden geacht door de rechter, geschiedt de besteding van de meeropbrengst van de ozb nog steeds *mede* in het algemene belang, nu de kosten van aanleg van het warmtenet in ieder geval het algemene belang dienen. Ditzelfde geldt naar ons oordeel voor het terugbetalen van een lening die is aangegaan voor de aanleg van een warmtenet.

3.b.2. Conclusie soorten verhaalbare kosten

Vanwege het belastingkarakter van de ozb, gelden geen restricties ten aanzien van de besteding van de opbrengst ervan. Anders dan bij bestemmingsheffingen en retributies gelden geen beperkingen ten aanzien van de soorten kosten die met de opbrengst mogen worden bekostigd. Dit heeft tot gevolg dat, in het kader van de aanleg van een warmtenet, via de ozb-opslag alle kosten kunnen worden verhaald. Dat betreft dus niet alleen de kosten van de aanleg van fysieke voorzieningen in de openbare ruimte, zoals voor de baatbelasting is vereist, maar ook bijkomende kosten van papierwerk, de kosten van aansluitingen op particulier terrein en eventuele andere kosten.

De enige restrictie die in de jurisprudentie wordt genoemd is dat de besteding mede het publieke (algemene) belang moet dienen. Deze restrictie geldt alleen in het geval dat de uitgaven niet direct door de gemeente worden gedaan, maar door een fonds dat via subsidieverstreking de beschikking krijgt over een deel van de belastingopbrengst. Indien de gemeente Groningen voor

⁴² Rechtbank Gelderland 22 oktober 2018, nr. 16/7925 ev, ECLI:NL:RBGEL:2018:4534 en Hof Leeuwarden 15 februari 2011, nr. 10/00055, ECLI:NL:GHLEE:2011:BP6552.

⁴³ Hof Leeuwarden 15 februari 2011, nr. 10/00055, ECLI:NL:GHLEE:2011:BP6552, r.o. 4.8 en 4.9.

een dergelijke constructie met een fonds zou kiezen, wordt naar ons oordeel in het kader van de besteding van belastinggelden aan de aanleg van een warmtenet voldaan aan deze extra voorwaarde. Ook in dat geval kunnen alle kosten van aanleg en aansluiting met de ozb-opbrengst worden betaald.

3.c. Welke kosten moeten/kunnen op andere wijze worden verhaald?

Gezien het voorgaande is het naar ons oordeel mogelijk alle aan de aanleg en aansluiting van/op het warmtenet verbonden kosten te verhalen middels een opslag op de ozb-eigenarenheffing van woningen.

3.c.1. Verdeling van de lasten

Keuze voor deze optie houdt ook een keuze voor een bepaalde verdeling van de lasten in. Door het ophogen van de ozb van eigenaren van woningen betalen in principe alle woningeigenaren binnen de gemeente mee aan de aanleg van en aansluiting op het warmtenet.⁴⁴ Als rechtvaardiging hiervoor zou genoemd kunnen worden, dat de aanleg van een warmtenet tot gevolg heeft, dat de leefomgeving door de vermindering van de CO₂-uitstoot schoner en gezonder wordt. Dit positieve effect treft alle inwoners.

Indien de gemeenteraad dit niet rechtvaardig acht, zou de raad kunnen besluiten de kosten, eventueel deels, op andere wijze te verhalen. Dit kan bijvoorbeeld door te kiezen voor de baatbelasting (zie hoofdstuk 2) of voor het berekenen van prijzen door het warmtebedrijf.

Aanlegkosten via ozb, aansluitkosten individueel

Binnen de ozb-variant zou de raad ervoor kunnen kiezen niet alle kosten te verhalen via de ozb van eigenaren van woningen. Het is bijvoorbeeld ook mogelijk de kosten van de aanleg van het warmtenet (hoofdinfrastructuur) wel te verhalen middels een opslag op de ozb, maar de kosten van de aansluiting van individuele woningen op particulier terrein (aftakking en afleverset) niet. Deze laatste kosten zouden dan eventueel door het warmtebedrijf verhaald kunnen worden, voor zover de relevante regelgeving dit toestaat⁴⁵, of door de gemeente verhaald kunnen worden middels een retributie⁴⁶. Zie hierover ook onderdeel 2.c. Deze keuze heeft tot gevolg, dat alle woningeigenaren meebetalen aan de aanleg van een warmtenet binnen de gemeente, maar dat alleen de eigenaren van woningen die daadwerkelijk worden aangesloten meebetalen aan de aansluiting op hun eigen terrein.

Energietransitiefonds

Zie tenslotte ook onderdeel 3.d.4, waarin de optie van een algemeen energietransitiefonds wordt verkend. In dat geval betalen weliswaar alle woningeigenaren binnen de gemeente mee via een opslag op de ozb, maar worden er uit die meeropbrengst maatregelen en voorzieningen in alle wijken bekostigd.

⁴⁴ In het volgende onderdeel wordt onderzocht of en in hoeverre het binnen de ozb mogelijk is de hoogte van het belastingbedrag te differentiëren naar de mate van profijt van het warmtenet.

⁴⁵ Zie art. 6 lid 1 Warmtewet en www.acm.nl/nl/warmtetarieven.

⁴⁶ Art. 229 lid 1 Gemeentewet.

3.d. Wat zijn de mogelijkheden van tariefdifferentiatie?

In het verlengde van het voorgaande vragen wij ons af wat de mogelijkheden zijn van tariefdifferentiatie binnen de ozb. Is het binnen de regels van de ozb mogelijk om alleen diegenen, die daadwerkelijk gebruik kunnen maken van het warmtenet de ozb-opslag te laten betalen? En is een tarief afhankelijk van de mate van het profijt dat de belastingplichtige van de aanleg van het warmtenet heeft mogelijk binnen de ozb?

In dit onderdeel onderzoeken we welke wettelijke beperkingen ten aanzien van de tariefstelling van de ozb gelden en of deze in de weg staan aan de hiervoor genoemde differentiatie.

3.d.1. Differentiatie van het ozb-tarief

Op grond van artikel 217 van de Gemeentewet moet de gemeenteraad voor elke in te voeren gemeentelijke heffing de essentialia (bepalende elementen) van de betreffende heffing opnemen in een verordening. Eén van die essentialia is het tarief van de heffing.

In verband met het vaststellen van het tarief is bovendien artikel 219, tweede lid, van de Gemeentewet relevant. Hierin is bepaald:

'Behoudens het bepaalde in andere wetten dan deze en in de tweede en derde paragraaf van dit hoofdstuk kunnen de gemeentelijke belastingen worden geheven naar in de belastingverordening te bepalen heffingsmaatstaven, met dien verstande dat het bedrag van een gemeentelijke belasting niet afhankelijk mag worden gesteld van het inkomen, de winst of het vermogen.'

Uit deze bepaling blijkt, dat de gemeente vrij is in het bepalen van het tarief, tenzij de wet anders bepaalt en tenzij dit leidt tot heffing naar draagkracht. Dit hangt samen met de gedecentraliseerde eenheidsstaat die Nederland is. De gemeente heeft fiscale autonomie, binnen de grenzen die daaraan door een wet in formele zin of de algemene rechtsbeginselen worden gesteld. De gemeente mag niet buiten de door het Rijk aan haar toegekende fiscale bevoegdheid treden. In dit kader is dus van belang, wat de wet bepaalt over het ozb-tarief.

Artikel 220f, eerste lid, van de Gemeentewet bepaalt over de ozb-tarieven het volgende:

'De belasting bedraagt een percentage van de heffingsmaatstaf. Het percentage wordt gelijkelijk vastgesteld voor onderscheidelijk:

- a. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel a;*
- b. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel b, voor zover het onroerende zaken betreft die in hoofdzaak tot woning dienen;*
- c. de belasting, bedoeld in artikel 220, onderdeel b, voor zover het onroerende zaken betreft die niet in hoofdzaak tot woning dienen.*

Ingevolge deze wettelijke bepaling wordt dus één tarief vastgesteld voor respectievelijk de gebruikersheffing van niet-woningen, de eigenarenheffing van woningen en de eigenarenheffing van niet-woningen. Dit volgt uit het woord 'gelijkelijk' in de eerste volzin.

Deze wettelijke bepaling over het tarief is op grond van artikel 221 lid 2 van overeenkomstige toepassing op de roerende-zaakbelastingen. Hetgeen in dit hoofdstuk ten aanzien van de tariefdifferentiatie wordt onderzocht voor de ozb, geldt daarom ook voor de roerende-zaakbelastingen.

Wetsgeschiedenis en literatuur

In de wetsgeschiedenis is een aantal maal aan de orde geweest of er tariefdifferentiatie zou moeten kunnen worden toegepast binnen de ozb.

Zo is bij de behandeling van de Wet materiële belastingbepalingen door de regering overwogen, dat progressieve of degressieve tarieven in de ozb moeten worden afgewezen, omdat dit in strijd is met het objectieve karakter van de ozb. Mede daarom is uitdrukkelijk het verbod op heffing naar draagkracht in de Gemeentewet opgenomen.⁴⁷ In de nota naar aanleiding van het eindverslag merkt de regering op:

*'Gelet op het vorenstaande zijn wij evenmin voorstander van het door de leden van de fractie van Groen Links gedane voorstel om de gemeenten binnen nader vast te stellen grenzen de mogelijkheid te geven te differentiëren in het tarief van de gemeentelijke onroerend-goedbelastingen, anders dan binnen de door de wet reeds gestelde kaders.'*⁴⁸

Even verderop is de volgende vraag met antwoord opgenomen:

*'De leden van de fractie van de VVD vroegen onze reactie op het voorstel van de gemeente Amsterdam om de tarieven van de onroerend-goedbelastingen te differentiëren naar gelang sprake is van woningen dan wel bedrijfspanden. Blijkens de vraag van deze leden is het argument van het Amsterdamse gemeentebestuur dat het bedrijfsleven de belasting van zijn fiscale winst kan aftrekken. In de eerste plaats merken wij op dat wij instemmen met de kanttekeningen die door de leden van de VVD-fractie bij het Amsterdamse voorstel zijn gemaakt. Het gaat derhalve om een verschil in netto-lasten tussen gebruikers-niet-eigenaren van woningen voor wie de onroerend-goedbelasting niet aftrekbaar is en de overige belastingplichtigen (gebruikers/eigenaren van bedrijfspanden, eigenaren-niet-gebruikers van woningen, eigenaren/gebruikers van woningen) bij wie de onroerend-goedbelastingen wel op enigerlei wijze tot aftrek leiden. Naar rato van de waarde van het onroerend goed draagt men bij aan de gemeentelijke inkomsten. Bij dat systeem past het niet rekening te houden met de mogelijkheid dat een bepaalde belastingplichtige het bedrag van de onroerend-goedbelastingen in mindering kan brengen op zijn inkomen of op de winst. Indien dat wel het geval is zou geen recht worden gedaan aan het objectieve en zakelijke karakter van de onroerend-goedbelastingen, maar wordt de belasting omgezet in een subjectieve belasting.'*⁴⁹

Hoe zit dat?

Wetsgeschiedenis ozb

In 1970 zijn de ozb opgenomen in de Gemeentewet. Dit, in zekere zin ter vervanging van de grondbelasting, straatbelasting en personele belasting.

Sinds 1980 wordt in alle Nederlandse gemeenten ozb geheven. De ozb werden aanvankelijk aangeduid als 'onroerendgoedbelastingen', totdat op 1 januari 1992 Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek werd ingevoerd, wat een wijziging van het begrip 'goederen' in het begrip 'zaken' met zich meebracht. Sindsdien staat 'ozb' voor 'onroerendezaakbelastingen'.

⁴⁷ Het verbod op heffing naar draagkracht volgt uit het huidige artikel 219 lid 2 Gemeentewet.

⁴⁸ Kamerstukken II 1990-91, 21591, nr. 10, p. 2.

⁴⁹ Kamerstukken II 1990-91, 21591, nr. 10, p. 7-8.

Het objectieve karakter van de ozb houdt in, dat de belastingen worden geheven ongeacht de hoedanigheid of de nationaliteit van de belastingplichtige en ongeacht woon- of vestigingsplaats. Met de persoonlijke omstandigheden van het bij de onroerende zaak horende subject, en diens relatie tot het object, wordt in beginsel geen rekening gehouden. Het belastingobject, de onroerende zaak, staat op de voorgrond.

Reeds bij de voormalige gemeentelijke onroerend goedbelastingen was onderscheid in de heffing naar verschillende soorten onroerend goed, naar meerdere gebruikers, of naar aard, ligging, kwaliteit, soort gebruik of andere waardefactoren niet toegestaan.⁵⁰ Dit is bij de wetwijziging in 1995 niet gewijzigd.

Dat tariefdifferentiatie binnen de ozb niet mogelijk is blijkt ook uit de memorie van toelichting bij de Wet limitering ogb, leges en rechten uit 2007:

Voorgesteld wordt dat de gemeente het tarief per volle € 2500 van de heffingsmaatstaf voor een onroerende zaak bepaalt, waarbij het tarief voor alle eenheden van € 2500 even hoog is. Een progressief tarief is dus niet mogelijk. De tarieven kunnen wel verschillen tussen de categorieën onroerendezaakbelastingen, bedoeld in artikel 220.⁵¹

Hieruit blijkt, dat nog niet is afgestapt van het standpunt dat nadere tariefdifferentiatie binnen de ozb niet mogelijk is.

Conclusie tariefdifferentiatie ozb

De wettelijke bepaling over het ozb-tarief biedt derhalve geen ruimte om binnen het ozb-tarief voor eigenaren van woningen nader te differentiëren, bijvoorbeeld naar wijk.

3.d.2. Differentiatie via een facultatieve vrijstelling

Een andere manier om de hoogte van een gemeentelijke heffing te beïnvloeden is het hanteren van vrijstellingen.

Binnen de ozb kennen we een aantal verplichte vrijstellingen van de heffing van ozb. Deze zijn genoemd in artikel 220d van de Gemeentewet. Deze vrijstellingen zijn zodanig geformuleerd, dat de waarde van (delen van) onroerende zaken voor de heffingsmaatstaf van de ozb buiten aanmerking wordt gelaten. In de wet zijn onder meer opgenomen de kassenvrijstelling, de kerkenvrijstelling en de werktuigenvrijstelling. Deze vrijstellingen corresponderen met de waarderingsuitzonderingen in de Wet WOZ.⁵²

De gemeente heeft, naast deze verplichte vrijstellingen, ingevolge artikel 220d lid 1 onder i van de Gemeentewet de bevoegdheid een eigen vrijstelling op te nemen in de ozb-verordening. Dit wordt ook wel een facultatieve vrijstelling genoemd. De bevoegdheidstoekennende bepaling voor de facultatieve vrijstelling binnen de ozb luidt als volgt:

In afwijking in zoverre van artikel 220c wordt bij de bepaling van de heffingsmaatstaf voor de onroerende-zaakbelastingen buiten aanmerking gelaten, voor zover dit niet reeds is geschied bij de bepaling van de in dat artikel bedoelde waarde, de waarde van: een onroerende zaak of

⁵⁰ F.J. Hartman en R.A. van den Broek, 'Gemeentelijke beleidsvrijheid bij onroerend-goedbelastingen, ESBL: Rotterdam 1991, p. 31.

⁵¹ Kamerstukken II 2006-07, 31133, nr. 3, p. 2

⁵² Art. 2 Uitvoeringsregeling uitgezonderde objecten Wet WOZ, welke regeling een uitwerking vormt van art. 18 lid 4 Wet WOZ.

een deel daarvan waarvan de waarde ingevolge de gemeentelijke belastingverordening bij de bepaling van de heffingsmaatstaf buiten aanmerking blijft.

Deze formulering brengt beperkingen met zich mee. Er kan slechts worden bepaald, dat er geen ozb wordt geheven over de waarde van een (door de gemeente bepaalde) onroerende zaak of een deel daarvan. Die waarde wordt dan niet meegeteld bij de WOZ-waarde waar ozb over wordt geheven. De VNG-modelverordening ozb biedt de volgende voorbeelden van onroerende zaken die facultatief vrijgesteld zouden kunnen worden: onroerende zaken voor zover die bestemd zijn te worden gebruikt voor de publieke dienst van de gemeente, straatmeubilair, plantsoenen, parken en waterpartijen en begraafplaatsen, urnentuinen en crematoria.

In verband met het objectieve karakter van de ozb is de facultatieve vrijstelling zo vormgegeven, dat onroerende zaken of delen daarvan volledig buiten de heffing blijven. De reden voor vrijstellen is gelegen in de aard van het object, hetgeen past bij het objectieve en zakelijke karakter van de heffing. Hierdoor wordt de vrijstelling een soort 'alles-of-niets'-bepaling: of het (deel van het) object wordt belast met ozb, of niet. Een percentuele vrijstelling van het belastingbedrag is niet mogelijk. Ook is niet mogelijk te bepalen dat een deel van het tarief niet wordt toegepast (verlaagd tarief).

Een voorbeeld uit de jurisprudentie van een verboden vrijstelling is een vrijstelling voor bejaardenwoningen. De verordening onroerend goedbelastingen die de gemeente Zoetermeer in 1985 had vastgesteld en waarin de vrijstelling was opgenomen, kreeg geen goedkeuring van de Kroon.⁵³ Daarbij werd overwogen: 'Uitgangspunt van de onroerend-goedbelastingen is een zo groot mogelijke groep inwoners in de heffing van de belastingen te betrekken teneinde het draagvlak zo breed mogelijk te doen zijn en het belang dat burgers hebben bij het functioneren van het democratisch gekozen bestuur van de gemeente financieel te vertalen. Aangezien het onroerende goed het belastingobject vormt, past daarin niet een vrijstelling die van het inkomen of van andere persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige afhankelijk is. De vrijstellingsbepaling (...) verdraagt zich om die reden niet met dit zakelijke en objectieve karakter (...). Uit de behandeling van de kwestie in de gemeenteraad is duidelijk gebleken dat de vrijstellingsbepaling erop gericht is om tegemoetkomingen te verlenen aan een beperkte groep van belastingplichtigen teneinde de woonlasten voor deze groep te beperken.'

Een ander voorbeeld van een verboden vrijstelling betreft de vrijstelling van gebouwen voor sportbeoefening, waarvan de gemeente de zakelijk gerechtigde (eigenaar) is. De gemeente Haarlem had deze gebouwen in 1985 vrijgesteld voor zowel het eigenaren- als het gebruikersdeel van de onroerend-goedbelastingen. Deze vrijstelling werd door hof Amsterdam in strijd met het gelijkheidsbeginsel geacht, omdat belastingplichtigen ongelijk werden behandeld afhankelijk van de vraag wie de eigenaar van het gebouw was.⁵⁴ Het hof overwoog: 'niet valt in te zien in welk opzicht deze omstandigheid voor de belastingheffing van feitelijke gebruikers van die goederen van belang kunnen zijn. Ook voor de zakelijk-gerechtigdenbelasting valt niet in te zien waarom, bezien vanuit het oogpunt van heffing, van belang zou kunnen zijn wie de zakelijk gerechtigde van een dergelijk onroerend goed is.'

⁵³ In 1996 (*Stb.* 1996, 184) is het tot dan toe bestaande preventieve toezicht door de Kroon op de belastingverordeningen van de gemeente afgeschaft. Het Koninklijk Besluit van 6 september 1990, nr. 89.021745, is te kennen uit *Belastingblad* 1990, p. 704, met noot Kruimel.

⁵⁴ Hof Amsterdam 20 april 1990, nr. 4886/88, M IV, *Belastingblad* 1991, p. 223, met noot Kruimel. Vergelijk ook Hof Amsterdam 20 april 1990, nr. B 4888/88, M IV, *Belastingblad* 1991, p. 606, met noot Paans.

Eveneens vanwege schending van het gelijkheidsbeginsel achtte hof 's-Hertogenbosch de vrijstelling voor het voetbalstadion in de gemeente Heerlen onverbindend, nu andere sportvelden niet werden vrijgesteld.⁵⁵ Er was in dit geval volgens het hof sprake van een privilege, hetgeen ongeoorloofd is.

Toegepast op de situatie in Groningen, is het nog maar de vraag of het mogelijk is om woningen die (nog) niet kunnen worden aangesloten op het warmtenet in hun geheel vrij te stellen van ozb. Gezien de genoemde jurisprudentie zou dit namelijk in strijd kunnen komen met het gelijkheidsbeginsel of met het karakter van de ozb als zakelijke en objectieve belastingen. Bovendien merken wij op dat, indien bepaalde soorten onroerende zaken worden vrijgesteld, dit negatieve gevolgen heeft voor de inkomsten van de gemeente. De beschikbare ozb-grondslag (dus inclusief de bedoelde woningen) telt namelijk mee bij de bepaling van de hoogte van de uitkering uit het Gemeentefonds. Als de gemeente er zelf voor kiest om de bedoelde woningen buiten de heffing te laten mist zij derhalve opbrengst die nodig is om het normale voorzieningenpakket te bekostigen.

Tot slot is het in elk geval niet mogelijk via een facultatieve vrijstelling alleen de ozb-tariefopslag niet toe te passen.

Conclusie differentiatie via een facultatieve vrijstelling

Op grond van het bovenstaande concluderen wij dat het (volledig) vrijstellen van woningen die niet op het warmtenet kunnen worden aangesloten van de heffing van ozb juridisch gezien zeer kwetsbaar is en dus grote juridische risico's met zich meebrengt. Zeer waarschijnlijk zal een rechter, wanneer dit aan hem wordt voorgelegd, oordelen dat een dergelijke vrijstelling in strijd met de algemene rechtsbeginselen is en leidt tot onredelijke en willekeurige belastingheffing die de wetgever bij het toekennen van de heffingsbevoegdheid niet op het oog heeft gehad. Ook is het toepassen van een dergelijke facultatieve vrijstelling naar ons oordeel in strijd met het objectieve en zakelijke karakter van de ozb.

Het toepassen van een facultatieve vrijstelling in de zin dat alleen de ozb-tariefopslag niet wordt geheven van woningen die niet kunnen worden aangesloten op het warmtenet is in ieder geval niet mogelijk.

3.d.3. Differentiatie buiten de heffing om

Nu hiervoor is gebleken, dat de wettelijke regeling van de ozb in de weg staat aan differentiatie binnen de heffing, is de vraag of differentiatie buiten de heffing om wellicht mogelijk is.

Uitgangspunt hierbij is dat alle eigenaren van woningen binnen de gemeente naar hetzelfde tarief ozb betalen. Dit is gezien de ozb-bepalingen in de Gemeentewet noodzakelijk. Is het vervolgens mogelijk de eigenaren van woningen die (nog) niet kunnen worden aangesloten op het aan te leggen warmtenet achteraf te compenseren, bijvoorbeeld door een deel van de geheven ozb terug te betalen? Gedacht kan worden aan het volledige bedrag dat extra is geheven door de tariefopslag ten behoeve van het terugbetalen van de lening voor het warmtenet, of aan een deel van dat bedrag.

Voorbeeld: teruggaveregeling ondernemersfonds Teylingen

Een vergelijk kan worden gemaakt met het hanteren van een tariefopslag op de ozb voor de voeding van een ondernemersfonds, waarbij niet alle belaste onroerende zaken profijt hebben van de door dat ondernemersfonds verrichte activiteiten. In de gemeente Teylingen heeft de

⁵⁵ Hof 's-Hertogenbosch 5 november 1992, nr. 2482/199 B, E IV, *Belastingblad* 1993, p. 215.

gemeenteraad ervoor gekozen bepaalde categorieën onroerende zaken achteraf via het ondernemersfonds teruggave te verlenen van het bedrag dat correspondeert met de tariefopslag. Het betreft de categorieën gemeentelijke en zorginstellingen en ondernemers in de agrarische sector. Deze werden geacht geen of nauwelijks profijt te hebben van de activiteiten verricht door het ondernemersfonds. Tegen deze wijze van teruggave bestond overigens sterke weerstand.⁵⁶

De teruggaveregeling⁵⁷ via het ondernemersfonds is ook aan de rechter voorgelegd ter toetsing, in een beroepsprocedure van een ondernemer tegen zijn (hoge) aanslag ozb. Deze ondernemer had geen recht op teruggave van het extra geheven bedrag via het ondernemersfonds. Rechtbank Den Haag⁵⁸ overwoog hierover in 2019 eerst, dat het de autonome bevoegdheid van de gemeente is de tarieven van de ozb vast te stellen en dat het de gemeente vrij staat de (meer)opbrengst te besteden aan het ondernemersfonds. Vervolgens overwoog de rechtbank:

'9. (...) De omstandigheid dat eigenaren van bepaalde categorie niet-woningen het ondernemersfonds kunnen verzoeken om restitutie van een gedeelte van de (verhoogde) ozb, raakt de ozb-heffing niet en kan daarom niet een willekeurige en onredelijke belastingheffing tot gevolg hebben dan wel leiden tot een schending van artikel 217 van de Gemeentewet.

10. De omstandigheid dat het ondernemersfonds belast is met de uitvoering van deze retributieregeling en niet de gemeente, doet (juist) geen afbreuk aan de afzonderlijke bevoegdheid van de gemeente om een ozb te heffen ten behoeve van de algemene middelen. Zelfs niet als daarbij vaststaat dat die algemene middelen mede aangewend zullen worden voor een financiële bijdrage aan dat ondernemersfonds. Naar het oordeel van de rechtbank is met betrekking tot de onder de retributieregeling vallende categorie niet-woningen evenmin sprake van strijd met het gelijkheidsbeginsel, omdat ook voor deze categorie niet-woningen hetzelfde (verhoogde) ozb-tarief is toegepast.'

De rechtbank oordeelde dus, dat een dergelijke regeling buiten de heffing om geen juridische gevolgen heeft voor de verbindendheid van de verordening ozb. Met andere woorden: dit raakt de belastingheffing niet en leidt daarom niet tot onredelijke of willekeurige belastingheffing.

Het gerechtshof in Den Haag oordeelde in 2020 in hoger beroep in een andere maar vergelijkbare zaak over de teruggaveregeling van Teylingen echter, dat de teruggaveregeling wel degelijk in strijd is met (doel en strekking van) de wet, nu de wet slechts enkele vormen van tariefdifferentiatie binnen de ozb toestaat.⁵⁹ Het hof oordeelt:

'Naar het oordeel van het Hof wordt deze 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

⁵⁶ Zie bijvoorbeeld de berichtgeving in het Leidsch Dagblad, 'Teylingen door met ondernemersfonds' d.d. 31 oktober 2015 en 'Retributieregeling is zwakke plek' d.d. 3 november 2015, waaruit blijkt dat onder andere de 'Vrije Ondernemers Teylingen' tegenstander was, maar ook politieke partijen in de gemeenteraad hun vraagtekens hadden.

⁵⁷ De gemeente Teylingen noemt dit een 'retributieregeling', maar waarschijnlijk bedoelt zij hiermee 'restitutieregeling'. Een retributie is immers een heffingscategorie die haar wettelijke basis in art. 229 Gemeentewet heeft en daarvan is hier geen sprake.

⁵⁸ Rechtbank Den Haag 19 maart 2019, nrs. SGR 17/6960 SGR 17/6961 SGR 17/6962 SGR 17/6963 SGR 17/6965, ECLI:NL:RBDHA:2019:2388.

⁵⁹ Hof Den Haag 12 mei 2020, nrs. BK-19/00294 en BK-19/00295, ECLI:NL:GHDHA:2020:927.

Verordening op de onroerende-zaakbelastingen 2017 (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.'

Het hof vermindert vervolgens de aanslagen ozb van degene die beroep heeft ingesteld naar de bedragen die zonder de ozb-opslag geheven zouden zijn. Het hof kiest voor het verminderen van de aanslagen, omdat in voor de regeling van de ozb vergelijkbare gevallen uiteindelijk achteraf een teruggave is verleend. De rechter kan de teruggaveregeling zelf echter niet buiten werking stellen en dit zou de belanghebbende ook niet baten. Om toch rechtsherstel te bieden voor de ongeoorloofde inbreuk op het gelijkheidsbeginsel kiest het hof voor vermindering van de ozb-aanslag.⁶⁰

Deze uitspraak van hof Den Haag betekent, dat tariefdifferentiatie door middel van een teruggaveregeling achteraf juridisch niet houdbaar is. De gemeente had pro forma beroep in cassatie ingesteld tegen deze uitspraak, maar zal dat, met het oog op het vinden van een oplossing samen met de ondernemers, intrekken.⁶¹

Overigens moet worden opgemerkt, dat de gemeente Teylingen de tariefopslag inmiddels heeft afgeschaft en dat het ondernemersfonds met bijbehorende teruggaveregeling inmiddels ter ziele is.

Conclusie: differentiatie buiten de heffing om juridisch risicovol

Uit een uitspraak uit 2019 van rechtbank Den Haag over een ondernemersfonds in Teylingen dat gevoed werd uit de ozb-meeropbrengst, bleek dat een teruggaveregeling via een fonds, dus buiten de heffing om, zonder juridische gevolgen voor de heffing van ozb blijft. Uit een uitspraak in hoger beroep van gerechtshof Den Haag over hetzelfde ondernemersfonds in Teylingen blijkt echter, dat deze wijze van buiten de heffing om toepassen van tariefdifferentiatie in de ozb in strijd is met doel en strekking van de wet en dat het hanteren van een dergelijke constructie juridisch niet houdbaar is. Een keuze voor een dergelijke constructie houdt daarmee in onze ogen een groot fiscaal-juridisch risico in. Indien toch voor een dergelijke constructie gekozen zou worden, raden wij aan hierover nader advies in te winnen.

3.d.4. Aanlegkosten collectief via ozb, aansluitkosten individueel

Juridisch minder risicovol is een combinatie van verschillende bekostigingsinstrumenten, die erin resulteert dat de belastingdruk meer aansluit bij de profijtgedachte.

Daar waar de ozb een collectief instrument is, zodat alle woningeigenaren bijdragen, werkt een retributie of privaatrechtelijke prijs meer individueel. Indien de ozb gecombineerd worden met een retributie of prijs, kan de hoogte van de bijdrage die aan de woningeigenaar gevraagd wordt meer in lijn gebracht worden met het profijt dat de woningeigenaar heeft van de voorzieningen. De ozb zouden kunnen worden ingezet om de kosten van de aanleg van een warmtenet terug te halen. Hierdoor draagt iedere woningeigenaar in de gemeente bij aan de aanleg van het warmtenet

⁶⁰ Zie rechtsoverwegingen 6.4 en 6.5 van de uitspraak.

⁶¹ Zie het bericht van de bollenstreekomroep d.d. 23 juni 2020:

<https://www.bollenstreekomroep.nl/2020/06/geen-cassatie-over-ondernemersfonds/>.

(solidariteitsgedachte). De retributie of prijs (bijvoorbeeld een warmtetarief door het warmtebedrijf) zou ingezet kunnen worden om de kosten van de aansluiting van een individuele woning te verhalen. Hierdoor dragen alleen de eigenaren van de woningen die daadwerkelijk worden aangesloten op het warmtenet bij aan die aansluiting (profijtgedachte).

Zonder gebruik te maken van tariefdifferentiatie wordt de lastendruk voor woningeigenaren door de combinatie van de twee instrumenten toch meer in lijn gebracht met het profijt dat zij hebben van de voorzieningen.

Juridisch levert dit geen noemenswaardige risico's op, omdat binnen de ozb geen tariefdifferentiatie plaatsvindt. Voor iedere woning geldt immers hetzelfde ozb-tarief, conform de wettelijke bepalingen hierover. De verhoging van het tarief hoeft in deze variant ook minder groot te zijn, omdat alleen de aanlegkosten van het warmtenet via de ozb worden teruggehaald. Voor de aansluiting van individuele woningen op het warmtenet wordt een apart tarief ingesteld. Dit kan fiscaal, via een retributie, dan wel privaatrechtelijk, via een prijs die door het warmtebedrijf in rekening wordt gebracht. Ook dit levert weinig juridische vragen op, omdat deze instrumenten geëigend en gebruikelijk zijn voor het verhalen van de kosten van individuele dienstverlening.

3.d.5. Energietransitiefonds zonder teruggaveregeling

Een andere mogelijkheid die meer recht doet aan de profijtgedachte en die wij in het verlengde hiervan willen noemen is het vormen van een algemeen energietransitiefonds binnen de gemeente. Vanuit dit fonds zouden uitgaven gedaan kunnen worden in het kader van de energietransitie binnen de gemeente, ter uitvoering van de wijkgerichte aanpak die in de Groningse transitievisie warmte is vastgesteld. Het gaat in dat geval niet alleen om de aanleg van warmtenetten in wijken, maar ook om bijvoorbeeld geothermie of het aanbieden van all-electric-oplossingen in een wijk.

Een dergelijk fonds kan gevoed worden met de meeropbrengst van de ozb. Ook eventuele subsidies of andere gelden die voor de energietransitie bestemd worden kunnen in dit fonds worden gestort. Op die manier wordt tevens recht gedaan aan het karakter van de ozb als algemene belasting. Met de gelden die door alle woningeigenaren worden opgebracht via deze heffing, worden algemene uitgaven gedaan aan maatregelen en voorzieningen op het gebied van de energietransitie. Deze maatregelen en voorzieningen hebben een algemeen nut en worden uitgevoerd en geboden op het gehele grondgebied van de gemeente. Er bestaat aldus een directe relatie tussen de collectieve bijdrage (ozb) en de besteding in het algemene belang op het gehele grondgebied van de gemeente.

Indien uit dit energietransitiefonds ook maatregelen en voorzieningen worden bekostigd ten behoeve van niet-woningen, zouden wij aanraden ook na te denken over een bijdrage door eigenaren van niet-woningen aan dit fonds. Dit zou eenvoudig kunnen door ook het tarief van de ozb voor eigenaren van niet-woningen te verhogen en de meeropbrengst die dientengevolge wordt opgehaald in het fonds te storten.

Indien er in de loop van de tijd wellicht subsidieregelingen of andere gelden beschikbaar komen waarmee de energietransitie in de gemeente Groningen bekostigd kan worden, zou er bij voldoende middelen voor gekozen kunnen worden de ozb-tariefopslag te verlagen of af te schaffen. Aanpassing van ozb-tarieven kan jaarlijks bij het vaststellen van de nieuwe ozb-verordening en verlaging van de tarieven kan zelfs tussentijds. Er is in fiscaal-juridisch opzicht geen wettelijke belemmering voor verlaging van de tarieven. Wel kan verlaging van de tarieven uiteraard op andere bezwaren stuiten, zoals binnen de gemeenteraad of met andere partijen gemaakte

afspraken, of verplichtingen aangaan bij de lening bij de Bank Nederlandse Gemeenten bijvoorbeeld.

Het inrichten van een teruggaveregelingsfonds is bij een algemeen energietransitiefonds naar ons oordeel niet nodig. Immers, als vanuit dit fonds uitgaven worden gedaan in de gehele gemeente, bestaan er in theorie geen woningen die niet in enige mate profiteren van de uitgaven uit het fonds. Indien vanuit het fonds maatregelen en voorzieningen in alle wijken worden getroffen, is een bijdrage van alle woningeigenaren (en mogelijk niet-woningeigenaren) met andere woorden gerechtvaardigd. Zoals hiervoor reeds overwogen is de juridische houdbaarheid van een teruggaveregelingsfonds bovendien kwetsbaar, zodat het instellen van een fonds zonder teruggaveregeling in ieder geval minder fiscaal-juridische risico's oplevert.

3.e. Wat zijn de gevolgen voor de verdeling van de belastingdruk?

Hierboven zijn verschillende ozb-varianten genoemd, waarmee de voorgefinancierde kosten van een warmtenet kunnen worden teruggewonnen. Deze hebben alle gevolgen voor de verdeling van de belastingdruk over de inwoners van de gemeente Groningen.

3.e.1. Algemene tariefopslag zonder compensatie

In de eerste plaats kan gekozen worden voor een algemene tariefopslag op de onroerende-zaakbelasting van eigenaren van woningen, waarbij de dientengevolge opgehaalde meeropbrengst wordt besteed aan het terugbetalen van de lening die door de gemeente is aangegaan voor het aanleggen van een warmtenet en voor de aansluiting van woningen op dat warmtenet.

Zonder teruggaveregeling voor eigenaren van woningen die niet (kunnen) worden aangesloten op het warmtenet, betekent deze variant een stijging van de lastendruk van woningeigenaren binnen de gemeente Groningen. De hoogte van de stijging van de ozb voor woningeigenaren is afhankelijk van de hoogte van de tariefstijging waartoe de gemeenteraad beslist. Daarvoor is onder meer relevant over welke periode de raad de terugbetaling van de lening zou willen uitspreiden. Hoe korter die periode is, hoe hoger de tariefstijging zal moeten zijn, indien de ozb de enige wijze van bekostiging vormt. Hoe langer de periode is, hoe lager de tariefstijging zal kunnen zijn. Daarbij merken wij wel op, dat er ook risico's kleven aan een lange termijn (langer dan 25 jaar). Hoe langer de termijn, hoe groter de kans dat het warmtenet tegen die tijd niet meer functioneert of dat er andere oplossingen zijn gevonden voor een duurzame warmtevoorziening. Ook bestaat de kans dat belastingplichtigen na zo'n lange termijn niet meer weten waarvoor ze extra ozb betalen of het draagvlak voor de betaling afneemt.

Voorts is voor de hoogte van de tariefstijging relevant welk bedrag de gemeente via de ozb wil verhalen op de inwoners. Dit kunnen alle kosten van het warmtenet zijn, maar de gemeente zou ook kunnen kiezen voor het inzetten van de ozb voor een lager bedrag, in combinatie met een ander verhaalsinstrument. Zie hieronder het genoemde alternatief van een combinatie met een apart aansluittarief.

Rechtvaardiging voor het laten meebetalen van alle woningeigenaren binnen de gemeente is dat uiteindelijk iedere inwoner en woningeigenaar baat heeft bij de aanleg van warmtenetten binnen de gemeente. De aanleg van warmtenetten geschiedt in het algemene belang van de gemeente en haar inwoners en daarom is het gerechtvaardigd dat dit collectief bekostigd wordt.

3.e.2. Vorming van een fonds met compensatieregeling

Voor de volledigheid noemen wij hier de variant van een opslag op de ozb, waarbij achteraf, buiten de heffing om, een teruggave gegeven wordt aan niet-profilerende woningeigenaren. Een dergelijke constructie, die de gemeente Teylingen hanteerde voor een ondernemersfonds, is echter in strijd met het doel en de strekking van de Gemeentewet geacht door het gerechtshof te Den Haag.⁶² Dit betekent, dat het invoeren van een dergelijke teruggaveregeling in fiscaal-juridische zin grote risico's met zich meebrengt. Te verwachten is, dat er bezwaar- en beroepsprocedures zullen worden ingesteld door woningeigenaren die geen aanspraak kunnen maken op de teruggave via het fonds. Met een beroep op het gelijkheidsbeginsel zouden zij alsnog – en conform de uitspraak van hof Den Haag met succes – een teruggave kunnen claimen, ook al profiteren zij wel van de uitgaven uit het fonds.

Mocht desondanks voor een dergelijke constructie met een teruggave achteraf gekozen worden, dan heeft dit gevolgen voor de lastendruk. Formeel neemt de lastendruk voor alle woningeigenaren binnen de gemeente Groningen door het verhoogde ozb-tarief toe, want de ozb worden nog steeds van alle woningeigenaren geheven naar hetzelfde (verhoogde) tarief. Materieel neemt echter alleen de lastendruk toe voor eigenaren van woningen die (kunnen) worden aangesloten op het warmtenet, omdat eigenaren van woningen die niet (kunnen) worden aangesloten op het warmtenet via het fonds een teruggave krijgen.

Rechtvaardiging voor het materieel slechts laten meebetalen van de eigenaren van woningen die op het warmtenet (kunnen) worden aangesloten (en niet alle woningeigenaren binnen de gemeente) is dat deze groep in bijzondere mate profijt heeft van de aanleg van het warmtenet. Deze profiterende groep betaalt mee naar de mate van de WOZ-waarde van zijn woning.

Het optuigen van een dergelijke constructie met een teruggaveregeling brengt niet alleen grote fiscaal-juridische risico's met zich mee, maar uiteraard ook de nodige kosten. Denk aan het schrijven van de regeling, het advies en het opzetten van het fonds, de uitvoering en verantwoording van de regeling en te verwachten gerechtelijke procedures. Deze perceptiekosten zullen in mindering gebracht worden op het bedrag dat jaarlijks terugbetaald wordt aan de Bank Nederlandse Gemeenten. Een dergelijke constructie is in die zin minder gunstig voor de termijn waarop de lening afgelost kan worden dan de eerste ozb-variant genoemd in 3.e.1.

3.e.3. Combinatie ozb en tarief voor aansluiting

Een alternatief is het deels inzetten van de ozb en het deels inzetten van een ander verhaalsinstrument, zoals een retributie of privaatrechtelijke warmtetarieven door het warmtebedrijf. De retributie of het warmtetarief kan aan de woningeigenaar in rekening worden gebracht voor het verhaal van de kosten van de aansluiting op particulier terrein. De overige kosten (aanlegkosten en bijkomende kosten) kunnen dan via een opslag op de ozb worden teruggehaald.

Binnen dit alternatief stijgen de lasten van alle inwoners licht, omdat de ozb verhoogd worden, maar stijgen daarnaast de lasten van de profiterende woningeigenaren extra, omdat ze apart een bedrag voor de aansluiting op het warmtenet moeten betalen.

In vergelijking met de optie van het verhalen van het volledige bedrag via de ozb sluit de belastingdruk in deze variant meer aan bij het profijt. Deze optie brengt bovendien weinig fiscaal-

⁶² Hof Den Haag 12 mei 2020, nrs. BK-19/00294 en BK-19/00295, ECLI:NL:GHDHA:2020:927. Zie ook hiervoor onder 3.d.3.

juridische risico's met zich mee, in tegenstelling tot de optie van het instellen van een compensatieregeling.

3.e.4. Energietransitiefonds zonder teruggaveregeling

Er zou ook gekozen kunnen worden voor een breder energietransitiefonds, van waaruit uitgaven gedaan kunnen worden door de gemeente voor de wijkgerichte aanpak zoals neergelegd in de Groningse transitievisie warmte. In elke wijk worden oplossingen op maat geboden en die worden vanuit dit energietransitiefonds bekostigd. Het fonds zou gevoed kunnen worden door subsidies en gelden die zijn of worden bestemd voor de energietransitie in de gemeente. Daarnaast zou het fonds mede (of grotendeels) gevoed kunnen worden door de meeropbrengst van de ozb. Hiertoe zou een tariefopslag op de ozb geheven kunnen worden.

Een teruggaveregeling ligt bij een dergelijk algemeen energietransitiefonds minder voor de hand. Immers, iedere woningeigenaar of inwoner heeft profijt van de maatregelen en voorzieningen die uit het fonds worden bekostigd, nu deze in elke wijk worden getroffen.

Zonder teruggaveregeling zal de belastingdruk voor alle woningeigenaren toenemen. Iedere woningeigenaar betaalt de ozb-tariefopslag en betaalt zo mee aan de energietransitie in de gemeente. Indien vanuit het fonds ook maatregelen of voorzieningen worden bekostigd ten behoeve van niet-woningen, raden wij aan te overwegen ook een tariefopslag voor de onroerende-zaakbelasting van eigenaren van niet-woningen in te voeren. Indien dit wordt gedaan, zal ook de lastendruk voor niet-woningen (bedrijven) toenemen.

De toename van de belastingdruk voor alle woningeigenaren (en mogelijk ook niet-woningeigenaren) kan worden gerechtvaardigd, doordat alle woningeigenaren profiteren van de maatregelen die uit de meeropbrengst van de worden bekostigd. Of dit nu de aanleg van een warmtenet is, of voorzieningen voor aardwarmte of een all-electric-oplossing, elke wijk profiteert uiteindelijk van de uitgaven uit het energietransitiefonds. Het is daarom gerechtvaardigd dat alle woningeigenaren (en mogelijk ook niet-woningeigenaren) meebetalen.

Ook met het opzetten van een dergelijk algemeen energietransitiefonds zijn kosten gemoeid. Net als bij het fonds genoemd onder 3.e.2. komen deze perceptiekosten in mindering op het jaarlijkse bedrag dat op de lening(en) kan worden afgelost.

3.f. Zijn er wettelijke beperkingen waarmee rekening gehouden moet worden voor de door de gemeente Groningen gewenste inzet voor bekostiging van een warmtenet?

In dit hoofdstuk zijn de volgende wettelijke beperkingen onderzocht en benoemd:

- het is wettelijk verplicht voor de roerende-zaakbelasting dezelfde tarieven te hanteren als voor de ozb, zodat bij aanpassing van de ozb-tarieven ook de tarieven voor de roerende-zaakbelastingen moeten worden aangepast;
- tariefdifferentiatie is niet toegestaan binnen de ozb;
- een vrijstelling van het plustarief (de opslag) voor niet-aangesloten woningen is binnen de ozb niet mogelijk;
- indien gebruik gemaakt wordt van een fonds dat de uitgaven doet (nadat het de ozb-meeropbrengst als subsidie heeft ontvangen), toetst de rechter of deze uitgaven mede het

publieke belang dienen. Daarvan is naar ons oordeel bij de aanleg van een warmtenet sprake, zodat dit geen beperking oplevert.

Indien de gemeenteraad voor het te betalen bedrag onderscheid wenst te maken tussen de woningen die wel en de woningen die niet (kunnen) worden aangesloten op het warmtenet, is dit vanwege de wettelijke beperkingen niet mogelijk binnen de heffing van de ozb.

Een alternatief in de vorm van een teruggaveregeling of subsidieregeling buiten de heffing om leek vanwege een uitspraak van rechtbank Den Haag in 2019 juridisch mogelijk, maar is door hof Den Haag in hoger beroep in strijd met het doel en de strekking van de wet geacht. De Hoge Raad heeft nog geen oordeel uitgesproken over deze casus. Een dergelijke constructie brengt derhalve grote fiscaal-juridische risico's met zich mee.

Fiscaal-juridisch minder risicovol is een variant, waarbij de aanlegkosten van het warmtenet worden doorberekend via de ozb (waaraan dus alle woningeigenaren in de gemeente bijdragen) en de aansluitkosten van individuele woningen op andere wijze in rekening worden gebracht aan de woningeigenaren die het betreft. Op deze wijze wordt bereikt dat de belastingdruk meer aansluit bij het profijt, zonder dat dit grote juridische risico's met zich meebrengt.

3.g. Wat zijn de uitvoeringsaspecten bij de beschreven varianten van deze regeling?

Ophoging van het ozb-tarief voor woningen kan door de gemeenteraad worden besloten zonder aanvullende voorwaarden. De bepaling van het tarief valt binnen de autonome bevoegdheid van de gemeenteraad. Er zijn geen bijkomende besluiten of procedures nodig anders dan het vaststellen van de verordening ozb, hetgeen reeds jaarlijks gebeurt.

Tegelijkertijd zal de verordening roerende-zaakbelastingen moeten worden aangepast, zodat daarin dezelfde tarieven worden vastgesteld als voor de ozb. Ook dit is niet anders dan de jaarlijkse reguliere besluitvorming rondom de belastingverordeningen.

Er zijn geen extra belastingaanslagen of aanslagregels nodig voor deze wijze van heffing. Voor de heffing zijn er dus geen extra uitvoeringskosten te benoemen.

Indien de gemeente een fonds wenst in te stellen dat de uitgaven doet, zijn er wel extra uitvoeringskosten te verwachten. Er zal een fonds moeten worden opgericht en de gemeente zal een subsidie moeten verstrekken aan dit fonds. Dit fonds zal bovendien jaarlijks verantwoording moeten afleggen over de inkomsten en uitgaven. Indien voor deze variant wordt gekozen, adviseren wij hiervoor een deskundige in te schakelen. Dit valt buiten de expertise van het ESBL. Hierbij wordt nog opgemerkt dat de gemeente Groningen een werkend ondernemersfonds kent, dat gevoed wordt vanuit de meeropbrengst van de ozb van niet-woningen. Er is dus wel reeds ervaring opgedaan met een vergelijkbaar fonds.

4. Wat zijn de voor- en nadelen van baatbelasting ten opzichte van de ozb?

In dit hoofdstuk vergelijken we de baatbelasting met de ozb op een aantal aspecten die van belang zijn voor de inzet van de belasting als instrument om de voorgefinancierde kosten van de aanleg van een warmtenet te verhalen op (een groep) woningeigenaren. In de hoofdstukken 2 en 3 is reeds per heffing onderzocht wat de (on)mogelijkheden, voor- en nadelen zijn van de betreffende heffing op deze aspecten. Voor een uitgebreidere beschrijving per aspect wordt daarom verwezen naar die hoofdstukken.

4.a. Verhaalbare kosten

Bij de baatbelasting geldt een beperking in de verhaalbaarheid van de kosten van het warmtenet. Omdat sprake is van een bestemmingsheffing en in de wet omschreven is welk doel de heffing heeft, moeten de kosten binnen deze grenzen vallen om met de baatbelasting verhaald te kunnen worden. Slechts verhaalbaar zijn de kosten die toe te rekenen zijn aan de *voorzieningen*. Dit begrip *voorzieningen* is in de jurisprudentie nader uitgewerkt. In het kader van de aanleg van een warmtenet kunnen alleen de kosten van de fysieke aanleg van de hoofdstructuur (de buizen in de gemeentegrond) worden verhaald. Niet verhaalbaar zijn de kosten van aansluiting van individuele woningen op particulier terrein. Deze kosten zullen op andere wijze verhaald moeten worden, bijvoorbeeld via tarieven door het warmtebedrijf of via een retributie door de gemeente.

Bij de ozb geldt een zodanige beperking niet. De ozb zijn algemene belastingen, waarbij de besteding van de opbrengst vrij is. Via de ozb kunnen in principe dus alle kosten die samenhangen met het warmtenet worden verhaald.

4.b. Tariefdifferentiatie

Binnen de baatbelasting bestaan diverse mogelijkheden voor het differentiëren van de hoogte van het belastingbedrag. Juist vanwege het feit dat het profijtbeginsel ten grondslag ligt aan deze heffing, is deze heffing bij uitstek geschikt om de belastingplichtigen te laten betalen naar de mate van hun profijt (baat).

Zo worden onroerende zaken die niet gebaat zijn automatisch buiten de heffing gelaten. De baatbelasting wordt alleen ingevoerd in een gebied waar een warmtenet wordt aangelegd. Wijken waar geen warmtenet wordt aangelegd, zullen dus niet geconfronteerd worden met de heffing van een baatbelasting.

Ook kan, binnen een gebied waar wel een warmtenet wordt aangelegd en waar een baatbelasting wordt ingevoerd, de hoogte van het belastingbedrag worden gevarieerd. Indien bepaalde onroerende zaken in het gebied minder gebaat zijn, kan voor die categorie of groep een lager tarief worden vastgesteld. In het kader van de aanleg van een warmtenet zou bijvoorbeeld gedacht kunnen worden aan het vaststellen van een lager tarief, indien de woning reeds beschikt over een ander gasloos alternatief voor verwarming, zoals een warmtepomp.

De ozb kent deze mogelijkheden van tariefdifferentiatie niet. De ozb is een heffing die binnen de gehele gemeente wordt geheven en er is geen mogelijkheid tot differentiatie tussen wijken of tussen woningen. Met het feit dat in bepaalde wijken geen warmtenet zal worden aangelegd, of met het feit dat bepaalde woningen niet (kunnen) worden aangesloten op het warmtenet kan binnen de

heffing van de ozb geen rekening gehouden worden. Iedere woningeigenaar draagt via de ozb dus verplicht bij, ongeacht of zijn woning wel of niet kan worden aangesloten.

Wel is een voorbeeld gevonden van een teruggave van ozb buiten de heffing om, namelijk in de gemeente Teylingen. Deze teruggaveregeling is echter in 2020 door het gerechtshof in Den Haag in strijd met het doel en de strekking van de wet geacht, zodat er grote fiscaal-juridische risico's kleven aan de invoering van een dergelijke regeling. Andere voorbeelden van differentiatie buiten de heffing om hebben wij niet gevonden.

4.c. Fiscaal-juridische risico's voor de gemeente

De baatbelasting is vanwege de uitgebreide wettelijke eisen en gezien de gewezen jurisprudentie een heffing met een meer dan gemiddeld hoog afbreukrisico voor de gemeente. Er zijn meerdere voorwaarden die – indien er niet aan wordt voldaan – fataal kunnen zijn voor de verbindendheid van de verordening en daarmee voor de grondslag voor de heffing. Uit onderzoek is gebleken dat onverbindendverklaringen bij de baatbelasting vaker voorkomen dan bij andere heffingen. De gevolgen van een onverbindende verordening zijn groot: er kan na de onverbindendverklaring geen baatbelasting meer worden geheven, zodat de gemeente de geraamde inkomsten niet kan innen. Het te verhalen bedrag komt in dat geval ten laste van de algemene middelen.

De ozb kent deze risico's veel minder. Er hoeft geen aparte verordening te worden vastgesteld voor het verhalen van de kosten van het warmtenet zoals bij de baatbelasting het geval is. Er zijn minder keuzemogelijkheden voor de essentialia van de heffing, omdat deze reeds wettelijk geregeld zijn in de Gemeentewet. Uit diverse uitspraken blijkt, dat het bestemmen van de opbrengst van (een deel van) de ozb voor een bepaald doel is toegestaan en dat dit niet de rechtmatigheid van de heffing aantast. De heffing van een opslag op de bestaande ozb is gezien het voorgaande fiscaal-juridisch minder risicovol dan het invoeren van een baatbelasting.

4.d. Uitvoerbaarheid

Ook op het punt van de uitvoerbaarheid van de heffing scoort de ozb beter dan de baatbelasting.

Hoe zit dat?

Onverbindende verordening

Als er gebreken kleven aan een verordening, kan de rechter deze verordening *onverbindend* achten.

In het geval van kleine fouten, zoals een iets (tot 10%) te hoog tarief, kan de rechter dit zelf 'repareren'.

Indien het om grotere fouten gaat (bij baatbelasting bijvoorbeeld indien niet aan de eisen van een bekostigingsbesluit of verordening is voldaan), is reparatie niet mogelijk en zal de rechter de gehele verordening onverbindend achten.

Als de onverbindendheid in een definitieve uitspraak komt vast te staan, betekent dit dat de regeling niet rechtsgeldig is. Dan mag er vanaf dat moment geen baatbelasting meer worden geheven. Ook moeten de aanslagen waartegen bezwaar of beroep is ingediend worden vernietigd.

Belangrijk nadeel van de baatbelasting is, dat deze per project apart moet worden ingevoerd. Daarvoor is nodig dat een bekostigingsbesluit wordt vastgesteld, een verordening wordt vastgesteld en dat er een apart aanslagtraject moet worden uitgevoerd. De aanslagen kunnen waarschijnlijk niet worden gecombineerd met het jaarlijkse aanslagbiljet gemeentelijke heffingen. Bovendien moet er vanwege de wettelijke verplichting van de mogelijkheid van spreiding over maximaal 30 jaren een apart systeem worden opgezet voor jaarlijkse aanslagoplegging gedurende die periode. Ook vergt de invoering van een baatbelasting lokaal maatwerk. Niet alleen voor wat betreft het opstellen van de regeling (juridisch), maar ook voor wat betreft de inventarisatie van gebate objecten, het aansluiten van de regeling bij de daadwerkelijke uitvoering van het werk en het informeren van de betrokken woningeigenaren. Daarbij zal een goede en uitgebreide communicatie door de gemeente onontbeerlijk zijn voor het slagen van deze wijze van kostenverhaal.

De uitvoering van de opslag op de ozb-heffing van woningen daarentegen zal weinig extra werk en kosten met zich meebrengen. De verordening zal moeten worden aangepast, in de zin dat het tarief voor de ozb van eigenaren van woningen moet worden opgehoogd en in de toelichting op de verordening zal de tariefsverhoging moeten worden verantwoord. Ook zal de verordening roerende-zaakbelastingen moeten worden aangepast, zodat daarin dezelfde tarieven worden opgenomen. Dit is echter niet anders dan de jaarlijkse cyclus van het aanpassen van de (bestaande) belastingverordeningen. Er zijn geen extra belastingaanslagen of aanslagregels nodig voor deze wijze van heffing.

Wel meer uitvoeringskosten zouden gemaakt moeten worden, indien de gemeente – ondanks de door ons geschetste grote fiscaal-juridische risico's – buiten de heffing om een teruggaveregeling zou willen instellen zoals de gemeente Teylingen dit heeft gedaan bij de ozb-opslag ten behoeve van een ondernemersfonds. In dat geval zal een fonds moeten worden opgericht en zal een regeling moeten worden getroffen voor de teruggave van ozb in het geval de woningeigenaar niet kan profiteren van de aanleg van het warmtenet dat vanuit het fonds wordt bekostigd.

Ook indien gekozen wordt voor een algemeen energietransitiefonds, dat mede gevoed wordt door de meeropbrengst van de ozb, zal de gemeente kosten moeten maken voor de oprichting en functionering van dit fonds.

4.e. Flexibiliteit

Voor wat betreft de flexibiliteit van de regeling geldt, dat de verordening ozb jaarlijks aangepast kan worden en dat het tarief ook jaarlijks aangepast kan worden. Indien in een later stadium een ander bedrag nodig blijkt te zijn, of indien er inmiddels andere bekostigingsmiddelen voor de gemeente beschikbaar zijn gekomen (bijvoorbeeld in de vorm van een rijkssubsidie), kan de ozb dus relatief eenvoudig worden aangepast. Deze aanpassing kan zowel naar boven (tariefsverhoging) als naar beneden (tariefsverlaging).

De baatbelasting is qua regeling minder flexibel. Vooraf moeten de kosten worden geraamd, moet worden vastgesteld dat de kosten met een baatbelasting zullen worden verhaald en welk bedrag maximaal verhaald zal gaan worden. Op een later moment mag de verordening wel naar beneden toe worden bijgesteld door de gemeente, in de zin dat minder kosten zullen worden verhaald of dat de tarieven lager worden voor de belastingplichtigen. Naar boven toe bijstellen, in de zin dat meer onroerende zaken zullen worden belast, dat een hoger bedrag zal worden verhaald of een hoger

tarief zal worden gerekend, is echter niet meer mogelijk. Afschaffen of verlagen is dus wel mogelijk, verhogen of uitbreiden niet.

4.f. Verdeling lastendruk inwoners

Keuze voor een opslag op het tarief voor de ozb van eigenaren van woningen betekent in principe, dat de kosten van het warmtenet zullen worden verdeeld over alle woningeigenaren binnen de gemeente en dat de verdeling geschiedt naar de WOZ-waarde van de eigen woningen. Alle woningeigenaren binnen de gemeente samen betalen dus de aanleg van een of meerdere warmtenetten binnen de gemeente en dit doen zij naar rato van de WOZ-waarde van hun woning. Hierbij speelt geen rol of de betreffende woning aangesloten wordt of kan worden. Er is binnen de heffing van de ozb geen mogelijkheid om een lager belastingbedrag te heffen indien de woning of de woningeigenaar minder profijt heeft van het warmtenet. De algehele lastendruk binnen de gemeente voor woningeigenaren wordt bij deze keuze dus iets hoger dan zonder de invoering van het opslagtariaf.

Voor deze onmogelijkheid te differentiëren werd in eerste instantie wel een oplossing buiten de heffing om gevonden, namelijk een fonds zoals in Teylingen werd ingevoerd (zie 3.d.3). Hof Den Haag heeft deze constructie met een teruggaveregeling achteraf in zijn uitspraak van 12 mei 2020 echter in strijd met het doel en de strekking van de wet geacht. Het invoeren van een dergelijke teruggaveregeling brengt gezien deze recente uitspraak grote fiscaal-juridische risico's met zich mee.

Wel zou gekozen kunnen worden niet alle kosten die samenhangen met het warmtenet te verhalen via de ozb. Denkbaar is een combinatie van een ozb-opslag voor de aanlegkosten en een tarief (via een retributie of via warmtetarieven door het warmtebedrijf) voor de kosten van de aansluiting op het warmtenet. In deze variant betaalt iedere woningeigenaar binnen de gemeente (iets) meer ozb, maar betaalt de eigenaar van de woning die daadwerkelijk wordt aangesloten daarbovenop een apart bedrag voor de aansluiting.

Een andere mogelijkheid om te rechtvaardigen dat iedere woningeigenaar meer ozb gaat betalen, is het oprichten van een algemeen energietransitiefonds, van waaruit in alle wijken maatregelen en voorzieningen in het kader van de energietransitie worden bekostigd. Alle woningeigenaren dragen hieraan bij, maar ook alle woningeigenaren hebben hier direct profijt van.

Keuze voor invoering van een baatbelasting betekent, dat de kosten van de aanleg van het warmtenet worden neergelegd bij de eigenaren van de woningen die door dit warmtenet gebaat zijn (bijzonder profijt hebben). Belast worden slechts die woningen, die profijt hebben van de aanleg. De baatbelasting wordt alleen ingevoerd in het gebied waar het warmtenet wordt aangelegd en het belastingbedrag kan worden aangepast aan de mate van profijt. Eigenaren van woningen die niet (kunnen) worden aangesloten betalen in dit geval niet mee aan het warmtenet. De lastendruk voor woningeigenaren binnen de gemeente neemt dus alleen toe voor de eigenaren van wie de woning kan worden aangesloten op het aangelegde warmtenet. Deze lastendruk is gedurende de looptijd van de baatbelasting (maximaal 30 jaar) hoger.

4.g. Samenvatting in Harris-profiel

De beoordeling van de voor- en nadelen van respectievelijk de baatbelasting en de ozb op verschillende aspecten, zoals in de vorige onderdelen verwoord, is samen te vatten in een zogenoemd Harris-profiel. Dit maakt in visueel opzicht inzichtelijk in welke mate de baatbelasting en ozb scoren op de genoemde aspecten. Hierbij is getoetst hoe geschikt de baatbelasting en de ozb op die aspecten zijn als bekostigingsinstrument voor de aanleg van een warmtenet.

De verdeling van de lastendruk over de inwoners is in dit schema niet meegenomen als aspect, omdat deze het gevolg is van keuzes die de gemeenteraad moet maken. Er bestaan diverse keuzemogelijkheden, die een verschillende verdeling van de lastendruk tot gevolg hebben. Voor de verschillende lastendrukverdelingen zijn bovendien eigen rechtvaardigingsgronden te noemen, zodat er geen objectieve score te geven is in het schema.

		verhaalbare kosten					tariefdifferentiatie					fiscaal-juridische risico's				
		-2	-1	0	+1	+2	-2	-1	0	+1	+2	-2	-1	0	+1	+2
afweging	baatbelasting			0							+2			0		
	ozb					+2	-2									+2
		uitvoerbaarheid					flexibiliteit									
		-2	-1	0	+1	+2	-2	-1	0	+1	+2					
afweging	baatbelasting	-2						-1								
	ozb					+2					+1					

Verklaring van de schaalverdeling (afweging):

- 2:** element 'scoort' zeer onvoldoende binnen de mogelijkheden om te worden ingezet voor de aanleg van een warmtenet.
- 1** element 'scoort' onvoldoende binnen de mogelijkheden om te worden ingezet voor de aanleg van een warmtenet.
- 0** element 'scoort' voldoende binnen de mogelijkheden om te worden ingezet voor de aanleg van een warmtenet.
- +1** element 'scoort' ruim voldoende binnen de mogelijkheden om te worden ingezet voor de aanleg van een warmtenet.
- +2** element 'scoort' goed binnen de mogelijkheden om te worden ingezet voor de aanleg van een warmtenet.

Uit het Harris-profiel is op te maken, dat de ozb over het algemeen positief scoort, behalve voor het aspect 'tariefdifferentiatie'. Binnen de heffing bestaat hiervoor geen mogelijkheid. De elders toegepaste oplossing buiten de heffing om, namelijk door teruggaven te verlenen via een fonds, is recent door hof Den Haag in strijd met het doel en de strekking van de wet geacht, zodat deze

constructie naar ons oordeel grote fiscaal-juridische risico's met zich meebrengt. De baatbelasting scoort wat wisselender. Vooral positief is de mogelijkheid van tariefdifferentiatie. Uitgesproken negatief scoort de baatbelasting op het aspect uitvoerbaarheid.

5. Managementsamenvatting

Naar een duurzamer Groningen met behulp van gemeentelijke belastingen? De gemeente Groningen wil in het kader van de energietransitie en de regierol die in dit verband aan haar is toebedeeld in het Klimaatakkoord, één of meer warmtenetten aanleggen waarop woningen kunnen worden aangesloten. Onderzocht is in hoeverre de opbrengst van gemeentelijke belastingen hiervoor kan worden ingezet. Gekozen is om onderzoek te doen naar de onroerendezaakbelastingen (hierna: ozb) en de baatbelasting.

OZB en baatbelasting

De ozb zijn algemene belastingen die worden geheven van eigenaren van woningen en van eigenaren en gebruikers van niet-woningen, zoals bedrijfspanden. Daar waar de ozb algemene belastingen zijn, waarvan de opbrengst vrij besteedbaar is, is de baatbelasting een zogenoemde bestemmingsheffing. Dit houdt in dat de baatbelasting alleen kan worden ingezet voor een bepaalde bestemming, namelijk het tot stand brengen van een voorziening. Alleen eigenaren wiens onroerende zaken 'baat' hebben bij de betreffende voorziening, moeten baatbelasting betalen. In totaal mogen maximaal de kosten van aanleg van de voorziening worden verhaald.

Voor- en nadelen

In dit onderzoek zijn de voor- en nadelen afgewogen van de inzet van ozb en baatbelasting voor de aanleg van een of meer warmtenetten. De conclusie luidt dat de ozb veel voordelen kennen en de baatbelasting wat wisselender scoort.

Welke soorten kosten kunnen worden verhaald?

Zo geldt bij de baatbelasting een beperking in de verhaalbaarheid van de kosten van het warmtenet. Dit heeft te maken met het feit dat de baatbelasting een bestemmingsheffing is, zodat de kosten binnen de grenzen van deze bestemming moeten vallen. Bij de ozb, die algemene belastingen zijn, geldt een zodanige beperking niet.

Tariefdifferentiatie

Een voordeel van de baatbelasting is juist dat diverse mogelijkheden bestaan voor het differentiëren van de hoogte van het belastingbedrag. Deze zogeheten tariefdifferentiatie is mogelijk omdat de baatbelasting wettelijk ingericht is om belastingplichtigen te laten betalen naar de mate van hun profijt (baat). Tariefdifferentiatie is daarentegen niet mogelijk bij de ozb, doordat de ozb binnen de gehele gemeente worden geheven en er geen mogelijkheid bestaat voor onderscheid tussen wijken of tussen woningen. De door de gemeente Teylingen toegepaste oplossing buiten de heffing om, namelijk door teruggaven te verlenen vanuit een fonds dat met de meeropbrengst van de ozb wordt gevoed, is op 12 mei 2020 door het gerechtshof te Den Haag in strijd met (doel en strekking van) de wet geacht.

Fiscaal-juridische risico's

Bij de ozb bestaan minder fiscaal-juridische risico's dan bij de baatbelasting. Dit komt doordat aan laatstgenoemde belasting uitgebreide wettelijke eisen worden gesteld, waardoor de kans groter is dat aan één van deze wettelijke vereisten niet wordt voldaan en de gemeentelijke verordening onverbindend wordt geacht door de rechter.

Uitvoerbaarheid en flexibiliteit

Verder 'scoren' de ozb beter op de punten uitvoerbaarheid en flexibiliteit. Dit heeft met name te maken met het feit dat de baatbelasting per project moet worden ingevoerd, waarbij de heffing voor een aantal jaren wordt vastgelegd, terwijl de tarieven van de ozb jaarlijks kunnen worden verhoogd of verlaagd.

Verdeling lastendruk inwoners

Tot slot heeft de keuze voor een bepaalde heffing en de specifieke inrichting van die heffing gevolgen voor de verdeling van de lastendruk over de inwoners binnen de gemeente.

De baatbelasting wordt slechts geheven in het gebied waar het warmtenet wordt aangelegd. Alleen de groep die bijzonder profijt heeft van de aanleg van het warmtenet (die erop kan worden aangesloten) betaalt via een baatbelasting mee aan de aanleg. Het is daarmee een profijtheffing.

De ozb worden in de gehele gemeente geheven van alle woningeigenaren, ongeacht de mate van profijt en ongeacht het antwoord op de vraag of de woning op het warmtenet kan worden aangesloten. Iedere woningeigenaar binnen de gemeente draagt bij naar rato van de WOZ-waarde van zijn woning. De ozb zijn daarmee te kenschetsen als solidariteitsheffingen. Ten opzichte van de baatbelasting is het relatieve bedrag dat wordt bijgedragen lager, omdat het te verhalen bedrag over meer belastingplichtigen verdeeld wordt. Afhankelijk van de gekozen termijn van het ophogen van het ozb-tarief voor woningen zal de belastingdruk voor woningeigenaren meer of minder toenemen.

Combinatie ozb en tarief voor aansluiting

Er zou ook gekozen kunnen worden voor een combinatie van een ozb-opslag enerzijds en een tarief voor aansluiting op het warmtenet anderzijds. In dat geval dragen alle woningeigenaren bij aan de aanleg van het warmtenet, maar betalen alleen de eigenaren van woningen die daadwerkelijk worden aangesloten een bedrag voor de aansluiting.

Energietransitiefonds

Bij de ozb zou ook gekozen kunnen worden voor het storten van de meeropbrengst in een algemeen energietransitiefonds, van waaruit maatregelen en voorzieningen op het gebied van de energietransitie in alle wijken worden betaald. Vanuit dit fonds kunnen dan niet alleen warmtenetten worden bekostigd, maar ook andere duurzame warmtevoorzieningen zoals geothermie of elektrische voorzieningen. In dat geval dragen weliswaar alle woningeigenaren via de ozb bij aan het fonds, maar hebben ook alle woningeigenaren profijt van de uitgaven uit dat fonds.

Keuze gemeenteraad

Voor het terughalen van de voorgefinancierde kosten van de aanleg van een warmtenet zou een gemeentelijke belasting kunnen worden ingezet. Dit rapport biedt inzicht in de voor- en nadelen van de ozb en de baatbelasting voor dit doel. Blijkens dit rapport bieden de ozb van beide instrumenten het meeste perspectief. Het is uiteindelijk aan de gemeenteraad om de in dit rapport geschetste voor- en nadelen van de fiscale beleidsopties af te wegen.