Van den Bosch & partners
Belastingadviseurs voor overheden

# Definitiedocument
# Duurzame financiering van het waterbeheer

**Van den Bosch & partners**
**Sliedrecht**
**23 november 2015**

# Inhoud

1 Inleiding ..... 4
1.1 Aanleiding en achtergrond ..... 4
1.2 Opdracht ..... 4
1.3 Aanpak en opzet onderzoek ..... 5
2 Bekostigingsinstrumenten ..... 6
2.1 Inleiding ..... 6
2.2 Prijzen ..... 7
*2.2.1 Gevonden definities ..... 7*
*2.2.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 7*
2.3 Retributies ..... 7
*2.3.1 Gevonden definities ..... 7*
*2.3.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 8*
2.4 Belastingen ..... 9
*2.4.1 Gevonden definities ..... 9*
*2.4.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 9*
2.5 Bestemmingsheffingen ..... 10
*2.5.1 Gevonden definities ..... 10*
*2.5.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 11*
2.6 Samenvatting ..... 11
3 Belastingbeginselen ..... 12
3.1 Inleiding ..... 12
3.2 Profijtbeginsel ..... 12
*3.2.1 Gevonden definities ..... 12*
*3.2.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 14*
3.3 De vervuiler betaalt ..... 14
*3.3.1 Gevonden definities ..... 14*
*3.3.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 17*
3.4 Kostenveroorzakingsbeginsel ..... 17
*3.4.1 Gevonden definities ..... 17*
*3.4.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 19*
3.5 Belang-betaling-zeggenschap ..... 20
*3.5.1 Gevonden definities ..... 20*
*3.5.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 21*
3.6 Solidariteitsbeginsel ..... 21
*3.6.1 Gevonden definities ..... 21*
*3.6.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 22*
3.7 Draagkrachtbeginsel ..... 22
*3.7.1 Gevonden definities ..... 22*
*3.7.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 23*
3.8 De baathebber betaalt ..... 23
*3.8.1 Gevonden definities ..... 23*
*3.8.2 Gemeenschappelijke elementen ..... 23*

3.9 De gebruiker betaalt ....24
*3.9.1 Gevonden definities ....24*
*3.9.2 Gemeenschappelijke elementen ....25*
3.10 De belanghebbende betaalt ....25
*3.10.1 Gevonden definities ....25*
*3.10.2 Gemeenschappelijke elementen ....25*
3.11 Samenvatting ....26

4 Te onderscheiden belastingbeginselen ....28
4.1 Inleiding ....28
4.2 Profijtbeginsel, baathebber betaalt, gebruiker betaalt, belanghebbende betaalt ....28
4.3 Kostenveroorzakingsbeginsel en vervuiler betaalt ....28
4.4 Belang-betaling-zeggenschap en belanghebbende betaalt ....29
4.5 Solidariteitsbeginsel en draagkrachtbeginsel ....29
4.6 Overzicht ....29

5 Verband tussen bekostigingsinstrumenten en belastingbeginselen ....30
5.1 Verband ....30
5.2 Regulering ....30

6 Uitwerking belastingbeginselen ....32
6.1 Inleiding ....32
6.2 Uitwerkingsmogelijkheden ....32
*6.2.1 Wel of geen belastbaar feit ....32*
*6.2.2 Formulering belastbaar feit ....32*
*6.2.3 Begripsomschrijving ....33*
*6.2.4 Belastingplicht ....33*
*6.2.5 Voorwerp ....33*
*6.2.6 Heffingsmaatstaf ....33*
*6.2.7 Tarief ....34*
*6.2.8 Vrijstellingen ....34*
*6.2.9 Kwijtschelding ....34*
*6.2.10 Uitvoerbaarheid ....35*
6.3 Aandachtspunten bij uitwerking ....35

7 Beantwoording vragen ....36
7.1 Inleiding ....36
7.2 Vraag 1 ....36
7.3 Vraag 2 ....36
7.4 Vraag 3 ....36
7.5 Vraag 4 ....37

# 1 Inleiding

## 1.1 Aanleiding en achtergrond

In reactie op het OESO-rapport 'Water Governance in the Netherlands, Fit for the Future?' heeft de Minister van Infrastructuur en Milieu bij brief van 17 maart 2014 aan de Tweede Kamer aangegeven met de Bestuursakkoord Water (BAW)-partners een discussie te willen voeren over de financiering van het waterbeheer op de lange termijn. Ter facilitering van deze discussie hebben Twijnstra-Gudde en Tauw een rapport opgesteld over de huidige bekostiging in het Nederlandse waterbeheer en van relevante toekomstige ontwikkelingen (fase 1).

De discussie met de bestuurlijke partners (fase 2) heeft als gedeeld beeld opgeleverd dat de basis op orde is. Gezien de toekomstige ontwikkelingen is er wel aanleiding om binnen het bestaande stelsel te verkennen waar verbeteringen mogelijk zijn. Daarom zal met de BAW-partners worden onderzocht hoe op langere termijn principes als 'gebruiker, vervuiler, veroorzaker, belanghebbende betaalt' nog beter toegepast kunnen worden in de financiering van het waterbeheer. Daarbij worden ook andere instrumenten, andere beleidsvelden en hun effectiviteit in ogenschouw genomen. In ieder geval voor diffuse bronnen; het vasthouden van en voorkomen van het afvoeren van relatief schoon hemelwater naar de zuivering; de onttrekking en het gebruik van grond- en oppervlaktewater in relatie tot de voorzieningenniveaus. Tevens wordt het reeds lopende onderzoek naar de modernisering en verduurzaming van de zuiveringsheffing binnen dit bredere kader opgepakt en zal onderzocht worden of er nut en noodzaak is om hierbij ook de watersysteemheffing te betrekken.

Het rapport van Twijnstra-Gudde en Tauw en de resultaten van de bestuurlijke discussie zijn voor de zomer aan de Tweede Kamer aangeboden, daarmee zijn fase 1 en 2 afgerond en kan worden gestart met fase 3, het verkennen van mogelijke verbetervoorstellen.

Het doel van fase 3 is het ontwikkelen van gedragen voorstellen voor eventuele aanpassingen van de financiering van het waterbeheer: hoe op langere termijn principes als 'gebruiker, vervuiler, veroorzaker, belanghebbende betaalt' beter toegepast kunnen worden in de financiering van het waterbeheer. Deze voorstellen worden begin 2017 in een advies aan de minister aangeboden.

## 1.2 Opdracht

Zoals uit de hiervoor weergegeven beschrijving blijkt, is het de bedoeling om nader te verkennen of en hoe op langere termijn principes als 'gebruiker, vervuiler, veroorzaker, belanghebbende betaalt' nog beter toegepast kunnen worden in de financiering van het waterbeheer.

In de discussies over de financiering van het waterbeheer en de mogelijke verdeling van de kosten, blijkt dat iedereen zijn eigen definities hanteert voor verschillende begrippen, zoals baathebber betaalt, gebruiker betaalt, vervuiler betaalt, kostenveroorzakersbeginsel, profijtbeginsel, solidariteitsbeginsel, belang-betaling-zeggenschap, etc. Bovendien blijkt dat in sommige gevallen de verschillen tussen deze begrippen niet duidelijk aan te geven zijn en/of bestaat het vermoeden dat er overlap bestaat. Dit heeft geleid tot de volgende vragen:

- Hoe belangrijk is het om onderscheid te maken tussen de verschillende begrippen?
- Zijn sommige begrippen inwisselbaar?
- Bestaan er duidelijke, eenduidige definities voor deze begrippen waar we ons binnen dit project aan zouden moeten/kunnen houden?
- Hoe zullen we met deze begrippen omgaan binnen het project Duurzame Financiering van het Waterbeheer?

In dit onderzoek zal voor al deze termen worden aangegeven welke definities er bestaan in de economische literatuur en de wet- en regelgeving (eventueel ingevuld in jurisprudentie) en op basis daarvan wordt een antwoord gegeven op de hierboven gestelde vragen.

De lijst met termen die vaak in discussies over kostentoedeling en financiering van het waterbeheer worden gebruikt, is waarschijnlijk niet uitputtend. Daarom wordt deze lijst waar mogelijk aangevuld met relevante termen.

De beantwoording van de gestelde vragen wordt geïllustreerd aan de hand van voorbeelden uit de huidige financiering van het waterbeheer. Tot slot, worden de verschillende termen gepresenteerd in een schema, waaruit blijkt welke principes en termen meer aansluiten bij de gewenste prijsprikkels.

### 1.3 Aanpak en opzet onderzoek

In ons onderzoek hebben wij niet volstaan met het onderzoeken van de gevraagde definities, maar hebben wij ook ordening en structuur aangebracht en context gegeven, omdat wij menen dat dit de opdrachtgever behulpzaam zal zijn in het zetten van vervolgstappen.

In Hoofdstuk 2 beschrijven wij eerst een aantal bekostigingsinstrumenten (prijzen, retributies, belastingen, bestemmingsheffingen). Deze hebben we op basis van een studie van definities voorzien.

Binnen die bekostigingsinstrumenten vindt een verdeling plaats over de (belasting)betalers. Daartoe hebben wij de volgende (belasting)beginselen onderzocht:

- profijtbeginsel;
- de vervuiler betaalt;
- kostenveroorzakingsbeginsel;
- belang-betaling-zeggenschap;
- solidariteitsbeginsel;
- draagkrachtbeginsel;
- de baathebber betaalt;
- de gebruiker betaalt;
- de belanghebbende betaalt.

Deze beginselen hebben we in Hoofdstuk 3 op basis van een studie van economische en fiscaal-juridische literatuur, regelgeving, wetsgeschiedenis van relevante wetten en eventuele invulling in jurisprudentie, beschreven en van definities voorzien. Dit hebben we gedaan door de belangrijkste elementen van de beginselen afzonderlijk te noemen. Op deze wijze zijn overeenkomsten en verschillen tussen de verschillende belastingbeginselen namelijk beter inzichtelijk.

In hoofdstuk 4 bepalen we welke van de onderzochte belastingbeginselen overlap vertonen en kunnen worden samengevoegd en welke belastingbeginselen onderscheidend zijn.

In Hoofdstuk 5 schetsen we de samenhang tussen de bekostigingsinstrumenten en de belastingbeginselen.

Vervolgens beschrijven we in Hoofdstuk 6 op welke manieren belastingbeginselen kunnen worden geëffectueerd.

In Hoofdstuk 7 beantwoorden we tot slot de gestelde vragen op basis van de studie, beschrijvingen en definities van de voorgaande hoofdstukken.

# 2 Bekostigingsinstrumenten

## 2.1 Inleiding

Voor de wijze waarop bepaalde activiteiten moeten worden bekostigd, wordt binnen de fiscaliteit een beroep gedaan op de economische wetenschappen[1]. In de economische theorieën wordt onderscheid gemaakt tussen collectieve goederen, quasi collectieve goederen en individuele goederen[2]. Collectieve goederen (goederen van het gebruik waarvan niemand kan worden uitgesloten[3]) worden niet via de markt aangeboden en worden veelal bekostigd uit algemene belastingen. Individuele goederen worden via de markt aangeboden waarbij de afnemers een prijs betalen. Quasi collectieve goederen vormen een tussencategorie. Deze goederen zouden eventueel via de markt aangeboden kunnen worden, maar er zijn overwegingen om hiervan af te zien, bijvoorbeeld de te garanderen kwaliteit van de goederen, of de beschikbaarheid van de goederen voor alle burgers en bedrijven (ongeacht hun inkomenspositie). Voor deze goederen zijn er vaak aanwijsbare groepen burgers en bedrijven die er gebruik van maken of profijt van hebben[4]. De quasi collectieve goederen worden veelal bekostigd uit bestemmingsheffingen en retributies.

Op basis van de economische theorie is er vanuit het oogpunt van allocatie een voorkeursvolgorde: prijzen, retributies, bestemmingsheffingen, belastingen. Bij prijzen is het meest geborgd dat nut en offer tot een theoretisch optimum, waar de marginale kosten gelijk zijn aan de marginale opbrengsten, tegen elkaar worden afgewogen. Zij tasten bovendien de keuzevrijheid van het individu niet aan. Wanneer bekostiging via prijzen om enigerlei reden niet mogelijk is, komen de retributies aan de beurt. Zij hebben vergeleken met prijzen het nadeel dat de consument in mindere mate in staat is via het prijsmechanisme zijn invloed op de allocatie uit te oefenen. Maar in vergelijking met de belastingen is het samenvallen van de kring van profijttrekkers en de kring van betalers een belangrijk voordeel. Toch wordt een groot deel van de overheidsvoorzieningen niet door middel van prijzen bekostigd, omdat de overheid reden heeft in het ruilverkeer in te grijpen, of omdat voorzieningen anders niet tot stand zouden komen (allocatiefunctie van de overheid) [5][6].

In dit hoofdstuk komt een viertal bekostigingsinstrumenten aan bod: prijzen, retributies, belastingen en bestemmingsheffingen. Per instrument wordt eerst een aantal in de geraadpleegde bronnen gevonden definities weergegeven. Vervolgens wordt per instrument bekeken welke elementen de gevonden definities (het meest) gemeenschappelijk hebben. Dit wil dus niet zeggen dat in elke definitie het betreffende element telkens voorkomt, wel dat dit element vaker wordt genoemd.

1 Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Staatsuitgeverij: Den Haag Juni 1983, p. 10.
2 L.G.M. Stevens, Basisboek belastingen, Kluwer: Deventer 2000, par. 1.2.
3 Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden, Belastingen omlaag, Ministerie BZK: augustus 1992.
4 Commissie verruiming eigen middelen lagere overheden, Belastingen omlaag, Ministerie BZK: augustus 1992.
5 Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Staatsuitgeverij: Den Haag Juni 1983, p. 10-11.
6 Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 239: Taakgericht heffen, Kluwer: Deventer 2009, p. 30.

## 2.2 Prijzen

### 2.2.1 Gevonden definities

De Commissie Christiaanse[7] definieert prijs als: *een individueel toegerekende geldsom in ruil voor overheidsprestaties waarbij er een direct verband bestaat tussen het geheven bedrag, de gebrachte offers en het genoten profijt.*

De Vereniging voor Belastingwetenschap[8] hanteert als definitie van prijs: *de als tegenprestatie voor de verlening van een dienst door de overheid tussen de overheid en de afnemer van de dienst overeengekomen vergoeding.*

Volgens Van Leijenhorst e.a.[9] is prijs: *de tegenprestatie die de afnemer van een dienst daarvoor aan de verlener van de dienst moet betalen.*

### 2.2.2 Gemeenschappelijke elementen

Gemeenschappelijke elementen in de gevonden definities van prijzen zijn:
- (niet fiscale) vergoeding;
- als tegenprestatie;
- voor een verleende dienst.

**Voorbeeld**

Levering van drinkwater door drinkwaterbedrijven waarbij de prijs bestaat uit een vastrecht en een tarief per kubieke meter geleverd drinkwater.

## 2.3 Retributies[10]

### 2.3.1 Gevonden definities

De meest bekende en door meerdere auteurs[11] gehanteerde definitie van een retributie is die van de gezaghebbende politicus en fiscalist H.J. Hofstra. Hij definieert retributies als: *betalingen die de overheid krachtens algemene regelen vordert ter zake van een concrete door haar in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst.*

7 Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Staatsuitgeverij: Den Haag Juni 1983, p. 7.
8 Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 239: Taakgericht heffen, Kluwer: Deventer 2009, p. 30.
9 G.J. van Leijenhorst e.a., Decentrale heffingen, Kluwer: Deventer 2015, p. 9.
10 Tot de retributies behoren ook de leges, al komt die term niet meer voor in de Gemeentewet, Waterschapswet en Provinciewet. Het in die wetten gehanteerde begrip 'rechten' omvat mede de leges. Veel lokale overheden gebruiken echter nog steeds het ingeburgerde begrip 'leges' als aanduiding voor het recht (de vergoeding) voor diensten als het in behandeling nemen van aanvragen en vergunningen en voor het verstrekken van documenten.
11 R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer: Deventer 2010, p. 33. Niessen nam de bewerking van het boek over van H.J. Hofstra. Zie ook G.H. Addinck e.a., Milieurecht, W.E.J. Tjeenk Willink: Deventer 2001, p. 245; VNG, Waardering voor het gemeentelijk belastinggebied, VNG Uitgeverij: Den Haag 2002, p. 38; Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 239: Taakgericht heffen, Kluwer: Deventer 2009, p. 30; G.J. van Leijenhorst e.a., Decentrale heffingen, Kluwer: Deventer 2015, p. 8.

Van den Burg e.a.[12] voegen aan deze Hofstra-definitie nog een element toe: kostenverhaal. Hun definitie luidt dan ook: r*etributies zijn betalingen die de overheid krachtens algemene regelen vordert ter zake van een concrete door haar in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst, en waarmee de overheid kosten verhaalt.*

De Commissie Christiaanse[13] definieert retributies als: *individueel toegerekende geldsommen die door overheidsdwang worden verkregen ter zake van concrete door de overheid als zodanig bewezen diensten waarbij (een deel van) de gemaakte kosten over de groep van gebruikers wordt omgeslagen en waarbij er geen direct verband gelegd kan worden tussen de individuele geldsom en het gebruik of genoten profijt.*

Schep[14] geeft als onderscheidende elementen voor een retributie als *gemeentelijk* heffingsinstrument dat deze: *is gebaseerd op individueel profijt, waarbij heffing zonder tegenprestatie op individueel niveau niet mogelijk is, gaat het om omslag van kosten op groepsniveau en is de opbrengst ter bestrijding van maximaal de kosten van de verstrekte tegenprestatie.*

Volgens Van Leijenhorst e.a.[15] zijn retributies in wezen gefiscaliseerde prijzen. Economisch rekent men retributies tot de prijzen, juridisch worden retributies als belastingen geduid.[16]

### 2.3.2 Gemeenschappelijke elementen

Gemeenschappelijke elementen in de gevonden definities van retributies zijn:
- gedwongen betalingen aan de overheid;
- op grond van algemene regels;
- voor concreet geleverde diensten aan individuen;
- door de overheid in haar functie;
- waarbij sprake is van kostenverhaal ter zake van de geleverde diensten.

**Voorbeeld**

Heffing van een recht/leges door een waterschap voor het in behandeling nemen van de aanvraag voor een watervergunning voor de aanleg van bouwwerken en kunstwerken in, op of nabij oppervlaktewaterlichamen of waterkeringen.

[12] M.P. van der Burg e.a., Compendium gemeentelijke belastingen en de Wet WOZ, Kluwer: Deventer 2013, p. 453.
[13] Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Staatsuitgeverij: Den Haag Juni 1983, p. 7.
[14] A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Eburon: Delft 2012, p. 48.
[15] G.J. van Leijenhorst e.a., Decentrale heffingen, Kluwer: Deventer 2015, p. 9.
[16] A.J. ten Hoedt, Weekblad Fiscaal Recht 1994/780.

## 2.4 Belastingen

### 2.4.1 Gevonden definities

Net als bij retributies is bij het begrip belastingen de Hofstra-definitie het meest gebruikt.[17] Hij omschrijft belastingen als: *gedwongen betalingen aan de overheid als zodanig, waar geen rechtstreekse individuele contraprestatie van de overheid tegenover staat, en die krachtens algemene regelen worden geheven.*

Niessen[18] definieert ook een verruimd belastingbegrip. In dit verruimde begrip zijn belastingen: *betalingen die de overheid op grond van een publiekrechtelijke regeling, uitsluitend of mede ter verwerving van inkomsten door de in die regeling aangewezen lichamen, en anders dan op grond van een privaatrechtelijke overeenkomst, dwangmatig en overeenkomstig algemene regelen vordert.*

Volgens de Commissie Christiaanse[19] zijn belastingen: *door overheidsdwang verkregen geldoverdrachten waar geen directe tegenprestatie tegenover staat.*

De VNG[20] hanteert als omschrijving van belasting: *een betaling die door de overheid krachtens algemene regelen wordt gevorderd, anders dan als straf en zonder dat tegenover die betaling een concrete, door de overheid als overheid individueel bewezen dienst staat.*

Schep[21] geeft als onderscheidende elementen voor een algemene belasting als *gemeentelijk* heffingsinstrument dat: *er geen of indirecte relatie is met profijt, dat de heffing onafhankelijk is van de tegenprestatie van de overheid, niet is gebaseerd op onderliggende kosten, en de opbrengst vrij besteedbaar is.* Schep betrekt in zijn definitie als enige de besteding van de opbrengsten van een (algemene) belasting; die is volgens hem vrij. De heffing hoeft geen relatie te hebben met onderliggende kosten.

### 2.4.2 Gemeenschappelijke elementen

Gemeenschappelijke elementen in de gevonden definities van belastingen zijn:
- gedwongen betalingen aan de overheid;
- op grond van algemene regels;
- zonder rechtstreekse individuele contraprestatie.

**Voorbeeld**

De inkomsten uit rijksbelastingen zoals de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting behoren tot de rijksmiddelen waaruit het Rijk mede waterbeheertaken bekostigt.

[17] R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer: Deventer 2010, p. 32. Niessen nam de bewerking van het boek over van H.J. Hofstra. Zie verder Commissie Onderzoek Financieringsstelsel Waterbeheer, Naar een financieringsstructuur passend bij integraal waterbeheer, Sdu: Den Haag 1992, p. 47; G.H. Addinck e.a., Milieurecht, W.E.J. Tjeenk Willink: Deventer 2001, p. 245; Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 239: Taakgericht heffen, Kluwer: Deventer 2009, p. 30; G.J. van Leijenhorst e.a., Decentrale heffingen, Kluwer: Deventer 2015, p. 8.

[18] R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer: Deventer 2010, p. 37.

[19] Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Staatsuitgeverij: Den Haag Juni 1983, p. 7.

[20] VNG, Waardering voor het gemeentelijk belastinggebied, VNG Uitgeverij: Den Haag 2002, p. 37.

[21] A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Eburon: Delft 2012, p. 48.

## 2.5 Bestemmingsheffingen

### 2.5.1 Gevonden definities

Niessen[22] omschrijft bestemmingsheffingen (of bestemmingsbelastingen) als: *op het profijtbeginsel berustende belastingen welke opbrengst wordt gereserveerd tot gehele of gedeeltelijke dekking van overheidsuitgaven voor algemene overheidstaken. Er is, anders dan bij (algemene) belastingen, een wezenlijke relatie tussen de opbrengst van de betreffende belasting en de financiering van uitgaven met die opbrengst.*

Volgens de Vereniging voor Belastingwetenschap[23] zijn bestemmingsheffingen: *belastingen waarvan de opbrengst wordt gereserveerd voor de gehele of gedeeltelijke dekking van de desbetreffende overheidsuitgaven waarbij de storting in een afzonderlijk overheidsfonds niet ongebruikelijk is.*

Van Leijenhorst e.a.[24] definiëren bestemmingsheffingen als: *belastingen waarvan de opbrengst is bestemd voor de gehele of gedeeltelijke dekking van overheidsuitgaven waarmee de belasting een wezenlijke relatie vertoont.*

Addinck e.a.[25] geven als elementen van bestemmingsheffingen dat: de *opbrengst wordt aangewend ter dekking van tevoren vastgestelde overheidsuitgaven, dat de heffing wordt opgelegd aan diegenen die belang hebben bij de overheidsactiviteiten die gefinancierd worden uit opbrengst van de heffing, maar waarbij dat verband niet rechtstreeks is in de zin dat bij de heffing sprake is van een contraprestatie voor de door de overheid verrichte werkzaamheden.*

De Sociaal-Economische Raad maakt in zijn advies over het Nationaal Milieubeleidsplan Plus onderscheid in algemene bestemmingsheffingen en specifieke bestemmingsheffingen.[26] Algemene bestemmingsheffingen: *worden gebruikt wanneer er geen identificeerbare groep vervuilers bestaat of wanneer het niet wenselijk wordt geacht de kosten in rekening te brengen aan de individuele of identificeerbare groep vervuilers. Kosten worden omgeslagen over het collectief van vervuilers. 'Vervuiling betaalt' in plaats van 'de vervuilers betalen'.* Specifieke bestemmingsheffingen: *worden gebruikt wanneer de kosten van een bepaalde vorm van vervuiling in rekening kunnen worden gebracht aan een identificeerbare groep vervuilers. De opbrengst zal worden ingezet voor het (mede) bekostigen van door of ten behoeve van die groep te treffen voorzieningen. 'De vervuilers betalen', in plaats van 'de vervuiler betaalt'.*

Schep[27] maakt eveneens onderscheid, maar dan in materiële en formele bestemmingsheffingen. Hij geeft als onderscheidende elementen voor een materiële bestemmingsheffing als *gemeentelijk* heffingsinstrument dat deze: i*s gebaseerd op groepsprofijt, dat heffing mogelijk is zonder individuele tegenprestatie van de overheid, dat geen heffing mogelijk is zonder tegenprestatie in de vorm van voorzieningen op groepsniveau, de kosten op groepsniveau worden omgeslagen, en de opbrengst ten behoeve van een specifiek doel of specifieke groep wordt aangewend en tot maximaal de kosten.* Voor formele bestemmingsheffingen geldt niet het vereiste dat voor

[22] R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer: Deventer 2010, p. 38.
[23] Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 239: Taakgericht heffen, Kluwer: Deventer 2009, p. 30.
[24] G.J. van Leijenhorst e.a., Decentrale heffingen, Kluwer: Deventer 2015, p. 8.
[25] G.H. Addinck e.a., Milieurecht, W.E.J. Tjeenk Willink: Deventer 2001, p. 245.
[26] SER, Advies over het Nationaal Milieubeleidsplan Plus, d.d. 21 september 1990, p. 25.
[27] A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Eburon: Delft 2012, p. 48.

belastingplicht sprake moet zijn van (groeps)profijt van de voorzieningen die zijn aangelegd met de opbrengst van de bestemmingsheffing.[28]

### 2.5.2 Gemeenschappelijke elementen

Aangezien het bij bestemmingsheffingen om belastingen gaat, zijn de elementen genoemd in de vorige paragraaf eveneens van belang. Aanvullende (gemeenschappelijke) elementen in de gevonden definities van bestemmingsheffingen zijn:

- opbrengst wordt geheel of gedeeltelijk aangewend voor overheidstaken (voorzieningen of diensten);
- belastingplichtige heeft profijt van, of belang bij die taken;
- maar er is daarbij geen sprake van een individuele contraprestatie.

**Voorbeeld**

De rioolheffing van gemeenten en de zuiveringsheffing van waterschappen.

## 2.6 Samenvatting

| Bekostigingsinstrument | Gemeenschappelijk elementen |
|---|---|
| **Prijzen** | – (niet fiscale) vergoeding<br>– als tegenprestatie<br>– voor een verleende dienst |
| **Retributies** | – gedwongen betalingen aan de overheid<br>– op grond van algemene regels<br>– voor concreet geleverde diensten aan individuen<br>– door de overheid in haar functie<br>– waarbij sprake is van kostenverhaal ter zake van de geleverde diensten |
| **Belastingen** | – gedwongen betalingen aan de overheid<br>– op grond van algemene regels<br>– zonder rechtstreekse individuele contraprestatie |
| **Bestemmingsheffingen** | – gedwongen betalingen aan de overheid<br>– op grond van algemene regels<br>– opbrengst wordt geheel of gedeeltelijk aangewend voor overheidstaken (voorzieningen of diensten)<br>– belastingplichtige heeft profijt van, of belang bij die taken<br>– maar er is daarbij geen sprake van een individuele contraprestatie |

[28] A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Eburon: Delft 2012, p. 53-54.

# 3 Belastingbeginselen

## 3.1 Inleiding

Bij belastingbeginselen gaat het gewoonlijk om de vraag hoe de fiscale lasten over burgers en bedrijven moeten worden verdeeld, waarbij belastingheffing ook kan worden gebruikt tot ondersteuning van het realiseren van beleidsdoelen (nevendoeleinden en instrumenteel gebruik)[29].

In dit hoofdstuk komen de volgende belastingbeginselen aan de orde:
- profijtbeginsel;
- de vervuiler betaalt;
- kostenveroorzakingsbeginsel;
- belang-betaling-zeggenschap;
- solidariteitsbeginsel;
- draagkrachtbeginsel;
- de baathebber betaalt;
- de gebruiker betaalt;
- de belanghebbende betaalt.

Per belastingbeginsel wordt eerst een aantal in de geraadpleegde bronnen gevonden definities of beschrijvingen weergegeven. Vervolgens wordt per belastingbeginsel bekeken welke elementen de gevonden definities (het meest) gemeenschappelijk hebben. Dit wil dus niet zeggen dat in elke definitie het betreffende element telkens voorkomt, wel dat dit element vaker wordt genoemd.

## 3.2 Profijtbeginsel

### 3.2.1 Gevonden definities

W.J. de Langen[30] definieert het profijtbeginsel als: *de heffing van belasting naar de mate waarin ieder profijt heeft van de overheidswerkzaamheden*.

De Kam e.a.[31] stellen dat het profijtbeginsel *is gebaseerd op de gedachte dat burgers en bedrijven moeten bijdragen aan de kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen naar de mate van profijt dat zij van die voorzieningen hebben.*

Volgens de Vereniging voor Belastingwetenschap[32] houdt het profijtbeginsel in *dat de belasting moet worden geheven naar de mate waarin de belastingbetaler van de overheidswerkzaamheden voordeel ondervindt*. Over dit beginsel merkt de Vereniging verder op: *Voor de toepassing van dit beginsel is nodig dat het voordeel dat de belastingbetaler of groep van belastingbetalers van de overheidswerkzaamheden ondervindt (het 'profijt'), apart kan worden gezet en kan worden gekwantificeerd als maatstaf voor de op te leggen heffing. Dat lukt vrij aardig bij retributies, is al iets moeilijker als het gaat om bestemmingsheffingen en is een fictie met betrekking tot belastingen omdat daar van een herkenbare en concrete band tussen belastingbetaling en profijt geen sprake is.*

[29] E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer: Deventer 2010, p. 56 en 122.
[30] W.J. de Langen, Grondbeginselen van ons belastingstelsel (oratie), N, Samson N.V.: Alphen aan den Rijn, 1950, p. 8.
[31] De Kam e.a., Belastingrecht in Hoofdlijnen, Kluwer: Deventer, 2009, p. 29.
[32] Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 239: Taakgericht heffen, Kluwer: Deventer 2009, p. 29.

Schep[33] geeft aan dat het profijtbeginsel *is gebaseerd op de gedachte dat burgers en bedrijven moeten bijdragen aan de kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen naar de mate van profijt dat zij van die voorzieningen hebben.*

Verder maakt Schep[34] een onderscheid tussen het positief en negatief profijtbeginsel:

*'Positief en negatief profijtbeginsel*
*In de literatuur wordt wel onderscheid gemaakt tussen het positieve en het negatieve profijtbeginsel. Is een heffing gebaseerd op het positieve profijtbeginsel dan vormt het profijt dat van bepaalde voorzieningen, werken, werkzaamheden en/of activiteiten wordt genoten de rechtvaardiging voor de financiële bijdrage aan de bekostiging daarvan. Het negatieve profijtbeginsel wordt ook wel aangeduid als het kostenveroorzakingsprincipe. De financiële bijdrage is in dat geval niet zozeer gebaseerd op het profijt bij voorzieningen, maar op het feit dat de bijdrageplichtige kosten veroorzaakt waardoor de overheid genoodzaakt is bepaalde voorzieningen te treffen of de dimensionering van voorzieningen aan te passen. Het adagium 'de vervuiler betaalt', welk ten grondslag ligt aan diverse milieuheffingen is de bekendste uiting van deze negatieve variant van het profijtbeginsel.'*

Volgens de VNG[35] houdt het profijtbeginsel in *dat de belasting moet worden geheven naar de mate waarin de belastingbetaler van de overheidswerkzaamheden voordeel ondervindt.*

Bervoets e.a[36]. definiëren profijtbelasting als: *een belasting die wordt geheven naar de mate waarin de individuele burger profiteert van overheidsvoorzieningen.*

Groenewegen[37] maakt een onderscheid tussen het *profijtbeginsel in ruime en in enge zin*. Bij het profijtbeginsel in ruime zin is er potentieel profijt van de voorzieningen van de overheid (bijvoorbeeld de onroerendezaakbelastingen) en bij het profijtbeginsel in enge zin is er direct individueel profijt van een contraprestatie van de overheid (bijvoorbeeld de baatbelasting).

De OESO geeft de volgende definitie van 'the benificiary pays principle' als één van de vier beginselen van de financiering van het waterbeheer[38]:

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

Dit beginsel wordt ook wel een 'cost recovery principle' genoemd[39]. Feitelijk gaat het hier om het profijtbeginsel.

Specifiek in het kader van het waterbeheer is in het eindrapport van het interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO)[40] naar de bekostiging van het regionale waterbeheer, over het profijtbeginsel het volgende gezegd:

[33] A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Eburon: Delft 2012, p. 66.
[34] A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Eburon: Delft 2012, p. 66.
[35] VNG, Waardering voor het gemeentelijk belastinggebied, VNG Uitgeverij: Den Haag 2002, p. 21.
[36] Bervoets e.a., Kort bestek lokale belastingen, Reed Business: Amsterdam 2011, p. 34.
[37] Groenewegen, Profijtbeginsel en gemeentelijke belastingheffing, NDFR, SDU, 24 mei 2013.
[38] OECD Studies on Water, A Framework for Financing Water Resources Management In Brief, October 2012.
[39] OECD, Studies on Water A Framework for Financing Water Resources Management, 2012.
[40] Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 428, nr. 1, rapport als bijlage bij brief, p. 23.

*'Bij toepassing van het profijtbeginsel wordt een relatie gelegd tussen het belang dat iemand heeft bij het functioneren van het watersysteem en de hoogte van de heffing die hij betaalt. De gebruiker kan zowel een individu zijn, als een homogene groep van gebruikers. (…)*
*Uitgangspunten bij toepassing van het profijtbeginsel zijn:*
- *Het gebruik van de ene (groep) gebruiker(s) gaat ten koste van de andere (groep) gebruiker(s);*
- *De betaling is mede afhankelijk van het profijt dat een (groep) gebruiker(s) heeft van het watersysteem;*
- *Het profijt van de ene (groep van) gebruiker(s) verschilt met dat van de andere (groep van) gebruiker(s);*
- *Gebruikers kunnen worden uitgesloten.'*

#### 3.2.2 Gemeenschappelijke elementen

Gemeenschappelijke elementen in de gevonden definities van het profijtbeginsel zijn:
- bijdrage van burgers en bedrijven;
- aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen;
- naar de mate van profijt van die voorzieningen.

### 3.3 De vervuiler betaalt

#### 3.3.1 Gevonden definities

Het uitgangspunt 'de vervuiler betaalt' is voor het eerst in 1972 geformuleerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)[41]. Het is in 1975 overgenomen in Europese regelgeving en is terug te vinden in het huidige artikel 191, tweede lid, Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). Uitwerking is onder andere terug te vinden in de Kaderrichtlijn Afvalstoffen[42] en de Kaderrichtlijn Water[43].

Artikel 9 van de Kaderrichtlijn Water luidt:

*'Kostenterugwinning voor waterdiensten*
*1. De lidstaten houden rekening met het beginsel van terugwinning van de kosten van waterdiensten, inclusief milieukosten en kosten van de hulpbronnen, met in achtneming van de economische analyse volgens Bijlage III en overeenkomstig met name het beginsel dat de vervuiler betaalt.*
*De lidstaten zorgen er tegen het jaar 2010 voor:*
- *dat het waterprijsbeleid adequate prikkels bevat voor de gebruikers om de watervoorraden efficiënt te benutten, en daardoor een bijdrage te leveren aan de milieudoelstellingen van deze richtlijn;*
- *dat de diverse watergebruiksectoren, tenminste onderverdeeld in huishoudens, bedrijven en landbouw, een redelijke bijdrage leveren aan de terugwinning van kosten van waterdiensten, die gebaseerd is op de economische analyse uitgevoerd volgens bijlage III en rekening houdt met het beginsel dat de vervuiler betaalt.'*

In de Kaderrichtlijn Water staat geen definitie van 'de vervuiler betaalt'.

[41] OECD Recommendation on Guiding Principles concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, 26 mei 1972 – C(72)128.
[42] Richtlijn 2008/98/EG van 19 november 2008 betreffende afvalstoffen en tot intrekking van een aantal richtlijnen.
[43] Richtlijn 2000/60/EG van 23 oktober 2000 tot vaststelling van een kader voor communautaire maatregelen betreffende het waterbeleid, considerans overwegingen 11 en 38. Zie tevens artikel 9, eerste lid.

De OESO geeft de volgende definitie van de vervuiler betaalt als één van de vier beginselen van de financiering van het waterbeheer[44]:

*'The Polluter Pays principle creates conditions to make pollution a costly activity and to either influence behaviour (and reduce pollution) or generate revenues to alleviate pollution and compensate for welfare loss. This principle is efficient to the extent that it internalises the external costs of pollution."*[45]

Bij de behandeling van de Rijksbegroting voor 1974 is over het beginsel van de vervuiler betaalt het volgende gezegd[46]:

*'Wat de toerekening van de kosten betreft gaat, zoals bekend, de Nederlandse milieuwetgeving uit van het principe: 'de vervuiler betaalt'. Nadat dit principe in mei 1972 door de OESO-Raad was aanvaard, hebben de voor milieuvraagstukken verantwoordelijke Ministers van de lidstaten van de Europese Gemeenschappen tijdens hun bijeenkomst te Bonn op 31 oktober 1972 het principe eveneens onderschreven. Daarbij werd, evenals in de OESO, de mogelijkheid van uitzonderingen en speciale regelingen, in het bijzonder gedurende de overgangsperioden, opengelaten, mits deze niet tot aanzienlijke ontwrichtingen in de internationale handel en investeringen leiden. Ter vermijding van misverstanden moge de ondergetekende opmerken dat het principe 'de vervuiler betaalt' geen juridisch principe is in die zin dat het zou beogen aan te wijzen wie de kosten van milieuvervuiling of milieumaatregelen op grond van schuld of verantwoordelijkheid voor zijn rekening zou moeten nemen. Het principe is een allocatiebeginsel, dat beoogt te verzekeren dat de kosten van milieumaatregelen en milieuvervuiling in de kosten van de betrokken produktie of consumptie worden opgenomen, in plaats van door de gemeenschap als geheel te worden gedragen. Hierdoor wordt bereikt dat de kosten van milieumaatregelen en milieuvervuiling in aanmerking worden genomen bij de beslissingen ten aanzien van produktie en consumptie. Dit zal bijdragen tot een verantwoorde afweging tussen de milieudoelstelling en de traditionele sociaal-economische doelstellingen.'*

Bij de behandeling van de Rijksbegroting 1975 is gezegd[47]:

*'Wat betreft ten slotte het uitgangspunt 'de vervuiler betaalt' wil de ondergetekende er ook op deze plaats op wijzen dat de betekenis van dit instrument voor haar niet in de eerste plaats ligt in de bevordering van een 'optimale economische allocatie'. Dat is belangrijk voor onze economie maar niet de eerste verantwoordelijkheid voor een minister belast met de zorg voor de milieuhygiëne. Dat het allocatiebeginsel van de economie tevens inhoudt dat door het in rekening brengen van de milieukosten de verhouding tussen activiteiten met relatief meer vervuiling en die met minder vervuiling in gunstige zin wordt beïnvloed, is uiteraard ook voor het milieubeleid van belang. De principiële betekenis van dit beginsel voor het milieubeleid is gelegen in het feit dat de maatschappelijke verantwoordelijkheid voor het voorkomen van milieuverontreinigingen in eerste instantie berust bij degenen die milieuverontreinigende activiteiten ontplooien. Het is tegen deze achtergrond dat de vervuilers in principe aansprakelijk worden gesteld voorde kosten van het terugdringen van de verontreiniging. Deze verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid blijft niet beperkt tot voorkomen van de momenteel technisch vermijdbare vervuiling, maar strekt zich conform de milieuhygiënische doelstellingen uit tot het terugdringen van de verontreiniging tot op een op langere termijn verantwoord geacht niveau. De voor het bereiken van deze*

[44] OECD Studies on Water, A Framework for Financing Water Resources Management In Brief, October 2012.
[45] De Nederlands vertaling kan luiden: 'Het principe van de vervuiler betaalt schept voorwaarden om de vervuiling te maken tot een kostbare activiteit en om gedrag te beïnvloeden (en vervuiling te verminderen) of om inkomsten te genereren om de vervuiling te verminderen en ter compensatie van het verlies aan welvaart. Dit principe is efficiënt voor zover zij de externe kosten van vervuiling internaliseert.'
[46] Tweede Kamer, vergaderjaar 1973-1974, 12 600, hoofdstuk XIII, nr. 2, p. 13.
[47] Tweede Kamer, vergaderjaar 1975-1976, 13 600, hoofdstuk XVII, nr. 2, p. 59.

*kwaliteitsdoelstelling benodigde technologische ontwikkelingen en aanpassingen in het produktie- en consumptiepatroon en daaraan verbonden kosten dienen derhalve aan de afzonderlijke vervuilende produktie- en consumptie-activiteiten te worden toegerekend. Afwijkingen van het beginsel de vervuiler betaalt dienen beperkt te blijven tot gevallen waarin een onverkorte toepassing tot maatschappelijk ongewenste gevolgen zou kunnen leiden.'*

In het kader van het Nationaal Milieubeleidsplan is het beginsel van de vervuiler betaalt gedefinieerd als: *'degene die verantwoordelijk is voor een bepaalde vervuiling dient de kosten van het opruimen of het voorkomen daarvan voor zijn rekening te nemen'*.[48]

Daarbij worden verschillende verschijningsvormen van dit beginsel onderscheiden, wat wel wordt aangeduid als de 'bekostigingsviertrap'[49]:

1. Toepassing van directe regelgeving, waarbij een individuele vervuiler de kosten van het nemen van maatregelen zelf draagt (de vervuiler betaalt in zijn meest zuivere vorm).
2. Specifieke bestemmingsheffingen, waarbij een identificeerbare groep vervuilers kan worden aangewezen (een minder stringente vorm van het beginsel van de vervuiler betaalt; er is eerder sprake van 'vervuilers betalen' dan 'de vervuiler betaalt').
3. Algemene bestemmingsheffingen, waarbij het niet mogelijk is een identificeerbare groep vervuilers aan te wijzen, waardoor de kosten over het collectief van vervuilers wordt omgeslagen (een nog minder stringente vorm van de vervuiler betaalt, zonder dat het principe geheel wordt losgelaten; er is eerder sprake van 'vervuiling betaalt' dan van 'vervuilers betalen').
4. Algemene middelen, wanneer vervuiling niet is terug te voeren op afzonderlijke typen vervuiling dan wel groepen van vervuilers, of wanneer het niet billijk is een groep (vervuilers) aan te spreken.

Uit de literatuur blijkt dat het beginsel van de vervuiler betaalt weliswaar een leidend beginsel van milieubeleid is, maar in essentie een economisch beginsel is. Zie bijvoorbeeld Milieurecht onder redactie van prof.dr. Ch. Drupsteen e.a.[50]:

*'In essentie houdt het beginsel niet meer in dan dat de vervuiler zelf verantwoordelijk is voor de kosten van het voorkomen en/of bestrijden van de door hem veroorzaakte verontreiniging. Hij mag deze kosten niet afwentelen op de collectiviteit om zo een concurrentievoordeel te behalen. Het beginsel heeft dus een economische strekking en is erop gericht concurrentievervalsing te voorkomen door de veroorzaker te verplichten te betalen voor de door hem teweeggebrachte negatieve externe effecten.'*

Volgens de OESO wordt als vervuiler aangemerkt[51]:

*'Who is the polluter ? (…) This point was virtually ignored in the early OECD texts(1)(2), because the polluter was quite clearly the person whose activity had given rise to the pollution. At Community level, the polluter was defined in 1975(8) as the person who directly or indirectly causes deterioration of the environment or establishes conditions leading to its deterioration. For pollution from an industrial plant, the polluter is usually the plant operator. Cases of pollution linked to transport and consumption are more difficult to decide. On grounds of economic efficiency and administrative convenience, it is occasionally appropriate to identify the polluter as the economic agent playing a decisive role in the pollution, rather than the agent actually originating it.'*

[48] Tweede Kamer, vergaderjaar 1990-1991, 21 137, nr. 95, p. 7.
[49] Tweede Kamer, vergaderjaar 1990-1991, 21 137, nr. 95, p. 8 t/m 11.
[50] Ch. Backus e.a., Milieurecht, zesde druk, Kluwer: Deventer 2006, p. 37.
[51] OCDE/GD(92)81, The polluter-pays principle, OECD Analyses and Recommendations, Paris 1992.

### 3.3.2 Gemeenschappelijke elementen

Gemeenschappelijke elementen in de gevonden definities van het beginsel van de vervuiler betaalt zijn:

- bijdrage van burgers en bedrijven;
- aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen;
- naar de mate van vervuiling;
- eventueel met als doel om het gedrag van de vervuiler te beïnvloeden (vervuiling verminderen).

Bezien vanuit verschijningsvormen van de vervuiler betaalt in de bekostigingsviertrap, verschillen de mate waarin de vervuiling voor rekening van de vervuiler komt, de mate van beïnvloeding van het gedrag van de vervuiler en de mate waarin de kosten van vervuiling internaliseren in de prijs van het product.

## 3.4 Kostenveroorzakingsbeginsel

### 3.4.1 Gevonden definities

Het kostenveroorzakingsbeginsel en het profijtbeginsel worden door de wetgever als te onderscheiden, maar samenhangende begrippen gezien[52]:

*'Het Kabinet hecht aan het profijtbeginsel en het kostenveroorzakingsbeginsel en kiest er dan ook voor leges niet af te schaffen. Afschaffing van leges is alleen aan de orde indien ook de vergunningprocedure wordt afgeschaft. Als zou worden gekozen voor afschaffing van leges terwijl de vergunningprocedure gehandhaafd blijft, wordt een deel van kosten die overheden maken ten behoeve van vergunningverlening niet meer gedekt. De 'gederfde leges' zouden dan moeten worden gecompenseerd uit een verhoging van andere (lokale) belastingtarieven of door herschikking van de bestaande middelen. Het Kabinet vindt het niet wenselijk om alle kosten voor vergunningverstrekking uit de algemene middelen te betalen. De vergunningaanvrager heeft profijt van het verkrijgen van de vergunning, en het is dan ook logisch dat de vergunningaanvrager (een deel van) de kosten voor de vergunningverstrekking voor zijn of haar rekening neemt.'*

Tevens[53]:

*'Op basis van het kostenveroorzakingsbeginsel en het profijtbeginsel hecht ik eraan dat de rekening wordt neergelegd bij de aanvrager van de dienst.'*

Het kostenveroorzakingsbeginsel komt ook uitgebreid aan de orde in het rapport van de Commissie Togtema[54]. Hierin wordt het kostenveroorzakingsbeginsel als een vorm van negatief belang aangemerkt:

*'Er is namelijk sprake van belangrijke verschillen in belang tussen gebouwd en ongebouwd, zowel waar het gaat om het hebben van voordeel bij het watersysteem als waar het gaat om het veroorzaken van kosten in het watersysteembeheer.*

*(…)*

[52] Tweede Kamer, vergaderjaar 2005-2006, 29 515, nr. 140, p. 26.
[53] Brief van 25 oktober 2013 van de Minister van BZK aan Tweede kamer, Beantwoording kamervragen inzake gestegen legestarieven, kenmerk 2013-0000542991.
[54] Waterschapsbelastingen in de 21e eeuw, Eindrapport van de Commissie onderzoek financiering, Unie van Waterschappen, oktober 1999, p. 47 en 48.

*Er is namelijk sprake van duidelijke verschillen in belang tussen de verschillende categorieën grondgebruikers, zowel wanneer gekeken wordt naar de mate waarin voordeel wordt genoten als naar de mate van kostenveroorzaking.*
*Het eerste element wordt wel aangeduid als belang in positieve zin. Het gaat hierbij om het voordeel dat de heffingplichtige heeft van de waterstaatkundige infrastructuur en activiteiten van het waterschap. Het tweede element wordt wel gekarakteriseerd als het belang in negatieve zin dat zich manifesteert in het optreden van kostenveroorzaking.*

(…)

*Het tarief per hectare wordt om deze reden beïnvloed door twee factoren:*
- *de kostenveroorzaking per hectare (de negatieve component van belang);*
- *de gemiddelde waarde (de positieve component van belang).'*

In de wetsgeschiedenis van de Wet modernisering waterschapsbestel komt het kostenveroorzakingsbeginsel eveneens aan de orde[55]:

*'De keuze om de watersysteemheffing op zowel het solidariteit als het profijtbeginsel te baseren komt voort uit het feit dat het waterschap zowel maatregelen treft die aan eenieder in het gebied min of meer gelijkelijk ten goede komen (algemeen belang), als maatregelen in het belang van een of meer specifieke groepen (specifieke belang). Het toerekenen van maatregelen of voorzieningen naar bijzondere groepen van belanghebbenden impliceert overigens niet dat een kostentoedeling op basis van een precieze kostenveroorzaking mogelijk zou zijn. Bedacht moet immers worden dat maatregelen in de regel veelal effect hebben op het functioneren van het gehele (deel)watersysteem, en daarmee ook op de mate waarin tegemoet wordt gekomen aan het belang van alle categorieën. Het effect kan bij de ene set van maatregelen voornamelijk ten goede komen aan een ieder gelijkelijk (het collectief), terwijl bij een andere set van maatregelen een bepaalde categorie meer profiteert dan een andere categorie. Ook binnen de categorie is lang niet altijd sprake van een gelijke mate van profijt. Het bepalen van de mate van het effect van maatregelen voor elke categorie afzonderlijk en op basis daarvan de kostentoedeling vaststellen, is in de praktijk een zeer moeilijke, theoretische en weinig transparante aangelegenheid. Dit blijkt al uit de uitwerking van de tot voor kort veel gebruikte bekostigingsstructuur voor het waterkwantiteitsbeheer op basis van kostenveroorzaking (de zogenoemde methode Oldambt), die in de praktijk als ondoorzichtig en ingewikkeld wordt ervaren. Het hanteren van het principe van kostenveroorzaking als basis voor een bekostigingsstructuur voor het gehele watersysteembeheer is daarom geen begaanbare weg. Daar komt bij dat het merendeel van de waterschappen – juist om deze redenen – de methode Oldambt al verlaten heeft en overgegaan is op een methodiek gebaseerd op waardeverhouding, de zogenoemde methode Delfland. De hier voorgestelde bekostigingsstructuur, die aansluit bij de methode Delfland, beperkt zich tot een uitwerking van de relatie tussen belang en betaling, waarbij er slechts een beperkte relatie bestaat met de kostenveroorzaking. Daar staat tegenover dat er een eenvoudige en transparante bekostigingsstructuur verkregen wordt, die fiscaal-juridisch robuust is.'*

En[56]:

*'In de huidige bekostigingsstructuur bestaat de mogelijkheid om – door het instellen van omslagklassen – een nadere detaillering in de kostentoedeling aan te brengen (classificatie). Door te classificeren beogen waterschappen zo goed mogelijk de kosten toe te rekenen aan degenen die*

[55] Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 601, nr. 3, p. 23.
[56] Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 601, nr. 3, p. 26.

*belang hebben bij de maatregelen. In beginsel wordt getracht zo nauwkeurig mogelijk invulling te geven aan het beginsel van kostenveroorzaking.'*

Ook Schep[57] plaatst het kostenveroorzakingsbeginsel in de context van het profijtbeginsel:

*'Positief en negatief profijtbeginsel*
*In de literatuur wordt wel onderscheid gemaakt tussen het positieve en het negatieve profijtbeginsel. Is een heffing gebaseerd op het positieve profijtbeginsel dan vormt het profijt dat van bepaalde voorzieningen, werken, werkzaamheden en/of activiteiten wordt genoten de rechtvaardiging voor de financiële bijdrage aan de bekostiging daarvan. Het negatieve profijtbeginsel wordt ook wel aangeduid als het kostenveroorzakingsprincipe. De financiële bijdrage is in dat geval niet zozeer gebaseerd op het profijt bij voorzieningen, maar op het feit dat de bijdrageplichtige kosten veroorzaakt waardoor de overheid genoodzaakt is bepaalde voorzieningen te treffen of de dimensionering van voorzieningen aan te passen. Het adagium 'de vervuiler betaalt', welk ten grondslag ligt aan diverse milieuheffingen is de bekendste uiting van deze negatieve variant van het profijtbeginsel.'*

Zie in gelijke zin de derde Nota waterhuishouding[58]:

*'Doordat de bekostiging van het waterbeheer oorspronkelijk op basis van een beperkt aantal erkende belangen heeft plaatsgevonden, hebben de ontwikkelingen in de afgelopen eeuw al tot verbreding en detaillering van de financieringsstructuur geleid (classificatie, meer belangen betalen mee, veroorzakingsprincipe vertaald als «negatief belang»).'*

In artikel 9 van de Kaderrichtlijn Water staat het beginsel van terugwinning van de kosten van waterdiensten. Dit is echter niet hetzelfde als het kostenveroorzakingsbeginsel. Het kostenterugwinningsbeginsel betreft de verplichting de kosten van waterdiensten terug te winnen, terwijl het bij kostenveroorzakingsbeginsel gaat om een verdeling van de kosten naar de mate van kostenveroorzaking.

Een meer economische invalshoek van het kostenveroorzakingsbeginsel is te vinden in de Technische informatie over de publicatie Nota van toelichting, Besluit markt en overheid[59]:

'*De kosten van productiemiddelen die voor een economische activiteit worden gebruikt, dienen te worden toegerekend aan desbetreffende activiteit, het zogenaamde kostenveroorzakingsbeginsel, om te komen tot de integrale kosten.'*

Het gaat hier in feite om het internaliseren van deze kosten in de prijs van het product.

### 3.4.2 Gemeenschappelijke elementen

Duidelijke definities van het kostenveroorzakingsbeginsel zijn er niet. Uit de hiervoor gegeven beschrijvingen en de samenhang met het profijtbeginsel, komen wij tot de volgende gemeenschappelijke elementen:

- bijdrage van burgers en bedrijven;
- aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen;
- naar de mate dat zij de kosten van die voorzieningen veroorzaken;
- eventueel met als doel om het gedrag van de kostenveroorzaker te beïnvloeden (kostenveroorzaking verminderen).

[57] A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Eburon: Delft 2012, p. 66.
[58] Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 21 250, nrs. 1-2, p. 43.
[59] Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, Bijlage bij Kamerstuk 31354, nr. 41.

## 3.5 Belang-betaling-zeggenschap

### 3.5.1 Gevonden definities

Het beginsel belang-betaling-zeggenschap komt alleen voor bij de waterschappen.

Van den Berg[60] zegt hierover: v*ooral de relatie tussen belang, betaling en zeggenschap als leidend principe, onderscheidt waterschappen van andere overheden. Van oudsher is karakteristiek voor waterschappen dat degenen die direct en continu belang hebben bij de taakuitoefening van een waterschap, daarvan de kosten dragen en vertegenwoordigd zijn in het bestuur van het waterschap. Deze koppeling is kenmerkend voor de functionele bestuursvorm van waterschappen.*

Het beginsel belang-betaling-zeggenschap vindt zijn oorsprong in het in 1974 verschenen rapport 'Het waterschap en zijn toekomst' van de door de Minister van Verkeer en Waterstaat ingestelde Studiecommissie Waterschappen. Deze studiecommissie accentueert de functionele bestuursvorm van het waterschap, waarbij de koppeling van belang, betaling en zeggenschap het centrale uitgangspunt is. De omslagplichtige categorieën dienden volgens de studiecommissie te corresponderen met de in waterschapsbestuur vertegenwoordigde categorieën van belanghebbenden.[61]

Volgens Van Leijenhorst e.a.[62] houdt belang-betaling-zeggenschap in: *zij die belang hebben bij de taakuitoefening van het waterschap hebben zeggenschap in het waterschap en betalen de kosten van de taakuitoefening van het waterschap.*

Over de trits belang-betaling-zeggenschap zeggen Van Leijenhorst e.a.[63]: *de trits hield in dat degene die belang had bij de taakuitoefening van het waterschap belasting moest betalen. Daarvoor kreeg hij ook zeggenschap. Op grond van de trits was de bestuurssamenstelling, via een complexe berekening, gekoppeld aan de belastingopbrengsten per categorie van belastingplichtigen*.

Groenewegen[64] beschrijft de trits belang-betaling-zeggenschap als volgt: *uitgangspunt bij de taakuitoefening door het waterschap en bekostiging daarvan is dat degenen die direct en continu belang daarbij hebben ook de kosten daarvan moeten dragen en daardoor waren vertegenwoordigd in het waterschapsbestuur.*

Sinds de Wet modernisering waterschapsbestel is de trits belang-betaling-zeggenschap losser geworden[65]:

*'De huidige wens tot vereenvoudiging van het waterschapsbestel leidt tot een opnieuw bezien van de invulling van de trits. Daarbij spelen, meer dan vroeger, bestuurlijke overwegingen een rol: transparantie en herkenbaarheid van het waterschapsbestuur voor de burger en een robuust, transparant en een eenvoudiger financieringssysteem. Dit leidt tot een doorgaan op de reeds eerder ingeslagen weg waarbij de relatie belang-betaling en de relatie belang-zeggenschap ieder afzonderlijk zo goed mogelijk ingevuld wordt.*

[60] Van den Berg, Belastingwijzer waterschapsbelastingen, Kluwer: Deventer 2009, p. 21.
[61] H.J.M.H. Havekes, Functioneel decentraal waterbestuur: borging, bescherming en beweging, Proefschrift, oktober 2008, p. 212.
[62] G.J. van Leijenhorst e.a., Decentrale heffingen, Kluwer: Deventer 2015, p. 4.
[63] G.J. van Leijenhorst e.a., Decentrale heffingen, Kluwer: Deventer 2015, p. 574.
[64] Groenewegen, Fiscale aspecten gemeentelijke milieutaken, SDU: Amersfoort 2009, p. 378.
[65] Tweede Kamer, vergaderjaar 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 12-13.

*Bij deze moderne invulling wordt rekening gehouden met beide hoofdtaken van het waterschap: zowel de zorg voor het watersysteem als de zorg voor de afvalwaterzuivering. Doordat beide taken verschillende belangengroepen kennen, en daarnaast de heffing op verschillende principes gebaseerd is, ligt het accent zoals gezegd tegenwoordig veeleer op enerzijds de relatie belang – betaling (wie belang heeft, betaalt) en anderzijds op de relatie belang – zeggenschap (wie belang heeft, heeft zeggenschap), en minder op de relatie betaling – zeggenschap. Betaling en zeggenschap zijn beide een afgeleide van het belang, echter zonder een strikte onderlinge relatie. Om zowel aan de relatie belang-betaling als aan de relatie belang-zeggenschap een invulling te geven die recht doet aan de bovengenoemde wensen van transparantie, herkenbaarheid, robuustheid en eenvoud, zijn de categorieën in de artikelen 11 en 116 van de Waterschapswet opnieuw afgebakend. De symmetrie zoals die nu, althans op papier, tussen beide artikelen bestaat, is daarbij verlaten.'*

### 3.5.2 Gemeenschappelijke elementen

Wij komen tot de volgende gemeenschappelijke elementen:
- burgers en bedrijven die belang hebben bij de taakuitoefening van het waterschap;
- betalen naar de mate van hun belang bij de taakuitoefening van het waterschap;
- en hebben zeggenschap in het bestuur van het waterschap.

## 3.6 Solidariteitsbeginsel

### 3.6.1 Gevonden definities

Bij de meer algemene uitleg van het begrip 'solidariteit' is sprake van inkomens- of risico-overdrachten van de ene groep naar de andere groep, ofwel gebaseerd op eenzijdigheid (altruïsme) ofwel gebaseerd op wederkerigheid (bijvoorbeeld bij verzekeringen, waarbij risico's worden gedeeld). Bij risico-overdrachten bestaat de solidariteit dan uit het feit dat degenen met lage risico's mede de lasten dragen van degenen met veel risico's. Bij inkomensoverdrachten kan het bijvoorbeeld gaan om bijdragen op basis van draagkracht[66].

Specifiek in het kader van het waterbeheer is in het eindrapport van het interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO)[67] naar de bekostiging van het regionale waterbeheer, over het solidariteitsbeginsel het volgende gezegd:

*'Profijt versus solidariteit*
*Bij het beantwoorden van de vraag of een bekostigingsstructuur op basis van solidariteit dan wel profijt vorm moet worden gegeven speelt de vraag of de voorziening een individueel of een collectief karakter heeft. Een (groep van) gebruiker(s) kan meer profijt hebben van een voorziening dan een andere (groep van) gebruiker(s). In het algemeen ligt het profijtbeginsel voor de hand wanneer een voorziening een individueel karakter heeft. Bij een collectieve voorziening, waarbij niemand van het gebruik kan worden uitgesloten en het gebruik van de een niet ten koste gaat van de ander, ligt een bekostiging op basis van solidariteit meer voor de hand. Bij solidariteit wordt in de bekostigingsstructuur geen onderscheid gemaakt tussen de verschillende (groepen van) gebruikers van het watersysteem en hun betaling. Betaling op basis van solidariteit hoeft overigens niet per sé te betekenen dat (groepen van) gebruiker(s) evenveel betalen. Solidariteit kan worden bepaald op basis van een vast bedrag per huishouden, maar ook op basis van het inkomen. Essentieel is dat de relatie met het profijt is doorbroken.*

[66] K.P. Goudswaard (2005), 'Grenzen aan solidariteit', in: P. de Beer, J. Bussemaker en P. Kalma (red.), Keuzen in de sociale zekerheid, De Burcht / Wiardi Beckman Stichting, Amsterdam, p. 38-52.
[67] Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 428, nr. 1, rapport als bijlage bij brief, p. 23.

*Uitgangspunten voor de vormgeving op basis van het solidariteitsbeginsel zijn:*
- *De aanspraken van de ene (groep) gebruiker(s) gaan niet ten koste van de andere (groep) gebruiker(s). Het heeft dan weinig zin om de ene groep gebruikers meer aan te slaan dan de andere;*
- *De betaling is onafhankelijk van de aanspraken die een (groep) gebruiker(s) doet op het watersysteem;*
- *Het is vrijwel onmogelijk en/of ondoelmatig om bepaalde groepen uit te sluiten van gebruik.'*

In de wetsgeschiedenis van de Wet modernisering waterschapsbestel komt het solidariteitsbeginsel eveneens aan de orde[68]:

*'De keuze om de watersysteemheffing op zowel het solidariteit als het profijtbeginsel te baseren komt voort uit het feit dat het waterschap zowel maatregelen treft die aan eenieder in het gebied min of meer gelijkelijk ten goede komen (algemeen belang), als maatregelen in het belang van een of meer specifieke groepen (specifieke belang). Het toerekenen van maatregelen of voorzieningen naar bijzondere groepen van belanghebbenden impliceert overigens niet dat een kostentoedeling op basis van een precieze kostenveroorzaking mogelijk zou zijn. Bedacht moet immers worden dat maatregelen in de regel veelal effect hebben op het functioneren van het gehele (deel)watersysteem, en daarmee ook op de mate waarin tegemoet wordt gekomen aan het belang van alle categorieën. Het effect kan bij de ene set van maatregelen voornamelijk ten goede komen aan een ieder gelijkelijk (het collectief), terwijl bij een andere set van maatregelen een bepaalde categorie meer profiteert dan een andere categorie.'*

Ook in de bekostiging van de primaire waterkeringen (Hoogwaterbeschermingsprogramma) zitten aspecten van solidariteit[69]:

'*Deze verdeelmaatstaven zijn gebaseerd op solidariteit bij de verdeling van de € 81 mln. over de waterschappen. De maatstaven zijn eenvoudig, transparant, eenduidig en niet beïnvloedbaar door de waterschappen. Grondgedachte is dat een waterschap met veel belastingbetalers meer bijdraagt dan een waterschap met weinig belastingbetalers, zodat de effecten per belastingbetaler beperkt zijn.'*

### 3.6.2 Gemeenschappelijke elementen

Duidelijke definities van het solidariteitsbeginsel zijn er niet. Uit de hiervoor gegeven beschrijvingen komen wij tot de volgende gemeenschappelijke elementen:
- bijdrage van burgers en/of bedrijven;
- aan de kosten van door de overheid tot stand gebrachte collectieve voorzieningen;
- waarbij (in de bijdrage) geen onderscheid wordt gemaakt tussen de verschillende (groepen van) gebruikers van die voorzieningen.

## 3.7 Draagkrachtbeginsel

### 3.7.1 Gevonden definities

W.J. de Langen[70] definieert het draagkrachtbeginsel als: *belasting mag zodanig worden geheven dat voor ieder het te derven kwantum genot of behoeftebevrediging evenredig zijn aan het totale*

[68] Tweede Kamer, vergaderjaar 2005–2006, 30 601, nr. 3, p. 23.
[69] Tweede Kamer, vergaderjaar 2009–2010, 32 474, nr. 3, p. 12.
[70] W.J. de Langen, Grondbeginselen van ons belastingstelsel (oratie), N, Samson N.V.: Alphen aan den Rijn, 1950.

*bereikbare kwantum vóór de belastingheffing, waarbij het genot van het noodzakelijke levensonderhoud buiten aanmerking blijft.*

Volgens De Kam e.a.[71] berust het draagkrachtbeginsel *op de gedachte dat de belastingdruk zo over individuen moet worden verdeeld, dat de draagkrachtverhoudingen vóór en ná belastingheffing gelijk zijn.*

Volgens Niessen[72] doelt de draagkrachttheorie *op een belastingheffing die met betrekking tot de welvaartsverhoudingen neutraal is: op een belastingheffing die de vóór de belastingheffing bestaande welvaartsverhoudingen in stand houdt.*

Bervoets e.a[73]. beschrijven het draagkrachtbeginsel als: *het naar vermogen bijdragen, opdat de belastingdruk per saldo voor alle contribuabelen gelijk is.* Dit wordt ook wel kernachtig uitgedrukt als de '*sterkste schouders dragen de zwaarste lasten'.*

### 3.7.2 Gemeenschappelijke elementen

Gemeenschappelijke elementen in de gevonden definities van het draagkrachtbeginsel zijn:
- heffing naar draagkracht;
- waardoor de draagkrachtverhoudingen gelijk blijven.

## 3.8 De baathebber betaalt

### 3.8.1 Gevonden definities

Over dit begrip is in deze vorm vrijwel niets te vinden. Wel komt het begrip voor in het kader van de baatbelasting. Deze vindt zijn grondslag in artikel 222 Gemeentewet. Daarin is het begrip 'baat' niet gedefinieerd. Uit de rechtspraak[74] blijkt dat van baat sprake is als een onroerende zaak door de getroffen voorzieningen 'in een voordeliger positie' is gekomen. De baatbelasting wordt gezien als een echte profijtbelasting[75].

Sporadisch wordt het begrip 'baathebber betaalt' in andersoortige regelingen (vaak in de marge) genoemd, maar daarbij lijkt het telkens te gaan om een andere benaming voor het profijtbeginsel.

Wij menen dan ook dat het hier in feite om het profijtbeginsel gaat. 'Profijt' van de voorzieningen betekent immers 'voordeel ondervinden'[76] van de voorzieningen, waarmee de raakvlakken met het begrip 'baat' groot zijn.

### 3.8.2 Gemeenschappelijke elementen

Nu er geen definities voorhanden zijn en er met 'baathebber betaalt' telkens het profijtbeginsel lijkt te zijn bedoeld, kan er hooguit aansluiting worden gezocht bij de definitie van profijtbeginsel:
- bijdrage van burgers en bedrijven;
- aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen;

[71] De Kam e.a., Belastingrecht in Hoofdlijnen, Kluwer: Deventer, 2009, p. 30.
[72] R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer: Deventer 2010, p. 73.
[73] Bervoets e.a., Kort bestek lokale belastingen, Reed Business: Amsterdam 2011, p. 35.
[74] HR 12 april 1933, Weekblad van het recht 12 659.
[75] Commissie tot herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Rapport inzake de herziening van het belastinggebied van provincies en gemeenten, Staatsuitgeverij: Den Haag Juni 1983, p. 54.
[76] Zie de beschrijvingen van het profijtbeginsel.

– naar de mate van profijt/baat van die voorzieningen.

## 3.9 De gebruiker betaalt

### 3.9.1 Gevonden definities

Over dit begrip is in deze vorm en context weinig te vinden.

De OECD schreef over het user pays principle[77]:

'*User Pays Principle*
*42. The "User Pays Principle" centres around the idea that the user of a public facility, or consumer of a public good, pays for the environmental good or service or the damages which may arise from that use. Theoretically, a user fee equivalent to the total use value would be charged for use of an environmental resource. An example is a fee levied on visitors to national parks, where different uses of the park incur different fees and the charges ensure that the costs of use are borne by the person using the public good. In terms of the environment, anyone who benefits directly or indirectly from the environment would pay a cost related to the level of the benefit received. In the case of inexhaustible environmental goods such as habitat areas, game parks and forests, users might be encouraged to pay for the existence of the resource. Similarly, the consumption of exhaustible resources might be regulated on a user pays basis. The User Pays Principle is part of the overall internalisation of environmental costs, which involves consumers paying directly for use of environmental assets as well as having producer costs passed through to product prices. The application of this principle may also contribute to an increased awareness by consumers of the price or value of the resources they use or consume*.'

DE OECD[78] noemt later als definitie van het user pays principle:

*'The user-pays principle is the variation of the polluter-pays principle that calls upon the user of a natural resource to bear the cost of running down natural capital.'*

In deze vorm lijkt het user pay principle zowel te kunnen bestaan uit toepassing van het profijtbeginsel als het kostenveroorzakingsbeginsel. Op dit punt lijkt het dan ook niet onderscheidend te zijn van deze twee belastingbeginselen, maar eerder beide belastingbeginselen te omvatten.

Wij hebben de indruk dat in de weinig voorkomende gevallen dat de term 'de gebruiker betaalt' wordt gebezigd, in feite het profijtbeginsel lijkt te zijn bedoeld. De gebruiker van de voorzieningen heeft immers profijt van de voorzieningen.

Steun hiervoor is te vinden in het eindrapport van het interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO)[79] naar de bekostiging van het regionale waterbeheer. Daarin worden belang, profijt en het gebruik van de voorzieningen min of meer vereenzelvigd.

*'Bij toepassing van het profijtbeginsel wordt een relatie gelegd tussen het belang dat iemand heeft bij het functioneren van het watersysteem en de hoogte van de heffing die hij betaalt. De gebruiker kan zowel een individu zijn, als een homogene groep van gebruikers. (…) Uitgangspunten bij toepassing van het profijtbeginsel zijn:*

[77] OECD, Enviromental principles and concept, Paris 1995.
[78] OECD, glossary of statistical terms, 2001.
[79] Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 428, nr. 1, rapport als bijlage bij brief, p. 23.

- *Het gebruik van de ene (groep) gebruiker(s) gaat ten koste van de andere (groep) gebruiker(s);*
- *De betaling is mede afhankelijk van het profijt dat een (groep) gebruiker(s) heeft van het watersysteem;*
- *Het profijt van de ene (groep van) gebruiker(s) verschilt met dat van de andere (groep van) gebruiker(s);*
- *Gebruikers kunnen worden uitgesloten.'*

3.9.2 Gemeenschappelijke elementen

Nu er geen toegesneden definities voorhanden zijn en er met 'de gebruiker betaalt' telkens het profijtbeginsel lijkt te zijn bedoeld, kan er hooguit aansluiting worden gezocht bij de definitie van profijtbeginsel:

- bijdrage van burgers en bedrijven;
- aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen;
- naar de mate van profijt/gebruik van die voorzieningen.

## 3.10 De belanghebbende betaalt

3.10.1 Gevonden definities

Het beginsel 'de belanghebbende betaalt' impliceert dat degene die belang heeft daarvoor betaalt. Nu het begrip 'belang' identiek is aan dat begrip bij belang-betaling-zeggenschap, komt naar onze mening daaraan geen andere betekenis toe.

Zie ook het eindrapport van het interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO)[80] naar de bekostiging van het regionale waterbeheer. Daarin worden belang, profijt en het gebruik van de voorzieningen min of meer vereenzelvigd.

*'Bij toepassing van het profijtbeginsel wordt een relatie gelegd tussen het belang dat iemand heeft bij het functioneren van het watersysteem en de hoogte van de heffing die hij betaalt. De gebruiker kan zowel een individu zijn, als een homogene groep van gebruikers. (…) Uitgangspunten bij toepassing van het profijtbeginsel zijn:*

- *Het gebruik van de ene (groep) gebruiker (s) gaat ten koste van de andere (groep) gebruiker(s);*
- *De betaling is mede afhankelijk van het profijt dat een (groep) gebruiker(s) heeft van het watersysteem;*
- *Het profijt van de ene (groep van) gebruiker(s) verschilt met dat van de andere (groep van) gebruiker(s);*
- *Gebruikers kunnen worden uitgesloten.'*

3.10.2 Gemeenschappelijke elementen

Aansluitend bij de elementen van belang-betaling-zeggenschap (behoudens de koppeling met de zeggenschap) komen wij tot de volgende gemeenschappelijke elementen:

- burgers en bedrijven die belang hebben bij de taakuitoefening;
- betalen naar de mate van hun belang bij de taakuitoefening.

[80] Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 428, nr. 1, rapport als bijlage bij brief, p. 23.

### 3.11 Samenvatting

| Belastingbeginsel | Gemeenschappelijke elementen |
|---|---|
| **Profijtbeginsel** | – bijdrage van burgers en bedrijven<br>– aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen<br>– naar de mate van profijt van die voorzieningen[81] |
| **De vervuiler betaalt** | – bijdrage van burgers en bedrijven<br>– aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen<br>– naar de mate van vervuiling<br>– eventueel met als doel om het gedrag van de vervuiler te beïnvloeden (vervuiling verminderen) |
| **Kostenveroorzakingsbeginsel** | – bijdrage van burgers en bedrijven<br>– aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen<br>– naar de mate dat zij de kosten van die voorzieningen veroorzaken<br>– eventueel met als doel om het gedrag van de kostenveroorzaker te beïnvloeden (kostenveroorzaking verminderen) |
| **Belang-betaling-zeggenschap** | – burgers en bedrijven die belang hebben bij de taakuitoefening van het waterschap<br>– betalen naar de mate van hun belang bij de taakuitoefening van het waterschap<br>– en hebben zeggenschap in het bestuur van het waterschap |
| **Solidariteitsbeginsel** | – bijdrage van burgers en/of bedrijven<br>– aan de kosten van door de overheid tot stand gebrachte collectieve voorzieningen<br>– waarbij (in de bijdrage) geen onderscheid wordt gemaakt tussen de verschillende (groepen van) gebruikers van die voorzieningen |
| **Draagkrachtbeginsel** | – heffing naar draagkracht<br>– waardoor de draagkrachtverhoudingen gelijk blijven |
| **De baathebber betaalt** | – bijdrage van burgers en bedrijven<br>– aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen<br>– naar de mate van profijt/baat van die voorzieningen |
| **De gebruiker betaalt** | – bijdrage van burgers en bedrijven<br>– aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen<br>– naar de mate van profijt/gebruik van die voorzieningen |
| **De belanghebbende betaalt** | – burgers en bedrijven die belang hebben bij de taakuitoefening van het waterschap<br>– betalen naar de mate van hun belang bij de taakuitoefening van het waterschap |

[81] Bij het profijtbeginsel is een vorm van regulering mogelijk, maar dit ligt minder voor de hand dan bij het kostenveroorzakingsbeginsel en het beginsel de vervuiler betaalt. Daarom hebben we dit element niet toegevoegd.

Wij merken nadrukkelijk op dat belastingbeginselen lang niet altijd in hun pure vormen worden toegepast. Vaak is sprake van mengvormen waarin elementen van verschillende belastingbeginselen naar voren komen.

# 4 Te onderscheiden belastingbeginselen

## 4.1 Inleiding

Hierna bepalen we welke van de onderzochte belastingbeginselen overlap vertonen en kunnen vervallen of worden samengevoegd en welke belastingbeginselen zodanig onderscheidend zijn dat ze gehandhaafd worden.

## 4.2 Profijtbeginsel, baathebber betaalt, gebruiker betaalt, belanghebbende betaalt

De volgende begrippen zijn te rangschikken onder het profijtbeginsel:
- de baathebber betaalt;
- de gebruiker betaalt;
- de belanghebbende betaalt.

Waar het bij het profijtbeginsel om gaat, is dat de (groepen van) burgers en bedrijven worden onderscheiden die profijt hebben bij de voorzieningen, zodat deze groepen de kosten van de door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen dragen naar de mate van hun profijt. Wie degenen zijn die profijt hebben, betreft in feite niet meer dan het identificeren of aanwijzen van die groep.

Bij de begrippen 'profijt', 'baat' en 'belang' gaat het telkens om het ondervinden van voordeel van de voorzieningen. Ook de gebruiker van de voorzieningen ondervindt dit voordeel van de voorzieningen. Uit de hoofdstukken 2 en 3 blijkt dat de begrippen belang bij, profijt van en het gebruik van de voorzieningen min of meer overeenkomen en willekeurig door elkaar worden gebruikt. Zie in het bijzonder het eindrapport van het interdepartementaal beleidsonderzoek (IBO)[82] naar de bekostiging van het regionale waterbeheer.

De gehanteerde begrippen zijn in deze context dan ook overlappend en er zijn geen goede redenen daar onderscheid tussen te maken. Uit ons onderzoek blijkt dat inhoudelijk ook vrijwel nooit onderscheid wordt gemaakt, hooguit in terminologie.

## 4.3 Kostenveroorzakingsbeginsel en vervuiler betaalt

Het kostenveroorzakingsbeginsel en het beginsel van de vervuiler betaalt worden ook wel aangeduid als een negatief profijtbeginsel of als negatief belang[83] [84]. Dat wil zeggen dat de activiteiten van de burgers en bedrijven het noodzakelijk maken dat de overheid voorzieningen treft en daarmee kosten maakt. De beginselen onderscheiden zich op dit punt van het (positief) profijtbeginsel.

Deze twee beginselen hebben veel raakvlakken, maar er is toch reden om ze te onderscheiden, omdat er ook verschillen zijn.

**Voorbeeld**

De zuiveringsheffing is gebaseerd op het beginsel dat de vervuiler betaalt (heffing gebaseerd op de hoeveelheid en hoedanigheid van het afgevoerde afvalwater). Maar onmiskenbaar heeft de zuiveringsheffing ook veel kenmerken van het kostenveroorzakingsbeginsel. Immers, het afgevoerde afvalwater veroorzaakt ook kosten voor het waterschap dat het zuivert. Dat de

[82] Tweede Kamer, vergaderjaar 2003–2004, 29 428, nr. 1, rapport als bijlage bij brief, p. 23.
[83] A.W. Schep, Naar evenwichtig bijzonder kostenverhaal door gemeenten, Eburon: Delft 2012, p. 66.
[84] Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 21 250, nrs. 1-2, p. 43.

vervuiler betaalt en het kostenveroorzakingsbeginsel toch niet identiek zijn, is goed te zien bij de lozingen van dun water (vaak voorgezuiverd water met een geringe mate van vervuiling). Dun water veroorzaakt veel kosten voor het waterschap, omdat de dimensionering van de rioolwaterzuiveringsinstallatie daarop moet worden afgestemd. Het dunne water is in de zuiveringsheffing echter slechts beperkt belast, omdat de vervuilingswaarde ervan gering is.

### 4.4 Belang-betaling-zeggenschap en belanghebbende betaalt

Belang-betaling-zeggenschap is in wezen niets anders dan toepassing van het profijtbeginsel (relatie tussen belang en betaling) waaraan een derde component is toegevoegd (zeggenschap). In feite kan belang-betaling-zeggenschap vanuit het oogpunt van bekostiging en lastenverdeling onder het profijtbeginsel worden gerangschikt, zeker nu het directe verband tussen betaling en zeggenschap in feite is losgelaten. Toch is er reden om belang-betaling-zeggenschap als afzonderlijke variant van het profijtbeginsel te blijven onderscheiden, omdat de zeggenschap wel bepalend blijft voor de vraag welke groepen in de belastingheffing worden betrokken.

Nu het begrip 'belang' van de belanghebbende betaalt, identiek is aan dat begrip bij belang-betaling-zeggenschap, komt naar onze mening daaraan geen andere betekenis toe. Er is geen reden om de belanghebbende betaalt als afzonderlijk belastingbeginsel te handhaven.

### 4.5 Solidariteitsbeginsel en draagkrachtbeginsel

Het solidariteitsbeginsel is ruimer dan het draagkrachtbeginsel, nu het naast inkomensoverdrachten ook om risico-overdrachten kan gaan. Samenvoeging van beide beginselen is daarom niet mogelijk.

### 4.6 Overzicht

In onderstaand overzicht staan de relevante, te onderscheiden belastingbeginselen gegroepeerd.

| **Belastingbeginsel** |
|---|
| Profijtbeginsel |
| Belang-betaling-zeggenschap |
| |
| De vervuiler betaalt |
| Kostenveroorzakingsbeginsel |
| |
| Solidariteitsbeginsel |
| Draagkrachtbeginsel |

# 5 Verband tussen bekostigingsinstrumenten en belastingbeginselen

## 5.1 Verband

In de hiervoor beschreven belastingbegrippen is enige ordening aan te brengen. Daartoe geven wij in onderstaand schema allereerst het verband aan tussen de bekostigingsinstrumenten (Hoofdstuk 2) en de belastingbeginselen (Hoofdstuk 3):

| **Soort goederen** | **Bekostigings-instrument** | **Belastingbeginsel** | **Voorbeeld** |
|---|---|---|---|
| Individuele goederen | Prijzen, retributies | Profijtbeginsel<br>Kostenveroorzakingsbeginsel | Drinkwaterprijs<br>Leges |
| Quasi collectieve goederen | Retributies,<br>Bestemmingsheffingen | Profijtbeginsel<br>Kostenveroorzakingsbeginsel<br>De vervuiler betaalt<br>Belang-betaling-zeggenschap | Rioolheffing<br>Zuiveringsheffing<br>Verontreinigingsheffing<br>Watersysteemheffing<br>Grondwaterheffing |
| Collectieve goederen | Belastingen | Solidariteitsbeginsel<br>Draagkrachtbeginsel | Watersysteemheffing<br>Rijksbelastingen |

Hieruit blijkt dat collectieve goederen worden bekostigd met belastingen op basis van de belastingbeginselen solidariteitsbeginsel en draagkrachtbeginsel.

De individuele goederen worden bekostigd met prijzen of retributies op basis van het profijtbeginsel of kostenveroorzakingsbeginsel.

De grote groep quasi collectieve goederen wordt bekostigd met retributies of bestemmingsheffingen op basis van het profijtbeginsel, kostenveroorzakingsbeginsel, het beginsel van de vervuiler betaalt of belang-betaling-zeggenschap.

De grens tussen individuele, quasi collectieve en collectieve goederen is niet altijd eenduidig te trekken, althans sommige overheidstaken zijn mengvormen.

**Voorbeeld**

Het watersysteembeheer is deels collectief, deels quasi collectief. Dit is een gevolg van de ontwikkeling naar integraal waterbeheer waardoor vroegere afzonderlijke watertaken zijn opgegaan in het watersysteembeheer. Waterkeringen zijn duidelijk collectieve goederen, terwijl waterkwantiteits- en waterkwaliteitsmaatregelen ook kenmerken hebben van quasi collectieve goederen. Dit zie je ook terug in de watersysteemheffing die enerzijds het karakter heeft van een echte belasting (watersysteemheffing van ingezetenen) en anderzijds van een bestemmingsheffing (watersysteemheffing van gebouwde en ongebouwde onroerende zaken en natuurterreinen). De watersysteemheffing van ingezetenen is dan ook gebaseerd op het solidariteitsbeginsel, terwijl de overige watersysteemheffingen zijn gebaseerd op het profijt- en kostenveroorzakingsbeginsel.

## 5.2 Regulering

Belastingen kunnen tot doel hebben om inkomsten te verwerven maar het doel kan ook zijn regulering. De belastingen hebben dan een instrumentele uitwerking. Dat wil zeggen dat het niet, veel of weinig heffen ter zake van bepaalde grondslagen invloed heeft op het gedrag van burgers of bedrijven.
Een (neven)doel van een belastingbeginsel kan dus regulering zijn. De belasting wordt dan ook instrumenteel gebruikt om bepaalde beleidsdoelen te realiseren. Dit speelt vooral bij het negatief

profijtbeginsel. Beginselen als de vervuiler betaalt en het kostenveroorzakingsbeginsel vinden immers toepassing bij activiteiten van burgers en bedrijven die voorzieningen van de overheid noodzakelijk maken om de nadelige gevolgen ervan op te heffen of te verminderen (denk aan de zuivering van afvalwater). Het kan dan gewenst zijn deze activiteiten te verminderen door de heffing zodanig vorm te geven dat financiële prikkels het gedrag van de burgers of bedrijven beïnvloeden.

**Voorbeeld**

De zuiveringsheffing en verontreinigingsheffing hebben een zeker regulerend karakter. Ze stimuleren met name bedrijven tot het nemen van maatregelen om de vervuilingswaarde te verminderen. De verontreinigingsheffing heeft bijgedragen aan het saneren van afvalwaterlozingen van vooral bedrijven. Sinds 1970 is de vervuiling als gevolg van lozingen op oppervlaktewater met meer dan 90% afgenomen.

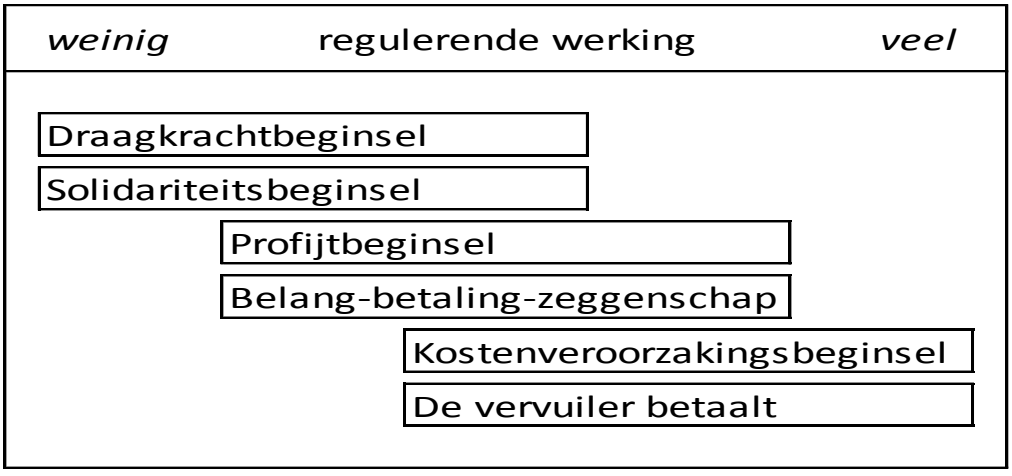
Overigens kan een financiële prikkel ook tot ongewenste effecten leiden. De 'afhaakproblematiek' is daar een voorbeeld van. Als grote lozers hun afvalwater niet meer, of vergaand voorgezuiverd afvoeren naar de rioolwaterzuiveringsinstallatie van het waterschap, kan dit ongewenste gevolgen hebben, omdat de belastingopbrengst daalt, terwijl de kosten van het waterschap niet evenredig mee dalen (deels onbenutte zuiveringscapaciteit). Het tarief voor de gebonden lozers gaat daardoor omhoog. Dit effect kan worden beperkt door zogenoemde 'anti-afhaaksubsidies'.

Ook bij het positief profijtbeginsel is een vorm van regulering mogelijk.

**Voorbeeld**

Een rioolheffing voor hemelwater- en grondwaterzorg waarbij het tarief afhankelijk is van de hoeveelheid verhard oppervlak dat afwatert op de riolering. Dit kan stimuleren om de hoeveelheid verhard oppervlak te verminderen of af te koppelen en daarmee de afvoer van schoon hemelwater op de riolering te verminderen en dat hemelwater direct terug te brengen in het watersysteem.

In onderstaand schema geven wij aan bij welke belastingbeginselen meer of minder regulerende werking past.



# 6 Uitwerking belastingbeginselen

## 6.1 Inleiding

Toepassing van een bepaald belastingbeginsel kan op verschillende manieren worden geëffectueerd in de betreffende retributie, bestemmingsheffing of belasting. Kernvraag hierbij is 'wie betaalt wat'?

Effectuering kan via de volgende elementen van belastingheffing:
- wel of geen belastbaar feit;
- formulering belastbaar feit;
- begripsomschrijving;
- belastingplicht;
- voorwerp;
- heffingsmaatstaf;
- tarief;
- vrijstellingen;
- kwijtschelding;
- uitvoerbaarheid.

Regeling hiervan kan plaatsvinden in de wettelijke regeling zelf of in de uitwerking daarvan in belastingverordeningen (binnen de beleidsruimte die de wet biedt).

## 6.2 Uitwerkingsmogelijkheden

### 6.2.1 Wel of geen belastbaar feit

Allereerst is van belang of een belasting wordt ingevoerd.

**Voorbeeld**

Er is geen heffing voor oppervlaktewateronttrekkingen.

### 6.2.2 Formulering belastbaar feit

Alleen belastbare feiten kunnen tot belastingheffing leiden. De formulering van het belastbaar feit bepaalt dus reeds in hoge mate wie waarvoor in de belastingheffing worden betrokken.

**Voorbeeld**

Een gemeente kan als belastbaar feit bij de rioolheffing kiezen voor het heffen van gebruik of eigendom van een perceel 'dat direct of indirect is aangesloten op de gemeentelijke riolering'. Omdat de gemeente met de rioolheffing de zorgplicht voor zowel afvalwater als hemel- en grondwater bekostigt, kan zij er ook voor kiezen deze voorwaarde van aansluiting op de gemeentelijke riolering achterwege te laten. In dat laatste geval worden ook percelen die niet op de gemeentelijke riolering zijn aangesloten (maar wel profijt kunnen hebben van de zorg voor hemel- en grondwater) in de rioolheffing betrokken.

### 6.2.3 Begripsomschrijving

Begripsomschrijvingen kunnen bepalend zijn voor wie wat betaalt.

**Voorbeeld**

Artikel 116, onderdeel c, Waterschapswet kent een definitie van 'natuurterreinen'. De reikwijdte van deze definitie bepaalt daarmee direct welke lasten van het watersysteem door de eigenaren van natuurterreinen worden gedragen en welke door de eigenaren van gebouwde en ongebouwde onroerende zaken. De relevantie hiervan blijkt wel uit het feit dat over de uitleg van deze definitie proefprocedures zijn gevoerd waarvan de uitkomst substantiële lastenverschuivingen meebracht.

### 6.2.4 Belastingplicht

De belastingplichtige is degene te wiens aanzien zich het belastbaar feit voordoet. De omschrijving van de belastingplicht bepaalt dus in hoge mate wie de belasting gaan betalen.

**Voorbeeld**

Artikel 117 Waterschapswet wijst als belastingplichtigen voor de watersysteemheffing aan de ingezetenen en eigenaren van gebouwde en ongebouwde onroerende zaken en natuurterreinen. Hiermee blijven gebruikers van bedrijfsruimten buiten de watersysteemheffing.

**Voorbeeld**

Gemeenten hebben de keuzevrijheid om eigenaren, gebruikers of eigenaren en gebruikers in de rioolheffing te betrekken. Die keuze bepaalt wie de kosten van de zorg voor afvalwater en hemel- en grondwater betaalt.

### 6.2.5 Voorwerp

Het voorwerp van belastingen is het object dat door de heffing wordt getroffen.

**Voorbeeld**

Bij de inkomstenbelasting is het voorwerp van belasting het inkomen.

### 6.2.6 Heffingsmaatstaf

De maatstaf van heffing is de grondslag waarop het tarief wordt toegepast.

**Voorbeeld**

Gemeenten hebben bij de rioolheffing een grote vrijheid bij de keuze van de heffingsmaatstaf, zoals:

- vast bedrag per perceel;
- vast bedrag per perceel met differentiatie woningen/niet-woningen;

- WOZ-waarde;
- onderscheid eenpersoonshuishouden/meerpersoonshuishouden;
- de hoeveelheid afgevoerd afvalwater.

De keuze bepaalt in belangrijke mate de verdeling van de kosten van de zorg voor afvalwater en hemel- en grondwater.

**Voorbeeld**

Als grondslag voor de provinciale grondwaterheffing geldt de onttrokken hoeveelheid grondwater in kubieke meters. Indien water wordt geïnfiltreerd in de bodem, wordt de geïnfiltreerde hoeveelheid water in mindering gebracht op de onttrokken hoeveelheid grondwater. Deze vormgeving van de heffingsmaatstaf bepaalt de verdeling van de kosten van de zorg voor grondwater.

### 6.2.7 Tarief

De hoogte van de tarieven voor de (groepen van) burgers en bedrijven en bedrijven bepaalt de wijze waarop de lasten worden verdeeld.

**Voorbeeld**

Bij drinkwater is het tarief per kubieke meter geleverd drinkwater gedifferentieerd naar kleinverbruikers (= huishoudens), klein zakelijk en groot zakelijk gebruik.

### 6.2.8 Vrijstellingen

Vrijstellingen vormen in feite een uitzonderingsgrond op de heffing.

**Voorbeeld**

De werktuigenvrijstelling zoals die geldt in het kader van de Wet WOZ heeft doorwerking naar de watersysteemheffing van gebouwde onroerende zaken.

### 6.2.9 Kwijtschelding

Overheden hebben de mogelijkheid om kwijtschelding te verlenen aan belastingschuldigen die niet in staat zijn anders dan met buitengewoon bezwaar de belasting te betalen. Hoewel lokale overheden geen inkomensbeleid mogen voeren (dat is voorbehouden aan het Rijk) kan met het verlenen van kwijtschelding toch in beperkte mate toepassing worden gegeven aan het draagkrachtbeginsel.

6.2.10 Uitvoerbaarheid

Soms blijft belastingheffing feitelijk achterwege, omdat deze praktisch onuitvoerbaar is.

**Voorbeeld**

Veel diffuse lozingen blijven voor de verontreinigingsheffing achterwege, omdat het niet uitvoerbaar is de vervuilingswaarde ervan vast te stellen en degene die loost te identificeren.

## 6.3 Aandachtspunten bij uitwerking

Bij de uitwerking van belastingbeginselen in regelgeving, zijn in elk geval de aanwijzingen voor de regelgeving[85] van belang. Deze aanwijzingen hebben onder andere betrekking op de volgende aspecten van een regeling:

- noodzaak;
- effectiviteit en neveneffecten;
- uitvoerbaarheid;
- lasten;
- duidelijkheid en eenvoud;
- handhavingsmogelijkheden;
- mate conflictopwekkend;
- strijd met hogere regelgeving;
- relatie hogere regelgeving en lagere regelgeving.

Verder moet regelgeving niet kwetsbaar zijn voor toetsing door de rechter. Nationale wetgeving kan op grond van artikel 120 van de Grondwet niet aan de Grondwet getoetst worden. Op grond van de artikelen 93 en 94 van de Grondwet kan nationale wetgeving echter wel getoetst worden aan verdragen en besluiten van volkenrechtelijke organisaties. Dit maakt bijvoorbeeld toetsing mogelijk aan het legaliteitsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel als beginselen van behoorlijke wetgeving, voor zover dergelijke beginselen besloten liggen in die verdragen en besluiten.

Bij het inbouwen van financiële prikkels in de belastingheffing om daarmee het gedrag van burgers en bedrijven te beïnvloeden (regulering), is het van belang kritisch te beoordelen of het doelmatig is op deze wijze het gestelde doel te verwezenlijken. Niessen[86] heeft hiervoor vijf criteria geformuleerd:

1. is er sprake van voldoende prijselasticiteit?
2. burgers en bedrijven moeten niet kunnen uitwijken naar een nog ongewenster alternatief;
3. de heffingsmaatstaf moet adequaat zijn voor het gestelde doel;
4. de heffing moet bij voorkeur niet tot verplaatsing van de ongewenste activiteiten naar het buitenland leiden;
5. de schade door administratieve kosten en verlies van economische activiteit moet gerechtvaardigd worden door het gestelde doel.

[85] Circulaire van de Minister-President van 18 november 1992, laatste wijziging Staatscourant 2011, nr. 6602.
[86] R.E.C.M. Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Kluwer: Deventer 2010, p. 136.

# 7 Beantwoording vragen

## 7.1 Inleiding

In het kader van dit onderzoek moeten de volgende vragen worden beantwoord.

1. Hoe belangrijk is het om onderscheid te maken tussen de verschillende begrippen?
2. Zijn sommige begrippen inwisselbaar?
3. Bestaan er duidelijke eenduidige definities voor deze begrippen waar we ons binnen dit project aan zouden moeten/kunnen houden?
4. Hoe zullen we met deze begrippen omgaan binnen het project Duurzame Financiering van het Waterbeheer?

## 7.2 Vraag 1

*Hoe belangrijk het is om onderscheid te maken tussen de verschillende begrippen?*

Het is van belang de belastingbeginselen te onderscheiden die gegroepeerd in onderstaand overzicht staan:

| **Belastingbeginsel** |
|---|
| Profijtbeginsel |
| Belang-betaling-zeggenschap |
| |
| De vervuiler betaalt |
| Kostenveroorzakingsbeginsel |
| |
| Solidariteitsbeginsel |
| Draagkrachtbeginsel |

Toepassing van deze belastingbeginselen leidt telkens tot een andere verdeling van de lasten van het waterbeheer over de burgers en bedrijven.

## 7.3 Vraag 2

*Zijn sommige begrippen inwisselbaar?*

Ja, zie Hoofdstuk 4.

De volgende begrippen zijn te rangschikken onder het profijtbeginsel:

- de baathebber betaalt;
- de gebruiker betaalt;
- de belanghebbende betaalt.

## 7.4 Vraag 3

*Bestaan er duidelijke, eenduidige definities voor deze begrippen waar we ons binnen dit project aan zouden moeten/kunnen houden?*

Ja, zie Hoofdstuk 3. Wij hebben daartoe de belangrijkste elementen van de beginselen afzonderlijk opgesomd. Op deze wijze zijn overeenkomsten en verschillen tussen de verschillende belastingbeginselen namelijk beter inzichtelijk.

| Belastingbeginsel | Gemeenschappelijke elementen |
|---|---|
| **Profijtbeginsel** | – bijdrage van burgers en bedrijven<br>– aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen<br>– naar de mate van profijt van die voorzieningen |
| **De vervuiler betaalt** | – bijdrage van burgers en bedrijven<br>– aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen<br>– naar de mate van vervuiling<br>– eventueel met als doel om het gedrag van de vervuiler te beïnvloeden (vervuiling verminderen) |
| **Kostenveroorzakingsbeginsel** | – bijdrage van burgers en bedrijven<br>– aan kosten van door de overheid tot stand gebrachte voorzieningen<br>– naar de mate dat zij de kosten van die voorzieningen veroorzaken<br>– eventueel met als doel om het gedrag van de kostenveroorzaker te beïnvloeden (kostenveroorzaking verminderen) |
| **Belang-betaling-zeggenschap** | – burgers en bedrijven die belang hebben bij de taakuitoefening van het waterschap<br>– betalen naar de mate van hun belang bij de taakuitoefening van het waterschap<br>– en hebben zeggenschap in het bestuur van het waterschap |
| **Solidariteitsbeginsel** | – bijdrage van burgers en/of bedrijven<br>– aan de kosten van door de overheid tot stand gebrachte collectieve voorzieningen<br>– waarbij (in de bijdrage) geen onderscheid wordt gemaakt tussen de verschillende (groepen van) gebruikers van die voorzieningen |
| **Draagkrachtbeginsel** | – heffing naar draagkracht<br>– waardoor de draagkrachtverhoudingen gelijk blijven |

### 7.5 Vraag 4

*Hoe zullen we met deze begrippen omgaan binnen het project Duurzame Financiering van het Waterbeheer?*

Bij de verdere discussies over de financiering van het waterbeheer is het vooral van belang aandacht te hebben voor de samenhang tussen de aard van de goederen (individueel, collectief, quasi collectief), de te hanteren bekostigingsinstrumenten, de toe te passen belastingbeginselen en het eventuele oogmerk van regulering.

Bij de uitwerking van belastingbeginselen in regelgeving, zijn in elk geval van belang aspecten als noodzaak, effectiviteit en neveneffecten, uitvoerbaarheid, lasten, duidelijkheid en eenvoud, handhavingsmogelijkheden, mate conflictopwekkend, strijd met hogere regelgeving en relatie hogere regelgeving en lagere regelgeving. Verder moet regelgeving niet kwetsbaar zijn voor toetsing door de rechter. Bij het inbouwen van financiële prikkels in de belastingheffing om daarmee het gedrag van burgers en bedrijven te beïnvloeden, is het van belang kritisch te beoordelen of het doelmatig is op deze wijze het gestelde doel te verwezenlijken. Zie verder onderdeel 6.3.