

Beschouwingen

Belastingblad 2021/1

Forfaitair berekenen van toeristenbelasting is ouderwets!

A.J. van Griethuysen & V.G. Maltha¹

Dat wij de huidige wijze van forfaitair berekenen van de heffingsgrondslag van toeristenbelasting achterhaald vinden, mag duidelijk zijn uit de titel. Dat deze mening gedeeld wordt door zowel ondernemers in de recreatiebranche als gemeenteambtenaren, ondervinden wij dagelijks in de praktijk. In deze beschouwing bespreken wij de nadelen van de forfaitaire berekening van de heffingsgrondslag en presenteren wij een alternatieve methode van heffing van toeristenbelasting die inmiddels door steeds meer gemeenten met succes en naar tevredenheid wordt gebruikt.

Wettelijke grondslag en oorsprong van de forfaitaire heffing

De toeristenbelasting, waarvan de naamgeving ondertussen de lading allang niet meer dekt, is sinds 1995 geregeld in art. 224 Gemeentewet. In het eerste lid staat de ruime omschrijving van het belastbaar feit (verblijf door niet-ingezetenen) en het tweede lid biedt de mogelijkheid om niet de verblijfhouder, maar de verblijfgever in de heffing te betrekken. Dit zijn doorgaans hoteliers, campinghouders, jachthaven-exploitanten, Airbnb-aanbieders en B&B-exploitanten. Tot dusver is het redelijk duidelijk waarvoor en van wie toeristenbelasting kan worden geheven. Over de maatstaf van de heffing, ook wel de heffingsgrondslag, is het wetsartikel evenwel niet duidelijk. Uit de omschrijving van het belastbaar feit is wel af te leiden dat de heffingsgrondslag gebaseerd moet worden op het verblijf van niet-ingezetenen, maar niet hoe dat moet. De gemeenteraad heeft met de hem toekomende autonome bevoegdheden dus zelf de ruimte om invulling te geven aan die heffingsgrondslag. Veel ruimte.

De toeristenbelasting stamt uit 1970 en kwam als vervanger van de veel beperktere logeer(gasten)-belasting. De 'nieuwe' toeristenbelasting (art. 276 Gemeentewet (oud)) was destijds vooral bedoeld om gemeenten met veel toeristen en recreatie wat (extra) financiële armslag te bieden. Die gemeenten hadden tenslotte wel kosten aan toerisme en recreatie, maar onvoldoende instrumenten om de kosten daarvan bij die toeristen en recreanten te verhalen. Met de invoering van de toeristenbelasting werd de exclusieve koppeling met 'nachtverblijf' losgelaten, zodat ook verblijf overdag belastbaar werd. Veel gemeenten regelden in de belastingverordening wel weer een beperking hierop, zodat alleen verblijf met overnachten tegen betaling onder de heffing viel en dagrecreatie en het logeren van familie of kennissen er buiten bleef.

De hoofdregel van de heffingsgrondslag

De hoofdregel is dat de heffing van toeristenbelasting geschiedt naar het werkelijke aantal malen dat verblijf wordt gehouden. Het bedrag van de belasting moet afhankelijk zijn van feiten en omstandigheden die verband houden met de duur van het verblijf en het aantal personen dat verblijf houdt, aldus ons hoogste rechtscollege in HR 17 juni 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9646, *BNB* 1981/243. Is daarvan geen of onvoldoende sprake, dan ligt onverbindendheid van de verordening wegens onredelijke en willekeurige belastingheffing op de loer. Dit klinkt allemaal heel eenvoudig en dat is het in heel veel gevallen ook. In de praktijk bleek echter dat de administratie en bepaling van de werkelijke aantallen lastig uitvoerbaar en controleerbaar is bij vooral het verblijf op vaste standplaatsen en vaste ligplaatsen. Deze worden voor een periode van een jaar of seizoen gehuurd en gebruikt, maar de verblijfhouders kunnen komen en gaan wanneer zij willen en kunnen met wisselende aantallen personen verblijf houden. Het registreren en administreren van het werkelijk aantal malen dat dan verblijf wordt gehouden is voor de verblijfgever bijna niet meer te doen. Andersom is de administratie daarvan voor de heffingsambtenaar nauwelijks controleerbaar op juistheid en/of volledigheid.

Voor deze vormen van verblijf leek een oplossing te liggen in een methode waarbij de heffingsgrondslag niet gebaseerd wordt op de werkelijkheid, maar op een gemiddeld aantal malen dat verblijf wordt gehouden en een gemiddelde bezettingsgraad. Dit gemiddelde maakt dat er geen administratie hoeft te

¹ Mr. A.J. van Griethuysen is senior jurist en partner bij ANG B.V. te Montfoort en V.G. Maltha is adviseur recreatieve heffingen bij hetzelfde bedrijf.

worden gevoerd van het werkelijke aantal malen verblijf. Dat is gemakkelijk voor alle betrokkenen. Zo werd de forfaitaire berekeningswijze van de heffingsgrondslag van toeristenbelasting geboren. Dit wordt vaak, maar onterecht, de 'forfaitaire heffing' genoemd. Dan rijst wel direct de vraag waarop dat gemiddelde als 'forfait' gebaseerd moet worden. Een gemiddelde per verblijfgever of accommodatiesoort zou veel te veel gedoe met zich meebrengen, dus een gemiddelde voor de hele gemeente is meer voor de hand liggend. Met zo'n gemiddelde accepteren beide partijen wel enige vorm van onzuiverheid ten opzichte van de werkelijkheid, maar de voordelen lijken groter dan de nadelen.

Forfait onderbouwen met lokaal onderzoek

Toen gemeenten voor de gemiddelden vrij massaal zeer algemene en landelijke cijfers gingen hanteren, of zelfs weinig representatieve enquête-informatie van de ANWB uit een heel andere gemeente, kwamen de vraagtekens over de toepasselijkheid van die cijfers op de lokale situatie vanzelf. In het bekende arrest Aalsmeer² heeft de Hoge Raad aan die onderbouwing enkele eisen gesteld. Kortweg geldt sindsdien dat een forfaitair bepaalde heffingsgrondslag is toegestaan, zolang een gemeente de rekensleutels voor de forfaitaire berekeningswijze onderbouwd heeft met een lokaal onderzoek dat in statistische zin de zekerheid biedt dat het forfait niet meer dan 25% afwijkt van de werkelijkheid. Dat was substantieel strikter dan de 40% die daarvoor gangbaar was. Met zo'n statistisch verantwoorde onderbouwing houdt een forfait in beginsel stand, maar ontbreekt de onderbouwing of voldoet die niet aan de eisen, dan wordt de verordening met onverbindendheid bedreigd.

Het forfait is nu de basisregel voor de heffingsgrondslag bij vaste stand- en ligplaatsen, maar tegenbewijs blijft mogelijk. De belastingplichtige die aannemelijk maakt dat het werkelijke aantal overnachtingen lager is kan altijd terugvallen op een heffing op basis van die werkelijke aantallen. Dit leidt er in de praktijk toe dat verblijfgevers met een bovengemiddelde bezettingsgraad toeristenbelasting betalen naar het gemiddelde en verblijfgevers met een minder dan gemiddelde bezettingsgraad toeristenbelasting betalen naar die lagere werkelijkheid. Met deze eisen in het achterhoofd werd de forfaitaire berekening van de heffingsgrondslag bij de toeristenbelasting snel een ingeburgerde methode. Maar zo'n uitgebreid en diepgaand onderzoek is nodig bij de start en de uitkomsten van dat onderzoek blijven natuurlijk niet eeuwig bruikbaar. Periodiek dient de gemeente tenminste te verifiëren of de uitkomsten nog steeds overeenkomen met de werkelijkheid.

Een lokaal onderzoek voor de onderbouwing van de cijfers in de forfaitaire berekeningswijze heeft grote impact voor de verblijfgevers en de verblijfhouders. Zo dient de verblijfgever contactinformatie van al zijn gasten te verstrekken aan de gemeente om de uitvoering van het onderzoek mogelijk te maken. Vanwege de statistische eisen van betrouwbaarheid die aan het onderzoek kleven vanuit het arrest Aalsmeer dient tenminste 21% van alle verblijfhouders in het onderzoek te worden betrokken. Dat wordt gedaan door deze gasten persoonlijk te benaderen voor een enquête over het verblijf en verblijfsritme. Ter plaatse op verschillende momenten in het jaar zou ook kunnen, maar roept veel meer discussie op over het representatief zijn van de telling voor het gemiddelde dan een brede enquête en wordt als nog storender ervaren.

Gebruik persoonsgegevens problematisch

In de huidige tijd van bescherming van persoonsgegevens wordt door verblijfgevers steeds meer de vraag gesteld of de vereiste gegevensuitwisseling door de heffingsambtenaar wel kan worden afgedwongen. Ingewijden weten wel dat de AWR en het Besluit gegevensverstrekking gemeentelijke belastingheffing de heffingsambtenaar zeer ruime bevoegdheden geven en de Rechtbank Zeeland-West-Brabant³ recent bekrachtigde dat art. 47 AWR voldoende grondslag biedt voor inbreuk op privacy als bedoeld in art. 8 EVRM, maar dat weten de verblijfgevers niet. In de praktijk zijn exploitanten van recreatieterreinen en jachthavens sowieso niet erg happig op het verstrekken van deze informatie aan de gemeente. Daarbij komt dat ook steeds meer gasten aangeven erop tegen te zijn dat de exploitanten hun naw-gegevens doorgeven aan derden.

Daarnaast leven wij in een tijd waarin nagenoeg iedereen gebruikmaakt van social media. De invloed hiervan op dit soort onderzoeken moet niet worden onderschat. Vaste gasten van recreatieterreinen nemen deel aan WhatsApp- en Facebookgroepen waarmee zij ook buiten het campingleven contact met elkaar hebben. De ervaring leert dat op het moment dat de eerste gast benaderd wordt om

² HR 6 november 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1737, *Belastingblad* 1997, p. 4, m.nt. J.A. Monsma.
³ Rb. Zeeland-West-Brabant, 25 juni 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:2670.

informatie te geven over zijn verblijf en uitleg over het onderzoek ontvangt, deze informatie via social media direct gedeeld wordt met andere verblijfhouders. Het gevolg is dat andere gasten hun antwoorden dusdanig aanpassen dat andere (lees: lagere) cijfers uit het onderzoek komen dan de werkelijke. Alleen maar vanuit het principe: als er dan al belasting moet worden betaald, dan zeker niet teveel! Dit heeft echter wel ingrijpende gevolgen voor de betrouwbaarheid en de bruikbaarheid van (de uitkomsten van) het onderzoek.

Onderbouwing forfait vraagt continu onderhoud

Zoals hiervoor al is vermeld, is het onduidelijk hoelang zo'n onderbouwend onderzoek ongewijzigd stand kan houden. In de praktijk wordt uitgegaan van een validatie minimaal eens per vijf jaar, waarbij afwijkingen kunnen leiden tot een noodzaak van een compleet nieuw onderzoek om een juridisch houdbare onderbouwing te behouden. Het hoeft weinig toelichting dat dit bijzonder arbeidsintensief en kostbaar is én – gelet op de betrouwbaarheid van de antwoorden – slechts een 'administratieve werkelijkheid' oplevert die in het beste geval de onderkant van de werkelijkheid toont. Daargelaten het risico dat het onderzoek uiteindelijk niet eens aan de eisen voldoet.

Een kanttekening hierbij is ook nog eens dat de verblijfsvormen en bezettingsgraden in de huidige tijd veel sneller wijzigen dan voorheen. Vroeger ging men nog met het hele gezin jaar-in-jaar-uit een zomer lang naar dezelfde camping, waarbij de man des huizes vanaf de camping naar zijn werk ging, zodat vrouw en kinderen zo lang mogelijk op de camping konden blijven. Tegenwoordig is het gemiddelde recreatieve verblijf of vakantie korter, frequenter, luxer en afwisselender, en – niet onbelangrijk – is de groepsgrote simpelweg kleiner. Dit maakt dat de onderzoeksuitkomsten van vijf jaar geleden vrijwel nooit meer representatief zijn voor de huidige situatie en mogelijk zelfs al eerder achterhaald zijn door de praktijk. Wijkt een forfait niet aantoonbaar minder dan 25% af van de werkelijkheid, dan kan de belastingrechter de belastingverordening onverbindend verklaren.

Differentiëren van tarieven

Naast het bekende toeristenbelastingtarief per persoon per nacht (p.p.p.n.) voor het werkelijke aantal malen dat verblijf is gehouden of het forfaitaire berekende aantal malen dat verblijf is gehouden én de veel minder vaak gehanteerde heffing als percentage van de overnachtingsprijs (vaak onterecht betiteld als 'kurtax'), biedt de wet en de jurisprudentie ruimte voor het differentiëren van tarieven voor de toeristenbelasting. De gemeenteraad wordt daarin niet verder beperkt dan de begrenzing van art. 219 lid 2 Gemeentewet, dus de echte beperkingen zijn te vinden in de algemene beginselen van behoorlijke wetgeving in zijn algemeenheid en gelijkheidsbeginsel en het verbod van willekeur in het bijzonder. Vooral differentiatie in tarieven tussen soorten accommodaties komt veel voor. Zolang er voor de differentiatie een redelijke en objectieve rechtvaardiging bestaat, is de differentiatie toelaatbaar.

Resumé ouderwetse werkwijze

Samenvattend zijn de gemeenten vanaf medio jaren negentig van de vorige eeuw gewend geraakt aan een door hen gekozen methode voor de heffing van toeristenbelasting en passen die sindsdien vrijwel onveranderd toe. Regelmatig met het besef dat de rekeneenheden van de forfaitaire berekeningswijze niet meer recent zijn onderbouwd en in de wetenschap dat de verblijfgevers in de praktijk werken met allerlei varianten op de paar situaties die in de verordening staan. De 'arrangementen' zijn de nieuwe 'vaste standplaatsen' en daarvoor maken de verblijfgevers met eigen rekensommetjes dan maar eigen forfaits.

Overigens is het aantal forfaits ook niet beperkt door de wet- of regelgeving, dus het staat gemeenten vrij ook voor korte perioden van verblijf forfaitaire heffingsgrondslagen te bepalen. Daarvoor gelden wel dezelfde eisen als voor 'reguliere' forfaits.

Alternatief voor forfaitaire berekening van de heffingsgrondslag

De hiervoor omschreven forfaitaire methode kampt dus met kwalificaties als bijzonder omslachtig, bewerkelijk, kostbaar, onderhoudsgevoelig en onbetrouwbaar, en vanuit het perspectief van de privacy van de verblijfhouder: onwenselijk. Daar komt nog bij dat geen enkele verblijfgever daadwerkelijk de forfaitaire berekeningswijze uit de verordening bij zijn gasten gebruikt. Het is voor een ondernemer/verblijfgever tenslotte niet uit te leggen dat twee gasten van vlees en bloed uiteindelijk administratief vanwe-

ge de toeristenbelastingheffing forfaitair met gemiddeld 2,4 personen zijn en dat dit tweemaal niet voor de daadwerkelijke aantal malen van 79 overnachtingen wordt aangesproken, maar voor een forfaitair gemiddelde van 71. Een ondernemer rekent slechts eenmaal de forfaitaire bedragen uit – als de gemeente dat bij wijze van service niet al in een informatief schrijven aan de bekende belastingplichtigen heeft gedaan – en zet de uitkomst voor zijn gasten als één bedrag op de factuur. Zowel verblijfgevers als verblijfhouders vragen in de praktijk om een vast en duidelijk bedrag wat betaald moet worden. Op ingewikkelde administraties en berekeningen zitten zij niet te wachten.

Nee, de forfaitaire berekeningsmethode bij de toeristenbelasting is niet meer van deze tijd. Het veranderde en nog steeds veranderende verblijfhouden én de steeds specifiekere op bepaalde doelgroepen gericht wordende accommodaties, maken dat een algemeen forfait voor een vaste jaar- of seizoenplaats niet meer bruikbaar is. Daarvoor verschillen accommodaties en verblijf inmiddels veel te veel van elkaar. Bij een toenemende differentiatie in de forfaits wordt ook het volume waarover het statistisch verantwoorde onderzoek gedaan moet worden kleiner. Kritisch klein of te klein, want wat zegt een onderzoek onder zeg 40 verblijfhouders met een paasarrangement nog over het gemiddelde en de werkelijkheid?

Vaste tarieven

Dus terug naar de basis, geen forfaits meer en al het verblijf bepalen aan de hand van de werkelijke aantallen malen verblijf? Nee, er is wel degelijk een alternatief om de heffing van de toeristenbelasting uitvoerbaar te houden in situaties waar het werkelijk verblijf slechts met onredelijk veel inspanningen van de verblijfgever is te bepalen. Dat alternatief is een stelsel van vaste tarieven voor die vormen van verblijf die niet of lastig op basis van werkelijke aantallen kunnen worden geregistreerd en aangegeven. Dit gaat dan veelal om verblijf op recreatieterreinen waar vrij ongecontroleerd verblijfhouders komen en gaan in wisselende groepssamenstelling op standplaatsen die lange tijd gehuurd worden van een park- of terreinexploitant. Exploitanten van hotels, pensions, B&B's en recreatieterreinen met kortstondige en volgtijdige verhuur weten tenslotte exact wanneer, hoelang en hoeveel personen er zijn (geweest) en kunnen eenvoudig op basis van werkelijke aantallen aangifte doen. Daarvoor is geen forfaitaire heffingsgrondslag nodig.

Het alternatief gaat uit van een vast bedrag per situatie. Dus bijvoorbeeld een bedrag van € 300,00 voor het bieden van gelegenheid tot het houden van verblijf in een vakantieoedertaken gedurende een periode van een jaar, € 250,00 voor het bieden van gelegenheid tot het houden van verblijf in een vakantieoedertaken gedurende een periode tot tien maanden, et cetera. De onderscheidenlijke vaste tarieven dienen wel in redelijkheid tot elkaar te verschillen, want enig verband met de duur van het verblijf en het aantal personen dient per situatie wel gelegd te kunnen worden. Daarnaast dient volgens ons de tegenbewijsregeling in stand te blijven, zodat het gebruik van de vaste tarieven niet verplicht is, maar altijd een beroep op een heffingsgrondslag op werkelijke aantallen mogelijk blijft. Als tegenbewijs moet de verblijfgever wel de vereiste verblijfsadministratie voeren en velen vinden dat (te) veel werk.

De grote afwezigheid in het alternatief is het gemiddelde aantal personen van 2,3 en het aantal overnachtingen van 72 – of wat het lokale forfait ook moge zijn – dat als uitkomst van vermenigvuldiging nog vermenigvuldigd met het tarief per persoon per nacht tot het uiteindelijke belastingbedrag komt. Die met statistisch onderzoek te onderbouwen rekeneenheden van 2,3 en 72 komen te vervallen. Die rekeneenheden kunnen in een procedure bij de rechter dan ook niet meer ter discussie worden gesteld. Een vast tariefstelsel kan door de belastingrechter in een procedure slechts marginaal getoetst worden. De autonome of discretionaire bevoegdheden van de gemeenteraad wegen tenslotte zwaar en worden bij de rechterlijke toetsing op een hoog plan gesteld. De belastingrechter kan daardoor, buiten eventuele rechtsongelijkheid, alleen maar toetsen of het bewuste belastingtarief niet tot onredelijke of willekeurige belastingheffing leidt. En de lat daarvoor ligt hoog.⁴ Dat betekent dan ook dat een stelsel van vaste tarieven veel minder stringent onderbouwd hoeft te zijn dan de forfaits. Zolang de diverse vaste tarieven in de verordening in redelijkheid van elkaar verschillen zal de belastingrechter dit naar onze mening niet zomaar sanctioneren. Het afschaffen van de oude forfaitaire berekeningswijze van de heffingsgrondslag van de toeristenbelasting biedt dus niet alleen lagere administratieve lasten én voorkomt het onwenselijke statistisch onderzoek, maar verlaagt de juridische risico's van een gemeente met een niet of niet voldoende onderbouwd forfait ook substantieel.

4 Hof Arnhem 5 november 2008, ECLI:NL:GHARN:2008:BG4929, *Belastingblad* 2009, p. 48.

Gevolgen voor de praktijk

Binnen het alternatief is ook ruimte voor vaste tarieven bij kort(er) durende arrangementen, zoals een maand, voor- en naseizoen, Pasen, Pinksteren, et cetera. Om de juiste soorten en vormen van verblijf op te nemen, is overleg met de lokale ondernemers noodzakelijk. Het is tenslotte niet nodig om een tarief voor een vaste jaarplaats op te nemen in de verordening als deze binnen de betreffende gemeente helemaal niet voorkomt. Daarnaast kan op die wijze bekeken worden aan welke vaste tarieven behoefte is, zodat de verordening als maatwerk veel beter aansluit op de praktijksituatie van de gemeente.

De onderbouwing van de verschillende vaste tarieven en het onderhoud daarop kan heel goed samen met de branche plaatsvinden, al dan niet ondersteund door belangenvertegenwoordigers zoals HISWA-RECRON en KHN. Eenmaal gerealiseerd zorgt de alternatieve methode ervoor dat het vermaleddigde statistische onderzoek onder verblijfhouders in ieder geval niet meer nodig is. Daar waar de forfaits van de toeristenbelasting in meerdere opzichten niet meer van deze tijd zijn, staat het moderne alternatief klaar. Hoewel, zo modern is het nu ook weer niet, want de voormalige gemeente Vlagtwedde ruidde in 2010 de forfaits al in voor vaste tarieven en nadien hebben meerdere gemeenten dat voorbeeld gevolgd. Mocht nu de aanleiding zijn gevonden om de verordening aan te passen en heeft de gemeente voor de land- en watertoeristenbelasting twee aparte verordeningen? Overweeg dan gelijk om die beide vormen van toeristenbelasting in één verordening samen te brengen. Dat onderscheid is even overbodig en ouderwets als het forfait.

Conclusie

Wij zien geen belemmering in de wet of jurisprudentie voor het toepassen van een stelsel van vaste tarieven als alternatief voor een forfait. Er dient uiteraard wel een onderbouwing van de aanwezige differentiatie tussen de verschillende vaste tarieven te zijn. Die onderbouwing kan evenwel op veel ruimere maatstaven zijn gebaseerd dan die de Hoge Raad voorschreef in 1996. En vergeet de tegenbewijsregeling niet. De vraag die rest is of de belastingrechter ons standpunt deelt. Dat is een goede vraag, want meer jurisprudentie dan dat de belastingrechter in algemene zin de autonome bevoegdheid van de gemeenteraad vergaand respecteert en ervoor waakt daarover diepgaand te oordelen is er niet. Nog niet ...