

# PELS RIJCKEN

Onderzoek wendbaarder  
belastingstelsel waterschappen

13 juli 2021



Nicoline Bergman, Jean-Paul Heinrich & Marie-Lise Sluijter

## Inhoud

1.	<b>Inleiding</b>	<b>3</b>
2.	<b>Het huidige stelsel van fiscale waterschapswetgeving</b>	<b>4</b>
3.	<b>Belangen: de wens van de waterschappen tot het creëren van meer fiscale bewegingsruimte en stelselverantwoordelijkheid voor werkbare fiscale waterschapswetgeving</b>	<b>11</b>
4.	<b>Randvoorwaarden voor flexibilisering; kernwaarden van (fiscale) wetgeving</b>	<b>15</b>
5.	<b>Flexibiliseringsinstrumenten en hun beperkingen, voor- en nadelen</b>	<b>19</b>
6.	<b>Mogelijke ruimtescheppende scenario's</b>	<b>24</b>
7.	<b>Samenvattende matrix van de scenario's</b>	<b>32</b>

# 1 Inleiding

- 1.1 Het Ministerie van Infrastructuur en Waterstaat (**IenW**) heeft Pels Rijcken gevraagd te onderzoeken wat de mogelijkheden zijn om het belastingstelsel van de waterschappen in de toekomst sneller en eenvoudiger te kunnen aanpassen dan onder de huidige wetgeving mogelijk is. Er bestaat in het bijzonder behoefte aan advies over de mogelijkheden om tot een flexibeler opzet van het belastingstelsel voor de waterschappen te komen, zodat sneller en eenvoudiger kan worden aangesloten bij voor de waterschappen relevante ontwikkelingen. Daarbij is een randvoorwaarde dat het stelsel niet inboet aan fiscaal-juridische degelijkheid en transparantie in de totstandkoming van de belastingheffingen.
- 1.2 In dit onderzoek staat centraal de vraag binnen welke juridische bandbreedte(s) kan worden gezocht naar (juridisch aanvaardbare en realiseerbare) mogelijkheden om de fiscale waterschapswetgeving wendbaarder te maken en daarmee tegemoet te komen aan de flexibiliseringswensen van de waterschappen.
- 1.3 Die vraag beantwoorden wij in een aantal stappen.
- 1.4 De eerste stap is het beschrijven<sup>1</sup> van de uitgangspunten en beginselen van deugdelijke (fiscale) wetgeving. Dat normatief kader geeft zicht op de grenzen waarbinnen moet worden gezocht naar flexibilisering.
- 1.5 De tweede stap is het op een rij zetten van de gekende en algemeen aanvaarde instrumenten waarmee kan worden voorzien in flexibilisering van wet- en regelgeving. Voor elk van deze instrumenten geven wij ook weer welke nadelen en aandachtspunten aan het gebruik daarvan verbonden zijn.
- 1.6 De derde stap is het beschrijven van de scenario's die in meer of mindere mate leiden tot de gewenste flexibilisering van het belastingstelsel voor waterschappen. Per scenario geven wij enerzijds weer waaruit de verbetering in termen van de gewenste vergrote wendbaarheid bestaat en anderzijds wat de aandachtspunten of mogelijke risico's zijn die zijn verbonden aan de keuze voor het betreffende scenario, in het licht van het normatief kader en de gekende nadelen en aandachtspunten van flexibiliseringsinstrumenten. Aan de hand daarvan moet duidelijk worden welke scenario's meer, dan wel minder haalbaar zullen zijn.
- 1.7 Wij vatten onze bevindingen samen in een matrix, waarin we van elk scenario de voordelen, nadelen en haalbaarheid op een rijtje zetten.

---

1. Wij doen dat aan de hand van het aan de hand van literatuur, (toelichtingen op de) aanwijzingen voor de regelgeving en (wetgevings)adviezen en jaarverslagen van (onder meer) de Afdeling advisering van de Raad van State. De (Afdeling Advisering van de) Raad van State is (Grond)wettelijk belast met advisering over wetgevingskwaliteit en –uitvoerbaarheid. In zijn (recente) jaarverslagen staat de Raad van State kritisch stil bij ontwikkelingen en tendensen in wetgeving en wijdt hij beschouwingen aan (het behoud van) de rol van wetgeving binnen de rechtsstaat.

## 2 Het huidige stelsel van fiscale waterschapswetgeving

2.1 In deze paragraaf beschrijven wij de opzet en achtergronden van het stelsel van waterschapsbelastingen. Daarbij staan wij in het bijzonder stil bij elementen uit de opzet die nu als knellend worden ervaren door de waterschappen.

### (Grond)wettelijke regeling en globale opzet van de waterschapsbelastingen

2.2 Waterschappen vinden hun grondslag in artikel 133 van de Grondwet. Uit artikel 133, lid 1, van de Grondwet vloeit voort dat regels ten aanzien van de opheffing en instelling, de taken en inrichting en de samenstelling van de besturen van waterschappen bij wet moeten worden gesteld. Artikel 133, lid 2 van de Grondwet bepaalt voor de waterschappen dat de wet de verordenende en andere bevoegdheden van de besturen van de waterschappen, alsmede de openbaarheid van hun vergaderingen regelt. Deze bepaling is een uitwerking van het legaliteitsbeginsel dat een grote rol speelt bij de vormgeving van de waterschapsbelastingen. Daarnaast is in het derde lid van artikel 133 van de Grondwet vastgelegd dat de wet het provinciale en overige toezicht op de in het tweede lid genoemde besturen regelt.

2.3 Belastingheffing in Nederland moet steeds een grondslag hebben in een wet in formele zin (artikel 104 van de Grondwet). Dit is het zogenoemde legaliteitsbeginsel. Dat geldt ook voor decentrale overheden. De basis voor het kunnen heffen van belastingen ligt voor de gemeenten en provincies in artikel 104 jo. artikel 132, lid 6 van de Grondwet. Voor de waterschappen betreft dit artikel 104 jo. artikel 133, lid 2 van de Grondwet. Vervolgens is in de Gemeentewet, de Provinciewet en de Waterschapswet vastgelegd welke belastingen de decentrale overheden mogen heffen. Dit betreft een gesloten heffingstelsel waarin de nationale wetgever de heffingsruimte van de decentrale belastingheffer strikt heeft afgebakend.<sup>2</sup> Dit met het oog op het belang van rechtsgelijkheid en rechtseenheid.<sup>3</sup>

2.4 Om aan de vereisten uit artikel 133 van de Grondwet te voldoen is onder meer de Waterschapswet tot stand gekomen. Toegespitst op de waterschapsbelastingen wordt ook in het kader van het belastingstelsel van de waterschappen in verschillende bepalingen gevolg gegeven aan de grondwettelijke opdracht. Zo legt artikel 110 van de Waterschapswet de bevoegdheid van het algemeen bestuur tot het invoeren, wijzigen of afschaffen van een waterschapsbelasting vast:

*“Het algemeen bestuur besluit tot het invoeren, wijzigen of afschaffen van een waterschapsbelasting door het vaststellen van een belastingverordening”*

2. Zie onder meer paragraaf 1.6.2 in H.M. Roose, Heffingsmethoden, een valse dichotomie? (Fiscale Monografieën nr. 156) (2019) en in gelijke zin: P. van den Berg en R.J.J. Lazaroms, 'De modernisering van het belastingstelsel van de waterschappen', WFR 2007/636, waar wordt opgemerkt: "Het legaliteitsbeginsel is als voorwaarde voor belastingheffing van de waterschappen via art. 104 van de Grondwet verankerd in de Waterschapswet, de Wet verontreiniging oppervlaktewateren en de afzonderlijke belastingverordeningen van de waterschappen".

3. Dit leiden wij af uit de memorie van toelichting bij de Wet modernisering Waterschapsbestel waarin op verschillende plaatsen het belang van uniformiteit wordt benadrukt. Zie onder meer: *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, 3, p. 25-27 en p. 56.

2.5 Artikel 113 van de Waterschapswet bepaalt vervolgens welke belastingen en rechten een waterschap mag heffen:

*“Behalve de belastingen of rechten waarvan de heffing krachtens bijzondere wetten geschiedt, worden door het waterschap geen andere belastingen en rechten geheven dan de precariobelasting, bedoeld in artikel 114, de rechten, bedoeld in artikel 115, en de heffingen, bedoeld in de artikelen 117, 122a en 122d.”*

2.6 Het belastingstelsel van de waterschappen is wettelijk vastgelegd in de Waterschapswet en de Waterwet. De Waterschapswet voorziet in de heffing van de volgende belastingen:

- precariobelasting (artikel 114 van de Waterschapswet);
- watersysteemheffing (artikel 116-122 van de Waterschapswet)
- wegenheffing (artikel 122a-122b van de Waterschapswet);
- zuiveringsheffing (122c-122l van de Waterschapswet).

2.7 De verontreinigingsheffing die waterschappen kunnen heffen is geregeld in de artikelen 7.1–7.8 van de Waterwet.

2.8 Daarnaast kunnen de waterschappen drie soorten rechten (retributies<sup>4</sup>) heffen:

- gebruiksretributies;
- genotsretributies; en
- leges.

2.9 Voor deze retributies geldt een zogenoemde opbrengstlimiet<sup>5</sup>, die inhoudt dat de geraamde opbrengsten van een retributie niet mogen uitgaan boven de ‘lasten ter zake’.

2.10 De Waterschapswet bevat geen verbod om bij de heffing van waterschapsbelastingen te differentiëren naar inkomen, winst en vermogen.<sup>6</sup> Toch is de heersende leer dat het verbod van heffing naar inkomen, winst en vermogen ook voor door waterschappen geheven belastingen en retributies geldt.<sup>7</sup>

2.11 Het waterschapsbelastingstelsel is in lagere regelgeving uitgewerkt, te weten het Waterschapsbesluit en het Besluit vervuilingswaarde ingenomen water 2009.<sup>8</sup>

In het Waterschapsbesluit is – kort gezegd – onder meer opgenomen hoe de kostendelen voor de watersysteemheffing, bedoeld in artikel 120, lid 4, Waterschapswet, worden vastgesteld en hoe meting, bemonstering en analyse voor de berekening van het aantal vervuilingseenheden voor de zuiveringsheffing plaatsvinden (artikel 122g, lid 1 Waterschapswet). Uit artikel 6.12 van het Waterschapsbesluit volgt dat nadere regels kunnen worden gesteld door het algemeen bestuur bij belastingverordening (zie ook artikel 122g, lid 2 Waterschapswet).

4. Dit is de tegenprestatie voor een concrete door de overheid in haar functie als zodanig individueel bewezen dienst.

5. Art. 115 lid 3 Waterschapswet.

6. Vergelijk art. 219 Gemeentewet en art. 221 lid 2 Provinciewet.

7. Zie onder meer *Decentrale heffingen*, 4e dr. (2017), p. 15 en het rapport van de Commissie onderzoek belastingen Lokale overheden van de Vereniging voor Belastingwetenschap, Geschrift nr. 239, 2009, p. 47.

8. In hoofdstuk 7 van de Waterregeling zijn – kort gezegd – regels opgenomen over de berekening van het aantal vervuilingseenheden, de frequentie en wijze van de meting, bemonstering en analyse voor de verontreinigingsheffing. Deze regels gelden voor de verontreinigingsheffing door het Rijk. Waterschappen kunnen bij belastingverordening regels stellen (zie artikel 7.5, lid 1 en 5 Waterwet).

In het Besluit vervuilingswaarde ingenomen water 2009 zijn nadere regels gesteld voor de bepaling van de vervuilingswaarde met betrekking tot het zuurstofverbruik per kubieke meter water die is ingenomen water ten behoeve van de bedrijfsruimte of het onderdeel ervan (zie artikel 122k, lid 2 Waterschapswet en artikel 7.5, lid 5 Waterwet).

Deze lagere regelgeving is makkelijker aan te passen en dat voorziet daarmee op zichzelf al in (enige) wendbaarheid.

#### Karakteristieken van het stelsel: begrensde ruimte voor heffing én besteding

- 2.12 Waterschappen zijn – anders dan bijvoorbeeld gemeenten - voor de financiering van hun uitgaven nagenoeg volledig aangewezen op eigen belastingheffing. Er bestaat geen waterschapsfonds waaruit middelen aan waterschappen ter beschikking worden gesteld. Er is bij onvoorziene omstandigheden, zoals een onverbindendverklaring van de belastingverordening door de rechter, geen pot ‘algemene middelen’ om tekorten uit te dekken. Tekorten moeten uit reserves worden gedekt of in een later jaar alsnog door extra belastingheffing worden goedge maakt.
- 2.13 Voor deze voor waterschappen specifieke bekostigingssystematiek is door de wetgever gekozen op grond van de overweging dat het van algemeen belang is dat de waterschapstaken juist en volledig worden uitgeoefend. Daarbij past dat waterschappen financieel zelfstandig zijn en voor hun inkomsten niet (gedeeltelijk) afhankelijk moeten zijn van mogelijke fluctuaties in Rijksbijdragen, die onderwerp kunnen zijn van politieke besluitvorming en keuzes.<sup>9</sup> Met het oog daarop heeft de wetgever gekozen voor een gesloten belastingstelsel, dat garandeert dat voor de door de waterschappen uit te voeren taken ook steeds toereikende financiële dekking is.<sup>10</sup> Dit gesloten belastingstelsel voorziet in een belasting voor elke waterschapstaak waarbij de opbrengsten van deze belastingen zijn bestemd voor de dekking van waterschapsuitgaven waarmee zij een wezenlijke relatie vertonen. Dat betekent dat waterschappen altijd zullen moeten nagaan of hun werkzaamheden onder hun taakstelling vallen.
- 2.14 De keerzijde van deze keuze voor een ‘bedrijfszeker’ gesloten bekostigingsstelsel van de waterschappen is dat het waterschapsbelastingstelsel zich kenmerkt door een hoge mate van detaillering in de formele wetgeving van de (inrichting van de) belastingen.<sup>11</sup> Dat beperkt waterschappen in hun ruimte, zowel om het stelsel aan de inkomstenkant (in meer of mindere mate) naar eigen inzicht in te richten als in de mogelijkheden om de belastingopbrengsten (in meer of mindere mate) naar eigen inzicht te besteden.
- 2.15 Waterschappen kunnen op dit moment dus niet zelf bepalen welke belastingen zij willen invoeren en naar welke grondslag zij deze belastingen willen heffen. Artikel 113 van de Waterschapswet bepaalt limitatief welke belastingen en rechten door de waterschappen kunnen worden geheven. Ook in de toepassing van vrijstellingen of uitzonderingen zijn waterschappen niet geheel vrij.

9. *Decentrale heffingen*, 4e dr. (2017), p. 373.

10. Zie ook: *Decentrale heffingen*, 4e dr. (2017), p. 12 en 373.

11. *Decentrale heffingen*, 4e dr. (2017), p. 18.

2.16 Bovendien kwalificeren de waterschapsbelastingen<sup>12</sup> als bestemmingsheffingen: de opbrengsten van de waterschapsbelastingen zijn geoormerkt en kunnen alleen worden gebruikt voor dekking van waterschapsuitgaven waaraan zij gerelateerd zijn. In dit kader wordt ook wel van een doelkoppeling gesproken. De opbrengst van een bestemmingsheffing kan dus niet voor andere doelen worden aangewend, waarbij enige bandbreedte in de uitlegsfeer kan worden onderkend: wettelijke taken zullen moeten worden uitgevoerd met inachtneming van de daaraan heden ten dage te stellen eisen.<sup>13</sup>

De vraag of kosten in voldoende mate in verband staan tot de taakuitvoering van een waterschap, of in een te ver daarvan verwijderd verband, kan in een fiscale procedure ter discussie worden gesteld. Indien de rechter oordeelt dat een bepaalde activiteit van het waterschap niet tot de waterschapstaken behoort of in een te ver verwijderd verband daarvan staat, zou een verordening in het uiterste geval onverbindend kunnen worden verklaard omdat kosten worden verhaald die niet voor verhaal in aanmerking komen of zal de rechter de verordening partieel onverbindend kunnen verklaren.

2.17 Er kunnen ten aanzien van de verschillende waterschapsbelastingen verschillende doelkoppelingen worden onderscheiden:

- watersysteemheffing: ter bestrijding van de kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem (deels gebaseerd op solidariteit en deels op het profijt);
- wegeheffing: ter bestrijding van de kosten die zijn verbonden aan de behartiging van de taak ter zake van het wegenbeheer;
- zuiveringsheffing: ter bestrijding van de kosten die zijn verbonden aan de behartiging van de taak inzake het zuiveren van afvalwater (gebaseerd op het beginsel 'de vervuiler betaalt');
- verontreinigingsheffing: ter bekostiging van het beheer van het watersysteem van de beheerder (gebaseerd op het beginsel 'de vervuiler betaalt').

#### Achterliggende gedachten van het stelsel; de waarborgen van de wetgever

2.18 De heffingsplichtigen, heffingsmaatstaven/grondslagen en bandbreedtes voor de waterschapsbelastingen zijn – als gezegd – op dit moment gedetailleerd neergelegd in de Waterschapswet en de Waterwet.<sup>14</sup> Het primaat van de wetgever komt ook tot uitdrukking in artikel 111 van de Waterschapswet waarin is bepaald dat een belastingplichtige rechtstreeks uit de belastingverordening moet kunnen opmaken, dat, en hoeveel belasting hij verschuldigd is. In de belastingverordening moet onder meer worden opgenomen wie de belastingplichtige is, wat het voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf en het tarief is. Deze bepaling is gelijk aan artikel 217 van de Gemeentewet. Dit artikel is door de wetgever als volgt toegelicht:

*“Bij gemeentelijke belastingen is de belastingverordening immers de belastingwet in materiële zin, krachtens welke de burgers worden of kunnen worden verplicht tot belastingbetaling”.*<sup>15</sup>

12. De opbrengst van de precariobelasting van de waterschappen is verwaarloosbaar en deze belasting wordt verder niet in dit onderzoek betrokken.

13. Vergelijk onder meer: J.A. Monsma & A.P. Monsma, Rapportage onderzoek fiscaal-juridische advisering over energieproductie door waterschappen, Rotterdam: ESBL 2019, p. 19 en A.P. Monsma, 'Circulaire economie en lokale belastingen', MBB 2020/34, p. 430.

14. Alvorens tot heffing van de waterschapsbelastingen kan worden overgegaan dient het algemeen bestuur van de waterschappen belastingverordeningen vaststellen (artikel 110 Waterschapswet).

15. Kamerstukken II 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 63.

2.19 De wetgever kent dus belang toe aan duidelijke, uniforme belastingwetgeving, wat begrijpelijk is nu belastingwetten de (bestedings)vrijheid van de burger beperken.<sup>16</sup> Die inperking (en de legitimatie ervan) moet door de burger uit de belastingwetgeving kunnen worden afgeleid. De wetgever is er, zoals ook blijkt uit artikel 111 van de Waterschapswet, van uitgegaan dat deze gelegitimeerde inperking van de vrijheid van de burger ook in decentrale regelgeving kan worden neergelegd, mits daarvoor een grondslag in de wet in formele zin bestaat.

Het belang van het legaliteitsbeginsel voor (waterschaps)belastingwetgeving komt ook in rechtspraak tot uitdrukking. Zie: A-G Moltmaker in zijn conclusie voor HR 15 juli 1986, ECLI:NL:HR:1986:AW7904, BNB 1986/260:

*“5.1.1. De minimumeis die men aan een behoorlijke belastingwetgeving moet stellen, is dat de bepalingen de belastingplichtige voldoende inzicht geven in het beloop van de daaruit voor hem voortvloeiende verplichtingen en (wellicht hetzelfde criterium op een andere wijze geformuleerd) dat die bepalingen de rechter voldoende mogelijkheden bieden om de juistheid van de aanslag te controleren, vergelijk onder meer HR 14 februari 1973, BNB 1973/72, met noot van H.J. Hofstra, HR 13 februari 1985/127, met noot van L.F. Ploeger, en HR 22 juli 1985, BNB 1985/259, met noot van A.L.C. Simons.*

*5.1.2. Als noodzakelijke elementen voor de vaststelling van de verplichtingen van de belastingplichtigen zullen uit de wettelijke bepalingen kenbaar moeten zijn:*

- a. de persoon van de belastingplichtige;*
- b. het belastbaar feit c.q. voorwerp van de belasting;*
- c. de maatstaf van heffing, c.q. de grondslag van de belasting;*
- d. het tarief; en*
- e. de wijze van heffing (betaling op aanslag c.q. op aangifte of op andere wijze) en de daaraan verbonden gevolgen zoals geregeld in de AWR en de Bevoegdhedenwet waterschappen.*

*(...)*

*5.2.3. Indien in een hogere wettelijke regeling de persoon van de belastingplichtige voldoende duidelijk is omschreven, behoeft naar mijn mening in de lagere wettelijke regeling die omschrijving niet nogmaals te worden herhaald. (...)”*

Zie ook: gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 24 maart 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:2615, r.o. 4.3 en gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 19 januari 2021, ECLI:NL:GHARL:2021:422, r.o. 4.4:

*“Het Hof stelt voorop dat het legaliteitsbeginsel in het belastingrecht een belangrijke rol speelt. Een belastingplichtige dient zelf aan de hand van de gepubliceerde wet- en regelgeving de omvang van zijn fiscale verplichtingen te kunnen vaststellen. Dit betekent dat de hiervoor benodigde gegevens binnen een redelijke termijn en zonder overmatige inspanning te vinden dan wel te raadplegen moeten zijn.”*

16. J.L.M. Gribnau, ‘Rechtsbeginsel en de evaluatie van belastingwetgeving’, in: *Vijf jaar Wet IB 2001*, p. 37.



2.20 Het belastbare feit, de belastingplichtige en de heffingsmaatstaf zijn voor de waterschapsbelastingen in de Waterschapswet vastgelegd. Het tarief zal afhankelijk zijn van de hoogte van de kosten die zijn verbonden aan de zorg voor het watersysteem (artikel 117 van de Waterschapswet)<sup>17</sup>, aan het wegenbeheer (artikel 122a van de Waterschapswet) en aan de behartiging van de taak inzake het zuiveren van afvalwater (artikel 122d van de Waterschapswet). Enige bestuurlijke vrijheid is onder meer opgenomen in artikel 120 van de Waterschapswet, waarin bandbreedtes zijn opgenomen voor het bepalen van het kostenaandeel van de ingezetenen, in artikel 122 van de Waterschapswet, waarin met betrekking tot bepaalde ongebouwde onroerende zaken, gebouwde onroerende zaken en natuurterreinen tariefdifferentiatie is toegestaan en in artikel 122b van de Waterschapswet, waaruit volgt dat de wet niet voorschrijft op welke wijze de kostentoedeling in verband met de wegenheffing dient plaats te vinden.

*Uniformiteit, robuustheid, transparantie en eenvoud*

2.21 In 2007 werd de Waterschapswet door de invoering van de Wet modernisering waterschapsbestel (*Stb.* 2007, 208)<sup>18</sup> fundamenteel en ingrijpend gewijzigd. Deze wetswijziging heeft geleid tot het huidige belastingstelsel van de waterschappen. Uit de parlementaire geschiedenis bij de Wet modernisering waterschapsbestel wordt duidelijk dat de wetgever op verschillende punten uniformiteit en transparantie nastreeft door bepaalde zaken wettelijk vast te leggen.<sup>19</sup> Zo heeft de wetgever uit het oogpunt van “*uniformiteit en vereenvoudiging*” de situaties waarin tariefdifferentiatie mogelijk is, limitatief opgesomd in de wet. Om dezelfde reden is de bandbreedte van de tariefdifferentiatie wettelijk begrensd.<sup>20</sup> Ook werd omwille van de uniformiteit en transparantie in deze wet een wettelijke regeling voor de waardebepaling van wegen, spoorwegen en vaarwegen geïntroduceerd.<sup>21</sup> Tot slot is, om dezelfde redenen, in artikel 120 van de Waterschapswet een wettelijke methodiek voorgeschreven voor de toedeling van kosten aan heffingplichtigen.<sup>22</sup>

2.22 Met de Wet modernisering waterschapsbestel beoogde de wetgever een “*robuust, transparant en een eenvoudiger financieringssysteem*” tot stand te brengen en de democratische legitimatie van het belastingstelsel te verhogen.<sup>23</sup> Deze motieven – die ook relevant zijn voor het beoordelen van de haalbaarheid van ruimtegevend scenario’s – komen daardoor tegemoet aan waarden zoals voorspelbaarheid, kostendekkendheid, uitlegbaarheid en transparantie.

17. De wijze waarop die kosten aan de vier categorieën belastingplichtigen worden toegedeeld (artikel 120 Waterschapswet) bepaalt welk aandeel in de kosten van het watersysteem een bepaalde categorie draagt, hetgeen bepalend is voor de hoogte van de tarieven voor de watersysteemheffing; artikel 122 Waterschapswet bevat een mogelijkheid van tariefdifferentiatie voor bepaalde ongebouwde onroerende zaken, gebouwde onroerende zaken en natuurterreinen.

18. Zie hierover ook de beschouwing van P. van den Berg en R.J.J. Lazaroms, ‘De modernisering van het belastingstelsel van de waterschappen’, WFR 2007/636.

19. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 25-27.

20. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 26.

21. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 25.

22. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 56.

23. *Kamerstukken II* 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 12-13, p. 23 en p. 26.

Zie: Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 2.

*“Dit wetsvoorstel omvat aanpassingen in zowel de taakomschrijving, de bestuurssamenstelling en de verkiezingen als ook in het heffingenstelsel. Daarmee wordt aansluiting van de wet bij de huidige rol en positie van het waterschap gezocht. Vereenvoudiging, vergroting van de transparantie en van de democratische legitimatie zijn de uitgangspunten van deze wetswijziging.”*

2.23 Met de huidige inrichting van het waterschapsbestel in de Waterschapswet lijkt de wetgever zowel interne als externe harmonisatie na te streven die bijdragen aan de kernwaarden uniformiteit, robuustheid, transparantie en eenvoud. Met interne harmonisatie wordt bedoeld dat de wetgever een aantal zaken vastlegt die voor alle waterschappen gelden. Dit heeft tot doel een overzichtelijker en toegankelijker waterschapsrecht te creëren. Naast deze harmonisatie binnen het waterschapsrecht is ook een externe harmonisatie tot stand gekomen, doordat inrichting en redactionele vormgeving van de Waterschapswet zo veel mogelijk parallel zijn geschakeld met de (herziene) Gemeentewet en Provinciewet.<sup>24</sup>

---

24. H.J.M. Havekes en W.J. Wensink (red.) e.a., *Waterschapswet: een artikelsgewijscommentaar*, Deventer (2015), p. 30.

### 3 Belangen: de wens van de waterschappen tot het creëren van meer fiscale bewegingsruimte en stelselverantwoordelijkheid voor werkbare fiscale waterschapswetgeving

#### De belangen van de waterschappen

- 3.1 Door de huidige wetgeving (en de achterliggende motieven) ervaren waterschappen op een aantal thema's een tekort aan fiscale wendbaarheid en daardoor een beperking in mogelijkheden om adequaat in te kunnen spelen op actuele ontwikkelingen. Vanuit de waterschappen bestaat de wens dat het stelsel van de waterschapsbelastingen wendbaarder wordt. Dat vraagt om aanpassing van het systeem van fiscale waterschapswetgeving, zodanig dat in de toekomst eenvoudiger en sneller wijzigingen kunnen worden doorgevoerd, zonder dat waterschappen bij realisatie van concrete wensen tot aanpassing oplopen tegen de lange duur van het proces van aanpassing van de wetgeving in formele zin. Binnen het huidige stelsel kan het jaren duren *“voordat een wens tot aanpassing in een wijziging van de regelgeving resulteert”*. De tijd die aanpassing van de fiscale waterschapswetgeving vraagt, staat op gespannen voet met gevoelde wens van waterschappen om accuraat te kunnen reageren op zich steeds sneller ontwikkelende wensen en eisen uit hun praktijk zoals op het gebied van duurzaamheid en klimaat en het verkrijgen van de daarvoor benodigde financiële middelen.
- 3.2 Doordat in formele wetgeving is vastgelegd welke heffingen kunnen worden geheven en gedetailleerd is bepaald hoe die heffingen zijn opgebouwd en ook de bestemming van de belastingopbrengsten vast ligt, bestaat er voor waterschappen op dit punt weinig autonome ruimte om daarover zelf beslissingen te nemen. Het huidige wettelijk stelsel biedt slechts beperkt afwegingsruimte. Wanneer een bepaalde ontwikkeling ten tijde van het wetgevingsproces niet voorzien was en dus niet in de wet is neergelegd, kunnen waterschappen hier niet (voldoende) op inspelen. Om snel(ler) te kunnen inspelen op veranderingen en nieuwe beleidsmatige uitdagingen en taakstellingen naar behoren te kunnen oppakken, bestaat behoefte aan een (aanpassing van het) belastingstelsel opdat de daarvoor benodigde bekostiging in voorkomend geval ook voldoende snel kan worden opgebracht.
- 3.3 De vraag is daarom langs welke wegen kan worden bewerkstelligd dat het stelsel van waterschapsbelastingen (sneller) kan meebewegen met nieuwe ontwikkelingen, binnen de daarvoor geldende randvoorwaarden en met (zoveel mogelijk) behoud van de geldende kernwaarden van *“robuustheid en voorspelbaarheid”*.<sup>25</sup>

#### *Concrete flexibiliseringsvraag*

- 3.4 Primair heeft de Unie van Waterschappen de wens uitgesproken om tot een wendbaarder belastingstelsel te komen waarmee sneller en flexibeler kan worden ingespeeld

---

25. Brief d.d. 20 december 2020 van de Unie van Waterschappen aan de minister van Infrastructuur en Waterstaat, p. 4.

op beleidsmatige vraagstukken. De vraag is in welke onderdelen van het huidige belastingstelsel deze flexibiliteit het beste gezocht zou kunnen worden, waarbij ook de concrete voorstellen van Unie van Waterschappen voor het oplossen van de in de brief van 11 december 2020 genoemde drietal urgente knelpunten zullen worden betrokken. Deze knelpunten betreffen:

- zuiverings- en verontreinigingsheffing: het op basis van de huidige wetgeving verplichte gebruik van mens- en milieubelastende stoffen bij het vaststellen van de vervuilingswater van het afvalwater bedrijven;
- watersysteemheffing: de onredelijke invloed die de waarde van infrastructuur heeft op het tarief dat voor gebouwde grond wordt betaald. Dit knelpunt wordt als “de weeffout” aangeduid;
- watersysteemheffing: de onmogelijkheid van gelijkmatige tariefontwikkeling voor de vier betalende categorieën (ingezetenen, eigenaren van gebouwen, van gronden en van natuurterreinen).

3.5 Deze knelpunten hebben ervoor gezorgd dat de uitlegbaarheid van en het maatschappelijk draagvlak voor de heffingswijze onder druk zijn komen te staan. Om deze problemen op te lossen heeft de Unie van Waterschappen voorstellen geformuleerd:

- Zuiverings- en verontreinigingsheffing: de Unie van Waterschappen komt met een alternatief voor de milieubelastende stoffen bij het vaststellen van de vervuilingswaarde;
- Watersysteemheffing: de Unie van Waterschappen stelt een nieuwe methode om de kosten over de betalende categorieën te verdelen voor (het ‘Verbeterd Combimodel’), waarin waarde als verdeelmaatstaf wordt vervangen door stabiele gebiedskenmerken en *bandbreedtes* voor de kostenaandelen van de vier betalende categorieën worden geïntroduceerd waardoor de waterschappen meer mogelijkheden krijgen om de specifieke omstandigheden in het gebied en van de taakuitoefening tot uitdrukking te brengen in de tarieven.
- Watersysteemheffing: de Unie van Waterschappen zou in het kader van de watersysteemheffing graag de mogelijkheid tot tariefdifferentiatie voor de eigenaren van woningen en de eigenaren van andere gebouwen introduceren zodat binnen de categorie gebouwd tot een gelijkmatige lastenontwikkeling kan worden gekomen;

*Wens tot flexibilisering past in een algemene trend*

3.6 De wens van de Unie van Waterschappen voor meer fiscale wendbaarheid staat niet op zichzelf, maar past in een algemener streven naar toekomstbestendige wetgeving. In het programma ‘Toekomstbestendige wetgeving’ wordt het belang van voldoende flexibele wetgeving als volgt omschreven:

*“[o]m in te spelen op de toenemende dynamiek en complexiteit van de netwerksamenleving zal de overheid er voor moeten zorgen dat wetgeving toekomstbestendig is en waar mogelijk ruimte biedt voor innovatie en initiatieven uit de samenleving”<sup>26</sup>*

26. Zie: Kamerstukken II 2015/16, 33 009, nr. 30, p. 1.

- 3.7 Ook ten aanzien van de relatie overheid-bedrijfsleven klinkt al langere tijd de roep om wet- en regelgeving waarmee beter kan worden ingespeeld op maatschappelijke ontwikkelingen en vraagstukken. In dat kader heeft de regering het beleidsprogramma “Merkbaar betere regelgeving en dienstverlening” geïnitieerd.

*“Zoals in het regeerakkoord staat, is het werken aan moderne en innovatievriendelijke wet- en regelgeving een belangrijke ambitie van het kabinet. Steeds sneller veranderende maatschappelijke en technologische ontwikkelingen vragen om een overheid die in staat is heldere (spel)regels te formuleren en tegelijkertijd wendbaar en flexibel genoeg is om ondernemers de ruimte te bieden om op deze ontwikkelingen en kansen in te spelen. Het betere regelgevingsbeleid gaat precies om dit uitdagende spanningsveld: het tot stand brengen van wet- en regelgeving die publieke belangen borgen, zonder dat dit tot onnodige kosten en belemmeringen leidt voor ondernemerschap en innovatie”.*<sup>27</sup>

- 3.8 Met het tot stand brengen van (wijzigingen in) wetgeving kan doorgaans de nodige tijd gemoeid zijn. Dat kan er volgens de regering toe leiden dat wetgeving in de weg staat aan innovatie. Aldus ontstaat een spanning tussen innovatie en wetgeving. Spanning tussen maatschappelijke ontwikkelingen en de aansluiting daarop van wetgeving is van alle tijden. De Raad van State merkt in zijn jaarverslag over 2016 echter op dat wetgeving in deze tijd in een steeds korter tijdbestek achterhaald lijkt te worden.<sup>28</sup> De regering streeft daarom naar zogenoemde ‘toekomstbestendige’ wetgeving, dat wil zeggen: wetgeving die ruimte biedt aan innovatie. Daartoe is een aantal structurele mogelijkheden door de regering geopperd, als kaderwetgeving en experimenteerregelgeving.<sup>29</sup> In latere jaarverslagen heeft de Raad van State gewaarschuwd tegen de daarmee verband houdende nadelen, waaronder spanning met het legaliteitsbeginsel en de algemene regels, beginselen, conventies en praktijken die daarmee samenhangen.

#### Stysteemverantwoordelijkheid voor een werkbaar stelsel van fiscale waterschapswetgeving

- 3.9 Naast het belang van de waterschappen bij een wendbaar(der) waterschapsbelastingstelsel, staat het belang van de minister van IenW die een algemene verantwoordelijkheid heeft voor het goed functioneren van het stelsel van fiscale waterschapswetgeving en op het niet goed functioneren daarvan ook (uiteindelijk: politiek) aanspreekbaar is. Deze ‘systeemverantwoordelijkheid’ wordt afgeleid uit de – ook weer: algemene – bevoegdheid en mogelijkheden om de werking van een deel van de publieke sector stelselmatig te volgen en in te grijpen als een wijziging van het systeem gewenst is, zo nodig voorstellen voor aanpassing van de wetgeving te initiëren.<sup>30</sup> Dit kan dus worden opgevat als een brede politiek-bestuurlijke verantwoordelijkheid voor een onder de Minister ressorterend beleidsdomein.<sup>31</sup>

27. Zie: *Kamerstukken II* 2018/19, 32 637, 314, p. 1.

28. Jaarverslag Raad van State 2016, p. 45.

29. *Kamerstukken II* 2015/16, 33 009, nr. 30.

30. Zie over het begrip ‘systeem- of stelselverantwoordelijkheid’ het ongevraagd advies over de ministeriële verantwoordelijkheid van de Raad van State van 15 juni 2020, bijlage bij *Kamerstukken II* 2019/20, 35300, nr. 78, p. 14, p. 20-22, in het bijzonder p. 22.

31. Aldus de kabinetsreactie op het ongevraagd advies van de Afdeling Advisering van de Raad van State van 15 juni 2020, bijlage bij: *Kamerstukken II* 2020/21, 35 570, 47.



- 3.10 De systeemverantwoordelijkheid kan twee kanten op werken. Enerzijds moeten de waterschappen uit de voeten (blijven) kunnen met een voldoende wendbaar fiscaal stelsel, anderzijds heeft de minister te borgen dat de fiscale waterschapswetgeving voldoende uniform en transparant blijft en dat voor fiscale heffingen steeds een deugdelijke grondslag blijft bestaan.

## 4 Randvoorwaarden voor flexibilisering; kernwaarden van (fiscale) wetgeving

- 4.1 Beoordeling van (de haalbaarheid van) scenario's die voorzien in het wendbaarder maken van fiscale waterschapswetgeving vraagt om een normatief kader. Dat kader zetten wij in deze paragraaf op.

### Algemene staatsrechtelijke en rechtsstatelijke noties over deugdelijke wetgeving

#### *Het belang van rechtszekerheid en legitimiteit*

- 4.2 Binnen de rechtsstaat vervult de wet een aantal functies, waaronder het waarborgen van de rechtsgelijkheid, het voorkomen van een willekeurige machtsuitoefening door de overheid en het bevorderen van legitimiteit, bekendheid, acceptatie en rechtszekerheid.<sup>32</sup> Een goede wet balanceert tussen zekerheid en flexibiliteit. Zekerheid om maatschappelijke verhoudingen te ondersteunen, noodzakelijke gelijkheid te waarborgen en de macht van de overheid te begrenzen. Voldoende flexibiliteit om nieuwe maatschappelijke opgaven het hoofd te bieden.<sup>33</sup> Met opname van de belastingbepalingen in de Waterschapswet (een wet in formele zin) worden twee kernwaarden gediend: 'robuustheid' en 'voorspelbaarheid'. In de eerste plaats vindt de bevoegdheid tot belastingheffing een rechtstreekse basis in een formele wet. In de tweede plaats wordt uniformiteit in de belastingregelingen van de waterschappen onderling, alsmede ten opzichte van de andere lokale overheden, bewerkstelligd.

#### *Grenzen aan de delegatiebevoegdheid; ruimte rondom het primaat van de wetgever bij de normstelling*

- 4.3 Voor veel burgers belangrijke onderwerpen moeten op grond van de Grondwet, bij of krachtens de wet worden geregeld.<sup>34</sup> Met het oog daarop is – gestimuleerd door een sterke toename van de algemene behoefte aan gedelegeerde regelgeving/normstelling<sup>35</sup> – het beginsel van het primaat van de wetgever ontwikkeld.

#### 4.4 Het primaat van de wetgever kan worden gezien als een normatieve aanscherping of

32. Ph. Eijlander, W. Voermans, *Wetgevingsleer*, Deventer (1999), p. 17-30. De legitimiteit wordt verkregen, althans vergroot door de betrokkenheid van het parlement als medewetgever.

33. Jaarverslag Raad van State 2018, p. 11.

34. Verwezen zij naar artikel 104 van de Grondwet, voor heffing van (Rijks)belastingen.

35. Zie Jaarverslagen Raad van State over 2018 en 2019 waarin de Raad van State kritisch is over de afnemende normstellende rol van de wetgever. De Raad van State constateert dat de rol van de wetgever verandert om het hoofd te kunnen bieden aan ingewikkelder wordende maatschappelijke verhoudingen. De Raad van State constateert dat daarvoor in toenemende mate gebruikgemaakt wordt van niet exact omschreven open normen en ruime delegatiemogelijkheden, kaderwetgeving en experimentenwetgeving. De gedachte daarbij is dat de wetgever er goed aan doet in de wet maximale flexibiliteit te scheppen, zodat het bestuur zoveel mogelijk rekening kan houden met de diversiteit en de complexiteit en zelf zo nodig regels kan stellen. Het werken met open normen of het overlaten van de normstelling aan regering, bewindspersonen of decentrale overheden (delegatie) heeft consequenties voor de drie staatsmachten en hun onderlinge verhouding.

invulling van het legaliteitsbeginsel. Het primaat van de wetgever komt erop neer dat de ‘wetgever in ieder geval de voornaamste bepalingen zelf vaststelt’.<sup>36</sup> Het primaat van de wetgever is voor de wetgevingspraktijk uitgewerkt in de Aanwijzingen voor de regelgeving.<sup>37</sup> Aanwijzing 2.19<sup>38</sup> bepaalt dat bij verdeling van de elementen van een regeling over de wet en algemeen verbindende voorschriften van lager niveau, de wet ten minste de hoofdelementen van de regeling bevat. Bij de keuze welke elementen in de wet zelf regeling moeten vinden en welke elementen door een gedelegeerde regelgever kunnen worden geregeld, geeft het primaat van de wetgever een richtsnoer.

- 4.5 Hoofdelementen zijn in ieder geval de reikwijdte en de structurele elementen van de regeling. Veelal zullen daartoe ook de voornaamste duurzame normen behoren. Het kan echter uit een oogpunt van toegankelijke regelgeving beter zijn om in de wet over een bepaald onderwerp geen materiële normen op te nemen, maar aan een lagere (materiële) wetgever over te laten een integrale regeling tot stand te brengen. Als een krachtige, inhoudelijke normering van de wetgever in formele zin echter ontbreekt, omdat de wetgever niet bij machte is een overtuigende keuze te maken, kan dit tot problemen leiden. Het gevolg is dan dat de wet onvoldoende houvast biedt aan de praktijk. En dat leidt tot rechtsonzekerheid.

#### *Regelgeving door andere organen dan de formele wetgever in het belastingrecht*

- 4.6 Voor rijksbelastingen kan uit de parlementaire geschiedenis van artikel 104 van de Grondwet worden afgeleid dat een drietal essentiële elementen door de formele wetgever moet worden geregeld: het belastbare feit, de basis van het tarief en de kring van belastingplichtigen. De normstelling rond deze elementen kan niet worden uitbesteed (c.q. gedelegeerd). Waar delegatie plaatsvindt, geschiedt dit vooral op praktische overwegingen die verband houden met de omstandigheid dat voor een verantwoorde belastingheffing velerlei regelingen van technische of formele aard nodig zijn, die veelal sterk afhankelijk zijn van actuele verhoudingen en mogelijkheden, zonder dat zij de rechtspositie van de belastingplichtigen wezenlijk raken. Uit een oogpunt van efficiency schijnt dan delegatie aan de Kroon of Minister, met handhaving uiteraard van de parlementaire verantwoordelijkheid van de bewindsman voor de uitgevaardigde regels, aanbevelenswaardig en komt dat niet in strijd met het beginsel dat de essentialia door de wetgever in formele zin moeten worden vastgelegd.<sup>39</sup>
- 4.7 Van delegatie in het belastingrecht is sprake indien het tot belastingheffing bevoegde orgaan de uitwerking van bepaalde, in zijn wettelijke regeling omschreven, onderwerpen, opdraagt of overlaat aan een ander overheidsorgaan (veelal: de Kroon, of de Minister), dat zonder deze uitdrukkelijke opdracht of machtiging de bevoegdheid daartoe mist.<sup>40</sup>

#### Van delegatie van regelgevende bevoegdheid is eveneens sprake wanneer de wetgever

36. L.F.M. Verheij en C.S. Aal, ‘Delegatie van regelgevende bevoegdheid in Nederland: tijd voor herbezinning’, *Regel/Maat* 2017 (32), 4 (241-268), p. 251, onder verwijzing naar het rapport *Orde in de regelgeving* van de Commissie Wetgevingsvraagstukken.
37. Stcrt. 2017, 69426.
38. Dat als opschrift draagt: ‘Primaat van de wetgever’.
39. Zie onder meer R.E.C.M Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, 2010, p. 162-163.
40. De delegatie van besluitnemende bevoegdheid is geregeld in artikel 10:13 e.v. Awb. Zij is ingevolge artikel 10:15 Awb slechts toegestaan als in de bevoegdheid daartoe bij wettelijk voorschrift is voorzien.



aan de Kroon of aan de Minister de bevoegdheid verleent om bepaalde aspecten van de wettelijke regeling nader uit te werken in nadere regels, zoals in dit geval in het Waterschapsbesluit. De beslissing tot het verlenen van gedelegeerde bevoegdheid in deze zin geschiedt door de wetgever zelf.

4.8 Van deze vorm van delegatie moet worden onderscheiden de figuur dat de formele wetgever aan lagere overheidsorganen het recht toekent zelfstandig en ten eigen behoeve bepaalde belastingen te heffen en daaromtrent regels (in verordeningen) te geven.<sup>41</sup> De bevoegdheid van de wetgever om daarvoor ruimte te creëren wordt – net als het gebruik van de delegatiefiguur – begrensd door het beginsel van het primaat van de wetgever (randnummer 2.18-2.19). Op dit moment zijn, als eerder gesignaleerd, de heffingplichtigen, heffingsmaatstaven/grondslagen en bandbreedtes voor de waterschapsbelastingen gedetailleerd neergelegd in de Waterschapswet en de Waterwet.<sup>42</sup> Het primaat van de wetgever komt ook tot uitdrukking in artikel 111 Waterschapswet waarin is bepaald dat een belastingplichtige rechtstreeks uit de belastingverordening moet kunnen opmaken, dat, en hoeveel belasting hij verschuldigd is. In de belastingverordening moet onder meer worden opgenomen wie de belastingplichtige, wat het voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf en het tarief is. Deze bepaling is gelijk aan artikel 217 van de Gemeentewet. Dit artikel is door de wetgever als volgt toegelicht:

*“Bij gemeentelijke belastingen is de belastingverordening immers de belastingwet in materiële zin, krachtens welke de burgers worden of kunnen worden verplicht tot belastingbetaling”.*<sup>43</sup>

Voor de volledigheid merken wij op dat verordeningen door het algemeen bestuur van waterschappen moeten worden vastgesteld en dat dit niet kan worden overgenomen door het dagelijks bestuur.<sup>44</sup>

4.9 Hoewel de bevoegdheid tot delegatie wordt begrensd door het hiervoor besproken primaat van de wetgever, leiden wij uit hetgeen we hiervoor in randnummers 2.18 en 2.19 vaststelden, dat in de fiscale context de essentialia (het belastbare feit, de basis van het tarief en de kring van belastingplichtigen) ook in regelgeving van decentrale overheden (waterschapsverordeningen) kunnen worden opgenomen. Dat doet aan de kernwaarden ‘robuustheid’ en ‘voorspelbaarheid’ niet af. Wel wordt mogelijk ingeleverd op de kernwaarde ‘uniformiteit’, als in de formele wet meer ruimte wordt geboden voor nadere invulling van de essentialia waarmee variëteit kan ontstaan in lokale fiscale verordeningen. Bovendien komen mogelijk vragen in beeld over de doelkoppeling, wanneer lokale verordeningen van elkaar verschillen, terwijl de wettelijke taken van de waterschappen gelijk blijven.

41. R.E.C.M Niessen, Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, 2010, p. 161.

42. Alvorens tot heffing van de waterschapsbelastingen kan worden overgegaan dient het algemeen bestuur van de waterschappen belastingverordeningen vaststellen (artikel 110 Waterschapswet).

43. *Kamerstukken II* 1989/90, 21 591, nr. 3, p. 63.

44. Ingevolge artikel 83, lid 2, aanhef e onderdeel d Waterschapswet kan het algemeen bestuur “de bevoegdheid tot het heffen van belastingen of rechten” niet aan het dagelijks bestuur overdragen; onder het heffen van belastingen of rechten moet het vaststellen van de belastingverordening door het algemeen bestuur worden verstaan (zie artikel 110 Waterschapswet) en niet het opleggen van belastingaanslagen. Tot opleggen van aanslagen is de op grond van artikel 123, lid 3 Waterschapswet aangewezen ambtenaar van het waterschap (de heffingsambtenaar) bevoegd.

Afsluitende opmerking paragraaf 4

- 4.10 Samenvattend stellen wij vast dat het legaliteitsbeginsel, het beginsel van het primaat van de (formele) wetgever en de met die beginselen te dienen doelen richtinggevend moeten zijn bij het beoordelen en rangschikken van de scenario's op juridische en rechtsstatelijke haalbaarheid. Naarmate een flexibiliseringsscenario zwaarder leunt op gedelegeerde normstelling of op normstelling door de decentrale overheden in waterschapsverordeningen, zal dit meer spanning opleveren met de evengenoemde beginselen en doelstellingen en zal het lager eindigen op de schaal van juridische en rechtsstatelijke haalbaarheid.

## 5 Flexibiliseringsinstrumenten en hun beperkingen, voor- en nadelen

5.1 In deze paragraaf gaan wij in op de ruimtescheppende mogelijkheden waarmee wetgeving wendbaarder kan worden gemaakt. Van elk van die mogelijkheden brengen wij – uitgaande van het normatief kader – kort gezegd: behoud van juridische degelijkheid, democratische legitimatie, rechtszekerheid, rechtsgelijkheid, verbod van willekeur – de beperkingen en voor- en nadelen in beeld, zoals die in literatuur en in (wetgevings) adviezen van de Raad van State zijn beschreven (in het licht van het normatief kader). Wij maken onderscheid tussen algemene wetgevingsinstrumenten, als het gebruik van open normen en kaderwetgeving en het bijzondere wetgevingsinstrument van experimenteerbepalingen.

### Open normen en kaderwetgeving

5.2 Wetgeving kan flexibel worden gemaakt door die wetgeving zo te formuleren dat er meerdere mogelijkheden zijn om er aan te voldoen. De normadressaat – die ook een (decentrale) medeoverheid kan zijn - wordt in dergelijke gevallen een aanzienlijke mate van beslissingsruimte gelaten.<sup>45</sup> In het algemeen kan dan worden gedacht aan het gebruik van open normen door de formele wetgever. Voor dergelijke open normen hoeft geen verdere, bijzondere regelgeving te worden gecreëerd. Het grote nadeel van het gebruik van open normen is dat dit minder houvast biedt. Bij de toepassing van open normen zal in de regel interpretatie nodig zijn. Dat komt de rechtszekerheid niet ten goede, zo signaleert ook de Raad van State. Dat maakt dat wij dit instrument in zijn algemeenheid minder geschikt achten als ruimtegevend instrument.<sup>46</sup> Dit geldt temeer voor fiscale wetgeving nu daarvoor geldt dat de essentialia van de heffing uit de democratisch gelegitimeerde wet en regelgeving moeten volgen.

### Delegatie-en decentralisatiemogelijkheden

#### *Algemene opmerkingen*

5.3 Op grond van artikel 81 van de Grondwet bezit de wetgever in formele zin een algemene regelgevende bevoegdheid. Deze bevoegdheid brengt mee dat de wetgever in beginsel vrij is te bepalen welke normen hij zelf wil vaststellen en welke normstelling hij aan lagere organen wenst over te laten. Kort gezegd bestaat er in beginsel een vrije bevoegdheid tot delegatie. De Grondwet beperkt deze vrije bevoegdheid tot delegatie.<sup>47</sup>

5.4 Een voor de hand liggende manier om wetgeving wendbaarder te maken en door middel van specifieke regelgeving te kunnen inspelen op maatschappelijke ontwikkelingen, is het (verder) decentraliseren van de bevoegdheid tot het vaststellen van regelgeving. Als er landelijk niet één regime kan gelden, of als een regime snel moet kunnen worden

45. S.E. Zijlstra & T.C. Borman (red.) e.a., *Wetgeven: handboek voor centrale en decentrale overheid*, Deventer: Wolters Kluwer 2012, p. 176.

46. De Kok, *a.w.*, p. 399-400; Zijlstra & Borman 2012, p. 500;

47. Zijlstra & Borman 2012, p. 254.

aangepast op nieuwe maatschappelijke ontwikkelingen, kan worden nagedacht over mogelijkheden om regulering over te laten aan lagere overheden (de Kroon of minister), of aan decentrale overheden (in dit geval: waterschapsbesturen, die verordenende bevoegdheden hebben). Het motief voor deze decentralisatie is niet zozeer om detaillering (technische, nadere) onder te brengen in lagere regelgeving, maar in een principiële keuze om een deel van de normstelling (binnen bepaalde door de formele wetgever getrokken kaders) over te laten aan de waterschapsbesturen die de bevoegdheid krijgen om zich daarover uit te spreken (in hun gebied).

- 5.5 Uitbesteding van regelgevende bevoegdheden (door middel van delegatie of decentralisatie) mag niet ten koste gaan van het legaliteitsbeginsel en het primaat van de wetgever. De Raad van State verwoordde het in zijn jaarverslag over 2015 aldus:

*“Delegatie van wetgevende bevoegdheid biedt vanouds een mogelijkheid om algemene normen van de wet nader uit te werken voor een complexe of snel veranderende maatschappelijke werkelijkheid. In dat kader wordt de bevoegdheid tot het nader invullen van wettelijke regels en het stellen van algemeen verbindende regels gedelegeerd aan de regering of de betrokken minister. Het biedt een mogelijkheid om regelgeving sneller te laten meebewegen met veranderingen. [...] Het meebewegen met verschillende ontwikkelingen bergt immers het risico in zich uit te monden in steeds meer regels die onderling uiteen gaan lopen en weinig consistent zijn. Dit risico wordt versterkt omdat, naar de ervaring leert, de nadere regelgeving vaak sterk wordt beïnvloed door betrokken deelbelangen. Uiteenlopende regelgeving voor activiteiten of producten die weliswaar onderscheiden zijn en verschillend lijken, maar die in het maatschappelijk verkeer samenhangen of zelfs uitwisselbaar zijn, scheidt verstoring in de ontwikkelingen en verkokering in de regelgeving.*

*Bij vergaande delegatie en subdelegatie van regelgeving verliezen de Staten-Generaal hun betrokkenheid bij de totstandkoming van wetgeving. Om die reden raden de Aanwijzingen voor de regelgeving terughoudendheid aan bij het delegeren van wetgevende bevoegdheid en ten minste een expliciete normering daarvan in een wet in formele zin.”<sup>48</sup>*

- 5.6 In aanwijzing 2.19 van de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt benadrukt dat het primaat van de wetgever als richtsnoer dient bij de keuze welke elementen in de wet zelf geregeld moeten worden en ten aanzien van welke elementen delegatie is toegestaan. Hier vloeit uit voort dat de hoofdelementen van een regeling in de wet worden opgenomen. Als dergelijke normering ontbreekt kan het gevolg hiervan zijn dat de wet onvoldoende houvast biedt in de praktijk. Dit laatste kan vervolgens weer tot rechtsonzekerheid of rechtsongelijkheid leiden. Daarom achten wij het wenselijk om de centrale normstelling steeds door de wetgever in de wet in formele zin vast te laten leggen en het deel van de normstelling dat wordt overgelaten aan lagere regelgevers duidelijk af te bakenen.<sup>49</sup>

- 5.7 Tegen deze achtergrond onderscheiden wij twee mogelijkheden tot gedeeltelijke uitbesteding door de wetgever van de normstellende taak.

48. Jaarverslag Raad van State, 2015, p. 14.

49. Jaarverslag Raad van State, 2018, p. 20 e.v.

*Verdergaande delegatie van regelgevende bevoegdheden aan Kroon en/of minister*

- 5.8 De eerste mogelijkheid ziet op de mogelijkheid van delegatie van regelgevende bevoegdheid door de formele wetgever aan de Kroon of de minister. De Kroon of de minister kan dan in een algemene maatregel van bestuur (**amvb**) of een ministeriële regeling nadere regels stellen. Een dergelijke delegatie creëert een wendbaar stelsel, waardoor wenselijke wijzigingen sneller kunnen worden gerealiseerd. Delegatie van regelgevende bevoegdheden aan Kroon en/of minister zal niet leiden tot vergroting van de lokale verschillen tussen waterschappen. De mogelijkheden tot verdergaande delegatie worden evenwel beperkt door het beginsel van het primaat van de wetgever dat wil dat de essentialia van de fiscale wetgeving door de wetgever (met democratische legitimatie) worden geregeld. Als de delegatie niet op de essentialia van de heffing ziet, maar op een nadere invulling van bijvoorbeeld toe te passen meet- en analysemethodes, zal het primaat van de wetgeving niet snel in het geding zijn.

*Uitbesteding van regelgevende bevoegdheden aan waterschapsbesturen en aandachtspunten daarbij*

- 5.9 De tweede mogelijkheid van gedeeltelijke uitbesteding van de regelgevende bevoegdheid betreft het creëren van verdergaande (verruimde) bevoegdheden om de belastingheffing te regelen in waterschapsverordeningen, mits daarbij verzekerd blijft dat een belastingplichtige rechtstreeks uit de belastingverordening kan opmaken, wie de belastingplichtige, wat het voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf en het tarief is. Het voordeel van deze mogelijkheid is dat de (fiscale) waterschapsverordeningen door (democratisch gekozen) algemene besturen van waterschappen worden vastgesteld, zodat er op lokaal niveau sprake is van democratische legitimatie. Een nadeel van deze vorm van uitbesteding van de normstelling is dat de uniformiteit en harmonisatie daarmee worden losgelaten.
- 5.10 Bij uitwerken van een denkrichting die voorziet in verlegging van de normstellende bevoegdheid naar de waterschapsbesturen moeten – in het verlengde van de algemene notie van het primaat van de wetgever, dat wil dat de essentiële normen door de formele wetgever zelf zijn vastgelegd - drie grenzen in oog gehouden worden. Allereerst moet een benedengrens worden vastgesteld: de regelgevende bevoegdheid van het algemeen bestuur van een waterschap moet aan een bepaald onderwerp gekoppeld worden, waarbij geldt dat de bevoegdheid tot het stellen van fiscale regels zich tot dit onderwerp beperkt. Daarnaast moet – bij gebruik van de verordenende bevoegdheid – rekening gehouden worden met de bovengrens. Die houdt in dat de lagere decentrale wetgeving niet in strijd met hogere regelgeving mag komen. Tot slot vloeit de derde grens – de zijgrens – voort uit het territorium van het waterschap.<sup>50</sup> Dat laatste kan betekenen dat een verdergaande mate van delegatie (ook) leidt tot lokaal uiteenlopende fiscale regelingen, waardoor de uniformiteit in het gedrang kan komen. Daarom moet de (formele) wetgever (blijven) borgen dat geen ongerechtvaardigde en daardoor niet uitlegbare verschillen in fiscale waterschapsregimes ontstaan.

---

50. Vgl. Zijlstra & Borman 2012, p. 363-367.

## Experimenteerbepalingen

- 5.11 Volledigheidshalve staan wij kort stil bij de mogelijkheid van introductie van experimenteerbepalingen in de wetgeving.<sup>51</sup>
- 5.12 In de aanwijzingen voor de regelgeving<sup>52</sup> staat een experiment omschreven als ‘het proefondervindelijk vaststellen of een bepaald instrument een bijdrage levert aan het oplossen van een maatschappelijk probleem’. Als regelgeving noodzakelijk is voor een experiment, wijkt dit dus af van het uitgangspunt van het algemene wetgevingsprincipe van duidelijkheid en eenvoud van regelingen en naar een bestendig karakter daarvan, omdat niet kan worden overzien wat de effecten daarvan zullen zijn.<sup>53</sup> In (de toelichting op) aanwijzing 2.31 van de Aanwijzingen voor de regelgeving wordt gewaarschuwd tegen het risico van onoverzichtelijkheid van regelgeving door introductie van experimenteerbepalingen. Wij menen dat het instrument van de experimenteerbepaling, gelet op het tijdelijke (proeftuin) karakter ervan, naar zijn aard niet geschikt is voor het creëren van een structurele oplossing voor gewenste extra flexibilisering. Een experiment kan behulpzaam zijn bij de (noodzakelijke) beoordeling of een uitzondering tot algemene regel verheven moet worden, maar kan deze beoordeling niet vervangen.<sup>54</sup>

## Afsluitende opmerkingen paragraaf 5

- 5.13 Een gegeven is dat alle mogelijkheden om meer ruimte en wendbaarheid te creëren in fiscale waterschapswetgeving starten met actie van de wetgever. De gewenste flexibiliteit vereist aanpassing van de wetgeving, bijvoorbeeld door:
- Frequentere herziening van de wetgeving (door een jaarlijks vast te stellen ‘waterschapsbelastingplan’).
  - Delegatie van (een deel van) de regelgevende bevoegdheid aan (de algemeen besturen van) waterschappen en/of het voorzien in de mogelijkheid van het stellen van andere, zo nodig afwijkende, regels voor bijzondere gevallen. In het laatste geval kan de gedelegeerde regelgever kiezen voor bijzondere regelingen waarmee hij de nodige flexibiliteit biedt.<sup>55</sup>
  - Het zodanig vormgeven van de norm zelf dat deze ruimte laat voor meerdere invullingen, waarbij kan worden gedacht aan het introduceren in de formele wet van bandbreedtes (voor bijv. kostenaandelen van de vier betalende categorieën<sup>56</sup>), de mogelijkheden van tariefdifferentie uitbreiden<sup>57</sup>, het opnemen van een afwijkingsbevoegdheid in de formele wet (vgl. artikel 122f lid 3 van de Waterschapswet) of – ten slotte – het in de formele wet opnemen dat bij amvb nadere regels worden gesteld (vgl. artikel 122k lid 2 van de Waterschapswet).
- 5.14 Figuren waarin de Waterschapswet in de toekomst geen (of een minimale) normstellende functie vervult en de invulling van de normstelling in zijn geheel overlaat aan de betrokken waterschapsbesturen, lijken ons – gelet op de rechtsstatelijke randvoorwaarden van

51. Wij doen dat volledigheidshalve, maar ook kort, omdat het niet een richting is waarvoor in de praktijk draagvlak bestaat.

52. Toelichting op aanwijzing 2.41 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

53. Aanwijzing 2.6. van de Aanwijzingen voor de regelgeving en aanwijzing 2.41 van de Aanwijzingen voor de regelgeving.

54. Jaarverslag Raad van State, 2015, p. 42 e.v.

55. D.R.P. de Kok, ‘De ruimtegevende wetgever’, *RegelMaat* 2019 (34) p. 396-414, p. 399.

56. Zie het voorstel UvW voor tariefdifferentiatie binnen de categorie gebouwd.

57. Vgl. artikel 122 Waterschapswet of voorstel UvW.



rechtszekerheid en het legaliteitsbeginsel en de daarmee gediende kernwaarden – een brug te ver. De omvang van de belastingschuld zal in ieder geval uit de verordening (al dan niet in samenhang met de wettelijke bepalingen) moeten kunnen worden afgeleid.

## 6 Mogelijke ruimtescheppende scenario's

### Inleiding

- 6.1 Als wij – voortbouwend op de in paragraaf 4 beschreven normatieve randvoorwaarden en de in paragraaf 5 beschreven mogelijkheden tot aanpassing van de wetgeving – terugkeren naar de vraag wat op systeemniveau de (meest passende) mogelijkheden zijn om tot een wendbaarder belastingstelsel voor de waterschappen te komen, komen wij tot vijf mogelijke scenario's, waaronder de twee in de offerte-aanvraag genoemde mogelijkheden. Deze mogelijkheden zijn neergelegd in scenario 1 en 5.
- 6.2 [Scenario 1: Randvoorwaarden belastingheffing in wetgeving in formele zin en \(verdergaande\) delegatie van bevoegdheid tot normstelling aan Kroon of minister](#)
- 6.2.1 In dit scenario worden, net als nu, in de formele wet regels opgenomen over welke belastingen en rechten de waterschappen mogen heffen, de bestemming van de opbrengsten, de heffingsmaatstaven en -grondslagen en de heffingplichtigen. Denkbaar is dat wendbaarheid wordt gecreëerd door meer dan nu de regelstellende bevoegdheden te delegeren aan de Kroon of de minister. Regels voor de invulling van de belastingheffing zouden, kortom, minder gedetailleerd in de formele wet kunnen worden vastgelegd en meer in amvb's en ministeriële regelingen kunnen worden neergelegd, waardoor deze regels sneller kunnen worden aangepast.
- 6.2.2 In de huidige waterschapswetgeving wordt in onder meer artikel 120 lid 4, artikel 122g lid 1 en artikel 122k lid 2 van de Waterschapswet aangegeven dat nadere regels kunnen worden gesteld bij of krachtens amvb (het Waterschapsbesluit en het Besluit vervuilingsswaarde ingenomen water 2009). Het voorstel van de Unie van Waterschappen voor een nieuwe analysemethode voor het vaststellen van de vervuilingsswaarde van afvalwater ziet op de in de huidige heffingsformule opgenomen parameters.
- In verband met deze nieuwe wijze van vaststelling van de hoeveelheid afgevoerde respectievelijk geloosde zuurstofbindende stoffen zouden moeten worden aangepast:
- artikel 6.12 van het Waterschapsbesluit en daarop gebaseerde bepalingen in de belastingverordeningen van de waterschappen (zuiveringsheffing)
  - artikel 7.5 van de Waterwet, de daarop gebaseerde bepalingen in de Waterregeling (voor de verontreinigingsheffing van het Rijk) en de op artikel 7.5 gebaseerde belastingverordeningen van de waterschappen (verontreinigingsheffing van de waterschappen).
- Het aanpassen van deze regeling vergt voor de zuiveringsheffing geen aanpassing van een formele wet en kan daarom sneller worden doorgevoerd.
- 6.2.3 Door meer regels zoals de toedeling van kostendelen of klassegrenzen en de daarbij behorende tabelafvalwatercoëfficiënten in een amvb of ministeriële regeling neer te leggen, kan het belastingstelsel wendbaarder worden en sneller worden geactualiseerd. Dit zal niet leiden tot vergroting van de lokale verschillen tussen waterschappen, zodat



de door wetgever nagestreefde uniformiteit gehandhaafd blijft.<sup>58</sup> In dit scenario wordt er wel van uitgegaan dat alle essentialia van de heffing zoals de heffingplichtige, de heffingsmaatstaf of de heffingsgrondslag in de formele wet opgenomen blijven. Het is daarom wel de vraag of er nog veel ruimte voor verdergaande delegatie binnen de Waterschapswet en de Waterwet bestaat.

6.2.4 In het licht van de kernwaarden lijkt ons dit een realistische nader te onderzoeken weg, waarbij het onderzoek zich zou kunnen toespitsen op de vraag op welke punten delegatie gewenst en nog mogelijk is. De essentiële normstelling blijft in de wet in formele zin liggen. Daardoor blijven uniformiteit en rechtszekerheid gewaarborgd.

### 6.3 Scenario 2: Overdracht normstelling aan waterschappen

6.3.1 Dit scenario ziet op de mogelijkheid om meer ruimte voor de decentrale wetgever te creëren. In dit scenario zouden de wettelijke kaders (meer) ruimte kunnen bieden voor een nadere invulling daarvan in de verordening die door het algemeen bestuur van het waterschap wordt vastgesteld. Ook zouden de wettelijke kaders (meer) de vrijheid kunnen geven om een bepaalde regeling wel, deels of in het geheel niet op te nemen. Daardoor ontstaat meer bestuurlijke vrijheid voor de waterschappen.

6.3.2 Wij onderscheiden twee mogelijkheden waarop de ruimte voor de decentrale wetgever vorm kan worden gegeven. De scenario's verschillen van elkaar in de mate waarin ruimte aan de decentrale wetgever wordt gegeven. Bij beide scenario's geldt als uitgangspunt dat in de formele wet wordt opgenomen welke belastingen en rechten de waterschappen mogen heffen. In scenario 2a wordt in de wet in formele zin door middel van bandbreedtes en afwijkingsmogelijkheden ruimte geboden om in de belastingverordeningen de heffing beter te kunnen laten aansluiten bij de specifieke omstandigheden in het waterschap. Scenario 2b gaat verder: de verdere regeling en normstelling van de heffingen wordt overgelaten aan de waterschapsbesturen.

6.3.3 De huidige waterschapwetgeving bevat thans een beperkt aantal mogelijkheden om bij verordening nadere regels te stellen.

Zie de nadere regels voor meting, bemonstering analyse die op grond van artikel 122g, lid 1 Waterschapswet in artikel 6.12 van het Waterschapsbesluit zijn neergelegd, terwijl op grond van het eerste en vijfde lid van artikel 6.12 van het Waterschapsbesluit ter uitvoering van die bepaling nadere regels kunnen worden gesteld bij verordening van het algemeen bestuur.

Zie ook artikel 7.5 lid 1 en 4 Waterwet, waaruit volgt dat regels voor de berekening van het aantal vervuilingseenheden in de belastingverordening kunnen worden opgenomen.

Zie ook artikel 122l Waterschapswet.

---

58. Zie randnummer 2.22 en 4.2 hiervoor.

### Scenario 2a: 'Afwijkingsmogelijkheden'

6.3.4 In dit scenario worden meer bandbreedtes, afwijkmogelijkheden/tariefdifferentiaties in de formele wet opgenomen of bestaande bandbreedtes verruimd. Zo zouden er meerdere bandbreedtes voor bijvoorbeeld de kostentoedeling in watersysteemheffing kunnen worden aangebracht (zie bijvoorbeeld het voorstel Unie van Waterschappen voor een nieuwe kostentoedelingsmethode), waardoor meer ruimte ontstaat om de kostenverdeling af te stemmen op de omstandigheden in het gebied en de wijze van uitvoering van de watersysteemtaak. In de formele wet zouden (meer) 'standaard' of 'maximum' bandbreedtes kunnen worden opgenomen. Een stap verder is dat in de formele wet de bevoegdheid aan waterschappen wordt toegekend om van die bandbreedtes in bepaalde gevallen af te wijken; vergelijk artikel 120 lid 3 van de Waterschapswet, waarin de mogelijkheid (en dus niet de verplichting) is opgenomen om het kostenaandeel van de ingezetenen enigszins (met 10%) te verhogen. Naast deze mogelijkheid zouden meer afwijkingsmogelijkheden waaronder mogelijkheden om het tarief te kunnen differentiëren in de formele wet kunnen worden opgenomen, waarvan het algemeen bestuur in de verordening gebruik kan maken (vergelijk artikel 122f lid 3 en artikel 122 van de Waterschapswet).

Hierin past het voorstel van de Unie van Waterschappen om vanwege de verschillen in waardeontwikkeling van woningen en niet-woningen binnen de watersysteemheffing gebouwd tariefdifferentiatie mogelijk te maken.

6.3.5 Dit scenario verruimt de mogelijkheid om in waterschapsverordeningen de heffingen beter op de lokale situatie te laten aansluiten, terwijl de essentialia van de belastingheffing nog altijd in de formele wet zijn neergelegd. Dit stelsel is in zoverre minder wendbaar dat een wijziging van de formele wet nodig is, indien blijkt dat de in de wet opgenomen bandbreedtes of afwijkingsmogelijkheden niet volstaan. Om te voorkomen dat zeer ruime bandbreedtes of afwijkmogelijkheden tot een willekeurige en onredelijke belastingheffing zouden kunnen leiden, moet ons inziens voor het hanteren van deze mogelijkheden wel een deugdelijke rechtvaardiging worden gegeven. Indien in de formele wet wordt opgenomen onder welke omstandigheden of onder welke voorwaarden van de mogelijkheid om af te wijken gebruik kan worden gemaakt, zal aan die omstandigheden/voorwaarden kunnen worden getoetst.

Vergelijk ABRvS 28 juli 2010, ECLI:NL:RVS:2010:BN2669

Aanleiding voor deze zaak was het niet goedkeuren van een kostentoedelingsverordening door de provincie.<sup>59</sup> De Afdeling oordeelt dat het verhogen van het ingezetenaandeel behoort tot de bestuurlijke vrijheid van het waterschap. Omdat in de Waterschapswet geen beperkende voorwaarden zijn verbonden aan de aan de waterschappen toegekende bevoegdheid om het kostenaandeel van de ingezetenen met maximaal 10% te verhogen, kent de Afdeling geen betekenis toe aan de in de toelichting op het amendement genoemde 'bijzondere omstandigheden' en gaat ook aan de in de parlementaire geschiedenis genoemde voorbeelden voorbij.

59. Dit goedkeuringsvereiste is niet meer in de wet opgenomen.

6.3.6 In het licht van de kernwaarden zien wij bij scenario 2a geen fundamentele bezwaren, voor zover de normstelling (en de grenzen waarbinnen de waterschappen vrijheid hebben om zaken nader te regelen in hun verordening) in de wet in formele zin geregeld blijven. Uniformiteit en rechtszekerheid blijven op deze manier gewaarborgd, zij het dat het hanteren van zeer ruime bandbreedtes in de formele wet wel afbreuk kan doen aan de rechtszekerheid.

6.3.7 Dit scenario zal (kunnen) leiden tot meer differentiatie in de heffing van de waterschapsbelastingen door de verschillende waterschappen. Dit kan gelet op de uniforme taakomschrijving van de waterschappen leiden tot de vraag of er voldoende rechtvaardiging is voor deze verschillen in heffing per waterschap. De wetgever zal moeten kunnen voorzien in het voorkomen van onuitlegbare verschillen tussen de verschillende waterschappen.

#### *Scenario 2b: 'Vergaande normstelling door waterschappen'*

6.3.8 In dit scenario biedt de Waterschapswet het noodzakelijke haakje voor de invoering van de waterschapsbelastingen, maar wordt – buiten het voorwerp van de belasting en het doel waarvoor de belasting wordt geheven – de verdere regeling en normstelling overgelaten aan de waterschapsbesturen. In dit scenario worden derhalve niet langer alle essentialia van de belastingheffing in de formele wet opgenomen en bestaat er dus een grote ruimte voor het algemeen bestuur om de heffing zelf vorm te geven.

6.3.9 Dit scenario betekent kortom een grote aanpassing van het huidige stelsel, waarbij wordt ingeleverd op de uniformiteit, voorspelbaarheid en robuustheid van het stelsel. Wij achten dit derhalve geen haalbaar scenario.

#### 6.4 Scenario 3: opslag/opcenten op bestaande heffing(en)

6.4.1 Dit scenario houdt in dat er in de Waterschapswet een opslag op de hoofdsom van bijvoorbeeld de watersysteemheffing wordt geïntroduceerd zonder een *directe* doelkoppeling zodat de opslag (de 'opcenten') kan (kunnen) worden aangewend voor bekostiging van innovatieve initiatieven en experimenten door een waterschap. Daarbij kan worden gedacht aan maatregelen ter beperking van hemelwaterkosten of hittestressbestrijdingsmaatregelen.

6.4.2 De initiatieven en experimenten waarvoor de opslag wordt geheven dienen wel (direct of indirect) voldoende verband te hebben met de taken die de waterschappen als functionele overheid hebben, maar waarvoor geldt dat deze niet kunnen worden bekostigd uit de bestaande heffingen. Daarbij merken wij op dat de taken van de waterschappen evolueren en ons inziens dynamisch kunnen worden ingevuld. Bovendien is de wettelijke onderverdeling in afzonderlijke taken in de praktijk niet altijd goed te maken.<sup>60</sup> Dat betekent dat er discussie kan gaan ontstaan over de vraag of een bepaald experiment reeds binnen een taak van een waterschap valt of in een te ver verwijderd verband daarvan staat.<sup>61</sup>

60. Vergelijk J.A. Monsma & A.P. Monsma, Rapportage onderzoek fiscaal-juridische advisering over energieproductie door waterschappen, Rotterdam: ESBL 2019, p. 5.

61. Vergelijk HR 16 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2111, BNB 2019/8, m.nt. J.A. Monsma.

- 6.4.3 In de Waterschapswet zal moeten worden opgenomen hoe hoog de maximale opslag (in een percentage van de hoofdsom van de heffing) kan zijn. Waterschappen zouden vervolgens zelf kunnen bepalen of ze deze opslag willen invoeren en zo ja, tegen welk percentage. Voor de invoering van de opslag zal, zoals reeds volgt uit het voorgaande, wel een deugdelijke onderbouwing/rechtvaardiging moeten zijn.
- 6.4.4 Een dergelijke opslag zal kortom zijn grondslag in een wet in formele zin moeten hebben, waarbij de mogelijkheden voldoende nauwkeurig moeten worden begrensd. Omdat er geen directe doelkoppeling is, zal er veel aandacht moeten zijn voor randvoorwaarden en waarborgen. Wij merken op dat volgens ons hierbij een belangrijke randvoorwaarde is dat de geheven opcenten niet over de volle breedte besteed kunnen worden. De opcenten moeten worden ingezet ten behoeve van initiatieven of experimenten die voldoende verband houden met een taak van het waterschap, in verband waarmee de opcenten zijn geheven.
- Ter illustratie: opcenten die op de watersysteemheffing worden geheven kunnen alleen besteed worden aan initiatieven en experimenten die verband houden met watersysteemtaken.
- 6.4.5 De opslag creëert kortom ruimte voor waterschappen om nieuwe initiatieven te ontplooiën. Aandachtspunt is wel dat wordt geborgd en inzichtelijk wordt gemaakt dat de besteding van de opslag volledig ziet op de bekostiging van dergelijke initiatieven.
- 6.4.6 Indien de opslagmogelijkheid voor het doen van experimenten die in verband houden met de taken van de waterschappen in de Waterschapswet zelf wordt geregeld, zien wij in het licht van de kernwaarden geen fundamentele bezwaren tegen de introductie van deze mogelijkheid. Een kwetsbaar aspect van dit scenario is dat in de praktijk mogelijk discussie kan ontstaan over de doelbinding van de uitgaven en over de omvang van de taken van de waterschappen, waarbij het niet kan worden uitgesloten dat de taakuitoefening van de verschillende waterschappen onderling zal worden vergeleken.

## 6.5 Scenario 4: een periodieke herziening door middel van belastingplannen

- 6.5.1 In dit scenario wordt – net als op het niveau van de Rijksbelastingen – voorzien in het jaarlijks aan de Staten-Generaal voorleggen van een ‘Waterschapsbelastingplan’, waarmee de nodige wijzigingen in de Waterschapswet en de Waterwet worden doorgevoerd. Daarmee kan snel worden ingespeeld op veranderde omstandigheden, maatschappelijke ontwikkelingen, gevolgen van beslissingen van de belastingrechter en onverwachte uitwerkingen van de wetgeving (vergelijk de weeffout in de watersysteemheffing).

Prof. Arjen Schep heeft in zijn oratie het voorstel gedaan om om de vier jaar een Lokaal Belastingplan te laten behandelen door de Tweede Kamer, zodat kan worden geborgd dat de belastinginstrumentarium toegesneden kan blijven op de bekostigingsopgaven.<sup>62</sup>

62. Prof. mr. dr. A. Schep, 'Lokale belastingheffing voor maatschappelijke doelen', <https://www.eur.nl/en/esl/media/2021-02-tekstversie-oratie-arjen-schep-29jan2021>, p.13.

- 6.5.2 Vanuit juridisch perspectief is dit ons inziens een ‘doenbaar’ scenario omdat dit scenario in elk geval 100% scoort op het beginsel van democratische legitimatie, het legaliteitsbeginsel en de rechtszekerheid. Wij vragen ons evenwel af of het overnemen van de voor Rijksbelastingen aangehouden systematiek van een jaarlijks belastingplan (dat in feite neerkomt op behandeling van voorstellen tot wijziging van belastingwetgeving gelijktijdig met de behandeling van begrotingswetgeving) in de praktijk en op structurele basis haalbaar is voor de waterschapsbelastingen. De koppeling tussen de jaarlijks geplande uitgaven en gewenste (belasting)inkomsten die aan de belastingplansystematiek ten grondslag ligt, speelt niet voor de waterschapswetgeving die in formele wetten zijn neergelegd. Bovendien legt een jaarlijks belastingplan dat binnen een relatief kort tijdsbestek moet worden opgesteld en behandeld een grote druk op wetgevingsafdeling van het ministerie, de Raad van State en de Tweede en de Eerste Kamer. Het voorstel van Arjen Schep om iedere vier jaar een Lokaal Belastingplan (of specifiek een plan voor de waterschapsbelastingen) op te stellen lijkt ons een scenario dat wel haalbaar kan zijn.
- 6.5.3 Het gaat bij dit scenario om een periodieke herziening van de wet in formele zin. In het licht van de kernwaarden zien wij hier geen fundamentele bezwaren. De haalbaarheid van dit scenario staat of valt met de frequentie waarmee een belastingplan zal worden opgesteld. Een te hoge frequentie zal op een gebrek aan draagvlak stuiten en een te lage frequentie beantwoordt niet aan de wens van de waterschappen.

## 6.6 Scenario 5: flexibiliseer de kostentoedeling bij de watersysteemheffing

- 6.6.1 Op grond van de tekst van artikel 120, lid 1 Waterschapswet moet het algemeen bestuur een kostentoedelingsverordening ten behoeve van de watersysteemheffing vaststellen. Deze verordening vormt samen met de jaarlijkse begroting de basis voor de tariefstelling van de watersysteemheffing en moet ten minste één keer in de vijf jaar worden herzien (artikel 120, lid 5 Waterschapswet). Uit de wetgeschiedenis kan worden afgeleid dat in de kostentoedelingsverordening de concrete uitwerking voor het bepalen van de kostenaandelen voor de verschillende categorieën moet worden vastgelegd.<sup>63</sup>

### *Scenario 5a: methodiek kostentoedeling in verordening*

- 6.6.2 Een vergaande vorm van flexibilisering van de kostentoedeling kan worden bereikt door de wijze van kostentoedeling van de kosten aan de heffingplichtigen niet in de Waterschapswet neer te leggen, maar volgens een bij verordening voorgeschreven methodiek te laten plaatsvinden. Daardoor ontstaat een grote afwegingsruimte voor de besturen en kan er meer rekening worden gehouden met de specifieke omstandigheden in het gebied van een waterschap en de taakuitoefening door het waterschap.
- 6.6.3 Dit betekent dat wordt teruggegaan naar de situatie voor de wijziging van de Waterschapswet in 2007<sup>64</sup> en dat de uniformiteit tussen de wijze van kostentoedeling tussen de waterschappen weer wordt los gelaten. Daar komt bij dat hiermee wordt ingeleverd op de voorspelbaarheid en robuustheid van het stelsel, zodat wij dit geen haalbaar scenario vinden.

63. MvT bij wetsvoorstel modernisering waterschapsbestel, Kamerstukken II, 2005-2006, 30 601, nr. 3, p. 24-26.

64. Kamerstukken II 2005/06, 30 601, nr. 3, p. 56.

*Scenario 5b: voorstel UvW voor flexibeler omgang met de kostentoedeling*

- 6.6.4 Dit scenario ziet op de mogelijkheid om met behoud van de kostentoedelingsverordening toch tot tussentijdse aanpassingen van de kostenaandelen van de watersysteemheffing te komen, zoals voorgesteld in het document ‘Flexibeler omgaan met de kostentoedeling’ van de Unie van Waterschappen, waarbij wordt uitgegaan van de zogenoemde H-variant van het Verbeterd Combimodel (het voorstel van de Unie van Waterschappen voor een nieuwe kostentoedelingsmethode voor de watersysteemheffing).
- 6.6.5 In het voorstel van de Unie van Waterschappen wordt het kostenaandeel en de door het algemeen bestuur bepaalde ruimte tussen het kostenaandeel en het zogenoemde basiskostenaandeel (uitgedrukt in een percentage) in de kostentoedelingsverordening opgenomen. In geval van tussentijdse areaalontwikkelingen die een nader te bepalen impact op het kostenaandeel van de categorie zouden hebben, zou de bestuurlijke ruimte kunnen worden benut om een gedurende de looptijd van de kostentoedelingsverordening tot een gelijkmatige tariefontwikkeling te komen zonder dat de verordening dient te worden aangepast, zo volgt uit het voorstel.
- 6.6.6 Door het gebruik maken van de in de toedelingsverordening opgenomen ruimte in geval van areaalontwikkelingen zullen de kostenaandelen dus tussentijds – zo begrijpen wij uit de toelichting bij het voorstel - door het algemeen bestuur kunnen worden aangepast zonder dat de kostentoedelingsverordening zelf wordt herzien. Het tarief van de watersysteemheffing voor de betreffende categorie wordt met inachtneming van het bepaalde dienaangaande in de Kostentoedelingsverordening bepaald. Het aangepaste tarief zal derhalve, zo begrijpen wij, wel in de verordening voor de watersysteemheffing worden opgenomen, zodat in zoverre aan het legaliteitsbeginsel wordt voldaan.
- 6.6.7 Bij gelegenheid van de jaarlijkse begrotingsbehandeling zal, zo volgt uit het voorstel, worden bepaald of van de in de kostentoedelingsverordening opgenomen ruimte (binnen bepaalde bandbreedtes) gebruikt wordt gemaakt. De beslissing of bepaalde areaalontwikkelingen ertoe leiden dat van de bestuurlijke ruimte gebruik moet/zal worden gemaakt en zo ja, in welke mate, wordt – zo begrijpen wij uit de nadere toelichting bij het voorstel – bij gelegenheid van de jaarlijkse begrotingsbehandeling, door het algemeen bestuur genomen. Dit zal – zo begrijpen wij – bij nader, concretiserend besluit worden bepaald. Van aanpassing van de kostentoedelingsverordening zelf is evenwel geen sprake. Er is veeleer sprake van een zelfstandig, concretiserend besluit naast die verordening. Wij betwijfelen daarom of bij het gebruik maken van de bestuurlijke ruimte in de kostentoedelingsverordening uit de kostentoedelingsverordening zelf nog voldoende kan worden afgeleid waarop de tariefbepaling is gebaseerd. Dat belanghebbenden hun zienswijze op de begroting kunnen indienen en het bestuur daarop moet reageren, kan er ons inziens niet aan afdoen dat het tarief niet meer direct uit de kostentoedelingsverordening in combinatie met de jaarlijkse begroting zal kunnen worden afgeleid.
- 6.6.8 In het voorstel wordt terecht opgemerkt dat de bandbreedte waarbinnen de bestuurlijke ruimte kan worden gebruikt, moet zijn afgebakend. Alleen substantiële areaalwijzigingen zouden tot een aanpassing van de kostenaandelen moeten kunnen leiden. In het voorstel



is echter niet nader ingevuld onder welke omstandigheden het gebruik van de bestuurlijke ruimte kan worden ingezet. Indien dit niet gebeurt, komen de kernwaarden “robuustheid en voorspelbaarheid” alsook rechtszekerheid ons inziens in het gedrang. Daarnaast verwachten wij zoals de Unie van Waterschappen in het voorstel zelf ook opmerkt – dat de juridische inbedding van dit scenario wetgevingstechnisch niet gemakkelijk zal zijn.

## 7 Samenvattende matrix van de scenario's

- 7.1 Kort gezegd wordt in de huidige situatie bij wet in formele zin geregeld welke waterschapsbelastingen kunnen worden geheven, van welke heffingplichtigen en naar welke maatstaven/grondslagen de belastingen moeten worden geheven en op welke wijze de waterschappen de waterschapsheffingen moeten heffen. Het vergroten van de wendbaarheid van dat stelsel vraagt in alle gevallen om een aanpassing van de huidige wetgeving (in formele zin). Die aanpassingen vormen in meer of mindere mate een inbreuk op de algemene doelstellingen van wetgeving in formele zin en van de doelstelling die met de fiscale waterschapswetgeving in het bijzonder worden nagestreefd.
- 7.2 In het voorgaande hebben wij de kernwaarden die (fiscale waterschaps)wetgeving beoogt te dienen, in beeld gebracht. Daarnaast hebben wij een aantal (algemene en op de fiscale waterschapswetgeving toegesneden) mogelijkheden om wetgeving wendbaarder te maken op een rij gezet.
- 7.3 Als wij de bevindingen op dit punt combineren levert dat, samengevat, het volgende beeld op omtrent de mogelijkheden van het flexibeler maken van fiscale waterschapswetgeving. Wij onderscheiden vijf hoofdscenario's, die we (om de in paragraaf 6 van dit onderzoeksverslag uiteengezette redenen) in het licht van de kernwaarden meer of minder levensvatbaar achten.



# Weging haalbaarheid scenario's in het licht van wetgevingskernwaarden

Haalbaar Niet haalbaar

Scenario	Kern	Wat houdt het in?	Weging
1	Delegatie aan Kroon of minister	Verruim door middel van delegatie de ruimte voor Kroon en/of minister om (technische) normen stellen ter uitvoering van de Waterschapswet c.a.	Hoewel de te verwachten vergroting van de wendbaarheid van dit scenario mogelijk beperkt is, zien we wel mogelijkheden om dit verder te onderzoeken, nu we op dit punt in het licht van de kernwaarden hier geen fundamentele bezwaren zien. De essentiële normstelling blijft in de wet in formele zin, waardoor uniformiteit en rechtszekerheid blijven gewaarborgd.
2a	Verordeningen	Verruim door het opnemen van bandbreedtes en afwijkingsbevoegdheden in de formele wet de mogelijkheden om in waterschapsverordeningen de heffingen beter op de lokale situatie te laten aansluiten. Voorwerp van de belasting, het belastbare feit, de heffingsmaatstaf blijven in de formele wet geregeld.	In het licht van de kernwaarden zien we hier geen fundamentele bezwaren, zeker niet als de normstelling en de grenzen waarbinnen de waterschappen vrijheid hebben om zaken nader te regelen in hun verordeningen in de formele wet geregeld blijven. Daardoor blijven uniformiteit en rechtszekerheid gewaarborgd. Het hanteren van zeer ruime bandbreedtes kan wel afbreuk doen aan de rechtszekerheid. Op robuustheid wordt mogelijk iets ingeleverd door vergroting van de variëteit aan lokale verordeningen.
4	Waterschapsbelastingplan	Introduceer een periodieke herziening van de fiscale waterschapswetgeving door middel van een daarop gericht belastingplan.	Juridisch gaat het om periodieke herziening van wetgeving in formele zin. In het licht van de kernwaarden zien wij hier dan ook geen bezwaren. Niettemin menen wij dat de praktische uitvoerbaarheid van dit scenario afhangt van de frequentie waarmee de fiscale waterschapswetgeving wordt herzien. Als die frequentie te hoog is zal er geen draagvlak voor zijn, is zij te laag dan beantwoordt zij niet aan de wens van de waterschappen.
3	Opcenten/opslag	Creëer ruimte/grondslag voor het heffen van opslagen/opcenten op bestaande heffingen voor de bekostiging van initiatieven en experimenten die (direct of indirect) voldoende verband hebben met de taken die de waterschappen als functionele overheid hebben, maar die niet kunnen worden bekostigd uit de bestaande heffingen.	Als de opslagmogelijkheid voor de bekostiging van uitgaven wordt geregeld in de Waterschapswet zelf, zien wij in het licht van de kernwaarden geen fundamentele bezwaren tegen introductie van deze mogelijkheid. De opcenten zullen moeten worden ingezet ten behoeve van initiatieven of experimenten die voldoende verband houden met een taak van het waterschap in verband waarmee de opcenten zijn geheven. Discussie zou kunnen ontstaan over de doelbinding van de uitgaven en over de omvang van de taken van de waterschappen, waarbij het niet kan worden uitgesloten dat de taakuitoefening van de verschillende waterschappen onderling zal worden vergeleken.
5b	Voorstel UvW voor flexibeler omgaan met de kosten-toedeling	Introduceer de mogelijkheid om (binnen bepaalde bandbreedtes) met behoud van de kostentoedelingsverordening toch tot tussentijdse aanpassingen van de kostenaandelen van de watersysteemheffing te komen in geval van tussentijdse areaalontwikkelingen.	Wij betwijfelen of bij het gebruik maken van de bestuurlijke ruimte in de kostentoedelingsverordening uit deze verordening zelf nog voldoende kan worden afgeleid waarop de tariefbepaling is gebaseerd. Indien niet nader wordt ingevuld in welke gevallen de bestuurlijke ruimte kan worden benut, komen de kernwaarden "robuustheid en voorspelbaarheid", alsook rechtszekerheid in het gedrang.
2b	Vergaande normstelling door waterschappen	Laat de Waterschapswet een grondslag bieden voor met name genoemde heffingen, maar laat - buiten het voorwerp van de belasting en het doel waarvoor de belasting wordt geheven - de verdere regeling en normstelling over aan de waterschapsbesturen.	De essentialia van de heffing worden derhalve niet langer in de formele wet opgenomen. Wij zien daarin het risico dat in dit scenario de door de wetgever nagestreefde uniformiteit, voorspelbaarheid en robuustheid van het stelsel niet langer geborgd is.
5a	Methodiek kostentoedeling in verordening	Sta toe dat de methodiek voor toedeling van kosten voor de waterschapsheffing in lokale verordeningen wordt geregeld. Daardoor ontstaat een grote afwegingsruimte voor de besturen en kan er meer rekening worden gehouden met de specifieke omstandigheden in het gebied van een waterschap.	De uniformiteit tussen de wijze van kostentoedeling tussen de waterschappen wordt losgelaten. Ook wordt ingeleverd op de voorspelbaarheid en robuustheid van het stelsel.



## ALGEMEEN

T: +31 70 515 30 00  
F: +31 70 515 31 00  
E: [info@pelsrijcken.nl](mailto:info@pelsrijcken.nl)

## BEZOEKADRES

New Babylon  
Bezuidenhoutseweg 57  
2594 AC Den Haag

## POSTADRES

Pels Rijcken & Droogleevers Fortuijn N.V.  
Postbus 11756  
2502 AT Den Haag