

Kerkenvrijstelling in verordening rioolheffing is niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

HR 06-08-2021, ECLI:NL:HR:2021:1188, m.nt. prof. mr. dr. A.W. Schep

Instantie

Hoge Raad

Datum

6 augustus 2021

Magistraten

Mrs. Koopman, Wortel, Beukers-van Dooren, Boerlage, Cools

Zaaknummer

20/01559

Noot

prof. mr. dr. A.W. Schep

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS294022:1

Vakgebied(en)

Belastingen van lagere overheden / Gemeentelijke belastingen

Fiscaal bestuursrecht / Algemene rechtsbeginselen en abbb

Brondocumenten

ECLI:NL:HR:2021:1188, Uitspraak, Hoge Raad, 06-08-2021

Beroepschrift, Hoge Raad, 06-08-2021

ECLI:NL:PHR:2021:180, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 25-02-2021

Wetgeving

Art. 228a Gemw

Essentie

Kerkenvrijstelling in verordening rioolheffing is niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

Samenvatting

In tegenstelling tot A-G IJzerman in zijn conclusie bij dit arrest oordeelt de Hoge Raad dat het vrijstellen van kerken van de heffing van rioolheffing niet strijdig is met het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke (lagere) wetgeving. De procedure is aangespannen door een woningcorporatie in de gemeente Loppersum aan wie een aanslag rioolheffing is opgelegd van in totaal € 208.386. De bestreden aanslag is gebaseerd op een verordening rioolheffing waarin is opgenomen een vrijstelling van rioolheffing voor eigendommen die uitsluitend dienen tot openbare eredienst of voor bijeenkomsten van genootschappen op geestelijke grondslag, andere dan kerkgenootschappen (hierna: kerkenvrijstelling). De Hoge Raad oordeelt dat het feit dat de rioolheffing een bestemmingsbelasting is geen beperking betekent van de grote vrijheid die gemeenten blijken de wetsgeschiedenis is gelaten bij de vormgeving van de rioolheffing. Deze vrijheid omvat ook het opnemen van een objectvrijstelling zoals hier in geschil. Voor de kerkenvrijstelling is bovendien een objectieve en redelijke rechtvaardiging, zo heeft het hof vastgesteld en begrijpelijk en toereikend gemotiveerd.

Uitspraak

Het geschil betreft aanslagen rioolheffing 2014 van de gemeente Loppersum.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE TEGEN DE UITSPRAAK VAN HET GERECHTSHOF ARNHEM-LEEWARDEN VAN 21 APRIL 2020, NR. 19/00903, ECLI:NL:GHARL:2020:3267,

2. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan

2.1

Belanghebbende, een woningcorporatie, was aan het begin van het jaar 2014 eigenaar van in de gemeente Loppersum gelegen woningen.

2.2

De heffingsambtenaar heeft aan belanghebbende voor het jaar 2014 aanslagen rioolheffing opgelegd voor een bedrag van in totaal € 208.386 op grond van de Verordening op de heffing en invordering van een rioolheffing in de gemeente Loppersum 2014 (hierna: de Verordening).

2.3

Artikel 4, aanhef en onder 2, van de Verordening voorziet, voor zover hier van belang, in een vrijstelling van rioolheffing voor eigendommen die uitsluitend dienen tot openbare eredienst of voor bijeenkomsten van genootschappen op geestelijke grondslag, andere dan kerkgenootschappen.

3. Procedure voor het Hof

3.1

Voor het Hof was onder meer in geschil of de Verordening in strijd is met het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke (lagere) wetgeving doordat kerken op grond van artikel 4, aanhef en onder 2, van de Verordening zijn vrijgesteld van rioolheffing.

3.2

Het Hof heeft overwogen dat niet in geschil is dat zowel kerken als de door belanghebbende beheerde woningen direct of indirect zijn aangesloten op de gemeentelijke riolering en dat in zoverre sprake is van gelijke gevallen. De door de heffingsambtenaar gestelde rechtvaardiging van de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen, te weten de omstandigheid dat kerken openbaar toegankelijk zijn en het algemeen belang dienen, vormt volgens het Hof een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor het verschil in behandeling. Het gelijkheidsbeginsel in de zin van artikel 1 van de Grondwet en als beginsel van behoorlijke (lagere) wetgeving is niet geschonden, aldus het Hof.

4. Beoordeling van het middel

4.1

Belanghebbende komt met een middel, bestaande uit vier middelonderdelen, op tegen het oordeel van het Hof.

4.2

Het tweede middelonderdeel richt zich tegen het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof. Het voert daartoe onder meer aan dat de in artikel 4, aanhef en onder 2, van de Verordening opgenomen vrijstelling in strijd is met de aard van de rioolheffing, en dat belanghebbende met de verhuur van woningen aan sociaal zwakkeren eveneens een algemeen belang dient en daarom ook in aanmerking dient te komen voor een vrijstelling.

4.3.1

Blijkens de geschiedenis van de totstandkoming van artikel 228a van de Gemeentewet is gemeenten bij de vormgeving van de rioolheffing grote vrijheid gelaten.^[2] Die vrijheid moet de gemeente ook worden gelaten bij het voorzien in een objectvrijstelling als deze, die geldt ten aanzien van 'eigendommen uitsluitend dienende tot openbare eredienst of voor bijeenkomsten van genootschappen op geestelijke grondslag, andere dan kerkgenootschappen'. Daaraan staat, anders dan het middelonderdeel betoogt, niet in de weg dat de rioolheffing naar haar aard een bestemmingsbelasting is.

4.3.2

Voor onverbindendverklaring van een regeling inzake de rioolheffing is slechts plaats indien deze in strijd is met de wet of met enig algemeen rechtsbeginsel zoals het gelijkheidsbeginsel. Het oordeel van het Hof dat de omstandigheid dat kerkgebouwen waarvoor de vrijstelling geldt openbaar toegankelijk zijn en het gebruik ervan het algemeen belang dient, een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor de ongelijke behandeling waarover belanghebbende klaagt, geeft geen blijk van miskennis van hetgeen in 4.3.1 is overwogen. Dat oordeel is voorts niet onbegrijpelijk of ontoereikend gemotiveerd. Het tweede middelonderdeel faalt daarom.

4.4

De overige klachten van de middelonderdelen kunnen niet tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

4.5

Uit hetgeen hiervoor in 4.3.2 en 4.4 is overwogen volgt dat het beroep ongegrond moet worden verklaard.

5. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Noot

Auteur: prof. mr. dr. A.W. Schep

1. Inleiding

De onderliggende vraag in dit geschil is of de aard van bestemmingsheffing van de rioolheffing beperkende gevolgen heeft voor de vrijheid van gemeenten om eigen invulling te geven aan de heffing in hun belastingverordening. Verder is opvallend dat de Hoge Raad in dit geval geen exceptieve toetsing toepast, hoewel de A-G daar in dit geval wel ruimte voor zag. Op beide punten ga ik in deze aantekening nader in.

2. Bestemmingsheffing en gemeentelijke vrijheid voor eigen invulling

De rioolheffingen hebben hun wettelijke basis in art. 228a Gemw. Gemeenten kunnen twee afzonderlijke rioolheffingen invoeren, voor verhaal van gemeentelijke kosten van (kortgezegd) afvoeren en zuiveren van afvalwater enerzijds en inzameling en verwerking van hemelwater en beheren van de grondwaterstand anderzijds. De taken die te maken hebben met afvalwater worden waterketentaken genoemd. De taken op het terrein van hemelwater en grondwater worden watersysteemtaken genoemd. Hoewel gemeenten dus voor elk van deze taken afzonderlijke rioolheffingen kunnen invoeren, wordt in veruit de meeste gemeenten slechts één gecombineerde rioolheffing geheven die dient tot verhaal van kosten van zowel waterketen- als watersysteemtaken. De rioolheffing is een zogenoemde bestemmingsheffing. De bevoegdheid voor kostenverhaal via de heffing van een rioolheffing, hangt direct samen met de genoemde taken. Dat betekent dat ook enkel de kosten die direct en indirect samenhangen met deze taken voor verhaal met de rioolheffing in aanmerking komen en dat ook niet meer mag worden verhaald dan deze kosten.

De vraag is of deze wettelijk ingebakken beperkingen ook gevolgen hebben voor de 'normale' vrijheid die gemeenten hebben bij het geven van een eigen invulling aan hun heffingen in een belastingverordening. Op basis van art. 217 Gemw moet een belastingverordening de zogenoemde essentialia bevatten: de belastingplichtige, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf, het tarief, etc. Zolang niet wettelijk voorgeschreven en geen heffing naar draagkracht plaatsvindt, kunnen gemeenten tevens zelf een heffingsmaatstaf kiezen (art. 219 lid 2 Gemw) waardoor gemeenten ook fiscaal beleid kunnen voeren met hun belastingen.

Heeft de wetgever met de introductie van de rioolheffingen voor specifieke gemeentelijke rioleringstaken nu ook gemeenten bijzondere beperkingen willen opleggen bij het inrichten van hun heffing? De Hoge Raad oordeelt in dit arrest van niet. De Hoge Raad verwijst daarbij naar de memorie van toelichting van het wetsvoorstel waarmee de rioolheffingen zijn geïntroduceerd in de Gemeentewet. De passage ([Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nr. 3](#), blz. 22 en 23) luidt (ingekort) aldus:

“Voor de nadere invulling van de heffing wordt beoogd aan te sluiten bij de criteria zoals die door middel van de wet tot wijziging van de materiële belastingbepalingen in de Gemeentewet (*Stb.* 1994, 419 en 420) zijn vastgelegd in de Gemeentewet (artikelen 216 tot en met 219). Concreet betekent dit dat gemeenten, net zoals bij het huidige rioolrecht, door middel van een eigen belastingverordening de heffing nader vormgeven. Het bepalen van de belastingplichtige, de heffingsgrondslag, de heffingsmaatstaf etcetera wordt aldus overgelaten aan het lokale bestuur. Dit om het de gemeenten mogelijk te maken zoveel mogelijk aansluiting te zoeken bij het systeem dat zij gebruiken voor de heffing van het rioolrecht.

(...) Hierbij zijn gemeenten vrij in de keuze van de belastingplichtige. Ook heeft een gemeente de mogelijkheid het tarief te differentiëren naar de aard van het eigendom dat op de riolering is aangesloten, bijvoorbeeld differentiatie tussen niet-woningen en woningen.”

In een procedure uit 2016 over de rioolheffing van de gemeente Steenwijkerland (HR 4 november 2016, 15/03647, *BNB* 2017/26) oordeelde de Hoge Raad overigens eerder al dat art. 228a Gemw aan gemeenten de ruimte biedt om de rioolheffing met een zekere ruwheid vorm te geven:

“Zo hoeft de heffingsmaatstaf bij een heffing als de onderhavige niet gerelateerd te zijn aan de hoeveelheid afvalwater die vanuit de percelen wordt geloosd of aan de omvang van de daardoor in individuele gevallen opgeroepen kosten (vgl. HR 15 mei 2009, 07/13148, *BNB* 2009/208). Evenmin behoeft de gemeente onderscheid te maken naar de waarde van de onroerende zaak. Het staat een gemeente eveneens vrij om, zoals de gemeente Steenwijkerland hier heeft gedaan, eigenaren van onroerende zaken in de onderhavige rioolheffing te betrekken naar een vast bedrag per perceel. Daarmee blijft de gemeente binnen de haar door de wetgever verleende vrijheid, en maakt zij evenmin inbreuk op het verbod van discriminatie uit artikel 1 van de Grondwet. Aldus kan worden aanvaard dat van de eigenaar van een grote onroerende zaak eenzelfde bedrag wordt geheven als van de eigenaar van een kleine onroerende zaak.”

In 2009 oordeelde de Hoge Raad dat de heffingsmaatstaf van de rioolheffing niet hoeft te voldoen aan het kostenveroorzakingsbeginsel noch aan het beginsel van ‘de vervuiler betaalt’ noch aan het profijtbeginsel, in de zin dat de heffing zich verplicht zou moeten richten naar de waarde van de onroerende zaak (HR 15 mei 2009, 07/13148, *BNB* 2009/208).

Met andere woorden: gemeenten hebben – zolang ze zich aan de wettelijke voorschriften van art. 228a Gemw houden in beginsel dezelfde fiscale beleidsvrijheid met de rioolbestemmingsheffingen als met andere type heffingen.

3. Gelijkheidsbeginsel en exceptieve toetsing

Voor lokale belastingverordeningen geldt dat deze niet alleen moeten voldoen aan de specifieke voorschriften in de wet in formele zin (in dit geval onder meer art. 228a Gemw), maar eveneens aan de algemene rechtsbeginselen (als beginselen van behoorlijke lagere regelgeving). Bovendien kunnen belastingverordeningen omdat zij wetten in materiële zin zijn – in tegenstelling tot wetten in formele zin – direct worden getoetst aan de Grondwet. Die toets betreft dan de eigen keuzes die zijn gemaakt in de belastingverordening en uiteraard niet de elementen die rechtstreeks gebaseerd zijn op het betreffende wettelijke voorschrift (HR 18 oktober 2013, 13/01116, *BNB* 2013/263. Bij de toets aan artikel 1 van de Grondwet (discriminatieverbod) geldt dat niet ieder verschil in behandeling van gelijke gevallen is verboden, maar slechts die verschillen waarvoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat (HR 4 november 2016, 15/03647, *BNB* 2017/26). In dit geval is voldaan aan de wettelijke eisen gesteld aan de rioolheffing in art. 228a Gemw. Daarnaast is gekozen voor een vrijstelling voor bepaalde objecten (kerken), die gelet op de aard van de heffing, gelijk moeten worden gesteld met niet-vrijgestelde objecten, zoals de door de woningcorporatie beheerde woningen. Beide type objecten zijn immers aangesloten op de gemeentelijke riolering en beide typen objecten hebben in vergelijkbare zin belang bij de gemeentelijke rioleringstaken. Belanghebbende beroept zich derhalve op het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke (lagere) regelgeving. Dit beroep kan in dit geval volgens de A-G gelijk worden gesteld met een beroep op het discriminatieverbod van art. 1 Grondwet. Maar voor deze vrijstelling (die leidt tot ongelijke behandeling van gelijke gevallen) is volgens de Hoge Raad een objectieve en redelijke rechtvaardiging. Deze komt erop neer dat kerken openbaar toegankelijk zijn en het algemeen belang dienen, terwijl dat niet geldt voor het woningbestand van belanghebbende. De A-G meent dat de mate van objectiviteit en redelijkheid van een rechtvaardiging voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, afhankelijk is van de heffing in kwestie. Nu zowel de woningen van de woningcorporatie als kerken profijt en belang hebben bij de gemeentelijke rioleringstaken, beide kosten veroorzaken, en de gemeente met de rioolheffing heeft gekozen om de kosten van de rioleringstaken via een rioolheffing te verhalen, is er geen reden om kerken vrij te stellen, aldus de A-G. Verder vindt de A-G dat de rechtvaardiging dat kerken openbare gebouwen zijn die het algemeen belang dienen ook geldt voor musea, monumenten en sportgelegenheden. Waarom zijn deze objecten dan niet vrijgesteld, zo vraagt hij zich af.

De A-G is van mening dat het afstandelijke toetsingskader van de rechter bij de toetsing van belastingverordening, zoals dat hiervoor onder 2. door mij is beschreven, niet van toepassing op de interne, nationale toetsing van een gemeentelijke belastingverordening aan het gelijkheidsbeginsel en discriminatieverbod ingevolge art. 1 Grondwet. Deze toetsing mag naar de mening van de A-G minder afstandelijk zijn, minder marginaal en meer op de inhoud. De A-G ziet in dit geval dan ook ruimte voor exceptieve toetsing, zoals door de Hoge Raad ook in belastingprocedures is geaccepteerd (HR 11 december 2020, nr. 19/03405, *BNB* 2021/34, *FED* 2021/23 en in HR 8 januari 2021, nr. 20/00339, *BNB* 2021/86, *FED* 2021/39). Ik verwijs over deze vorm van toetsing van belastingverordeningen op deze plaats graag naar mijn noot in *FED* 2021/39. De Hoge Raad beslist anders en houdt vast aan zijn eerder ingezette lijn waarbij aan gemeenten dezelfde ‘wide margin of appreciation’ wordt gegeven bij de toetsing door de rechter van belastingverordeningen als geldt voor de formele wetgever bij de toetsing door de rechter aan discriminatieverboden in verdragsrechtelijke bepalingen. Met andere woorden: het

bestemmingsbelastingkarakter van de rioolheffing doet niets af aan de vrijheid die gemeenten in het algemeen toekomt bij de vormgeving van hun belastingverordeningen.

4. Conclusie

Hoewel ik de redenering van Hoge Raad kan volgen, geef ik belanghebbende in deze procedure gelijk waar deze betoogt dat deze vrijstelling niet past bij het karakter van de rioolheffing. Het betreft een bestemmingsheffing gebaseerd op het principe van kostenveroorzaking. Het gaat bij de rioolheffing van art. 228a Gemw bovendien om het belang bij de gemeentelijke rioleringstaken. Dit belang is evenzeer aanwezig bij een kerk als bij een appartementengebouw van een woningcorporatie. Overigens zijn de meeste gemeenten het hier ook mee eens, zo blijkt uit de annotatie van L.J. Boone in *Belastingblad* 2021/23 bij dit arrest waar hij opmerkt dat slechts in een tiental gemeenten nog een kerkenvrijstelling is opgenomen in de verordening rioolheffing. Ook de Vereniging voor Nederlandse Gemeenten (VNG) adviseert gemeenten al enige jaren om deze vrijstelling te schrappen uit de verordening rioolheffing. Dat is een goede zaak. Het komt de aanvaardbaarheid van de rioolheffing ten goede. En zoals door mij hiervoor beschreven, blijft er voor gemeenten nog genoeg ruimte over om met de rioolheffing fiscaal beleid te voeren.

Voetnoten

[2.]

[Kamerstukken II 2005/06, 30 578, nr. 3](#), blz. 22.