

Aanpassingen naar aanleiding van bekostigingsbesluit, modelverordening en raadstoelichting, ten opzichte van het rapport ‘de gemeentelijke verduurzamingsregeling getoetst’

Fiscaliade
Olga Menger
Versie definitief
Datum: 4 maart 2022

Inhoud

1. Samenvatting.....	4
2. Inleiding	5
1.2. Gehanteerde bronnen.....	5
3. GVR, conclusies onderzoeksrapport en wijzigingen.....	6
3.1. Wat is de GVR.....	6
3.2. Conclusies onderzoeksrapportage ESBL en EY.....	6
3.3. Aanpassing Bekostigingsbesluit en verordening	7
4. Bevindingen.....	8
4.1. Groepsprofijt.....	8
4.1.1 Aangepaste bekostigingsbesluit en modelverordening.....	9
4.1.2 Beoordeling conclusie onderzoeksrapport in relatie tot aanpassingen bekostigingsbesluit en modelverordening.....	9
4.2. Baat van de onroerende zaak door de voorzieningen (profijt A).....	10
4.2.1. Onderzoeksrapport.....	10
4.2.2. Beoordeling baat aan de hand van onderzoeksrapport en aanpassing bekostigingsbesluit en modelverordening.....	10
4.3. Omslag van de kosten.....	11
4.3.1. Onderzoeksrapport.....	11
4.2.3. Aangepaste bekostigingsbesluit en modelverordening.....	12
4.2.4. Beoordeling conclusie onderzoeksrapport in relatie tot aanpassingen bekostigingsbesluit en modelverordening.....	13
5. Conclusie.....	15

1. Samenvatting

Uit het onderzoeksrapport van ESBL en EY kwam een tweetal belangrijke aandachtspunten naar voren omtrent de toepassing van de baatbelasting zoals deze door de gemeente wordt ingezet binnen de Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling (GVR).

Deze belangrijkste aandachtspunten betreffen:

- 1) het groepsprofijt; en
- 2) de wijze waarop de omslag en daarbinnen de vrijstelling tot stand komt.

Aanvullend is de vraag onderzocht of de GVR met de doorgevoerde wijzigingen voldoet aan wet- en regelgeving.

Zoals dat veelal met innovaties gaat, vallen deze niet altijd direct in een bestaand fiscaal instrument te vatten. Dit betekent ook dat de GVR een regeling in ontwikkeling is. Zo zijn gedurende het onderzoek van bovengenoemde onderzoekers aanpassingen gedaan aan de formulering in het bekostigingsbesluit, de modelverordening van de GVR en de toelichting op het Raadsbesluit. In het bekostigingsmodel alsook in de modelverordening is het doel van de investeringen expliciet en nader omschreven. Het is omschreven als specifiek gericht op het terugdringen van de warmtevraag in de wijk en de verordening is hier eveneens op aangepast om recht te doen aan deze uitgangspunten in de baatbelasting.

Met deze aanpassingen hebben de ontwikkelaars van de GVR in het licht van de twee (fiscale) aandachtspunten zoals benoemd in het rapport van ESBL en EY een aantal belangrijke stappen gezet. Als gevolg van de uitwerking van het doel, namelijk het terugdringen van de warmtevraag in de wijk door de onderzoekers, wordt het groepsprofijt onderschreven. Daarnaast wordt door het hanteren van een eenvormige heffingsmaatstaf in relatie met het tarief in beginsel alle woningen in de heffing betrokken. Dit is een belangrijk aandachtspunt van de baatbelasting. Immers kosten dienen omgeslagen te worden over de gebate onroerende zaken.

Het begrip baat is fiscaal niet gedefinieerd en kan in dit kader tot onduidelijkheden leiden. Om discussie hieromtrent te voorkomen, verdient het de aanbeveling dat hierover nadere duiding gegeven wordt door de (rijks)overheid. Het begrip baat is een fiscaal vraagstuk dat niet nader is uitgewerkt in de wet, maar veelal nadere invulling heeft gekregen in jurisprudentie. Door op (Rijks)overheidsniveau nadere duiding te geven op de (fiscale) kwalificatie van de baat, kunnen belangrijke vraagstukken hieromtrent worden opgelost.

Daarnaast is en blijft het van belang dat alle gebate onroerende zaken in de baatbelasting worden betrokken naar (de mate van) baat. Dit dient te geschieden door enerzijds vooraf de gebate onroerende zaken in kaart te brengen en deze vervolgens in de baat te betrekken via voor ieder uniforme vastgestelde heffingsmaatstaf en tarief. Het opstellen van de heffingsmaatstaf en tarief behoort tot de ruime beoordelingsbevoegdheid van de gemeente. Wel zal er vanuit de gemeente een substantiële onderbouwing moeten bestaan welke keuzes er worden gemaakt ten aanzien van het omslagkarakter van het profijt, de gekozen heffingsmaatstaf en hiermee corresponderende tarief.

Met inachtneming van het uitgangspunt van het profijtbeginsel en de hiermee corresponderende omslagstelsel als basis voor de baatbelasting, dienen de door de gemeente gemaakte keuzes in de heffingsmaatstaf en tarief voldoende toelichting en borging worden gegeven. Dit wanneer onverhoopt een aanslag baatbelasting door de rechtelijke macht moet worden beoordeeld. Dit kan onder andere door de onderbouwing en vormgeving van het bekostigingsbesluit, verordening en toelichting op het Raadsbesluit nader te optimaliseren.

2. Inleiding

De Provincie Utrecht heeft aan ESBL en EY verzocht om financieel en fiscaal-juridisch gebied te onderzoeken of door middel van de Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling (hierna GVR) baatbelasting kan worden geheven. Gedurende het onderzoek van bovengenoemde onderzoekers zijn er aanpassingen gedaan in het modelbekostigingsbesluit, modelverordening en toelichting op het raadsvoorstel. Naar aanleiding van het verschijnen van het onderzoeksrapport door bovengenoemde partijen over ‘de gemeentelijke verduurzamingsregeling getoetst’ december 2021 (hierna onderzoeksrapport en bijlage 1) heeft De Woonpas (hierna DWP) Fiscaliade gevraagd om op basis van de doorgevoerde aanpassingen het groepsprofiel, omslag en vrijstelling in het licht van de door DWP gewijzigde bekostigingsbesluit en verordening van de GVR te beoordelen.

Het is uitdrukkelijk niet het verzoek van DWP geweest om het integrale rapport te herbeoordelen en het fiscaal-juridische kader opnieuw te beoordelen, te toetsen of te betwisten. De beoordeling dient zich te beperken tot de vraag of de gemaakte aanpassingen in bekostigingsbesluit, modelverordening en toelichting raadsvoorstel de begrippen groepsprofiel, omslagtoerekening en vrijstelling in relatie tot een eventuele nuancering.

Gezien de vraagstelling hebben wij ons louter gebaseerd op het fiscaal-juridische kader van het onderzoeksrapport in relatie tot de aangepaste bekostigingsbesluit, modelverordening en toelichting raadsvoorstel. Dit betekent dat wij ons gefocust hebben op de bevindingen zoals weergegeven in hoofdstuk 3 van het rapport en hoofdstuk 7 (conclusies en aanbevelingen). In bijlage 4 behorende bij het onderzoeksrapport is een uitgebreide fiscaal- juridische analyse gegeven.

1.2. Gehanteerde bronnen

Wij hebben ons bij onze beoordeling gefocust op de volgende gegevens:

- Concept rapport ‘Gemeentelijke Verduurzamingsregeling’ opgesteld door EY en ESBL opgesteld in opdracht van Provincie Utrecht (hierna: onderzoeksrapport);
- Notitie Rechtelijke toetsing en publiek belang, opgesteld door Kohier, d.d. 31 mei 2021, in opdracht van De Woonpas (bijlage 2);
- Oorspronkelijk bekostigingsbesluit Wijk 00 XXXX;
- Verordening baatbelasting Wijk 00 XXXX;
- Raadsvoordracht B (aangepast bekostigingsbesluit en modelverordening) (bijlage 3);
- Raadsvoordracht A, verzoek aan de gemeenteraad om het Model bekostigingsbesluit en de Modelverordening baatbelasting vast te stellen ten behoeve van de inzet van de Gemeentelijke VerduurzamingsRegeling (GVR);
- Jurisprudentie.

3. GVR, conclusies onderzoeksrapport en wijzigingen

Omdat over de GVR als instrument veel is geschreven, wordt volstaan met een korte omschrijving van de GVR.

3.1. Wat is de GVR

In het onderzoeksrapport is weergegeven dat de GVR kan worden gezien als een bekostigings- en ontzorgingsinstrument voor zowel gemeenten als woningeigenaren. De GVR is erop gericht projectmatig de warmte- en energievraag binnen een wijk terug te dringen. Binnen de GVR worden daartoe woningen in de wijk geïsoleerd (vloer-, muur-, dak- en glasisolatie) en voorzien van zonnepanelen. De aldus verduurzaamde woningen zorgen voor een daling van de warmte- en energievraag in de woning en daarmee van de gehele wijk¹.

In het raadsvoorstel behorende bij de *gewijzigde* bekostigingsbesluit en modelverordening zoals aan ons overlegd wordt daarbij benadrukt dat:

“binnen de GVR de gemeentelijke baatbelasting als instrument ingezet wordt om invulling te geven aan het wijkgerichte warmtetransitieplan en de onderliggende opdracht om woningen gefaseerd naar CO2 neutraal te brengen en gereed te maken om van het gas af te gaan.”²

3.2. Conclusies onderzoeksrapportage ESBL en EY

Uit de managementsamenvatting³ van het onderzoeksrapport worden de volgende conclusies gegeven ten aanzien van de baatbelasting. Deze hebben wij in eigen woorden weergegeven:

1. De inzet van de GVR als baatbelasting mogelijk knelt met de oorspronkelijke bedoeling en strekking van de wetgever met deze belasting, met name omdat de GVR wordt ingezet als inningsinstrument voor specifieke kosten per verduurzaamde woning.
2. De keuzes van de GVR zijn zorgvuldig, logisch, verklaarbaar en uitlegbaar. Dit betekent niet dat een gerechtelijke instantie de werkwijze zal volgen. Immers de rechtelijke macht is gebonden aan de speelruimte die de wetgever haar biedt.
3. Er is een reële kans aanwezig dat een rechter concludeert dat de GVR in strijd is met doel en strekking van de wettelijke regeling van de baatbelasting omdat de voorzieningen direct profijt opleveren voor de verduurzaamde woningen, maar dit geldt niet voor de omliggende woningen in de wijk.
4. Indien er wel sprake is van (direct) profijt voor de omliggende woningen in de wijk, dienen deze woningen in de heffing van de baatbelasting te worden betrokken.
5. Het bestemmingsbelastingkarakter brengt mee dat de omslag van de kosten van de voorzieningen plaatsvindt volgens algemene regels in de verordening: voor iedere gebate onroerende zaak geldt (in beginsel) dezelfde heffingsmaatstaf en tarief.
6. De kans wordt klein geacht dat huidige bewoners bezwaar zal maken tegen de op te leggen baatbelasting. Deze kans wordt aanmerkelijk groter geacht bij opvolgende eigenaren.
7. Het onverbindend verklaren van het bekostigingsbesluit en/of verordening leidt tot het wegvallen van de juridische basis voor de heffing van de baatbelasting.

¹ Onderzoeksrapportage ESBL en EY, ‘de gemeentelijke verduurzamingsregeling getoetst’, blz 5.

² Model verzoek aan de gemeenteraad om het Model Bekostigingsbesluit en de Modelverordening baatbelasting vast te stellen ten behoeve van de inzet van de Gemeentelijke Verduurzamingsregeling (GVR).

³ Onderzoeksrapportage, blz 7-8

8. Er wordt een aantal aanbevelingen gedaan om de GVR te wijzigen ten behoeve van de mitigering van de fiscaal-juridische risico's, maar voor een deel dient de wetgeving hiervoor te worden aangepast.

3.3. Aanpassing Bekostigingsbesluit en verordening

Gebleken is dat het initiële modelbekostigingsbesluit en modelverordening zijn opgesteld met behulp van de expertise van ESBL. Deze zijn in het onderzoeksrapport beoordeeld (bijlage 5 behorend bij het onderzoeksrapport), binnen het bestaande fiscaal-juridische kader. Zowel het bekostigingsbesluit, de verordening alsmede toelichting op het raadsvoorstel zijn gedurende het onderzoek door DWP gewijzigd. In bijlage 4 zijn de oorspronkelijke en aangepaste bekostigingsbesluit en modelverordening opgenomen en aangegeven op welke punten deze is aangepast.

Het bekostigingsbesluit en de verordening zijn gedurende het onderzoek nader uitgewerkt en zodoende gewijzigd. Door DWP is benadrukt dat deze uitwerking geen wijziging van de uitgangspunten tot gevolg heeft gehad, maar een (betere en nadere) uitwerking van de oorspronkelijke uitgangspunten. Zo is in het nieuwe bekostigingsbesluit tekstueel meer de nadruk komen te liggen op de aard van de voorzieningen (zijnde terugdringen warmtevraag in de wijk). Minder nadruk is komen te liggen op de verduurzaming per onroerende zaak. In de verordening zijn de belangrijkste wijzigingen gelegen in de wijze waarop de heffingsmaatstaf is opgesteld en het belastingtarief. In de oude modelverordening werd uitgegaan van een vast bedrag per verduurzaamde onroerende zaak. In de nieuwe modelverordening wordt uitgegaan van een uniforme heffingsmaatstaf die als een formule is weergegeven die tot corresponderende tarieven leidt.

In het model Verzoek aan de gemeenteraad om het Model bekostigingsbesluit en de Modelverordening baatbelasting vast te stellen ten behoeve van de inzet van de GVR dat wij hebben mogen ontvangen, wordt de *wijkgerichte* warmtetransitie benadrukt die leidt tot het projectmatig terugdringen van de warmte- en energievraag binnen een wijk. Dit dient te leiden tot een wijkgerichte omschakeling op all- electric en/of andere warmteoplossing. Daarbij wordt aangegeven dat de GVR bijdraagt aan de visie van de gemeente en leidt tot twee vormen van profijt:

- Op wijkniveau is er een meetbaar en aanwijsbaar profijt van de voorzieningen door het teruglopen van de warmtevraag waardoor omschakeling mogelijk is.
- Voor een aantal onroerende zaken is er een bovengemiddeld profijt als gevolg van aanbrengen van voorzieningen.

4. Bevindingen

In dit onderdeel zal eerst aandacht besteed worden aan het begrip groepsprofijt in het onderzoeksrapport. Vervolgens wordt weergegeven of de aanpassing van de modelverordening en/of bekostigingsbesluit hieromtrent eventueel tot een nuancering van de zienswijze moet leiden.

4.1. Groepsprofijt

In het onderzoeksrapport wordt op diverse plekken verwezen naar het begrip groepsprofijt. Vooropgesteld dient te worden aangegeven dat het begrip groepsprofijt niet als zodanig gedefinieerd is in artikel 222 Gemeentewet en evenmin als zodanig is omschreven in jurisprudentie. Echter de baatbelasting heeft als karakter dat er voorzieningen worden getroffen van openbaar belang die voor meer dan één onroerende zaak in een specifiek deel van de gemeente baat (nut of voordeel) oplevert. De voorzieningen dienen derhalve het individuele belang van de onroerende zaak te overstijgen en dient een overkoepelend (algemeen) belang te hebben.

Op grond van wet- en regelgeving en inhoud van het onderzoeksrapport verstaan wij het volgende onder groepsprofijt:

Er moet sprake zijn van een (direct of indirect) belang (of voordeel) als gevolg van kwalificerende voorzieningen die uitgevoerd zijn binnen de gemeentelijke taakuitoefening dat in een bepaald gebied van de gemeente.

Alhoewel het groepsprofijt in het onderzoeksrapport niet (geheel) wordt onderschreven, betekent niet dat het algemene belang niet wordt erkend. Zo wordt in het onderzoeksrapport aangegeven⁴:

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

En:

“Elke verduurzaamde woning in een bepaalde wijk, brengt een duurzame warmtevoorziening en een aardgasloze wijk dichterbij. Verder geldt dat hoe meer woningen in een bepaalde wijk zijn verduurzaamd, hoe lager de uiteindelijke warmtevraag van de wijk zal zijn en hoe goedkoper de aan te leggen collectieve warmtevoorziening kan worden. Door het naar beneden brengen van de energievraag in de wijk zou het zelfs mogelijk kunnen zijn dat de niet-verduurzaamde woningen zonder nadere aanpassing aangesloten kunnen worden op de nieuwe warmtevoorziening. In die zin is de verduurzaming van enkele woningen in de wijk ook voordelig voor de overige woningen in de wijk.”⁵

⁴ Onderzoeksrapport blz. 32

⁵ Onderzoeksrapport, blz. 34.

Uiteindelijk is het de conclusie van het onderzoeksrapport dat onder de omstandigheid waarin groepsprofijt in fiscaal-juridische zin ontbreekt, hiervoor niet een baatbelasting kan worden geheven. Daarbij wordt geoordeeld dat het groepsprofijt ontbreekt omdat er weliswaar sprake is van een direct profijt voor individuele woningen, maar voor de omliggende woningen er *groepsprofijt* ontbreekt.

4.1.1 Aangepaste bekostigingsbesluit en modelverordening

Het bekostigingsbesluit en verordening zijn aangepast teneinde het groepsprofijt beter te omschrijven (naast het bestaande individuele profijt). Zo is artikel 1 zodanig aangepast dat weergegeven wordt dat de voorzieningen worden aangebracht ten behoeve van het terugdringen van de warmtevraag in de wijk. Het groepsprofijt is in het bekostigingsbesluit en de verordening aangeduid met profijt A:

“A-profijt Alle onroerende zaken in het gebied hebben meetbaar en aanwijsbaar profijt van de voorzieningen die tot stand zijn gebracht. Dit als gevolg van de teruggedrongen warmte- en energievraag in het gebied, zodat dit gebied (en daarmee alle onroerende zaken) uiteindelijk aangesloten kan worden op een alternatieve warmtevoorziening;”

In het Verzoek aan de gemeenteraad om het Model bekostigingsbesluit en de Modelverordening baatbelasting vast te stellen ten behoeve van de inzet van de GVR is het groepsprofijt omvangrijker omschreven waarbij het doel van de gemeente, en welke functie de GVR daarbinnen vervult, nader is omschreven.

4.1.2 Beoordeling conclusie onderzoeksrapport in relatie tot aanpassingen bekostigingsbesluit en modelverordening

De aard en doelstelling van de voorzieningen zijn naar aanleiding van de aangepaste bekostigingsbesluit en modelverordening substantieel gewijzigd. Het bestaande groepsprofijt is geformuleerd met de omschrijving van profijt A.

Dat betekent dat nu in plaats van de beoordeling of er groepsprofijt is aan de hand van duurzaamheidsinvesteringen aan, in of op woningen deze moet worden beoordeeld aan de hand van de omschrijving van profijt A.

Naar onze mening is een nadere invulling gegeven van het begrip groepsprofijt. Dit is nader in het bekostigingsbesluit en modelverordening ingevuld en omschreven. In zoverre lijkt het derhalve niet meer een afgeleid doel te zijn, maar wordt dit geacht het hoofddoel te zijn teneinde het groepsprofijt te realiseren. Daarbij dient opgemerkt te worden dat de uiteindelijke doelstelling van de voorzieningen een publiek karakter heeft. Alhoewel de uiteindelijke doelstelling geen fysieke realisatie is, zijn de voorzieningen waarmee dit doel wordt bereikt dit wel. Daarmee hebben deze voorzieningen een publiek karakter. De aanpassingen die zijn doorgevoerd teneinde het groepsprofijt duidelijker te definiëren liggen in lijn met de overwegingen dat Kohier in een notitie heeft opgesteld in opdracht van DWP in het kader van de rechterlijke toetsing en publiek belang.⁶ Hierin wordt aangegeven:

“Belangrijkste argument daarbij is dat het publieke belang van de gemeente bij de verduurzaming van woningen een wettelijke basis heeft in de Klimaatwet”. (...) In het huidige Klimaatplan 2021- 2030 wordt ten aanzien van de gebouwde

omgeving een regierol aan gemeenten toebedeeld binnen de zogenoemde wijkgerichte aanpak.

(...)

Kortom: het publieke belang en de rol die gemeenten hebben vanuit juist dat publieke belang bij de wijkgerichte aanpak van aardgasvrij maken van wijken is wel degelijk aanwezig en heeft ook een wettelijke basis."

Het bovengenoemde algemene belang voor het terugdringen van de warmtevraag in de wijk, sluit ook aan bij het uitgangspunt van TNO die heeft aangegeven dat het terugdringen van de warmtevraag (van een woning)⁶ drie doelen dient:

- *"Het beperkt de energierekening van de bewoners;*
- *Het beperkt de vraag naar, en de kosten voor hernieuwbare energie;*
- *Het beperkt de piekbelasting op het energienetwerk en de kosten voor aanpassing van de infrastructuur.*

Maar één van de doelen betreft een voordeel voor de bewoner, de andere twee doelen leiden tot collectieve baten..."

Het begrip voorziening is benoemd in artikel 222 Gemeentewet. In de jurisprudentie is uitgekristalliseerd wat onder een voorziening moet worden verstaan. Indien en voorzover de afweging van de gemeente hieromtrent binnen het wettelijke kader blijft, zal de rechter zich met betrekking tot een oordeel hierover terughoudend opstellen. Met inachtneming van bovenstaande kunnen gepleegde investeringen in voorzieningen als investeringen in het algemeen belang worden beschouwd (ten minste voor de wijk).

4.2. Baat van de onroerende zaak door de voorzieningen (profijt A)

4.2.1. Onderzoeksrapport

De baat van de onroerende zaken door de voorzieningen is in de aangepaste vorm niet nader beoordeeld in het onderzoeksrapport. In het onderzoeksrapport is beoordeeld of de duurzaamheidsinvesteringen aan, op of in de woningen als baat kunnen dienen voor de onroerende zaak, waarbij het terugdringen van de warmtevraag als 'side effect' is meegenomen (uitstralingsbaat).

Zoals onder voorzieningen weergegeven heeft het onderzoeksrapport beoordeeld dat er sprake is van individueel profijt maar onvoldoende groepsprofijt. In het onderzoeksrapport is over deze uitstralingsbaat aangegeven dat de mogelijkheid dat de gemeente kiest voor alternatieve warmtevoorziening als gevolg van voldoende afname van de warmtevraag onvoldoende concreet is om fiscaal juridisch aangemerkt te kunnen worden als baat.

4.2.2. Beoordeling baat aan de hand van onderzoeksrapport en aanpassing bekostigingsbesluit en modelverordening

Thans is de aard en (overkoepelende) doel van de voorzieningen (niet alleen verduurzaming van de woning, maar juist het terugdringen van de warmtevraag) als groepsprofijt geformuleerd in de zin dat er bij profijt A sprake is van een voorziening van publiek/openbaar

⁶ TNO rapport, *Alle bestaande woningen aardgasvrij in 2050. Wie moet wat, wanneer en hoe doen?* TNO 2019 P 10909, 4 september 2019, blz. 23

belang. Dit betekent dat het onderzoeksrapport in de huidige vorm geen antwoord geeft of deze aanpassing van het groepsprofijt ook leidt tot een herdefiniëring van de baat.

Een baat is niet nader omschreven in artikel 222 Gemeentewet. Oorspronkelijk wordt een baat omschreven als het beter geschikt of beter geschikt moeten worden voor bebouwing of in een voordeliger positie moeten komen te verkeren. Baat wordt veelal aangegeven als ‘voordeel’ of ‘nut’. Hoe de baat moet worden vastgesteld staat in beginsel vrij. Hiervoor zijn een aantal voorbeelden genoemd in literatuur. Dit kan bijvoorbeeld gelegen zijn in waardevermeerdering van de onroerende zaak, betere bereikbaarheid, gunstigere ligging en betere gebruiksmogelijkheden.⁷ Daarbij moet de onroerende zaak gebaat zijn bij het geheel van de voorzieningen (en niet bij elke voorziening afzonderlijk).⁸

De vraag is of de onroerende zaken individueel worden gebaat door voorzieningen (groepsprofijt) die leiden tot terugdringing van de warmtevraag. Bovengenoemde voorbeelden voor de beoordeling van de baat uit de literatuur zijn mogelijk niet (volledig) toepasbaar. Gesteld zou kunnen worden dat een verlaagde warmtevraag leidt tot betere gebruiksmogelijkheden. Nader besproken zou moeten worden op welke wijze deze baat zijn uiting vindt om deze bevinding nader te definiëren. Het is van belang dat een duiding wordt gegeven of het terugdringen van de warmtevraag teneinde een alternatieve warmtevoorziening te realiseren uiterlijk 2050 als (individuele) baat tot uitdrukking kan worden gebracht. Het is ons advies om in de beschikbare documentatie specifiek te omschrijven op welke wijze de baat wordt gemeten en inzichtelijk wordt gemaakt ten aanzien van elke woning in de betreffende wijk. Dit betekent dat wij adviseren om niet uitsluitend te verwijzen naar de mogelijkheid om in de toekomst een alternatieve warmtevoorziening aan te leggen.

De gemeente heeft weliswaar aanzienlijke vrijheden bij het inzichtelijk maken van de baat, echter de baat zal door de rechtelijke macht niet marginaal worden getoetst. Nadere duiding van het begrip baat in de huidige constellatie zou steun kunnen bieden om kwetsbaarheid te voorkomen. Het verdient de aanbeveling dat de (Rijks)overheid nadere duiding aan geeft.

4.3. Omslag van de kosten

Indien en voorzover zou worden geoordeeld dat er een baat uitgaat van het terugdringen van de warmtevraag in de wijk, dan brengt het omslagkarakter van de heffing mee dat ook dat alle onroerende zaken in de heffing van de baatbelasting betrokken moeten worden die de baat hebben van het terugdringen van de warmtevraag. Hierover merkt het onderzoeksrapport het volgende op.

4.3.1. Onderzoeksrapport

Indien en voorzover onroerende zaken zijn gebaat door de voorzieningen dienen deze te worden betrokken in de baatbelasting. Het is vanzelfsprekend dat onroerende zaken die niet zijn gebaat buiten de heffing worden gelaten. Het is daarbij mogelijk een tariefdifferentiatie toe te passen. Ook het opnemen van een vrijstelling behoort tot de mogelijkheden indien en voorzover deze niet leiden tot schending van de rechtsbeginselen.

⁷Compendium, Gemeentelijke Belastingen en de Wet WOZ, Mr. M.P. van der Burg, mr. Dr. G. Groenewegen, mr. F.J.H.L. Makkinga, prof. Dr. J.A. Monsma (elfde druk), paragraaf 5.6.4., blz 340.

⁸ Proefschrift, dr. Mr. A.W. Schep, ‘Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Bekostiging van voorzieningen met baatbelasting, grondexploitatiebijdrage, ondernemersfondsen en BIZ-bijdrage’ (2012) Blz. 449

Op basis van het ‘oude’ bekostigingsbesluit oordeelt het onderzoeksrapport dat er een directe profijtrelatie wordt gelegd tussen de aangelegde voorzieningen en het te betalen bedrag aan belasting. In het onderzoeksrapport wordt omschreven dat in de huidige systematiek de GVR onvoldoende rekenschap wordt gegeven aan de omslagkosten.

In het onderzoeksrapport worden daarvoor de volgende aandachtspunten gegeven:

- Er wordt voldaan aan de opbrengstlimiet;
- Er wordt per woning berekend wat de baatbelasting zou moeten zijn, dit betreft geen algemene proportionele omslag van de kosten over de objecten, maar een specifieke, direct profijt gerelateerde prijs per verduurzaamde woning;
- In de tariefdifferentiatie wordt wel rekening gehouden met de mate van baat. Het is niet bekend of deze verschillende tarieven verband houden met substantiële verschillen in baat.

In het onderzoeksrapport wordt aanbevolen het bekostigingsbesluit en /of modelverordening hierop aan te passen door alle gebate objecten in de heffing te betrekken en eventueel te differentiëren in tarief (waarbij substantiële verschillen in baat) verschillend belast kunnen en wellicht moeten worden.

4.2.3. Aangepaste bekostigingsbesluit en modelverordening

Het bekostigingsbesluit alsmede de verordening is ingrijpend op dit punt gewijzigd. Zo is in het bekostigingsbesluit aangegeven dat er sprake is van twee vormen van profijt (baat):

“Het terugdringen van de warmte- en energievraag in een wijk betreft een gemeentelijke, projectmatige aanpak. Binnen de GVR worden als gevolg van de voorzieningen die tot stand zijn gebracht in die wijk dan ook twee vormen van profijt onderscheiden:

A-profijt

Alle onroerende zaken in de wijk hebben meetbaar en aanwijsbaar profijt van de voorzieningen die tot stand zijn gebracht. Dit als gevolg van de teruggedrongen warmte- en energievraag in het gebied, zodat dit gebied (en daarmee alle onroerende zaken) uiteindelijk aangesloten kan worden op een alternatieve warmtevoorziening;

B-profijt

Van de voorzieningen die tot stand zijn gebracht heeft een aantal onroerende zaken in de wijk nog eens extra profijt. Dit profijt ontstaat doordat de voorzieningen specifiek aan deze onroerende zaken tot stand zijn gebracht en deze onroerende zaken als gevolg hiervan zelfstandig een lagere warmte- en /of energievraag genereren.”

In de modelverordening wordt als maatstaf van de heffing niet langer een vast bedrag per onroerende zaak (toegespitst op de onroerende zaak waaraan voorzieningen zijn gepleegd) toegepast, maar is er een uniforme heffingsmaatstaf ontwikkeld die enerzijds ziet op alle gebate onroerende zaken (profijt A) en aanvullend voor de extra gebate onroerende zaken profijt B. Dit leidt ertoe dat op basis van de genoemde heffingsmaatstaf alle onroerende zaken in de heffing worden betrokken. Op grond van artikel 4 wordt het uiteindelijke bedrag

weergegeven dat betaald moet worden in plaats van een percentage of bedrag. Artikel 3 en 4 zijn hierdoor integraal met elkaar verweven. Overigens blijkt uit de documentatie dat gemeenten een eigen invulling kunnen geven aan de omslagfactor. Dit kan ertoe leiden dat op grond van artikel 3 juncto artikel 4 van de aangepaste modelverordening onroerende zaken met uitsluitend A profijt een nihil tarief betalen.

4.2.4. Beoordeling conclusie onderzoeksrapport in relatie tot aanpassingen bekostigingsbesluit en modelverordening

In het onderzoeksrapport is weergegeven dat de voorzieningen over het algemeen via een wat algemener omslagsysteem worden verhaald op belastingplichtigen, maar dat dit niet wegneemt dat er een specifiek omslagsysteem is toegestaan.⁹

De modelverordening en het bekostigingsbesluit zijn op dit punt naar aard aangepast waardoor in beginsel alle (gebate) onroerende zaken in gelijke mate in de heffing worden betrokken. Met de aanpassingen in het bekostigingsbesluit en modelverordening wordt tegemoetgekomen aan de belangrijkste aandachtspunten in het onderzoeksrapport (zoals hierboven genoemd).

Van belang is dat de gekozen heffingsmaatstaf aansluit bij de mate van baat en bij de aard van de voorzieningen die worden getroffen. Het is onmiskenbaar dat in de aangepaste modelverordening rekening wordt gehouden met substantiële verschillen in baat. Het is van belang de keuzes hieromtrent goed onderbouwd vast te leggen. Zo is het bijvoorbeeld van belang vast te leggen waarom welke kosten aan profijt A en profijt B worden toegekend en hoe dit bijdraagt aan de mate van baat. De rechter betracht over het algemeen grote terughoudendheid om verschillende heffingsmaatstaven tarieven nader te beoordelen, mits deze niet tot onredelijke en willekeurige tarieven leidt. Derhalve is het toegestaan om verschillende tarieven te hanteren. Echter het is niet toegestaan om een 'verkapte vrijstelling' en/of het niet innen *buiten* de verordening toe te passen. De Hoge Raad heeft daarnaast geoordeeld dat een verordening niet tot onverbindendheid leidt, wanneer aanslagen baatbelasting niet worden opgelegd (aan *gemeentelijke* eigendommen) uit efficiency overwegingen, mits de kosten niet ten laste komen van de andere gebate onroerende zaken.

Ten aanzien van de heffingsmaatstaf is ervoor gekozen om een formule als heffingsmaatstaf te nemen. Zoals uit jurisprudentie blijkt heeft de gemeente hierin een grote (beleids)vrijheid en behoeft onderhavige heffingsmaatstaf geen uitzondering te zijn. Als aandachtspunt geven wij daarbij wel mee dat de heffingsmaatstaf zodanig vastgesteld moet worden dat *een derde* in een oogopslag duidelijk op basis van artikel 3 (in relatie tot) artikel 4 tezamen de te betalen belasting kan bepalen. Het is aanbevelingswaardig dit goed te omschrijven.

Het uitgangspunt van de heffingsmaatstaf /tarief is dat alle gebate onroerende zaken in de heffing worden betrokken, mits een waarde aan de omslagfactoren wordt toegekend. Indien en voorzover een gemeente ertoe besluit om alle onroerende zaken die een profijt A kennen formeel wel in de heffing te betrekken, maar materieel niet (omslagfactor wordt op 0 gesteld) dan heeft dit tot het gevolg dat het tarief (voor profijt A) nihil zal bedragen. Dit leidt ertoe dat uitsluitend de onroerende zaken die gebaat zijn met profijt B baatbelasting zullen betalen. De

⁹ Onderzoeksrapport, blz. 35.

toegepaste werkwijze is uniforme voor eenieder waardoor een schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, niet lijkt te worden geschonden. In het kader van de toetsing door de rechtelijke macht is een substantiële onderbouwing waarom in deze niet het objectieve profijt karakter van de baatbelasting in gevaar wordt gebracht van belang. Bij een materiële toetsing van een rechter zou het onwenselijk zijn als het profijtbeginsel door toepassing van profijt A wordt aangenomen, waarna effectief enkel profijt B wordt belast. Alhoewel hier formeel sprake is van twee verschillende toetsingskaders en stappen zal het effectief omslaan van de baten profijt A de uitlegbaarheid van het gezamenlijke profijt versterken.

5. Conclusie

Naar onze mening leiden de aangepaste modelverordening en bekostigingsbesluit en toelichting op het raadsbesluit tot nuanceringen op het onderzoeksrapport.

Zo is op grond van het nieuwe modelbekostigingsbesluit het doel van de voorzieningen zodanig gewijzigd waaruit een groepsprofijt afgeleid kan worden. Vanwege de het aangepaste bekostigingsbesluit alsmede modelverordening moet opnieuw vastgesteld worden of op grond van profijt A er sprake is van een baat. Gezien het innovatieve karakter van de GVR kan een nadere duiding door de (rijks)overheid op het begrip baat hier meer zekerheid in bieden.

Enerzijds om in het algemeen te duiden dat het publieke belang dat ten grondslag ligt aan het terugdringen van de warmtevraag teneinde een alternatieve voorziening te kunnen realiseren ook tot individuele baat voor de onroerende zaak leidt. Anderzijds om concreet te omschrijven hoe de terugdringing van de warmtevraag op het moment van realisatie van de voorzieningen tot baat leidt. Dit dient zoveel mogelijk te worden geborgd in gemeentelijke documentatie.

Deze aanpassingen leiden ook tot herijking van de systematiek van de omslagkosten. Uit de aangepaste modelverordening blijkt dat alle onroerende zaken in de heffing worden getroffen middels een heffingsmaatstaf die voor alle onroerende zaken identiek is, waarbij een onderscheid is gemaakt tussen de mate van baat tussen profijt A en B. Alle onroerende zaken betalen voor profijt A en aangewezen onroerende zaken betalen uitsluitend voor profijt B. Deze methodiek lijkt niet tot onredelijkheid of willekeurigheid te leiden, mits deze past binnen de rechtsbeginselen. Het is daarbij wel van belang dat het voor derden in een oogopslag duidelijk moet zijn hoe de belasting tot stand komt.

Ook hierbij geldt dat het van belang is om in gemeentelijke documentatie zoveel mogelijk de uitgangspunten en overwegingen van de gemeente moeten worden vastgelegd. Hierbij kan gedacht worden aan de onderbouwing van de mate van baat en de verhouding in de toerekening van de kosten teneinde het tarief te kunnen differentiëren, uniforme termen te hanteren (uitsluitend wijk en geen straten binnen de wijk). Deze kunnen een belangrijke bijdrage leveren aan de acceptatie en het beoordelingskader.

Ten slotte merken wij op, en dat is een vanzelfsprekendheid. De rechterlijke macht blijft hier vanzelfsprekend aan het laatste woord om te beoordelen of de gemeente hier niet buiten hun bevoegdheidskader is getreden ten aanzien van het objectieve karakter van de baatbelasting.