

# Over hondenbezitters en andere stervelingen

Prof.mr. R.J.B. Schutgens

HR 18 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:917

## Inleiding

In 1822 schiep de wetgever ter bestrijding van rabiës de gemeentelijke hondenbelasting. Daarvan moest een dempende werking uitgaan op het aantal honden. Hoewel dit oorspronkelijke doel al lang uit het zicht is verdwenen, bestaat de belasting nog altijd, zie artikel 226 van de huidige Gemeentewet. Tegenwoordig vormt zij voor veel Nederlandse gemeenten een welkome aanvulling op de algemene financiële middelen. Vanwege haar lulligheid (*excusez le mot*) is de hondenbelasting een dankbaar voorbeeld in het juridische onderwijs, bijvoorbeeld om vormen van toetsingsbevoegdheid te illustreren (kan de rechter deze belasting toetsen aan art. 1 Gw?) of om de problematische relatie toe te lichten tussen de analogie en het legaliteitsbeginsel (mag de gemeente gelet op art. 226 Gemw ook kraaiende-hanenbelasting heffen?). Daarnaast is zij een steen des aanstoets voor veel hondenbezitters: de buurman wiens paard regelmatig de straat bevuilt, betaalt geen cent.

Een inwonster van Sittard-Geleen is dan ook in ernst gaan procederen over haar aanslag hondenbelasting van € 55,44 's jaars. Bij het Gerechtshof Den Bosch vindt zij een gewillig oor: volgens hem was de Sittard-Geleense verordening op de hondenbelasting onverbindend wegens strijd met artikel 1 van de Grondwet. De verordening zou ongeoorloofd onderscheid maken tussen burgers mét en burgers zonder hond. In cassatie haalt de Hoge Raad echter een streep door de rekening.

Over het materiële belang van deze kwestie valt wellicht te verzuchten: gezegend is het land waarvan de inwoners in drie instanties kunnen procederen over een belastingaanslag van nog geen zes tientjes. Staatsrech-

telijk is dit arrest echter zonder meer interessant. Het illustreert het 'verbod van toetsing over de wet heen' aan de Grondwet (zie hierna punt 1) en de wijze waarop wet- en regelgeving aan het gelijkheidsbeginsel wordt of kan worden getoetst (zie punt 2 en 3). Bovendien leert het arrest veel over de keuzevrijheid van de belastingwetgever (punt 4).

## Overwegingen van de Hoge Raad

3 Uitgangspunten in cassatie

(...)

3.1.4.

De heffingsambtenaar heeft ter zitting van het Hof onweersproken verklaard dat de onderhavige hondenbelasting is gericht op het verkrijgen van algemene middelen door de gemeente, dat de kosten verbonden aan het hondenbezit niet van wezenlijke betekenis zijn geweest voor het invoeren van de hondenbelasting en dat de invoering van de belasting alleen heeft plaatsgevonden omdat artikel 226 van de Gemeentewet daartoe de mogelijkheid biedt.

3.2.

(...) Belanghebbende heeft de aanslag bestreden met het argument dat in de Verordening een ongelijke behandeling is vervat van houders van een hond ten opzichte van hen die geen houder van een hond zijn.

3.3.1.

Het Hof heeft geoordeeld dat in het geval een gemeente hondenbelasting heft ter verkrijging van algemene middelen, er een objectieve en redelijke grond bestaat voor het onderscheid tussen hondenbezitters en niet-hondenbezitters indien de kosten die het hondenbezit voor de gemeente meebrengt van wezenlijke betekenis zijn voor het heffen van de hondenbelasting, en de hoogte van de belasting mede is afgestemd op die kosten.

3.3.2.

Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat het, gelet op de hiervoor in 3.1.4 weergegeven verklaring van de heffingsambtenaar, geen objec-

tieve en redelijke grond ziet om de belasting alleen van hondenbezitters te heffen. Het Hof is daarom van oordeel dat het in artikel 1 van de Grondwet verankerde gelijkheidsbeginsel in dit geval is geschonden en dat op grond daarvan aan de Verordening verbindende kracht moet worden ontzegd. Op die grond heeft het Hof de op de Verordening gebaseerde aanslag hondenbelasting vernietigd.

(...)

4 Beoordeling van het in het principale beroep voorgestelde middel 4.1.

Op grond van artikel 226, lid 1, van de Gemeentewet kan een hondenbelasting worden geheven ter zake van het houden van een hond. Van die bevoegdheid heeft de raad van de gemeente Sittard-Geleen gebruik gemaakt door in artikel 1 van de [Verordening hondenbelasting 2010 van de gemeente Sittard-Geleen, RS] te bepalen dat onder de naam 'hondenbelasting' een belasting wordt geheven ter zake van het houden van een hond binnen de gemeente. Het onderscheid dat daarmee in de Verordening wordt gemaakt tussen houders van honden en andere personen, stemt overeen met het onderscheid dat op dit punt wordt gemaakt in artikel 226, lid 1, van de Gemeentewet, een wet in formele zin. Gelet op het bepaalde in artikel 120 van de Grondwet kan dit onderscheid daarom niet worden getoetst aan het discriminatieverbod dat is neergelegd in artikel 1 van de Grondwet (vgl. HR 11 december 1991, nr. 27107, BNB 1992/129). Het middel is daarom gegrond voor zover het erover klaagt dat het Hof heeft getoetst aan artikel 1 van de Grondwet.

4.2.1.

Wel kan het onderhavige onderscheid worden getoetst aan de discriminatieverboden die zijn opgenomen in artikel 26 van het IVBPR en in artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. Daarbij dient het uitgangspunt te zijn dat aan de wetgever op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toekomt. Het oordeel van de wetgever dient op dit punt te worden geëerbiedigd tenzij dat van redelijke grond is ontbloeit.

4.2.2.

De bevoegdheid tot het heffen van hondenbelasting die de wet aan gemeenten geeft, is mede ingegeven door de kosten die voor gemeenten voortvloeien uit de bevuiling van openbare wegen en plaatsen door honden. De wetgever kon daarbij in redelijkheid uitgaan van de veronderstelling dat gemeenten in het algemeen kosten zullen moeten maken als gevolg van dergelijke bevuiling. Bij andere door mensen gehouden dieren pleegt bevuiling van openbare wegen en plaatsen zich niet of in mindere mate voor te doen. Daarom heeft de wetgever met de regeling in de Gemeentewet over de hondenbelasting, en de raad van de gemeente in navolging daarvan in de Verordening, in redelijkheid een onderscheid kunnen maken tussen houders van honden en andere personen.

4.2.3.

Dit neemt niet weg dat de hondenbelasting is voorzien als een algemene belasting ten behoeve van de verwerving van inkomsten door de gemeente. In het licht daarvan gaat de betekenis van de kosten die voor een gemeente aan bevuiling door honden zijn verbonden niet zo ver, dat een gemeente die hondenbelasting heft voor haar gehele grondgebied, daarbij een relatie zou moeten leggen met de kosten die voor haar worden opgeroepen door het houden van honden binnen haar grenzen in het algemeen of door de hond(en) van de individuele belastingplichtige in het bijzonder (vgl. HR 21 juni 2000, nr. 33816, ECLI:NL:HR:2000:AA6253, BNB 2000/272,). Ook een gemeentelijke wetgever die de heffing van hondenbelasting daar niet op afstemt, blijft binnen de hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid als hiervoor bedoeld in 4.2.1.

4.2.4.

Het Hof heeft dit miskend, doordat het ervan is uitgegaan dat heffing van een hondenbelasting ter verkrijging van algemene middelen slechts gerechtvaardigd is indien de kosten die het hondenbezit voor de gemeente meebrengt van wezenlijke betekenis zijn voor het heffen van die belasting, en de hoogte van die belasting bovendien mede is afgestemd op die kosten.

## Noot

### 1 Verboden toetsing 'over de wet heen'

Artikel 120 Gw verbiedt de rechter de formele wet te toetsen aan de Grondwet. Van alle andere overheidsbesluiten dan wetten in formele zin mag hij de grondwettigheid wel beoordelen. In beginsel was de belastingrechter dan ook bevoegd om de gewraakte verordening uit Sittard-Geleen te toetsen aan de Grondwet. Het Bossche hof echter deed dat nu *nét* op een manier die niet mag: het maakte zich in de onderhavige zaak schuldig aan 'verboden toetsing over de wet heen'. Als een wet in formele zin uitdrukkelijk regelt welke inhoud een lagere regeling of een (ander) uitvoeringsbesluit mag of moet hebben, is de rechter – in uitzondering op de hoofdregel – *niet* bevoegd om dit lagere besluit over de wet heen aan de Grondwet toetsen voor zover dat besluit de formeel-wettelijke normen inhoudelijk overneemt. Zou het anders zijn, dan zou artikel 120 Gw worden ondergraven.

Een aardig voorbeeld van verboden toetsing over de wet heen biedt ABRvS 24 juni 2002, ECLI:NL:RVS:2002:AE5780. In die zaak had de staatssecretaris de aanvraag afgewezen van 'De Nieuwe Omroep' om tot het publieke bestel te worden toegelaten. De Mediawet verplicht de staatssecretaris om bij zo'n aanvraag te beoordelen of de programma's van de aspirant-omroep voldoende aan het bestaande aanbod toevoegen. Volgens de staatssecretaris was dat bij De Nieuwe Omroep niet het geval, zodat de aanvraag werd afgewezen. De Nieuwe Omroep vindt deze beoordeling in strijd met artikel 7 lid 2 Gw, dat voorafgaand toezicht op de inhoud van televisieuitzendingen verbiedt. De bestuursrechter schuift die stelling echter terzijde, omdat het de Mediawet was, die de staatssecretaris tot de beoordeling verplichtte. De wetgever zelf achtte dit type beoordeling van de programma-inhoud kennelijk niet in strijd met de Grondwet, en in die keuze mag de rechter niet treden. (De Afdeling formuleert een en ander overigens wat ongelukkig, zie C.A.J.M. Kortmann, 'Geen toetsing over de wet heen', AA 2003, p. 779, AA20030779.)

Welnu, artikel 226 Gemeentewet machtigt de gemeenteraad expliciet om hondenbelasting in te stellen. Daarmee is het onderscheid tussen hondenbezitters en anderen een weloverwogen keuze van de wetgever. De Sittard-Geleense verordening mocht op dit punt dan ook niet aan artikel 1 Gw worden getoetst.

Vanzelfsprekend mogen artikel 226 Gemeentewet en de daarop gebaseerde verordening op grond van artikel 94 Gw wel worden getoetst aan een ieder verbindende verdragsbepalingen. Vanaf r.o. 4.2.1 beziet de Hoge Raad dan ook of artikel 226 Gemeentewet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel van artikel 26 IVBPR en artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. Zou die beoordeling leiden tot onverbindendverklaring van artikel 226 Gemeentewet, dan zou de gemeentelijke verordening op de hondenbelasting eveneens haar verbindende kracht verliezen.

## 2 Toetsing aan het gelijkheidsbeginsel bij het hof

Zou de gemeentelijke belastingverordening uitsluitend hondenbelasting opleggen voor honden wier baasje een oneven huisnummer heeft, terwijl de even huisnummers worden vrijgesteld, dan zou iedere jurist het er wel mee eens zijn dat deze verordening in strijd zou zijn met het willekeurverbod en dus met het gelijkheidsbeginsel. De ingezetenen van de gemeente worden dan immers op basis van een volstrekt niet ter zake doende eigenschap onderverdeeld in een groep die wel, en een groep die geen belasting betaalt. Ook de belastingwetgever moet gelijke (althans vergelijkbare) gevallen gelijk behandelen; voor zover de belastingwetgeving onderscheid maakt tussen groepen burgers die zich in een vergelijkbare positie bevinden, moet dat onderscheid door redelijke argumenten worden geschraagd. Belastingwetgeving is naar haar aard gericht op het maken van onderscheid tussen hen die een bepaalde belasting wel en hen die haar niet verschuldigd zijn. Deze onderscheidingen moeten krachtens het gelijkheidsbeginsel dus (eigenlijk steeds) op redelijke gronden berusten.

In de onderhavige zaak had het gerechtshof geoordeeld, dat een onderscheid tussen hondenbelastingplichtige hondenbezitters en anderen weliswaar door de beugel kan, maar alleen als de gemeente de hoogte van de heffing duidelijk relateert aan de kosten die hondenbezit voor de gemeente meebrengt (verwijdering uitwerpselen, hondenasiels, subsidie dierenambulance, etc). Uitsluitend die kosten vormen voor het hof een geldige rechtvaardiging voor het onderscheid tussen hondenbezitters en anderen. De Sittard-Geleense heffingsambtenaar had ter zitting evenwel verklaard dat de hondenbelasting diende ter aanvulling van algemene middelen. Dat zorgde volgens het hof voor niet gerechtvaardigd onderscheid: teneinde de algemene middelen van de gemeente aan te vullen moet de ene burger wel, en de andere burger geen belasting betalen, op basis van een criterium waarvoor – volgens het hof – geen zinnige grond bestaat.

## 3 Toetsing bij de Hoge Raad

Gelukkig voor de gemeente sauveert de Hoge Raad het instituut van de hondenbelasting. Eerst stelt hij vast, dat de wetgever een grote vrijheid moet worden vergund bij de beoordeling óf een door de belastingwet gemaakt onderscheid voldoende gerechtvaardigd is (r.o. 4.2.1). De keuze die de wetgever daarbij maakt, komt slechts in strijd met het gelijkheidsbeginsel als zij ‘van redelijke grond is ontbloot’.

Vervolgens beziet de Hoge Raad welke rechtvaardiging de wetgever zag voor de hondenbelasting. Uit de parlementaire geschiedenis van artikel 226 Gemeentewet leidt hij af, dat de heffing *mede* is ingegeven door de kosten die gemeenten in het algemeen zullen maken als gevolg van hondenbezit van hun ingezetenen, zie r.o. 4.2.2. Het onderscheid tussen wel- en niet-hondenbezitters wordt blijkbaar gedeeltelijk (*‘mede’*), maar niet uitsluitend gerechtvaardigd door de kosten die hondenbezit veroorzaakt. Zouden

die kosten volgens de formele wetgever de enige rechtvaardiging van de belasting vormen, dan zou de gemeente – zoals het hof oordeelde – het bedrag van de heffing inderdaad moeten afstemmen op de werkelijke, door hondenbezit veroorzaakte kosten. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt echter tevens dat de wetgever het niet bezwaarlijk vond dat veel gemeenten met de hondenbelasting hun algemene budget aanvullen, zie r.o. 4.2.3. Het onderscheid tussen hondenbezitters en niet-hondenbezitters wordt volgens de wetgever dus in aanvang gerechtvaardigd door het motief dat hondenbezit kosten veroorzaakt, maar het blijft een redelijk onderscheid als er voor de heffing een bijkomend budgettaire motief bestaat. Deze ‘rechtvaardiging met dubbel motief’ blijft volgens de Hoge Raad binnen de ruime beoordelingsmarge die de belastingwetgever toekomt. Daarmee is het oordeel van het hof van tafel.

## 4 Belasting met een dubbel motief

De benadering van de Hoge Raad komt op het volgende neer: nu er toch belasting moet worden geheven, mag de overheid zich daarvoor – als ‘basismotief’ – best richten op activiteiten met negatieve maatschappelijke effecten. Als zij vervolgens méér heft dan zij aan kosten maakt, dan handelt zij ook door dat bijkomende budgettaire motief niet strijd met het gelijkheidsbeginsel, zolang – naar ik aanneem – de hoogte van de heffing althans de grenzen van het redelijke niet overschrijdt.

Overheden kunnen vanwege deze rechtvaardiging met een dubbel motief een zucht van verlichting slaken. Het is een algemene praktijk om over bepaalde producten of activiteiten belasting te heffen vanwege hun negatieve maatschappelijke effecten, maar met het bijkomende doel om de inkomsten op te vijzelen. Alcohol, tabak, benzine, auto’s en milieuonvriendelijke vrieskasten zullen allicht de zorg-, reinigings- of beschermingskosten van de overheid vergroten, maar de bijzondere heffingen op deze producten leveren daarnaast broodnodige extra overheidsinkomsten op. Bij de recente verhogingen van accijnzen op tabak en alcohol deed de wetgever (gelukkig) ook geen moeite om zijn budgettaire motieven te verhullen. Had de Hoge Raad de redenering van het hof gevolgd, dan waren deze belastingen mogelijk in de gevarezone gekomen.

Natuurlijk zijn er meer redelijke ‘basismotieven’ voor belastingheffing te bedenken dan alleen de maatschappelijke kosten van een activiteit of product. Zo valt aan te nemen dat de wens om ongezonde activiteiten te ontmoedigen – ook los van de daardoor veroorzaakte kosten – een speciale heffing kan rechtvaardigen. Ik heb wel horen beweren dat rokers de samenleving niets extra kosten: door hun jongere overlijden kunnen zoveel ouderdomsgerelateerde overheidsuitgaven achterwege blijven, dat die ruimschoots opwegen tegen de tabaksgerelateerde zorgkosten. Ook als dit juist zou zijn, moet worden aangenomen dat de overheid een hoge accijns mag heffen om tabaksgebruik af te remmen. Het onderscheid met koffiedrinkers (vaak net zo verslaafd, maar veel goedkoper uit) is ook dan nog steeds niet discriminatoir. Het wordt

gerechtvaardigd door het motief van gezondheidsbevordering. Uiteindelijk zal het er dus op neerkomen, dat de overheid redelijke keuzes moet maken bij het bepalen van de grondslagen voor belastingheffing.

Tot slot nog dit. Opmerkelijk is dat hondenbezitters in dit arrest slechts worden vergeleken met niet-hondenbezitters. Een voor de hand liggend onderscheid blijft onbesproken: dat tussen honden en andere overlastgevendende huisdieren. Paarden, duiven en kraaiende hanen kunnen er ook wat van, maar hun baasjes betalen geen speciale belasting. Dit verschil lijkt mij veel lastiger te rechtvaardigen dan dat tussen hondenbezitters en het algemene pu-

bliek. Overigens valt te verwachten dat ook een beroep op de onrechtmatigheid van dit onderscheid zou stranden. De Hoge Raad lijkt vast van plan de belastingwetgever niet te veel voor de voeten te lopen. Hij gunt hem een 'ruime beoordelingsmarge' waar veel discutabele keuzen mee zijn weg te poetsen. Slechts bij grote uitzondering oordeelt hij de keuzes van de belastingwetgever in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

Voor een mooi historisch perspectief op de afgenomen bereidheid van de rechter om belastingwetgeving aan het gelijkheidsbeginsel te toetsen leze men de dissertatie van Geerten Boogaard, *Het wetgevingsbevel*, hoofdstuk IV. ■